



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔ/ΤΟΣ (Δ12)
ΤΜΗΜΑΤΑ: Β', Α'

Αθήνα, 17 Μαρτίου 2014

Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10

ΠΟΛ.: 1076

Ταχ. Κώδ.: 101 84 ΑΘΗΝΑ

Πληροφορίες: Δ. Βελισσαράκου, Β. Γιοβά

ΠΡΟΣ: ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ Π.Δ.

Τηλέφωνο: 210 – 33.75.312

ΦΑΞ: 210 – 33.75.001

ΘΕΜΑ: Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 του ν.4172/2013.

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23.07.2013), αναφορικά με τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (ΕΑΕ) και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ΚΦΕ (ν. 4172/2013) προσαρμόστηκε η εσωτερική φορολογική νομοθεσία στις υποδείξεις/οδηγίες του Ψηφίσματος του Συμβουλίου της 8ης Ιουνίου 2010 για το συντονισμό των κανόνων περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιριών (ΕΑΕ) και περί υποκεφαλαιοποίησης εντός της ΕΕ (2010/C 156/01) αλλά και της Ανακοίνωσης της Επιτροπής (COM(2007) 785), με την οποία συστήνεται η εφαρμογή κανόνων κατά των καταχρήσεων στον τομέα της άμεσης φορολογίας εντός της ΕΕ και όσον αφορά τρίτες χώρες με Κανόνες για τις ΕΑΕ.

Συγκεκριμένα, εισήχθησαν για πρώτη φορά στο εσωτερικό μας δίκαιο κανόνες για την αποτροπή της φοροαποφυγής των ημεδαπών εταιρειών μέσω της μεταφοράς των εσόδων τους σε θυγατρικές που βρίσκονται σε χώρες με χαμηλή φορολογία.

Το πεδίο εφαρμογής των κανόνων αυτών ορίζεται γενικά με αναφορά σε κριτήρια που αφορούν στον έλεγχο της αλλοδαπής εταιρείας (ΕΑΕ), το ικανοποιητικό επίπεδο φορολόγησής της, στη δραστηριότητα και στον τύπο των εσόδων της.

2. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού εισήχθησαν διατάξεις περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών που αφορούν στη συμπερίληψη στο φορολογητέο εισόδημα φορολογούμενου που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, του μη διανεμηθέντος εισοδήματος νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που είναι φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) ο φορολογούμενος, μόνος του ή από κοινού με τα συνδεδεμένα πρόσωπα, όπως αυτά ορίζονται στην περ. ζ' του άρθρου 2, κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, μετοχές, μερίδια, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο σε ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) ή δικαιούται να εισπράττει ποσοστό άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) των κερδών του εν λόγω νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,

β) το παραπάνω αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα υπόκειται σε φορολογία σε μη συνεργάσιμο κράτος ή κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, ήτοι σε ειδικό καθεστώς που επιτρέπει ουσιαστικά χαμηλότερο επίπεδο φορολογίας από ό,τι το γενικό καθεστώς,

γ) άνω του τριάντα τοις εκατό (30%) του καθαρού εισοδήματος προ φόρων που πραγματοποιεί το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα εμπίπτει σε μία ή περισσότερες από τις κατηγορίες που ορίζονται στην παράγραφο 3,

δ) το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα δεν είναι εταιρεία, της οποίας η κύρια κατηγορία μετοχών αποτελεί αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά.

Επισημαίνεται ότι το ως άνω φορολογητέο εισόδημα του μη διανεμηθέντος εισοδήματος του αλλοδαπού νομικού προσώπου υπολογίζεται με βάση το ποσοστό συμμετοχής του φορολογούμενου σε αυτό, όπως αυτό ορίζεται στην περ. α', το οποίο σε κάθε περίπτωση είναι μεγαλύτερο του 50%. Στην περίπτωση κατά την οποία η προϋπόθεση της περίπτωσης αυτής πληρείται από κοινού από συνδεδεμένα πρόσωπα, το φορολογητέο εισόδημα υπολογίζεται από κάθε φορολογούμενο ξεχωριστά, με βάση το ποσοστό συμμετοχής του.

3. Με την παράγραφο 2 προβλέπεται ότι σε περίπτωση που το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ε.Ε. ή κάτοικος χώρας που είναι συμβαλλόμενο μέρος της συμφωνίας για τον Ε.Ο.Χ. και υφίσταται και εφαρμόζεται συμφωνία ανταλλαγής πληροφοριών, ανάλογης με την ανταλλαγή πληροφοριών, κατόπιν αιτήσεως που προβλέπεται στην Οδηγία 2011/16/ΕΕ, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 1 περί ελεγχόμενων εταιρειών, εκτός εάν η εγκατάσταση ή η οικονομική δραστηριότητα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας συνιστά επίπλαστη

κατάσταση που δημιουργήθηκε με ουσιαστικό σκοπό την αποφυγή του αναλογούντος φόρου.

Επομένως, προκειμένου να μην εφαρμοσθούν οι διατάξεις της παραγράφου 1, στην περίπτωση φορολογικού κατοίκου κράτους-μέλους της Ε.Ε. ή χώρας που είναι συμβαλλόμενο μέρος της συμφωνίας για τον ΕΟΧ, απαιτείται η απόδειξη περί επιδίωξης από την ΕΑΕ πραγματικής οικονομικής δραστηριότητας (π.χ. η αλλοδαπή εταιρία να πραγματοποιεί ουσιαστική επιχειρηματική δραστηριότητα στη χώρα στην οποία είναι εγκατεστημένη, δηλαδή να έχει αποδεδειγμένα φυσική υπόσταση στη χώρα εγκατάστασής της, ήτοι έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση, μόνιμα απασχολούμενο προσωπικό, κλπ., να είναι φορολογικός κάτοικος της αλλοδαπής χώρας στην οποία έχει την έδρα της και να φορολογείται εκεί, κλπ).

4. Με την παράγραφο 3 ορίζονται οι κατηγορίες εισοδήματος που λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή του στοιχείου γ' της παραγράφου 1 (καθαρό εισόδημα προ φόρων). Συγκεκριμένα, εφόσον άνω του πενήντα τοις εκατό (50%) της αντίστοιχης κατηγορίας εισοδήματος του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας προέρχεται από συναλλαγές με το φορολογούμενο ή με τα συνδεδεμένα με αυτό πρόσωπα, λαμβάνονται υπόψη οι ακόλουθες κατηγορίες εισοδήματος:

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

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

γ) μερίσματα και εισόδημα από τη μεταβίβαση μετοχών,

δ) εισόδημα από κινητά περιουσιακά στοιχεία (π.χ. εμπορεύματα, κλπ),

ε) εισόδημα από ακίνητη περιουσία, εκτός εάν το κράτος του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας δεν θα είχε δικαίωμα να φορολογήσει το εισόδημα βάσει συμφωνίας που έχει συναφθεί με τρίτη χώρα,

στ) εισόδημα από ασφαλιστικές, τραπεζικές και άλλες χρηματοοικονομικές δραστηριότητες.

Επισημαίνεται, ότι για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 του ν. 4172/2013, ήτοι την προσαύξηση του φορολογητέου εισοδήματος του φορολογούμενου με το αδιανέμητο εισόδημα της αλλοδαπής εταιρείας, αρκεί έστω και μια κατηγορία εισοδήματος του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας να προέρχεται από συναλλαγές με τον φορολογούμενο με βάση το οριζόμενο στις πιο πάνω διατάξεις ποσοστό, δηλαδή άνω του 50% της αντίστοιχης κατηγορίας εισοδήματος του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας να προέρχεται από συναλλαγές με το φορολογούμενο ή με τα συνδεδεμένα με αυτό πρόσωπα.

5. Με την παράγραφο 4 καθορίζεται ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος που επιβάλλεται στις κατηγορίες εισοδήματος που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο. Συγκεκριμένα, τα υπόψη εισοδήματα υπολογίζονται στη βάση του φορολογικού έτους και με το φορολογικό συντελεστή που ισχύει για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων σύμφωνα με το Δεύτερο Μέρος του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος 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.

6. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ως φορολογητέο εισόδημα λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του μη διανεμηθέντος εισοδήματος της ΕΑΕ του οικείου φορολογικού έτους, όπως αυτό προκύπτει από τον επίσημο ισολογισμό του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας ή από οποιοδήποτε άλλο αντίστοιχο επίσημο στοιχείο που προβλέπεται από την νομοθεσία της αλλοδαπής του οικείου φορολογικού έτους, κατά το μέρος που αναλογεί στον φορολογούμενο – μέτοχο με βάση το ποσοστό συμμετοχής του και όχι μόνο το εισόδημα των περ. α' έως στ' της παρ. 3 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Ε. του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

Στην περίπτωση κατά την οποία το φορολογικό έτος του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας λήγει σε διαφορετικό χρόνο από αυτό του ημεδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας – μετόχου, λαμβάνεται υπόψη το μη διανεμηθέν εισόδημα όπως προκύπτει από τον επίσημο ισολογισμό του τελευταίου φορολογικού έτους. Για παράδειγμα, ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία, της οποίας το φορολογικό έτος λήγει στις 31.12.2014, η οποία συμμετέχει με ποσοστό μεγαλύτερο του 50% στο κεφάλαιο αλλοδαπού νομικού προσώπου, του οποίου το φορολογικό έτος λήγει στις 30 Ιουνίου κάθε έτους και πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις του άρθρου 66 του ΚΦΕ (ν.4172/2013), θα λάβει υπόψη το μη διανεμηθέν εισόδημα του αλλοδαπού νομικού προσώπου όπως αυτό προκύπτει από τον ισολογισμό του φορολογικού έτους που έληξε την 30.06.2014, για τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014.

Το υπόψη εισόδημα νοείται ότι έχει αποκτηθεί από το ημεδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, στο τέλος του οικείου φορολογικού έτους του εν λόγω προσώπου ή οντότητας. Ως εκ τούτου, στις περιπτώσεις που ημεδαπό πρόσωπο συμμετέχει σε αλλοδαπή εταιρεία φορολογικό κάτοικο κράτους που δεν εντάσσεται στη ζώνη του ευρώ, το φορολογητέο εισόδημά του, όπως υπολογίζεται με βάση τις κοινοποιούμενες διατάξεις, θα μετατραπεί σε ευρώ λαμβάνοντας υπόψη τη συναλλαγματική ισοτιμία της τελευταίας εργάσιμης ημέρας του φορολογικού έτους του ημεδαπού προσώπου ή οντότητας.

Επισημαίνεται ότι, δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 9 του ν.4172/2013, ο φορολογούμενος δικαιούται να μειώσει το ποσό του καταβλητέου φόρου εισοδήματος κατά το ποσό του φόρου εισοδήματος νομικού προσώπου που τυχόν καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα αυτό.

Στο χρόνο κατά τον οποίο, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα προβεί σε διανομή των κερδών, τα οποία έχουν υπαχθεί σε φορολογία σύμφωνα με τις κοινοποιούμενες διατάξεις, τα ποσά αυτά απαλλάσσονται της φορολογίας, κατά το μέρος που έχουν φορολογηθεί, δεδομένου ότι σε διαφορετική περίπτωση θα υπήρχε διπλή φορολόγηση του υπόψη εισοδήματος.

Οι κοινοποιούμενες διατάξεις του άρθρου 66 του ν.4172/2013 έχουν εφαρμογή για εισοδήματα που αποκτώνται από την 1.1.2014 και μετά, ήτοι για τα μη διανεμηθέντα κέρδη αλλοδαπών ελεγχόμενων εταιρειών που προκύπτουν από την ημερομηνία αυτή και μετά και ως εκ τούτου δεν καταλαμβάνουν τα μη διανεμηθέντα κέρδη παρελθουσών χρήσεων των εταιρειών αυτών.

7. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα:

Ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία, της οποίας η χρήση λήγει στις 31.12.2014, κατέχει το 60% των μη εισηγμένων σε χρηματιστήριο μετοχών αλλοδαπής εταιρείας η οποία είναι εγκατεστημένη σε κράτος μη συνεργάσιμο.

Με βάση τον τελευταίο επίσημο ισολογισμό της αλλοδαπής εταιρείας προκύπτουν τα ακόλουθα:

Το συνολικό καθαρό ποσό τόκων και δικαιωμάτων που έχει αποκτήσει η αλλοδαπή εταιρεία εντός του οικείου φορολογικού έτους ανέρχεται σε € 400.000 και 250.000, αντίστοιχα, ενώ τα καθαρά κέρδη προ φόρων ανέρχονται σε € 1.000.000. Η υπόψη εταιρεία δεν έχει άλλα εισοδήματα που αναφέρονται στις κατηγορίες της παρ. 3 του άρθρου 66 του Κ.Φ.Ε.

Επομένως, το καθαρό εισόδημα προ φόρων που πραγματοποιεί η αλλοδαπή εταιρεία και εμπίπτει στις ανωτέρω κατηγορίες ανέρχεται σε ποσοστό 65% ($[(400.000+250.000)/1.000.000]*100=65\%$) του συνολικού καθαρού κέρδους αυτής, δηλαδή σε ποσοστό μεγαλύτερο του 30%.

Με βάση τα βιβλία της ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας διαπιστώνεται ότι έχει καταβάλλει στην υπόψη αλλοδαπή εταιρεία ποσά τόκων και δικαιωμάτων, ύψους €300.000 και €50.000, αντίστοιχα, δηλαδή καλύπτει ποσοστό μεγαλύτερο του 50% των εισοδημάτων της αλλοδαπής για μία εκ των δύο κατηγοριών εισοδήματος (75% και 20%, αντίστοιχα).

Επομένως, η ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία θα υπολογίσει ως φορολογητέο εισόδημα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 το ποσό των €600.000 ($€1.000.000 \cdot 60\%$).

8. Τέλος, σημειώνεται ότι οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται για τις εταιρείες που έχουν συσταθεί και λειτουργούν σύμφωνα με το ν.27/1975 και το ν.δ.2687/1953, καθόσον στις διατάξεις της παρ. 15 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι, δεν εφαρμόζονται για τις εταιρείες αυτές οι διατάξεις των παρ. 3 και 4 του άρθρου 4 του ίδιου νόμου.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΘΕΟΧΑΡΗΣ ΘΕΟΧΑΡΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες πίνακα Β' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Οικονομικές Επιθεωρήσεις
3. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και τις Περιφερειακές Διευθύνσεις της
4. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (e - ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ)
5. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικά Συναλλασσομένων (e-υπηρεσίες)
(Με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της ΓΓΔΕ)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες πινάκων Α', ΣΤ' (εκτός των αριθ.1 και 2 αυτού), Ζ' (εκτός των αριθμών 3, 4 και 7), Η', Θ', Ι', ΙΑ', ΙΒ', ΙΓ', ΙΔ', ΙΕ', ΙΣΤ', ΙΖ', ΙΗ', ΙΘ', Κ', ΚΑ', ΚΒ' και ΚΓ'
2. Υπουργείο Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας, Διεύθυνση Ανωνύμων Εταιριών και Πίστεως, Πλ. Κάνιγγος - 101 81 ΑΘΗΝΑ
3. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής 7 - 105 62 ΑΘΗΝΑ
4. ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ»

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού
2. Γραφείο κ. Υφυπουργού
3. Γραφείο Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων κ. Θεοχάρη

4. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
5. Γραφείο Τύπου και Δημοσίων Σχέσεων
6. Γραφείο Επικοινωνίας και Πληροφόρησης Πολιτών
7. Γεν. Δ/ση Οικονομικής Επιθεώρησης - Θεμιστοκλέους 5 – 101 84 ΑΘΗΝΑ
8. Δ/ση Φορολογίας Εισοδήματος (Δ12) - Τμήματα Α' (3), Β' (10), Γ' (2)