

# Tax Flash

Απρίλιος 2019

Ψηφίστηκε στη Βουλή ο Νόμος με τον οποίο ενσωματώνεται η Ευρωπαϊκή Οδηγία για την θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής (ATAD), καθώς επίσης επεκτείνεται και το πεδίο εφαρμογής της εισφοράς του ν.128/1975.

## A. Ενσωμάτωση της ATAD

Με τα άρθρα 11 έως 14 του Νόμου, ενσωματώνονται στο εσωτερικό μας δίκαιο οι διατάξεις της ATAD περί υποκεφαλαιοδότησης, κανόνων Ελεγχόμενων Αλλοδαπών Εταιρειών (ΕΑΕ), καθώς και η γενική διάταξη περί φοροαποφυγής, των οποίων η εφαρμογή είναι υποχρεωτική για τα κράτη-μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) από 01/01/2019.

### Τροποποίηση άρθρου 49 Κ.Φ.Ε. περί υποκεφαλαιοδότησης

Η υποκεφαλαιοδότηση (thin capitalization) αναφέρεται στην περίπτωση που μία εταιρεία χρηματοδοτείται μέσω ενός σχετικά υψηλού επιπέδου δανεισμού σε σχέση με το επίπεδο των ιδίων κεφαλαίων της. Σκοπός των κανόνων υποκεφαλαιοδότησης, είναι ο περιορισμός του ποσού των εκπιπτόμενων τόκων, στο τριάντα τοις εκατό (30%) των κερδών προ τόκων φόρων και αποσβέσεων (EBITDA), σύμφωνα με το άρθρο 49 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.).

Παρότι οι προϊσχύσαντες κανόνες υποκεφαλαιοδότησης είχαν κριθεί από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή ως εξίσου αποτελεσματικοί με τους κανόνες περιορισμού της έκπτωσης των τόκων στο άρθρο 4 της ATAD και θα μπορούσαν να παραμείνουν χωρίς τροποποίηση έως την 31/12/2023, οι διατάξεις του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε. επαναδιατυπώθηκαν, ώστε να μεταφερθούν πλήρως οι διατάξεις της ATAD στο εσωτερικό δίκαιο, με εφαρμογή από 01/01/2019.

Σε σχέση με τις νέες διατάξεις σημειώνονται τα εξής:

- Δεν μεταβάλλεται ο περιορισμός του υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού κατ' ανώτατο σε ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) του EBITDA
- Το όριο της πλήρους έκπτωσης των τόκων παραμένει στο επίπεδο των τριών εκατομμυρίων ευρώ (3.000.000)
- Το EBITDA εξακολουθεί να υπολογίζεται με βάση τα φορολογητέα κέρδη προ φόρων, τόκων και αποσβέσεων. Ρητά διευκρινίζεται μάλιστα ότι σε αυτά δεν συνυπολογίζονται τα απαλλασσόμενα έσοδα
- Διευρύνεται ο ορισμός του «κόστους δανεισμού» και περιλαμβάνει εκτός των τόκων δανείων, μεταξύ άλλων, και άλλες δαπάνες οικονομικά ισοδύναμες με τόκους και έξοδα που προκύπτουν από την άντληση χρηματοδότησης (π.χ. πληρωμές στο πλαίσιο δανείων με συμμετοχή στο κέρδος, τεκμαρτούς τόκους επί μετατρέψιμων ομολόγων και ομολόγων μηδενικού τοκομεριδίου) καθώς επίσης τόσο το χρηματοοικονομικό κόστος στο πλαίσιο χρηματοδοτικής μίσθωσης, όσο και τους κεφαλαιοποιημένους τόκους που καταχωρίζονται ως αξία των περιουσιακών στοιχείων στον ισολογισμό

*Επομένως, οι επιχειρήσεις θα πρέπει να επαναπροσδιορίσουν ποιο ακριβώς είναι το κόστος δανεισμού τους, καθώς ο εν λόγω υπολογισμός είναι διευρυμένος σε σχέση με τις προϊσχύσασες διατάξεις.*

**Τροποποίηση του άρθρου 66 Κ.Φ.Ε. περί Ελεγχόμενων Αλλοδαπών Εταιρειών (ΕΑΕ)**

- Παραμένει η δυνατότητα μεταφοράς προς έκπτωση στα επόμενα φορολογικά έτη και χωρίς χρονικό περιορισμό του υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού που δεν μπορεί να εκπέσει κατά το τρέχον φορολογικό έτος
- Διευρύνεται η εξαίρεση των χρηματοπιστωτικών επιχειρήσεων πέραν των πιστωτικών ιδρυμάτων και σε άλλες επιχειρήσεις του ίδιου τομέα (π.χ. ασφαλιστικές και ανασφαλιστικές επιχειρήσεις, συνταξιοδοτικά ιδρύματα κ.α.)
- Προβλέπεται η εξαίρεση του υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού που προκύπτει από δάνεια τρίτων, τα οποία χρησιμοποιήθηκαν για τη χρηματοδότηση μακροπρόθεσμων δημοσίων έργων υποδομής (ως αντικείμενο σύμβασης παραχώρησης ή Σύμπραξης Δημοσίου Ιδιωτικού Τομέα), όταν ο φορέας εκμετάλλευσης του έργου, το κόστος δανεισμού, τα περιουσιακά στοιχεία και τα εισοδήματα βρίσκονται όλα στην Ε.Ε.

Με τις νέες διατάξεις εναρμονίζεται πλήρως ο Κ.Φ.Ε. με τα προβλεπόμενα στην ΑΤΑΔ, εξασφαλίζοντας με τον τρόπο αυτό την εφαρμογή των αποτελεσμάτων της δράσης 3 των ΒΕΡS, προκειμένου να περιοριστεί η τεχνητή εκτροπή εισοδήματος σε εταιρείες και μόνιμες εγκαταστάσεις εγκατεστημένες τόσο σε τρίτες χώρες όσο και εντός της Ε.Ε.

Σχετικά με τις νέες διατάξεις σημειώνονται τα εξής:

- Στην έννοια των ΕΑΕ περιλαμβάνονται πλέον και οι μόνιμες εγκαταστάσεις στην αλλοδαπή, τα κέρδη των οποίων δεν φορολογούνται ή απαλλάσσονται του φόρου στην ημεδαπή

*Δεδομένου ότι η Ελλάδα σε όλες τις ισχύουσες Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) ως μέθοδο αποφυγής της διπλής φορολογίας έχει επιλέξει τη μέθοδο της πίστωσης του φόρου αλλοδαπής και όχι της φορολογικής απαλλαγής των κερδών που φορολογούνται στην αλλοδαπή, φαίνεται ότι είναι περιορισμένο το πεδίο εφαρμογής της ανωτέρω διάταξης.*

- Διατηρείται η προϋπόθεση συμμετοχής του φορολογούμενου στην ΕΑΕ με ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) επί των δικαιωμάτων ψήφου ή του κεφαλαίου ή των κερδών
- Ορίζεται ρητά ότι για τον προσδιορισμό του ποσοστού συμμετοχής της φορολογούμενης εταιρείας από κοινού με συνδεδεμένα αυτής πρόσωπα, κατ' αρχήν εξετάζονται οι συνδεδεμένες εταιρείες και στη συνέχεια τα ποσοστά συμμετοχής αυτών στην ΕΑΕ αθροίζονται

*Το πεδίο εφαρμογής της διάταξης αυτής είναι διευρυμένο, καθώς για σκοπούς προσδιορισμού των ΕΑΕ το κρίσιμο ποσοστό για να θεωρηθεί ένα πρόσωπο συνδεδεμένο ορίζεται σε είκοσι πέντε τοις εκατό (25%). Εντούτοις, στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. το ποσοστό για τον προσδιορισμό των συνδεδεμένων προσώπων έχει οριστεί σε τριάντα τρία τοις εκατό (33%). Επομένως, είναι δυνατό εταιρείες οι οποίες δεν θεωρούνται ως συνδεδεμένες για την εφαρμογή άλλων διατάξεων (π.χ. transfer pricing), να θεωρηθούν ως συνδεδεμένες για σκοπούς εφαρμογής των διατάξεων περί ΕΑΕ.*

- Καταργείται η εξαίρεση για τις εισηγμένες εταιρείες
- Σε σχέση με τις κατηγορίες εισοδήματος από τις οποίες προκύπτει το μη διανεμηθέν εισόδημα της ΕΑΕ, διατηρείται το κριτήριο του ποσοστού τριάντα τοις εκατό (30%), ενώ περιλαμβάνονται πλέον το εισόδημα από χρηματοοικονομική μίσθωση και το εισόδημα από εταιρείες τιμολόγησης που αποκομίζουν έσοδα από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών και υπηρεσιών που αγοράζονται και πωλούνται σε συνδεδεμένες με την φορολογούμενη εταιρεία επιχειρήσεις και δεν προσθέτουν καμία ή προσθέτουν ελάχιστη οικονομική αξία. Αντίθετα, παύει να περιλαμβάνεται το εισόδημα από κινητά περιουσιακά στοιχεία καθώς και το εισόδημα από ακίνητη περιουσία

- Όσον αφορά την προϋπόθεση περί ελάχιστης φορολόγησης στην αλλοδαπή, ενώ μέχρι πρότινος υπόκειντο σε φορολογία αποκλειστικά οι ΕΑΕ σε προνομιακό ή μη συνεργάσιμο κράτος, πλέον, ανεξαρτήτως χώρας εγκατάστασης, κριτήριο αποτελεί ο πραγματικός φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή να είναι μικρότερος από το μισό του φόρου που θα οφειλόταν στην Ελλάδα βάσει του Κ.Φ.Ε.

*Καθώς ορίζεται ρητά ότι για την εφαρμογή του ανωτέρω υπολογισμού ο φόρος που θα οφειλόταν στην ημεδαπή θα πρέπει να προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε., οι φορολογούμενοι, για σκοπούς σύγκρισης του φόρου που θα οφειλόταν στην Ελλάδα, θα πρέπει να προσδιορίσουν την φορολογική υποχρέωση των ΕΑΕ και βάσει του Κ.Φ.Ε.*

- Ορίζεται ότι σε περίπτωση που το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση πραγματοποιούν σε ένα φορολογικό έτος ζημίες, αυτές δεν περιλαμβάνονται στη φορολογητέα βάση του φορολογούμενου, αλλά δύνανται να συμψηφισθούν με μελλοντικά κέρδη, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζονται στην παρ.4 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Ε.

*Δεδομένου ότι το άρθρο 27 παρ.4 αναγνωρίζει υπό προϋποθέσεις τη ζημία αλλοδαπής μόνιμης εγκατάστασης, όταν αυτή καταστεί οριστική (π.χ. διακοπή λειτουργίας υποκαταστήματος) μπορεί να συναχθεί ότι η ζημία της ΕΑΕ δεν λαμβάνεται υπόψη για σκοπούς εφαρμογής του άρθρου 66.*

- Προκειμένου για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, ρυθμίζονται οι περιπτώσεις της διανομής κερδών από την ΕΑΕ, της μεταβίβασης συμμετοχών στην ΕΑΕ, ενώ επίσης αναγνωρίζεται η δυνατότητα συμψηφισμού του καταβληθέντος φόρου αλλοδαπής και των συνδεδεμένων εταιρειών, σε περίπτωση έμμεσης συμμετοχής, μέχρι του ποσού του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα
- Προβλέπεται, τέλος, ότι οι διατάξεις αυτές δεν εφαρμόζονται σε εγκατεστημένα εντός Ε.Ε./Ε.Ο.Χ. νομικά πρόσωπα, νομικές οντότητες και μόνιμες εγκαταστάσεις που ασκούν ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα (δηλ. διαθέτουν προσωπικό, εξοπλισμό, περιουσιακά στοιχεία και εγκαταστάσεις, όπως αποδεικνύεται από πραγματικά περιστατικά και περιστάσεις), ενώ εξακολουθεί να μην προβλέπεται εξαίρεση όταν η ΕΑΕ έχει φορολογική κατοικία ή μόνιμη εγκατάσταση σε τρίτες χώρες

*Η Ελλάδα δεν επέλεξε να μεταφέρει στην εσωτερική της νομοθεσία τη δυνατότητα να προβλέπεται εξαίρεση και για τις ΕΑΕ που βρίσκονται σε τρίτη χώρα, η οποία δεν είναι συμβαλλόμενο μέρος της συμφωνίας για τον Ε.Ο.Χ. Ως αποτέλεσμα, ενδέχεται να θεωρηθούν ΕΑΕ και εταιρείες που είναι εγκατεστημένες σε χώρες με υψηλό ονομαστικό φορολογικό συντελεστή, αν ο πραγματικός φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή είναι μικρότερος από το μισό του φόρου που θα οφειλόταν στην Ελλάδα βάσει του Κ.Φ.Ε.*

- Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Νόμου, το βάρος της απόδειξης ότι η ΕΑΕ που είναι εγκατεστημένη σε χώρα της Ε.Ε./Ε.Ο.Χ. δεν ασκεί ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα, φέρει η φορολογική αρχή

**Τροποποίηση του άρθρου 38 του Κ.Φ.Δ. περί του γενικού κανόνα απαγόρευσης καταχρήσεων (ΓΚΑΚ)**

Στο νέο ΓΚΑΚ η προϋπάρχουσα γενική διάταξη κατά της φοροαποφυγής, επαναδιατυπώνεται, υιοθετώντας τον ορισμό της ΑΤΑΔ, διατηρώντας, όμως, παράλληλα και τις ενδεικτικώς απαριθμούμενες καταστάσεις για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων.

Ως προς το περιεχόμενο του ΓΚΑΚ, ορίζεται ότι η Φορολογική Διοίκηση δεν θα 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, χαρακτηρίζονται ως μη γνήσιες, λαμβανομένων υπόψη όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων. Η εισηγητική, μάλιστα, έκθεση αναφέρει ότι το βάρος της απόδειξης της ύπαρξης μη γνήσιας διευθέτησης, φέρει η Φορολογική Διοίκηση, ενώ για την ερμηνεία της διάταξης θα ακολουθείται συμπληρωματικά η συναφής νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε. και η Σύσταση 2012/772/ΕΕ.

*Εισάγεται η έννοια του “κύριου σκοπού” απόκτησης φορολογικού πλεονεκτήματος και κατά συνέπεια θα πρέπει να διερευνώνται οι υποκειμενικές προθέσεις του φορολογούμενου προκειμένου να εφαρμοστεί ο ΓΚΑΚ.*

Σημαντικό είναι το γεγονός ότι ο ΓΚΑΚ, ο οποίος καταλαμβάνει διευθετήσεις που πραγματοποιούνται τόσο στην Ελλάδα όσο και διασυνοριακά (εντός και εκτός Ε.Ε.), επιλέχθηκε να διατηρηθεί στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.) αντί του Κ.Φ.Ε., προκειμένου να εφαρμόζεται σε όλους τους φόρους που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κ.Φ.Δ.

Σημειώνεται, επίσης, ότι η λειτουργία του ΓΚΑΚ σκοπεύει στην αντιμετώπιση καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών που δεν αντιμετωπίζονται με ειδικές διατάξεις, επομένως δεν θίγει την εφαρμογή ειδικών κανόνων κατά των καταχρήσεων, όπως είναι η διάταξη περί ΕΑΕ, ο αντικαταχρηστικός κανόνας της Οδηγίας Μητρικών – θυγατρικών κ.α.

Τέλος, ως προς την εφαρμογή της διάταξης αυτής σε σχέση με τις Σ.Α.Δ.Φ., διευκρινίζεται στην αιτιολογική έκθεση του Νόμου ότι, εάν σε Σ.Α.Δ.Φ. περιέχονται ειδικές διατάξεις κατά της φοροαποφυγής, όπως είναι το Principal Purpose Test, τότε, εφόσον ο σκοπός της μη γνήσιας διευθέτησης είναι η απόκτηση πλεονεκτήματος που παρέχεται από την οικεία Σ.Α.Δ.Φ., οι διατάξεις αυτές υπερισχύουν του ΓΚΑΚ και εφαρμόζονται αποκλειστικά. Σε κάθε άλλη περίπτωση, ο ΓΚΑΚ εφαρμόζεται και, εφόσον διαπιστωθεί ότι μια διευθέτηση έχει ως κύριο σκοπό ή έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος, τότε δεν χορηγούνται τα ευεργετήματα των Σ.Α.Δ.Φ.

*Όπως ορίζεται και από την ίδια τη διάταξη, παρέχεται εξουσιοδότηση στον Διοικητή της ΑΑΔΕ να εκδώσει απόφαση με την οποία θα ορίζονται η διαδικασία εφαρμογής του ΓΚΑΚ καθώς και για κάθε άλλο σχετικό θέμα. Ρητά πάντως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση του Νόμου ότι ο ΓΚΑΚ δεν θα έχει ευρεία εφαρμογή, αλλά θα εφαρμόζεται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις τεχνητών σχημάτων φοροαποφυγής.*

## **B. Επέκταση του πεδίου εφαρμογής της εισφοράς του ν.128/1975**

Με το άρθρο 63 του Νόμου ορίζεται ότι επιβάλλεται εισφορά του ν.128/1975 στις πάσης φύσης χορηγήσεις πιστώσεων, στα υπόλοιπα αυτών και στις πάσης φύσης ισοδύναμες χρηματοπιστωτικές συμβάσεις που χορηγούνται από χρηματοδοτικά ιδρύματα κατά την έννοια του σημείου 26 της παρ. 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού 575/2013 που λειτουργούν στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό. Στην περίπτωση χρηματοδοτικών ιδρυμάτων του εξωτερικού, η εισφορά επιβαρύνει τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που είναι υπόχρεα για υποβολή φορολογικής δήλωσης. Σημειώνεται, επίσης, ότι οι διατάξεις που αφορούν την απαλλαγή από την εν λόγω εισφορά και ισχύουν για τα πιστωτικά ιδρύματα, εφαρμόζονται αναλόγως και για τα χρηματοδοτικά ιδρύματα.

*Ρητά διευρύνεται πλέον η επιβολή της εισφοράς και στα χρηματοδοτικά ιδρύματα, περιλαμβανομένων, μεταξύ άλλων, των εταιρειών leasing, factoring, υπηρεσιών πληρωμών και έκδοσης ηλεκτρονικού χρήματος. Σημειώνεται ότι, με την απόφαση ΣτΕ 3164/2014, είχε κριθεί ότι τα χρηματοδοτικά ιδρύματα δεν ενέπιπταν στο πεδίο εφαρμογής της προϊσχύσασας διάταξης.*



## Έναρξη ισχύος

Η ανωτέρω διάταξη ισχύει από την πρώτη του μήνα που έπεται της δημοσίευσης του Νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Σημειώνεται ότι κάθε εξατομικευμένη περίπτωση θα πρέπει να εξετάζεται βάσει των συγκεκριμένων χαρακτηριστικών της και ότι οι ανωτέρω αναφερόμενες γενικές αρχές ενδέχεται να μην εφαρμόζονται απαραίτητως σε όλες τις περιπτώσεις. Οι εξειδικευμένοι φορολογικοί μας σύμβουλοι είναι σε θέση να σας βοηθήσουν όσον αφορά τα φορολογικά ζητήματα που ανακύπτουν στη δική σας εξατομικευμένη περίπτωση.

[www.pwc.gr](http://www.pwc.gr)

Το κείμενο αποσκοπεί μόνο σε γενική ενημέρωση των ενδιαφερομένων και δεν πρέπει να χρησιμοποιείται ως βάση για λήψη αποφάσεων. Για περισσότερες πληροφορίες απευθυνθείτε στην PwC: Λεωφ. Κηφισίας 268, 15232 Χαλάνδρι τηλ. +30 210 6874400

© 2019 PricewaterhouseCoopers Business Solutions AE. Με επιφύλαξη όλων των νομίμων δικαιωμάτων. Η επωνυμία 'PwC' αναφέρεται στην εταιρεία μέλος του δικτύου στην Ελλάδα, και σε μερικές περιπτώσεις μπορεί να αναφέρεται στο δίκτυο των εταιρειών μελών της PwC. Κάθε εταιρεία μέλος αποτελεί μια ξεχωριστή νομική οντότητα. Για περισσότερες πληροφορίες, παρακαλούμε επισκεφθείτε το [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure).