

Η “τεχνητή διευθέτηση” ως εργαλείο επιβολής φόρων

Της Νίκης Χατζοπούλου*

Περίληψη

Κατ’ αντιστοιχία προς τις έμμεσες τεχνικές ελέγχου, το άρθρο 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας περί τεχνητής διευθέτησης συνιστά επί της ουσίας ένας εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης. Μπορεί να εφαρμοστεί από τις ελεγκτικές αρχές για τον καταλογισμό φόρου σε οποιαδήποτε περίπτωση η στοιχειοθέτηση παραβίασης δεν μπορεί να θεμελιωθεί σε κάποια άλλη διάταξη. Η αοριστία στην διατύπωση του άρθρου αφήνει μεγάλα περιθώρια για την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας από πλευράς της Διοίκησης γι’ αυτό και αφενός πρέπει να χρησιμοποιείται με φειδώ και αφετέρου χρήζει στενής ερμηνείας.

Κατά την διενέργεια των φορολογικών ελέγχων ένα από τα εργαλεία που διαθέτουν οι ελεγκτικές αρχές (Ελεγκτικά Κέντρα, ΚΕΦΟΜΕΠ, ΚΕΜΕΕΠ, ΣΔΟΕ, ΥΕΔΔΕ, κ.λπ.) για τον εντοπισμό φορολογητέας ύλης είναι και το άρθρο 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας υπό τον τίτλο «Γενικός κανόνας απαγόρευσης καταχρήσεων». Το άρθρο αυτό αποτελεί επί της ουσίας μια «ομπρέλα», κάτω από την οποία μπορούν να υπαχθούν οι περιπτώσεις κατά τις οποίες ένας φορολογούμενος, χωρίς να παραβιάζει ευθέως κάποια νομοθετική διάταξη, προβαίνει σε «κατάχρηση» της φορολογικής νομοθεσίας με σκοπό την αποφυγή καταβολής φόρου. Λόγω της γενικότητας της διατύπωσης του άρθρου (τόσο κατά την ισχύουσα όσο και κατά την προγενέστερη μορφή του [\[1\]](#)) αποτελεί μία περίπτωση στην οποία θα πρέπει να καταφεύγει με φειδώ η Φορολογική Διοίκηση και η διάταξη αυτή

θα πρέπει να ερμηνεύεται στενά.

Η προέλευση της ρύθμισης

Αρχικά, η διάταξη εντάχθηκε στο Ελληνικό Δίκαιο εκ μεταφοράς από τη «ΣΥΣΤΑΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ της 6ης Δεκεμβρίου 2012 σχετικά με τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό (2012/772/ΕΕ)».

Ενσωματώθηκε στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, καθώς αποτελεί – στο πλαίσιο των φορολογικών ελέγχων – ένα εργαλείο διεξαγωγής της διαδικασίας προσδιορισμού των εσόδων του Δημοσίου (καταλογισμό φόρων). Μετά την τροποποίησή του με τον ν. 4607/2019, η γενική ρήτρα κατά της φοροαποφυγής επαναδιατυπώθηκε, ώστε να εναρμονισθεί με το αντίστοιχο άρθρο 6 της Οδηγίας 2016/1164.

Το άρθρο 38 ΚΦΔ, όπως ισχύει σήμερα

«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 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 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 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».

Σχετικώς έχει εκδοθεί η υπ' αριθ. Ε.2167/2019 Εγκύκλιος, με την οποία δίνονται οδηγίες για τον τρόπο εφαρμογής του άρθρου 38, καθώς και ενδεικτικώς απαριθμούμενες, καταστάσεις που αποτελούν «διευθετήσεις».

Ο τρόπος εφαρμογής της διάταξης

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.

Το γεγονός αυτό 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. Μεταξύ των κριτηρίων υπαγωγής στο εν λόγω άρθρο είναι και η λεγόμενη «συνήθης επιχειρηματική συμπεριφορά», εάν δηλαδή η διευθέτηση συνάδει ή όχι με το κριτήριο αυτό.

Παραδείγματα

– Μείωση μετοχικού κεφαλαίου ΑΕ που θεωρήθηκε διανομή μερίσματος

Στο πλαίσιο της υπ' αριθ. 1356/2020 απόφασης ΔΕΔ κρίθηκε το ζήτημα της επιβολής φόρου επί μερισμάτων. Η φορολογική αρχή είχε κρίνει ότι ο προσφεύγων από κοινού με τον Χ ως ασκούντες απόλυτο μετοχικό έλεγχο Ε (Εταιρεία), προέβησαν σε σειρά «διευθετήσεων» κατά τον εταιρικό και φορολογικό χειρισμό των κερδών και του μετοχικού κεφαλαίου (ΜΚ) της Εταιρείας. Συγκεκριμένα ο έλεγχος έκρινε ότι από τον ισολογισμό που υπέβαλε 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 €. Ο έλεγχος έκρινε ότι οι αποφάσεις μειώσεων του κεφαλαίου με επιστροφή μετρητών και εν συνεχεία αυξήσεων αυτού μέσω κεφαλαιοποίησής αποθεματικών αλληλοαντιισταθμίζονται και αλληλοακυρώνονται στην περίπτωση που θεωρηθεί ότι η λήψη των αποφάσεων αφορούν την λειτουργικότητα της εταιρίας. Ωστόσο, η ΔΕΔ ανέτρεψε το πόρισμα αυτό του ελέγχου με το σκεπτικό ότι: *«Από την εικόνα της καθαρής θέσης και τις αιτίες μεταβολών της*

(επιστροφή πλεονάζοντος κεφαλαίου, συγχώνευση-κεφαλαιοποιήσεις αποθεματικών ειδικών διατάξεων) δεν διαπιστώνεται το εν λόγω, ενώ σαφώς διαπιστώνεται ότι τόσο η ως άνω εταιρεία όσο και άλλες εταιρείες δεδομένου ότι είχαν την 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. Ωστόσο ως αναφέρθηκε και με τις προαναφερθείσες οδηγίες της Διοίκησης και έχει κριθεί νομολογιακά (ΔΕΕ) «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.».

– Μεταφορά φορολογητέας ύλης από ατομική επιχείρηση σε συνδεδεμένη ΙΚΕ

Στο πλαίσιο της υπ' αριθ. 2631/2019 ΔΕΔ θεσ/νικής εξετάστηκε η περίπτωση μεταβίβασης δικαιωμάτων απόσυρσης σε τιμή κάτω του κόστους σε συνδεδεμένη επιχείρηση. Συγκεκριμένα, τα δικαιώματα απόσυρσης αναγνωρίστηκαν στο σκέλος των εξόδων με το πραγματικό κόστος απόκτησής τους σύμφωνα με τα φορολογικά στοιχεία που ο προσφεύγων έλαβε από τρίτους, ανεξάρτητους προμηθευτές του, ενώ στο σκέλος των εσόδων αναγνωρίστηκαν με αξίες σημαντικά μικρότερες που υπολείπονται και του κόστους απόκτησής τους. Οι μεταβιβάσεις δηλαδή των δικαιωμάτων απόσυρσης από τον προσφεύγοντα στην συνδεδεμένη εταιρεία υποτιμολογήθηκαν χωρίς να υφίστανται λόγοι οι οποίοι να δικαιολογούν αυτή την υποτιμολόγηση, Με βάση τα παραπάνω κρίθηκε από την φορολογική αρχή ότι οι παραπάνω συναλλαγές αποσκοπούσαν στη μεταφορά φορολογητέας ύλης από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος στην συνδεδεμένη εταιρεία, ότι οι συναλλαγές είναι τεχνητές διευθετήσεις που δεν συνάδουν με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά και οδηγούν σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα. Η ΔΕΔ απέρριψε την ενδικοφανή προσφυγή.

Συμπεράσματα

Κατόπιν των ανωτέρω, είναι σαφές ότι η εφαρμογή του άρθρου 38 ΚΦΔ θα πρέπει να γίνεται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις, ώστε να αποφεύγονται περιπτώσεις υπέρβασης της – ευρείας εν προκειμένω – διακριτικής ευχέρειας της Διοίκησης. Τα κριτήρια που θέτει ο νόμος αποτελούν ενδεικτικές και μόνο περιπτώσεις, δεδομένο που «ανοίγει» μεγάλο πεδίο για την εφαρμογή της διάταξης αυτής, σύμφωνα πάντα με την κρίση των αρμόδιων ελεγκτικών οργάνων, έναν αστάθμητο δηλαδή παράγοντα που δυνητικά θέτει σε κίνδυνο τον απαιτούμενο για την επιβολή διοικητικών κυρώσεων (φόρων και προστίμων) βαθμό ασφάλειας δικαίου. Ανάχωμα απέναντι στην καταχρηστική από πλευράς της Διοίκησης εφαρμογή του άρθρου 38 αποτελεί το βάρος απόδειξης, που εν προκειμένω βαρύνει τη φορολογική αρχή, η οποία οφείλει να αποδείξει ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 38 ΚΦΔ. Καταληκτικά, όπως αποτυπώνεται και στην αιτιολογική έκθεση του νόμου, θα πρέπει το εν λόγω άρθρο να εφαρμόζεται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις τεχνητών σχημάτων φοροαποφυγής, με ιδιαίτερη προσοχή και σχολαστικότητα ως προς την αιτιολόγηση, διότι σε διαφορετική περίπτωση μπορεί από εργαλείο φορολόγησης να καταλήξει εργαλείο αυθαιρεσίας.

[\[1\]](#) Το άρθρο 38 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) αντικαταστάθηκε με το άρθρο 13 του ν. 4607/2019 (ΦΕΚ Α' 65/24-04-2019) και έχει εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2019 και μετά, σύμφωνα με το άρθρο 14 του ίδιου νόμου.

Δείτε το άρθρο και στο CAPITAL.GR

*** Ο Νίκη Χατζοπούλου είναι Δικηγόρος παρ'Αρείω Πάγω, LL.M, Νομική Σύμβουλος του Ομίλου ARTION.**

Το ανωτέρω κείμενο έχει ενημερωτικό χαρακτήρα και σε καμία περίπτωση δεν υποκαθιστά τις εξειδικευμένες συμβουλευτικές υπηρεσίες. Για περισσότερες πληροφορίες μπορείτε να απευθυνθείτε στην ARTION A.E (Πουρνάρα 9, Μαρούσι /210 6009062 / www.artion.gr)