

Η ρήτρα αντικαταχρηστικότητας για την αντιμετώπιση της "τεχνητής μεθόδευσης" κατά την επιχειρηματική δράση

- υπό το πρίσμα της νομολογίας του ΔΕΕ
- και ιδίως στο πεδίο των εταιρικών μετασχηματισμών

Ασπασία Μάλλιου

- Φοροδιαφυγή:

μη πληρωμή φορών που επιτυγχάνεται με μέσα που αντιβαίνουν διατάξεις φορολογικών νομών (απόκρυψη ύλης με συνήθως ποινική απαξία)

- Φοροαποφυγή:

εκμετάλλευση ευνοϊκού φορολογικού καθεστώτος και αναντιστοιχιών (καταρχήν αποδεκτή)

HB 1936 " ο καθένας δικαιούται να ταχτοποιεί τις υποθέσεις του, ώστε ο φόρος να είναι μικρότερος από ότι θα μπορούσε να είναι"

- Καταχρηστική φοροαποφυγή:

«σχήμα» + άντληση φορολογικού πλεονεκτήματος, + απόδειξη ότι μοναδικός ή κύριος σκοπός του σχήματος είναι η κάρπωση φορολογικού πλεονεκτήματος (ΕΕ ~ 1τρίς ευρώ;)

- **Άρθρο 93 ΣυνΘΕΚ** = ρητή εναρμόνιση στην έμμεση φορολογία (ΦΚΕ, ΦΠΑ, ειδικοί φόροι κατανάλωσης, φόροι συγκέντρωσης κεφαλαίου κ.ά.)
- **Άρθρα 94-97 ΣυνΘΕΚ** = εναρμόνιση άμεσης φορολογίας
→ κοινή νομική βάση προσέγγισης των εθνικών νομοθεσιών (επίπτωση σε επενδύσεις, στρέβλωση ανταγωνισμού)

Ε.Ε.

Στοχευμένες δράσεις, με στόχο τη δίκαιη φορολόγηση

α) 2007/785 Ανακοίνωση της Επιτροπής: εφαρμογή κανόνων κατά των καταχρήσεων στον τομέα της άμεσης φορολογίας («αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις»)

Ανάγκη πρόληψης φοροαποφυγής + καταχρήσεων
→ **Επιτακτικός λόγος δημοσίου συμφέροντος**

Απώλεια δικαιωμάτων κοινοτικής νομοθεσίας σε περίπτωση καταχρηστικής δράσης
(τυπική τήρηση όρων, με σκοπό εξασφάλισης οφέλους, πέρα από τον σκοπό που εξυπηρετούν οι διατάξεις)

Τεχνητή δημιουργία προϋποθέσεων κήσης οφέλους

β) 6.12.2012 Ανακοίνωση της Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο.

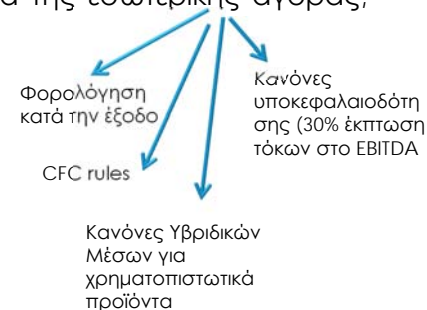
Σχέδιο δράσης για την ενίσχυση της καταπολέμησης της φορολογικής άπατης και της φοροδιαφυγής

“επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός” (τεχνητή διευθέτηση)

Διπλή έκπτωση
Διπλή μη φορολόγηση

γ) Οδηγία του Συμβουλίου **ΕΕ 2016/1164**, για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, (Συνοδολιπόρος BEPS ΟΟΣΑ)

↓
Διάβρωση φορολογικής βάσης
+
Μετατόπιση κερδών
=> καταπολέμηση φοροδιαφυγής



Ελληνικό δίκαιο: πριν Ν.4174/2013

Substance over form (εικονικά, υποκρυπτόμενο πρόσωπο, πραγματικός δικαιούχος, trust, ΕΦΑ)

Εξουσία φορολογικού ελέγχου

Κανόνας ρεαλισμού φορολογικού δικαίου

....

Στενή ερμηνεία φορολογικών διατάξεων

Κανόνας νομιμότητας του φόρου

ΔΕΔ: δάνεια προς αλλοδαπή για εξόφληση άλλων δανείων + τέλη χαρτοσήμου → ad hoc κρίση πραγματικών περιστατικών, μη συνήθης εμπορική πράξη, έλλειψη άλλου σκοπού = τεχνητή μεθόδευση

N.4174/2013

Γενική ρήτρα φοροαποφυγής

Άρθρο 38 ΚΦΔ

Αγνόηση τεχνητής(ή σειρά ή κυκλική) διευθέτησης



στερείται οικονομικής ή εμπορικής ουσίας

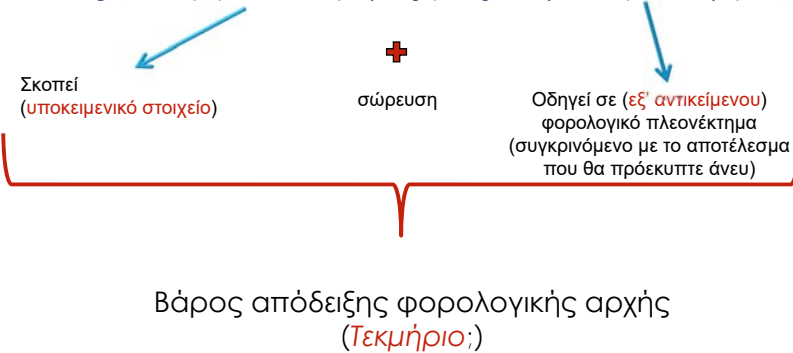
→ **Στόχος** = αποφυγή φορολόγησης

(ακόμη και ανεξάρτητα από υποκειμενική πρόθεση αντίκειται στο αντικείμενο, στο πνεύμα και τον σκοπό των φορολογικών διατάξεων που θα ίσχυαν σε άλλη περίπτωση) #78Σ;

→ **Σύγκριση** (με ή χωρίς διευθέτηση).

“Τεχνητή μεθόδευση”

Διευθέτηση που στερείται οικονομικής ή εμπορικής ουσίας (απλή ή σύνθετη πράξη /εις, παράλειψη, ενέργεια)



ΔΕΕ

Δεκαετία 1980: κατ' εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας: στάθμιση

Ανάγκη με ρητή διάταξη, ο περιορισμός επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού (περιπτώσιολογία)

Απαγόρευση περιορισμών στην ελευθερία κίνησης + εγκατάστασης

- **Avoir Fiscal** 1986: ο κίνδυνος της φοροαποφυγής - φοροδιαφυγής δεν συνιστά επαρκές έρεισμα για τον περιορισμό των ελευθεριών

Μεταστροφή

- **ICI** (C-264/1996) μη αναγνώριση ζημιών θυγατρικής
- **X&Y** (C-436/2000) διασυννοριακή μεταβίβαση μετοχών με ζημία και χωρίς το ευεργέτημα της αναβολής του φόρου υπεραξίας
- **Halifax plc** (C-255/2002) διασυννοριακή έκπτωση ΦΠΑ
- **Hughes Larteyrie de Saillant** (C-9/2002) φορολόγηση υπεραξιών σε μεταφορά φορολογικής κατοικίας
- **Marks & Spenser** (C-446/2003) έκπτωση ζημιών αλλοδαπών θυγατρικών εταιρειών

- Περιορισμός ελευθεριών δυνατός μόνο κατά περιοριστική επίκληση λόγων δημοσίου συμφέροντος (μέσο - σκοπός: αναλογικότητα - ψήγμα).
- Κοινοτική ρύθμιση δεν μπορεί να εκτείνεται έως του σημείου που να καλύπτει καταχρηστική πρακτική επιχειρηματικής δράσης και εκτός συνήθους πεδίου φυσιολογικών εμπορικών συναλλαγών, με μοναδικό σκοπό την καταχρηστική εκμετάλλευση των πλεονεκτημάτων κοινοτικού δικαίου.
- Η καταχρηστική πρακτική που οδηγεί κατά σκοπό και κατά αποτέλεσμα στην επίτευξη φορολογικού αποτελέσματος θα πρέπει να προκύπτει από ένα σύνολο αντικειμενικών στοιχείων.
- Στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να διαπιστώσει το αληθές περιεχόμενο και σημασία των συγκεκριμένων κάθε φορά πράξεων.

Περαιτέρω εξειδίκευση

- Cadbury Schweppes (C – 196/2004)

Ρητά: εθνικό μέτρο που περιορίζει ελευθερία εγκατάστασης μπορεί να δικαιολογείται αν αυτό αφορά “καθαρά επίπλαστες καταστάσεις”.

Αποσαφήνιση ότι μπορεί να αφορά και άμεση φορολογία.

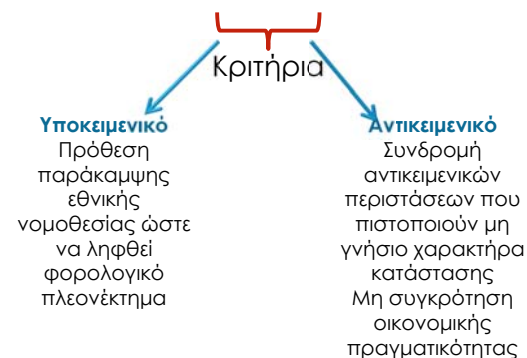
Σκοπός ελευθερίας εγκατάστασης → πραγματική άσκηση οικονομικής δραστηριότητας: μόνιμη υποδομή και αόριστος χρόνος.

Αναλογικότητα (μόνο όταν η ρήτρα συνιστά πρόσφορο και αναγκαίο μέτρο).

Γενικός κανόνας αποκλεισμού πράξεων ή κατηγοριών, μη ανεκτός.

Καθαρά επίπλαστες καταστάσεις Καθαρά επίπλαστες μεθοδεύσεις

Προσδιορισμός έννοιας



Ακολουθώς

- Glaxo Wellcome (C-182/2008)

Η ρήτρα δεν δύναται να ξεπερνά το αναγκαίο μέτρο για την διατήρηση της ισόρροπης κατανομής φορολογικής εξουσίας μεταξύ κρατών μελών και την πρόληψη αμιγώς μεθοδεύσεων, άσχετων προς την οικονομική πραγματικότητα, οι οποίες σκοπούν αποκλειστικά στην παροχή αδικαιολογήτου φορολογικού πλεονεκτήματος (σκ.102)

Βλ. και SGI (C-311/2008)

Και Olsen – δικαστήριο Ε.Ο.Χ (Ε-3/2013)

Το φορολογικό πλεονέκτημα δεν συνιστά αυτό καθ' εαυτό τεχνητή μεθόδευση, εκτός αν δεν υφίσταται λογική επεξήγηση ή λείπει οικονομική πραγματική δραστηριότητα (ταχυδρομική θυρίδα)

Συμπερασματικά

Ελευθερία επιλογής ώστε να μειώνεται φορολογική υποχρέωση (Halifax σκ. 73)

Απαγόρευση γενικών μέτρων που εμποδίζουν κοινοτικές ελευθερίες, εκτός αν αυτές χρησιμοποιούνται μόνο για φορολογικούς σκοπούς (Cadbury σκ. 71)

Το φορολογικό δίκαιο ΕΕ δεν μπορεί να οδηγεί σε καταχρηστικά πλεονεκτήματα (Halifax)

Δικαιώματα – ελευθερίες ΕΕ δεν μπορούν να χρησιμοποιούνται καταχρηστικά (Centros σκ. 240)

Είναι καταχρηστική η επίκληση ελευθεριών και δικαιών ΕΕ, αν αυτή οδηγεί σε αμιγώς επίπλαστη κατάσταση (Cadbury σκ. 53-54)

Περιορισμοί της εθνικής νομοθεσίας (ρήτρα αντικαταχρηστικότητας) που αφορούν αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις: ανεκτές υπό τον όρο της αναλογικότητας (Glaxo)

Οδηγίες 90/434/ΕΟΚ + 2005/19/ΕΚ + 2009/133 άρθρο 15

N.2578/1998

N.3517/2006

Κοινό φορολογικό καθεστώς διασυνοριακών πράξεων
αναδιάρθρωσης επιχειρήσεων – μετασχηματισμοί

(όχι άμεση φορολόγηση υπεραξιών)

Παρέκκλιση από καθεστώς φορολογικής ουδετερότητας

Προαιρετική ρήτρα αντικαταχρηστικότητας = μη εφαρμογή ή άρση
πλεονεκτημάτων →

Κύριοι στόχος
ή ένας από
τους κύριους

Tax evasion = fraude fiscale

ή

Tax avoidance = evasion fiscale

Πράξη χωρίς
οικονομικούς ή
θεσμικούς λόγους

Αναδιάρθρωση

Ορθολογικότερη
οργάνωση

Τεκμήριο με δικαιολογητικό λόγο τη χρησιμοποίηση καταχρηστικών
πρακτικών = στενή ερμηνεία

Ελληνική Ενσωμάτωση (N.3517/2006)

Φορολογική απάτη

ή

Φοροδιαφυγή

} άρση πλεονεκτήματος

Τεκμήριο

Οικονομικά θεμιτοί λόγοι

αναδιάρθρωση

ορθολογικότερη οργάνωση

(Επιστημονική Υπηρεσία Βουλής)

Εννοιολογική οριοθέτηση
ανεκτής φοροαποφυγής

διακριτική μεταχείριση

διαφοροποίηση όρων
από κείμενες οδηγίες

Πλέον N.4172/2013

Άρθρο 56 ΚΦΕ = Ειδική ρήτρα αντικαταχρηστικότητας

↓

μη εφαρμογή ευεργετημάτων

Κύριος ή ένα από κύριους στόχους

Φοροδιαφυγή

φοροαποφυγή (καταχρηστική;)

Οικονομικά θεμιτοί λόγοι

Αναδιάρθρωση

ορθολογικότερη οργάνωση

} Ίσως τεκμήριο

- *Leur – Bloem* (C-28/95)

(συγχώνευση με ανταλλαγές μετοχών)

- Οικονομικά βάσιμος λόγος = αναδιάρθρωση και ορθολογικότερη οργάνωση των μετασχηματιζόμενων εταιριών.
- Έλεγχος (διοικητικός και δικαστικός) όχι με γενικά και προκαθορισμένα κριτήρια, αλλά εξέταση συγκεκριμένων ενεργειών.
- Όχι γενικός κανόνας αποκλεισμού.
- Βάρος απόδειξης: ΦΑ

- Hans Marcus Kafoed (C-321/2005) (ανταλλαγή μεριδίων)
- Modehuis Zwijnenburg BV (C-352/2008) (επιστροφή φόρου λόγω συγχώνευσης)

Η έλλειψη βάσιμων οικονομικών λόγων (δομική μεταβολή ή ορθολογικότερη οργάνωση δραστηριοτήτων, ή έστω ουσιώδης μείωση λειτουργικών εξόδων)



Τεκμήριο

Αναγκαία, όμως, η εξέταση επιμέρους πραγματικών περιστατικών

- Foggia (C-126/2010) (μεταφορά ζημιών, λόγω συγχώνευσης εταιριών του αυτού ομίλου).
- Επιχειρηματικές επιλογές περιλαμβάνουν και σταθμίσεις φορολογικού χαρακτήρα .
- Αξιολόγηση περιστάσεων συνολικά.
- Υπεροχή φορολογικών στόχων, σε σχέση με λοιπούς μη φορολογικούς (έλλειψη δραστηριότητας και ζημιά απροσδιόριστης προέλευσης).

Σύγκριση μεγέθους:
οικονομικά αποτελέσματα συναλλαγής
με φορολογικά πλεονεκτήματα

Συμπερασματικά

- Προστασία μετασχηματισμένων (ομογενοποίηση – ουδετερότητα, ενίσχυση υγιούς επιχειρηματικότητας)
- Αρχή αναλογικότητας επιβάλλει (:) εξειδικευμένη ρήτρα για τεχνητή μεθόδευση
- Επίπλαστη κατάσταση / τεχνητή μεθόδευση: σκοπός + αποτέλεσμα: φορολογικό πλεονέκτημα χωρίς “ βάσιμο οικονομικό λόγο”
- “ Βάσιμος οικονομικός λόγος” > καθαρό φορολογικό πλεονέκτημα
- Όχι in abstracto ορισμός αλλά έλεγχος in concreto
- Συσταλτική ερμηνεία λαμβανόμενου υπόψη του επιδιωκόμενου σκοπού και πλαισίου στο οποίο εντάσσεται

Σχέση γενικής ρήτρας + ειδικής ρήτρας

Σχέση ειδικού και γενικού κανόνα δικαίου;;

ΔΕΕ: δεν είναι δυνατή επίκληση γενικού κανόνα ενωσιακού δικαίου, διότι θα καταστεί αναποτελεσματική η ειδική ρύθμιση του άρθρου 15 οδ. 2009/133/EK (C-352/08 Modehuis)