της **Κατερίνας Πέρρου***
δικηγόρου

«Καθαρά τεχνητές μεθοδεύσεις»[1] και τεκμήρια φοροδιαφυγής

διάγραμμα ύλης

1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις 1030
2. Πώς ορίζονται οι «καθαρά τεχνητές μεθοδεύσεις» στην άμεση φορολογία στη νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου; 1033
3. Ποιος φέρει το βάρος της απόδειξης ύπαρξης μιας «καθαρά επίπλαστη κατάσταση» ή «καθαρά τεχνητή μεθόδευση»; 1039
4. Είναι ανεκτή από το κοινοτικό δίκαιο η θέσπιση τεκμηρίων φοροδιαφυγής; 1040
5. Είναι, ειδικότερα, ανεκτή από το κοινοτικό δίκαιο η θέσπιση αμάχητων τεκμηρίων φοροδιαφυγής; 1041
(α) αμιγώς ενδοκοινοτικές σχέσεις 1041
(β) σχέσεις μεταξύ κράτους μέλους της ΕΕ και τρίτης, μη κοινοτικής, χώρας 1042
6. Συμπεράσματα 1044

Εισαγωγικές παρατηρήσεις[2]

Σκοπός της μελέτης αυτής είναι η εξέταση του αν και κατά πόσο αμάχητα τεκμήρια φοροδιαφυγής στη φορολογία εισοδήματος είναι ανεκτά υπό το φως του Ευρωπαϊκού Κοινοτικού δικαίου. Η παρούσα μελέτη επικεντρώνεται μεν στην άμεση φορολογία, πολλά όμως από όσα περιλαμβάνονται σε αυτήν την ανάλυση ισχύουν και για τους έμμεσους

*** Η παρούσα μελέτη αποτελεί απόδοση και προσαρμογή της παρουσίασης/ομιλίας με αντικείμενο *«Wholly artificial arrangements + presumptions of tax avoidance»* που παρουσιάσθηκε στο Λονδίνο στις 28 Ιανουαρίου 2011, στο πλαίσιο του 6ου Ετησίου Συνεδρίου *«Avoir Fiscal»* που διοργανώνεται από το Institute of Advanced Legal Studies του Πανεπιστημίου του Λονδίνου. Παρατηρήσεις και σχόλια ευπρόσδεκτα στο kperrou@otenet.gr.**

[1] Ο όρος *«καθαρά τεχνητές μεθοδεύσεις»* χρησιμοποιείται στην Έκθεση της Επιστημονικής Υπηρεσίας της Βουλής (σελ. 26) για να αποδοθεί στα ελληνικά ο αγγλικός όρος *«wholly artificial arrangements»*. Ο όρος αυτός μεταφράζεται στα έγγραφα της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου ως *«αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις»* (βλ. π.χ. την Ανακοίνωση της Επιτροπής COM (2007) 785 ΤΕΛΙΚΟ της 10-12-2007 *«Η εφαρμογή κανόνων κατά των καταχρήσεων στον τομέα της άμεσης φορολογίας - εντός της ΕΕ και όσον αφορά τρίτες χώρες»* σελ. 3).

[2] Από τη σχετική βιβλιογραφία βλ. ενδεικτικά: R. Szudoczky, Comment on the judgment *Établissements Rimbaud SA*, H&I 2011/1.2 (σελ.19 επ). T. Ronfeldt, Anti-abuse clause or harmonization?, Intertax 2011, 12. S. de Mones et al., Abuse of tax law across Europe, Part I, EC Tax Review 2010/2, 85 και Part II, EC Tax Review, 2010/3, 123. L. Cerioni, The "abuse of rights" in EU Company law and EU Tax law: a re-reading of the ECJ case law and the quest for a unitary notion, European Business Law Review 2010, 783. B.

φόρους, ιδίως το ΦΠΑ, από όπου και ξεκίνησε η σχετική συζήτηση σε επίπεδο ευρωπαϊκού κοινοτικού δικαίου.[3]

Για τη ανάγλυφη ανάδειξη αλλά και καλύτερη κατανόηση των θεμάτων που γεννώνται από τη χρήση τεκμηρίων φοροδιαφυγής για τη θεμελίωση εικονικών συναλλαγών η ανάλυση θα επικεντρωθεί ειδικότερα στο θέμα του ειδικού φόρου επί των ακινήτων που επιβλήθηκε με τα άρθρα 15 ως 18 του Ν. 3091/2002, όπως έχουν τροποποιηθεί και ισχύουν. Η επιλογή του συγκεκριμένου φόρου για την ανάπτυξη των θεμάτων που αποτελούν αντικείμενο της παρούσας μελέτης δεν είναι τυχαία: ο ειδικός φόρος επί των ακινήτων αποτελεί κατεξοχήν παράδειγμα νομοθεσίας που έχει θεσπισθεί ειδικά με σκοπό την αποτροπή της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής.

Ο σκοπός αυτός, ήδη παρών κατά το χρόνο της πρώτης υιοθέτησης του ειδικού φόρου επί των ακινήτων το 2002 έγινε εντονότερος με τις τροποποιήσεις που επήλθαν στις σχετικές διατάξεις με το άρθρο 57 του Ν. 3842/2010. Σύμφωνα με την εισηγητική έκθεση του άρθρου 15 του Ν. 3091/2002 που επέβαλε το φόρο με συντελεστή 3% ετησίως επί της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων:

«Οι εισαγόμενες διατάξεις αποσκοπούν στη δημιουργία αντικινήτρων και στην πάταξη της φοροαποφυγής, που παρατηρείται σε ακίνητα που ανήκουν σε εξωχώριες εταιρείες».

Ο συντελεστής από 3% αυξήθηκε σε 15% με το άρθρο 57 του Ν. 3842/2010 ενισχύοντας έτσι τον αποτρεπτικό χαρακτήρα της διάταξης.

Στα άρθρο 15 του Ν. 3091/2002 προβλέπονται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες οι φορολογούμενοι οι οποίοι κατ' αρχήν υπάγονται στις διατάξεις του νόμου και υποχρεούνται σε καταβολή του ειδικού φόρου επί των ακινήτων μπορούν να προσκομίσουν τα στοιχεία και πληροφορίες που απαιτεί ο νόμος και να απαλλαγούν της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης. Έτσι, για τις νομικές οντότητες οι οποίες είναι εγκατεστημένες σε χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης η παροχή πληροφοριών και στοιχείων για τα φυσικά πρόσωπα που είναι πραγματικοί μέτοχοι ή εταίροι στις αλλοδαπές νομικές οντότητες και η προσκόμιση των στοιχείων που προβλέπει ο νόμος αρκεί για να τις εξαιρέσει από την επιβολή του ειδικού φόρου επί των ακινήτων.[4] Δεν ισχύει το ίδιο όμως και για τις νομικές οντότητες που είναι εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες. Στις περιπτώσεις αυτές και ανεξαρτήτως του αν η τρίτη χώρα περιλαμβάνεται ή όχι στον κατάλογο των μη συνεργάσιμων φορολογικά κρατών, η προσκόμιση στοιχείων και η παροχή πληροφοριών με σκοπό την απόδειξη και εμφάνιση των φυσικών προσώπων που είναι και οι πραγματικοί δικαιούχοι, είναι στην πράξη ανεφάρμοστη. Ειδικότερα, σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 4

Kiekebeld, Anti-abuse in the field of taxation: is there one overall concept?, EC Tax Review 2009/4, 144. A. Zalazinski, Some basic aspects of the concept of abuse in the tax case law of the European Court of Justice, Intertax, 2008, 156. A. Zalazinski, Proportionality of anti-avoidance and anti-abuse measures in the ECJ's Direct Tax Law, Intertax, 2007, 310. K. Perrou, The Judicial Application of Anti-Avoidance Doctrines in Greece and its Impact on International Tax Law, Intertax, 2006, 110. Βλ. επίσης την Ανακοίνωση της Επιτροπής COM (2007) 785 ΤΕΛΙΚΟ της 10-12-2007 *«Η εφαρμογή κανόνων κατά των καταχρήσεων στον τομέα της άμεσης φορολογίας - εντός της ΕΕ και όσον αφορά τρίτες χώρες»*

[3] Για την εφαρμογή των μέτρων για την πάταξη της φοροδιαφυγής στο πεδίο του ΦΠΑ βλ. ενδεικτικά την απόφαση στην υπόθεση *Halifax*, C-255/02, απόφαση του Δικαστηρίου της 21 Φεβρουαρίου 2006.

[4] Βλ. σχετικά το άρθρο 15 παρ. 2-3 του Ν. 3091/2002.

του Ν. 3091/2002 εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής του ειδικού φόρου επί των ακινήτων:

«εταιρείες που έχουν την έδρα τους σύμφωνα με το καταστατικό τους σε τρίτη χώρα εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης και συντρέχουν οι αναφερόμενες στην παράγραφο 3 υπό στοιχεία α', β' και γ' περιπτώσεις, εφόσον υπάρχει σύμβαση διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής με τη χώρα της έδρας τους» (έμφαση δική μας).

Το πρόσωπο που επικαλείται τη συνδρομή των νόμιμων προϋποθέσεων για την υπαγωγή του στις εξαιρέσεις που προβλέπονται στις παραπάνω διατάξεις έχει και το βάρος απόδειξης.[5]

Συναφές προς τα ανωτέρω είναι και το θέμα της δυνατότητας έκπτωσης ή όχι από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης των δαπανών που γίνονται προς χώρες που περιλαμβάνονται στον κατάλογο των μη συνεργάσιμων κρατών (άρθρο 31 παρ. 1 ΚΦΕ σε συνδυασμό με τα άρθρα 51Α και 51Β ΚΦΕ). Οι σχετικές διατάξεις προβλέπουν τη μη έκπτωση δαπανών που ενεργούνται προς νομικές οντότητες εγκατεστημένες σε μη συνεργάσιμες στο φορολογικό τομέα χώρες, δηλαδή σε χώρες με τις οποίες όχι μόνο η Ελλάδα αλλά και τουλάχιστον 12 άλλα Κράτη Μέλη της ΕΕ δεν έχουν υπογράψει σύμβαση διοικητικής συνδρομής στο φορολογικό τομέα. Με το άρθρο 19 παρ. 7 του Προσχεδίου Φορολογικού νόμου που δόθηκε σε δημόσια διαβούλευση στις 25 Ιανουαρίου 2011 προτείνεται ουσιαστικά η τροποποίηση του τρόπου έκπτωσης των συγκεκριμένων δαπανών.[6] Η προτεινόμενη τροποποίηση φαίνεται να παρακάμπτει την απαίτηση αυτή ως προϋπόθεση για την ανταπόδειξη. Η εν λόγω διάταξη/άρθρο που φέρει τον τίτλο: *«Ανταπόδειξη για την ακρίβεια των συναλλαγών με επιχειρήσεις που εδρεύουν σε μη συνεργάσιμα με την Ελλάδα κράτη»* προβλέπει την δυνατότητα απόδειξης εκ μέρους του φορολογούμενου της ειλικρίνειας της συναλλαγής και της έλλειψης φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής. Το κείμενο της προτεινόμενης διάταξης έχει ως εξής:

«Οι επιχειρήσεις που συνεργάζονται με τα κράτη του καταλόγου μη συνεργάσιμων κρατών, εφόσον οι συναλλαγές τους είναι πραγματικές και συνήθεις και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών, εισοδημάτων ή κεφαλαίων στη μη συνεργάσιμη χώρα με σκοπό την φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή, θα αναγνωρίζονται ως δαπάνες των επιχειρήσεων. Το βάρος της απόδειξης θα φέρει η επιχείρηση.»

Εκ πρώτης όψεως οι δυο ρυθμίσεις,

- αφενός αυτή του ειδικού φόρου ακινήτων η οποία ελλείψει διεθνούς συμφωνίας για την διοικητική υποστήριξη με την τρίτη χώρα δεν επιτρέπει ανταπόδειξη ή απόδειξη με άλλα μέσα και
- αφετέρου η προτεινόμενη διάταξη της φορολογίας εισοδήματος η οποία φαίνεται να επιτρέπει ανταπόδειξη ακόμα και ελλείψει σύμβασης διοικητικής συνεργασίας στο φορολογικό τομέα για την απόδειξη της ειλικρίνειας της συναλλαγής με αποτέλεσμα τη δυνατότητα έκπτωσης της σχετικής δαπάνης προς νομική οντότητα εγκατεστημένη σε τρίτη, μη κοινοτική χώρα

[5] Άρθρο 15 παρ. 5 του Ν. 3091/2002.

[6] Το κείμενο του προσχεδίου νόμου όπως επίσης και το ενημερωτικό σημείωμα που το συνοδεύει είναι διαθέσιμα στην ιστοσελίδα www.opengov.gr (τελευταία επίσκεψη στις 14/2/2011).

φαίνεται να είναι αντιφατικές μεταξύ τους και να δημιουργούν διαφορετικό καθεστώς ως προς την αντιμετώπιση των εταιρειών που είναι εγκατεστημένες σε τρίτες χώρες. Στο πλαίσιο της παρούσας μελέτης αξίζει επομένως να εξετασθεί έστω και παρεμπιπτόντως και η προτεινόμενη αυτή διάταξη τόσο από πλευράς σκοπιμότητας και πρακτικής εφαρμογής της όσο κυρίως και από πλευράς συσχέτισής της με την ανάλογη διάταξη του Ν. 3091/2002.

Στη συνέχεια, τέσσερα είναι τα ερωτήματα στα οποία θα επιχειρηθεί να δοθεί απάντηση με βάση τη νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου σε θέματα άμεσης φορολογίας:

- Πώς ορίζονται οι «καθαρά τεχνητές μεθοδεύσεις»;
- Ποιος φέρει το βάρος της απόδειξης ύπαρξης εικονικότητας;
- Είναι ανεκτή από το κοινοτικό δίκαιο η θέσπιση τεκμηρίων φοροδιαφυγής;
- Είναι, ειδικότερα, ανεκτή από το κοινοτικό δίκαιο η θέσπιση αμάχητων τεκμηρίων φοροδιαφυγής;

Στις επόμενες παραγράφους αναπτύσσονται με τη σειρά το καθένα από τα παραπάνω ερωτήματα.

Πώς ορίζονται οι «καθαρά τεχνητές μεθοδεύσεις» στην άμεση φορολογία στη νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου;

Η δυνατότητα των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης να θεσπίζει μέτρα τα οποία περιορίζουν ή προσβάλλουν τις βασικές κοινοτικές ελευθερίες έχει αποτελέσει αντικείμενο εξέτασης από το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο ήδη από το 1986 και την πρώτη απόφαση του Δικαστηρίου που αφορούσε την άμεση φορολογία, την υπόθεση *Avoir Fiscal*.[7] Κατά το χρόνο έκδοσης της απόφασης επί της υπόθεσης *Avoir Fiscal* το 1986 ο κίνδυνος της φοροδιαφυγής δεν αποτέλεσε για το Δικαστήριο αιτιολογία ικανή να διασώσει τη Γαλλική φορολογική νομοθεσία η οποία είχε ως αποτέλεσμα να περιορίζει την ελευθερία εγκατάστασης[8] την οποία εγγυάται η Συνθήκη.[9] Σύμφωνα με το Δικαστήριο η Γαλλική κυβέρνηση δεν μπορούσε να επικαλεστεί τον κίνδυνο φοροδιαφυγής με σκοπό να δικαιολογήσει τη λήψη μέτρων τα οποία περιόριζαν την ελευθερία εγκατάστασης.[10]

Στα είκοσι χρόνια που μεσολάβησαν από την έκδοση της απόφασης στην υπόθεση *Avoir Fiscal* το 1986 ως την έκδοση της απόφασης στην υπόθεση *Cadbury Schweppes*[11] το 2006 ο τρόπος με τον οποίο το Ευρωπαϊκό Δικαστήριο αντιμετωπίζει τα εθνικά μέτρα κατά της φοροδιαφυγής έχει αλλάξει. Έτσι ήδη το 2006 όταν εκδόθηκε η απόφαση επί της υπόθεσης *Cadbury Schweppes* η οποία αποτελεί σταθμό στην εξέλιξη της νομολογίας σχετικά με τα μέτρα για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής στο πεδίο της άμεσης φορολογίας, αποτελεί πλέον πάγια νομολογία του Δικαστηρίου ότι:

---

[7] *Avoir Fiscal*, Υπόθεση 270/83.

[8] Νυν άρθρα .... – κατά το χρόνο έκδοσης της απόφασης τα αντίστοιχα άρθρα ήταν τα άρθρα .....

[9] Όλες οι αναφορές γίνονται στη Συνθήκη για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης -

[10] Βλ. Την παράγραφο 25 της απόφασης *Avoir Fiscal* σύμφωνα με την οποία
«25 Furthermore, the risk of tax avoidance cannot be relied upon in this context. Article 52 of the EEC Treaty does not permit any derogation from the fundamental principle of freedom of establishment on such a ground».

[11] *Cadbury Schweppes*, Υπόθεση C-196/04.

«ένα εθνικό μέτρο περιορίζον την ελευθερία εγκαταστάσεως μπορεί να δικαιολογείται όταν αφορά καθαρά επίπλαστες καταστάσεις, μοναδικός σκοπός των οποίων είναι η αποφυγή της υπαγωγής στη νομοθεσία του ενδιαφερομένου κράτους μέλους».[12]

Ποιες καταστάσεις χαρακτηρίζονται όμως ως «καθαρά επίπλαστες» ή αλλιώς «καθαρά τεχνητές μεθοδεύσεις»; Ορισμός του έννοιας αυτής δεν απαντάται στη νομολογία του Δικαστηρίου που αφορά την άμεση φορολογία παρά μόνο το 2006 στην απόφαση επί της υπόθεσης *Cadbury Schweppes*. Πριν το 2006 ο όρος «καθαρά επίπλαστες καταστάσεις» ή «καθαρά τεχνητές μεθοδεύσεις» είχε εμφανιστεί σε ορισμένες αποφάσεις του Δικαστηρίου χωρίς όμως περαιτέρω ανάπτυξη ή κάποια διευκρίνιση από το Δικαστήριο ως προς το περιεχόμενο του όρου αυτού.

Κάνοντας μια μικρή, σύντομη, αναδρομή στις αποφάσεις του Δικαστηρίου που αναφέρθηκαν στον όρο «καθαρά επίπλαστες καταστάσεις» ή «καθαρά τεχνητές μεθοδεύσεις» πριν την απόφαση *Cadbury Schweppes* παρατηρούμε ότι το Δικαστήριο σε καμία περίπτωση δεν είχε κάνει δεκτό το επιχείρημα της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής ώστε να δικαιώσει ένα εθνικό μέτρο το οποίο έκρινε ότι περιορίζει κάποια από τις βασικές κοινοτικές ελευθερίες. Σε όλες τις περιπτώσεις το επιχείρημα στο οποίο στηριζόταν το Δικαστήριο ήταν ότι το εκάστοτε εθνικό μέτρο που αποτελούσε αντικείμενο εξέτασης από το Δικαστήριο ως προς τη συμβατότητά του με το κοινοτικό δίκαιο δεν ήταν σχεδιασμένο ώστε να στοχεύει *αποκλειστικά* και *ειδικά* στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής με την αποτροπή χρήσης καθαρά επίπλαστων καταστάσεων ή τεχνητών μεθοδεύσεων μοναδικός σκοπός των οποίων είναι η αποφυγή της υπαγωγής στη νομοθεσία του ενδιαφερομένου κράτους μέλους.

Ειδικότερα:

- **Η απόφαση *ICI* (1998)[13], παράγραφος 26:**
  «Όσον αφορά τη δικαιολογία που στηρίζεται στον κίνδυνο φοροδιαφυγής, αρκεί να υπογραμμιστεί ότι η επίμαχη νομοθεσία στην κύρια δίκη δεν έχει ως ειδικό σκοπό τον αποκλεισμό της δυνατότητας να παρέχεται ένα φορολογικό πλεονέκτημα σε καθαρά επίπλαστες καταστάσεις, μόνος σκοπός των οποίων είναι η καταστρατήγηση της φορολογικής νομοθεσίας του Ηνωμένου Βασιλείου, αλλά αφορά, γενικά, κάθε περίπτωση στην οποία η πλειονότητα των θυγατρικών εταιριών ενός ομίλου είναι εγκατεστημένες για οποιοδήποτε λόγο εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου. Όμως, η εγκατάσταση εταιρίας εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου δεν σημαίνει αυτοδικαίως και φοροδιαφυγή, δεδομένου ότι εν πάση περιπτώσει η εταιρία αυτή υπάγεται στη φορολογική νομοθεσία του κράτους εγκαταστάσεως».

- **Η απόφαση *X & Y* (2002)[14], παράγραφοι 61 και 62:**
  «Η επίμαχη όμως στο πλαίσιο της κύριας δίκης διάταξη δεν έχει ως ειδικό σκοπό να αποκλείσει από ένα φορολογικό πλεονέκτημα τις αμιγώς τεχνητές εταιρικές μορφές των οποίων ο σκοπός θα ήταν η καταστρατήγηση του σουηδικού φορολογικού νόμου, αλλά αφορά, γενικώς, κάθε περίπτωση στην οποία, για οποιο

[12] Απόφαση *Cadbury Schweppes*, C-196/04, παράγραφος 51.
[13] *ICI*, C-264/96
[14] *X &Y*, C-436/00

δήποτε λόγο, η μεταβίβαση επί ζημία πραγματοποιείται προς εταιρία συσταθείσα σύμφωνα με τη νομοθεσία άλλου κράτους μέλους, στην οποία ο μεταβιβάζων κατέχει συμμετοχή, ή προς μια θυγατρική εταιρία η οποία έχει δημιουργηθεί στο Βασίλειο της Σουηδίας από μια τέτοια εταιρία».

- **Η απόφαση *Lankhorst-Hohorst* (2002)[15], παράγραφος 37:**
  «Όσον αφορά, ειδικότερα, τη δικαιολογία που στηρίζεται στον κίνδυνο φοροαποφυγής, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι η επίμαχη στην κύρια δίκη νομοθεσία δεν έχει ως ειδικό σκοπό τον αποκλεισμό της δυνατότητας να παρέχεται ένα φορολογικό πλεονέκτημα σε καθαρά επίπλαστες καταστάσεις, μόνος σκοπός των οποίων είναι η μη υπαγωγή στη γερμανική φορολογική νομοθεσία, αλλά αφορά, γενικώς, κάθε κατάσταση στην οποία η μητρική εταιρία έχει την έδρα της, για οποιονδήποτε λόγο, εκτός της Ομοσπονδιακής Δημοκρατίας της Γερμανίας».

- **Η απόφαση *Lasteyrie de Saillant* (2004)[16], παράγραφος 50:**
  «Όσον αφορά τον προβαλλόμενο από το αιτούν δικαστήριο με το προδικαστικό ερώτημα δικαιολογητικό λόγο που αντλείται από τον σκοπό προλήψεως της φοροαποφυγής, επιβάλλεται να τονισθεί ότι το άρθρο 167 bis του ΓΦΚ δεν έχει ως ειδικό σκοπό να στερήσει ένα φορολογικό πλεονέκτημα από τις αμιγώς επίπλαστες καταστάσεις που αποσκοπούν στην καταστρατήγηση της γαλλικής φορολογικής νομοθεσίας, αλλά αφορά, γενικώς, κάθε περίπτωση στην οποία ένας φορολογούμενος, ο οποίος κατέχει σημαντικό μερίδιο συμμετοχής σε εταιρία υποκείμενη στον φόρο εταιριών, μεταφέρει, για οποιοδήποτε λόγο, εκτός Γαλλίας τη φορολογική του κατοικία».

- **Η απόφαση *Marks & Spencer* (2005)[17], παράγραφος 51:**

Στην απόφαση *Marks & Spencer* το επιχείρημα της καταπολέμησης της φοροδιαφυγής έγινε για πρώτη φορά δεκτό από το Δικαστήριο ως λόγος που δικαιολογεί μέτρο το οποίο κατ' αρχήν αντιβαίνει σε θεμελιώδη ελευθερία, πλην όμως όχι ως αυτοτελής λόγος αλλά ως μέρος ενός συλλογισμού στον οποίο λαμβάνονται υπόψη σωρευτικά τρία επιμέρους δικαιολογητικά στοιχεία, θεωρουμένων από κοινού:

- τη διαφύλαξη της ισόρροπης κατανομής της εξουσίας φορολογήσεως μεταξύ των κρατών μελών
- την αποφυγή της δυνατότητας λήψης υπόψη των ζημιών δυο φορές και
- την αποτροπή του κινδύνου φοροδιαφυγής.

Όπως χαρακτηριστικά αναφέρεται στην απόφαση του Δικαστηρίου (παρα 51):

«Λαμβανομένων υπόψη των τριών δικαιολογητικών αυτών στοιχείων, θεωρουμένων από κοινού, επισημαίνεται ότι μια περιοριστική κανονιστική ρύθμιση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, αφενός, επιδιώκει θεμιτούς σκοπούς σύμφωνους με τη Συνθήκη και απορρέοντες από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος και, αφετέρου, είναι κατάλληλη για τη διασφάλιση της επιτεύξεως των εν λόγω σκοπών.»

---

[15] *Lankhorst – Hohorst*, C-324/00
[16] *Lasteyrie du Saillant*, C-9/02
[17] *Marks & Spencer*, C-446/03

Και στην παράγραφο 57 της απόφασης:

«Στο πλαίσιο αυτό, πρέπει επίσης να διευκρινισθεί ότι τα κράτη μέλη παραμένο ελεύθερα να θεσπίζουν ή να διατηρούν σε ισχύ κανόνες έχοντες ως ειδικό σκο τον αποκλεισμό της δυνατότητας να παρέχεται ένα φορολογικό πλεονέκτημα καθαρά επίπλαστες καταστάσεις, μόνος σκοπός των οποίων είναι η καταστρατ γηση της εθνικής φορολογικής νομοθεσίας»

- **Η υπόθεση Cadbury Schweppes (2006)**[18]

Με δεδομένο το σώμα αυτό της νομολογίας και τη συνεχή απόρριψη των εθνικ μέτρων που είχαν ως σκοπό την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγ αλλά και τη δύσκολα ερμηνεύσιμη και εφαρμόσιμη απόφαση του Δικαστηρίου στην υπ θεση *Marks & Spencer* δημιουργήθηκε η ανάγκη παροχής διευκρινίσεων προς τα κρ τη μέλη ως προς το τι θα συνιστούσε από την πλευρά του Δικαστηρίου ένα αποδεκτό μ τρο το οποίο έχει σκοπό την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή/και της φοροαποφ γής. Με την απόφαση στην υπόθεση *Cadbury Schweppes* το Δικαστήριο έδωσε για πρ τη φορά κάποιες οδηγίες στα κράτη μέλη ως προς το περιεχόμενο της έννοιας «καθ ρά επίπλαστες καταστάσεις» ή «καθαρά τεχνητές μεθοδεύσεις».

Δύο είναι τα κριτήρια τα οποία χρησιμοποιεί το Δικαστήριο για να εξακριβώσει τ ύπαρξη μιας «καθαρά επίπλαστης κατάστασης», ένα υποκειμενικό και ένα αντικειμ νικό. Το *υποκειμενικό κριτήριο* συνίσταται στην διακρίβωση της πρόθεσης του φορ λογούμενου να παρακάμψει την εθνική φορολογική νομοθεσία προκειμένου να λάβει έ φορολογικό πλεονέκτημα το οποίο διαφορετικά ο φορολογούμενος αυτό δεν θα δικ ούτο να λάβει.[19] Το *αντικειμενικό κριτήριο* συνίσταται στην συνδρομή *αντικειμενικ περιστάσεων* με βάση τις οποίες είναι δυνατή η διακρίβωση του αν και σε ποιο βαθ ο σκοπός της Συνθήκης ή αλλιώς η ουσία των δικαιωμάτων που αποτελούν τον πυρή των θεμελιωδών ελευθεριών της εγκατάστασης, της παροχής υπηρεσιών, της κυκλ φορίας των εμπορευμάτων, της μετακίνησης εργαζομένων και κυκλοφορίας κεφαλ ων πραγματώνεται[20].

---

[18] Η κρίση του Δικαστηρίου στην υπόθεση αυτή όσον αφορά τον ορισμό της καθαρά επίπλαστης κατάστασ ή τεχνητής μεθόδευσης υιοθετήθηκε στη συνέχεια και στην απόφαση επί της υπόθεσης *Thin Cap*, C-524/ (2007).

[19] Βλ. την απόφαση *Cadbury Schweppes*, παράγραφος 64:

"Πράγματι, για τη διαπίστωση της υπάρξεως μιας τέτοιας επίπλαστης καταστάσεως απαιτείται να προκύπ από αντικειμενικά στοιχεία, επιπλέον ενός υποκειμενικού στοιχείου που συνίσταται στη βούληση επιτεύ ως φορολογικού πλεονεκτήματος, ότι, παρά την τυπική τήρηση των προβλεπομένων από το κοινοτικό δίκ προϋποθέσεων, δεν επιτυγχάνεται ο σκοπός τον οποίο επιδιώκει η ελευθερία εγκαταστάσεως, όπως εκ θεται στις σκέψεις 54 και 55 της παρούσας αποφάσεως".

[20] Βλ. την απόφαση *Cadbury Schweppes*, παράγραφοι 54-55:

«Λαμβανομένου υπόψη αυτού του σκοπού εντάξεως στο κράτος μέλος υποδοχής, η εγκατάσταση, υπό έννοια των διατάξεων της Συνθήκης περί ελευθερίας εγκαταστάσεως, συνεπάγεται την πραγματική άσκη μιας οικονομικής δραστηριότητας με τη δημιουργία μιας μόνιμης υποδομής σ' αυτό το άλλο κράτος για ρισμένο χρονικό διάστημα (βλ. αποφάσεις της 25ης Ιουλίου 1991, C-221/89, Factortame κ.λπ., Συλλογή 19 σ. I-3905, σκέψη 20, καθώς και της 4ης Οκτωβρίου 1991, C-246/89, Επιτροπή κατά Ηνωμένου Βασιλεί Συλλογή 1991, σ. I-4585, σκέψη 21). Κατά συνέπεια, προϋποθέτει πραγματική εγκατάσταση της ενδιαφερ μένης εταιρίας στο κράτος μέλος υποδοχής και την άσκηση ουσιαστικής οικονομικής δραστηριότητας εν αυτού.

Τέτοιες αντικειμενικές περιστάσεις οι οποίες συντρέχουν στις περιπτώσεις γνησίων καταστάσεων είναι:

- Η ***πραγματική εγκατάσταση*** του φορολογούμενου στο άλλο κράτος μέλος και
- Η άσκηση ***ουσιαστικής οικονομικής δραστηριότητας*** μέσω της εγκατάστασης αυτής στο άλλο κράτος μέλος.

Από την άλλη, στις αντικειμενικές καταστάσεις οι οποίες εφόσον συντρέχουν είναι ενδεικτικές ύπαρξης εικονικότητας περιλαμβάνονται οι περιπτώσεις κατά τις οποίες:

- Η (δευτερεύουσα) εγκατάσταση δεν ανταποκρίνεται σε κάποια οικονομική πραγματικότητα και
- Η (δευτερεύουσα) εγκατάσταση αυτή έχει ιδρυθεί με σκοπό να αποφευχθεί η πληρωμή φόρου που οφείλεται στο κράτος προέλευσης (κατοικίας) του φορολογούμενου.

Τα κριτήρια τα οποία δύνανται να λαμβάνουν υπόψη τους τα κράτη μέλη προκειμένου να διακριβωθεί η γνησιότητα ή η εικονικότητα μια συναλλαγής ή μιας εγκατάστασης πρέπει επίσης να πληρούν τους όρους που έχει θέσει το Δικαστήριο. Ειδικότερα τα κριτήρια αυτά πρέπει να βασίζονται σε *αντικειμενικούς παράγοντες* οι οποίοι είναι δυνατόν να ελεγχθούν και αξιολογηθούν από τρίτα πρόσωπα. Οι αντικειμενικοί αυτοί παράγοντες πρέπει να στοχεύουν στην απόδειξη του αν και κατά πόσο η οικονομική πραγματικότητα υπάρχει σε κάποια δεδομένη κατάσταση (είτε πρόκειται για συναλλαγή ή για εγκατάσταση) ή όχι.[21] Η ύπαρξη οικονομικής πραγματικότητας με τη σειρά της αποδεικνύεται από την ύπαρξη ή όχι των δυο στοιχείων που προαναφέρθηκαν:

- Πραγματική εγκατάσταση και
- Ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα.

Η ύπαρξη ή όχι πραγματικής εγκατάστασης αξιολογείται στη βάση κριτηρίων όπως η ύπαρξη κτιριακής υποδομής, προσωπικού και εξοπλισμού στην εγκατάσταση στο άλλο κράτος μέλος. Η ύπαρξη ή όχι ουσιαστικής οικονομικής δραστηριότητας από την άλλη αξιολογείται με βάση παράγοντες όπως η ανάληψη επιχειρηματικού ρίσκου από την εγκατάσταση στο άλλο κράτος μέλος ή από την διενέργεια συναλλαγών μεταξύ των εγκαταστάσεων υπό καθεστώς πλήρους ανταγωνισμού, υπό συνθήκες δηλαδή που θα επικρατούσαν αν τα συναλλασσόμενα μέρη δεν ήταν συνδεδεμένα (arm's length principle).

Με βάση την εφαρμογή αυτών των κριτηρίων το Δικαστήριο έχει οδηγηθεί στο συμπέρασμα ότι περιπτώσεις θυγατρικών εταιρειών που λειτουργούν ως «ταχυδρομικές θυρίδες» ή ως «προπέτασμα»[22] αποτελούν κατ' αρχήν εικονικές εγκαταστάσεις αφού δεν θα πληρούν τα κριτήρια για να θεωρηθούν ως πραγματικές εγκαταστάσεις μέσω των οποίων ένας φο-

---

Επομένως, για να μπορεί να δικαιολογηθεί ένας περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως για λόγους καταπολεμήσεως των καταχρηστικών πρακτικών, ο ειδικός σκοπός ενός τέτοιου περιορισμού πρέπει να έγκειται στην παρεμπόδιση μεθοδεύσεων που συνίστανται στη δημιουργία καθαρά επίπλαστων καταστάσεων, χωρίς οικονομική ουσία, με σκοπό την αποφυγή του φόρου που θα βάρυνε κανονικά τα κέρδη που προκύπτουν από δραστηριότητες ασκούμενες στην ημεδαπή».

[21] Βλ. για παράδειγμα την απόφαση στην υπόθεση *Thin Cap*, C-524/04, παράγραφος 74:
«Για να μπορεί να δικαιολογηθεί ένας περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως από λόγους καταπολεμήσεως των καταχρήσεων, ο περιορισμός πρέπει να σκοπεί ειδικά την παρεμπόδιση μεθοδεύσεων που συνίστανται στη δημιουργία αμιγώς τεχνητών σχημάτων, χωρίς οικονομική ουσία, με σκοπό την αποφυγή του φόρου που κανονικά θα βάρυνε τα κέρδη που πηγάζουν από δραστηριότητες ασκούμενες στην ημεδαπή».

[22] Βλ. την απόφαση *Cadbury Schweppes*, παράγραφος 68.

ρολογούμενος ασκεί ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα. Το ίδιο είναι δυνατόν να ισχύ ει και για τις περιπτώσεις που διαπιστώνεται απόκλιση από την αρχή του πλήρους αντα γωνισμού στις συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων που βρίσκονται σε διαφο ρετικά κράτη μέλη,[23] αν και σε αυτή τη δεύτερη περίπτωση δεν πρέπει να αποκλείεται τ ενδεχόμενο η συναλλαγή να είναι πραγματική και να μην έχει γίνει με σκοπό τη φοροδια φυγή ή φοροαποφυγή.[24]

Από την άλλη το Δικαστήριο στο πλαίσιο εξέτασης διαφόρων μέτρων που έχουν τεθε για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής έχει αποφανθεί και για τις περιπτώσεις οι οποί ες δεν συνιστούν άνευ ετέρου «καθαρά τεχνητές μεθοδεύσεις» οι οποίες έχουν σκοπό τ φοροδιαφυγή. Τέτοιες περιπτώσεις είναι:

- Η δημιουργία δευτερεύουσας εγκατάστασης σε άλλο κράτος μέλος, είτε με τη μορ φή γραφείου, υποκαταστήματος κλπ ή με τη μορφή θυγατρικής εταιρείας[25]
- Το γεγονός ότι οι δραστηριότητες της δευτερεύουσας εγκατάστασης στο άλλο κρά τος μέλος (κράτος υποδοχής) είναι δραστηριότητες που θα μπορούσε να αναλάβει ίδιος ο φορολογούμενος στο κράτος κατοικίας του[26]
- Το γεγονός ότι η εταιρία έχει συσταθεί σε κράτος μέλος με αποκλειστικό σκοπό ν επωφεληθεί από μια ευνοϊκότερη νομοθεσία που ισχύει στο άλλο κράτος μέλος
- Ο σκοπός της μείωσης της φορολογικής επιβάρυνσης
- Το γεγονός της ύπαρξης χαμηλότερης φορολογίας σε άλλο κράτος μέλος[28]
- Η ύπαρξη ενός ευνοϊκού φορολογικού καθεστώτος σε άλλο κράτος μέλος[29]
- Η χορήγηση κρατικών ενισχύσεων στο άλλο κράτος μέλος, ακόμα και αν οι κρατικέ ενισχύσεις δεν είναι συμβατές με τη Συνθήκη[30]
- Η μεταφορά της έδρας ή της κατοικίας του φορολογούμενου σε άλλο κράτος μέλος[3

Τα παραπάνω περιστατικά δεν είναι ικανά από μόνα τους και χωρίς τη συνδρομή και τα άλλων προϋποθέσεων που έχει θέσει το δικαστήριο να θεωρηθούν ότι συνεπάγονται δίχω άλλο φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή, αφού αυτά τα περιστατικά ουσιαστικά αποτελοί άσκηση του δικαιώματος ελεύθερης εγκατάστασης ή παροχής υπηρεσιών ή κυκλοφορία κεφαλαίων στην ενιαία αγορά, που είναι και ο σκοπός της Ευρωπαϊκής Συνθήκης. Έτσι

---

[23] Βλ. τις προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα Geelhoed στην υπόθεση *Thin Cap*, παράγραφος 66.

[24] Βλ. την απόφαση *Thin Cap*, παράγραφος 81:

«Συγκεκριμένα, το ότι σε μια ημεδαπή εταιρεία χορηγήθηκε δάνειο από αλλοδαπή εταιρεία υπό όρους πι δεν αντιστοιχούν σε αυτούς που οι εμπλεκόμενες εταιρείες θα συμφωνούσαν υπό συνθήκες πλήρους αντι γωνισμού συνιστά για το κράτος μέλος εγκαταστάσεως της δανειολήπτριας εταιρείας ένα αντικειμενικό κ ελέγξιμο από τρίτους στοιχείο, βάσει του οποίου μπορεί να διαπιστωθεί αν η επίμαχη συναλλαγή αποτελ εν όλω ή εν μέρει ένα αμιγώς τεχνητό σχήμα, κύριος σκοπός του οποίου είναι η μη υπαγωγή στη φορολογ κή νομοθεσία του συγκεκριμένου κράτους μέλους. Συναφώς, τίθεται το ερώτημα αν, ελλείψει ειδικών σχ σεων μεταξύ των εμπλεκομένων εταιρειών, το δάνειο θα χορηγούνταν καν ή αν θα χορηγούνταν διαφορετ κό ποσό με διαφορετικό επιτόκιο».

[25] *ICI*, παράγραφος 26.

[26] *Cadbury Schweppes*, παράγραφος 69.

[27] *Cadbury Schweppes*, παράγραφος 37.

[28] *Eurowings*, παράγραφος 44.

[29] *Cadbury Schweppes*, παράγραφοι 36-38.

[30] Βλ. τις προτάσεις του Γενικού Εισαγγελέα Leger στην υπόθεση *Cadbury Schweppes*, παράγραφοι 55-6

[31] *Lasteyrie du Saillant*, παράγραφος 51.

θεσμοθέτηση από τα κράτη μέλη γενικών μέτρων τα οποία αν και επιδιώκουν θεμιτό σκοπό, όπως η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, όμως πλήττουν τις θεμελιώδεις ελευθερίες δεν είναι ανεκτή διότι υπερβαίνουν κατά πολύ το αναγκαίο για την επίτευξη του σκοπού μέτρο (μη τήρηση της αρχής της αναλογικότητας του μέτρου).[32]

Έχοντας μια εικόνα λοιπόν του τι μπορεί να θεωρηθεί ως «καθαρά επίπλαστη κατάσταση» ή «καθαρά τεχνητή μεθόδευση» με βάση τη νομολογία του Δικαστηρίου, το επόμενο ερώτημα που ανακύπτει είναι: ποιος έχει το βάρος της απόδειξης της ύπαρξης μιας τέτοιας κατάστασης, ο φορολογούμενος ή η φορολογική αρχή;

Ποιος φέρει το βάρος της απόδειξης ύπαρξης μιας «καθαρά επίπλαστη κατάσταση» ή «καθαρά τεχνητή μεθόδευση»;

Κατ' αρχήν πρέπει να υπομνησθεί ότι η κατανομή του βάρους της απόδειξης ανήκει στην αρμοδιότητα των κρατών μελών, τα οποία απολαμβάνουν στο πλαίσιο αυτό της σχετικής εθνικής δικονομικής αυτονομίας. Και η αρχή όμως της εθνικής δικονομικής αυτονομίας υπόκειται στον έλεγχο του Δικαστηρίου το οποίο μπορεί να ελέγχει αν οι εθνικές διαδικαστικές/δικονομικές ρυθμίσεις υπερβαίνουν τα όρια των αρχών της αποτελεσματικότητας και της αναλογικότητας του κοινοτικού δικαίου.

Στην απόφαση *Cadbury Schweppes* το Δικαστήριο έδωσε οδηγίες σχετικά με την κατανομή του βάρους απόδειξης μεταξύ του φορολογούμενου και της φορολογικής αρχής. Έτσι, σύμφωνα με το Δικαστήριο υποχρεώσεις (και δικαιώματα) έχουν και οι δυο πλευρές. Η μεν ημεδαπή εταιρεία:

«πρέπει να έχει τη δυνατότητα να προσκομίσει στοιχεία σχετικά με το υποστατό της εγκαταστάσεως της ΕΑΕ και τον ουσιαστικό χαρακτήρα των δραστηριοτήτων της, καθόσον η ως άνω ημεδαπή εταιρία είναι σε θέση να αποδείξει τις περιστάσεις αυτές καλύτερα από οποιονδήποτε άλλο».[33]

Από την άλλη πλευρά οι αρμόδιες εθνικές αρχές λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που παρέχει η ημεδαπή εταιρεία και προκειμένου να λάβουν πληροφορίες και να προβούν στις απαραίτητες διασταυρώσεις και ελέγχους:

«έχουν τη δυνατότητα να προσφύγουν στους μηχανισμούς συνεργασίας και ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των εθνικών φορολογικών αρχών που προβλέπονται από (...) την οδηγία 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, περί της αμοιβαίας συνδρομής των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών στον τομέα των αμέσων φόρων (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86), και, όσον αφορά την υπό κρίση υπόθεση, από τη Σύμβαση που συνήφθη στις 2 Ιουνίου 1976 μεταξύ Ηνωμένου Βασιλείου της Μεγάλης Βρετανίας και της Βόρειας Ιρλανδίας και Ιρλανδίας περί αποφυγής της διπλής φορολογήσεως και περί προλήψεως της φοροαποφυγής όσον αφορά τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου».[34]

Από τα παραπάνω προκύπτει σαφώς ότι το βάρος της απόδειξης δεν βαρύνει αποκλει-

---

[32] Βλ. ενδεικτικά την απόφαση *Lasteyrie du Saillant*, παράγραφος 52:
«Επομένως, το άρθρο 167 bis του ΓΦΚ δεν μπορεί, δίχως να υπερβαίνει κατά πολύ το αναγκαίο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού μέτρο, να προβλέπει τεκμήριο προθέσεως παρακάμψεως της γαλλικής φορολογικής νομοθεσίας για κάθε φορολογούμενο που μεταφέρει την κατοικία του εκτός Γαλλίας».

[33] Απόφαση *Cadbury Schweppes*, παράγραφος 70.

[34] Απόφαση *Cadbury Schweppes*, παράγραφος 71.

στικά το ένα ή το άλλο μέρος, αλλά, σύμφωνα με τις οδηγίες του Δικαστηρίου, μοιράζεται: ο μεν φορολογούμενος πρέπει να μπορεί να προσκομίσει στοιχεία και να παράσχει πληροφορίες προς τη φορολογική αρχή σε σχέση με τις δραστηριότητές του σε άλλα κράτη μέλη, η δε φορολογική αρχή πρέπει να είναι σε θέση να ελέγξει τις πληροφορίες και τα στοιχεία αυτά.

Στο πλαίσιο αυτό είναι συνηθισμένη η χρήση τεκμηρίων στη νομοθεσία των κρατών μελών, τα οποία αποτελούν ουσιαστικά αντιστροφή του βάρους της απόδειξης. Το επόμενο ερώτημα που τίθεται επομένως είναι το αν είναι κατ' αρχήν ανεκτή από το κοινοτικό δίκαιο η θέσπιση τεκμηρίων για τη θεμελίωση της ύπαρξης «καθαρά επίπλαστων καταστάσεων» ή «καθαρά τεχνητών μεθοδεύσεων» και την απόδειξη, με αυτόν τον τρόπο, φοροδιαφυγής ή φοροαποφυγής.

Είναι ανεκτή από το κοινοτικό δίκαιο η θέσπιση τεκμηρίων φοροδιαφυγής;

Αρχικά κάποιες γενικές παρατηρήσεις σχετικά με τη χρήση τεκμηρίων ως μέσων για την απόδειξη της φοροδιαφυγής: η θέσπιση τεκμηρίων δεν είναι γενικά αντίθετη προς το κοινοτικό δίκαιο. Αντιθέτως είναι μάλλον χρήσιμα στο μέτρο που παρέχουν ασφάλεια δικαίου τόσο για τους φορολογούμενους όσο και για τις φορολογικές αρχές και επιπλέον εξασφαλίζουν την αποτελεσματική εφαρμογή στην πράξη των διατάξεων περί καταπολέμησης της φοροδιαφυγής.[35] Τα τεκμήρια αυτά όμως, ως διαδικαστικοί κανόνες κατανομής βάρους απόδειξης, θα πρέπει όπως προαναφέρθηκε να ικανοποιούν τις απαιτήσεις της αποτελεσματικότητας (να είναι δηλαδή λογικά) και της αναλογικότητας (να μην υπερβαίνουν δηλαδή το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού).[36]

Έτσι, όπως έχει κριθεί από το Δικαστήριο, τα θεσπιζόμενα τεκμήρια δεν μπορεί να είναι γενικά αλλά αντίθετα πρέπει να είναι ειδικά και σε κάθε περίπτωση να βρίσκονται σε λογική σχέση προς το σκοπό που επιδιώκουν. Σύμφωνα με την κρίση του Δικαστηρίου στην υπόθεση *Thin Cap*:[37]

«Το γεγονός και μόνον ότι σε μια ημεδαπή εταιρεία χορηγείται δάνειο από συνδεδεμένη εταιρεία εγκατεστημένη σε άλλο κράτος μέλος <u>δεν μπορεί να στηρίξει ένα γενικό τεκμήριο φοροδιαφυγής</u> και να δικαιολογήσει ένα μέτρο που θίγει μια θεμελιώδη ελευθερία την οποία εγγυάται η Συνθήκη.

Για να μπορεί να δικαιολογηθεί ένας περιορισμός της ελευθερίας εγκαταστάσεως από λόγους καταπολεμήσεως των καταχρήσεων, <u>ο περιορισμός πρέπει να σκοπεί ειδικά</u> την παρεμπόδιση μεθοδεύσεων που συνίστανται στη δημιουργία αμιγώς τεχνητών σχη-

---

[35] Βλ. τις απόψεις του Γενικού Εισαγγελέα Geelhoed στην υπόθεση Thin Cap, παράγραφος 66 όπου επισημαίνεται ότι:

«Επιπλέον, φρονώ ότι είναι νόμιμο, και μάλιστα θα πρέπει να τύχει ενθαρρύνσεως, το να καθορίζουν τα κράτη μέλη ορισμένα εύλογα κριτήρια βάσει των οποίων θα εκτιμάται κατά πόσον μια συναλλαγή είναι σύμφωνη με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, ώστε σε περίπτωση που δεν πληρούνται τα κριτήρια αυτά να τεκμαίρεται ότι η συναλλαγή είναι καταχρηστική μέχρις αποδείξεως του εναντίου. Φρονώ ότι ο καθορισμός τέτοιων κριτηρίων είναι προς όφελος της ασφάλειας δικαίου των φορολογουμένων καθώς και προς όφελος της εφαρμογής στη πράξη των ρυθμίσεων από τις φορολογικές αρχές».

[36] Βλ. τις απόψεις του Γενικού Εισαγγελέα Geelhoed στην υπόθεση *Thin Cap*, παράγραφος 67:

«Εντούτοις, η διατύπωση και η εφαρμογή στην πράξη ενός τέτοιου κριτηρίου πρέπει επίσης να πληροί τις απαιτήσεις της αρχής της αναλογικότητας».

[37] Βλ. την απόφαση *Thin Cap*, παράγραφοι 73 και 74.

μάτων, χωρίς οικονομική ουσία, με σκοπό την αποφυγή του φόρου που κανονικά θα βάρυνε τα κέρδη που πηγάζουν από δραστηριότητες ασκούμενες στην ημεδαπή».

Εφόσον λοιπόν τα γενικά τεκμήρια φοροδιαφυγής δεν γίνονται αποδεκτά από το Δικαστήριο διότι παραβιάζουν την αρχή της αναλογικότητας, το επόμενο ερώτημα που τίθεται είναι αν ένα τεκμήριο που δεν είναι γενικό αλλά στοχεύει ειδικά στην παρεμπόδιση μεθοδεύσεων που συνίστανται στη δημιουργία αμιγώς τεχνητών σχημάτων μπορεί να είναι αμάχητο.

Είναι, ειδικότερα, ανεκτή από το κοινοτικό δίκαιο η θέσπιση αμάχητων τεκμηρίων φοροδιαφυγής;

Για να δοθεί απάντηση στο ερώτημα αυτό πρέπει πρώτα να γίνει μια διάκριση μεταξύ αμιγώς ενδοκοινοτικών περιπτώσεων και περιπτώσεων που αποτελούν αντικείμενο του κοινοτικού δικαίου πλην όμως αφορούν σχέσεις ενός κράτους μέλους με μια τρίτη, μη κοινοτική χώρα. Κάθε μια από τις περιπτώσεις αυτές θα εξετασθούν ξεχωριστά.

(α) αμιγώς ενδοκοινοτικές σχέσεις

Στις αμιγώς ενδοκοινοτικές σχέσεις η θέσπιση αμάχητου τεκμηρίου θα ήταν αντίθετη προς την αρχή της αναλογικότητας. Όπως έχει κριθεί από το Δικαστήριο:

«Όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 67 των προτάσεών του, η εθνική νομοθεσία, εφόσον προβλέπει ότι η διαπίστωση του αν μια συναλλαγή συνιστά αμιγώς τεχνητό σχήμα που εξυπηρετεί αποκλειστικά φορολογικούς σκοπούς πρέπει να στηρίζεται σε αντικειμενικά και ελέγξιμα στοιχεία, δεν υπερβαίνει το μέτρο που είναι αναγκαίο για την πρόληψη καταχρήσεων, υπό την προϋπόθεση, πρώτον, ότι, όποτε η ύπαρξη τέτοιου τεχνητού σχήματος δεν μπορεί να αποκλειστεί, ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα, χωρίς να υπόκειται σε υπερβολικούς διοικητικούς περιορισμούς, να προσκομίσει στοιχεία σχετικά με τους εμπορικούς λόγους για τους οποίους πραγματοποιήθηκε η σχετική συναλλαγή».[38]

Γροκύπτει σαφώς ότι η εφαρμογή της αρχής της αναλογικότητας επιβάλλει στα κράτη μέλη τα τεκμήρια που θεσπίζουν να πληρούν τις παρακάτω προϋποθέσεις:

- να μην υπερβαίνουν το μέτρο που είναι αναγκαίο για την πρόληψη καταχρήσεων
- να επιτρέπουν σε κάθε περίπτωση στον φορολογούμενο την ανταπόδειξη και
- να μην θέτουν υπερβολικούς διοικητικούς περιορισμούς.

Το Δικαστήριο διευκρίνισε ότι δεν συμβατή με το κοινοτικό δίκαιο νομοθεσία η οποία αποκλείει εκ των προτέρων τον φορολογούμενο από το να προσκομίζει ενώπιον της αρμόδιας εθνικής αρχής τα στοιχεία εκείνα τα οποία κατά τη γνώμη του αποδεικνύουν τη γνησιότητα της συναλλαγής ή της εγκατάστασής του στο άλλο κράτος μέλος όπως επίσης και ότι σκοπός της συγκεκριμένης συμπεριφοράς του δεν είναι η αποφυγή πληρωμής φόρων αλλά βάσιμοι επιχειρηματικοί λόγοι. Σύμφωνα με το Δικαστήριο στην απόφασή του στην υπόθεση *Européenne et Luxembourgeoise d'investissements SA (ELISA)* η οποία αφορούσε το γαλλικό ειδικό φόρο επί των ακινήτων αντίστοιχο του ειδικού φόρου επί ακινήτων του Ν.3091/2002:

«δεν μπορεί να αποκλειστεί εκ των προτέρων ότι ο φορολογούμενος θα είναι σε θέση

[38] Βλ. την απόφαση *Thin Cap*, παράγραφος 82.

να προσκομίσει τα κατάλληλα δικαιολογητικά έγγραφα που θα παράσχουν στις φορ λογικές αρχές του κράτους μέλους επιβολής του φόρου τη δυνατότητα να εξακριβώσο με σαφήνεια και ακρίβεια, ότι δεν προσπαθεί να αποφύγει ή να διαφύγει την πληρω φόρου».[39]

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι στις ενδοκοινοτικές σχέσεις τα αμάχητα τεκμήρια φ ροδιαφυγής δεν είναι ανεκτά αλλά σε κάθε περίπτωση ο φορολογούμενος θα πρέπει να έ τη δυνατότητα ανταπόδειξης.

(β) σχέσεις μεταξύ κράτους μέλους της ΕΕ και τρίτης, μη κοινοτικής, χώρας

Η περίπτωση των σχέσεων μεταξύ κρατών μελών της ΕΕ και τρίτων χωρών είναι δι φορετική. Αντίθετα μάλιστα με ότι αναφέρθηκε στην προηγούμενη ενότητα, όπως προκ πτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου, τα αμάχητα τεκμήρια είναι υπό προϋποθέσεις αν κτά στις περιπτώσεις που εμπλέκονται τρίτες χώρες. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αυτής τ περίπτωσης προσφέρει η απόφαση του Δικαστηρίου της 28ης Οκτωβρίου 2010 στην υπ θεση *Établissements Rimbaud SA*.[40] Η υπόθεση αυτή αποτελεί ουσιαστικά συνέχεια τ υπόθεσης *ELISA* που αναφέρθηκε προηγουμένως και αφορά επίσης τον γαλλικό ειδι φόρο επί των ακινήτων. Ενώ όμως στην υπόθεση *ELISA* η γαλλική νομοθεσία εξετάσθη σε σχέση με την εφαρμογή της σε φορολογούμενους κατοίκους Λουξεμβούργου (αμιγ ενδοκοινοτική περίπτωση), στην δεύτερη αυτή υπόθεση η παραπονούμενη εταιρεία έχει τ έδρα της στο Λιχτενστάιν, η οποία δεν ανήκει στην Ευρωπαϊκή Ένωση αλλά στον Ευρωπαϊ Οικονομικό Χώρο (ΕΟΧ).

Το ερώτημα που έθεσε η εταιρεία *Établissements Rimbaud SA* ήταν αν στην περίπτ σή της έχει εφαρμογή τη απόφαση του Δικαστηρίου στην υπόθεση *ELISA*. Σύμφωνα με νομολογία του Δικαστηρίου όσον αφορά την ελευθερία κυκλοφορίας των κεφαλαίων οποία έχει εφαρμογή και στις σχέσεις των κρατών μελών της ΕΕ με τρίτες χώρες:

«η νομολογία αυτή αφορά περιορισμούς στην άσκηση της ελεύθερης κυκλοφορίας ο εσωτερικό της Κοινότητας και δεν μπορεί να εφαρμοστεί αυτούσια στις κινήσεις κ φαλαίων μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών, καθώς οι κινήσεις αυτές εντάσσο νται σε διαφορετικό νομικό πλαίσιο από αυτό που εξετάστηκε στο πλαίσιο των υποθ σεων επί των οποίων εκδόθηκαν οι παρατεθείσες στις δύο προηγούμενες σκέψεις απ φάσεις»[41]

μεταξύ των οποίων και η υπόθεση *ELISA*. Η διαφορά έγκειται στο διαφορετικό νομι πλαίσιο που διέπει τις σχέσεις αφενός μεταξύ των κρατών μελών της ΕΕ και αφετέρου μ ταξύ των κρατών μελών της ΕΕ και τρίτων χωρών, γεγονός στο οποίο το Δικαστήριο δίν ιδιαίτερη έμφαση.

Στην υπόθεση *Établissements Rimbaud SA* το Δικαστήριο επεσήμανε για μια ακόμ φορά ότι:

---

[39] Βλ. την απόφαση στην υπόθεση ELISA, C-451/05, παράγραφος 96 με περαιτέρω παραπομπές στη νομ λογία του Δικαστηρίου.

[40] *Établissements Rimbaud SA*, C-72/09.

[41] Βλ. την απόφαση του Δικαστηρίου της 18ης Δεκεμβρίου 2007 στην υπόθεση *A*, C-101/05, παράγραφος Όμοια απεφάνθη το Δικαστήριο και στην απόφαση επί της υπόθεσης *Commission v. Italy*, C-540/07 (παρ γραφος 69).

«η υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προαναφερθείσα απόφαση ELISA αφορούσε πραγματικά περιστατικά σχετικά με κράτη μέλη της Ένωσης, και όχι με οποιοδήποτε τρίτο κράτος. Κατά συνέπεια, οι απαντήσεις που δόθηκαν με την ως άνω απόφαση στα υποβληθέντα, στην περίπτωση εκείνη, προδικαστικά ερωτήματα αφορούν αποκλειστικώς τις σχέσεις μεταξύ των κρατών μελών της Ένωσης.

Σημειωτέον ότι η νομολογία σχετικά με τους περιορισμούς στην άσκηση των δικαιωμάτων που αφορούν την ελεύθερη κυκλοφορία στο εσωτερικό της Ένωσης δεν μπορεί να εφαρμοστεί αυτούσια στις κινήσεις κεφαλαίων μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών, καθώς οι κινήσεις αυτές εντάσσονται σε διαφορετικό νομικό πλαίσιο»[42] (έμφαση δική μας).

Το διαφορετικό νομικό πλαίσιο στο οποίο κάνει αναφορά το Δικαστήριο έχει να κάνει με ύπαρξη και τη δυνατότητα επίκλησης από τα κράτη μέλη στις μεταξύ ους σχέσεις της οδηγίας 77/799/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 19ης Δεκεμβρίου 1977, σχετικά με την αμοιβαία συνδρομή των αρμόδιων αρχών των κρατών μελών στον τομέα της άμεσης και της έμμεσης φορολογίας (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 86), όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 92/12/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 25ης Φεβρουαρίου 1992 (οδηγία 77/799), προκειμένου να λάβει εκ μέρους των αρμοδίων αρχών άλλου κράτους μέλους όλες τις πληροφορίες που θα του επιτρέψουν να προβεί στον ορθό προσδιορισμό του ποσού των φόρων που καλύπτονται από την εν λόγω οδηγία.[43]

Το πλαίσιο συνεργασίας μεταξύ των αρμοδίων αρχών των κρατών μελών, το οποίο θεσπίζει η οδηγία 77/799, δεν υφίσταται όσον αφορά τις σχέσεις μεταξύ αυτών και των αρμοδίων αρχών τρίτης χώρας που δεν έχει αναλάβει δέσμευση αμοιβαίας συνδρομής.[44] Έτσι δεν υφίσταται υποχρέωση της τρίτης χώρας προς παροχή πληροφοριών ώστε να καθίσταται δυνατή η διασταύρωση ή εξακρίβωση των πληροφοριών και στοιχείων που μπορεί να ζητηθούν από τον φορολογούμενο.

Σε μια τέτοια περίπτωση όμως, έκρινε το Δικαστήριο, η εθνική ρύθμιση η οποία εξαρτά την απαλλαγή από φόρο εταιρείας που έχει την έδρα της σε τρίτο κράτος είτε από την ύπαρξη σύμβασης διοικητικής συνδρομής μεταξύ του κράτους μέλους και της τρίτης χώρας με σκοπό την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής δεν αντίκειται στο κοινοτικό δίκαιο.[45] Αντίθετα μια τέτοια ρύθμιση είναι μάλλον επιβεβλημένη από τη στιγμή που δεν υπάρχει δέσμευση από την τρίτη χώρα ανάλογη με αυτήν που αναλαμβάνουν τα κράτη μέλη στο πλαίσιο της οδηγίας 77/799, άλλως θα οδηγούμασταν σε όμοια μεταχείριση ανόμοιων καταστάσεων.[46]

Η μη χορήγηση της δυνατότητας στο φορολογούμενο να αποδείξει την γνησιότητα της συναλλαγής και των προθέσεών του να μην αποφύγει την πληρωμή φόρων στις περιπτώσεις αυτές ισοδυναμεί, ακόμα και αν δεν διατυπώνεται κατ' αυτόν τον τρόπο στη σχετική εθνική διάταξη, στη θέσπιση αμάχητου τεκμηρίου φοροδιαφυγής ή ύπαρξης «καθαρά επίπλαστης κατάστασης». Ένα τέτοιο αμάχητο τεκμήριο όμως είναι σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου δικαιολογημένο από επιτακτικούς λόγους γενικού συμφέροντος σχε-

---

[42] *Établissements Rimbaud SA*, παράγραφοι 39-40.

[43] *Επιτροπή κατά Ιταλίας*, παράγραφος 60.

[44] *Établissements Rimbaud SA*, παράγραφος 41.

[45] *Établissements Rimbaud SA*, παράγραφος 52.

[46] Πρβλ. το σκεπτικό του Δικαστηρίου στην απόφαση *Établissements Rimbaud SA*, παράγραφος 50.

τικούς με την πάταξη της φοροδιαφυγής και την διασφάλιση της αποτελεσματικότητας των φορολογικών ελέγχων. Είναι επίσης κατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού και δεν υπερβαίνει το αναγκαίο μέτρο που απαιτείται για την επίτευξη του σκοπού αυτού.

Συμπεράσματα

Στις προηγούμενες ενότητες έγινε μια επισκόπηση της νομολογίας του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου που αναφέρεται στο θέμα της λήψης εθνικών μέτρων για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, στη δυνατότητα θέσπισης μαχητών ή αμάχητων τεκμηρίων φοροδιαφυγής από τα κράτη μέλη και στη συμβατότητά τους με το κοινοτικό δίκαιο. Από την ανάλυση αυτή προέκυψε ότι στο μέτρο που οι εθνικές ρυθμίσεις καταλαμβάνουν περιπτώσεις που αφορούν τις σχέσεις μεταξύ δυο κρατών μελών, τα αμάχητα τεκμήρια δεν είναι ανεκτά αφού οι αρμόδιες φορολογικές αρχές έχουν στη διάθεσή τους το κατάλληλο νομικό πλαίσιο για την αναζήτηση πληροφοριών από τα άλλα κράτη μέλη, γεγονός που ιδρύει σχετική υποχρέωσή τους προς διασταύρωση των πληροφοριών και στοιχείων που παρέχουν οι φορολογούμενοι.

Στην περίπτωση όμως που εμπλέκονται τρίτες χώρες, η απουσία σχετικού ισοδύναμου νομικού πλαισίου που να υποχρεώνει την τρίτη χώρα να συνεργάζεται και να ανταλλάσσει πληροφορίες και γενικά να παρέχει διοικητική συνδρομή με σκοπό την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής δημιουργεί ένα άλλο νομικό πλαίσιο, το οποίο δεν εγγυάται την αποτελεσματική διενέργεια φορολογικών ελέγχων. Σε αυτήν την περίπτωση η θέσπιση αμάχητων τεκμηρίων, τεκμηρίων δηλαδή κατά των οποίων δεν χωρεί ανταπόδειξη εκ μέρους του φορολογούμενου, δεν αντίκειται κατ' αρχήν στο κοινοτικό δίκαιο, αφού ένα τέτοιο μέτρο κρίνεται δικαιολογημένο, ικανό και αναγκαίο για το σκοπό της πάταξης της φοροδιαφυγής χωρίς να θίγει την αρχή της αναλογικότητας.

Με βάση τα παραπάνω η διάταξη του άρθρου 15 παρ. 4 του Ν. 3091/2002, όπως ισχύει, παρίσταται κατ' αρχήν δικαιολογημένη και σύμφωνη με το κοινοτικό δίκαιο στο μέτρο που εξαρτά την χορήγηση της εξαίρεσης από την επιβολή του ειδικού φόρου επί των ακινήτων από την ύπαρξη σύμβασης διοικητικής συνδρομής για την καταπολέμηση της απάτης και της φοροδιαφυγής με τη χώρα της έδρας του φορολογούμενου που ζητά την απαλλαγή.

Δεν φαίνεται να ισχύει το ίδιο όμως και με την προτεινόμενη διάταξη για την αναγνώριση προς έκπτωση των δαπανών προς εταιρείες που εδρεύουν σε μη συνεργάσιμα φορολογικά κράτη. Συγκεκριμένα δεν προκύπτει πώς οι ελληνικές φορολογικές αρχές θα επιτύχουν την συνδρομή των κρατών αυτών στην περίπτωση διενέργειας φορολογικών ελέγχων κατά τους οποίους θα πρέπει να διασταυρωθούν τα στοιχεία τα οποία θα υποβάλλουν οι ελληνικές εταιρείες που επικαλούνται την γνησιότητα της συναλλαγής, τη νομιμότητα της δαπάνης και την έλλειψη πρόθεσης φοροδιαφυγής αλλά την ύπαρξη βάσιμων επιχειρηματικών λόγων για την πραγματοποίηση των δαπανών αυτών. Κατά τη γνώμη μας στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να επιτευχθεί ισορροπία μεταξύ του δικαιώματος του φορολογούμενου να αποδείξει με κάθε νόμιμο και πρόσφορο μέσο ότι δεν φοροδιαφεύγει και της υποχρέωσης της φορολογικής αρχής να διασφαλίσει τη φορολογική βάση με την πάταξη των φαινομένων της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής μέσω της μεταφοράς κερδών σε μη συνεργάσιμα κράτη στο φορολογικό τομέα. ΔΦΠ