

**ΕΛΛΗΝΟΓΑΛΛΙΚΟ ΕΜΠΟΡΙΚΟ
ΚΑΙ
ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΟ ΕΠΙΜΕΛΗΤΗΡΙΟ
11ο Tax Forum**

Πέμπτη 3 Απριλίου 2025

**Γεώργιος Φάκος
ΓΕΝΙΚΟΣ ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ ΑΡΧΗ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

ΓΕΝΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΑΣ ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗΣ ΚΑΤΑΧΡΗΣΕΩΝ (ΓΚΑΚ) (General Anti Avoidance Rule- GAAR)

ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑΣ

ΓΕΝΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΑΣ ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗΣ ΚΑΤΑΧΡΗΣΕΩΝ (ΓΚΑΚ)

- Ν.4174/2013 – ΑΡΘΡΟ 38 (1/1/2014 – 31/12/2018, 1/1/2019 – 3/11/2022)
- Ν.4987/22 – ΑΡΘΡΟ 38 (4/11/2022 – 5/4/2024)
- Ν. 5104/2024 – ΑΡΘΡΟ 39 (6/4/2024 έως σήμερα)
- Ε.2167/2019

**ΣΥΣΤΑΣΗ ΤΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ της 6ης Δεκεμβρίου 2012 σχετικά
με τον επιθετικό φορολογικό σχεδιασμό (2012/772/ΕΕ)**

ΓΕΝΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΑΣ ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗΣ ΚΑΤΑΧΡΗΣΕΩΝ

Κύρια πρακτική του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού αποτελεί η μετατόπιση των φορολογητέων κερδών σε κράτη με ευνοϊκά φορολογικά καθεστώτα.

Καίριας σημασίας χαρακτηριστικό των εν λόγω πρακτικών είναι ότι μειώνουν τη φορολογική υποχρέωση μέσω αυστηρά νομικών ρυθμίσεων οι οποίες όμως αντιβαίνουν στο πνεύμα του νόμου.

ΓΕΝΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΑΣ ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗΣ ΚΑΤΑΧΡΗΣΕΩΝ

Στις συνέπειές του συγκαταλέγονται οι διπλές εκπτώσεις (π.χ. η ίδια ζημία αφαιρείται τόσο στο κράτος προέλευσης του εισοδήματος όσο και στο κράτος διαμονής)

και η διπλή μη φορολόγηση (π.χ. εισόδημα το οποίο δεν φορολογείται στο κράτος προέλευσης του εισοδήματος, απαλλάσσεται από φορολογία στο κράτος διαμονής).

ΓΕΝΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΑΣ ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗΣ ΚΑΤΑΧΡΗΣΕΩΝ

Οι εθνικές διατάξεις στον εν λόγω τομέα συχνά δεν είναι πλήρως αποτελεσματικές, ιδίως λόγω του διασυνοριακού χαρακτήρα πολλών δομών φορολογικού σχεδιασμού και της αυξημένης κινητικότητας κεφαλαίων και προσώπων.

Στις περιπτώσεις στις οποίες κράτη μέλη, στο πλαίσιο συμβάσεων για την αποφυγή της διπλής φορολογίας τις οποίες έχουν συνάψει μεταξύ τους ή με τρίτες χώρες, έχουν δεσμευτεί να μη φορολογούν δεδομένο στοιχείο εισοδήματος, πρέπει να εξασφαλίζουν ότι η εν λόγω δέσμευση ισχύει μόνον εφόσον το συγκεκριμένο στοιχείο υπόκειται στον φόρο βάσει του φορολογικού συστήματος του άλλου συμβαλλόμενου μέρους της σύμβασης.

ΓΕΝΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΑΣ ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗΣ ΚΑΤΑΧΡΗΣΕΩΝ

Τα κράτη μέλη ενθαρρύνθηκαν να συμπεριλάβουν ρήτρα στην εθνική τους νομοθεσία σύμφωνα με την οποία **η τεχνητή ρύθμιση ή η τεχνητή σειρά ρυθμίσεων** που έχει δρομολογηθεί με βασικό σκοπό την αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα **αγνοείται**.

Οι εθνικές αρχές αντιμετωπίζουν τις εν λόγω ρυθμίσεις, για φορολογικούς σκοπούς, **βάσει των χαρακτηριστικών της οικονομικής τους υπόστασης**.

ΓΕΝΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΑΣ ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗΣ ΚΑΤΑΧΡΗΣΕΩΝ

Ως ρύθμιση νοείται κάθε συναλλαγή, καθεστώς, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή εκδήλωση. Μια ρύθμιση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

Η ρύθμιση ή η σειρά ρυθμίσεων είναι τεχνητή εφόσον στερείται εμπορικής ουσίας.

ΓΕΝΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΑΣ ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗΣ ΚΑΤΑΧΡΗΣΕΩΝ

Για να καθοριστεί εάν η ρύθμιση ή η σειρά ρυθμίσεων έχει οδηγήσει σε φορολογικό πλεονέκτημα οι εθνικές αρχές καλούνται να συγκρίνουν το ύψος του οφειλόμενου φόρου από έναν υποκείμενο στον φόρο, λαμβάνοντας υπόψη την/τις εν λόγω ρύθμιση/ρυθμίσεις, με το ποσό που θα όφειλε ο ίδιος υποκείμενος στον φόρο υπό τις ίδιες συνθήκες, εν απουσία της/ων εν λόγω ρύθμισης/ρυθμίσεων.

ΓΕΝΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΑΣ ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗΣ ΚΑΤΑΧΡΗΣΕΩΝ

Στο πλαίσιο αυτό, είναι χρήσιμο να εξεταστεί εάν συντρέχουν μία ή περισσότερες από τις ακόλουθες περιπτώσεις:

- δεν περιλαμβάνεται κάποιο ποσό στη φορολογική βάση
- ο φορολογούμενος δικαιούται έκπτωση από τον φόρο
- καταχωρίζεται ζημία για φορολογικούς σκοπούς
- δεν οφείλεται παρακράτηση φόρου
- αντισταθμίζεται ο φόρος αλλοδαπής

ΓΕΝΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΑΣ ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗΣ ΚΑΤΑΧΡΗΣΕΩΝ

Με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4607/2019 τροποποιήθηκε ο κατά ΚΦΔ Γενικός Αντικαταχρηστικός Κανόνας, προκειμένου να εναρμονιστεί με το άρθρο 6 της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ του Συμβουλίου της Ε.Ε. για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς.

ΓΕΝΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΑΣ ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗΣ ΚΑΤΑΧΡΗΣΕΩΝ

- Οι γενικοί κανόνες απαγόρευσης των καταχρήσεων (ΓΚΑΚ) περιλαμβάνονται στα φορολογικά συστήματα για την αντιμετώπιση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών που δεν έχουν ακόμη αντιμετωπιστεί με ειδικά στοχευμένες διατάξεις.

Η λειτουργία τους έχει σκοπό να συμπληρώνει κενά, γεγονός που δεν θα πρέπει να θίγει την εφαρμογή ειδικών κανόνων κατά των καταχρήσεων (π.χ. διατάξεις περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών-άρθρο 66 ΚΦΕ, αντικαταχρηστικός κανόνας της Οδηγίας Μητρικών - Θυγατρικών, ειδικός αντικαταχρηστικός κανόνας του άρθρου 56 ΚΦΕ για την αντιμετώπιση της φοροαποφυγής στον τομέα των εταιρικών αναδιαρθρώσεων, κ.λπ.).

ΓΕΝΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΑΣ ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗΣ ΚΑΤΑΧΡΗΣΕΩΝ

- Ως εκ τούτου η συστηματική ένταξη της διάταξης του γενικού κανόνα απαγόρευσης καταχρήσεων στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, αποσκοπεί στην **γενική εφαρμογή της σε όλους τους φόρους που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ** δεδομένου ότι ο σκοπός του είναι η θέσπιση ενός ελάχιστου επιπέδου προστασίας στο εθνικό δίκαιο και επομένως τα κράτη - μέλη έχουν τη δυνατότητα αυστηρότερων ή και ευρύτερων ρυθμίσεων.

ΓΕΝΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΑΣ ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗΣ ΚΑΤΑΧΡΗΣΕΩΝ

- Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 38 του ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε με τον ν.4607/2019, 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** γεγονός που προϋποθέτει τη συνολική ανάλυση και αξιολόγηση της διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων από τη Φορολογική Διοίκηση, η οποία φέρει και το σχετικό βάρος της απόδειξης.

ΓΕΝΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΑΣ ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗΣ ΚΑΤΑΧΡΗΣΕΩΝ

- Η εφαρμογή του γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων καταλαμβάνει διευθετήσεις που πραγματοποιούνται τόσο στην ημεδαπή όσο και διασυνοριακά, τόσο εντός όσο και εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- Ο τύπος της συναλλαγής, δράσης, πράξης, συμφωνίας, κ.λπ., δηλαδή το γεγονός εάν αυτή είναι γραπτή ή προφορική, δεν επηρεάζει τον χαρακτηρισμό της ως διευθέτησης
- Η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια στον βαθμό που **δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα.**

ΓΕΝΙΚΟΣ ΚΑΝΟΝΑΣ ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗΣ ΚΑΤΑΧΡΗΣΕΩΝ

- Η έννοια «**τεχνητές (artificial) διευθετήσεις**», η οποία περιλαμβάνονταν στις διατάξεις της πρώτης παραγράφου του άρθρου 38 ΚΦΔ όπως ίσχυε από 1.1.2014 έως και 31.12.2018 (ακολουθώντας το κείμενο της Σύστασης της Ε.Ε. 2012/772/ΕΕ, **είναι ταυτόσημη** με την έννοια «**μη γνήσιες (not-genuine) διευθετήσεις**», η οποία ακολουθείται από την Οδηγία 1164/2016/ΕΕ και από το άρθρο 38 ΚΦΔ όπως ισχύει από 1.1.2019 (νυν άρθρο 39 ΚΦΔ).

ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ ΔΙΕΥΘΕΤΗΣΗΣ

- Για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει (ενδεικτικά) αν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις εξής 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.
Αυτό αφορά στην περίπτωση που υπάρχει πλήρης εικόνα της σειράς διευθετήσεων προκειμένου να επιτευχθεί ο ορθός νομικός χαρακτηρισμός της συναλλαγής.
- Για παράδειγμα, αν μελετηθούν μεμονωμένα ορισμένες συναλλαγές μπορεί να εμφανίζονται ως ίδια κεφάλαια, ενώ αν εξεταστεί ένας αριθμός αλληλένδετων συναλλαγών τελικά χαρακτηρίζονται ως χρέος.

ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ ΔΙΕΥΘΕΤΗΣΗΣ

- β) Η διευθέτηση εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά.
Για παράδειγμα, προκειμένου για τη χρηματοδότηση εταιρείας εγκατεστημένη στη Χώρα Α από εταιρεία στη χώρα Β παρεμβάλλεται τρίτη εταιρεία στη χώρα Γ, ώστε να εκμεταλλευτεί τις ευνοϊκότερες διατάξεις της ΣΑΔΦ μεταξύ Β και Γ (π.χ. μειωμένος ή και μηδενικός συντελεστής παρακράτησης επί του εισοδήματος των καταβαλλόμενων τόκων.)

ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ ΔΙΕΥΘΕΤΗΣΗΣ

γ) Οι διευθετήσεις περιλαμβάνουν στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους,

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα,

ε) Οι διευθετήσεις οδηγούν 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.

Για παράδειγμα, τα σχήματα που επωφελούνται από επιστροφές ή πιστώσεις φόρου, που αφήνουν αφορολόγητο το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης των εταιρειών που εμπλέκονται σε διεθνείς συναλλαγές.

ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ ΔΕΕ

- Περιπτώσεις που έχουν κριθεί νομολογιακά (ΔΕΕ) ότι δεν συνιστούν, χωρίς την εξέταση και άλλων δεδομένων της υπόθεσης, μη γνήσια/τεχνητή διευθέτηση διευθετήσεις με σκοπό την φοροαποφυγή:
- Η δημιουργία δευτερεύουσας εγκατάστασης σε άλλο κράτος μέλος, με τη μορφή γραφείου/υποκαταστήματος ή με τη μορφή θυγατρικής εταιρείας
- Το γεγονός ότι οι δραστηριότητες της δευτερεύουσας εγκατάστασης στο άλλο κράτος μέλος (κράτος υποδοχής) είναι δραστηριότητες που θα μπορούσε να αναλάβει ο ίδιος ο φορολογούμενος στο κράτος κατοικίας του

ΝΟΜΟΛΟΓΙΑ ΔΕΕ

- Το γεγονός ότι η εταιρεία έχει συσταθεί σε κράτος μέλος με αποκλειστικό σκοπό να επωφεληθεί από μια ευνοϊκότερη νομοθεσία που ισχύει στο άλλο κράτος μέλος
- Το γεγονός της ύπαρξης χαμηλότερης φορολογίας σε άλλο κράτος μέλος
- Η ύπαρξη ενός ευνοϊκού φορολογικού καθεστώτος σε άλλο κράτος μέλος
- Η μεταφορά της έδρας ή της κατοικίας του φορολογούμενου σε άλλο κράτος μέλος

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

- Οι διατάξεις του ΓΚΑΚ εφαρμόζονται για μη γνήσιες (επίπλαστες) διευθετήσεις, **οι οποίες δεν βασίζονται σε επιχειρηματικούς λόγους, αλλά αποσκοπούν στην καταστρατήγηση των φορολογικών διατάξεων και στην απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος.**
- Η διάταξη κατά τη διεθνή πρακτική δεν έχει ευρεία εφαρμογή, αλλά εφαρμόζεται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις τεχνητών σχημάτων φοροαποφυγής.

ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ

- **E.2077/2022** (άρθρο 56 ν.4839/21 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 175 ν.4972/2022 ΔΩΡΕΑ ΧΡΗΜΑΤΩΝ)
- **5.13:** Στις περιπτώσεις διαδοχικών δωρεών μεταξύ προσώπων της Α' κατηγορίας της φορολογικής κλίμακας του άρθρου 29 ν.2961/2001, με συνέπεια εν τέλει να λαμβάνει χώρα δωρεά μεταξύ προσώπων που δεν ανήκουν στην κατηγορία αυτή (π.χ. δωρεά από τέκνο σε γονέα και εν συνεχεία δωρεά από αυτόν τον γονέα σε άλλο τέκνο), διερευνώνται οι πραγματικές συνθήκες και η σκοπιμότητα των δωρεών αυτών, καθώς και το χρονικό διάστημα που μεσολάβησε μεταξύ αυτών, για να διαπιστωθεί αν τίθεται θέμα καταστρατήγησης των υπόψη διατάξεων.

ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ

- **ΔΕΔ 69/2025**

Δύο διαδοχικές δωρεές σε διάστημα τριών μηνών (16/6/2022 κ 21/9/2022) από τον αδερφό του φορολογούμενου στην μητέρα και μετά στον φορολογούμενο –

Ο έλεγχος έκρινε ότι η μεταφορά των χρημάτων έγινε με σκοπό την αποφυγή φόρου δωρεάς, καθώς το ποσό ουσιαστικά προερχόταν από τον αδελφό και όχι από τη μητέρα

ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ

- ΔΕΔ 2993/2024
- Μεταβίβαση ακινήτου από εταιρία σε μέτοχο (τίμημα 330.000 ευρώ) και μεταπώληση από τον μέτοχο σε τετραπλάσια τίμημα (1.200.000 ευρώ) την ίδια ημέρα (20/12/2021)
 - Η πώληση στον μέτοχο πραγματοποιήθηκε τεχνηέντως προκειμένου η εν λόγω εταιρεία να φορολογηθεί για τη μεταβίβαση του ακινήτου σε αξία μικρότερη και να αποφύγει πληρωμή φόρου καθώς η εν λόγω πράξη δεν είχε ανάληψη επιχειρηματικού κινδύνου.
- Ταυτόχρονα, η μεταφορά της φορολογητέας ύλης του πραγματικού τιμήματος μεταβίβασης της υπό κρίση κατοικίας, ύψους 1.200.000,00 € από την συνδεδεμένη εταιρεία, στην προσωπική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του μετόχου της, διενεργήθηκε λαμβάνοντας υπόψη τη μη δυνατότητα φορολόγησης του εν λόγω φυσικού προσώπου βάσει των διατάξεων του **άρθρου 41 του ΚΦΕ**, καθόσον οι εν λόγω διατάξεις είχαν ανασταλεί αρχικώς έως την 31.12.2022 (άρθρο 28 ν.4646/2019) και εν συνεχεία έως την 31.12.2024 (άρθρο 14 ν.5000/2022), ούτε βάσει των διατάξεων του άρθρου 21 του ΚΦΕ. Επιπλέον, ο μέτοχος - φπ εμφανίζεται ότι απέκτησε αφορολόγητο διαθέσιμο κεφάλαιο προκειμένου για την μελλοντική κάλυψη αντικειμενικών δαπανών και δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.

Ευχαριστώ για την προσοχή σας