

Γενικός κανόνας απαγόρευσης καταχρήσεων του άρθρου 38 ΚΦΔ: ο δικανικός συλλογισμός για την ερμηνεία και εφαρμογή του

Βασιλική Αθανασάκη

ΔΝ (ΕΚΠΑ), ADIT (London), ΜΔΕ, Μεταδιδακτορική Ερευνήτρια ΑΠΘ, Υπότροφος ΙΚΥ, Επιστημονική Συνεργάτης Έδρας Jean Monnet στην Ευρωπαϊκή Φορολογική Πολιτική και Διοίκηση (ΑΠΘ), Νομικός της Επιτροπής Κεφαλαιαγοράς, Δικηγόρος-Φορολογική Σύμβουλος

Α. Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Ο γενικός κανόνας κατά της κατάχρησης ή γενική αντι-καταχρηστική ρήτρα ή γενική ρήτρα κατά της φοροαποφυγής, όπως καλείται, είναι ένας φορολογικός κανόνας, βάσει του οποίου οι φορολογικές αρχές νομιμοποιούνται, εφόσον συντρέχουν συγκεκριμένες προϋποθέσεις, να αγνοούν τα φορολογικά πλεονεκτήματα που διεκδικούν οι φορολογούμενοι ή ακόμα και να προβαίνουν σε ολικό επαναχαρακτηρισμό της μετερχόμενης από αυτούς διευθέτησης (σε ορισμένες δικαιοδοσίες), σε περίπτωση που διαπιστώσουν ότι η εν λόγω διευθέτηση είναι μη γνήσια, ήτοι καταχρηστική, επίπλαστη και σκηνοθετημένη, με άλλα λόγια δεν απηχεί την οικονομική πραγματικότητα ούτε έχει τεθεί για βάσιμους εμπορικούς λόγους. Πρόκειται για μία διάταξη που χορηγεί στη φορολογική διοίκηση ευρύτατη διακριτική ευχέρεια να προβαίνει σε φορολογικές αναμορφώσεις, επικαλούμενη ότι η επίμαχη διευθέτηση είναι μη γνήσια και ο κύριος σκοπός της ή ένας εκ των κύριων σκοπών της είναι η απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων.

Στην Ελλάδα, η εν λόγω διάταξη έχει θεσπισθεί ήδη από το 2013, εντασσόμενη ως άρθρο 38 στον ν. 4174/2013 («Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» ή εν συντομία «ΚΦΔ») και έχει τεθεί σε εφαρμογή από το 2014, στο πλαίσιο της μεγάλης φορολογικής μεταρρύθμισης που έλαβε χώρα στο πλαίσιο της σοβαρής οικονομικής κρίσης που έπληξε την Ελλάδα ήδη από το 2010. Παρά το γεγονός, όμως, ότι έχει ισχύ από 1.1.2014 και εφεξής, μέχρι σήμερα παρατηρείται αξιοσημείωτη διστακτικότητα στην εφαρμογή της. Μάλιστα, για αρκετά χρόνια δεν είχε εκδοθεί καμία σχετική ερμηνευτική εγκύκλιος που να εξειδικεύει τις προϋποθέσεις εφαρμογής της και να παρέχει σχετικές κατευθυντήριες οδηγίες στους φορολογουμένους και τις ελεγκτικές αρχές. Ο λόγος για το γεγονός αυτό εντοπίζεται κυρίως στις ιδιαίτερες δυσχέρειες που προκύπτουν κατά την ερμηνεία και εφαρμογή του γενικού κανόνα κατά της κατάχρησης. Και τούτο διότι η γενική ρήτρα κατά της φοροαποφυγής βρίθκει αόριστων αξιολογικών εννοιών (ενδεικτικά έννοιες όπως «βάσιμοι εμπορικοί

λόγοι που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα», «μη γνήσια διευθέτηση», «κύριος σκοπός ή ένας εκ των κύριων σκοπών η απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος»), ενώ παράλληλα παρέχει ευρύ περιθώριο εκτίμησης στις φορολογικές αρχές ως προς το εάν έχει εμφιλοχωρήσει κατάχρηση, γεγονός που συνιστά ζήτημα πραγματικό, του οποίου η απόδειξη σε πολλές περιπτώσεις είναι εξαιρετικά δύσκολη και αμφιλεγόμενη.

Β. Τα στάδια δικανικού συλλογισμού ή πώς ο δικαστής θα ερμηνεύσει και θα εφαρμόσει το γενικό αντικαταχρηστικό κανόνα

Το καιρίο ερώτημα που προκύπτει για τον εφαρμοστή του δικαίου και κυρίως το διοικητικό δικαστή, που είναι ο φυσικός δικαστής για τις φορολογικές διαφορές είναι πώς θα ερμηνεύσει και θα εφαρμόσει μία τόσο γενική και ευρεία διάταξη, όπως η γενική διάταξη κατά της κατάχρησης, ενόψει μάλιστα και της ιδιαίτερα διευρυμένης διακριτικής ευχέρειας που φέρεται να του απονέμει. Σε ένα άρθρο του το 1987 με τίτλο «Η Ανατομία μίας Φορολογικής Υπόθεσης» ο καθηγητής φορολογικού δικαίου του Πανεπιστημίου του Cambridge, John Tiley¹ εντόπισε και απαρίθμησε εννέα επίπεδα συλλογιστικής για την εξήγηση του τρόπου με τον οποίο κρίνονται οι φορολογικές υποθέσεις από τα δικαστήρια.

* Η παρούσα έρευνα συγχρηματοδοτείται από την Ελλάδα και την Ευρωπαϊκή Ένωση (Ευρωπαϊκό Κοινωνικό Ταμείο) μέσω του Επιχειρησιακού Προγράμματος «Ανάπτυξη Ανθρώπινου Δυναμικού, Εκπαίδευση και Διά Βίου Μάθηση», στο πλαίσιο της Πράξης «ΕΝΙΣΧΥΣΗ ΜΕΤΑΔΙΔΑΚΤΟΡΩΝ ΕΡΕΥΝΗΤΩΝ/ΕΡΕΥΝΗΤΡΙΩΝ - Β κύκλος» (MIS-5033021) που υλοποιεί το Ίδρυμα Κρατικών Υποτροφιών (ΙΚΥ).

1. Βλ. και Brian Arnold, A comparison of statutory general anti-avoidance rules and judicial general anti-avoidance doctrines as a means of controlling tax avoidance: Which is better? (What would John Tiley think?), Cambridge University Press, 978-0-521-88777-9- Comparative Perspectives on Revenue Law: Essays in Honour of John Tiley, Edited by John Avery Jones, Peter Harris and David Oliver, www.cambridge.org, Tiley (1987 pp. 190-5)

ΑΡΘΡΑ - ΜΕΛΕΤΕΣ

Τα πρώτα τέσσερα επίπεδα σχετίζονται με τον προσδιορισμό των πραγματικών περιστατικών και συνίστανται στα εξής:

i) Στα βασικά πραγματικά περιστατικά ή γεγονότα (Ποιος έκανε τι σε ποιόν; Πότε; κ.λπ.),

ii) Στην κατηγοριοποίηση των βασικών πραγματικών περιστατικών με βάση το ιδιωτικό δίκαιο (Συνήφθη κάποια σύμβαση με βάση το αστικό ή το εμπορικό δίκαιο; Έλαβε χώρα πώληση ιδιοκτησίας; Δωρεά; Μεταβίβαση; Δάνειο; Χρησιδάνειο; κ.λπ.),

iii) Στα αποτελέσματα της κατηγοριοποίησης των πραγματικών περιστατικών με βάση το ιδιωτικό δίκαιο για φορολογικούς σκοπούς (για παράδειγμα, εάν το εισόδημα από μισθούς αποτελεί αναγνωρισμένη κατηγορία με βάση το φορολογικό δίκαιο, η συναφθείσα σύμβαση ιδιωτικού δικαίου αποτελεί σύμβαση εργασίας ή σύμβαση παροχής υπηρεσιών;) και

iv) Στην εκ νέου διευθέτηση των πραγματικών περιστατικών, όπως αυτά έχουν προσδιορισθεί με βάση τα τρία προηγούμενα βήματα (εφαρμογή της θεωρίας της συναλλαγής-βήματος «step transaction doctrine»²: μπορούν οι

μεταβιβάσεις από τον Α στον Β και από τον Β στον Γ να αντιμετωπισθούν ως μεταβίβαση από τον Α στον Γ;) Τίθεται, δηλαδή, εν προκειμένω ζήτημα εάν η επίμαχη διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά ή εάν ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της.

Τα επόμενα επίπεδα δικανικού συλλογισμού σχετίζονται με την ερμηνεία του φορολογικού νόμου και την εφαρμογή του στα πραγματικά περιστατικά, όπως αυτά προσδιορίσθηκαν με βάση τα πρώτα τέσσερα επίπεδα ήτοι με την υπαγωγή του πραγματικού στον κανόνα δικαίου. Τα επόμενα επίπεδα συνοψίζονται στα ακόλουθα:

v) Στην ερμηνεία της γραμματικής διατύπωσης της φορολογικής νομοθεσίας. Σύμφωνα με τον Tiley, εδώ εντοπίζεται άμεση σύνδεση με τη θεωρία του αμερικανικού δικαίου περί του ελέγχου του επιχειρηματικού σκοπού που ακολουθείται στις ΗΠΑ, σύμφωνα με την οποία οι όροι της εφαρμοστέας φορολογικής διάταξης απαιτούν μία συναλλαγή να διεξαχθεί με ένα δεδομένο επιχειρηματικό σκοπό, προκειμένου να θεωρείται ότι εμπίπτει στην εν λόγω διάταξη.

vi) Στην εφαρμογή των διατάξεων του φορολογικού νόμου, όπως αυτές έχουν ερμηνευτεί στο προηγούμενο στάδιο επί των πραγματικών περιστατικών, όπως έχουν επίσης ερμηνευθεί στα στάδια i-iv. Το ζήτημα αυτό αντιμετωπίζεται συχνά ως

2. Το δόγμα περί «step transaction» ή, όπως αποδίδεται στην ελληνική γλώσσα, συναλλαγής βήμα ή βαθμίδα ή σκαλοπάτι («step transaction doctrine») συνιστά ένα δικαστικό δόγμα στις ΗΠΑ, το οποίο συνδυάζει μία σειρά από επισήμως διακριτά βήματα που καταλήγουν σε φορολογική μεταχείριση ως ένα ενιαίο γεγονός. Το δόγμα χρησιμοποιείται συχνά σε συνδυασμό με άλλα δόγματα, όπως το δόγμα της υπερίσχυσης της ουσίας έναντι του τύπου («substance over form»). Το ως άνω δόγμα εφαρμόζεται για την πρόληψη της φορολογικής κατάχρησης, όπως τα φορολογικά καταφύγια («tax shelters») ή η διάσωση περιουσιακών στοιχείων μίας εταιρείας. Το δόγμα της συναλλαγής-βαθμίδας προήλθε από μία αρχή του κοινοδικαίου («common law») στη θεμελιώδη απόφαση Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465 (1935), η οποία επέτρεψε στο δικαστήριο να προβεί στον επαναχαρακτηρισμό μίας συναλλαγής με φορολογικό κίνητρο. Βλ. Keinan, Yoram (2007). «Rethinking the Role of the Judicial step transaction principle and a proposal for codification», Akron Tax Journal 22, Yoram Keinan, The Many Faces of the Economic Substance's Two-Prong Test: Time for Reconciliation? 1 N.Y.U. J. BUS. & LAW 372 (2005) και Harry Waizer, Business Purpose Doctrine: The Effect of Motive on Federal Income Tax Liability, 1981, Fordham Law Review, Volume 49, Issue 6, με βάση το οποίο «Η φοροαποφυγή με μέσα που επιτρέπονται από το νόμο παραδοσιακά αντιμετωπιζόταν ως νόμιμο δικαίωμα (Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465, 469 (1935); accord, Chisholm v. Commissioner, 79 F.2d 14, 15 (2d Cir.), cert. denied, 296 U.S. 641 (1935). Ωστόσο, εδώ και σαράντα πέντε χρόνια, ο Επίτροπος Εσωτερικών Προσόδων («Commissioner of Internal Revenue») ανιχνεύει τα επιχειρηματικά κίνητρα των φορολογουμένων, συχνά με τις ευλογίες των δικαστηρίων (TSN Liquidating Corp. v. United States, 624 F.2d 1328 (5th Cir. 1980); Foglesong v. Commissioner, 621 F.2d 865 (7th Cir. 1980); Quinlivan v. Commissioner, 599 F.2d 269 (8th Cir.), cert. denied, 444 U.S. 996 (1979); Stice v. United States, 540 F.2d 1077 (5th Cir. 1976); Mathews v. Commissioner, 520 F.2d 323 (5th Cir. 1975), cert. denied, 424 U.S. 967 (1976); Goldstein v. Commissioner,

364 F.2d 734 (2d Cir. 1966), cert. denied, 385 U.S. 1005 (1967); Commissioner v. Transport Trading & Terminal Corp., 176 F.2d 570 (2d Cir. 1949), cert. denied, 338 U.S. 955 (1950); Wachovia Bank & Trust Co. v. United States, 499 F. Supp. 615 (M.D.N.C. 1980); Dwyer v. United States, 439 F. Supp. 99 (D. Or. 1977), rev'd on other grounds, 622 F.2d 460 (9th Cir. 1980); Clement v. United States, 580 F.2d 422 (Ct. Cl. 1978), cert. denied, 440 U.S. 907 (1979); Basic Inc. v. United States, 549 F.2d 740 (Ct. Cl. 1977); Rothschild v. United States, 407 F.2d 404 (Ct. Cl. 1969); Schenk v. Commissioner, 41 T.C.M. (CCH) 455 (1980); Serbousek v. Commissioner, 36 T.C.M. (CCH) 479 (1977); Wrenn v. Commissioner, 67 T.C. 576 (1976). See generally Gunn, Tax Avoidance, 76 Mich. L. Rev. 733 (1978); Rice, Judicial Techniques in Combating Tax Avoidance, 51 Mich. L. Rev. 1021 (1953); Summers, A Critique of the Business-Purpose Doctrine, 41 Or. L. Rev. 38 (1961) Το γεγονός αυτό οδήγησε στην ανάπτυξη του δόγματος του επιχειρηματικού σκοπού, το οποίο νομιμοποιεί τον Επίτροπο να παραγνωρίζει τα φορολογικά πλεονεκτήματα για συγκεκριμένες συναλλαγές που έχουν κίνητρο τη φοροαποφυγή ή μη επιχειρηματικούς εν γένει σκοπούς (βλ. Gregory v. Helvering, 293 U.S. 465, 469-70 (1935); Bittker, Pervasive Judicial Doctrines in the Construction of the Internal Revenue Code, 21 Howard L.J. 693, 714-17 (1978); Summers, supra note 2, at 4041. Ο επιχειρηματικός σκοπός θεωρείται συνήθως ως το μοναδικό εναλλακτικό κίνητρο στη φοροαποφυγή. Ωστόσο με βάση την Commissioner v. Wilson, 353 F.2d 184, 187 (9th Cir. 1965), όπου απαιτείται η ύπαρξη επιχειρηματικού σκοπού για μία αναδιοργάνωση, παρά την απουσία κινήτρου φοροαποφυγής».

ένα πραγματικό ζήτημα ως προς τη δυνατότητα ελέγχου από το δευτεροβάθμιο δικαστήριο κατόπιν άσκησης έφεσης.

vii) Στην εφαρμογή των θεμελιωδών, πρωταρχικών αρχών του φορολογικού δικαίου, όπως η αρχή ότι κάθε εισόδημα πρέπει να προέρχεται από μία πηγή και η διάκριση μεταξύ κεφαλαίου και εισοδήματος.

Άλλες τέτοιες αρχές είναι η αρχή του ρεαλισμού του φορολογικού δικαίου, η αρχή της στενής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων και της απαγόρευσης διασταλτικής ερμηνείας και αναλογικής εφαρμογής, η αρχή ότι στο κράτος κατοικίας του φορολογουμένου φορολογείται το παγκόσμιο εισόδημά του, στην απαγόρευση αναδρομικής εφαρμογής των φορολογικών νόμων.

viii) Στην εφαρμογή αρχών και θεωριών κατά της φοροαποφυγής.

Τέτοια αρχή είναι η αρχή της επικράτησης της ουσίας έναντι του τύπου ("substance-over-form"), στη θεμελιώδη αρχή ότι το εισόδημα θα πρέπει καταρχήν να φορολογείται στον τόπο όπου πράγματι προκύπτει κέρδος και δημιουργείται αξία ("value creation"), στην ανάδειξη της αληθούς οικονομικής ουσίας και υπόστασης των συναλλαγών και στην απαγόρευση καταχρηστικών πρακτικών μέσω επίπλαστων διευθετήσεων και σκηνοθετημένων σχημάτων.

ix) στην εφαρμογή γενικών αρχών που αντικατοπτρίζουν έννοιες περί του τι περιεχόμενο θα έπρεπε να έχει ο νόμος (de lege ferenda), οι οποίες μάλιστα συχνά βρίσκονται σε σύγκρουση μεταξύ τους, με αποτέλεσμα κάποιες φορές να αλληλοαναιρούνται (για παράδειγμα, καθένας νομιμοποιείται να διευθετεί τα οικονομικά του ζητήματα με τέτοιο τρόπο, ώστε να ελαχιστοποιεί τη φορολογική του υποχρέωση και παράλληλα καθένας οφείλει να καταβάλλει ένα δίκαιο μερίδιο φόρου που του αντιστοιχεί με βάση τις αρχές της δίκαιης φορολόγησης).

Η ανάλυση αυτή μπορεί να αποβεί ιδιαίτερα χρήσιμη για την ερμηνευτική προσέγγιση της γενικής ρήτρας κατά της φοροαποφυγής και την εφαρμογή της επί συγκεκριμένων πραγματικών περιστατικών, καθώς παρέχει συγκεκριμένες κατευθύνσεις και χαράσσει συγκεκριμένη συλλογιστική πορεία για την ερμηνεία και εφαρμογή εν γένει των φορολογικών κανόνων, καλύπτοντας έτσι και τον ιδιόμορφο γενικό κανόνα κατά της φοροαποφυγής, ως εκ της φύσεώς του ως κατεξοχήν φορολογικός κανόνας. Πέραν της παραδοχής ή όχι αυτών των εννέα επιπέδων δικανικού συλλογισμού που διατύπωσε ο Tiley, το σημαντικό ζήτημα εν προκειμένω έγκειται στο γεγονός ότι τα εννέα αυτά επίπεδα θα πρέπει να ιδωθούν ως δίοδος απόκτησης μίας βαθύτερης και ουσιαστικότερης κατανόησης των κανόνων κατά της φοροαποφυγής –ιδίως, αλλά όχι πάντως αποκλειστικά, των νομολογιακά διαπλασθέντων– και του τρόπου με τον οποίο αυτοί

οι κανόνες εντάσσονται στο νομικό, δικανικό συλλογισμό αναφορικά με τα τεθέντα κάθε φορά φορολογικά ζητήματα³.

Γ. Βασικοί προβληματισμοί ως προς την ερμηνεία και εφαρμογή του γενικού κανόνα κατά της κατάχρησης

Σύμφωνα με το άρθρο 38 ΚΦΔ («Γενικός κανόνας απαγόρευσης καταχρήσεων»), όπως ισχύει⁴, «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,

3. Βασιλική Αθανασάκη, Η γενική ρήτρα κατά της φοροαποφυγής στο διεθνές και ευρωπαϊκό φορολογικό δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 2019.

4. Το άρθρο 38, όπως είχε αντικατασταθεί με το άρθρο 46 § 12 ν. 4223/2013, ΦΕΚ Α 287, αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 13 (άρθρο 6 της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ) ν. 4607/2019, ΦΕΚ Α 65/24.4.2019, σύμφωνα δε με το άρθρο 14 του αυτού νόμου, έχει εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2019 και μετά. Με το άρθρο 13 του ν.4607/2019 τροποποιήθηκε το άρθρο 38 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), προκειμένου να εναρμονιστεί με το άρθρο 6 της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ του Συμβουλίου της ΕΕ.

ΑΡΘΡΑ - ΜΕΛΕΤΕΣ

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα,

ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανakλάται 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.

Τα δομικά στοιχεία⁵ του γενικού κανόνα κατά της κατάχρησης, όπως μετονομάστηκε ο γενικός κανόνας κατά της φοροαποφυγής του άρθρου 38 ΚΦΔ, μετά την ενσωμάτωση της ΑΤΑΔ, είναι τα εξής:

- i) Ύπαρξη διευθέτησης
- ii) Ύπαρξη μίας διευθέτησης καταχρηστικής
- iii) Παραβίαση των εννόμων προϋποθέσεων που τάσσει μία συγκεκριμένη πρωτογενής φορολογική διάταξη, για τη στοιχειοθέτηση καταχρηστικότητας
- iv) Ενδελεχής έλεγχος της συγκεκριμένης διευθέτησης
- v) Απόκτηση ενός φορολογικού πλεονεκτήματος⁶.

Τα ερωτήματα που καλείται να απαντήσει ο εφαρμοστής του δικαίου εν προκειμένω είναι τα ακόλουθα:

- Έχει τεθεί σε εφαρμογή κάποια διευθέτηση;

Ο όρος διευθέτηση είναι, με βάση και τις κείμενες διατάξεις, εξαιρετικά ευρύς. Ως «διευθέτηση» νοείται κάθε

5. Freedman, *Designing a General Anti-Abuse Rule: Striking a Balance*, APTB 2014, 167, 168, Markus Seiler, *GAARs and Judicial Anti-Avoidance in Germany, the UK and the EU*, Series on International Tax Law, Michael Land (Ed), Linde, Volume 98, 2016, Βασιλική Αθανασάκη, Η γενική ρήτρα κατά της φοροαποφυγής στο διεθνές και ευρωπαϊκό φορολογικό δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 2019, σ. 55 επ.

6. Μάλιστα, παρατηρείται στενή διασύνδεση μεταξύ αφενός του φορολογικού πλεονεκτήματος και αφετέρου των εννόμων συνεπειών από την εφαρμογή της γενικής ρήτρας κατά της φοροαποφυγής. Εξάλλου, οι γενικές ρήτρες κατά της φοροαποφυγής, κατά την εφαρμογή τους, επιχειρούν ουσιαστικά να αποκαταστήσουν την κατάσταση που θα επικρατούσε, χωρίς την παρεμβολή της καταχρηστικής διευθέτησης, ήτοι με άλλα λόγια να αδρανοποιήσουν, από τη σκοπιά των εννόμων, φορολογικών συνεπειών, τις συνέπειες που συνεπάγεται η ύπαρξη της επίπλαστης, τεχνητής διευθέτησης, δρώντας εξισοροπητικά και αποκαταστατικά. Βλ. Βασιλική Αθανασάκη, Η γενική ρήτρα κατά της φοροαποφυγής στο διεθνές και ευρωπαϊκό φορολογικό δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 2019.

συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επικορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

- Έχει εμφιλοχωρήσει καταχρηστικότητα;

Με άλλα λόγια, είναι η προκείμενη διευθέτηση καταχρηστική με βάση τα *ad hoc* πραγματικά περιστατικά και τις εξατομικευμένες συνθήκες της εξεταζόμενης περίπτωσης;

- Ποια είναι η πρωτογενής/υποκείμενη φορολογική διάταξη της οποίας επιχειρείται η καταστράτηγηση;

Κρίσιμη τόσο η γραμματική όσο και η τελολογική της ερμηνεία. Τι εντάσσεται στο προστατευτικό πεδίο εφαρμογής της πρωτογενούς φορολογικής διάταξης; Τι επεδίωξε ο ιστορικός νομοθέτης να προστατεύσει καθιστώντας το αντικείμενο της υπόψη διάταξης; Ποιο είναι το βασικό διακύβευμα; Θα πρέπει, στο σημείο αυτό, να διευκρινισθεί ότι, σύμφωνα με το γράμμα της οικείας διάταξης και το λεκτικό της διατύπωσής της, η καταπάτηση κάποιας πρωτογενώς εφαρμοστέας, υποκείμενης φορολογικής διάταξης, διαφορετικής από τη γενική αντικαταχρηστική ρήτρα, είναι απαραίτητη προϋπόθεση, ήτοι, με άλλα λόγια, βασικό προαπαιτούμενο για την κατάφαση της εμφιλοχώρησης κατάχρησης. Επομένως, δεν είναι δυνατόν καταρχήν να εφαρμοσθεί ο γενικός αντικαταχρηστικός κανόνας του άρθρου 38 ΚΦΔ, χωρίς η φορολογική αρχή να αποδεικνύει ότι έχει υπεισέλθει προσπάθεια καταστράτηγησης έτερης φορολογικής διάταξης που θα ετύγχανε εφαρμογής στην υπό κρίση περίπτωση, απλώς και μόνο επειδή οι φορολογικές αρχές θεωρούν ότι μία συναλλαγή ή διευθέτηση τίθεται σε εφαρμογή προς το σκοπό πορισμού φορολογικού οφέλους.

Εάν απαντηθούν θετικά τα προηγούμενα ερωτήματα, θα πρέπει να ακολουθήσει ενδελεχής έλεγχος της εξεταζόμενης διευθέτησης, ούτως ώστε να διαπιστωθεί ο γνήσιος ή μη χαρακτήρας της. Τέλος, και σε περίπτωση καταφατικής απάντησης όλων των ανωτέρω ερωτημάτων, θα πρέπει να διερευνηθεί εάν έχει αποκτηθεί κάποιο φορολογικό πλεονέκτημα δυνάμει της καταχρηστικής διευθέτησης, γεγονός που αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση για την εφαρμογή του γενικού αντικαταχρηστικού κανόνα και να ποσοτικοποιηθεί το πλεονέκτημα αυτό. Αξίζει, μάλιστα, να σημειωθεί ότι θα πρέπει, ανάλογα με τη συγκεκριμένη πρόβλεψη της εκάστοτε γενικής ρήτρας κατά της φοροαποφυγής, να αποδειχθεί ότι ο πορισμός φορολογικού οφέλους θα πρέπει αντιστοίχως να συνιστά τον μοναδικό σκοπό ή τον κύριο σκοπό ή ένα εκ των κύριων σκοπών⁷ της εξεταζόμενης διευθέτησης.

7. Στην περίπτωση του άρθρου 38 ΚΦΔ απαιτείται η απόκτηση του φορολογικού πλεονεκτήματος να συνιστά τον κύριο ή έναν εκ των κύριων σκοπών της διευθέτησης. Να σημειωθεί ότι σε κάποιες

Στο πλαίσιο της παρούσας προβληματικής, κρίσιμο ρόλο διαδραματίζει η εξέταση των συμβατικών όρων που διέπουν την επίμαχη συναλλαγή/διευθέτηση και η διαπίστωση της τυχόν απόκλισής τους με την οικονομική πραγματικότητα. Η βασική αρχή που απορρέει από τις Δράσεις 8-10 του Σχεδίου Δράσης του ΟΟΣΑ για τη Διάβρωση Φορολογικής Βάσης και τη Μεταφορά Κερδών (“OECD BEPS Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting”) είναι ότι η ουσία υπερισχύει του τύπου. Ακολουθείται δηλαδή η λεγόμενη “substance over form approach”, που ουσιαστικά σημαίνει ότι οι γραπτές συμβάσεις είναι η αφετηρία για την ακριβή περιγραφή της ελεγχόμενης συναλλαγής, ωστόσο από την ανάλυση των παραμέτρων συγκρισιμότητας, με έμφαση κυρίως στη λειτουργική ανάλυση⁸, προκύπτουν αποδείξεις για την πραγματική συμπεριφορά των μερών, οι οποίες συμπληρώνουν και διευκρινίζουν τους συμβατικούς όρους. Κύριος άξονας της αρχής substance-over-form είναι ότι, σε περίπτωση που υπάρχει διαφοροποίηση μεταξύ συμβατικών όρων και πραγματικής συμπεριφοράς, υπερισχύει η δεύτερη των πρώτων, ενώ όταν δεν υπάρχει έγγραφη σύμβαση, η πραγματική

δικαιοδοσίες απαιτείται ο σκοπός φοροαποφυγής να είναι ο μοναδικός σκοπός της διευθέτησης που μετέχεται ο φορολογούμενος, πράγμα που σημαίνει πρακτικά ότι εάν αποδειχθεί η συνδρομή και άλλων σκοπών (οργανωτικών, οικονομικών, λειτουργικών, ρυθμιστικών κ.λπ.) δεν ενεργοποιείται η γενική ρήτρα, ενώ σε άλλες αρκεί ο ως άνω σκοπός να είναι ο κύριος σκοπός ή ένας εκ των κύριων σκοπών, απαίτηση η οποία διευρύνει τη ρυθμιστική εμβέλεια της διάταξης, γεγονός που σημαίνει ότι μπορεί ο εν λόγω σκοπός να συνυπάρχει και με έτερους σκοπούς και παρόλα αυτά να επισύρει την εφαρμογή της διάταξης, μετά από συνεκτίμηση της ποιοτικής και ποσοτικής συνεισφοράς κάθε σκοπού στη θέση της επίμαχης διευθέτησης σε εφαρμογή. Η πρώτη ερμηνευτική προσέγγιση είναι ομοίως πιο επιεικής για το φορολογούμενο σε σύγκριση με τη δεύτερη και τρίτη, κατά τις οποίες αρκεί η φοροαποφυγή να μην είναι το μοναδικό κίνητρο αλλά να συνυπάρχει και με άλλα, ώστε να τύχει εφαρμογής η γενική ρήτρα.

8. Σε αυτό το πλαίσιο, ιδιαίτερη σημασία έχει η λειτουργική ανάλυση, δηλαδή η ανάλυση των επιτελούμενων λειτουργιών από καθεμία από τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις που πραγματοποιούν μία ενδοομιλική συναλλαγή, η οποία όμως θα πρέπει να υποστηρίζεται από την αντίστοιχη οικονομική ουσία. Βασικός πυρήνας των Δράσεων 8-10 του Σχεδίου Δράσης του ΟΟΣΑ για τα BEPS είναι ότι οι οντότητες που δικαιούνται μεγαλύτερο μερίδιο των κερδών είναι αυτές που επιτελούν τις βασικές λειτουργίες και αναλαμβάνουν τους σημαντικούς κινδύνους της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Παράλληλα, σε ό,τι αφορά τα άυλα περιουσιακά στοιχεία, μόνη η ιδιοκτησία του άυλου δεν αρκεί για να δικαιούται μία επιχείρηση μία μεγάλη απόδοση. Υπ’ αυτή την έννοια, κεφαλαιουχικά πλούσιες οντότητες χωρίς άλλη σημαντική οικονομική δραστηριότητα δεν έχουν πρόσβαση στα υπερβάλλοντα κέρδη. Βλ. Βασιλική Αθανασάκη, Ζητήματα Ενδοομιλικών Συναλλαγών μετά το Σχέδιο Δράσης του ΟΟΣΑ για τα BEPS, Ομιλία στην 3η Διημερίδα Φορολογικού Δικαίου Ένωσης Ελλήνων Νομικών e-Θέμις, 17/12/2016.

συναλλαγή τεκμαίρεται από τη συμπεριφορά των μερών⁹. Σε περίπτωση διαπίστωσης απόκλισης, ο κανόνας της επικράτησης της ουσίας έναντι του τύπου (“substance-over-form approach”) επιτάσσει να παραβλεφθεί η συμβατική ρύθμιση και να γίνει δεκτό αυτό που ισχύει με βάση την οικονομική πραγματικότητα. Καίριας σημασίας, με άλλα λόγια, είναι η εξέταση και διαπίστωση της ύπαρξης αληθούς οικονομικής ουσίας (“substance”) και η απουσία επίπλαστων, μη αληθών, σκηνοθετημένων, μη γνήσιων καταστάσεων.

Ένδειξη περί της ύπαρξης κατάχρησης συνιστούν ιδίως τα εξής με βάση και την από 2012 Σύσταση 2012/772/ΕΕ της Επιτροπής για τον Επιθετικό Φορολογικό Σχεδιασμό, η οποία έχει υιοθετηθεί πλήρως ως προς αυτό το σκέλος της και από την ελληνική διάταξη του άρθρου 38 ΚΦΔ και έχει μάλιστα παραμείνει σε ισχύ, ακόμα και μετά την τροποποίηση του άρθρου 38 ΚΦΔ δυνάμει του άρθρου 13 του ν. 4607/2019, με το οποίο ενσωματώθηκε το άρθρο 6 της Οδηγίας κατά της φοροαποφυγής (ΕΕ) 2016/1164, παρά το γεγονός ότι το τελευταίο αυτό άρθρο της Οδηγίας δεν διατηρεί παρόμοια ενδεικτική απαρίθμηση:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της.

Όπως διευκρινίζεται¹⁰, αυτό αφορά στην περίπτωση που υπάρχει πλήρης εικόνα της σειράς διευθετήσεων, προκειμένου να επιτευχθεί ο ορθός νομικός χαρακτηρισμός της συναλλαγής, ήτοι ο νομικός χαρακτηρισμός που προκύπτει με βάση τα πραγματικά περιστατικά της εκάστης περίπτωσης σε ad hoc βάση. Για παράδειγμα, αν μελετηθούν μεμονωμένα ορισμένες συναλλαγές μπορεί να εμφανίζονται ως ίδια κεφάλαια (“equity”), ενώ αν εξεταστεί ένας αριθμός αλληλένδετων συναλλαγών τελικά χαρακτηρίζονται ως χρέος (“debt”), γεγονός που εξυπακούεται ότι είναι κρίσιμο σε σχέση με τις συνεπακόλουθες φορολογικές συνέπειες, από άποψη φορολογικής μεταχείρισης. Εν προκειμένω τα μεμονωμένα στάδια είναι ασυμβίβαστα με τη νομική υπόσταση του συνόλου. Αξίζει, δε, να σημειωθεί ότι επιρροή δεν ασκεί εν προκειμένω η συμβατική αποτύπωση της συναλλαγής αλλά η πραγματική και ουσιαστική της υπόσταση.

β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά.

9. Βασιλική Αθανασάκη, Ζητήματα Ενδοομιλικών Συναλλαγών μετά το Σχέδιο Δράσης του ΟΟΣΑ για τα BEPS

Ομιλία στην 3η Διημερίδα Φορολογικού Δικαίου Ένωσης Ελλήνων Νομικών e-Θέμις, 17/12/2016.

10. Βλ. Εγκ. 2167/2019 του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

ΑΡΘΡΑ - ΜΕΛΕΤΕΣ

Τέτοιες περιπτώσεις είναι ιδιαίτερα συνήθεις στις ενδοομιλικές χρηματοδοτήσεις. Για παράδειγμα¹¹, προκειμένου για τη χρηματοδότηση εταιρείας εγκατεστημένης στη Χώρα Α από εταιρεία στη χώρα Β παρεμβάλλεται τρίτη εταιρεία (“conduit company”) στη χώρα Γ, χωρίς να επιτελεί κάποια ουσιαστική λειτουργία ή να αναλαμβάνει κάποιο σημαντικό κίνδυνο σε σχέση με την εν λόγω δανειοδότηση, απλώς και μόνο προκειμένου ο όμιλος να εκμεταλλευτεί τις ευνοϊκότερες διατάξεις της ΣΑΔΦ μεταξύ Β και Γ (“treaty shopping”) (π.χ. μειωμένος ή και μηδενικός παρακρατούμενος φόρος επί του εισοδήματος των καταβαλλόμενων τόκων (“back-to-back loan”) και μάλιστα εν τη απουσία παρόμοιας ευνοϊκής ρύθμισης στην αντίστοιχη σύμβαση μεταξύ Α και Β ή ακόμα και εν απουσία τέτοιας ΣΑΔΦ μεταξύ των δύο κρατών.

γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους. Χαρακτηριστικό παράδειγμα συναλλαγών ή διευθετήσεων που αλληλοαναιρούνταν εντοπίζεται στην απόφαση *Emsland Stärke*, η οποία εκδόθηκε το 2000 και αφορούσε καταρχήν σε αγροτικά προϊόντα και γεωργικές εισφορές και η οποία συνέβαλε ιδιαίτερα στη διάπλωση της νομολογίας και στην εξέλιξη του ευρωπαϊκού δικαίου ως προς τον εντοπισμό και την αναγνώριση καταχρηστικών πρακτικών. Η απόφαση αυτή έδωσε το έναυσμα σε αλληπάλληλες συζητήσεις και διαφωνίες, καθώς το Δικαστήριο για πρώτη φορά έθεσε κριτήρια για την έννοια της κατάχρησης και τον προσδιορισμό της ύπαρξης κατάχρησης¹²

11. Βλ. Εγκ. 2167/2019 του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

12. Αξίζει να σημειωθεί ότι στις μεταγενέστερες της *Emsland Stärke* αποφάσεις που αφορούσαν συναλλαγές U-turn, ήτοι στις *Inspire Art* (ECJ 30.9.2003, C-167/01), επί της οποίας το Δικαστήριο εφάρμοσε το ίδιο σκεπτικό με αυτό της απόφασης *Centros* (ECJ 09.03.1999, C-212/97), *Milk Marque* (ECJ 9.9.2003, C-137/00), *DocMorris* (ECJ 11.12.2003, C-322/01), *Ninni-Orasche* (ECJ 06.11.2003, C-413/01), *Akrich* (ECJ 23.9.2003, C-109/01), *Chen* (ECJ 19.10.2004, C-200/02), *Collins* (ECJ 23.3.2004, C-138/02) και *Commission v. Austria* (ECJ 7.7.2005, C-147/03), το Δικαστήριο δεν χρησιμοποίησε την έννοια της κατάχρησης και τα κριτήρια που τέθηκαν στην εν λόγω απόφαση αλλά επέλεξε να τάμει τις διαφορές αυτές με βάση την προ της *Emsland Stärke* αναπτυχθείσα νομολογία. Παράλληλα, αξιοσημείωτες είναι οι αποφάσεις περί φορολογικής κατάχρησης που ακολούθησαν την *Emsland Stärke*, οπότε και αυξήθηκαν οι περιπτώσεις επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού με επίκεντρο τον ΦΠΑ, όπως για παράδειγμα η *Gemeente Leusden* (ECJ 29.4.2004, C-487/01), η οποία αφορούσε την εισαγωγή ενός κανόνα κατά της φοροαποφυγής στην Ολλανδία, η *RAL* (ECJ 12.5.2005, C-452/03, par. 9 et seq., 18, 21), η οποία φαίνεται να αποτελεί την πρώτη περίπτωση επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού που απασχόλησε το Δικαστήριο της ΕΕ (βλ. Markus Seiler, όπ. παρ.) και, τέλος, η *Centralan* (ECJ 15.12.2005, C-63/04, par. 19, 22 et seq., 26, 32, 35, 38, 42, 43). Βλ. περαιτέρω και *Chen case* (AG Tizzano, 18.5.2004, C-200/02, *Chen*, par. 114), με αναφορά στο αντικειμενικό κριτήριο

για σκοπούς ευρωπαϊκού δικαίου¹³. Η επίδικη υπόθεση αφορούσε την εξαγωγή προϊόντων πατάτας από τη Γερμανία προς την Ελβετία μεταξύ Απριλίου και Ιουνίου του 1987, προκειμένου ο εξαγωγέας, *Emsland Stärke*, να δικαιούται επιστροφές ποσών κατά την εξαγωγή. Μετά από σχετική έρευνα των τελωνειακών αρχών της Γερμανίας διαπιστώθηκε ότι τα προϊόντα αυτά επανεισάγονταν στη Γερμανία αμέσως μετά την εξαγωγή τους με τα ίδια μεταφορικά μέσα και χωρίς να έχουν υποστεί στην Ελβετία καμία περαιτέρω επεξεργασία ή μεταποίηση. Λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος αυτού, οι γερμανικές αρχές καταλόγισαν στην *Emsland Stärke* τα ποσά των επιστροφών που είχε λάβει κατά την εξαγωγή των προϊόντων. Το Ομοσπονδιακό Φορολογικό Δικαστήριο ζήτησε με προδικαστικό ερώτημα από το ΔΕΕ να κρίνει, εάν υπό περιστάσεις όπως οι συγκεκριμένες ο εφαρμοστέος Κανονισμός EEC 2730/79 της 29^{ης} Νοεμβρίου 1979 επί των αγροτικών και γεωργικών προϊόντων και των σχετικών επιστροφών κατά την εξαγωγή, όπως τροποποιήθηκε με τον Κανονισμό EEC 568/85 της 4^{ης} Μαρτίου 1985, τυγχάνει εφαρμογής.

Το Δικαστήριο έκρινε ότι οι τυπικές προϋποθέσεις που έτασσε ο Κανονισμός για τη χορήγηση της επιστροφής των ποσών κατά την εξαγωγή των προϊόντων στην Ελβετία πληρούνταν άπασες εν προκειμένω, υπογραμμίζοντας παράλληλα ότι το πεδίο εφαρμογής του εφαρμοστέου Κανονισμού δεν μπορεί να επεκταθεί και να καλύψει περιπτώσεις κατάχρησης¹⁴. Στην ίδια παράγραφο το ΔΕΕ αναφερόμενο και στην απόφαση *General Milk Products*¹⁵ έδωσε την εντύπωση ότι κατάχρηση θα υπήρχε σε περίπτωση που η εισαγωγή και επανεξαγωγή δεν πραγματοποιούνταν ως καλόπιστες

της γενικής ρήτρας αλλά και *Akrich case* (AG Geelhoed, 27.2.2003, C-109/01, *Akrich*, par. 174, 96), όπου απορρίπτεται το υποκειμενικό τεστ της γενικής ρήτρας.

13. Weber, *Abuse of Law*, European Court of Justice, 14 December 2000, Case C-110/99 *Emsland-Stärke*, *Legal Issues of Economic Integration*, 2004, 51, de la Feria, *Prohibition of Abuse of (Community) Law – The Creation of a New General Principle of EC Law Through Tax?*, Oxford University Centre for Business Taxation, Working Paper Series 07/23, 16, De Broe, *International Tax Planning and Prevention of Abuse*, (2008) 755, Arnulf, *What is a General Principle of EU Law?*, in de la Feria/Vogenauer (eds), *Prohibition of Abuse of Law* (2011), 23, Bernard, *The Notion of Abuse and the Freedom to Provide Services: a Labour Lawyer's Perspective*, in de la Feria/Vogenauer (eds), *Prohibition of Abuse of Law*, (2011) 102, Tridimas, *Abuse of Rights of EU Law: Some Reflections with Particular Reference to Financial Law*, in de la Feria/Vogenauer, *Prohibition of Abuse of Law* (2011) 173, Koutrakos, *The Emsland-Stärke Abuse of Law test in the Law of Agriculture and Free Movement of Goods*, in de la Feria/Vogenauer (eds), *Prohibition of Abuse of Law* (2011), 207, Markus Seiler, όπ.παρ., pg.79.

14. ECJ, 14.12.2000, C-110/99, *Emsland Stärke*, par. 51.

15. ECJ 3.3.1993, C-8/92, *General Milk Products*.

εμπορικές συναλλαγές αλλά αποκλειστικά για την εσφαλμένη απόκτηση του οφέλους από τη χορήγηση χρηματικών, αποζημιωτικών ποσών. Στο σημείο αυτό το ΔΕΕ θα μπορούσε να είχε κινηθεί συντηρητικά, όπως ακριβώς έπραξε στην υπόθεση General Milk Products (βλ. παρακάτω). Τουναντίον, το Δικαστήριο προχώρησε για πρώτη φορά με μία αρκετά ρηξικέλευθη απόφαση στην εισαγωγή συγκεκριμένων κριτηρίων για τον εντοπισμό και την κατάφαση εμπλοκής κατάχρησης, ήτοι το λεγόμενο «τεστ της κατάχρησης» («abuse test»), υπογραμμίζοντας τα εξής: «Η διαπίστωση ότι πρόκειται για πρακτική που συνιστά καταχρηστική εκμετάλλευση προϋποθέτει πρώτον, τη συνδρομή ενός συνόλου αντικειμενικών περιστάσεων από τις οποίες να προκύπτει ότι, παρά την τυπική τήρηση των προϋποθέσεων που θέτει η κοινοτική ρύθμιση, δεν επιτεύχθηκε ο επιδιωκόμενος με τη ρύθμιση αυτή σκοπός (παρ. 52). Δεύτερον, η διαπίστωση αυτή προϋποθέτει την ύπαρξη ενός υποκειμενικού στοιχείου, το οποίο συνίσταται στη βούληση του ενδιαφερόμενου να αποκομίσει όφελος που απορρέει από την κοινοτική ρύθμιση δημιουργώντας τεχνητά τις προϋποθέσεις που είναι αναγκαίες για την παροχή του οφέλους αυτού. Η συνδρομή του υποκειμενικού αυτού στοιχείου μπορεί να αποδεικνύεται, μεταξύ άλλων, με την προσκόμιση αποδείξεων περί συμπαιγνίας μεταξύ του κοινοτικού εξαγωγέα, ο οποίος καρπώνεται τις επιστροφές και του εισαγωγέα του εμπορεύματος στην τρίτη χώρα (παρ. 53)»¹⁶.

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα, με αποτέλεσμα η διευθέτηση να έχει ως συνέπεια μία συγκεκριμένη πληρωμή να πραγματοποιείται μεταξύ πλείστων συναλλασσομένων, αλλά να καταλήγει πρακτικά και ουσιαστικά στο ίδιο πρόσωπο από το οποίο ξεκίνησε ή στο οποίο προοριζόταν. Ένα τέτοιο παράδειγμα αποτελεί και η περίπτωση και αρκετά πρώιμη απόφαση του ΔΕΕ στην υπόθεση

General Milk Products¹⁷, στην οποία το ένα συμβαλλόμενο μέρος πραγματοποιούσε εισαγωγές αγαθών στη Γερμανία και ακολούθως τα επανεξήγαγε σε άλλα κράτη-μέλη, προκειμένου να μπορεί να διεκδικήσει ένα οικονομικό όφελος με βάση το δευτερογενές δίκαιο. Ομοίως, στην υπόθεση Leclerc¹⁸ τα αγαθά εξάγονταν από ένα κράτος-μέλος και ακολούθως επανεισάγονταν στο ίδιο κράτος-μέλος προς το σκοπό καταστράτηγησης, με το πρόσχημα της συνδρομής των προϋποθέσεων κάποιας θεμελιώδους ελευθερίας, μίας διάταξης του εθνικού δικαίου. Στην εν λόγω υπόθεση η κρίσιμη ιδιαιτερότητα που εντοπίζεται έγκειται στο ότι το Δικαστήριο κατάφερε να επιλύσει τα τεθέντα ζητήματα χωρίς τη συνδρομή της έννοιας της κατάχρησης, κρίνοντας ότι στην επίδικη περίπτωση έπρεπε να χορηγηθούν τα σχετικά χρηματικά αποζημιωτικά ποσά. Σημείωσε ωστόσο ότι «η θέση αυτή θα ήταν διαφορετική, μόνο εάν μπορούσε να αποδειχθεί ότι η εισαγωγή και επανεξαγωγή του τυριού δεν πραγματοποιούνταν ως εμπορικές συναλλαγές με καλή πίστη αλλά μόνο, προκειμένου να αποκτηθεί εσφαλμένως πλεονέκτημα από τη χορήγηση χρηματικών αποζημιωτικών ποσών (...). Η καλόπιστη φύση αυτών των συναλλαγών αποτελεί θέμα πραγματικών περιστάσεων το οποίο θα πρέπει να αποφασισθεί από το εθνικό δικαστήριο»¹⁹.

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. Εν προκειμένω, είναι κρίσιμο να διευκρινισθεί ότι σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων (“arm’s length principle”) η αποζημίωση ή αμοιβή που διεκδικεί μία οντότητα σε ενδοομιλικό επίπεδο θα πρέπει να είναι αντίστοιχη των επιτελούμενων λειτουργιών, των αναλαμβανόμενων κινδύνων και των χρησιμοποιούμενων παγίων περιουσιακών στοιχείων. Υπ’ αυτή την έννοια, οντότητες που αναλαμβάνουν μεγαλύτερους κινδύνους και

16. Το Δικαστήριο προσέθεσε ότι «εναπόκειται στο εθνικό δικαστήριο να θεμελιώσει την ύπαρξη αυτών των δύο στοιχείων (§ 54)». Ως εκ τούτου, το ΔΕΕ συμπέρανε ήδη από το προδικαστικό ερώτημα ότι το Federal Fiscal Court θεωρεί ότι «τα γεγονότα [...] αποδεικνύουν ότι ο σκοπός των κοινοτικών κανόνων δεν έχει επιτευχθεί (§ 55)». Αντιστοίχως, το κριτήριο του σκοπού θα είχε ικανοποιηθεί. Παρόλα αυτά, το Δικαστήριο συνέχισε και υποστήριξε ότι θα πρέπει το ίδιο το εθνικό δικαστήριο (Federal Fiscal Court) «να αποδείξει, επιπροσθέτως, την ύπαρξη πρόθεσης του μέρους που πραγματοποιεί την εξαγωγή να επωφεληθεί ενός πλεονεκτήματος, ως αποτέλεσμα της εφαρμογής των κοινοτικών κανόνων, πραγματοποιώντας μία επίπλαστη λειτουργία (§ 55)». Σε περίπτωση που τόσο το αντικειμενικό όσο και τα υποκειμενικά κριτήρια πληρούνται, ο Emsland Stärke θα έπρεπε, ως έννομη συνέπεια, να καταβάλει τις επιστροφές φόρου που έλαβε (§ 60). Βλ. Βασιλική Αθνασάκη, Οι γενικές ρήτρες κατά της φοροαποφυγής στο διεθνές και ευρωπαϊκό φορολογικό δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 2019, σ. 245 επ.

17. ECJ 3.3.1993, C-8/92, General Milk Products.

18. ECJ 10.1.1985, C-299/83, Leclerc.

19. ECJ 3.3.1993, C-8/92, General Milk Products. Στην αγγλική εκδοχή της απόφασης αναφέρεται το εξής (§ 21): «The bona fide nature of those transactions in question of fact to be decided by the national court», ενώ στο γερμανική έκδοση η ίδια παράγραφος αποδίδεται ως ακολούθως: «Die tatsächliche Prüfung, ob es sich um ein Scheingeschäft gehandelt hat, fällt in die Zuständigkeit des vorlegenden Gerichts», το οποίο στην αγγλική γλώσσα θα μπορούσε να αποδοθεί ως εξής: «The actual examination of whether there was a sham transaction, falls within the competence of the referring court». Είναι προφανές η διαφορετική ορολογία που χρησιμοποιείται, καθώς η γερμανική εκδοχή επιλέγει τον όρο «Scheingeschäft» («sham»), ενώ η αγγλική αρκείται στον όρο «bona fide nature». Βλ. Βασιλική Αθνασάκη, Οι γενικές ρήτρες κατά της φοροαποφυγής στο διεθνές και ευρωπαϊκό φορολογικό δίκαιο, Νομική Βιβλιοθήκη, 2019, σ. 246.

ΑΡΘΡΑ - ΜΕΛΕΤΕΣ

περισσότερα ρίσκα στην οικονομική αλυσίδα θα δικαιούνται μία μεγαλύτερη απόδοση ("return") σε σύγκριση με οντότητες μηδενικού ή πολύ χαμηλού κινδύνου (πχ. limited risk distributors ή limited risk manufacturers/toll manufacturers)²⁰. Με άλλα λόγια, το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους θα πρέπει να αντανakλά τις επιτελούμενες λειτουργίες, τους αναλαμβανόμενους κινδύνους και τα χρησιμοποιηθέντα, στο πλαίσιο της επίμαχης διευθέτησης, πάγια περιουσιακά στοιχεία και να αντικατοπτρίζει τις σημαντικές συνεισφορές ("significant people functions") στην αλυσίδα αξίας ("value creation"). Καίριο ρόλο διαδραματίζει και η αρχή των ίσων αποστάσεων («arm's length principle»), καθώς ένα βασικό ερώτημα που θα πρέπει να τίθεται είναι εάν η συγκεκριμένη επίμαχη διευθέτηση θα μπορούσε να είχε λάβει χώρα και μεταξύ ανεξαρτήτων, μη συνδεδεμένων μερών, όπου εκ προοιμίου επικρατούν όροι υγιούς και γνήσιου ανταγωνισμού.

στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από τον φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος²¹.

20. Ιδίως ως προς το ζήτημα της ανάλυσης κινδύνων, με τη Δράση 9 του Σχεδίου Δράσης του ΟΟΣΑ για τα BEPS εισάγονται συγκεκριμένα βήματα που θα πρέπει να ακολουθούνται. Τα βήματα αυτά έχουν να κάνουν με την αναγνώριση συγκεκριμένων, οικονομικά σημαντικών, κινδύνων, την ανάληψη αυτών των κινδύνων από τα συνδεδεμένα μέρη βάσει των σχετικών συμβάσεων και τον καθορισμό των μερών που διαχειρίζονται τον κίνδυνο, μέσω της λειτουργικής ανάλυσης. Παράλληλα, θα πρέπει να εξετάζεται εάν τα συνδεδεμένα μέρη ακολουθούν πράγματι τη συμβατική κατανομή των κινδύνων, καθώς και εάν πράγματι υφίστανται τις συνέπειες του κινδύνου και έχουν τη χρηματοοικονομική ικανότητα να αναλάβουν τον κίνδυνο. Ως συνέπεια όλων των παραπάνω παραγόντων, η σχετική ενδοομιλική τιμή θα πρέπει εν τέλει να καθορίζεται με βάση τις χρηματοοικονομικές και όλες τις άλλες συνέπειες εν γένει της ανάληψης κινδύνου, προκειμένου να προσδιορισθεί η κατάλληλη αποζημίωση για αυτήν την ανάληψη. Βασιλική Αθανασάκη, Ζητήματα Ενδοομιλικών Συναλλαγών μετά το Σχέδιο Δράσης του ΟΟΣΑ για τα BEPS, Ομιλία στην 3η Διημερίδα Φορολογικού Δικαίου Ένωσης Ελλήνων Νομικών e-Θέμις, 17.12.2016.

21. Με τη σχετική εγκύκλιο 2167/2019 έχει διευκρινισθεί ότι εμπίπτουν στην εν λόγω περίπτωση τα σχήματα που επωφελοούνται από επιστροφές ή πιστώσεις φόρου ή από κανόνες οριοθέτησης (ringfencing rules), που αφήνουν αφορολόγητο το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης των εταιρειών που εμπλέκονται σε διεθνείς συναλλαγές. Είναι προφανές ότι εν προκειμένω έχει επιλοκωρηθεί εσφαλμένη μετάφραση κατά τη μεταφορά της διάταξης από τη Σύσταση της Επιτροπής για τον Επιθετικό Φορολογικό Ανταγωνισμό του 2012, από όπου προέρχεται η εν λόγω περιπτωσιολογική απαρίθμηση, καθώς η εν λόγω διάταξη στην αγγλική γλώσσα έχει ως εξής: «the expected pre-tax profit is insignificant in comparison to the amount of the expected tax benefit.». Το εν λόγω σφάλμα δεν διορθώθηκε ούτε με το ν. 4607/2019, με τον οποίο ενσωματώθηκε η ATAD αλλά ούτε και με τις σχετικές εγκυκλίους του Διοικητή της ΑΑΔΕ. Εξάλλου, ένδειξη περί της ύπαρξης καταχρηστικότητας είναι

Τέλος, όπως επισημαίνεται και στην Εγκύκλιο 2167/2019 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, οι διατάξεις του άρθρου 27 § 5 ΚΦΕ²² που θεσπίζουν ειδικό αντικαταχρηστικό κανόνα, προκειμένου να αποφευχθεί η καταστρατήγηση της διάταξης του άρθρου 27 § 1 περί μεταφοράς φορολογικών ζημιών είναι ειδικές σε σχέση με τις διατάξεις του άρθρου 56 και του άρθρου 38 ΚΦΔ, ενώ οι διατάξεις του άρθρου 56 ΚΦΕ²³ περί ειδικού

ακριβώς και αυτονόητα το αναμενόμενο κέρδος που απορρέει από μία συναλλαγή ή διευθέτηση να είναι μη σημαντικό, συγκρινόμενο με το προκύπτον φορολογικό πλεονέκτημα. Με τον τρόπο αυτό αναφαίνεται ότι μοναδικό κίνητρο της συναλλαγής ή διευθέτησης ήταν ακριβώς η απόκτηση του προκειμένου φορολογικού πλεονεκτήματος και όχι η απόκτηση κέρδους, που κανονικά πρέπει να χαρακτηρίζει κάθε γνήσια επιχειρηματική συμπεριφορά.

22. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 115 του ν. 4549/2018 αντικαταστάθηκε η παράγραφος 5 του άρθρου 27 του ν. 4172/2013. Με τις νέες διατάξεις, οι οποίες ισχύουν από 1.1.2014, ορίζεται ότι σε περίπτωση που μεταβληθεί η άμεση ή έμμεση συμμετοχή ή τα δικαιώματα ψήφου σε ένα νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα άνω του ποσοστού 33% εντός ενός φορολογικού έτους και παράλληλα γίνει, μέσα στο ίδιο ή/και το επόμενο φορολογικό έτος από αυτό που συντελέσθηκε η μεταβολή της συμμετοχής ή των δικαιωμάτων ψήφου, αλλαγή της δραστηριότητας της εταιρείας στην οποία αποκτάται η συμμετοχή ή τα δικαιώματα ψήφου, σε ποσοστό άνω του 50% του κύκλου εργασιών της σε σχέση με το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος από τη μεταβολή της συμμετοχής ή των δικαιωμάτων ψήφου, οι διατάξεις της παραγράφου 1 δεν έχουν εφαρμογή. Η διάταξη της § 5 του άρθρου 27 ΚΦΕ λειτουργεί ως ειδικός αντικαταχρηστικός κανόνας, προκειμένου να αποφευχθεί η καταστρατήγηση της διάταξης του άρθρου 27 § 1 περί μεταφοράς φορολογικών ζημιών (σχετ. και η αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 27 του ν. 4172/2013), γεγονός που δικαιολογεί τη θέση σωρευτικών προϋποθέσεων για την εφαρμογή της. Ως «καταστρατήγηση» της διάταξης περί μεταφοράς φορολογικών ζημιών νοείται η «πώληση» των ζημιών, σε άλλο φορέα (επιχείρηση), ώστε να τις εκμεταλλευθεί άλλη επιχείρηση από εκείνη που τις δημιούργησε. Ως προς τη σχέση του άρθρου 27 § 5 με το άρθρο 38 ΚΦΔ, επισημαίνεται ότι με το άρθρο 6 της Οδηγίας 2016/1164 του Συμβουλίου της Ε.Ε. (ATAD I) προτείνεται «Γενικός κανόνας απαγόρευσης των καταχρήσεων», ως το ελάχιστο επίπεδο προστασίας που θα πρέπει να ακολουθήσουν τα Κ-Μ, δυνάμει του άρθρου 3 της εν λόγω Οδηγίας. Ως γενικός αντικαταχρηστικός κανόνας, το άρθρο 38 του ΚΦΔ, δεν θίγει την εφαρμογή του ειδικού αντικαταχρηστικού κανόνα του άρθρου 27 § 5, καθώς εφαρμόζεται μόνο προς τον σκοπό της συμπλήρωσης κενών που δεν αντιμετωπίζονται με ειδικά στοχευμένες διατάξεις (βλ. και αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 13 του ν. 4607/2019, σχετ. και η εγκύκλιος ΑΑΔΕ Ε. 2071/2019). Επισημαίνεται ότι οι παρεχόμενες με την παρούσα οδηγίες εφαρμογής της διάταξης ισχύουν από την 1.1.2014 και μετά, καθόσον, κατά ρητή διατύπωση της περ. γ' της § 18 του άρθρου 115 του ν. 4549/2018, η τροποποίηση της διάταξης του άρθρου 27 § 5 με την § 6 του άρθρου 115 του ν. 4549/2018 ισχύει από την 1.1.2014.

23. Με τις διατάξεις του άρθρου 56 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) εισάγεται ειδικός αντικαταχρηστικός κανόνας για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής στον τομέα των εταιρικών μετασχηματισμών

αντικαταχρηστικού κανόνα για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής στον τομέα των εταιρικών μετασχηματισμών του ΚΦΕ είναι ειδικότερες σε σχέση με τις διατάξεις του άρθρου 38 ΚΦΔ. Ως εκ τούτου, διευκρινίζεται ότι όταν μια υπόθεση εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής ειδικότερης διάταξης, εξετάζεται μόνο υπό το πρίσμα αυτής και όχι υπό το πρίσμα των γενικότερων διατάξεων, ούτε σωρευτικά ούτε εναλλακτικά.

Δ. Η χρήση αόριστων νομικών και αξιολογικών εννοιών

Κομβικής σημασίας στο πλαίσιο της παρούσας προβληματικής είναι ειδικότερα η ερμηνεία και εφαρμογή των αόριστων νομικών και αξιολογικών εννοιών που εξ ορισμού και ως εκ της φύσεώς του περιλαμβάνει ο γενικός κανόνας κατά της κατάχρησης τόσο του ελληνικού δικαίου αλλά και σε ένα γενικότερο επίπεδο. Συγκεκριμένα, προκύπτει το μείζον ερώτημα, πώς αναλύεται και ερμηνεύεται ο όρος «βάσιμοι εμπορικοί λόγοι που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα» και τι συνιστά «συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά».

Προς διευκόλυνση ιδίως της Φορολογικής Διοίκησης αναφέρονται στην Εγκύκλιο 2167/2019 του Διοικητή της ΑΑΔΕ περιπτώσεις που έχουν κριθεί νομολογιακά (ΔΕΕ) ότι δεν συνιστούν, χωρίς την εξέταση και άλλων δεδομένων της

υπόθεσης, τεχνητές διευθετήσεις ("artificial") διευθετήσεις με σκοπό την φοροαποφυγή:

- α) Η δημιουργία δευτερεύουσας εγκατάστασης σε άλλο κράτος μέλος, είτε με τη μορφή γραφείου, υποκαταστήματος κ.λπ. ή με τη μορφή θυγατρικής εταιρείας²⁴,
- 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 του²⁵,
- 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 μέλος²⁶,
- δ) Το γεγονός της ύπαρξης χαμηλότερης φορολογίας σε άλλο κράτος μέλος²⁷,
- ε) Ο σκοπός της μείωσης της φορολογικής επιβάρυνσης (ομοίως),
- στ) Η ύπαρξη ενός ευνοϊκού φορολογικού καθεστώτος σε άλλο κράτος μέλος²⁸,
- ζ) Η χορήγηση κρατικών ενισχύσεων στο άλλο κράτος μέλος, ακόμα και αν οι κρατικές ενισχύσεις δεν είναι συμβατές με τη Συνθήκη²⁹,
- η) Η μεταφορά της έδρας ή της κατοικίας του φορολογούμενου σε άλλο κράτος μέλος³⁰.

Με βάση τη νομολογία³¹ του ΔΕΕ, το γεγονός ότι ένας κοινοτικός υπήκοος ή ένα κοινοτικό νομικό πρόσωπο θέλησε να επωφεληθεί της ευνοϊκής φορολογίας που ισχύει εντός κράτους μέλους διαφορετικού από εκείνο στο οποίο κατοικεί ή είναι εγκατεστημένο, αντιστοίχως, δεν επιτρέπει, μόνο του, να στερηθεί από τη δυνατότητα επικλήσεως των διατάξεων της Συνθήκης περί θεμελιωδών ελευθεριών. Με άλλα λόγια, βασική κατευθυντήρια γραμμή για την υπαγωγή των πραγματικών εκάστης περίπτωσης στον κανόνα του άρθρου 38 ΚΦΔ αποτελεί η διευκρίνιση ότι το να επωφεληθεί ο φορολογούμενος από το ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς που συνεπάγεται η εγκατάστασή του σε ένα κράτος, δεν συνιστά *a priori* και άνευ άλλου τινος κατάχρηση. Ομοίως, η μεταφορά εκτός του εδάφους κράτους μέλους της κατοικίας ενός φυσικού προσώπου δεν συνεπάγεται, αυτή και μόνον, φοροαποφυγή. Ένα γενικό τεκμήριο φοροαποφυγής ή φοροδιαφυ-

που προβλέπονται στον ν. 4172/2013 (ΚΦΕ), ήτοι στις περιπτώσεις εισφοράς ενεργητικού έναντι τίτλων (άρθρο 52), ανταλλαγής τίτλων (άρθρο 53), στις συγχωνεύσεις, κοινές διασπάσεις και μερικές διασπάσεις (άρθρο 54) και στη μεταφορά της καταστατικής έδρας SE (ευρωπαϊκής εταιρείας) ή μιας SCE (ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρείας) (άρθρο 55). Ειδικότερα, με τις διατάξεις του υπόψη άρθρου ορίζεται ότι τα ευεργετήματα που προβλέπονται στο άρθρο 52 για τις εισφορές ενεργητικού έναντι τίτλων, στο άρθρο 53 για την ανταλλαγή τίτλων, στο άρθρο 54 για τις συγχωνεύσεις και διασπάσεις (κοινές και μερικές) και στο άρθρο 55 για τη μεταφορά της καταστατικής έδρας SE ή μιας SCE αίρονται ολικά ή μερικά, όταν κάποια από τις πράξεις που αναφέρονται στα άρθρα αυτά έχει ως κύριο στόχο ή ως έναν από τους κύριους στόχους τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή. Το γεγονός ότι η πράξη δεν πραγματοποιείται για οικονομικά θεμιτούς λόγους, όπως είναι η αναδιάρθρωση ή η ορθολογικότερη οργάνωση των δραστηριοτήτων των εταιρειών που ενέχονται στη σχετική πράξη, μπορεί να αποτελέσει τεκμήριο ότι κύριος ή ένας από τους κύριους στόχους της πράξης αυτής είναι η φοροδιαφυγή ή η φοροαποφυγή. Επισημαίνεται ότι η διάταξη αποτελεί την αυτούσια επανάληψη του άρθρου 15 § 1 της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ, το οποίο περιέχεται ήδη και στο άρθρο 8 του ν. 2578/1998, όσον αφορά στους διασυννοριακούς μετασχηματισμούς. Επίσης, σημειώνεται ότι από το περιεχόμενο των ρυθμίσεων των άρθρων 52-56 του ΚΦΕ διαφαίνεται ότι ο νομοθέτης έχει επιλέξει την εφαρμογή των ρυθμίσεων της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ και για τους ημεδαπούς μετασχηματισμούς (βλ. και αιτιολογική έκθεση επί των άρθρων 53 και 54 του ν. 4172/2013 και ΠΟΛ.1057/2017 εγκυκλιό μας, όπου και αναφορά στην § 7 του Προοιμίου της Οδηγίας καθώς και Εγκύκλιο 2167/2019 του Διοικητή της ΑΑΔΕ).

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

25. Απόφαση ΔΕΕ Cadbury Schweppes C-196/04, § 69.

26. Απόφαση ΔΕΕ Cadbury Schweppes C-196/04, § 37.

27. Απόφαση ΔΕΕ Eurowings Luftverkehr C-294/97, § 44.

28. Απόφαση ΔΕΕ Cadbury Schweppes C-196/04, §§ 36-38.

29. Απόφαση ΔΕΕ Cadbury Schweppes C-196/04, §§ 55-60.

30. Απόφαση ΔΕΕ Lasteyrie du Saillant C-9/02, § 51.

31. Βλ., επ' αυτού, απόφαση της 11ης Δεκεμβρίου 2003, C-364/01, Barbier, Συλλογή 2003, σ. I-15013, σκέψη 71.

ΑΡΘΡΑ - ΜΕΛΕΤΕΣ

γής δεν μπορεί να στηριχθεί στο γεγονός της μεταφοράς σε άλλο κράτος μέλος της κατοικίας ενός φυσικού προσώπου και δεν μπορεί να δικαιολογήσει ένα φορολογικό μέτρο που θίγει θεμελιώδη ελευθερία την οποία εγγυάται η Συνθήκη³².

Άλλη τέτοια περίπτωση μη συνάδουσα με τη συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά θα μπορούσε να χαρακτηριστεί η ίδρυση μίας εταιρείας-προπετάσματος, ήτοι απλής ταχυδρομικής θυρίδας ("letterbox company") σε μία χώρα με χαμηλό ή και μηδενικό φορολογικό συντελεστή, χωρίς να συντρέχουν ουσιαστικές προϋποθέσεις λειτουργίας αυτής (για παράδειγμα απαιτούμενες εγκαταστάσεις, εξειδικευμένο προσωπικό κ.λπ.), δηλαδή χωρίς να επιτελεί καμία ουσιαστική λειτουργία ή να αναλαμβάνει καμία ουσιαστική επιχειρηματική δραστηριότητα³³. Αξίζει, πάντως, να σημειωθεί ότι ο όρος «συνήθης επιχειρηματική συμπεριφορά» συνιστά μία αόριστη αξιολογική έννοια³⁴, της οποίας η εξειδίκευση είναι δυσχερής και χρειάζεται ιδιαίτερη προσοχή, προκειμένου να μην εμφιλοχωρεί καταχρηστικός χαρακτηρισμός επιχειρηματικών συμπεριφορών ως ασυνήθων από τη φορολογική διοίκηση προς το σκοπό επιβολής φόρων και αύξησης των φορολογητέων εσόδων, απλώς και μόνον επειδή μπορεί μία τέτοια συμπεριφορά να είναι καινοτόμα ή όχι ιδιαίτερα επαναλαμβανόμενη ή να μη συνιστά δημοφιλή επιχειρηματική πρακτική.

Σε κάθε περίπτωση, από την έννοια της «συνήθους επιχειρηματικής συμπεριφοράς» δεν θα πρέπει να εξαιρούνται επιχειρηματικές συμπεριφορές απλώς καινοτόμες ή όχι και τόσο διαδεδομένες. Αντιθέτως, θα πρέπει να θεωρείται ασυνήθης και άρα καταρχήν ύποπτη μία επιχειρηματική συμπεριφορά, όταν προκύπτει από τα συγκεκριμένα, ad hoc πραγματικά περιστατικά ότι η εγκατάσταση είναι πλασματική και όχι πραγματική, όπως, για παράδειγμα, στην περίπτωση κατά την οποία μία εταιρεία φαίνεται να είναι εγκατεστημένη και να λειτουργεί σε ένα κράτος, χωρίς, ωστόσο, να διαθέτει σε αυτό τις απαιτούμενες για την εκτέλεση της επιχειρηματικής της δραστηριότητας εγκαταστάσεις και το αναγκαίο και κατάλληλα εξειδικευμένο προσωπικό.

Σε κάθε περίπτωση, σε ό,τι αφορά τη σχέση της γενικής διάταξης κατά της φοροαποφυγής με ειδικές

32. Βλ. απόφαση της 26ης Σεπτεμβρίου 2000, C-478/98, Συλλογή 2000, σ. I-7587, σκέψη 45.

33. Βλ. υπόθεση Cadbury Schweppes - C-196/04.

34. Εξάλλου, ο γενικός αντικαταχρηστικός κανόνας βρίθεται τέτοιων αόριστων αξιολογικών εννοιών, οι οποίες είναι εγγενείς με τη φύση του ως κανόνα δικαίου και δημιουργούν –ως αναπόφευκτη συνέπεια– σημαντική ασάφεια κατά την ερμηνεία και εφαρμογή του αλλά και κατά την εξειδίκευσή του από τις φορολογικές αρχές. Βλ. για παράδειγμα την παράγραφο 3 που αναφέρει ότι η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα.

αντικαταχρηστικές διατάξεις, όπως αναφέρεται και στην αιτιολογική έκθεση του άρθρου 13 του ν. 4607/2019, με το οποίο τροποποιήθηκε το άρθρο 38 ΚΦΔ, οι διατάξεις αυτές που θεσπίζουν αντικαταχρηστικούς κανόνες, κατά τη διεθνή πρακτική, δεν θα πρέπει να τυγχάνουν ευρείας και γενικευμένης εφαρμογής αλλά εφαρμόζονται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις επίπλαστων και σκηνοθετημένων διευθετήσεων. Εξάλλου, σύμφωνα με την αρχή της στενής ερμηνείας³⁵ των φορολογικών διατάξεων και την απαγόρευση αναλογικής εφαρμογής και διασταλτικής ερμηνείας³⁶, οι αντικαταχρηστικοί κανόνες πρέπει να εφαρμόζονται μόνο στις περιπτώσεις αμιγούς κατάχρησης των υποκειμένων φορολογικών διατάξεων και πάντοτε υπό το πρίσμα των διατάξεων της § 1 του άρθρου 5 του Συντάγματος οι οποίες θεμελιώνουν την αρχή της ελευθερίας των συμβάσεων³⁷ αλλά και της αρχής της αναλογικότητας που κατοχυρώνεται συνταγματικά από το άρθρο 25 Συντ.

Ε. Κρίσιμα Συμπεράσματα

Η ερμηνεία και εφαρμογή του γενικού κανόνα κατά της κατάχρησης του άρθρου 38 ΚΦΔ αποτελεί μία πρόκληση

35. Βλ. ΣτΕ 2052/90, ΣτΕ 2312/92, ΣτΕ 1305/99 και Γνωμοδότηση ΝΣΚ 191/99, *Ασπασία Μάλλιου*, ΔΦΝ, 1995, σ. 1065 επ., *Φωτόπουλος*, ΔΦΝ 1977, σ. 1191 επ. Έτσι οι ΣτΕ 3968/1988, ΣτΕ 3305/1987, ΣτΕ 1790/1985, ΣτΕ 192/1983, ΣτΕ 1074/1961, ΣτΕ 211/1963 και ΣτΕ 1675/1968, ΣτΕ 4135/1977, ΣτΕ 2765/1979, ΣτΕ 2895/1981, ΣτΕ 192/1983, ΣτΕ 3113/1989 και ΣτΕ 2312/1992. Επίσης, τη γραμματική ερμηνεία επιτάσσει κατά πάγια νομολογία στις φορολογικές διατάξεις και το Δικαστήριο των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (βλ. ΔΕΚ 12.6.1979, 126/78, *Nederlandse Spoorwegen* κατά *Staatssecretaris voor Financiën*, Συλλ. Νομολ. 1979, σελ. 23, ΔΕΚ 15.6.1989, 348/87, *Stichting Uitvoering Financiële Acties* κατά *Staatssecretaris voor Financiën*, Συλλ. Νομολ. 1989, σ. 1737, ΔΕΚ 20.6.1990, C-185/89, *Staatssecretaris van Financiën/Velker International Oil Company*, Συλλ. Νομολ. 1990, σ. I-2561). Παράλληλα, έχει κριθεί [βλ. C-143/83 (ΔΕΚ 30.1.1985 Επιτροπή κατά Δανίας), C-257/88 (ΔΕΚ 21.6.1988 Επιτροπή κατά Ιταλίας), C-306/91 (ΔΕΚ 28.4.1993 Επιτροπή κατά Ιταλίας), C-201/08 (ΔΕΚ 10.9.2009 *Plantanol*)] ότι «η μη διφορούμενη διατύπωση επιτρέπει στους ενδιφερόμενους να γνωρίζουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους με τρόπο σαφή και ακριβή και στα δικαστήρια να ελέγχουν την τήρηση των κανόνων αυτών και ότι η αρχή της ασφάλειας δικαίου επιτάσσει να μην μπορεί να τίθεται εν αμφιβόλω η φορολογική κατάσταση του υποκειμένου στο φόρο ως προς τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του έναντι της φορολογικής αρχής».

36. Βλ. ΣτΕ 103/1990 *Διδικ* 1990, σ. 879, ΣτΕ 4135/1977, ΣτΕ 2765/1979, ΣτΕ 2895/1981, ΣτΕ 192/1983, ΣτΕ 1790/1985, ΣτΕ 3305/1987, ΣτΕ 3968/1988, ΣτΕ 3113/1989, ΣτΕ 2312/1992, περί απαγόρευσης της διασταλτικής ή αναλογικής ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων.

37. Βλ. και ΑΚ 361, όπως η αρχή αυτή εξειδικεύεται στο πεδίο του ιδιωτικού δικαίου.

τόσο για τους φορολογουμένους όσο και για τις φορολογικές αρχές και τα διοικητικά δικαστήρια. Πρόκειται για ένα ιδιόμορφο φορολογικό κανόνα, μία διάταξη που από τη συστηματική της ένταξη θεωρείται καταρχήν διαδικαστική, αλλά που στην οποία θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι ενυπάρχουν και στοιχεία οιοσδήποτε ουσιαστικού κανόνα δικαίου, υπό την έννοια ότι προϋποθέτει την ύπαρξη ενός υποκείμενου κανόνα απαγόρευσης της κατάχρησης. Παράλληλα, απονέμει ευρύτατες εξουσίες στις φορολογικές αρχές, καταλείπει ένα εξαιρετικά διευρυνμένο πεδίο δράσης, εκτίμησης και διακριτικής ευχέρειας, γεγονός που μπορεί να ανοίξει τον ασκό του Αιόλου και να δώσει το έναυσμα για μακρόχρονες αντιδικίες με τους φορολογουμένους ως προς το χαρακτήρα των διευθετήσεων που οι τελευταίοι μετέρχονται ως γνήσιων ή καταχρηστικών. Ομοίως, λόγω της γενικότητας της διατύπωσής της, μπορεί με μεγάλη ευκολία να παράσχει τη νομική βάση για φαινομενικά τουλάχιστον βάσιμη επιχειρηματολογία τόσο περί του γνήσιου (εκ μέρους των φορολογουμένων) όσο και περί του μη γνήσιου (εκ μέρους των φορολογικών ελεγκτών) χαρακτήρα της εκάστοτε διευθέτησης. Υπό το φως των ως άνω διαπιστώσεων, ο γενικός κανόνας κατά της κατάχρησης θα μπορούσε εύκολα να εργαλειοποιηθεί, προκειμένου να εξυπηρετήσει καθαρά εισπρακτικούς και ταμειευτικούς σκοπούς του κράτους και ταυτόχρονα θα μπορούσε να λειτουργήσει παρακωλυτικά για την υγιή επιχειρηματική δραστηριότητα και συνακόλουθα την οικονομική ανάπτυξη.

Ως εκ τούτου, η ορθή και ακριβής ερμηνεία και εφαρμογή του γενικού κανόνα απαγόρευσης της κατάχρησης είναι ζωτικής σημασίας. Και επειδή εκείνος που θα κληθεί στο τέλος να τάμει αποτελεσματικά και δίκαια τις ανακλύπτουσες

φορολογικές διαφορές που αναπόφευκτα θα προκύψουν με την πιο εκτεταμένη χρήση της διάταξης του άρθρου 38 ΚΦΔ είναι ο διοικητικός δικαστής, ως ο εκ του Συντάγματος φυσικός δικαστής των φορολογικών διαφορών που συνιστούν διοικητικές διαφορές ουσίας, είναι ιδιαίτερα σημαντικό να δομηθούν τα στάδια του δικανικού συλλογισμού που θα πρέπει να ακολουθούνται, προκειμένου ο εν λόγω φορολογικός κανόνας να μπορέσει να εξυπηρετήσει πράγματι τους σκοπούς για τους οποίους θεσπίσθηκε. Η πάταξη της φοροαποφυγής και της φορολογικής κατάχρησης αποτελεί μείζονος σημασίας δικαιοπολιτικό σκοπό, ιδίως σε μία εποχή βαθιάς και μακρόχρονης οικονομικής κρίσης, κατά την οποία οι κρατικοί προϋπολογισμοί συμπιέζονται, ενώ ταυτόχρονα τα δημόσια, φορολογικά έσοδα συρρικνώνονται. Οι πρακτικές επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού συνεχώς γίνονται και πιο εξεζητημένες, ενώ το σύγχρονο ψηφιακό οικονομικό περιβάλλον και η ραγδαία ανάπτυξη της τεχνολογίας ευνοούν τα περίπλοκα μοντέλα επιχειρηματικής και οικονομικής οργάνωσης, μέσα από τα οποία επιτυγχάνονται φορολογικά οφέλη, χωρίς ωστόσο αυτά να απηχούν την οικονομική πραγματικότητα.

Στο πλαίσιο αυτό, ο ρόλος του δικαστή είναι καθοριστικός. Εκείνος είναι που θα χαράξει εν τέλει τη διαχωριστική γραμμή ανάμεσα στο γνήσιο και αποδεκτό φορολογικό σχεδιασμό και τις περιπτώσεις ανεπίτρεπτης φοροαποφυγής, αλλά παράλληλα θα κληθεί να προασπίσει τα θεμελιώδη δικαιώματα του φορολογουμένου με γνώμονα τις αρχές της χρηστής διοίκησης, της προστατευομένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου και της αναλογικότητας.