



**Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών
στη Φορολογική Λογιστική και Χρηματοοικονομική
Διοίκηση Στρατηγικών Αποφάσεων**

Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων

Διπλωματική Εργασία

**Η κατάχρηση των κανόνων των φορολογικών διατάξεων με
την χρήση μηχανισμών φοροαποφυγής στην Ελληνική
Επικράτεια. Πως διαμορφώνεται το νέο τοπίο των τεχνικών
διευθετήσεων σε εταιρικό και ενδοομιλικό επίπεδο.**

της

**Δήμητρας Δεληγιάννη του
Εμμανουήλ**

**Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος
στη Φορολογική Λογιστική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση Στρατηγικών
Αποφάσεων**

Μάρτιος 2022

Ευχαριστίες

Η παρούσα διπλωματική εργασία εκπονήθηκε στα πλαίσια του μεταπτυχιακού προγράμματος «Φορολογική, Λογιστική και Χρηματοοικονομική Διοίκηση Στρατηγικών Αποφάσεων» του τμήματος Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων του Πανεπιστημίου Μακεδονίας.

Θα ήθελα να ευχαριστήσω την οικογένειά μου για την στήριξη και το στενό επαγγελματικό μου περιβάλλον για τις εποικοδομητικές συζητήσεις φορολογικού ενδιαφέροντος.

Περίληψη

Το φορολογικό δίκαιο αποτελεί κλάδο του Δημοσίου Δικαίου. Μεταξύ των πηγών άντλησης εσόδων για το κράτος κεντρική θέση έχει η φορολογία. Η μεταβίβαση αγοραστικής δύναμης από τον ιδιωτικό τομέα στο Κράτος επιδιώκεται με αναγκαστικού χαρακτήρα μέσα, όπως ο φόρος.

Ένα από τα βασικά προβλήματα που καλείται να αντιμετωπίσει ο φοροελεγκτικός μηχανισμός στην Ελληνική Επικράτεια είναι η φοροαποφυγή.

Οι φορολογούμενοι, ανεξαρτήτως φορολογικής δικαιοδοσίας, ενεργούν με απώτερο σκοπό την μείωση των φορολογικών επιβαρύνσεων.

Στις περιπτώσεις διάπραξης φοροδιαφυγής, παράβασης δηλαδή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, εκτός από τις διοικητικές κυρώσεις, ασκούνται και ποινικές διώξεις κατά περίπτωση.

Αντιθέτως, εξ ορισμού η φοροαποφυγή οδηγεί στην αποφυγή καταβολής φόρων με «νόμιμο» τρόπο.

Η φορολογική διοίκηση για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής προέβη στην νομοθέτηση κανόνων αντικαταχρηστικότητας του φορολογικού δικαίου, εισάγοντας τον γενικό κανόνα απαγόρευσης καταχρήσεων σε συνδυασμό και με ειδικότερες διατάξεις.

Η δυσκολία αναγνώρισης, πρόληψης και καταστολής της φοροαποφυγής, έγκειται αφενός στην πολυπλοκότητα και πολυνομία της φορολογικής νομοθεσίας και αφετέρου στον προσανατολισμό των φορολογούμενων για την μείωση της φορολογητέας ύλης μέσω φορολογικών πλεονεκτημάτων.

Αντικείμενο της παρούσας εργασίας αποτελεί η παρουσίαση των μηχανισμών φοροαποφυγής που υιοθετούν οι ελληνικές επιχειρήσεις και ο τρόπος αντιμετώπισης αυτών από μέρους της φορολογικής διοίκησης.

Στην παρούσα εργασία καταγράφονται και διερευνώνται σχήματα επιχειρήσεων με σαφή προσανατολισμό την φοροαποφυγή δια μέσου της κατάχρησης των φορολογικών διατάξεων.

Λέξεις- κλειδιά: φοροαποφυγή, φοροδιαφυγή, φορολογικός σχεδιασμός, κανόνες αντικαταχρηστικότητας, αντιμετώπιση φοροαποφυγής.

Abstract

Tax law is a field of public law. Taxation is considered as a basic source of fiscal revenues.

Greek tax audit struggles to deal with the tax avoidance policies.

Regardless of the tax jurisdiction, taxpayers act in order to achieve tax reduction.

In case of tax evasion, except of imposition of fines and penalties, there are also criminal proceedings and implications.

By definition, tax avoidance refers to the use of legal methods to minimize the amount of income tax.

In order to confront the phenomenon of tax avoidance, greek government took anti-avoidance measures through implementation both general and specific anti-avoidance rules.

There are difficulties to recognize, to prevent and to confront the tax avoidance mechanism because of the extend complexity of legislation in combination with the fact that payers try to reduce income taxes.

This paper presents greek tax avoidance mechanism and how they are faced by tax authorities.

Moreover, at the present paper is analyzed a case study example of greek corporate horizontal groups and the used tax avoidance policies.

Key words: tax avoidance, tax evasion, tax planning, abuse of tax legislation, tax avoidance mechanisms.

Περιεχόμενα

Κεφάλαιο 1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ	1
1.1. Εισαγωγικές Παρατηρήσεις	1
1.2. Αναγκαιότητα.....	1
1.3. Σκοπός.....	2
1.4. Διάρθρωση Εργασίας	2
Κεφάλαιο 2 ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗ	3
2.1. Ορισμός φοροαποφυγής.....	3
2.2. Φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και φορολογικός σχεδιασμός.....	3
2.3. Φορολογική κατάχρηση και Φοροαποφυγή.....	4
Κεφάλαιο 3 ΜΕΤΡΑ ΚΑΤΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΔΙΕΘΝΩΣ	5
3.1. Γενικές και ειδικές διατάξεις φοροαποφυγής διεθνώς	6
3.2. Μεταφορά κερδών και διάβρωση της φορολογικής βάσης.....	6
Κεφάλαιο 4 ΜΕΤΡΑ ΚΑΤΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑ	9
4.1. Γενικοί κανόνες κατά της φοροαποφυγής.....	10
4.2. Ειδικοί κανόνες κατά της φοροαποφυγής	14
4.2.1. Κανόνες για τη μεταφορά φορολογικών ζημιών.....	14
4.2.2. Κανόνες κατά της υποκεφαλαιοδότησης	16
4.2.3. Κανόνες τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών.....	19
4.2.4. Κανόνες για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές οντότητες	21
4.3. Παροχή Οδηγιών της Φορολογικής Διοίκησης.....	24
Κεφάλαιο 5 ΕΤΑΙΡΙΚΑ ΣΧΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑ	26
5.1. Αποφάσεις Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ΑΑΔΕ.....	26
5.1.1. Η υπ' αρ. 2631-17/12/2019 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ΑΑΔΕ	26
5.1.1. Η υπ' αρ. 200-27/01/2020 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ΑΑΔΕ	28
5.1.1. Λοιπές αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ΑΑΔΕ	31
5.2. Φοροαποφυγή συνδεδεμένων επιχειρήσεων	31
5.2.1. Φοροαποφυγή συνδεδεμένων ημεδαπών επιχειρήσεων.....	35
5.2.1. Φοροαποφυγή συνδεδεμένων ημεδαπών και αλλοδαπών επιχειρήσεων	37
5.3. Σύγχρονα σχήματα συνδεδεμένων ημεδαπών επιχειρήσεων	38
Κεφάλαιο 6 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ.....	61
6.1. Συμπεράσματα	61
6.2. Προτάσεις.....	62

Κεφάλαιο 1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

1.1. Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Το φορολογικό δίκαιο αποτελεί κλάδο του Δημοσίου Δικαίου. Μεταξύ των πηγών άντλησης εσόδων για το κράτος κεντρική θέση έχει η φορολογία. Η μεταβίβαση αγοραστικής δύναμης από τον ιδιωτικό τομέα στο Κράτος επιδιώκεται με αναγκαστικού χαρακτήρα μέσα, όπως ο φόρος (Φινοκαλιώτης 2020) ¹.

Ο κλασικός ορισμός του της έννοιας του φόρου διατυπώθηκε από τον G. Jeze, έγινε δε αποδεκτός και από την ελληνική επιστήμη. Σύμφωνα με τον G. Jese, ο φόρος αποτελεί άμεση και οριστική παροχή των ιδιωτών προς τη δημόσια εξουσία, που είναι αναγκαία για την κάλυψη των δημοσίων βαρών (Θεοχαρόπουλου, 2002)².

Επιδιωκόμενος σκοπός κάθε κράτους είναι να συλλάβει την φορολογητέα ύλη που δημιουργείται εντός της δικαιοδοσίας του.

Το φορολογικό δίκαιο στοχεύει στην εξισορρόπηση μεταξύ αφενός μεν της καταπολέμησης του φαινομένου της φοροδιαφυγής, αφετέρου δε της εξασφάλισης των απαιτούμενων νομικών εγγυήσεων των φορολογουμένων στο πλαίσιο του κράτους δικαίου. Το φορολογικό δίκαιο αναγνωρίζεται σήμερα ως ξεχωριστός και αυτόνομος κλάδος του δικαίου τόσο σε ευρωπαϊκό όσο και σε διεθνές πλαίσιο³.

1.2. Αναγκαιότητα

Οι φορολογούμενοι, ανεξαρτήτως φορολογικής δικαιοδοσίας, ενεργούν με απώτερο σκοπό την μείωση των φορολογικών επιβαρύνσεων.

Στις περιπτώσεις διάπραξης φοροδιαφυγής, παράβασης δηλαδή των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, εκτός από τις διοικητικές κυρώσεις, ασκούνται και ποινικές δίωξεις κατά περίπτωση.

Αντιθέτως, εξ ορισμού η φοροαποφυγή οδηγεί στην αποφυγή καταβολής φόρων με «νόμιμο» τρόπο.

¹ Φινοκαλιώτης, Κ. (2020) *Φορολογικό δίκαιο*, ΣΤ' έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα.

² Θεοχαρόπουλου, Λ. (2002) *Φορολογικό δίκαιο Γενικό*, Β' έκδοση, Εκδόσεις Παρατηρητής.

³ Φορτσάκης, Θ. *Φορολογικό δίκαιο*, Γ' έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα.

1.3. Σκοπός

Οι επιχειρήσεις με γνώμονα την συρρίκνωση της δηλούμενης φορολογητέας ύλης και εν συνεχεία την μείωση των αναλογούντων φόρων, καταφεύγουν πλέον στην υιοθέτηση τεχνητών διευθετήσεων.

Από την άλλη πλευρά τα κράτη, συμπεριλαμβανομένης και της Ελλάδας, θεσμοθετούν διατάξεις πρόληψης και καταστολής της φοροαποφυγής.

Στην παρούσα διπλωματική εργασία παρουσιάζονται οι μηχανισμοί φοροαποφυγής που υιοθετούν οι ελληνικές επιχειρήσεις τα τελευταία χρόνια και ο τρόπος αντιμετώπισης αυτών από μέρους της φορολογικής διοίκησης.

Επιπλέον, καταγράφονται και διερευνώνται συνθέσεις ημεδαπών επιχειρήσεων με σαφή προσανατολισμό την φοροαποφυγή δια μέσου της κατάχρησης των φορολογικών διατάξεων.

1.4. Διάρθρωση Εργασίας

Στο κεφάλαιο 2 ορίζεται η έννοια της φοροαποφυγής σε αντιδιαστολή με την φοροδιαφυγή, την φοροαποφυγή και τον φορολογικό σχεδιασμό.

Στη συνέχεια, στο κεφάλαιο 3 παρατίθενται συνοπτικά τα μέτρα κατά της φοροαποφυγής όπως αυτά εφαρμόζονται σε διεθνές επίπεδο.

Στο κεφάλαιο 4 αναλύονται τα μέτρα κατά της φοροαποφυγής όπως αυτά έχουν εισαχθεί στην ελληνική φορολογική νομοθεσία.

Στο κεφάλαιο 5 πραγματοποιείται ανάλυση των εταιρικών σχημάτων φοροαποφυγής όπως αυτά συναντώνται στην ελληνική επικράτεια. Παρατίθενται αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, αναλύονται εταιρικά σχήματα ημεδαπών και αλλοδαπών επιχειρήσεων και η χρήση μηχανισμών φοροαποφυγής. Τέλος, μελετάται η περίπτωση σχήματος ημεδαπών επιχειρήσεων αναλύοντας σταδιακά εκείνες τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας και πως αυτές καταστρατηγούνται.

Κεφάλαιο 2 ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗ

2.1. Ορισμός φοροαποφυγής

Ο όρος «φοροαποφυγή», σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ, είναι δύσκολο να αποδοθεί με έναν ορισμό. Ωστόσο, γενικά ο όρος αυτός χρησιμοποιείται για να περιγράψει το σύνολο των αναλαμβανόμενων ενεργειών από μέρους των φορολογούμενων, με σκοπό την μείωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων, με μέσα τα οποία δεν αντιβαίνουν τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας αλλά αντίκεινται στο γενικότερο πνεύμα αυτής⁴.

2.2. Φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και φορολογικός σχεδιασμός

Απαραίτητη προϋπόθεση για την κατανόηση του ορισμού της φοροαποφυγής, είναι η διάκριση της τόσο από την προδήλως παράνομη διάπραξη φοροδιαφυγής όσο από τον φορολογικό σχεδιασμό. Για την αποσαφήνιση και εν συνεχεία την διάκριση των εννοιών της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και του φορολογικού σχεδιασμού κρίνεται σκόπιμη η παράθεση των κάτωθι ορισμών.

Φοροδιαφυγή είναι κάθε παράνομη πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου, με την οποία επιδιώκεται μείωση της φορολογικής επιβάρυνσης ή αποφυγή καταβολής του φόρου (Γεωργακόπουλος 2012)⁵.

Φορολογικός σχεδιασμός είναι η διαμόρφωση στρατηγικών που χρησιμοποιούνται από τις εγχώριες και τις διεθνείς επιχειρήσεις με σκοπό την αποφυγή των φορολογικής νομοθεσίας προκειμένου να μειωθεί ο οφειλόμενος φόρος⁶.

Επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός, σύμφωνα με την αρμόδια επιτροπή για τις φορολογικές αποφάσεις (TAXE 2) του **ευρωπαϊκού κοινοβουλίου**, συνίσταται στη μείωση της φορολογικής υποχρέωσης των φορολογούμενων μέσω ρυθμίσεων που μπορεί να είναι νόμιμες, αλλά αντιβαίνουν στο πνεύμα του νόμου. Ο επιθετικός φορολογικός σχεδιασμός περιλαμβάνει την εκμετάλλευση των νομικών κενών ενός φορολογικού συστήματος και

⁴ Γεωργάκη Β. (2017) Καταχρηστική φοροαποφυγή στην άμεση φορολογία, Νομική Βιβλιοθήκη <https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.html>

⁵ Γεωργακόπουλος Θ. (2012) *Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική*, Εκδόσεις Ε. Μπένου.

⁶ Ftouhi, K. and Ghardallou, W. (2020), "International tax planning techniques: a review of the literature", *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 21 No. 2, pp. 329-343. <https://doi.org/10.1108/JAAR-05-2019-0080>

των αναντιστοιχιών μεταξύ φορολογικών συστημάτων. Ενδέχεται επίσης να οδηγεί σε διπλή μη φορολόγηση ή διπλή έκπτωση⁷.

2.3. Φορολογική κατάχρηση και Φοροαποφυγή

Η έννοια της φοροαποφυγής είναι ευρύτερη του όρου της φορολογικής κατάχρησης, δεδομένου ότι περιλαμβάνει περιπτώσεις που έχουν ως αποτέλεσμα την αποφυγή καταβολής φόρου, ακόμη και αν δεν πραγματοποιείται κατάχρηση συγκεκριμένης φορολογικής διάταξης. Στο πλαίσιο εφαρμογής μιας γενικής ρήτρας κατά της φοροαποφυγής, εντάσσονται περισσότερες περιπτώσεις συγκριτικά με μία γενική αντικαταχρηστική ρήτρα. Ως φορολογική κατάχρηση θα μπορούσε να οριστεί το σύνολο των διευθετήσεων οι οποίες δεν δύναται να θεωρηθούν ως μία εύλογη δράση σε σχέση με τις σχετικές φορολογικές διατάξεις. Πρόκειται για το διπλό έλεγχο ευλογοφάνειας «double reasonableness test». Μια διευθέτηση εμπίπτει στις διατάξεις της γενικής ρήτρας, εφόσον κρίνεται ότι αποσκοπεί στην απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος. Μία διευθέτηση θεωρείται καταχρηστική όταν συντρέχουν οι κάτωθι προϋποθέσεις: α) έλεγχος αν η διευθέτηση αποτελεί εύλογη δράση σε σύγκριση με τη φορολογική νομοθεσία, β) σύγκριση ουσιαστικών αποτελεσμάτων διευθέτησης με αυτά που θα αναμένονταν αν δεν πραγματοποιούνταν αυτή η διευθέτηση, γ) έλεγχος μη γνήσιων διευθετήσεων, δ) έλεγχος εκμετάλλευσης φορολογικής νομοθεσίας, στ) διπλός έλεγχος εύλογου χαρακτήρα⁸.

⁷ https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/file_import/european-semester_thematic-factsheet_curbing-aggressive-tax-planning_el.pdf

⁸ Αθανασάκη, Β. (2018) *Οι Γενικές Ρήτρες κατά της Φοροαποφυγής στο Διεθνές και Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο*, Νομική Βιβλιοθήκη

Κεφάλαιο 3 ΜΕΤΡΑ ΚΑΤΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΔΙΕΘΝΩΣ

Το 2016 σημαντικές υποθέσεις φοροαποφυγής έχουν αναδειχθούν διεθνώς, όπως αυτές της Google και της Apple⁹.

Μάλιστα, στην περίπτωση της Google παρατηρείται διαφορετική αντιμετώπιση του ίδιου θέματος, από τις φορολογικές αρχές της Γαλλίας, της Αγγλίας και της Ιρλανδίας. Το πρόβλημα που κλήθηκαν να επιλύσουν οι διαφορετικές φορολογικές δικαιοδοσίες, σχετιζόταν με την κατανομή των προσόδων στις αντίστοιχες χώρες. Σημειώνεται ότι, ο βασικός πάροχος της Google στην Ευρώπη βρίσκεται στην Ιρλανδία, όπου εφαρμόζεται ο χαμηλός φορολογικός συντελεστής της τάξεως του 12,5%. Η Google κλήθηκε να αποδώσει φόρους ποσού ευρώ 1,6 δις ευρώ στην Γαλλία¹⁰ έναντι 140 εκ δολάρια στην Αγγλία¹¹.

Σύμφωνα με απόφαση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής το 2016¹², η Apple όφειλε να αποδώσει στις φορολογικές αρχές της Ιρλανδίας, φόρους ποσού ευρώ 13 δις ευρώ (14,4 δις δολάρια), κρίνοντας ότι η ιρλανδική κυβέρνηση έδωσε στην Apple φορολογικά κίνητρα, τα οποία συνιστούν παράνομες κρατικές ενισχύσεις¹³. Το 2020 το Γενικό Δικαστήριο στο Λουξεμβούργο έκρινε ότι δεν χορηγήθηκε παράνομως κάποιο φορολογικό πλεονέκτημα από τις ιρλανδικές αρχές στην Apple¹⁴.

Αναζητώντας διεθνώς φορολογικές υποθέσεις που άπτονται ζητημάτων φοροαποφυγής, παρατηρείται ότι σε μεγάλο ποσοστό οι ισχυρισμοί των φορολογουμένων γίνονται αποδεκτοί από τα δικαστήρια. Το γεγονός αυτό καταδεικνύει την δυσκολία στοιχειοθέτησης των φορολογικών παραβάσεων από τις φορολογικές αρχές.

Ωστόσο, η αποδοχή των αιτιάσεων των φορολογουμένων από τις αρμόδιες δικαστικές αρχές, συνετέλεσε στην θεσμοθέτηση κανόνων φοροαποφυγής.

⁹ Stewart, J. (2018), "MNE tax strategies and Ireland", *critical perspectives on international business*, Vol. 14 No. 4, pp. 338-361. <https://doi.org/10.1108/cpoib-02-2016-0002>

¹⁰ Phys.org. (2016, May 2016). French tax police raid Google's Paris offices. Retrieved from <https://phys.org/news/2016-05-french-tax-police-raid-google.html>

¹¹ The Telegraph. (2012, December 12). Google's tax avoidance is called 'capitalism', says chair-man Eric Schmidt. Retrieved from <http://www.telegraph.co.uk/technology/google/9739039/Googles-tax-avoidance-is-called-capitalism-says-chairman-Eric-Schmidt.html>

¹² Απόφαση (ΕΕ) 2017/1283 της Επιτροπής, της 30ής Αυγούστου 2016, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.38373 (2014/C) (πρώην 2014/NN) (πρώην 2014/CP) που χορηγήθηκε από την Ιρλανδία στην Apple

¹³ ec.europa.eu (2016) Κρατική ενίσχυση: Η Ιρλανδία χορήγησε παράνομα φορολογικά πλεονεκτήματα στην Apple αξίας έως 13 δις. EUR Διαθέσιμο σε: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/el/IP16_2923

¹⁴ Απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της 15ης Ιουλίου 2020 – Ιρλανδία κ.λπ. κατά Επιτροπής (Υποθέσεις T-778/16 και T-892/16)

3.1. Γενικές και ειδικές διατάξεις φοροαποφυγής διεθνώς

Διεθνώς παρατηρείται η θεσμοθέτηση γενικών διατάξεων φοροαποφυγής¹⁵ (General Anti-Avoidance Rules- GAAR) και ειδικών διατάξεων φοροαποφυγής¹⁶ (Specific Anti-Avoidance Rules/SAARή Targeted Anti-Avoidance Rules/TAAR).

Οι ειδικοί κανόνες περί φοροαποφυγής μπορούν να κατηγοριοποιηθούν σε δύο ομάδες ως εξής¹⁷:

- Κανόνες που ο σκοπός τους είναι η καταπολέμηση του ενδεχόμενου καταστρατήγησης συγκεκριμένων φορολογικών διατάξεων (π.χ. Οδηγία Μητρικών θυγατρικών και Οδηγία για τους διασυνοριακούς μετασχηματισμούς).
- Κανόνες που θέτουν πρωτογενείς και αυτοτελείς κανόνες οριοθέτησης της φορολογικής βάσης.
 - ✓ Κανόνες τιμολόγησης ενδοομιλικών συναλλαγών.
 - ✓ Κανόνες υποκεφαλαιοδότησης.
 - ✓ Κανόνες ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών.
 - ✓ Κανόνες περιορισμού στην έκπτωση δαπανών που χρεώνονται από επιχειρήσεις σε χώρες με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.
 - ✓ Κανόνες προσδιορισμού της φορολογικής κατοικίας.

3.2. Μεταφορά κερδών και διάβρωση της φορολογικής βάσης

Σύμφωνα με τον ΟΟΣΑ, οι πολιτικές που ακολουθούν οι επιχειρήσεις προκειμένου να αποφύγουν την πληρωμή φόρων αποδίδονται συνοπτικά με τον όρο «Διάβρωση Φορολογικής Βάσης και Μεταφοράς Κερδών» (Base Erosion and Profit Shifting- BEPS)¹⁸. Πρόκειται για ανάπτυξη πολιτικών οι οποίες στοχεύουν στην εκμετάλλευση των

¹⁵ [Beebejaun, A.](#) (2021), "The Double Irish and Dutch Sandwich strategies and tax avoidance in Mauritius", *Journal of Money Laundering Control*, Vol. 24 No. 4, pp. 737-751. <https://doi.org/10.1108/JMLC-09-2020-0103>

¹⁶ [Sari, D.](#), [Utama, S.](#), [Fitriany](#) and [Rahayu, N.](#) (2021), "Transfer pricing practices and specific anti-avoidance rules in Asian developing countries", *International Journal of Emerging Markets*, Vol. 16 No. 3, pp. 492-516. <https://doi.org/10.1108/IJOEM-10-2018-0541>

¹⁷ Βύζας, Β. (2017) *Η Ρήτρα κατά της φοροαποφυγής στο Ελληνικό Δίκαιο, Εύρος και όρια εφαρμογής*, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

Johanson A, Skeie O.B. and Sorbe S., Anti-Avoidance rules against international tax planning: a classification, Economics Departments, Working Papers no. 1356, OECD, 2016.

¹⁸ Σαββαΐδου Κ., Αθανασάκη Β., Το Σχέδιο Δράσης του Ο.Ο.Σ.Α. ("BEPSproject"), για την αντιμετώπιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μεταφοράς κερδών στην αλλοδαπή και η εφαρμογή του στην Ευρωπαϊκή Ένωση, ΔφορΝ, Τόμος 73, Τεύχος 1655, Α' Οκτωβρίου 2019.

διαφορετικών φορολογικών νομοθεσιών και κατ' επέκταση φορολογικών δικαιοδοσιών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων¹⁹.

Ειδικότερα, οι στρατηγικές αυτές κατηγοριοποιούνται ως εξής²⁰:

Πρακτικές μεταφοράς κερδών: Μεταφέρονται κέρδη από εταιρεία που φορολογείται σε χώρα όπου εφαρμόζεται υψηλός φορολογικός συντελεστής σε συνδεδεμένη εταιρεία που τηρεί την εγκατάσταση της σε χώρα με προνομιακό φορολογικό καθεστώς και συνεπώς υπόκειται σε μικρότερη επιβάρυνση. Οι πρακτικές αυτές αντιμετωπίζονται με την χρήση ομοιόμορφων κανόνων ενδοομιλικής τιμολόγησης.

Πρακτικές Διάβρωσης φορολογικής βάσης: Πραγματοποιούνται συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, όπου τυγχάνουν εξαιρέσεων και δεν αποτελούν φορολογητέα ύλη σε χώρα όπου εφαρμόζεται υψηλός φορολογικός συντελεστής. Τέτοια περίπτωση αποτελούν τα «υβριδικά» εργαλεία, όπως π.χ. ένα ποσό που μεταβιβάζεται μεταξύ δύο συνδεδεμένων εταιρειών, όπου για την μεταβιβάζουσα αποτελεί εισφερόμενο κεφάλαιο το οποίο δίνει δικαίωμα στην λήψη μερισμάτων που τυγχάνουν φοροαπαλλαγής ενώ για την λήπτρια συνιστά δάνειο και καταβολή περιοδικών τόκων που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της.

Για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής διεθνώς αναπτύχθηκε ένα σχέδιο το οποίο αποτελείται από δεκαπέντε (15) δράσεις²¹ αυτές έχουν συνοπτικά ως εξής:

Δράση 1: Αντιμετώπιση φορολογικών προκλήσεων από τη ψηφιοποίηση.

Δράση 2: Εξουδετέρωση των συνεπειών από τις αναντιστοιχίες που προκαλούνται από τα υβριδικά εργαλεία.

Δράση 3: Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρείες.

Δράση 4: Περιορισμός της έκπτωσης τόκων.

Δράση 5: Αντιμετώπιση επιζήμιων φορολογικών πρακτικών με γνώμονα την διαφάνεια.

Δράση 6: Αντιμετώπιση κατάχρησης διμερών συνθηκών.

Δράση 7: Αντιμετώπιση τεχνητών διευθετήσεων μέσω μόνιμων εγκαταστάσεων.

Δράση 8-10: Ενδοομιλικές συναλλαγές.

Δράση 11: Ανάλυση δεδομένων που αφορούν τα BEPS.

¹⁹ <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>

²⁰ Πούρνος, Α. (2020) *Transfer pricing Οικονομική προσέγγιση στην τεκμηρίωση της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών*, εκδόσεις PKF HELLAS, Αθήνα.

²¹ <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/>

Δράση 12: Υποχρεώσεις αναφοράς πρακτικών φοροαποφυγής.

Δράση 13: Αναφορές μεταξύ χωρών.

Δράση 14: Αμοιβαία Διοικητική Διαδικασία.

Δράση 15: Πολυμερής έλεγχος εφαρμογής BEPS.

Κεφάλαιο 4 ΜΕΤΡΑ ΚΑΤΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑ

Σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους. Επομένως, η φορολογική επιβάρυνση πρέπει να είναι καθολική, ενώ η συνεισφορά στα δημόσια βάρη πρέπει να είναι ανάλογη προς τη φοροδοτική ικανότητα των πολιτών²².

Κάθε φορολογικό σύστημα πρέπει να διέπεται από την αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης. Οι φορολογικές αρχές καλούνται να αντιμετωπίσουν τα προβλήματα τόσο φοροδιαφυγής όσο και φοροαποφυγής. Στην τελευταία δε περίπτωση, η πρόληψη και καταστολή τέτοιων πολιτικών είναι εξαιρετικά δύσκολη.

Έως το 2013, όπου εισήχθη πρώτη φορά το άρθρο 38 «Γενικός κανόνας απαγόρευσης καταχρήσεων» του Νόμου 4174/2013, δεν υπήρχε στο ελληνικό φορολογικό δίκαιο, γενική διάταξη νόμου περί απαγόρευσης καταχρήσεων.

Η προσέγγιση της στενής γραμματικής ερμηνείας, ως κανόνας ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων, αποτέλεσε κυρίαρχη συστημική επιλογή με ερείσματα στην συνταγματική αρχή της νομιμότητας του φόρου, με την προσέγγιση αυτή να μην επιτρέπει στη φορολογική διοίκηση να προβαίνει στη διασταλτική και αναλογική μέθοδο ερμηνείας των φορολογικών διατάξεων²³.

Σύμφωνα με το άρθρο 25 παρ. 3 του Συντάγματος, δεν επιτρέπεται η καταχρηστική άσκηση δικαιώματος. Επιπλέον, με το άρθρο 281 του ΑΚ 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.

Ωστόσο, οι διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 3 του Συντάγματος καθώς και το άρθρο 281 του ΑΚ περί απαγόρευσης της καταχρηστικής άσκησης δικαιώματος, δεν δύναται να εφαρμοστούν σε σχέσεις δημοσίου δικαίου²⁴.

Σε κάθε περίπτωση, οι κανόνες ερμηνείας φορολογικών διατάξεων, τόσο πριν όσο και μετά την ημερομηνία εφαρμογής του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ) προσδιορίζονται από τις

²² Φινοκαλιώτης, Κ. (1985) Η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης και το Σύνταγμα, εκδόσεις Σάκκουλα.

²³ Φορτσάκης, Θ. και Σαββαΐδου, Κ. (2013), Φορολογικό δίκαιο, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

²⁴ ΣτΕ 1195/2016

συνταγματικές αρχές της νομιμότητας και της βεβαιότητας του φόρου (άρθρο 78 παρ. 1 και 4 του Συντάγματος), όπως αυτοί έχουν διαπλαστεί νομολογιακά²⁵.

Στην Ελληνική νομοθεσία από το 2014 και μετά εισήχθησαν τόσο γενικές όσο και ειδικές διατάξεις για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής. Οι βασικότερες ρυθμίσεις έχουν ως εξής:

- Γενικοί κανόνες κατά της φοροαποφυγής σχετικά με συναλλαγές που στερούνται οικονομικής ή εμπορικής ουσίας.
- Ειδικοί κανόνες ρύθμισης φορολογικών ζητημάτων:
 - Κανόνες για τη μεταφορά φορολογικών ζημιών.
 - Κανόνες κατά της υποκεφαλαιοδότησης.
 - Κανόνες τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών.
 - Κανόνες για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές οντότητες.

4.1. Γενικοί κανόνες κατά της φοροαποφυγής

Το άρθρο 38 «Γενικός κανόνας απαγόρευσης καταχρήσεων» του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 13 του Ν.4607/2019 (ΦΕΚ Α'65/24-4-2019) και σύμφωνα με το άρθρο 14 του ίδιου νόμου ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1/1/2019 και μετά, ορίζει τα εξής:

«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.

²⁵ Φωτόπουλος, Ι. Ερμηνεία και εφαρμογή των φορολογικών νόμων, ΔΦΝ 1977

Φωτόπουλος, Ι. (2018) *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη.

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.»

Το άρθρο 38 του Ν. 4174/2013 όπως αυτό αντικαταστάθηκε με την παρ. 12 του άρθρου 46 του Ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α 287/31-12-2013) και σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου ισχύει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 31/12/2013 και μετά, είχε ως εξής:

«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 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 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.»

Η αρχική ρύθμιση και εισαγωγή γενικής ρήτηρας ενάντια στη φοροαποφυγή ήταν γενική και ασαφής²⁶. Στην αιτιολογική έκθεση στο σχέδιο νόμου «φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις» αναφέρεται ότι 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. 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. 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 υπό.

²⁶ Μέντης, Γ. και Μιχελινάκης, Β. (2016) *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, εκδόσεις Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

4.2. Ειδικοί κανόνες κατά της φοροαποφυγής

4.2.1. Κανόνες για τη μεταφορά φορολογικών ζημιών

Το άρθρο 27 «Μεταφορά ζημιών» του Ν. 4172/2013 ορίζει τα εξής:

«1. Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους.

2. Η χρεωστική διαφορά που προκύπτει σε βάρος των νομικών προσώπων των περ. α', γ' και δ' του άρθρου 45 από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιείται η ανταλλαγή των τίτλων και ανεξάρτητα από το χρόνο διακράτησης των ομολόγων. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, ως χρεωστική διαφορά λαμβάνεται η διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας των τίτλων που εκδόθηκαν σε ανταλλαγή και του κόστους απόκτησης των αρχικών τίτλων. Ειδικά, σε περίπτωση που μετά την απόκτηση των αρχικών τίτλων προέκυψε ζημία από την αποτίμησή τους η οποία δεν έχει συμψηφιστεί με αποθεματικό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 2238/1994, όπως ισχύει κατά τη δημοσίευση του Κ.Φ.Ε. λαμβάνεται το αρχικό κόστος απόκτησης.

3.α. Η χρεωστική διαφορά λόγω πιστωτικού κινδύνου η οποία προκύπτει για τα νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στις παρ. 5, 6 και 7 του άρθρου 26 του παρόντος και τα οποία εποπτεύονται από την Τράπεζα της Ελλάδος ή, κατά περίπτωση, τον Ενιαίο Εποπτικό Μηχανισμό, από:

αα) τη διαγραφή χρεών οφειλετών τους,

i) κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 61 του ν. 4307/2014 (Α'246),

ii) κατά τις διατάξεις του ν. 3869/2010 (Α' 130),

iii) ή ως αποτέλεσμα οριστικής διαγραφής ή συμφωνίας ρύθμισης χρεών των οφειλετών δανείων ή πιστώσεων,

ββ) τη μεταβίβαση, δηλαδή την πώληση ή την εισφορά δανείων ή πιστώσεων κατά τις διατάξεις του ν. 4354/2015 (Α' 176) ή του ν. 3156/2003 (Α' 157) ή τη μεταβίβασή τους σε

χρηματοδοτικό ή πιστωτικό ίδρυμα ή σε άλλη εταιρεία ή νομική οντότητα εφόσον τη διαχείρισή τους πραγματοποιεί πιστωτικό ίδρυμα κατά τις διατάξεις του ν. 4261/2014 (Α' 107) ή Εταιρεία Διαχείρισης Απαιτήσεων από Δάνεια και Πιστώσεις του ν. 4354/2015, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά τους σε είκοσι (20) ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση στην οποία πραγματοποιήθηκε η διαγραφή του χρέους ή η μεταβίβαση του δανείου ή της πίστωσης, αντιστοίχως, ανεξάρτητα από τον χρόνο λογιστικής από αναγνώριση των οικείων περιουσιακών στοιχείων. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, η χρεωστική διαφορά ισούται με το συνολικό ποσό της διαγραφής μείον τους μη εγγεγραμμένους τόκους, οι οποίοι και δεν εγγράφονται ή, αντιστοίχως, με το ποσό της ζημίας στην περίπτωση μεταβίβασης δανείων ή πιστώσεων.

β. Τυχόν λογιστικές διαγραφές δανείων ή πιστώσεων των νομικών προσώπων των παρ. 5, 6 και 7 του άρθρου 26, οι οποίες αφορούν διαγραφές χρέους ή μεταβιβάσεις κατά τα οριζόμενα στην περ. α', που δεν έχουν πραγματοποιηθεί μέχρι το τέλος του εκάστοτε φορολογικού έτους της λογιστικής διαγραφής, δεν επηρεάζουν το φορολογικό αποτέλεσμα του έτους αυτού έως την επέλευση των γεγονότων της περ. α', οπότε και μετατρέπονται σε χρεωστικές διαφορές, εφαρμοζόμενης της περ. α' της παρούσας παραγράφου.

γ. Το συνολικό ποσό της ανωτέρω χρεωστικής διαφοράς της περ. α', καθώς και της προσωρινής διαφοράς της περ. β' της παρούσας παραγράφου δεν θα υπερβαίνει το ποσό των αναφερομένων στην περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 27Α, συσσωρευμένων προβλέψεων και λοιπών εν γένει ζημιών λόγω πιστωτικού κινδύνου, οι οποίες έχουν λογιστεί έως τις 30 Ιουνίου 2015. Η απόσβεση της ανωτέρω χρεωστικής διαφοράς καταχωρείται σε χρέωση των αποτελεσμάτων της οικείας χρήσης. Σε περίπτωση που τα ανωτέρω νομικά πρόσωπα έχουν σχηματίσει και εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά τους, για το χρέος που διαγράφεται ή μεταβιβάζεται, πρόσθετη ειδική πρόβλεψη, η εν λόγω πρόβλεψη αντιλογίζεται σε πίστωση των αποτελεσμάτων του φορολογικού έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η διαγραφή ή η μεταβίβαση του δανείου ή της πίστωσης και αποτελεί για αυτά φορολογητέο κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου εφαρμόζονται από 1.1.2016.

3Α. Για τα νομικά πρόσωπα των παρ. 5, 6 και 7 του άρθρου 26, η χρεωστική διαφορά της παρ. 2 εκπίπτει κατά προτεραιότητα έναντι της χρεωστικής διαφοράς της παρ. 3. Το ποσό της ετήσιας έκπτωσης της χρεωστικής διαφοράς της παρ. 3 περιορίζεται στο ποσό των κερδών

που προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις του παρόντος πριν από την έκπτωση αυτών των χρεωστικών διαφορών και μετά την έκπτωση της χρεωστικής διαφοράς της παρ. 2. Το υπολειπόμενο ποσό ετήσιας έκπτωσης που δεν συμψηφίστηκε, μεταφέρεται προς έκπτωση σε επόμενα φορολογικά έτη της χρονικής περιόδου που προβλέπεται στην παρ. 3, στα οποία θα απομένει υπόλοιπο κερδών μετά την ετήσια έκπτωση των χρεωστικών διαφορών των παρ. 2 και 3 που αντιστοιχούν στα έτη αυτά. Στη σειρά έκπτωσης των μεταφερόμενων ποσών προηγούνται τα παλαιότερα υπόλοιπα χρεωστικής διαφοράς έναντι των νεότερων. Αν στο τέλος της εικοσαετούς περιόδου απόσβεσης απομένουν υπόλοιπα που δεν έχουν συμψηφιστεί, αυτά αποτελούν ζημία που υπόκειται στον κανόνα της πενταετούς μεταφοράς της παρ. 1.

Η παρούσα εφαρμόζονται από 1η.1.2021 και αφορά χρεωστικές διαφορές της παρ. 3 που έχουν προκύψει από την 1η.1.2016.

4. Ζημίες που προκύπτουν στην αλλοδαπή από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω μόνιμης εγκατάστασης δεν δύνανται να χρησιμοποιηθούν για τον υπολογισμό των κερδών του ίδιου φορολογικού έτους ούτε να συμψηφιστούν με μελλοντικά κέρδη, με εξαίρεση τις ζημίες από επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης που προκύπτουν σε άλλη χώρα ΕΕ/ΕΟΧ, με την οποία η Ελλάδα έχει συνάψει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας, βάσει της οποίας τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν απαλλάσσονται.

5. Σε περίπτωση που μεταβληθεί η άμεση ή έμμεση συμμετοχή ή τα δικαιώματα ψήφου σε ένα νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα άνω του ποσοστού τριάντα τρία τοις εκατό (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 πενήντα τοις εκατό (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 παρ. 1 δεν έχουν εφαρμογή.

4.2.2. Κανόνες κατά της υποκεφαλαιοδότησης

Το άρθρο 49 «Κανόνες περιορισμού των τόκων» του Ν. 4172/2013 ορίζει τα εξής:

«1. Το υπερβαίνον κόστος δανεισμού εκπίπτει κατά το φορολογικό έτος στο οποίο προκύπτει και μόνο έως ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) των κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA) του φορολογουμένου.

2. Ο όρος «υπερβαίνον κόστος δανεισμού» σημαίνει το ποσό, κατά το οποίο το εκπεστέο κόστος δανεισμού ενός φορολογουμένου, υπερβαίνει τα φορολογητέα έσοδα από τόκους και άλλα οικονομικώς ισοδύναμα φορολογητέα έσοδα τα οποία λαμβάνει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο.

Ο όρος «κόστος δανεισμού» περιλαμβάνει δαπάνες για τόκους κάθε μορφής χρέους, άλλες δαπάνες οικονομικά ισοδύναμες με τόκους και έξοδα που προκύπτουν από την άντληση χρηματοδότησης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ελληνικό δίκαιο, περιλαμβανομένων ενδεικτικά των πληρωμών στο πλαίσιο δανείων με συμμετοχή στο κέρδος, των τεκμαρτών τόκων επί προϊόντων, όπως τα μετατρέψιμα ομόλογα και τα ομόλογα μηδενικού τοκομεριδίου, των χορηγήσεων στο πλαίσιο εναλλακτικών χρηματοδοτικών ρυθμίσεων, όπως η Ισλαμική χρηματοδότηση, του στοιχείου του χρηματοοικονομικού κόστους από χρηματοδοτικά μισθώματα, των κεφαλαιοποιημένων τόκων που καταχωρίζονται ως αξία στον ισολογισμό του αντίστοιχου περιουσιακού στοιχείου ή της απόσβεσης των κεφαλαιοποιημένων τόκων, των χορηγήσεων που υπολογίζονται με βάση την επιστροφή κεφαλαίων στο πλαίσιο των κανόνων για τις ενδοομιλικές συναλλαγές κατά περίπτωση, των πλασματικών τόκων βάσει παραγώγων ή συμφωνιών αντιστάθμισης κινδύνου σχετικά με τον δανεισμό μιας οντότητας, ορισμένων συναλλαγματικών κερδών και ζημιών επί δανείων και προϊόντων που συνδέονται με την άντληση χρηματοδότησης, των εγγυήσεων για χρηματοδοτικές ρυθμίσεις, των τελών διακανονισμού και συναφών δαπανών που σχετίζονται με τον δανεισμό κεφαλαίων.

3. Τα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA) υπολογίζονται προσθέτοντας στο φορολογητέο εισόδημα τα ποσά που αντιστοιχούν στο υπερβαίνον κόστος δανεισμού και τις φορολογικές αποσβέσεις, όπως αυτά προκύπτουν μετά τις φορολογικές αναπροσαρμογές που προβλέπονται στον Κ.Φ.Ε.. Το απαλλασσόμενο από φόρους εισόδημα δεν συνυπολογίζεται στα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA) του φορολογουμένου.

4. Κατά παρέκκλιση της παραγράφου 1, αναγνωρίζεται στο φορολογούμενο το δικαίωμα έκπτωσης του υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού μέχρι του ποσού των τριών εκατομμυρίων (3.000.000) ευρώ.

5. Από το πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 1, εξαιρείται το υπερβαίνον κόστος δανεισμού που προκύπτει από δάνεια τρίτων τα οποία χρησιμοποιήθηκαν για τη χρηματοδότηση μακροπρόθεσμων δημόσιων έργων υποδομής, όταν ο φορέας εκμετάλλευσης του έργου, το κόστος δανεισμού, τα περιουσιακά στοιχεία και τα εισοδήματα βρίσκονται όλα στην Ένωση. Ως μακροπρόθεσμο δημόσιο έργο υποδομής νοείται το έργο που παρέχει, αναβαθμίζει, εκμεταλλεύεται και/ή συντηρεί περιουσιακό στοιχείο μεγάλης κλίμακας και το οποίο αποτελεί αντικείμενο σύμβασης παραχώρησης κατά την έννοια των διατάξεων των νόμων 4412/2016 (Α' 147) και 4413/2016 (Α' 148) ή αποτελεί αντικείμενο σύμβασης Σύμπραξης Δημοσίου Ιδιωτικού Τομέα (Σ.Δ.Ι.Τ.), σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3389/2005.

6. Το υπερβαίνον κόστος δανεισμού που δεν μπορεί να εκπέσει κατά το τρέχον φορολογικό έτος, με βάση τις παραγράφους 1 έως 5 μεταφέρεται χωρίς χρονικό περιορισμό.

7. Το παρόν άρθρο δεν εφαρμόζεται στις χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις.

Ο όρος «χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις» περιλαμβάνει τις εξής περιπτώσεις:

α) πιστωτικό ίδρυμα, όπως ορίζεται στην παρ. 27 του άρθρου 4 του ν. 4514/2018 (Α' 14), ή επιχείρηση επενδύσεων, όπως ορίζεται στην περίπτωση α' της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου και νόμου ή διαχειριστής οργανισμών εναλλακτικών επενδύσεων (ΔΟΕΕ), όπως ορίζεται στην υποπερίπτωση αα' της περίπτωσης β' της παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 4209/2013 (Α' 253), ή επιχείρηση διαχείρισης οργανισμών συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ), όπως ορίζεται στο στοιχείο β' του άρθρου 3 του ν. 4099/2012 (Α' 250) ή όπως ορίζεται στο στοιχείο β' της παρ. 1 του άρθρου 2 της Οδηγίας 2009/65/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου (ΕΕ L 235).

β) ασφαλιστική επιχείρηση, όπως ορίζεται στην παρ.1 του άρθρου 3 του ν. 4364/2016 (Α' 13),

γ) αντασφαλιστική επιχείρηση, όπως ορίζεται στην παρ. 4 του άρθρου 3 του ν. 4364/2016,

δ) ίδρυμα επαγγελματικών συνταξιοδοτικών παροχών που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της Οδηγίας 2003/41/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, εκτός αν στο εν λόγω ίδρυμα, δεν εφαρμόζεται εν όλω ή εν μέρει η εν λόγω Οδηγία, σύμφωνα με το άρθρο 5 αυτής, ή ο εκπρόσωπος ενός ιδρύματος επαγγελματικών συνταξιοδοτικών παροχών, όπως αναφέρεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 19 της εν λόγω Οδηγίας,

ε) συνταξιοδοτικά ιδρύματα που διαχειρίζονται συνταξιοδοτικά προγράμματα τα οποία θεωρούνται συστήματα κοινωνικής ασφάλισης εμπίπτοντα στον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ.

883/2004 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 29ης Απριλίου 2004 (L 166) και στον Κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 987/2009 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 16ης Σεπτεμβρίου 2009 (L 284), καθώς και κάθε νομική οντότητα που συστάθηκε με σκοπό τις επενδύσεις τέτοιων προγραμμάτων,

στ) οργανισμός εναλλακτικών επενδύσεων (ΟΕΕ) τη διαχείριση του οποίου έχει ΔΟΕΕ, όπως ορίζεται στην υποπερίπτωση αα' της περίπτωσης β' της παρ. 1 του άρθρου 4 του ν. 4209/2013 ή ΟΕΕ που εποπτεύεται, σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο,

ζ) ΟΣΕΚΑ, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 2 του ν. 4099/2012,

η) κεντρικός αντισυμβαλλόμενος, όπως ορίζεται στο σημείο 1 του άρθρου 2 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθμ. 648/2012 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 4ης Ιουλίου 2012 (L 201),

θ) κεντρικό αποθετήριο αξιών, όπως ορίζεται στο σημείο 1 της παρ. 1 του άρθρου 2 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθμ. 909/2014 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 23ης Ιουλίου 2014 (L 257).»

4.2.3. Κανόνες τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών

Στην προσπάθεια μείωσης της φοροαποφυγής έχουν υιοθετηθεί μεταξύ άλλων, κανόνες για την τεκμηρίωση ενδοομιλικών συναλλαγών και γενικοί κανόνες κατά της φοροαποφυγής. Οι κανόνες φοροαποφυγής έχουν εφαρμογή στις επιμέρους ξεχωριστές νομικές οντότητες και έχουν μονή κατεύθυνση εστιάζοντας στον εντοπισμό της απόκρυψης φορολογητέας ύλης.

Στη φορολογική νομοθεσία δεν υφίσταται σχετική διάταξη, η οποία να προβλέπει συμψηφισμό φορολογικών βαρών διακριτών φορολογικών προσώπων για την εξεύρεση του ποσού επιβάρυνσης.

Το άρθρο 50 «Ενδοομιλικές συναλλαγές» του Ν. 4172/2013 ορίζει τα εξής:

«1. Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν

πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές.»

Σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, όταν πραγματοποιούν οποιαδήποτε συναλλαγή με συνδεδεμένα πρόσωπα, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013), με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους που διαφέρουν από τους αντίστοιχους όρους που θα ίσχυαν για την ίδια συναλλαγή με τρίτα ανεξάρτητα πρόσωπα, κατά παρέκκλιση της αρχής των ίσων αποστάσεων, **η διαφορά των κερδών που δεν πραγματοποιήθηκαν από τη διαφοροποίηση των πιο πάνω όρων, προστίθεται στα προς φορολογία κέρδη των προσώπων εκείνων που ωφελήθηκαν από τη διαφοροποίηση των όρων με βάση την αρχή των ίσων αποστάσεων. Η αντίστοιχη διαφορά δε δημιουργεί καμία επίδραση στα αποτελέσματα του αντισυμβαλλόμενου συνδεδεμένου μέρους.**

Εν συνεχεία, το άρθρο 51 «Μεταφορά Λειτουργιών» του Ν. 4172/2013 ορίζει τα εξής:

«Κάθε επιχειρηματική αναδιάρθρωση, η οποία μπορεί να θεωρηθεί ως εγχώρια ή διασυνοριακή αναδιοργάνωση λειτουργιών, περιουσιακών στοιχείων, κινδύνων ή και επιχειρηματικών ευκαιριών, την οποία πραγματοποιούν ή στην οποία εμπλέκονται συνδεδεμένα πρόσωπα με συνδεδεμένα κέρδη εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος άρθρου:

α) «Οι λειτουργίες, τα περιουσιακά στοιχεία, οι κίνδυνοι ή και οι επιχειρηματικές ευκαιρίες που αναδιοργανώνονται, μεταφέρονται ή μεταβιβάζονται» θεωρούνται συνολικά ως «πακέτο μεταβίβασης» για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου λαμβάνονται υπόψη τα περιουσιακά στοιχεία, οι χορηγήσεις αδειών χρήσης, καθώς και οι μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων.

β) Σε περίπτωση κατά την οποία λόγω επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης διενεργείται μία συναλλαγή ή σειρά συναλλαγών, οι οποίες συνιστούν μεταβίβαση ή χορήγηση άδειας χρήσης υπεραξίας ή άυλων περιουσιακών στοιχείων, η μεταβίβαση αυτή ή η χορήγηση άδειας χρήσης πρέπει να γίνεται έναντι αντίτιμου σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων,

λαμβάνοντας υπόψη τη συνολική αξία των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και τις σχετικές λειτουργίες και τους κινδύνους («πακέτο μεταβίβασης»).

Στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνονται ιδίως μεταβιβάσεις ή χορηγήσεις αδειών χρήσης μεμονωμένων περιουσιακών στοιχείων σε συνδυασμό με λειτουργίες και κινδύνους που πρέπει να θεωρηθούν στενά συνδεδεμένες.

γ) Οι επιχειρηματικές αναδιρθώσεις που προβλέπονται στις ανωτέρω περιπτώσεις δεν συνεπιφέρουν καμία αναπροσαρμογή όταν ο φορολογούμενος μπορεί να παράσχει αποδεικτικά στοιχεία που τεκμηριώνουν ότι δεν μεταβιβάστηκαν ούτε χορηγήθηκε άδεια χρήσης για ουσιώδη άυλα στοιχεία ή περιουσιακά στοιχεία και ότι καταβλήθηκε αντίτιμο σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, κατά τρόπο ώστε η ανάθεση κινδύνων και λειτουργιών είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων, με συνεκτίμηση άλλων συγκρίσιμων περιπτώσεων.

δ) Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν μπορεί να παράσχει τα αποδεικτικά στοιχεία που ορίζονται στην περίπτωση γ' , και δεν υπάρχει άλλη συγκρίσιμη συναλλαγή ή σειρά συναλλαγών, καθορίζεται ένα αντίτιμο σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων με βάση τη συνολική αξία των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων, λειτουργιών και κινδύνων («πακέτου μεταβίβασης») με συνεκτίμηση της αναγόμενης παρούσας αξίας μελλοντικών κερδών που προσδοκούνται από τη μεταβίβαση ως σύνολο και συνδέονται με τη λειτουργία και όλα τα συνδεδεμένα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία. Ο φορολογούμενος μπορεί να χρησιμοποιεί οποιαδήποτε άλλη μέθοδο, εφόσον μπορεί να αποδείξει ότι η συναλλαγή είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

Για τα έτη κατά τα οποία πραγματοποιείται η επιχειρηματική αναδιάρθρωση γίνεται η αντίστοιχη αναπροσαρμογή.»

4.2.4. Κανόνες για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές οντότητες

Το άρθρο 66 «Κανόνες για τις Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρίες» του Ν. 4172/2013 ορίζει τα εξής:

«1. Ως Ελεγχόμενη Αλλοδαπή Εταιρεία νοείται 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 οι εξής προϋποθέσεις:

(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 πενήντα τοις εκατό (50%) των δικαιωμάτων ψήφου ή έχει την άμεση ή έμμεση κυριότητα επί ποσοστού άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) του κεφαλαίου ή δικαιούται να εισπράττει ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό (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. Για τον υπο-λογισμό της διαφοράς της παρούσας, η μόνιμη εγκατάσταση μίας ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας που δεν υπόκειται σε φόρο ή απαλλάσσεται του φόρου στη χώρα της ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας δεν λαμβάνεται υπόψη. Ο φόρος που θα οφειλόταν στην ημεδαπή υπολογίζεται σύμφωνα με την εσωτερική νομοθεσία,

(γ) άνω του τριάντα τοις εκατό (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.

2. Για την εφαρμογή του παρόντος ως συνδεδεμένη επιχείρηση νοείται:

(α) νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα στην οποία ο φορολογούμενος κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχή στο κεφάλαιο ή δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη ποσοστού είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) και άνω,

(β) φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχή στο κεφάλαιο ή δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη ποσοστού είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) και άνω σε έναν φορολογούμενο.

Αν ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή μια νομική οντότητα κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχή στο κεφάλαιο ή δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη ποσοστού είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) και άνω σε έναν φορολογούμενο και σε ένα ή περισσότερα

νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, όλα τα σχετικά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, περιλαμβανομένου του φορολογουμένου, θεωρούνται επίσης συνδεδεμένες επιχειρήσεις

3. Στο φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου περιλαμβάνεται το μη διανεμηθέν εισόδημα της ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας, που προκύπτει από τις εξής κατηγορίες εισοδήματος:

α) τόκοι ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα που παράγεται από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία,

β) δικαιώματα ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα που παράγεται από πνευματική ιδιοκτησία,

γ) μερίσματα και εισόδημα από την εκποίηση μετοχών,

δ) εισόδημα από χρηματοδοτική μίσθωση,

ε) εισόδημα από ασφαλιστικές, τραπεζικές και άλλες χρηματοοικονομικές δραστηριότητες,

στ) εισόδημα από εταιρείες τιμολόγησης που αποκομίζουν έσοδα από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών και υπηρεσιών που αγοράζονται και πωλούνται σε συνδεδεμένες με αυτήν επιχειρήσεις και δεν προσθέτουν καμία ή προσθέτουν ελάχιστη οικονομική αξία.

4. (α) Το εισόδημα που περιλαμβάνεται στη φορολογητέα βάση υπολογίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου και με το φορολογικό συντελεστή που ισχύει για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων, σύμφωνα με το Δεύτερο Μέρος ή με το φορολογικό συντελεστή που ισχύει για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων ή νομικών, οντοτήτων, σύμφωνα με το Τρίτο Μέρος, κατά περίπτωση.

(β) Το εισόδημα περιλαμβάνεται σε εκείνο το φορολογικό έτος του φορολογουμένου, στη διάρκεια του οποίου λήγει το φορολογικό έτος του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας και υπολογίζεται κατ' αναλογία προς τη συμμετοχή του φορολογουμένου στο νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα.

(γ) Αν το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση πραγματοποιούν σε ένα φορολογικό έτος ζημίες, αυτές δεν περιλαμβάνονται στη φορολογητέα βάση του φορολογουμένου, αλλά συμψηφίζονται με μελλοντικά κέρδη, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 27.

5. Όταν το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα διανέμει κέρδη ή, σε περίπτωση μόνιμης εγκατάστασης, αποδίδει κέρδη στον φορολογούμενο, τα οποία περιλαμβάνονται στο φορολογητέο εισόδημα του τελευταίου, τα ποσά του εισοδήματος που είχαν περιληφθεί σε προηγούμενο φορολογικό έτος στη φορολογητέα βάση σύμφωνα με την παράγραφο 3

αφαιρούνται από τη φορολογητέα βάση κατά τον υπολογισμό του ύψους του οφειλόμενου φόρου επί των διανεμομένων κερδών.

6. Σε περίπτωση εκποίησης των συμμετοχών του φορολογουμένου στο αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή της δραστηριότητας της μόνιμης εγκατάστασης στην αλλοδαπή, κατά τον υπολογισμό του ύψους του οφειλόμενου φόρου, αφαιρείται από τη φορολογητέα βάση το μέρος εκείνο που έχει ήδη φορολογηθεί σε προηγούμενα φορολογικά έτη με βάση τις διατάξεις του παρόντος άρθρου.

7. Ο φόρος αλλοδαπής που έχει καταβάλει το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση, καθώς και οι συνδεδεμένες εταιρείες σε περίπτωση έμμεσης συμμετοχής, μειώνει τη φορολογική υποχρέωση του φορολογουμένου. Η μείωση αυτή δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

8. Οι διατάξεις του παρόντος δεν εφαρμόζονται όταν η ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία, όπως ορίζεται στην παράγραφο 1, ασκεί ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα που υποστηρίζεται από προσωπικό, εξοπλισμό, περιουσιακά στοιχεία και εγκαταστάσεις, όπως αποδεικνύεται από συναφή πραγματικά στοιχεία και περιστάσεις. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται όταν η ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία έχει φορολογική κατοικία ή μόνιμη εγκατάσταση σε τρίτη χώρα η οποία δεν είναι συμβαλλόμενο μέρος της συμφωνίας για τον ΕΟΧ.»

4.3. Παροχή Οδηγιών της Φορολογικής Διοίκησης

Με την εγκύκλιο Ε2167-13/09/2019 με Θέμα: «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 27 παρ. 5 και 56 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013), και του άρθρου 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013)», παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων.

Με τις διατάξεις των άρθρων 56 και 27 παρ. 5 (όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 115 του ν.4549/2018) του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013, ΚΦΕ) έχουν θεσπισθεί ειδικοί αντικαταχρηστικοί κανόνες για τους μετασχηματισμούς επιχειρήσεων και τη μεταφορά ζημιών, αντίστοιχα.

Με τις διατάξεις του άρθρου 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013, ΚΦΔ) έχει τεθεί γενικός αντικαταχρηστικός κανόνας (ΓΚΑΚ), κατόπιν ενσωμάτωσης του άρθρου 6 της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ (ΑΤΑΔ Ι). Το εν λόγω άρθρο αντικαταστάθηκε με το

άρθρο 13 του ν. 4607/2019, προς τον σκοπό της εναρμόνισης με το άρθρο 6 της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ του Συμβουλίου.

Με δεδομένο ότι οι φορολογικές διατάξεις, σε κάθε περίπτωση, ερμηνεύονται στενά, οι αντικαταχρηστικοί κανόνες πρέπει να εφαρμόζονται μόνο στις περιπτώσεις που έχει διαπιστωθεί πραγματική κατάχρηση των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, και πάντοτε υπό το πρίσμα των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 5 του Συντάγματος οι οποίες θεμελιώνουν την αρχή της ελευθερίας των συμβάσεων.

Επισημαίνεται ιδίως ότι, 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 τυγχάνουν και δεν προορίζονται να τυγχάνουν ευρείας και γενικευμένης εφαρμογής αλλά εφαρμόζονται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις τεχνητών σχημάτων φοροαποφυγής.

Τέλος, επισημαίνεται ότι καθώς οι διατάξεις του άρθρου 27 παρ. 5 είναι ειδικές σε σχέση με τις διατάξεις του άρθρου 56 και του άρθρου 38 ΚΦΔ, ενώ οι διατάξεις του άρθρου 56 είναι ειδικότερες σε σχέση με τις διατάξεις του άρθρου 38 ΚΦΔ. 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.

Κεφάλαιο 5 ΕΤΑΙΡΙΚΑ ΣΧΗΜΑΤΑ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑ

5.1. Αποφάσεις Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ΑΑΔΕ

Σε αντίθεση με το διεθνές περιβάλλον όπου πληθώρα υποθέσεων φοροαποφυγής έχουν αναδειχθεί και έχουν κριθεί και δικαστηριακά, στην χώρα μας, αν και υπάρχει εκτεταμένη χρήση μηχανισμών φοροαποφυγής από μέρους των φορολογουμένων, οι πρώτες φορολογικές υποθέσεις αναδείχθηκαν στα τέλη του έτους 2019, όπου οι ενδικοφανείς προσφυγές που κατατέθηκαν ενώπιον της Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) της ΑΑΔΕ, κρίθηκαν ως απορριπτέες. Πρόκειται για τις υπ' αρ. 2631-17/12/2019 και 200-27/01/2020 αποφάσεις που εκδόθηκαν από την ΔΕΔ (Υποδιεύθυνση Θεσσαλονίκης).

5.1.1. Η υπ' αρ. 2631-17/12/2019 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ΑΑΔΕ

Όπως προκύπτει από την υπ' αρ. 2631-17/12/2019 απόφαση της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών προέκυψε διαφορά φόρου κατόπιν διαπίστωσης ότι ο φορολογούμενος και προσφεύγων προέβη σε τεχνικές διευθετήσεις του άρθρου 38 του ν. 4174/2013, οι οποίες αποσκοπούσαν στη μεταφορά φορολογητέας ύλης από την ατομική επιχείρηση που διατηρούσε προς συνδεδεμένη εταιρεία.

Ο Φορολογούμενος διατηρούσε ατομική δραστηριότητα με έναρξη εργασιών το 2013 και διακοπή εργασιών 2016 με κύρια δραστηριότητα τις «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΔΙΕΚΠΕΡΑΙΩΣΗΣ ΘΕΜΑΤΩΝ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ (ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΙΣ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ ΚΛΠ)». Το 2016 ο φορολογούμενος ίδρυσε μονοπρόσωπη ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία, η οποία διαλύθηκε το 2017, στο κεφάλαιο της οποίας συμμετείχε ο φορολογούμενος με ποσοστό 100%, με κύρια δραστηριότητα τις «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΔΙΕΚΠΕΡΑΙΩΣΗΣ ΘΕΜΑΤΩΝ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΜΕΤΑΦΟΡΩΝ (ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΕΙΣ ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ ΚΛΠ)», ήτοι την ίδια δραστηριότητα με αυτήν της ατομικής επιχείρησής του.

Ο φορολογούμενος κατά το φορολογικό έτος 2016, εξέδωσε προς την συνδεδεμένη εταιρεία εκατόν τριάντα επτά (137) φορολογικά στοιχεία πωλήσεων με τα οποία μεταβίβασε 2005 δικαιώματα απόσυρσης, με συνολική καθαρή αξία 200.580,00 €, πλέον Φ.Π.Α. 46.133,40 € ήτοι εκατό ευρώ (100,00 €) πλέον Φ.Π.Α. ανά μονάδα δικαιώματος απόσυρσης. Από τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων που τηρούσε ο φορολογούμενος

κατά το φορολογικό έτος 2016 διαπιστώθηκε ότι το πραγματικό κόστος απόκτησης των 2005 δικαιωμάτων απόσυρσης από τρίτα, ανεξάρτητα πρόσωπα ανήλθε στο ποσό των 606.160,00 €, ήτοι μέση τιμή απόκτησης ανά δικαίωμα απόσυρσης 302,32 €.

Στα λογιστικά αρχεία που τήρησε ο φορολογούμενος διαπιστώθηκε ότι καταχωρήθηκαν ως έξοδα, όλες οι αγορές των παραπάνω δικαιωμάτων απόσυρσης, δηλαδή το ποσό των 606.160,00 €, το οποίο εν συνεχεία ενσωματώθηκε αυτούσιο στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και συγκεκριμένα στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης στον λογαριασμό «κόστος πωλήσεων», ήτοι ο προσφεύγων εξέπεσε από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 01/01-31/12/2016 το συνολικό ποσό των 606.160,00 €.

Περαιτέρω καταχωρήθηκαν ως έσοδα, το σύνολο των πωλήσεων των παραπάνω δικαιωμάτων απόσυρσης που πραγματοποιήθηκαν από τον φορολογούμενο στην συνδεδεμένη εταιρεία, δηλαδή το ποσό των 200.580,00 €, που ο προσφεύγων εμφάνισε - αναγνώρισε στα αποτελέσματα χρήσης φορολογικού έτους 2016 των χρηματοοικονομικών του καταστάσεων. Επισημαίνεται ότι ο φορολογούμενος δήλωσε καθαρά κέρδη από εμπορική δραστηριότητα ύψους, τα οποία η φορολογική αρχή επαναπροσδιόρισε, μετά την προσθήκη της αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης με τεχνικές διευθετήσεις ύψους 405.580,00 ευρώ.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι 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 φορολογούμενο στην συνδεδεμένη εταιρεία υποτιμολογήθηκαν χωρίς να υφίστανται λόγοι οι οποίοι να δικαιολογούν αυτή την υποτιμολόγηση, με αξία ανά μονάδα, σημαντικά μικρότερη από τις αντίστοιχες αξίες κτήσης.

Συγκεκριμένα, τα δικαιώματα απόσυρσης αυτοκινήτων είχαν αποκτηθεί το προηγούμενο τρίμηνο από αυτό που μεταβιβάστηκαν και δεν δικαιολογείται αξία πώλησης κάτω του κόστους.

Περαιτέρω, η συνδεδεμένη εταιρεία δεν ανέλαβε κανένα επιχειρηματικό κίνδυνο για τις παραπάνω συναλλαγές, ώστε να δικαιολογείται η απόκτηση των δικαιωμάτων απόσυρσης κάτω του κόστους κτήσης, όπως αυτό προκύπτει από τα βιβλία του προσφεύγοντος.

Από τα παραπάνω διαφαίνεται ότι οι παραπάνω συναλλαγές αποσκοπούσαν στη μεταφορά φορολογητέας ύλης από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος στην συνδεδεμένη εταιρεία και τη φορολόγηση αυτών με χαμηλότερο μεσοσταθμικό συντελεστή φόρου, συνεπώς όλες οι παραπάνω συναλλαγές είναι τεχνητές διευθετήσεις που δεν συνάδουν με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά και οδηγούν σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα χωρίς την ανάληψη επιχειρηματικού κινδύνου εκ μέρους της συνδεδεμένης εταιρείας

Η φορολογική αρχή για κάθε ένα από τα 2005 δικαιώματα απόσυρσης, που ταυτίζεται με έναν αριθμό κυκλοφορίας αυτοκινήτου οχήματος, εντόπισε το αντίστοιχο παραστατικό αγοράς και προσδιόρισε τη συνολική αξία απόκτησης των δικαιωμάτων αυτών στο ποσό των εξακοσίων έξι χιλιάδων εκατόν εξήντα ευρώ (606.160,00 €), ήτοι μέση τιμή απόκτησης ανά δικαίωμα απόσυρσης 302,32 €.

Κατά συνέπεια, η φορολογητέα ύλη που μεταφέρθηκε, με τη μορφή της τεχνητής διευθέτησης, από την ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος στην συνδεδεμένη εταιρεία, ανέρχεται σε 405.580,00 € (606.160,00 € - 200.580,00 €).

5.1.1. Η υπ' αρ. 200-27/01/2020 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ΑΑΔΕ

Όπως προκύπτει από την υπ' αρ. 200-27/01/2020 απόφαση της διεύθυνσης επίλυσης διαφορών προέκυψε διαφορά φόρου κατόπιν διαπίστωσης ότι ομόρρυθμη εταιρεία και προσφεύγουσα προέβη σε τεχνικές διευθετήσεις του άρθρου 38 του ν. 4174/2013, οι οποίες αποσκοπούσαν στη μεταφορά φορολογητέας ύλης από την προσφεύγουσα ομόρρυθμη εταιρεία προς την συνδεδεμένη ατομική επιχείρηση, προκειμένου να αποφύγει την καταβολή φόρου εισοδήματος.

Μετά από Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης το οποίο στάλθηκε το 2015, πραγματοποιήθηκε έλεγχος σε ομόρρυθμη εταιρεία, προκειμένου να διαπιστωθεί αν η επιχείρηση πράγματι παρείχε στη γαλακτοβιομηχανία τις ποσότητες γάλακτος που αναγράφονταν σε δύο τιμολόγια πώλησης (τα οποία εκδόθηκαν ως αυτοτιμολόγηση σύμφωνα με την Πολ. 1004/2004). Από τον έλεγχο αυτό προέκυψαν ενδείξεις ότι

ενδεχομένως οι ποσότητες γάλακτος που παρήγαγε η ομόρρυθμη επιχείρηση να μην διατέθηκαν στη από την ίδια, αλλά από τη συνδεδεμένη με αυτή, όμορη ατομική επιχείρηση, μέλους και διαχειρίστριας της ως άνω ομόρρυθμης εταιρείας, με όμοιο αντικείμενο εργασιών.

Στα πλαίσια του ελέγχου διαπιστώθηκε η ύπαρξη τεχνητής διευθέτησης μεταξύ της προσφεύγουσας επιχείρησης και της όμορης ατομικής επιχείρησης της καθώς οι ποσότητες γάλακτος που παρήγαγε η ομόρρυθμη επιχείρηση ήταν σημαντικά μεγαλύτερες από αυτές που τιμολογούσε στη γαλακτοβιομηχανία και αντίστροφα οι ποσότητες γάλακτος που παρήγαγε η ατομική επιχείρηση ήταν μικρότερες από αυτές που τιμολογούσε στην ίδια γαλακτοβιομηχανία. Η προσφεύγουσα, πριν την έναρξη του ελέγχου και μετά την ολοκλήρωση του διασταυρωτικού ελέγχου, κάνοντας χρήση των ευνοϊκών διατάξεων του Ν. 4446/2016, υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. στις 28-9-2017 τρία συμβόλαια μίσθωσης 320 αγελάδων με εκμισθωτή την ομόρρυθμη εταιρεία και μισθωτή την ατομική επιχείρηση, καθώς και τις αντίστοιχες τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. στις οποίες συμπεριέλαβε το εισόδημα από την εκμίσθωση πάγιου κεφαλαίου. Αντίστοιχη ήταν η διαπίστωση του ελέγχου στην ατομική επιχείρηση. Τα εν λόγω μισθωτήρια συμβόλαια συνάφθηκαν προκειμένου να καταστεί νόμιμη η μετατόπιση φορολογητέου εισοδήματος από την ομόρρυθμη εταιρεία στην ατομική και η αποφυγή φόρου, δεδομένου ότι ο φορολογικός συντελεστής στην ομόρρυθμη εταιρεία είναι διπλάσιος συγκριτικά με το φορολογικό συντελεστή στην ατομική επιχείρηση.

Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή φορολογούνται, για τα έτη 2014 & 2015, με φορολογικό συντελεστή 26% για φορολογητέο εισόδημα ως 50.000€ και με συντελεστή 33% για φορολογητέο εισόδημα άνω των 50.000€ (αρ.21,45 & 58 του Ν.4172/2013), ενώ για τη χρήση 2016 ο ως άνω συντελεστής ορίστηκε στο 29% (άρ.58 παρ.1 του Ν. 4172/2013, όπως τροποποιήθηκε με το αρ. 112, παρ.10 & 11 του Ν. 4387/2016).

Τα φορολογικά έτη 2014 & 2015, τα κέρδη από ατομική αγροτική επιχείρηση φορολογούνται με συντελεστή 13% (αρ.29 παρ.3 του Ν. 4172/2013), ενώ το φορολογικό έτος 2016 τα κέρδη από την ατομική αγροτική επιχείρηση φορολογούνται αυτοτελώς σύμφωνα με την κλίμακα των μισθωτών του αρ.15 παρ.1 του Κ.Φ.Ε. (αρ.21 παρ.3 του ν.4172/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρ. 112 παρ.6 του Ν. 4387/16).

Η προσφεύγουσα ομόρρυθμη εταιρεία συστήθηκε στις 25-7-2003, με αντικείμενο εργασιών την «εκτροφή αγελάδων γαλακτοπαραγωγής», και ομόρρυθμα μέλη και διαχειριστές συζύγους με ποσοστό συμμετοχής 50% έκαστος στο κεφάλαιο της ομόρρυθμης εταιρείας.

Η σύζυγος, μέλος και διαχειρίστρια της προσφεύγουσας επιχείρησης, κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη, διατηρούσε ατομική αγροτική επιχείρηση με το ίδιο αντικείμενο εργασιών, ήτοι την «εκτροφή αγελάδων γαλακτοπαραγωγής» με έδρα σε όμορα αγροτεμάχια με την έδρα της προσφεύγουσας επιχείρησης. Όπου τα εν λόγω αγροτεμάχια είναι ιδιοκτησίας συζύγου της .

Οι επιχειρήσεις αυτές νοούνται ως συνδεδεμένες, λόγω της ύπαρξης ουσιώδους οικονομικής εξάρτησης, καθώς και σχέση άμεσης διοικητικής εξάρτησης και ελέγχου μεταξύ των δύο προσώπων, κατ' εφαρμογή του άρθρου 2 παρ. ζ' περ. αα) και γγ) του Ν. 4172/2013.

Η σύναψη των μισθωτηρίων συμβολαίων και η υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α. αποτελούν μια επίπλαστη κατάσταση, που σκοπός της είναι η απόδοση νομιμοφάνειας, προκειμένου να μην αμφισβητηθεί η μετατόπιση φορολογητέου εισοδήματος από την ομόρρυθμη εταιρεία στην ατομική επιχείρηση.

Οι εν λόγω συμβάσεις μίσθωσης αγελάδων μεταξύ των δύο επιχειρήσεων, οι οποίες πουλούν το 80% σχεδόν της παραγωγής τους σε έναν πελάτη, με τον οποίο έχουν συμφωνήσει από κοινού να του αποδίδουν συγκεκριμένες ποσότητες γάλακτος, αποτελούν τεχνητή διευθέτηση, σύμφωνα με το άρθρο 38 του Ν. 4174/2013, όπως αυτό ίσχυε κατά τις κρινόμενες χρήσεις, δεδομένου ότι ο στόχος της ως άνω διευθέτησης, όπως προκύπτει από το φορολογικό της χειρισμό, αντίκειται στο πνεύμα, στο σκοπό και στο αντικείμενο της διάταξης που θα ίσχυε σε άλλη περίπτωση. Όπως με σαφήνεια απέδειξε ο έλεγχος, η απόκλιση ανάμεσα στην αξία μίσθωσης μίας αγελάδας (195€ ή 230€) και στο κέρδος που αυτή αποφέρει (1.862,14€) είναι τόσο μεγάλη που δεν συνάδει με μια ορθολογική επιχειρηματική επιλογή. Εξάλλου, αν η προσφεύγουσα όπως υποστηρίζει, δεν διέθετε αρμεκτική μηχανή με την απαιτούμενη ισχύ και απόδοση, γεγονός που δεν απέδειξε στον έλεγχο, θα μπορούσε να μισθώσει αυτήν από την όμορη επιχείρηση.

Αντίθετα, με τις εν λόγω μισθώσεις, που υποβλήθηκαν με τις ευνοϊκές διατάξεις των αρ.57-59 του Ν.4446/2016 και οι οποίες απέκτησαν βέβαιη χρονολογία από την ημερομηνία

κατάθεσής τους στη Δ.Ο.Υ., μετατοπίζεται φορολογητέα ύλη από την ομόρρυθμη επιχείρηση, τα κέρδη της οποίας φορολογούνται με συντελεστή 26% και 33% για το έτος 2014 & 2015 και με συντελεστή 29% για το έτος 2016, στην ατομική επιχείρηση, τα κέρδη της οποίας φορολογούνται με συντελεστή 13% στα έτη 2014 & 2015 και αυτοτελώς, σύμφωνα με την κλίμακα των μισθωτών του άρ.15 του Ν. 4172/2013, στη χρήση 2016.

5.1.1. Λοιπές αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ΑΑΔΕ

Στην συνέχεια εκδόθηκαν από την ΔΕΔ (Υποδιεύθυνση Αθηνών) οι υπ' αρ. 1356-26/06/2020, 1357-26/06/2020, 111-24/03/2021 & 2824-30/09/2021 αποφάσεις, με τις οποίες έγιναν αποδεκτές οι ενδικοφανείς προσφυγές ως προς τον σκέλος των ισχυρισμών των φορολογουμένων περί γνήσιων συναλλαγών και κατ' επέκταση τη μη εφαρμογή των προϋποθέσεων φοροαποφυγής καθώς κρίθηκε ότι δεν προκύπτουν τεχνητές διευθετήσεις.

Συνεπώς η εξέταση της φοροαποφυγής από μέρους της Φορολογικής Διοίκησης βρίσκεται σε πρώιμο στάδιο και αυτό διότι η εισαγωγή γενικών και ειδικών διατάξεων φοροαποφυγής στην ελληνική νομοθεσία πραγματοποιήθηκε μόλις το 2014, ενώ μέχρι τότε υπήρχε προσκόλληση στην γραμματική ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων.

Η αντιμετώπιση ωστόσο του ζητήματος της φοροαποφυγής απαιτεί καταρχάς τελολογική ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων.

Στο παρόν κεφάλαιο παρουσιάζονται περιπτώσεις εταιρικών σχημάτων καταστρατήγησης μηχανισμών φοροαποφυγής τα οποία συναντώνται στην ελληνική επικράτεια και τα οποία αναδεικνύονται ευχερώς στα πλαίσια του φορολογικού ελέγχου.

5.2. Φοροαποφυγή συνδεδεμένων επιχειρήσεων

Σε πολλές περιπτώσεις οι συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων χρησιμοποιούνται ως μέθοδος φοροαποφυγής.

Με τους νόμους 4172/2013 (ΚΦΕ) και 4174/2013 (ΚΦΔ), έχει πλέον θεσπιστεί ένα σύνολο διατάξεων που στοχεύουν στην καταπολέμηση της φοροαποφυγής μεταξύ των οποίων και συγκεκριμένες διατάξεις για την ρύθμιση των ενδοομιλικών συναλλαγών.

Ωστόσο, το αρχικό και συνάμα βασικότερο βήμα ελέγχου είναι ο εντοπισμός των όλων των συνδεδεμένων μερών.

Το νομικό πλαίσιο χρησιμοποιεί την συνδυαστική προσέγγιση για τον εντοπισμό των συνδεδεμένων μερών θέτοντας τόσο όρια συμμετοχής στο εταιρικό κεφάλαιο όσο και προϋποθέσεις πραγματικού ελέγχου της επιχειρηματικής συμπεριφοράς.

Σύμφωνα με το άρθρο το άρθρο 2 παρ. ζ' του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: ... Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ως:...

ζ) «συνδεδεμένο πρόσωπο»: κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, τα ακόλουθα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα πρόσωπα:

αα) κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

ββ) δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

γγ) κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης η ελέγχου η ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.

Από την διατύπωση, προκύπτει η συνδυαστική προσέγγιση τόσο της συμμετοχής στο κεφάλαιο όσο και της ύπαρξης συνθηκών πραγματικού ελέγχου. Σημειώνεται ότι στην ΠΟΛ 1142/2015 συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά (και όχι περιοριστικά), παραδείγματα σχέσεων σύνδεσης, όπου όταν διαπιστώνονται, τα πρόσωπα θεωρούνται συνδεδεμένα υπό την έννοια της υποπερίπτωσης γγ' της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του Ν. 4172/2013.

Επιπλέον, το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. είχε εκδώσει α) την με αρ. πρωτ. 22890-05/08/2014 απόφαση «Περί της υπαγωγής επιχειρήσεων στην υποχρέωση του άρθρου 21 του Ν. 4174/2013 ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ», β) την αρ. πρωτ. Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. 33664-10/12/2014 απόφαση «Περί του χαρακτηρισμού επιχειρήσεων ως συνδεδεμένων», γ) την αρ. πρωτ. Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. 302-09/01/2015 απόφαση «Περί της υπαγωγής επιχειρήσεων στην υποχρέωση του άρθρου 21 του Ν. 4174/2013 ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ», δ) την με αρ. πρωτ. 10025_23.4.2015 απόφαση «Περί του χαρακτηρισμού των επιχειρήσεων ως συνδεδεμένων λόγω ύπαρξης σχέσεων ουσιώδους οικονομικής εξάρτησης» με την οποία παρείχε επεξηγήσεις για τον εντοπισμό περιπτώσεων ουσιώδους εξάρτησης αλλά και ε) την αρ. πρωτ. 8907/6.4.2015 απόφαση «Περί της υποχρέωσης τήρησης των διατάξεων του άρθρου 50 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), καθώς και των άρθρων 21 και 22 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)», για τις σχέσεις σύνδεσης.

Ενώ, στο Παράρτημα Α- Ορισμοί του Ν. 4308/2014 συμπεριλαμβάνονται και οι παρακάτω ορισμοί:

Έλεγχος (control): Η ικανότητα μιας οντότητας να προσδιορίζει τις χρηματοοικονομικές και λειτουργικές πολιτικές μιας άλλης οντότητας, ώστε να αποκομίζει οφέλη από τις δραστηριότητες αυτής.

Στενό μέλος οικογένειας (close family member): Στενό μέλος οικογένειας ενός προσώπου είναι εκείνο το μέλος της οικογένειάς του, που μπορεί να αναμένεται ότι επηρεάζει, ή επηρεάζεται από το πρόσωπο αυτό κατά την ενασχόλησή τους με την οντότητα. Στην έννοια του στενού μέλους οικογένειας περιλαμβάνονται:

α) Ο(η) σύζυγος ή ο(η) σύντροφος με τον(την) οποίο(α) συγκατοικεί το πρόσωπο.

β) Τα εξαρτώμενα μέλη, συμπεριλαμβανομένων ανιόντων ή κατιόντων συγγενών, του προσώπου ή του(της) συζύγου του(της) ή του(της) συντρόφου του(της), με τον(την) οποίο(α) συγκατοικεί το πρόσωπο.

Συνδεδεμένο μέρος (Related party): Είναι:

α) Πρόσωπο ή στενό μέλος της οικογένειας αυτού του προσώπου είναι συνδεδεμένο μέρος με την οντότητα που καταρτίζει χρηματοοικονομικές καταστάσεις εάν:

α1) Είναι μέλος των βασικών διοικητικών στελεχών της καταρτίζουσας οντότητας ή μιας μητρικής της, ή

α2) Έχει τον έλεγχο της καταρτίζουσας οντότητας, ή

α3) Ασκει από κοινού έλεγχο ή ουσιώδη επιρροή επί της καταρτίζουσας οντότητας ή έχει σημαντικά δικαιώματα ψήφου σε αυτή.

β) Μια οντότητα είναι συνδεδεμένη με την καταρτίζουσα οντότητα, αν ισχύει μία από τις παρακάτω προϋποθέσεις:

β1) Η οντότητα και η καταρτίζουσα οντότητα είναι μέλη του ίδιου ομίλου (που σημαίνει ότι κάθε μητρική, θυγατρική και αδελφή θυγατρική είναι συνδεδεμένα μέρη μεταξύ τους).

β2) Οποιαδήποτε οντότητα είναι συγγενής ή κοινοπραξία της άλλης οντότητας (ή ενός μέλους ομίλου στον οποίο η άλλη οντότητα είναι μέλος).

β3) Και οι δύο οντότητες είναι κοινοπραξίες μιας τρίτης οντότητας.

β4) Οποιαδήποτε οντότητα είναι κοινοπραξία μιας τρίτης οντότητας και η άλλη οντότητα είναι συγγενής της τρίτης οντότητας.

β5) Η οντότητα είναι ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών μετά την έξοδο από την υπηρεσία, προς όφελος των εργαζομένων είτε της καταρτίζουσας οντότητας είτε μιας οντότητας συνδεδεμένης με αυτήν. Εάν η καταρτίζουσα οντότητα είναι η ίδια ένα πρόγραμμα καθορισμένων παροχών, οι εργοδότες-χρηματοδότες του προγράμματος, είναι επίσης συνδεδεμένοι στο πρόγραμμα.

β6) Η οντότητα ελέγχεται ή ελέγχεται από κοινού από πρόσωπο αναφερόμενο στο (α).

β7) Ένα πρόσωπο αναφερόμενο στο (αϊ) διαθέτει σημαντική δύναμη ψήφων στην οντότητα.

β8) Ένα πρόσωπο αναφερόμενο στο (αϊ) ασκεί ουσιώδη επιρροή επί της οντότητας ή διαθέτει σημαντική δύναμη ψήφων σε αυτή.

β9) Ένα πρόσωπο ή ένα στενό μέλος της οικογένειάς του ταυτόχρονα διαθέτει ουσιώδη επιρροή ή σημαντική δύναμη ψήφων επί της οντότητας και ασκεί από κοινού έλεγχο στην καταρτίζουσα οντότητα.

β10) Ένα μέλος των βασικών διοικητικών στελεχών της καταρτίζουσας οντότητας ή μιας μητρικής της οντότητας, ή ένα στενό μέλος της οικογένειας αυτού του προσώπου, ασκεί έλεγχο ή από κοινού έλεγχο επί της καταρτίζουσας οντότητας ή διαθέτει σημαντική δύναμη ψήφων σε αυτή.

Ως προς την σύνδεση, κοινός τόπος αποτελεί η ύπαρξη ελέγχου της μιας οντότητας επί της άλλης σε βαθμό τέτοιο που να καθορίζει τις επιχειρηματικές συμπεριφορές. Στις διαφορετικές δικαιοδοσίες ακολουθούνται **δύο προσεγγίσεις**²⁷:

α) ο έλεγχος προκύπτει όταν υπάρχει συμμετοχή στο εταιρικό κεφάλαιο πάνω από κάποιο ποσοστό.

β) ο έλεγχος προκύπτει όταν ασκείται εκ των πραγμάτων έλεγχος των επιχειρηματικών συμπεριφορών.

²⁷ Πούρνος, Α. (2020) *Transfer pricing Οικονομική προσέγγιση στην τεκμηρίωση της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών*, εκδόσεις PKF HELLAS, Αθήνα.

Αρκετές δικαιοδοσίες χρησιμοποιούν συνδυασμό των δύο προσεγγίσεων. Ενδείξεις για την ύπαρξη ελέγχου που εντοπίζονται σε διαφορετικές δικαιοδοσίες περιλαμβάνουν:

- i. Συμμετοχή στη διαχείριση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο του άλλου μέρους.
- ii. Εξάρτηση μέσω χρηματοοικονομικών σχέσεων όπου υπάρχει χορήγηση/ παράταση δανείων ή εγγυήσεων στο άλλο μέρος.
- iii. Εξάρτηση μέσω επιχειρηματικών σχέσεων, π.χ. έλεγχος των αγορών ή/ και του κύκλου εργασιών της επιχείρησης.
- iv. Κοινό μέλος ή μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου του άλλου μέρους.
- v. Εξάρτηση από το προσωπικό του άλλου μέρους.
- vi. Εξάρτηση από τα άυλα στοιχεία ή τις τεχνολογίες που παρέχονται ή κατέχονται από το άλλο μέρος, ή
- vii. Άλλοι συγκεκριμένοι ορισμοί που προβλέπονται από ορισμένες δικαιοδοσίες σχετικά με το τι συνιστά έλεγχο, οι οποίες είναι συνήθως εννοιολογικού χαρακτήρα.

5.2.1. Φοροαποφυγή συνδεδεμένων ημεδαπών επιχειρήσεων

Η εξέταση των συναλλαγών συνδεδεμένων ημεδαπών επιχειρήσεων για τον μέσο αναγνώστη δεν παρουσιάζει κατ' αρχήν φορολογικό ενδιαφέρον, καθώς τα συνδεδεμένα πρόσωπα (νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες) υπόκεινται στον ίδιο φορολογικό συντελεστή. Δεν προκύπτει δηλαδή **άμεσο** φορολογικό πλεονέκτημα από την διαφορά φορολογικών συντελεστών. Αυτό όμως δεν σημαίνει ότι δεν επιτυγχάνεται εν τέλει φορολογικό πλεονέκτημα για τις συνδεδεμένες ημεδαπές επιχειρήσεις.

Κατά την εξέταση τέτοιων σχημάτων επιχειρήσεων, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι δεν εφαρμόζεται πάντοτε ο ίδιος φορολογικός συντελεστής. Καθοριστικό ρόλο παίζει η μορφή των επιχειρήσεων (κεφαλαιουχικές, προσωπικές κ.λπ) καθώς επίσης και άλλα κριτήρια (κλαδικά, πληθυσμιακά κ.λπ).

Επιπλέον, οι κανόνες φοροαποφυγής έχουν αποκλειστικό σκοπό την απόκρυψη της φορολογητέας ύλης, εστιάζοντας σε εκείνη την οντότητα που επιτυγχάνεται το φορολογικό πλεονέκτημα. Άλλωστε, στην φορολογική νομοθεσία δεν υφίσταται σχετική διάταξη που να προβλέπει την αφαίρεση του υπερβάλλοντος ποσού που έχει καταβληθεί από την μία επιχείρηση από τον καταλογισθέντα φόρο της άλλης νομικής οντότητας.

Η απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος συνδέεται επίσης και με την ύπαρξη φορολογικών ζημιών σε μία συνδεδεμένη επιχείρηση δεδομένης και της δυνατότητας μεταφοράς και συμψηφισμού φορολογικών ζημιών εντός πενταετίας (άρθρο 27 Ν. 4172/2013). Η μεταφορά φορολογητέας ύλης από μία κερδοφόρα επιχείρηση σε μία συνδεδεμένη ζημιόγωνα επιχείρηση, έχει ως αποτέλεσμα την επίτευξη φορολογικού πλεονεκτήματος σε επίπεδο συνδεδεμένων επιχειρήσεων.

Πέρα από την ειδική διάταξη περί απαγόρευσης της μεταφοράς ζημιών όπως αυτή ορίζεται με την παράγραφο 5 του άρθρου 27 του Ν. 4172/2013, μπορεί να εφαρμοστεί η γενική ρήτρα αντικαταχρηστικότητας του άρθρου 38 του Ν. 4174/2013 σε συνδυασμό με την μη εφαρμογή της αρχής των ίσων αποστάσεων (άρθρο 50 Ν. 4172/2013). Προς αυτόν τον προσανατολισμό παρατίθεται το κάτωθι παράδειγμα.

Έστω δύο συνδεδεμένες ημεδαπές επιχειρήσεις, η ΑΛΦΑ και η ΒΗΤΑ. Η επιχείρηση ΑΛΦΑ έχει την παραγωγική δραστηριότητα ενός προϊόντος χ, το οποίο στη συνέχεια πωλείται προς την επιχείρηση ΒΗΤΑ, προκειμένου αυτό να διατεθεί στην αγορά.

	ΑΛΦΑ	ΒΗΤΑ	Σύνολα	Απαλοιφές	Σύνολα
Τιμή Πώλησης	1.000,00 €	2.000,00 €	3.000,00 €	1.000,00 €	2.000,00 €
Σταθερά έξοδα	250,00 €	300,00 €	550,00 €	- €	550,00 €
Κόστος παραγωγής	700,00 €	1.000,00 €	1.700,00 €	1.000,00 €	700,00 €
Μικτό Αποτέλεσμα	50,00 €	700,00 €	750,00 €	- €	750,00 €
Φόρος Εισοδήματος	13,00 €	182,00 €	195,00 €	- €	195,00 €
Αποτελέσματα μετά φόρων	37,00 €	518,00 €	555,00 €	- €	555,00 €

Η τιμή διάθεσης του προϊόντος χ στην αγορά έναντι 2.000,00 ευρώ από την επιχείρηση ΒΗΤΑ, δεν επιδέχεται αύξησης λόγω πλήρους ανταγωνισμού.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, τα αποτελέσματα (κέρδη) που επιτυγχάνονται σε επίπεδο συνδεδεμένων ανέρχονται σε 555,00 ευρώ και ο φόρος εισοδήματος επιβάλλεται ανάλογα με τα αποτελέσματα εκάστοτε επιχείρησης.

Ωστόσο, η ύπαρξη συσσωρευμένων φορολογικών ζημιών στην συνδεδεμένη επιχείρηση ΒΗΤΑ, μπορεί να χρησιμοποιηθεί και να καταστρατηγηθεί το φορολογικό αυτό πλεονέκτημα. Αυτό μπορεί να επιτευχθεί με την εφαρμογή εντεταλμένης τιμολόγησης.

Έστω ότι η ΒΗΤΑ έχει συσσωρευμένες φορολογικές ζημιές ποσού ευρώ 1.000,00 και έστω ότι η ΑΛΦΑ διαθέτει στην ΒΗΤΑ το προϊόν χ στο κόστος του κατόπιν εντεταλμένης τιμολόγησης. Με τον τρόπο αυτό μεταφέρεται όλη η φορολογητέα ύλη στην ΒΗΤΑ. Τα αποτελέσματα διαμορφώνονται ως εξής:

	ΑΛΦΑ	ΒΗΤΑ	Σύνολα	Απαλοιφές	Σύνολα
Τιμή Πώλησης	950,00 €	2.000,00 €	2.950,00 €	950,00 €	2.000,00 €
Σταθερά έξοδα	250,00 €	300,00 €	550,00 €	- €	550,00 €
Κόστος παραγωγής	700,00 €	950,00 €	1.650,00 €	950,00 €	700,00 €
Μικτό Αποτέλεσμα	- €	750,00 €	750,00 €	- €	750,00 €

Υπολογισμός φόρου

Φορολογητέα αποτελέσματα	750,00 €
Μεταφερόμενες Ζημίες	<u>-1.000,00 €</u>
Υπόλοιπο προς μεταφορά	<u>- 250,00 €</u>

Η ανωτέρω περίπτωση μπορεί να αντιμετωπιστεί από μέρους των φορολογικών αρχών εφαρμόζοντας τόσο τις ειδικές όσο και τις γενικές ρήτρες καταχρηστικότητας, εφόσον μια εντεταλμένη τιμολόγηση οδηγεί σε καταστρατήγηση της συνήθους επιχειρηματικής συμπεριφοράς.

5.2.2. Φοροαποφυγή συνδεδεμένων ημεδαπών και αλλοδαπών επιχειρήσεων

Στις περιπτώσεις ύπαρξης συναλλαγών μεταξύ ημεδαπών και αλλοδαπών επιχειρήσεων, ανακύπτουν ζητήματα και προβλήματα η αντιμετώπιση των οποίων άπτεται διαφορετικών φορολογικών δικαιοδοσιών. Τέτοια προβλήματα είναι τιμή διάθεσης ενός προϊόντος λόγω ανταγωνισμού. Επειδή κάθε χώρα προσπαθεί να διασφαλίσει τα έσοδα που της αναλογούν, σε πολλές περιπτώσεις, μία αποδεκτή τιμολογιακή πολιτική σε μία χώρα, δεν συνεπάγεται και ταυτόχρονη αποδοχή της από το φορολογικό σύστημα του άλλου κράτους. Ως συνέπεια αυτού του γεγονότος, είναι η διπλή φορολόγηση του ίδιου εισοδήματος.

Στις περιπτώσεις όπου πραγματοποιούνται διασυνοριακές συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, επιτυγχάνεται μεταφορά κερδών που υπάγονται σε διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές με συνέπεια τη δημιουργία φορολογικού πλεονεκτήματος.

Έστω δύο συνδεδεμένες επιχειρήσεις, η ΓΑΜΑ και η ΔΕΛΤΑ. Η επιχείρηση ΓΑΜΑ, έχει έδρα στην Βουλγαρία και έχει την παραγωγική δραστηριότητα ενός προϊόντος χ, το οποίο στη συνέχεια πωλείται προς την επιχείρηση ΔΕΛΤΑ με έδρα στην Ελλάδα, προκειμένου αυτό να διατεθεί στην αγορά.

	ΓΑΜΑ	ΔΕΛΤΑ	Σύνολα	Απαλοιφές	Σύνολα
Τιμή Πώλησης	1.000,00 €	2.000,00 €	3.000,00 €	1.000,00 €	2.000,00 €
Σταθερά έξοδα	250,00 €	300,00 €	550,00 €	- €	550,00 €
Κόστος παραγωγής	700,00 €	1.000,00 €	1.700,00 €	1.000,00 €	700,00 €
Μικτό Αποτέλεσμα	50,00 €	700,00 €	750,00 €	- €	750,00 €
Φορολογικός Συντελεστής	10%	26%			
Φόρος Εισοδήματος	5,00 €	182,00 €	187,00 €	- €	187,00 €
Αποτελέσματα μετά φόρων	45,00 €	518,00 €	563,00 €	- €	563,00 €

Η τιμή διάθεσης του προϊόντος χ στην αγορά ως προς 2.000,00 ευρώ από την επιχείρηση ΔΕΛΤΑ. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, τα αποτελέσματα (κέρδη) που επιτυγχάνονται σε επίπεδο πολυεθνικού ομίλου επιχειρήσεων ανέρχεται σε 563,00 ευρώ έναντι 555,00 ευρώ σε επίπεδο ομίλου ημεδαπών επιχειρήσεων με τα ίδια δεδομένα, καθώς ο φόρος εισοδήματος επιβάλλεται ανάλογα με τα αποτελέσματα εκάστοτε επιχείρησης, εφαρμόζοντας τους φορολογικούς συντελεστές των κρατών όπου οι επιχειρήσεις έχουν τις μόνιμες εγκαταστάσεις τους.

Έστω ότι η ΓΑΜΑ διαθέτει στην ΔΕΛΤΑ το προϊόν χ σε υψηλότερη τιμή κατόπιν εντεταλμένης τιμολόγησης. Έτσι μεταφέρεται φορολογητέα ύλη από την ΔΕΛΤΑ στην ΓΑΜΑ. Τα αποτελέσματα διαμορφώνονται ως εξής:

	ΓΑΜΑ	ΔΕΛΤΑ	Σύνολο	Απαλοιφές	Σύνολο
Τιμή Πώλησης	1.500,00 €	2.000,00 €	3.500,00 €	1.500,00 €	2.000,00 €
Σταθερά έξοδα	250,00 €	300,00 €	550,00 €	- €	550,00 €
Κόστος παραγωγής	700,00 €	1.500,00 €	2.200,00 €	1.500,00 €	700,00 €
Μικτό Αποτέλεσμα	550,00 €	200,00 €	750,00 €	- €	750,00 €
Φορολογικός Συντελεστής	10%	26%			
Φόρος Εισοδήματος	55,00 €	52,00 €	107,00 €	- €	107,00 €
Αποτελέσματα μετά φόρων	495,00 €	148,00 €	643,00 €	- €	643,00 €

Συνεπώς, επιτυγχάνεται μεταφορά κερδών με σκοπό την δημιουργία φορολογικού πλεονεκτήματος. Συγκεκριμένα μεταφέρεται φορολογητέα ύλη διαμέσου της αύξησης της τιμής διάθεσης από την χώρα με χαμηλό συντελεστή φορολογίας προς την χώρα με τον υψηλό συντελεστή φορολογίας.

Τέτοιες περιπτώσεις αποτελούν αντικείμενο εξέτασης των ενδοομιλικών συναλλαγών. Ωστόσο, σε κάθε περίπτωση εξετάζεται αν η ανωτέρω στρατηγική αποτελεί προϊόν καταστρατήγησης με σκοπό την φοροαποφυγή.

5.3. Σύγχρονα σχήματα συνδεδεμένων ημεδαπών επιχειρήσεων

Στην παρούσα ενότητα αναλύεται η σταδιακή ανάπτυξη ενός σχήματος συνδεδεμένων ημεδαπών επιχειρήσεων, το οποίο συναντάται τα τελευταία χρόνια στην Ελληνική Επικράτεια. Η δημιουργία αυτής της κατηγορίας οριζόντιων ομίλων επιχειρήσεων, ξεκίνησε από την προσπάθεια πολλών επιχειρήσεων να παρακάμψουν τη διαδικασία λήψης αναγκαστικών μέτρων είσπραξης λόγω ύπαρξης μη ενημερων οφειλών προς το Δημόσιο.

Επισημαίνεται ότι ο σκοπός δημιουργίας αυτού του είδους σχημάτων επιχειρήσεων, αποκαλύπτεται ευχερώς σε περίπτωση διενέργειας φορολογικού ελέγχου, με συνέπεια την

επιβολή των αναλογούντων φόρων λόγω της καταστρατήγησης των φορολογικών διατάξεων.

Μάλιστα, σε πολλές περιπτώσεις, ο φορολογικός έλεγχος προκαλείται από την αρμόδια ΔΟΥ. Το Τμήμα του Δικαστικού και Νομικής Υποστήριξης της ΔΟΥ ή του ελεγκτικού κέντρου που υπάγεται ο φορολογούμενος, το τμήμα δηλαδή που είναι αρμόδιο για την ακούσια είσπραξη οφειλών, ζητά την συνδρομή του ελέγχου προκειμένου να αποκαλυφθεί η καταστρατήγηση των φορολογικών διατάξεων μέσω τεχνητών διευθετήσεων από μέρους των οφειλετών, με σκοπό την αποφυγή καταβολής των φόρων που τους αναλογεί. Πρόκειται δηλαδή για διενέργεια ελέγχου προσυμφωνημένων διαδικασιών, καθώς ο έλεγχος στοχεύει στην αποκάλυψη των μη γνήσιων συναλλαγών.

Σύμφωνα με το άρθρο 47 του Ν. 4174/2013 η Φορολογική Διοίκηση λαμβάνει μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης έναντι βεβαιωμένων ληξιπρόθεσμων οφειλών κατά των οφειλετών της. Σε περίπτωση μη καταβολής βεβαιωμένων ληξιπρόθεσμων οφειλών, η Φορολογική Διοίκηση, πριν τη διενέργεια οποιασδήποτε πράξης εκτέλεσης, κοινοποιεί στον φορολογούμενο ατομική ειδοποίηση καταβολής των οφειλών του, με την οποία καλείται ο οφειλέτης εντός 30 ημερών από την κοινοποίησή της, να ρυθμίσει τις οφειλές του. Σε περίπτωση μη καταβολής ποσών, η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί στην λήψη μέτρων αναγκαστικής εκτέλεσης για την είσπραξη του χρέους. Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (Νόμος 356/1974- ΚΕΔΕ), η ατομική ειδοποίηση οφειλών αποτελεί έγκυρο τίτλο εκτελεστό, και σηματοδοτεί την έναρξη της αναγκαστικής εκτέλεσης για την είσπραξη της οφειλής δηλαδή της κατάσχεσης κινητών, δέσμευσης τραπεζικών λογαριασμών, εσόδων εις χείρας τρίτου ή και πλειστηριασμού ακινήτου.

Οι επιχειρήσεις ενεργούν με τέτοιο τρόπο, όπως διεξοδικά αναλύεται στη συνέχεια, παρακάμπτοντας πλήθος φορολογικών διατάξεων, προκειμένου να μην εξοφλήσουν τις οφειλές τους.

Έστω ότι υφίσταται μία παραγωγική επιχείρηση με την επωνυμία «ΖΗΤΑ ΑΕ», η οποία λειτουργεί με τη μορφή της ανωνύμου επιχείρησης από το 2009 και το μετοχικό της κεφάλαιο ανέρχεται σε 1.500.000,00 ευρώ. Η έδρα της επιχείρησης αυτής βρίσκεται στην ΒΙΠΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (ιδιόκτητο κτίριο), απασχολεί κατά μέσο όρο 50 άτομα ως εργατοϋπαλληλικό προσωπικό και κατέχει κατάλληλο βιομηχανικό εξοπλισμό, ο οποίος

συμμετέχει στην παραγωγική διαδικασία. Η μετοχική σύνθεση της «ΖΗΤΑ ΑΕ» έχει ως εξής:

Μέτοχος	Ποσοστό
ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Ζ.	50%
ΠΑΥΛΙΔΗΣ Τ.	50%

Ο ΠΑΥΛΙΔΗΣ Τ. είναι πρόεδρος και διευθύνων σύμβουλος της «ΖΗΤΑ ΑΕ», ενώ παρέχεται εξουσία εκπροσώπησης και υπογραφής για το σύνολο των εξουσιών που παρέχει στο Διοικητικό Συμβούλιο το καταστατικό και ο νόμος και στον ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Ζ. ως μέτοχος.

Η δε εταιρεία δεσμεύεται με την υπογραφή αυτών οι οποίοι μπορούν να λειτουργούν από κοινού και από μόνοι. Η επιχείρηση «ΖΗΤΑ ΑΕ» είναι οφειλέτης δημοσίου, μη αποδίδοντας φόρους (φόρος εισοδήματος, Φ.Π.Α., κ.λπ) συνολικού ποσού 250.000,00 ευρώ. Κοινοποιείται στην επιχείρηση «ΖΗΤΑ ΑΕ» τον Ιούνιο του 2014, λόγω μη ρύθμισης των οφειλών της ατομική ειδοποίηση υπερημερίας.

Τον Ιούλιο του 2014 συστήνεται εμπορική επιχείρηση με την επωνυμία «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ», με την μορφή της Μονοπρόσωπης Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Επιχείρησης, ομοειδούς αντικειμένου εργασιών με την επιχείρηση «ΖΗΤΑ ΑΕ» και το εταιρικό της κεφάλαιο ανέρχεται σε 1.000,00 ευρώ.

Η έδρα της επιχείρησης αυτής είναι στην ΒΙΠΕ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ (συστεγάζεται με την επιχείρηση «ΖΗΤΑ ΑΕ» κατόπιν εκμίσθωσης χώρου), δεν απασχολεί εργατοϋπαλληλικό προσωπικό και δεν κατέχει πάγια περιουσιακά στοιχεία. Από την ημερομηνία σύστασής της και έως την 31/12/2015, η εταιρική σύνθεση της «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» έχει ως εξής:

Εταίρος	Ποσοστό
ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Κ.	100%

Ο μοναδικός εταίρος ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Κ. είναι και διαχειριστής της «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ». Επιπλέον, ο ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Κ. είναι και υιός του ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΥ Ζ..

Από 01/01/2016 ο ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Κ. μεταβιβάζει το ποσοστό του στον ΠΑΝΑΓΙΩΤΟΥ Σ.. Ο ΠΑΝΑΓΙΩΤΟΥ Σ., μοναδικός πλέον εταίρος και διαχειριστής της «ΗΤΤΑ Μον ΙΚΕ», διορίζει και αποκαθιστά πληρεξούσιο, αντιπρόσωπο και αντίκλητό του, τον ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟ Ζ.. Προς τον τελευταίο χορηγεί την εντολή, την πληρεξουσιότητα και το δικαίωμα, όπως αντί αυτού και για λογαριασμό του, να μεταβιβάζει λόγω πώλησης ή δωρεάς, οποτεδήποτε και έναντι οποιουδήποτε τιμήματος ή και χωρίς τίμημα, τα εταιρικά του μερίδια και την εν γένει εταιρική του ιδιότητα και μερίδα

στην προαναφερόμενη εταιρία ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟ Κ. ή σε οποιοδήποτε τρίτο πρόσωπο αυτός τυχόν υποδείξει και προς το σκοπό αυτό να υπογράψει σχετικά συμφωνητικά, υπεύθυνες δηλώσεις και οποιοδήποτε άλλο έγγραφο απαιτηθεί και να προβαίνει γενικά σε οποιαδήποτε ενέργεια απαιτηθεί για την εκτέλεση της άνω εντολής.

Η επιχείρηση «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» έχει συναλλαγές με την επιχείρηση «ΖΗΤΑ ΑΕ». Συγκεκριμένα κατά τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017, η «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» εμφανιζόταν ως πελάτης της «ΖΗΤΑ ΑΕ» και κατά τα φορολογικά έτη 2016 και 2017 ως προμηθευτής της «ΖΗΤΑ ΑΕ». Συνοπτικά, οι μεταξύ τους συναλλαγές αποτυπώνονται ως εξής:

		Φορολογικό Έτος 2014	Φορολογικό Έτος 2015	Φορολογικό Έτος 2016	Φορολογικό Έτος 2017	Φορολογικό Έτος 2018	Φορολογικό Έτος 2019
(α)	Πολύσεις ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ προς ΖΗΤΑ ΑΕ	0,00	0,00	100.000,00	350.000,00	700.000,00	100.000,00
(β)	Κύκλος εργασιών της ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ	30.500,00	365.000,00	850.000,00	1.650.000,00	2.200.000,00	1.900.000,00
(γ)	Πολύσεις ΖΗΤΑ ΑΕ προς ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ	30.000,00	360.000,00	750.000,00	990.000,00	1.485.000,00	990.000,00
(δ)	Κύκλος εργασιών της ΖΗΤΑ ΑΕ	1.500.000,00	1.200.000,00	1.250.000,00	1.000.000,00	1.500.000,00	1.000.000,00
(β)-(α)	Πολύσεις της ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ προς τρίτους	30.500,00	365.000,00	750.000,00	1.300.000,00	1.500.000,00	1.800.000,00
(δ)-(γ)	Πολύσεις της ΖΗΤΑ ΑΕ προς τρίτους	1.470.000,00	840.000,00	500.000,00	10.000,00	15.000,00	10.000,00
	Πολύσεις προς τρίτους	1.500.500,00	1.205.000,00	1.250.000,00	1.310.000,00	1.515.000,00	1.810.000,00

Συμπεριλήφθηκαν και τα στοιχεία των φορολογικών ετών 2018 και 2019 για λόγους συγκρισιμότητας.

Οι επιχειρήσεις «ΖΗΤΑ ΑΕ» και «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» για τα φορολογικά έτη 2014 και 2015 νοούνται ως συνδεδεμένες επιχειρήσεις σύμφωνα με την περίπτωση ζ' του άρθρου 2 του Ν. 4172/2013. Οι επιχειρήσεις αυτές από 01/01/2016 παρουσιάζονται σκοπίμως ως ανεξάρτητες μεταξύ τους, καθώς εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις σύνδεσης αυτών σύμφωνα με την περίπτωση ζ' του άρθρου 2 του Ν. 4172/2013, υποχρεούνται σε σύνταξη φακέλου τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών. Η εξέταση όμως αυτών των συναλλαγών, βρίσκεται ένα βήμα πριν, καθώς όπως θα αποδειχθεί παρακάτω, πρόκειται για μη γνήσιες συναλλαγές, οι οποίες στερούνται οικονομικής σημασίας. Το πρόβλημα επομένως, από πλευράς φορολογικής διοίκησης, δεν είναι η τεκμηρίωση των τιμών μεταβίβασης υπό το πρίσμα εξέτασης των ενδοομιλικών συναλλαγών (άρθρο 50 και 51 Ν. 4172/2013) αλλά η ίδια η συναλλαγή. Στις περιπτώσεις δε όπου συντάσσεται φάκελος τεκμηρίωσης, πρωταρχικός σκοπός είναι να προσδοθεί νομιμοφάνεια στις συναλλαγές αυτές και δευτερεύον η αποφυγή επιβολής προστίμων για την σύνταξη φακέλου τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών. Σε πλείστες επομένως περιπτώσεις, η σύνταξη φακέλου τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών αποτελεί τρόπο φοροαποφυγής.

Σε κάθε περίπτωση πρόκειται για εταιρείες ιδίων συμφερόντων, γεγονός το οποίο αποδεικνύεται στα πλαίσια διενέργειας φορολογικού ελέγχου. Όταν υποβάλλεται συνοπτικός πίνακας πληροφοριών της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του Ν. 4174/2013 που συνοδεύει τον φάκελο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών τότε ο φορολογικός έλεγχος ξεκινάει με δεδομένη την συνδεσιμότητα των επιχειρήσεων. Σε αντίθετη περίπτωση, διενεργείται ενδελεχής έλεγχος προκειμένου να στοιχειοθετηθεί η σύνδεση των επιχειρήσεων. Η σύνδεση των επιχειρήσεων είναι θέμα πραγματικό, γι' αυτό και διερευνώνται όλα εκείνα τα πρόσωπα που είναι εκτελεστικοί πρόεδροι, διευθυντές, γενικοί διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και τα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διαχείριση ή διοίκηση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας (πaráγραφος 1 του άρθρου 50 του Ν. 4174/2013), καθώς και οι συγγενείς αυτών των προσώπων αλλά και η ύπαρξη σχέσης σε άλλα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες.

Στην προκείμενη περίπτωση:

Επειδή από την ημερομηνία σύστασης της επιχείρησης «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» έως την 31/12/2015, ο ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Κ. είναι διαχειριστής και μοναδικός εταίρος και από τις 01/01/2016 πρόσωπο το οποίο ορίζει τον κάτοχο του 100% των εταιρικών μεριδίων της «ΗΤΤΑ ΙΚΕ» και κατά συνέπεια και τον διαχειριστή αυτής.

Επειδή, παρέχεται στον ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟ Ζ, η εξουσία εκπροσώπησης και υπογραφής για το σύνολο των εξουσιών που παρέχει στο Δ.Σ. το καταστατικό και ο νόμος ως μέτοχος της «ΖΗΤΑ ΑΕ». Η εταιρεία «ΖΗΤΑ ΑΕ» δεσμεύεται με την υπογραφή του τελευταίου, ο οποίος μπορεί να λειτουργεί και από μόνος.

Επειδή, ο ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟ Ζ είναι κάτοχος ποσοστού 50% των μετοχών της «ΖΗΤΑ ΑΕ».

Επειδή, ο ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Κ. είναι και υιός του ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΥ Ζ..

Επειδή δυνάμει του πληρεξουσίου παρέχεται, από τον ΠΑΝΑΓΙΩΤΟΥ Σ., ως εταίρος, διαχειριστής και νόμιμος εκπρόσωπος της επιχείρησης «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ», στον ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟ Ζ, η εκπροσώπηση και η διαχείριση της τελευταίας. Η εταιρεία «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ», δεσμεύεται με την υπογραφή του ανωτέρω, ο οποίος μπορεί να λειτουργεί και από μόνος. Παράλληλα, παρέχεται στον πληρεξουσίω, η μεταβίβαση λόγω

πώλησης ή λόγω δωρεάς, των εταιρικών μεριδίων της «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ», στον ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Κ. ή σε οποιοδήποτε τρίτο πρόσωπο υποδείξει αυτός.

Επομένως, η συγγενική σχέση των ανωτέρω φυσικών προσώπων (σχέση υιού - πατέρα), σε συνδυασμό με την ιδιότητα των δύο φυσικών προσώπων στις δύο εταιρείες α) ως ασκούντες διοίκηση και β) ως μέτοχοι-εταίροι με ποσοστό άνω του 33%, καθιστά τις δύο εταιρείες συνδεδεμένα πρόσωπα.

Παρατίθεται ο κάτωθι συνοπτικός πίνακας:

ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ		ΖΗΤΑ ΑΕ	
ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Κ.	Εταίρος με κατοχή του 100% των εταιρικών μεριδίων έως 31/12/2015. Διαχειριστής έως 31/12/2015. Ορίζει τον κάτοχο του 100% των εταιρικών μεριδίων και συνακόλουθα διορίζει τον διαχειριστή από 01/01/2016.	ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Ζ.	Μέτοχος με κατοχή του 50% του μετοχικού κεφαλαίου. Του παρέχεται εξουσία εκπροσώπησης και υπογραφής για το σύνολο των εξουσιών που παρέχει στο Δ.Σ. το καταστατικό και ο νόμος.
ΠΑΝΑΓΙΩΤΟΥ Σ.	Εταίρος με κατοχή του 100% των εταιρικών μεριδίων από 01/01/2016 Διαχειριστής από 01/01/2016.		
ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Ζ.	Εντεταλμένος στη διαχείριση από 01/01/2016 δυνάμει πληρεξουσίου.		

Επιπλέον, από την επισκόπηση των δηλούμενων συναλλαγών των εταιριών «ΖΗΤΑ ΑΕ» και «ΗΤΤΑ Μον ΙΚΕ» διαπιστώνονται ότι υφίστανται εμπορικής φύσεως συναλλαγές μεταξύ της «ΖΗΤΑ ΑΕ» και της «ΗΤΤΑ Μον ΙΚΕ» και συγκεκριμένα η ΖΗΤΑ πραγματοποιεί πωλήσεις προς την εταιρεία οντότητας «ΗΤΤΑ Μον ΙΚΕ» και συγκεκριμένα:

Στο φορολογικό έτος 2014, οι πωλήσεις της «ΖΗΤΑ ΑΕ» προς την «ΗΤΤΑ Μον ΙΚΕ» ανήλθαν σε 2% επί των συνολικών ακαθαρίστων εσόδων της.

Στο φορολογικό έτος 2015, οι πωλήσεις της «ΖΗΤΑ ΑΕ» προς την «ΗΤΤΑ Μον ΙΚΕ» ανήλθαν σε 30% επί των συνολικών ακαθαρίστων εσόδων της.

Στο φορολογικό έτος 2016, οι πωλήσεις της «ΖΗΤΑ ΑΕ» προς την «ΗΤΤΑ Μον ΙΚΕ» ανήλθαν σε 60% επί των συνολικών ακαθαρίστων εσόδων της.

Στο φορολογικό έτος 2017, οι πωλήσεις της «ΖΗΤΑ ΑΕ» προς την «ΗΤΤΑ Μον ΙΚΕ» ανήλθαν σε 99% επί των συνολικών ακαθαρίστων εσόδων της.

Στο φορολογικό έτος 2018, οι πωλήσεις της «ΖΗΤΑ ΑΕ» προς την «ΗΤΤΑ Μον ΙΚΕ» ανήλθαν σε 99% επί των συνολικών ακαθαρίστων εσόδων της.

Στο φορολογικό έτος 2019, οι πωλήσεις της «ΖΗΤΑ ΑΕ» προς την «ΗΤΤΑ Μον ΙΚΕ» ανήλθαν σε 99% επί των συνολικών ακαθαρίστων εσόδων της.

-	Φορολογικό έτος 2014		Φορολογικό έτος 2015		Φορολογικό έτος 2016		Φορολογικό έτος 2017		Φορολογικό έτος 2018		Φορολογικό έτος 2019	
Πωλήσεις ΖΗΤΑ ΑΕ προς ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ	30.000,00	2%	360.000,00	30%	750.000,00	60%	990.000,00	99%	1.485.000,00	99%	990.000,00	99%
Κύκλος εργασιών της ΖΗΤΑ ΑΕ	1.500.000,00		1.200.000,00		1.250.000,00		1.000.000,00		1.500.000,00		1.000.000,00	

Ως εκ τούτου οι δύο εταιρείες, «ΖΗΤΑ ΑΕ» και «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ», νοούνται ως συνδεμένες κατά την έννοια των διατάξεων της υποπερίπτωσης γγ' της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), αφού υπάρχει μεταξύ τους σχέση ουσιώδους οικονομικής εξάρτησης, με συνέπεια η «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» να δύναται να ασκήσει καθοριστική επιρροή στην «ΖΗΤΑ ΑΕ» (Αρ. πρωτ. Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. 10025/23.04.2015).

Οι επιχειρήσεις «ΖΗΤΑ ΑΕ» και «ΗΤΤΑ Μον ΙΚΕ» λειτουργούν παράλληλα. Η περαιτέρω λειτουργία και εξέλιξη αυτών των επιχειρήσεων, εξαρτάται από τα μέτρα αναγκαστικής εκτέλεσης που λαμβάνονται για την είσπραξη των βεβαιωμένων ληξιπρόθεσμων οφειλών, ενώ η συμπεριφορά τους προσαρμόζεται προς την κατεύθυνση αποφυγής αυτών εκμεταλλευόμενες κενά νόμου.

Η διαχρονική εξέλιξη των μέτρων αναγκαστικής είσπραξης που έλαβε η Φορολογική Διοίκηση λόγω της μη καταβολής χρεών από μέρους της «ΖΗΤΑ ΑΕ» έχουν ως εξής:

ΑΑ/Έτος	Είδος Μέτρου		Ημερομηνία Έναρξης	Τρίτος	Αρχικό Κεφάλαιο
X/2014	Υποθήκη που εγγράφεται από τη ΔΟΥ	ΖΗΤΑ ΑΕ	01/01/2014		210.000,00
X/2014	Ειδοποίηση προ κατάσχεσης	ΖΗΤΑ ΑΕ	01/05/2014		230.000,00
X/2014	Ποινική Δίωξη	ΖΗΤΑ ΑΕ	01/05/2014		230.000,00
X/2015	Παραγγελία Κατάσχεσης	ΖΗΤΑ ΑΕ	01/04/2015		415.000,00
X/2015	Αναφορά του Ν. 3691/2008	ΖΗΤΑ ΑΕ	01/4/2015		360.000,00
X/2019	Αναφορά του Ν. 3691/2008	ΖΗΤΑ ΑΕ	01/01/2019		670.000,00
X/2015	Κατάσχεση εις χείρας τρίτων	ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Ζ	01/04/2015	ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ	440.000,00
X/2015	Κατάσχεση εις χείρας τρίτων	ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Ζ	01/04/2015	ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ ΑΕ	440.000,00
X/2015	Κατάσχεση εις χείρας τρίτων	ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Ζ	01/04/2015	ΤΡΑΠΕΖΑ EUROBANK ERGASIAS ΑΕ	440.000,00
X/2015	Κατάσχεση εις χείρας τρίτων	ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Ζ	01/04/2015	ΑΛΦΑ ΤΡΑΠΕΖΑ ΑΕ	440.000,00
X/2015	Κατάσχεση εις χείρας τρίτων	ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Ζ	01/04/2015	ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ ΔΡΑΜΑΣ	440.000,00
X/2015	Κατάσχεση εις χείρας τρίτων	ΖΗΤΑ ΑΕ	01/04/2015	ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ	410.000,00
X/2015	Κατάσχεση εις χείρας τρίτων	ΖΗΤΑ ΑΕ	01/04/2015	ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ ΑΕ	410.000,00
X/2015	Κατάσχεση εις χείρας τρίτων	ΖΗΤΑ ΑΕ	01/04/2015	ΤΡΑΠΕΖΑ EUROBANK ERGASIAS ΑΕ	410.000,00
X/2015	Κατάσχεση εις χείρας τρίτων	ΖΗΤΑ ΑΕ	01/04/2015	ΑΛΦΑ ΤΡΑΠΕΖΑ ΑΕ	410.000,00
X/2015	Κατάσχεση εις χείρας τρίτων	ΖΗΤΑ ΑΕ	01/04/2015	ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ ΔΡΑΜΑΣ	410.000,00
X/2015	Κατάσχεση εις χείρας τρίτων	ΖΗΤΑ ΑΕ	01/04/2015	ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ	410.000,00
X/2015	Κατάσχεση εις χείρας τρίτων	ΖΗΤΑ ΑΕ	01/04/2015	ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ ΑΕ	410.000,00
X/2015	Κατάσχεση εις χείρας τρίτων	ΖΗΤΑ ΑΕ	01/04/2015	ΤΡΑΠΕΖΑ EUROBANK ERGASIAS ΑΕ	410.000,00
X/2015	Κατάσχεση εις χείρας τρίτων	ΖΗΤΑ ΑΕ	01/04/2015	ΑΛΦΑ ΤΡΑΠΕΖΑ ΑΕ	410.000,00
X/2015	Κατάσχεση εις χείρας τρίτων	ΖΗΤΑ ΑΕ	01/04/2015	ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ ΔΡΑΜΑΣ	410.000,00
X/2015	Κατάσχεση εις χείρας τρίτων	ΖΗΤΑ ΑΕ	01/04/2015	ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ	410.000,00
X/2015	Κατάσχεση εις χείρας τρίτων	ΖΗΤΑ ΑΕ	01/04/2015	ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ ΑΕ	410.000,00
X/2015	Κατάσχεση εις χείρας τρίτων	ΖΗΤΑ ΑΕ	01/04/2015	ΤΡΑΠΕΖΑ EUROBANK ERGASIAS ΑΕ	410.000,00
X/2015	Κατάσχεση εις χείρας τρίτων	ΖΗΤΑ ΑΕ	01/04/2015	ΑΛΦΑ ΤΡΑΠΕΖΑ ΑΕ	410.000,00
X/2015	Κατάσχεση εις χείρας τρίτων	ΖΗΤΑ ΑΕ	01/04/2015	ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ ΔΡΑΜΑΣ	410.000,00
X/2015	Υποθήκη που εγγράφεται από τη ΔΟΥ	ΖΗΤΑ ΑΕ	01/10/2015		300.000,00
X/2015	Υποθήκη που εγγράφεται από τη ΔΟΥ	ΖΗΤΑ ΑΕ	01/10/2015		300.000,00
X/2016	Παραγγελία κατάσχεσης	ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Ζ	01/09/2016		460.000,00
X/2016	Παραγγελία κατάσχεσης	ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Ζ	01/09/2016		460.000,00
X/2016	Κατάσχεση εις χείρας τρίτων	ΖΗΤΑ ΑΕ	01/11/2016	ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ	500.000,00
X/2018	Κατάσχεση εις χείρας τρίτων	ΖΗΤΑ ΑΕ	01/09/2018	ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ	960.000,00
X/2019	Κατάσχεση εις χείρας τρίτων	ΖΗΤΑ ΑΕ	01/02/2019	ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ	1.000.000,00
X/2019	Κατάσχεση εις χείρας τρίτων	ΖΗΤΑ ΑΕ	01/01/2020	ΠΑΠΑΙΩΑΝΝΟΥ ΕΕ	1.200.000,00
X/2019	Κατάσχεση εις χείρας τρίτων	ΖΗΤΑ ΑΕ	01/12/2019	ΤΡΑΠΕΖΑ EUROBANK ERGASIAS ΑΕ	1.200.000,00
X/2019	Κατάσχεση εις χείρας τρίτων	ΖΗΤΑ ΑΕ	01/12/2019	ΕΘΝΙΚΗ ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ	1.200.000,00
X/2019	Κατάσχεση εις χείρας τρίτων	ΖΗΤΑ ΑΕ	01/12/2019	ΤΡΑΠΕΖΑ ΠΕΙΡΑΙΩΣ ΑΕ	1.200.000,00
X/2019	Κατάσχεση εις χείρας τρίτων	ΖΗΤΑ ΑΕ	01/12/2019	ΑΛΦΑ ΤΡΑΠΕΖΑ ΑΕ	1.200.000,00
X/2020	Κατάσχεση εις χείρας τρίτων	ΖΗΤΑ ΑΕ	01/02/2020	ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ	1.250.000,00
X/2018	Ειδοποίηση καταβολής-Υπερήμερίας	ΖΗΤΑ ΑΕ	01/11/2018		990.000,00
X/2019	Ειδοποίηση καταβολής-Υπερήμερίας	ΖΗΤΑ ΑΕ	01/11/2019		1.220.000,00
X/2019	Ποινική Δίωξη	ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Ζ	01/02/2019		520.000,00
X/2019	Ποινική Δίωξη	ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Ζ	01/02/2019		520.000,00
X/2016	Ποινική Δίωξη	ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Ζ	01/09/2016		470.000,00
X/2016	Ποινική Δίωξη	ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Ζ	01/10/2016		310.000,00
X/2019	Υποθήκη που εγγράφεται από τη ΔΟΥ	ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Ζ	01/12/2019		725.000,00
X/2019	Υποθήκη που εγγράφεται από τη ΔΟΥ	ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ Ζ	01/12/2019		725.000,00

Ένα μέσο διοικητικής εκτέλεσης προκειμένου να ικανοποιηθούν κατά κύριο λόγο χρηματικές απαιτήσεις του δημόσιου, είναι και η κατάσχεση εις χείρας τρίτου²⁸, η οποία ενεργείται με κατασχετήριο από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ το οποίο δεν κοινοποιείται στον οφειλέτη.

Η κατάσχεση εις χείρας τρίτου μπορεί να επιβληθεί σε δύο βασικές κατηγορίες:

α) σε χρήματα (που κατέχει ο τρίτος, συνήθως η τράπεζα με σύμβαση παρακαταθήκης), καρπούς (πράγματος, δικαιώματος, πολιτικούς) ή σε άλλα κινητά πράγματα που βρίσκονται εις χείρας του τρίτου (δηλαδή στην κατοχή του) με βάση κάποια έννομη σχέση ή με κάποιο άλλο τρόπο. Τα πράγματα αυτά ανήκουν στον οφειλέτη του δημοσίου όσον αφορά την κυριότητά τους και ο τρίτος είναι υποχρεωμένος να τα αποδώσει σε αυτόν αυτούσια, ανάλογα με την έννομη σχέση που διέπει τις μεταξύ τους σχέσεις και

β) σε χρηματικές απαιτήσεις του οφειλέτη του δημοσίου, οι οποίες μπορεί να είναι μελλοντικές ή υπό αίρεση ή προθεσμία. Προκειμένου να είναι δυνατή η κατάσχεση αυτού του είδους απαιτείται κατά το χρόνο της επιβολής της να υπάρχει η βασική έννομη σχέση από την οποία απορρέει η μελλοντική απαίτηση και να μπορεί κατά τον ανωτέρω χρόνο να προσδιοριστεί κατ' είδος και οφειλέτη, αν και όχι απαραίτητα και κατά ποσόν. Αντίθετα, δεν είναι δυνατή η κατάσχεση εις χείρας τρίτου σε απλή προσδοκία μελλοντικής απαίτησης, η οποία κατά χρόνο της επιβολής της κατασχέσεως δεν υφίσταται.

Η πράξη κοινοποίησης επιβολής του κατασχετηρίου θεωρείται ιδιαίτερης σημασίας, καθώς βάσει του χρόνου που διενεργείται, κρίνεται: α) η προσωπική κατάσταση του καθ' ου η κατάσχεση και του τρίτου και β) εάν ο καθ' ου η κατάσχεση είναι δικαιούχος της κατασχόμενης απαίτησεως ή κύριος των κατασχόμενων πραγμάτων ή όχι.

Με την κοινοποίηση του κατασχετηρίου επέρχεται μια σειρά ιδιαίτερα σημαντικών εννόμων συνεπειών. Κατ' αρχάς επέρχεται αναγκαστική εκχώρηση της κατασχεθείσας χρηματικής απαίτησης στο δημόσιο το οποίο διενεργεί την κατάσχεση. Δηλαδή η απαίτηση μεταβιβάζεται αυτοδικαίως στο δημόσιο, ενώ ο τρίτος θεωρείται πλέον ως οφειλέτης του δημοσίου εκτός αν υποβάλλει εμπρόθεσμη δήλωση με την οποία αρνείται την οφειλή του προς τον οφειλέτη του δημοσίου.

²⁸ Λαζαρέτου, Θ. και Αντωναρόπουλος, Ν. (2018) Βεβαίωση και Είσπραξη των φορολογικών εσόδων - Η διαδικασία κατά ΚΕΔΕ, ΚΦΔ, ΑΚ & ΚΠολΔ, εκδόσεις Οικονομική Βιβλιοθήκη.

Το πρώτο μέτρο αναγκαστικής είσπραξης βεβαιωμένων ληξιπρόθεσμων οφειλών που λαμβάνεται από πλευράς Δημοσίου είναι η επιβολή κατασχετήριων κατά της οφειλέτιδας επιχείρησης εις χείρας των Πιστωτικών Ιδρυμάτων. Παράλληλα, επιβάλλονται και κατασχετήρια εις χείρας των Πιστωτικών Ιδρυμάτων κατά των αλληλεγγύως ευθυνόμενων προσώπων.

Στο στάδιο αυτό, η παλαιά επιχείρηση αντιμετωπίζει σοβαρό πρόβλημα ρευστότητας καθώς τα πιστωτικά ιδρύματα οφείλουν να αποδώσουν στο Δημόσιο τα χρηματικά διαθέσιμα των τηρούμενων τραπεζικών λογαριασμών της επιχείρησης και των διοικούντων αυτής, λαμβάνοντας υπόψη τυχόν ακατάσχετα ποσά.

Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 20 του Ν. 3842/2010, τα φορολογικά στοιχεία συνολικής αξίας πεντακοσίων (500) ευρώ και άνω, που εκδίδονται για πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών σε ιδιώτες, εξοφλούνται από τους λήπτες τους, αγοραστές των αγαθών ή των υπηρεσιών, αποκλειστικώς με τη χρήση μέσων πληρωμής με κάρτα ή άλλου ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής, όπως ενδεικτικά άλλα όχι περιοριστικά τραπεζικό έμβασμα, πληρωμή μέσω λογαριασμού πληρωμών, χρήση ηλεκτρονικού πορτοφολιού. Δεν επιτρέπεται εξόφληση των στοιχείων αυτών με μετρητά.

Σύμφωνα όμως με την περίπτωση β' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013, προκειμένου να εκπέσει μία δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, πρέπει ολική εξόφληση της να γίνει με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Συνεπώς, η επιχείρηση δεν μπορεί να εισπράξει τραπεζικά απαιτήσεις από πελάτες της καθώς οι όποιες εισπράξεις δεσμεύονται από το Πιστωτικό ίδρυμα και εν συνεχεία αποδίδονται στο Δημόσιο που επέβαλε και το σχετικό κατασχετήριο. Κατ' επέκταση η επιχείρηση δεν μπορεί και να πληρώσει τους προμηθευτές της με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Με την ΠΟΛ 1216/2014 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013»

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),

- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής – ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής.

6. Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή».

7. Επίσης, διευκρινίζεται ότι με τραπεζικό μέσο πληρωμής αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται, μερικά ή ολικά και οι συναλλαγές αξίας άνω των €500, στις περιπτώσεις πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου. Δηλαδή, ο αντιπρόσωπος – εντολοδόχος πρέπει να πληρωθεί με τραπεζικό μέσο πληρωμής και να αποδώσει το προϊόν της πώλησης (ποσό) στον εντολέα του, εφόσον προκύπτει αξία άνω των €500 ανά εκκαθάριση μετά την αφαίρεση από αυτόν της προμήθειας που δικαιούται, με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.»

Με την ΠΟΛ 1055/2016 με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 σε περίπτωση εξόφλησης τιμολογίων προμηθευτών και πιστωτών από τρίτους» διευκρινίστηκε ότι:

«4. Από τη γραμματική διατύπωση των πιο πάνω διατάξεων προκύπτει, ότι ο νόμος απαιτεί η εξόφληση να γίνεται με τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου να αποδεικνύεται η ύπαρξη και η πραγματοποίηση της συναλλαγής, χωρίς να κάνει διάκριση ως προς το πρόσωπο του καταβάλλοντος, ούτε να θέτει ως προϋπόθεση όπως το πρόσωπο στο οποίο ανήκει ο λογαριασμός μέσω του οποίου εξοφλούνται οι σχετικές δαπάνες να είναι και αυτό που είχε τη σχετική απαίτηση από τον καταβάλλοντα (άμεσα αντισυμβαλλόμενος).

5. Κατόπιν των ανωτέρω, σε περίπτωση εξόφλησης σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή – πιστωτή από τρίτο πρόσωπο (ημεδαπό ή αλλοδαπό), το οποίο, κατ' εντολή της επιχείρησης, εξοφλεί τη σχετική υποχρέωση προς απόσβεση ισόποσης υποχρέωσης αυτού προς αυτή, η σχετική δαπάνη εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αρκεί να αποδεικνύεται με βάση τα κατάλληλα στοιχεία (τραπεζικά παραστατικά ή άλλα έγγραφα) η εξόφληση του προμηθευτή καθώς και ο λόγος εξόφλησης των δαπανών από τον τρίτο.

Ομοίως, σε περίπτωση που, με βάση τα ανωτέρω, η εξόφληση γίνεται, κατ' εντολή της επιχείρησης, από τρίτο, πελάτη της, προς απόσβεση δικής του υποχρέωσης από αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από την επιχείρηση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του τρίτου με τις ίδιες ως άνω προϋποθέσεις και εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις που τίθενται για την εκπεσιμότητα των δαπανών με τις διατάξεις του ν.4172/2013, παρόλο που ο τραπεζικός λογαριασμός στον οποίο κατατέθηκαν τα μετρητά ή μεταφέρθηκαν τα σχετικά εμβάσματα δεν ανήκει σε πρόσωπο έναντι του οποίου υφίστατο και η σχετική υποχρέωση»

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, προκύπτει ότι η φορολογική νομοθεσία δίνει τη δυνατότητα ο πελάτης να πληρώσει κατ' εντολή του προμηθευτή του τρίτο άτομο.

Η επιχείρηση «ΖΗΤΑ ΑΕ» εκμεταλλευόμενη την ανωτέρω ρύθμιση, χρησιμοποιεί τη νεοιδρυθείσα εταιρεία «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» προς αυτό τον προσανατολισμό. Δηλαδή, η επιχείρηση «ΖΗΤΑ ΑΕ» (παλαιά) διενεργεί τις κάτωθι συναλλαγές:

- Τιμολογεί προϊόντα προς την «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» (νέα), η οποία εν συνεχεία τιμολογεί σε τρίτους ανεξάρτητους πελάτες. Η παράδοση των αγαθών φέρεται να πραγματοποιείται απευθείας από την «ΖΗΤΑ ΑΕ» προς τους ανεξάρτητους πελάτες.
- Τιμολογεί προϊόντα προς ανεξάρτητους πελάτες.

Οι αντισυμβαλλόμενοι- πελάτες της «ΗΤΤΑ Μον ΙΚΕ» προέρχονται από το πελατολόγιο της της «ΖΗΤΑ ΑΕ». Από την επιβολή κατασχετηρίων εις χείρας των Πιστωτικών Ιδρυμάτων κατά της «ΖΗΤΑ ΑΕ», μεταφέρεται το ήδη υπάρχον πελατολόγιό της στην «ΗΤΤΑ Μον ΙΚΕ», ενώ νέοι πελάτες τιμολογούνται απευθείας από την τελευταία. Παρατηρείται επομένως αρχικά τιμολόγηση των επιχειρήσεων «ΖΗΤΑ ΑΕ» και «ΗΤΤΑ Μον ΙΚΕ» προς τους ίδιους πελάτες. Ενδεικτικά παρατίθεται ο κάτωθι συγκριτικός πίνακας:

Α.Φ.Μ.	Όνοματεπώνυμο/ Επωνυμία	2014		2015		2016		2017	
		ΗΤΤΑ ΜΟΝ ΙΚΕ	ΖΗΤΑ ΑΕ	ΗΤΤΑ ΜΟΝ ΙΚΕ	ΖΗΤΑ ΑΕ	ΗΤΤΑ ΜΟΝ ΙΚΕ	ΖΗΤΑ ΑΕ	ΗΤΤΑ ΜΟΝ ΙΚΕ	ΖΗΤΑ ΑΕ
XXXXXXXXXX	ΑΦΟΙ ΓΕΩΡΓΙΑΔΗ ΟΕ	10.000,00	10.000,00	0,00	5.000,00	20.000,00	10.000,00	20.000,00	0,00
XXXXXXXXXX	ΜΑΥΡΟΥΔΗ ΑΕ	10.500,00	10.000,00	300.000,00	9.000,00	20.000,00	10.000,00	20.000,00	0,00
XXXXXXXXXX	ΠΑΝΑΓΙΩΤΙΔΟΥ ΙΚΕ	10.000,00	20.000,00	15.000,00	6.000,00	30.000,00	5.000,00	20.000,00	0,00
XXXXXXXXXX	ΔΙΟΓΕΝΗΣ ΟΕ	0,00	300.000,00	15.000,00	150.000,00	150.000,00	0,00	230.000,00	0,00
XXXXXXXXXX	ΠΑΣΧΑΛΙΔΟΥ ΕΠΕ	0,00	400.000,00	10.000,00	200.000,00	100.000,00	475.000,00	330.000,00	10.000,00
XXXXXXXXXX	ΦΑΣΟΥΔΗ ΙΚΕ	0,00	350.000,00	10.000,00	175.000,00	220.000,00	0,00	280.000,00	0,00
XXXXXXXXXX	ΠΑΝΤΟΥΔΗ ΙΚΕ	0,00	380.000,00	15.000,00	180.000,00	210.000,00	0,00	300.000,00	0,00
XXXXXXXXXX	ΠΑΠΑΙΩΑΝΝΟΥ ΕΕ	0,00	0,00	0,00	5.000,00	0,00	0,00	10.000,00	0,00
XXXXXXXXXX	ΑΡΓΥΡΙΑΔΗΣ ΚΑΙ ΣΙΑ ΟΕ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	15.000,00	0,00
XXXXXXXXXX	ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ ΑΒΕΕ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	15.000,00	0,00
XXXXXXXXXX	ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ ΕΠΕ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	15.000,00	0,00
XXXXXXXXXX	ΧΡΙΣΤΟΔΟΥΛΟΥ ΑΕ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	15.000,00	0,00
XXXXXXXXXX	ΕΥΣΤΑΘΙΑΔΗΣ ΕΕ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	20.000,00	0,00
XXXXXXXXXX	ΖΗΣΙΜΟΥ ΕΕ	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	10.000,00	0,00

Λαμβάνοντας υπόψη τις ανωτέρω συναλλαγές και προκειμένου να παρακαμφθούν τα κατασχετήρια που επιβλήθηκαν εις χείρας των πιστωτικών ιδρυμάτων, η συνδεδεμένη επιχείρηση «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» ως πελάτης της «ΖΗΤΑ ΑΕ», πληρώνει κατ' εντολή τους προμηθευτές της «ΖΗΤΑ ΑΕ». Με αυτόν τον τρόπο αντιμετωπίζεται το πρόβλημα της εξόφλησης των προμηθευτών της «ΖΗΤΑ ΑΕ» με νομιμοφανή τρόπο.

Στις περιπτώσεις αυτές, οι συναλλαγές δεν περιορίζονται στην διενέργεια πληρωμών της «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ», κατ' εντολή της «ΖΗΤΑ ΑΕ», μόνο σε προμηθευτές της τελευταίας αλλά παρατηρούνται και πληρωμές γενικότερα προς πιστωτές της «ΖΗΤΑ ΑΕ», όπως έξοδα μισθοδοσίας, ενοίκια, λειτουργικά έξοδα, γεγονός το οποίο δεν συναντάται στη συναλλακτική πρακτική.

Αντίστοιχα, προκειμένου η «ΖΗΤΑ ΑΕ» να εισπράξει τις απαιτήσεις της, τόσο τα παλαιά όσο και τα νέα της υπόλοιπα, από τους πελάτες της, οι τελευταίοι εντέλλονται να πληρώσουν την «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ», χωρίς ωστόσο να εμφανίζεται η «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ», ως προμηθευτή αυτής.

Οι συναλλαγές αυτές διαχρονικά δημιουργούν ανοιχτά υπόλοιπα. Στα βιβλία της «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» οι τηρούμενες καρτέλες πελάτη και προμηθευτή με αντισυμβαλλόμενο την «ΖΗΤΑ ΑΕ» εμφανίζουν πιστωτικό υπόλοιπο. Δηλαδή, η «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» έχει υποχρέωση έναντι της «ΖΗΤΑ ΑΕ».

Έτσι, παρακάμπτεται η δέσμευση των τραπεζικών λογαριασμών της «ΖΗΤΑ ΑΕ». Ωστόσο, το Δημόσιο καθώς δεν εισπράττει μέρος των απαιτήσεων κατά της οφειλέτιδας, προβαίνει στην λήψη πρόσθετων μέτρων αναγκαστικής είσπραξης.

Επόμενο μέτρο αναγκαστικής είσπραξης βεβαιωμένων ληξιπρόθεσμων οφειλών που λαμβάνεται από πλευράς Δημοσίου είναι η επιβολή κατασχετήριων κατά της οφειλέτιδας επιχείρησης εις χείρας των τρίτων με τρίτους τους πελάτες της.

Για την λήψη αυτού του μέτρου, η Φορολογική Διοίκηση προβαίνει στη διερεύνηση των συναλλαγών της οφειλέτιδας όπως αυτές προκύπτουν από τις πληροφοριακές δηλώσεις

αυτής. Τέτοιες δηλώσεις είναι οι δηλώσεις πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, οι συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών προμηθευτών, οι καταστάσεις συμφωνητικών κ.α..

Κατόπιν εντοπισμού των αντισυμβαλλόμενων της επιχείρησης «ΖΗΤΑ ΑΕ» επιβάλλονται κατασχετήρια εις χείρας τρίτων, με τρίτους τους πελάτες της οφειλέτιδας. Ως συνέπεια, το πελατολόγιο της «ΖΗΤΑ ΑΕ» σταδιακά μεταφέρεται στην «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» και οι νέοι πελάτες προωθούνται απευθείας στην τελευταία τιμολόγηση της «ΖΗΤΑ ΑΕ», έως ότου η αποκλειστική τιμολόγηση προς ανεξάρτητους πελάτες πραγματοποιείται από την «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ».

Επειδή η επιχείρηση «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» εμφανίζεται ως πελάτης της επιχείρησης «ΖΗΤΑ ΑΕ», επιβάλλεται κατασχετήριο εις χείρας τρίτου, με τρίτο της επιχείρησης «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ».

Σύμφωνα με το άρθρο 30 του ΚΕΔΕ, με την κοινοποίηση του κατασχετηρίου επέρχεται μια σειρά ιδιαίτερα σημαντικών εννόμων συνεπειών. Κατ' αρχάς επέρχεται αναγκαστική εκχώρηση της κατασχεθείσας χρηματικής απαίτησης στο δημόσιο το οποίο διενεργεί την κατάσχεση. Δηλαδή η απαίτηση μεταβιβάζεται αυτοδικαίως στο δημόσιο, ενώ ο τρίτος θεωρείται πλέον ως οφειλέτης του δημοσίου εκτός αν υποβάλλει εμπρόθεσμη δήλωση με την οποία αρνείται την οφειλή του προς τον οφειλέτη δημοσίου.

Από τη στιγμή που θα συντελεστεί η αναγκαστική εκχώρηση της απαιτήσεως στο δημόσιο δημιουργείται πρόσθετη ενοχή του τρίτου για ολόκληρη την απαίτηση που κατασχέθηκε. Αυτό συμβαίνει εφόσον ο τρίτος δεν προβεί σε δήλωση ή δεν προβεί σε αυτήν εμπρόθεσμα ή νομότυπα.

Η επιχείρηση «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» υποχρεούται να αποδώσει στο Δημόσιο τα ποσά που οφείλει στη «ΖΗΤΑ ΑΕ» έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς το ποσό οφειλής για το οποίο επιβλήθηκε το κατασχετήριο.

Προκειμένου να παρακαμφθεί η επιβολή του εν λόγω κατασχετηρίου, η επιχείρηση «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ», προβαίνει σε αρνητική δήλωση στο ειρηνοδικείο της περιοχής, ισχυριζόμενη ότι όχι μόνο δεν έχει υποχρεώσεις έναντι της αντισυμβαλλόμενης «ΖΗΤΑ ΑΕ» αλλά η τελευταία της οφείλει καθώς της έχει προκαταβάλει χρήματα. Προς τεκμηρίωση της αρνητικής της δήλωσης σε περίπτωση προσβολής της πράξης αυτής, η

«ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» μετατρέπει το ανοιχτό πιστωτικό υπόλοιπο της καρτέλας προμηθευτή σε χρεωστικό, με τη διενέργεια των κάτωθι ημερολογιακών εγγραφών:

(X) 50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ XXX

(Π) 53.90 ΕΠΙΤΑΓΕΣ ΠΛΗΡΩΤΕΕΣ XXX

ή

(X) 50 ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ XXX

(Π) 51 ΓΡΑΜΜΑΤΙΑ ΠΛΗΡΩΤΕΑ XXX

Δηλαδή το υπόλοιπο της καρτέλας προμηθευτή από πιστωτικό μετατρέπεται σε χρεωστικό σε πίστωση είτε μεταχρονολογημένων επιταγών είτε γραμματίων πληρωτέων.

Σε αυτές τις περιπτώσεις ημερολογιακών εγγραφών οφείλεται να αναζητείται από την Φορολογική Διοίκηση, το δικαιολογητικό εγγραφής καθώς και να παρακολουθείται η μεταγενέστερη πορεία των επιταγών και των γραμματίων πληρωτέων. Η ελεγκτική επαλήθευση που ενδείκνυται για την επιβεβαίωση ύπαρξης των επιταγών και των γραμματίων πληρωτέων, είναι αυτή του ελέγχου πληρωμής αυτών στην λήξη.

Άλλωστε, τόσο οι μεταχρονολογημένες επιταγές όσο και τα γραμμάτια πληρωτέα αποτελούν βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις. Συνεπώς, η ικανοποίηση στην λήξης τους δεν δύναται να υπερβαίνει το έτος.

Επειδή οι ανωτέρω ημερολογιακές εγγραφές δεν περιγράφουν πραγματικές συναλλαγές, από την επισκόπηση της καρτέλας του λογαριασμού Α.Κ. 53.90 ΕΠΙΤΑΓΕΣ ΠΛΗΡΩΤΕΕΣ, παρατηρείται μεταγενέστερα επιστροφή επιταγών προς την «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» ως εκδότρια, γεγονός το οποίο συνεπάγεται είτε την μη ύπαρξη τραπεζικών διαθεσίμων κατά την ημερομηνία λήξης τους, είτε την μην εμφάνιση αυτών σε Πιστωτικό Ίδρυμα για πληρωμή. Η δε διενέργεια ημερολογιακών εγγραφών επιστροφής επιταγών στις περιπτώσεις παράκαμψης των επιβαλλόμενων κατασχετηρίων εις χείρας αντισυμβαλλόμενων, δεν διενεργούνται κατά τον πραγματικό χρόνο επιστροφής αυτών αλλά σε έτερο χρόνο.

Με αυτόν τον τρόπο η επιχείρηση «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» απεικονίζει στα βιβλία της αυξημένες υποχρεώσεις επιταγών πληρωτέων τουλάχιστον κατά το ποσό των επιταγών που εξέδωσε σε διαταγή της «ΖΗΤΑ ΑΕ» και τουλάχιστον ισόποσα μειωμένες τις υποχρεώσεις προς προμηθευτές και συγκεκριμένα το ανοιχτό υπόλοιπο του αντισυμβαλλόμενου «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ».

Αναφορικά με τα γραμμάτια πληρωτέα, η διενέργεια ημερολογιακών εγγραφών εξόφλησης προμηθευτών σε πίστωση αυτών αποτελεί κοινή πρακτική παράκαμψης των επιβαλλόμενων κατασχετηρίων. Τα γραμμάτια αυτά δεν επιδεικνύονται στον έλεγχο σε περίπτωση που ζητηθούν, παραμένουν διαχρονικά ακίνητα και δεν εξοφλούνται. Με αυτόν τον τρόπο το πιστωτικό υπόλοιπο του τηρούμενου λογαριασμού προμηθευτή εμφανίζεται τουλάχιστον ισόποσα μειωμένο με τα ποσά των γραμματίων πληρωτέων.

Το γεγονός ότι η επιχείρηση «ΖΗΤΑ ΑΕ» δραστηριοποιείται στο χονδρικό εμπόριο, δηλαδή συμβάλλεται αποκλειστικά με επιχειρηματίες σε συνδυασμό με το γεγονός ότι επιβάλλονται κατασχετήρια εις χείρας των τραπεζών αποτελεί καταλυτικό παράγοντα στη μεταφορά των λειτουργιών της «ΖΗΤΑ ΑΕ» προς την «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ», προκειμένου να παρακαμφθεί η αδυναμία είσπραξης απαιτήσεων και πληρωμής υποχρεώσεων διά των τραπεζικών λογαριασμών της.

Πέρα από την μεταφορά του πελατολογίου από την «ΖΗΤΑ ΑΕ» στην «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ», παρατηρείται και η σταδιακή μεταφορά των προμηθευτών από την πρώτη συνδεδεμένη στη δεύτερη. Δηλαδή, η επιχείρηση «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» πραγματοποιεί και αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών από τρίτους ανεξάρτητους προμηθευτές. Ωστόσο, η «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» δεν διαθέτει τα κεφάλαια τη χρηματοδότηση της λειτουργικής της δραστηριότητας, το κατάλληλο προσωπικό, την τεχνογνωσία και τα μέσα για την παραγωγή και επεξεργασία προϊόντων.

Η «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» από το 2016 ξεκινά να εμφανίζει αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών από τρίτους ανεξάρτητους προμηθευτές, χωρίς ωστόσο να παρουσιάζει παραγωγική δραστηριότητα. Εν συνεχεία, αυτές τις α' ύλες η «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» τις τιμολογεί στην «ΖΗΤΑ ΑΕ». Η μεταπώληση αυτών των υλών συνεπάγεται την εμφάνιση υψηλότερου κόστους πωληθέντων αγαθών από μέρους της «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» καθώς η «ΖΗΤΑ ΑΕ» εμφανίζει από το 2016 πωλήσεις αποκλειστικά προς την «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ». Πρόκειται επομένως για κυκλικές συναλλαγές, εφαρμόζοντας πολλαπλά στάδια αγοραπωλησιών.

Σχετικά με τις πωλήσεις της «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» προς την «ΖΗΤΑ ΑΕ», επισημαίνεται ότι αυτές εμφανίζονται προς τα τέλη του έτους 2016 για τους εξής λόγους:

ι) προς μείωση του ανοιχτού υπολοίπου της καρτέλας πελάτη που τηρεί η «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» με αντισυμβαλλόμενο την «ΖΗΤΑ ΑΕ». Μέχρι τότε η καρτέλα πελάτη κινείται μόνο

πιστούμενη, χωρίς αντίστοιχες χρεώσεις, καθώς οι απαιτήσεις της «ΖΗΤΑ ΑΕ» από τους ανεξάρτητους πελάτες της κατατίθενται σε λογαριασμούς της «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ».

ii) προς απόσβεση των μεταφερόμενων φορολογικών ζημιών που σημειώνει η «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ». Η «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ», παρόλο που εμφανίζεται να έχει έτοιμο πελατολόγιο, σημειώνει με ζημίες κατά τα δύο πρώτα έτη λειτουργίας της.

iii) προς μείωση του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. που εμφανίζει η «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ».

Η «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» από το 2016 ξεκινά να εμφανίζει αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών από τρίτους ανεξάρτητους προμηθευτές, χωρίς ωστόσο να παρουσιάζει παραγωγική δραστηριότητα. Εν συνεχεία, αυτές τις α' ύλες η «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» τις τιμολογεί στην «ΖΗΤΑ ΑΕ». Η μεταπώληση αυτών των υλών συνεπάγεται την εμφάνιση υψηλότερου κόστους πωληθέντων αγαθών από μέρους της «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» καθώς η «ΖΗΤΑ ΑΕ» εμφανίζει από το 2016 πωλήσεις αποκλειστικά προς την «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ». Πρόκειται επομένως για κυκλικές συναλλαγές, εφαρμόζοντας πολλαπλά στάδια αγοραπωλησιών.

Η «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» και η «ΖΗΤΑ ΑΕ», αποτελούν επιχειρήσεις ιδίων συμφερόντων, με το ίδιο αντικείμενο δραστηριότητας και το ίδιο λειτουργικό προφίλ όπως προκύπτει και από τη διαχρονική εξέλιξη του κύκλου εργασιών αυτής, αλλά και από το γεγονός ότι δεν πραγματοποιήθηκε οποιαδήποτε δομική μεταβολή της «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ», ήτοι μετεγκατάσταση της έδρας, πρόσληψη εργατοϋπαλληλικού προσωπικού και καταβολή λειτουργικών εξόδων.

Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω προκύπτει ότι οι πρακτικές που ακολουθούνται από τις επιχειρήσεις «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» και «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ», αποβλέπουν σε αποφυγή της φορολόγησης, οδηγούν σε φορολογικό πλεονέκτημα και επομένως δεν συνάδουν με τη «συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά».

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, η σύσταση της «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» και η μεταγενέστερη συναλλακτική της δραστηριότητα, συνδέεται άρρηκτα με τα μέτρα αναγκαστικής είσπραξης που έλαβε η Φορολογική Διοίκηση σταδιακά από το 2014, λόγω της μη καταβολής χρεών προς το Δημόσιο από μέρους της «ΖΗΤΑ ΑΕ». Οι διαφοροποιήσεις που παρουσιάζονται στη λειτουργία της «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» από έτος σε έτος συναρτώνται με την προσπάθεια παράκαμψης των μέτρων αυτών από μέρους της «ΖΗΤΑ ΑΕ».

Στάλθηκε από την Φορολογική Διοίκηση ατομική ειδοποίηση χρεών με την οποία κλήθηκε η οφειλέτιδα «ΖΗΤΑ ΑΕ» εντός 30 ημερών από την παραλαβή της, να ρυθμίσει τις οφειλές

της. Στο διάστημα αυτό των 30 ημερών συστάθηκε η «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ», η οποία αποτελεί επιχείρηση ομοειδών συμφερόντων με την «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ».

Η «ΖΗΤΑ ΑΕ», από το 2014 σταδιακά μεταφέρει το υπάρχον πελατολόγιό της στην «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ», η οποία φέρεται να πραγματοποιεί πωλήσεις εμπορευμάτων προς τρίτους. Μοναδικός προμηθευτής εμπορευμάτων της «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» είναι η «ΖΗΤΑ ΑΕ».

Η ραγδαία αύξηση του κύκλου εργασιών της «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» ξεκινάει μετά τα μέσα του 2015, κατόπιν επιβολής κατασχετηρίων εις χείρας των Πιστωτικών Ιδρυμάτων για τα ληξιπρόθεσμα χρέη της «ΖΗΤΑ ΑΕ».

Από το 2016 η «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» πέραν των εμπορευμάτων που φέρεται να αγοράζει από την «ΖΗΤΑ ΑΕ», πραγματοποιεί και αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών από τρίτους ανεξάρτητους προμηθευτές, χωρίς ωστόσο να έχει τη δυνατότητα να επεξεργάζεται και να παράγει προϊόντα, καθότι δεν απασχολεί εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, δεν έχει τα απαραίτητα μέσα αλλά και την κατάλληλη τεχνογνωσία. Μέρος των πρώτων και βοηθητικών υλών, φέρεται να πουλάει η «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» προς την «ΖΗΤΑ ΑΕ» από τα τέλη του 2016. Οι πιστώσεις δε της καρτέλας πελάτη που τηρεί η «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ», ξεκινάνε από τις αρχές του 2016. Η «ΖΗΤΑ ΑΕ» λόγω της επιβολής κατασχετηρίων του Δημοσίου εις χείρας των πιστωτικών ιδρυμάτων δεν μπορούσε να εισπράξει τραπεζικά απαιτήσεις από πελάτες της, καθότι δραστηριοποιείται σε κλάδο χονδρικών πωλήσεων. Δια αυτού του τρόπου, η «ΖΗΤΑ ΑΕ» εισπράττει τις απαιτήσεις της μέσω των τραπεζικών λογαριασμών της «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ».

Ταυτόχρονα, η «ΖΗΤΑ ΑΕ» δεν μπορεί να αποπληρώσει τραπεζικά τις υποχρεώσεις της προς τους προμηθευτές της. Το ανωτέρω πρόβλημα, παρακάμπτεται δια μέσου α) της διενέργειας απευθείας πληρωμών από την «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» προς τρίτους με την αιτιολογία «ΠΛΗΡΩΜΗ ΓΙΑ ΛΟΓ/ΣΜΟ ΖΗΤΑ ΑΕ», β) επιταγών εκδόσεως της «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» σε διαταγή της «ΖΗΤΑ ΑΕ», οι οποίες εν συνεχεία μεταβιβάζονται σε τρίτους, γ) μεταβίβασης επιταγών εισπρακτέων από την «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» στην «ΖΗΤΑ ΑΕ», οι οποίες εν συνεχεία μεταβιβάζονται σε τρίτους και δ) της προμήθειας πρώτων και βοηθητικών υλών μόνο από την «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ».

Τον Νοέμβριο του 2016 επιβάλλεται για τις οφειλές της «ΖΗΤΑ ΑΕ» κατασχετήριο εις χείρας τρίτου με τρίτο την «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ». Στην αρνητική δήλωση της η τελευταία,

δεν αναφέρθηκε στο πιστωτικό υπόλοιπο της τηρούμενης καρτέλας πελάτη με αντισυμβαλλόμενο την «ΖΗΤΑ ΑΕ».

Η «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» προκειμένου να μειώσει το πιστωτικό υπόλοιπο που δημιουργήθηκε στην τηρούμενη καρτέλα πελάτη με αντισυμβαλλόμενο την «ΖΗΤΑ ΑΕ», καταχωρεί τα πρώτα τιμολόγια πώλησης προς το τέλος του 2016. Σε αυτές τις περιπτώσεις απαιτείται έλεγχος ως προς τον χρόνο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων στο μέτρο που καθίσταται δυνατό. Παρατηρείται υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α. και από τις δύο αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις, μη υποβολή των συναλλαγών αυτών στις καταστάσεις πελατών προμηθευτών (ΜΥΦ) και υποβολή καταστάσεων συμφωνητικών χωρίς να υφίστανται συμφωνικά έγγραφα με βέβαιη ημερομηνία σύνταξης αυτών.

Η «ΖΗΤΑ ΑΕ» σταδιακά δεν μπορεί να λειτουργήσει καθώς δεν μπορεί να εισπράξει απαιτήσεις από πελάτες και να πληρώσει τις υποχρεώσεις προς προμηθευτές δεδομένης της επιβολής των κατασχετηρίων εις χείρας των πιστωτικών ιδρυμάτων αλλά και των αντισυμβαλλόμενων.

Ως εκ τούτου, οι συναλλαγές των συνδεδεμένων μερών, «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» και «ΖΗΤΑ ΑΕ», αποτελούν μεταξύ άλλων, τρόπο αποφυγής των ληφθέντων μέτρων είσπραξης των βεβαιωμένων ληξιπρόθεσμων οφειλών της τελευταίας προς το Δημόσιο. Κατόπιν του ανωτέρω δαιδαλώδους συναλλακτικού κυκλώματος, με χρηματικές ροές προς την «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» που δεν ανταποκρίνονται επουδενί στις επικρατούσες συνθήκες αγοράς, η «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» επιτυγχάνει αρνητικό αποτέλεσμα, ενώ ταυτόχρονα βεβαιώνονται οφειλές προς το δημόσιο στην «ΖΗΤΑ ΑΕ». Άλλωστε οι συναλλαγές είναι κυκλικού χαρακτήρα καθότι απώτερος στόχος αυτών είναι η αλληλοαναίρεσή τους. Η σύναψη συμβάσεων, η δημιουργία χρεαπαιτήσεων προσαρμοζόμενη στις εκάστοτε διαμορφούμενες ανάγκες, η συνακόλουθη έκδοση τιμολογίων αγορών και πωλήσεων και η υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος & Φ.Π.Α. αποτελούν μια επίπλαστη κατάσταση που σκοπός της είναι η απόδοση νομιμοφάνειας. Πρόθεση δε αυτών είναι η αποφυγή πληρωμής φόρων προς το Δημόσιο.

Με τις τεχνητές διευθετήσεις που πραγματοποιούνται μέσω της «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» επιτυγχάνεται η αποφυγή βεβαίωσης φόρων και της συνακόλουθης καταβολής αυτών. Ταυτόχρονα, συσσωρεύονται οφειλές προς το Δημόσιο και τα ασφαλιστικά ταμεία από μέρους της «ΖΗΤΑ ΑΕ», χωρίς να καταβάλλονται από την τελευταία.

Το έγκλημα της φοροδιαφυγής στοιχειοθετείται με την μη καταβολή οφειλόμενου Φ.Π.Α. και οποιοδήποτε άλλου οφειλόμενου φόρου ποσού ευρώ 50.000,00 και 100.000,00 αντίστοιχα και άνω. Για την μη καταβολή χρεών της ΖΗΤΑ, ασκούνται ποινικές διώξεις κατά των διευθυνόντων συμβούλων αυτής. Κατά συνέπεια, η «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» διά των εκπροσώπων αυτής, συμπράττει στη διάπραξη φοροδιαφυγής της «ΖΗΤΑ ΑΕ», μέσω της άσκησης καταχρηστικότητας της φορολογικής νομοθεσίας.

Άλλωστε ζήτημα που επαφίεται στον τρόπο χρηματοδότησης της «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ», αποτελεί ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας. Ο Φ.Π.Α. είναι έμμεσος φόρος κατανάλωσης, ο οποίος επιβάλλεται σε κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας, καταβάλλεται στο δημόσιο τμηματικά, με βάση την προστιθέμενη αξία του κάθε σταδίου και καταλήγει ως επιβάρυνση του τελικού καταναλωτή. Στην προκειμένη περίπτωση, η «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» εισπράττει τον αναλογών Φ.Π.Α. του τελευταίου σταδίου μέσω της τελικής τιμολόγησης προς τους τρίτους (τελικός καταναλωτής), και διαμέσου των τεχνητών διευθετήσεων δεν αποδίδεται στο δημόσιο α) από την «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» καθότι αυτή εμφανίζεται ως ενδιάμεσος και παρουσιάζει πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. και β) από την «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» στην οποία και βεβαιώνεται ως οφειλή. Σύμφωνα με τα ανωτέρω η «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ», αποκτά ρευστότητα από τον εισπραχθέντα μεν αλλά μη αποδοθέντα δε Φ.Π.Α..

Παρόλα τα αναγκαστικά μέτρα είσπραξης ληξιπρόθεσμων οφειλών κατά της «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ», αυτή συνεχίζει να δραστηριοποιείται μέσω της «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ», με δυσμενέστερους όρους για το δημόσιο και τα ασφαλιστικά ταμεία.

Σύμφωνα με το άρθρο 38 του Ν. 4174/2013 αγνοείται κάθε τεχνητή διευθέτηση, που αποβλέπει που αποβλέπει σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα. Κάθε πρακτική η οποία είναι μεν στα πλαίσια του νόμου, εντούτοις έχουν μελετηθεί προσεκτικά ώστε να μειώνεται ή να εξαλείφεται η φορολογική υποχρέωση του φορολογούμενου μεν, καταχρηστικά δε.

Η διευθέτηση είναι τεχνητή όταν στερείται οικονομικής και εμπορικής ουσίας. Μία διευθέτηση είναι τεχνητή όταν, μεταξύ άλλων, εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά ή όταν η διευθέτηση οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανακλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος.

Η «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» επιχείρηση παρουσιάζει, συνεχείς και μεγάλες αυξήσεις του τζίρου της ανά χρονιά, συνεχείς ζημιές και πώληση εμπορευμάτων σε τιμή κάτω του κόστους. Τόσο ο δηλωθέν τζίρος όσο και το διαμορφωθέν κόστος πωληθέντων της «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ», συνδέεται άμεσα με τις συναλλαγές της με την «ΖΗΤΑ ΑΕ», δηλαδή με τις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων σύμφωνα με το άρθρο 50 του ΚΦΕ (ν. 4172/2013) και το άρθρο 21 του ΚΦΔ (Ν.4174/2013).

Τα οικονομικά αποτελέσματα των ανωτέρω συνδεδεμένων εταιρειών διαχρονικά έχουν ως εξής:

ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ					
	Φορολογικό έτος 2014	Φορολογικό έτος 2015	Φορολογικό έτος 2016	Φορολογικό έτος 2017	Φορολογικό έτος 2018
Σύνολο Ακαθαρίστων εσόδων	30.500,00	365.000,00	850.000,00	1.650.000,00	2.200.000,00
Κόστος Πωληθέντων	30.000,00	360.000,00	830.000,00	1.590.000,00	2.185.000,00
Μικτό Αποτέλεσμα	500,00	5.000,00	20.000,00	60.000,00	15.000,00
Λειτουργικά Έξοδα	2.000,00	10.000,00	35.000,00	45.000,00	50.000,00
Καθαρό λειτουργικό αποτέλεσμα	-1.500,00	-5.000,00	-15.000,00	15.000,00	-35.000,00
Φορολογητέο αποτέλεσμα	-1.500,00	-5.000,00	-15.000,00	15.000,00	-35.000,00

ΖΗΤΑ ΑΕ					
	Φορολογικό έτος 2014	Φορολογικό έτος 2015	Φορολογικό έτος 2016	Φορολογικό έτος 2017	Φορολογικό έτος 2018
Σύνολο Ακαθαρίστων εσόδων	1.500.000,00	1.200.000,00	1.250.000,00	1.000.000,00	1.500.000,00
Κόστος Πωληθέντων	1.050.000,00	816.000,00	750.000,00	670.000,00	1.200.000,00
Μικτό Αποτέλεσμα	450.000,00	384.000,00	500.000,00	330.000,00	300.000,00
Λειτουργικά Έξοδα	300.000,00	184.000,00	300.000,00	80.000,00	100.000,00
Καθαρό λειτουργικό αποτέλεσμα	150.000,00	200.000,00	200.000,00	250.000,00	200.000,00
Φορολογητέο αποτέλεσμα	150.000,00	200.000,00	200.000,00	250.000,00	200.000,00

Το περιθώριο κέρδους ανά έτος, έχει ως εξής:

ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ					
	2014	2015	2016	2017	2018
Μικτό Περιθώριο Κέρδους	1,64%	1,37%	2,35%	3,64%	0,68%
Περιθώριο Καθαρού Κέρδους	-0,49%	-1,37%	-1,76%	0,91%	-1,59%

ΖΗΤΑ ΑΕ					
	2014	2015	2016	2017	2018
Μικτό Αποτέλεσμα	30,00%	32,00%	40,00%	33,00%	20,00%
Καθαρό αποτέλεσμα	10,00%	16,67%	16,00%	25,00%	13,33%

Ως Μικτό κέρδος ορίζεται η διαφορά μεταξύ του εσόδου των πωλήσεων και του κόστους των πωληθέντων αγαθών. Προκειμένου να υπολογιστεί το μικτό κέρδος, είναι απαραίτητος ο υπολογισμός της αξίας του αποθέματος των εμπορευμάτων της επιχείρησης.

Τα έσοδα από τις πωλήσεις πρέπει να καλύψουν το κόστος των πωληθέντων εμπορευμάτων και να δώσουν ένα μικτό κέρδος τέτοιο, που να είναι ικανό και επαρκές για να καλύψει όλα τα άλλα έξοδα της επιχείρησης, δηλ. έξοδα διοικητικής λειτουργίας, έξοδα λειτουργίας ερευνών και ανάπτυξης, έξοδα λειτουργίας διάθεσης και χρηματοοικονομικά έξοδα, αλλά και τυχόν ζημιές που προκύπτουν κατά την διάρκεια της περιόδου.

Το μικτό κέρδος, δια της εφαρμογής του κλάσματος: Μικτό κέρδος / Πωλήσεις = %, παρέχει έναν χρήσιμο δείκτη (σχετικός αριθμός) που συγκρίνεται περιοδικά, τόσο για τα μεγέθη της ίδιας της οντότητας, όσο και σε σχέση με τον κλάδο, εντός του οποίου αυτή δραστηριοποιείται.

Κρίνεται σκόπιμο, να διευκρινιστεί η έννοια του όρου «εκμετάλλευση εμπορευμάτων», με την οποία εννοούμε το σύνολο των ενεργειών αγοράς και πώλησης εμπορευμάτων, **οι οποίες αποσκοπούν στην επίτευξη του μέγιστου δυνατού κέρδους.**

Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, η σύσταση της εταιρείας «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» το 2014 και ο εν συνεχεία τρόπος δραστηριοποίησής της σχετίζεται με την πορεία της «ΖΗΤΑ ΑΕ». Οι εκατέρωθεν τιμολογήσεις της «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» και της «ΖΗΤΑ ΑΕ» αποσκοπούν στη αποφυγή πληρωμής φόρων, ενώ παράλληλα γίνεται μεταφορά αποτελεσμάτων από τη μία επιχείρηση προς την συνδεδεμένη, πρακτική που συνιστά τεχνητή διευθέτηση στα πλαίσια ενδοομιλικών συναλλαγών.

Με την συγκεκριμένη μεθοδολογία συναλλαγών σκοπός είναι η μείωση της φορολογικής βάσης της «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» μέσω χρήσης της εταιρείας «ΖΗΤΑ ΑΕ» στην οποία μεταφέρονται όλες οι φορολογικές υποχρεώσεις. Δηλαδή μέσα από τις τιμολογήσεις των συναλλαγών μεταξύ των δύο εταιρειών γίνεται προσπάθεια, με νομιμοφανή τρόπο, να μεταβιβαστούν υποχρεώσεις σε μία επιχείρηση, στην «ΖΗΤΑ ΑΕ», της οποίας τα χρέη προς το Δημόσιο είναι υπέρογκα (μη δυνάμενα να εξυπηρετηθούν) και συνεχίζουν διαχρονικά να διογκώνονται, ενώ αντίθετα πληρώνονται μόνο τα χρέη ιδιωτικής φύσης που επιτρέπουν και τη συνέχιση της παραγωγικής λειτουργίας της «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ».

Στη ουσία, επιδιώκεται η εφαρμογή της αρχής της αριστοποίησης, ήτοι της αρχής της επίτευξης του άριστου αποτελέσματος, με την χρήση όσο το δυνατόν πιο περιορισμένων παραγωγικών δυνάμεων. Κατά την ίδια έννοια, φοροαποφυγή είναι η προσπάθεια για μείωση της φορολογικής υποχρέωσης με νόμιμες ενέργειες, συνεπώς η αναζήτηση του άριστου, του βέλτιστου δυνατού αποτελέσματος.

Λαμβάνοντας υπόψη και τους ανωτέρω δείκτες, ο φορολογικός έλεγχος δύναται να προβεί σε διορθωτικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ».. Η μεθοδολογία αυτή εδράζεται στον γενικό κανόνα της απαγόρευσης των καταχρήσεων, όπως αποτυπώνεται στο άρθρο 38 του ΚΦΔ, με βάση το οποίο ορίζεται ότι «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».

Η χρήση των δύο εταιρειών ουσιαστικά οδηγεί σε συναλλαγές κυκλικές και αυτοαναιρούμενες. Άλλωστε και οι διαχρονικά μεταξύ τους συναλλαγές αυτό αποδεικνύουν, με σκοπό και τρόπο, όχι στη βάση μίας εμπορικής στρατηγικής ή λογικής αλλά στη δημιουργία φορολογικού πλεονεκτήματος όχι για την επίτευξη ευνοϊκότερης φορολόγησης σε επίπεδο εταιρικό αλλά μέσω της μεταβίβασης των χρεών σε εταιρεία χωρίς οικονομικό και παραγωγικό μέλλον, παραβιάζοντας την αρχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας.

Λαμβάνοντας υπόψη ότι:

α) Η «ΖΗΤΑ ΑΕ» χρησιμοποιείται για την απόσβεση των φορολογικών υποχρεώσεων της ελεγχόμενης «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» μέσω της μεταφοράς των μικτών κερδών στην πρώτη. Αυτό προκύπτει αν εξεταστούν τα οικονομικά δεδομένα των ανωτέρω νομικών προσώπων, όπου η «ΖΗΤΑ ΑΕ» εμφανίζει διαχρονικά υψηλό μικτό περιθώριο κέρδους, ήτοι:

<i>ZHTA AE</i>					
	2014	2015	2016	2017	2018
Μικτό Περιθώριο Κέρδους	30,00%	32,00%	40,00%	33,00%	20,00%

Ενώ, η ελεγχόμενη «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» εμφανίζει διαχρονικά μηδενικό μικτό περιθώριο κέρδους.

<i>HTTA Mon. IKE</i>					
	2014	2015	2016	2017	2018
Μικτό Περιθώριο Κέρδους	1,64%	1,37%	2,35%	3,64%	0,68%

β) Το σύνολο της επιχειρηματικής δραστηριότητας ασκείται μέσω της ελεγχόμενης «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ» και επομένως το πραγματικό ποσοστό μικτών κερδών αυτής είναι τουλάχιστον ίσο σε ποσοστιαία βάση με αυτό που παρουσιάζει η «ΖΗΤΑ ΑΕ».

Δεν αναπροσαρμόζονται τα ακαθάριστα έσοδα αλλά βάσει πραγματικών δεδομένων και περιστατικών τροποποιεί το κόστος πωλήσεων της «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ», καθότι οι αγορές της ελεγχόμενης από την «ΖΗΤΑ ΑΕ» αποτελούν διαμορφωτικό στοιχείο αυτού. Δια αυτού του τρόπου δεν λαμβάνονται οι τεχνητές διευθετήσεις και μεταφέρεται φορολογητέα ύλη στο νομικό πρόσωπο που πραγματικά έπρεπε να φορολογηθεί, ήτοι στην «ΗΤΤΑ Μον. ΙΚΕ». Ο έλεγχος βασίζεται στα διαχρονικά πραγματικά δεδομένα της «ΖΗΤΑ ΑΕ», όπου

το μικτό περιθώριο κέρδους αυτής όπως προκύπτει από τις υποβληθείσες δηλώσεις αυτής και προσδιορίζει το μικτό περιθώριο κέρδους της ελεγχόμενης ως εξής:

Μικτό Περιθώριο Κέρδους	2014	2015	2016	2017
ZHTA ΑΕ	30,00%	32,00%	40,00%	33,00%
HTTA Μον. ΙΚΕ	1,64%	1,37%	2,35%	3,64%
Προσδιορισμός Μικτού περιθωρίου κέρδους HTTA Μον. ΙΚΕ	30,00%	32,00%	40,00%	33,00%

Άλλωστε αυτός ήταν και ο αποκλειστικός σκοπός της συγκεκριμένης λειτουργικής διαχείρισης. Η μεταφορά των φορολογητέων αποτελεσμάτων στην «ΖΗΤΑ ΑΕ», η συσσώρευση χρεών στην τελευταία και η εκμετάλλευση των κεφαλαίων προς ίδιο όφελος.

Ως εκ τούτου το μικτό αποτέλεσμα της «HTTA Μον. ΙΚΕ» ανά έτος, διαμορφώνεται ως εξής:

Φορολογικό έτος 2014	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Προσδιορισμού	Διαφορά
Σύνολο Ακαθαρίστων εσόδων	30.500,00	30.500,00	0,00
Κόστος Πωληθέντων	30.000,00	21.350,00	8.650,00
Μικτό Αποτέλεσμα	500,00	9.150,00	8.650,00

Φορολογικό έτος 2015	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Προσδιορισμού	Διαφορά
Σύνολο Ακαθαρίστων εσόδων	365.000,00	365.000,00	0,00
Κόστος Πωληθέντων	360.000,00	248.200,00	111.800,00
Μικτό Αποτέλεσμα	5.000,00	116.800,00	111.800,00

Φορολογικό έτος 2016	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Προσδιορισμού	Διαφορά
Σύνολο Ακαθαρίστων εσόδων	850.000,00	850.000,00	0,00
Κόστος Πωληθέντων	830.000,00	510.000,00	320.000,00
Μικτό Αποτέλεσμα	20.000,00	340.000,00	320.000,00

Φορολογικό έτος 2017	Βάσει Δήλωσης	Βάσει Προσδιορισμού	Διαφορά
Σύνολο Ακαθαρίστων εσόδων	1.650.000,00	1.650.000,00	0,00
Κόστος Πωληθέντων	1.590.000,00	1.105.500,00	484.500,00
Μικτό Αποτέλεσμα	60.000,00	544.500,00	484.500,00

Κεφάλαιο 6 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ

6.1. Συμπεράσματα

Η πολυπλοκότητα και η πολυνομία του φορολογικού συστήματος σε πολλές περιπτώσεις γίνεται όχημα φοροαποφυγής με την συνακόλουθη μείωση των φορολογικών βαρών των φορολογούμενων.

Η αντιμετώπιση των μηχανισμών φοροαποφυγής από μέρους των ελληνικών φορολογικών αρχών αποτελεί επίκαιρο ζήτημα. Η εισαγωγή τόσο των ειδικών όσο και των γενικών ρητρών κατά της φοροαποφυγής στην ελληνική φορολογική νομοθεσία, αποτελεί εργαλείο αντιμετώπισης του φαινομένου της φοροαποφυγής, καθώς για πρώτη φορά τίθενται κανόνες αντικαταχρηστικότητας. Σε κάθε περίπτωση, η αποκάλυψη των τεχνικών διευθετήσεων, δηλαδή μη γνήσιων συναλλαγών, που αποβλέπουν στη επίτευξη φορολογικών πλεονεκτημάτων, απαιτεί επίπονη διαδικασία καθώς απαιτείται εξαιρετική γνώση των ισχυουσών φορολογικών και όχι μόνο διατάξεων.

Τα τελευταία έτη πληθώρα επιχειρήσεων κάνει χρήση της φορολογικής νομοθεσίας με γνώμονα την μείωση των αναλογούντων φόρων.

Στην παρούσα εργασία αναλύονται περιπτώσεις επιχειρήσεων ιδίων συμφερόντων, οι οποίες κάνουν εκτεταμένη χρήση μηχανισμών φοροαποφυγής. Η παρούσα εργασία μάλιστα δεν περιορίζεται πέρα στην προφανή περίπτωση φοροαποφυγής μέσω μεταφοράς φορολογητέας ύλης σε φορολογική δικαιοδοσία όπου εφαρμόζεται χαμηλός φορολογικός συντελεστής. Μελετώνται περιπτώσεις τεχνητών διευθετήσεων ημεδαπών οριζόντιων ομίλων επιχειρήσεων.

Το συνεχώς ασταθές οικονομικό περιβάλλον και η παρατεταμένη οικονομική κρίση εξωθεί τις ελληνικές επιχειρήσεις στην υιοθέτηση πρακτικών φοροαποφυγής προκειμένου να μειώσουν τις φορολογικές τους επιβαρύνσεις. Σε πολλές των περιπτώσεων ο μηχανισμός των μηχανισμών φοροαποφυγής από μέρους των φορολογούμενων είναι ανατροφοδοούμενος καθότι η μία πρακτική φοροαποφυγής διαδέχεται αναπόφευκτα την άλλη διότι αποτελεί μονόδρομος για τη συνέχιση της δραστηριότητας τους.

Επισημαίνεται ότι στα πλαίσια ενός φορολογικού ελέγχου τέτοιες πρακτικές αποκαλύπτονται με αποτέλεσμα την φορολόγηση στο πραγματικό υπόχρεο νομικό πρόσωπο με δυσμενείς όρους.

6.2. Προτάσεις

Η εναρμόνιση της φορολογικής νομοθεσίας με τις ευρωπαϊκές κατευθυντήριες οδηγίες εισάγοντας γενικούς και ειδικούς κανόνες καταχρηστικότητας δεν αποτελεί λύση στο φαινόμενο της φοροαποφυγής στην Ελλάδα.

Καταρχάς απαιτείται κοινή διακρατική αντιμετώπιση των φορολογικών θεμάτων. Οποιαδήποτε διαφοροποίηση μεταξύ φορολογικών δικαιοδοσιών μπορεί να χρησιμοποιηθεί από τους φορολογούμενους για την επίτευξη καλύτερου φορολογικού αποτελέσματος εκφρασμένο σε όρους φορολογικών βαρών.

Η οικονομική κρίση, η έλλειψη φορολογικής συμμόρφωσης ως κουλτούρας, η ελλιπής άσκηση φορολογικής συμβουλευτικής αλλά και η άγνοια των επιπτώσεων συνεπεία φορολογικού ελέγχου, αποτελούν μερικούς από τους παράγοντες που δρουν ενθαρρυντικά και οδηγούν τους φορολογούμενους σε μεθοδεύσεις της συμπεριφοράς τους με γνώμονα την φοροαποφυγή.

Ο προσεκτικός επανασχεδιασμός του φορολογικού συστήματος, δοθείσας της προγενέστερης εμπειρίας αναφορικά με ζητήματα φοροαποφυγής και την εξέταση ενδεχόμενης ύπαρξης κενών νόμου, θα συνείσφερε ουσιαστικά στην επίλυση προβλημάτων φοροαποφυγής.

Βιβλιογραφία

Ελληνική Βιβλιογραφία

Αθανασάκη, Β. (2018) *Οι Γενικές Ρήτρες κατά της Φοροαποφυγής στο Διεθνές και Ευρωπαϊκό Φορολογικό Δίκαιο*, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

Βύζας, Β. (2017) *Η Ρήτρα κατά της φοροαποφυγής στο Ελληνικό Δίκαιο, Εύρος και όρια εφαρμογής*, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

Γεωργάκη, Β. (2017) *Καταχρηστική φοροαποφυγή στην άμεση φορολογία*, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Λάρισα.

Γεωργακόπουλος, Θ. (2012) *Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική*, εκδόσεις Ε. Μπένου, Αθήνα.

Ευρωπαϊκή Επιτροπή (2016) Κρατική ενίσχυση: Η Ιρλανδία χορήγησε παράνομα φορολογικά πλεονεκτήματα στην Apple αξίας έως 13 δις. EUR, *EC EUROPA EU*, Διαθέσιμο σε: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/el/IP_16_2923

Θεοχαρόπουλου, Α. (2002) *Φορολογικό Δίκαιο Γενικό*, Β' έκδοση, Εκδόσεις Παρατηρητής.

Μέντης, Γ. και Μιχελινάκης, Β. (2016) *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, εκδόσεις Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

Λαζαρέτου, Θ. και Αντωναρόπουλος, Ν. (2018) *Βεβαίωση και Είσπραξη των φορολογικών εσόδων - Η διαδικασία κατά ΚΕΔΕ, ΚΦΔ, ΑΚ & ΚΠολΔ*, εκδόσεις Οικονομική Βιβλιοθήκη.

Πούρνος Α. (2020) *Transfer pricing Οικονομική προσέγγιση στην τεκμηρίωση της τιμολόγησης των ενδοομιλικών συναλλαγών*, εκδόσεις PKF HELLAS, Αθήνα.

Σαββαΐδου, Κ. και Αθανασάκη, Β. *Το Σχέδιο Δράσης του Ο.Ο.Σ.Α. ("BEPSproject"), για την αντιμετώπιση της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μεταφοράς κερδών στην αλλοδαπή και η εφαρμογή του στην Ευρωπαϊκή Ένωση*, ΔφορΝ, Τόμος 73, Τεύχος 1655, Α' Οκτωβρίου 2019.

Φινοκαλιώτης, Κ. (2020), *Φορολογικό δίκαιο*, ΣΤ' έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα.

Φινοκαλιώτης, Κ. (1985), *Η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης και το Σύνταγμα*, Εκδόσεις Σάκκουλα.

Φορτσάκης, Θ., *Φορολογικό δίκαιο*, Γ' έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα.

Φορτσάκης, Θ. και Σαββαΐδου, Κ. (2013), *Φορολογικό δίκαιο*, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

Φωτόπουλος, Ι. (1977) *Ερμηνεία και εφαρμογή των φορολογικών νόμων*, ΔΦΝ.

Φωτόπουλος, Ι. (2018) *Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας*, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη.

Ξένη Βιβλιογραφία

Beebejaun, A. (2021), "The Double Irish and Dutch Sandwich strategies and tax avoidance in Mauritius", *Journal of Money Laundering Control*, Vol. 24 No. 4, pp. 737-751. <https://doi.org/10.1108/JMLC-09-2020-0103>

Ftouhi, K. and Ghardallou, W. (2020), "International tax planning techniques: a review of the literature", *Journal of Applied Accounting Research*, Vol. 21 No. 2, pp. 329-343. <https://doi.org/10.1108/JAAR-05-2019-0080>

Johanson A, Skeie O.B. and Sorbe S., Anti-Avoidance rules against international tax planning: a classification, Economics Departments, Working Papers no. 1356, OECD, 2016.

Phys org. (2016, May 2016). French tax police raid Google's Paris offices. Retrieved from <https://phys.org/news/2016-05-french-tax-police-raid-google.html>

Sari, D., Utama, S., Fitriany and Rahayu, N. (2021), "Transfer pricing practices and specific anti-avoidance rules in Asian developing countries", *International Journal of Emerging Markets*, Vol. 16 No. 3, pp. 492-516. <https://doi.org/10.1108/IJOEM-10-2018-0541>

Stewart, J. (2018), "MNE tax strategies and Ireland", *critical perspectives on international business*, Vol. 14 No. 4, pp. 338-361. <https://doi.org/10.1108/cpoib-02-2016-0002>

The Telegraph. (2012, December 12). Google's tax avoidance is called 'capitalism', says chair-man Eric Schmidt. Retrieved from <http://www.telegraph.co.uk/technology/google/9739039/Googles-tax-avoidance-is-called-capitalism-says-chairman-Eric-Schmidt.html>

Διαδικτυακοί τόποι

https://ec.europa.eu/info/sites/default/files/file_import/european-semester_thematic-factsheet_curbing-aggressive-tax-planning_el.pdf

<https://www.oecd.org/ctp/glossaryoftaxterms.htm>

<https://www.oecd.org/tax/beps/about/>

Νομοθετικό και Διοικητικό Πλαίσιο

Σύνταγμα της Ελλάδος (ΦΕΚ Α' 111/09-06-1975).

Νόμος ν. 456/1984 Αστικός Κώδικας (ΦΕΚ Α' 164/24-10-1984) «Π.Δ. 456/1984 ΑΣΤΙΚΟΣ ΚΩΔΙΚΑΣ».

Ν. 356/1974 (ΦΕΚ Α' 90/05-04-1974), «*Νομοθετικόν Διάταγμα υπ' αριθ. 356 Περί Κώδικος Εισπράξεως Δημοσίων Εσόδων*».

Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23-04-2010), «*Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις (Φόρος Ακίνητης Περιουσίας)*».

Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), «*Φορολογία Εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις*».

Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013), «*Φορολογικές Διαδικασίες και άλλες διατάξεις*».

Ν. 4308/2014 ΦΕΚ Α' 251/24.11.2014 «*Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις*».

Αιτιολογική έκθεση στο σχέδιο νόμου «φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις».

ΠΟΛ 1142/2015 «*Διευκρινίσεις για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των ν.4172/2013 και ν.4174/2013*».

ΠΟΛ 1227/2015 «*Πρόσθετες διευκρινίσεις για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των ν.4172/2013 και ν.4174/2013*».

ΠΟΛ 1181/2016 «*Παροχή διευκρινίσεων για τις διατάξεις των άρθρων 48 παράγραφος 6 και 72 παράγραφος 40 του Κ.Φ.Ε., όπως προστέθηκαν με το άρθρο 8 του ν.4378/2016 σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών*».

Ε 2167-13/09/2019, «*Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 27 παρ. 5 και 56 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013), και του άρθρου 38 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013)*».

Οδηγία ΕΕ 2016/1164 του Συμβουλίου της 12^{ης} Ιουλίου 2016 για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

Αρ. πρωτ. Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. 22890-05/08/2014 «Περί της υπαγωγής επιχειρήσεων στην υποχρέωση του άρθρου 21 του Ν. 4174/2013 ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ».

Αρ. πρωτ. Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. 33664-10/12/2014 «Περί του χαρακτηρισμού επιχειρήσεων ως συνδεδεμένων».

Αρ. πρωτ. Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. 302-09/01/2015 «Περί της υπαγωγής επιχειρήσεων στην υποχρέωση του άρθρου 21 του Ν. 4174/2013 ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ».

Αρ. πρωτ. Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. 8907/2015 «Περί της υποχρέωσης τήρησης των διατάξεων του άρθρου 50 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), καθώς και των άρθρων 21 και 22 του Ν. 4174/2013 ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ».

Αρ. πρωτ. Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. 10025-23/4/2015 «Περί του χαρακτηρισμού των επιχειρήσεων ως συνδεδεμένων λόγω ύπαρξης σχέσεων ουσιώδους οικονομικής εξάρτησης».

Απόφαση (ΕΕ) 2017/1283 της Επιτροπής, της 30ής Αυγούστου 2016, σχετικά με την κρατική ενίσχυση SA.38373 (2014/C) (πρώην 2014/NN) (πρώην 2014/CP) που χορηγήθηκε από την Ιρλανδία στην Apple.

Απόφαση του Γενικού Δικαστηρίου της 15ης Ιουλίου 2020 – Ιρλανδία κ.λπ. κατά Επιτροπής (Υποθέσεις T-778/16 και T-892/16).

Απόφαση ΔΕΔ 2631-17/12/2019.

Απόφαση ΔΕΔ 200-27/01/2020.

Απόφαση ΔΕΔ 1356-26/06/2020.

Απόφαση ΔΕΔ 1357-26/06/2020.

Απόφαση ΔΕΔ 111-24/03/2021.

Απόφαση ΔΕΔ 2824-30/09/2021.

Απόφαση ΣτΕ 1195/2016.