

Άρθρο 66B**Ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων**

1. «Ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων» (εφεξής «ασυμφωνία»): η κατάσταση στην οποία εμπλέκεται ένας φορολογούμενος ή, για την εφαρμογή της παρ. 6 του άρθρου αυτού, μια οντότητα εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα, όταν:

α) η πληρωμή στο πλαίσιο ενός χρηματοπιστωτικού μέσου έχει ως αποτέλεσμα την έκπτωση χωρίς συμπερίληψη και:

αα) η πληρωμή αυτή δεν περιλαμβάνεται στο εισόδημα εντός εύλογου χρονικού διαστήματος, και

αβ) το αποτέλεσμα της ασυμφωνίας οφείλεται στις διαφορές στον χαρακτηρισμό του μέσου ή της πληρωμής που πραγματοποιείται στο πλαίσιο αυτού.

Για τους σκοπούς της περ. α), η πληρωμή στο πλαίσιο ενός χρηματοπιστωτικού μέσου θεωρείται ότι περιλαμβάνεται στο εισόδημα εντός εύλογου χρονικού διαστήματος όταν:

i) η πληρωμή περιλαμβάνεται από τη δικαιοδοσία του δικαιούχου στη φορολογική περίοδο, η οποία αρχίζει εντός δώδεκα (12) μηνών από τη λήξη του φορολογικού έτους της δικαιοδοσίας του πληρωτή, ή

ii) η πληρωμή αναμένεται εύλογα να συμπεριληφθεί από τη δικαιοδοσία του δικαιούχου σε μελλοντικό φορολογικό έτος και οι όροι πληρωμής είναι εκείνοι που αναμένεται να συμφωνηθούν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

Για τις ανάγκες της περ. α), πληρωμή που αντιπροσωπεύει την υποκείμενη απόδοση επί μεταβιβασθέντος χρηματοπιστωτικού μέσου δεν δημιουργεί ασυμφωνία, όταν η πληρωμή γίνεται από χρηματιστή βάσει αγοραίας υβριδικής μεταβίβασης, εφόσον η δικαιοδοσία του πληρωτή απαιτεί από τον χρηματιστή να περιλαμβάνει ως εισόδημα όλα τα ποσά που εισέπραξε σε σχέση με το μεταβιβασθέν χρηματοπιστωτικό μέσο,

β) η πληρωμή σε υβριδική οντότητα έχει ως αποτέλεσμα την έκπτωση χωρίς συμπερίληψη και το εν λόγω αποτέλεσμα ασυμφωνίας οφείλεται στις διαφορές κατανομής των πληρωμών προς την υβριδική οντότητα σύμφωνα με τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας όπου έχει ιδρυθεί ή είναι εγκατε-

Ορισμός έννοιας «ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων»

- «ασυμφωνίες» που προκύπτουν από χρηματοπιστωτικά μέσα

- ασυμφωνίες από πληρωμή σε υβριδική οντότητα

- ασυμφωνίες που προκύπτουν από πληρωμή σε οντότητα με μόνιμη εγκατάσταση

- ασυμφωνίες από πληρωμή προς μόνιμη εγκατάσταση που έχει ως αποτέλεσμα την έκπτωση

- ασυμφωνίες από πληρωμή υβριδικής οντότητας που έχει ως αποτέλεσμα την έκπτωση χωρίς συμπερίληψη

- ασυμφωνίες από τεκμαιρόμενη πληρωμή μεταξύ έδρας και μόνιμης εγκατάστασης

- ασυμφωνίες που προκύπτουν από διπλή έκπτωση

Πότε ένα αποτέλεσμα ασυμφωνίας δεν θεωρείται ασυμφωνία

Έννοιες

- φορολογούμενος

- αποτέλεσμα ασυμφωνίας

στημένη η υβριδική οντότητα και της δικαιοδοσίας οποιουδήποτε προσώπου το οποίο διατηρεί συμμετοχή στην εν λόγω υβριδική οντότητα,

Υ) η πληρωμή σε οντότητα με μία ή περισσότερες μόνιμες εγκαταστάσεις έχει ως αποτέλεσμα την έκπτωση χωρίς συμπερίληψη και αυτό το αποτέλεσμα ασυμφωνίας οφείλεται στις διαφορές κατανομής των πληρωμών μεταξύ της έδρας και της μόνιμης εγκατάστασης ή μεταξύ δύο ή περισσότερων μόνιμων εγκαταστάσεων της ίδιας οντότητας σύμφωνα με τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας όπου δραστηριοποιείται η οντότητα,

δ) η πληρωμή έχει ως αποτέλεσμα την έκπτωση χωρίς συμπερίληψη λόγω του ότι πραγματοποιείται προς μόνιμη εγκατάσταση που δεν λαμβάνεται υπόψη,

ε) η πληρωμή από υβριδική οντότητα που έχει ως αποτέλεσμα την έκπτωση χωρίς συμπερίληψη και αυτό οφείλεται στο ότι, η πληρωμή δεν λαμβάνεται υπόψη βάσει της νομοθεσίας της δικαιοδοσίας του δικαιούχου,

στ) η τεκμαιρόμενη πληρωμή μεταξύ έδρας και μόνιμης εγκατάστασης ή μεταξύ δύο ή περισσότερων μόνιμων εγκαταστάσεων που έχει ως αποτέλεσμα την έκπτωση χωρίς συμπερίληψη και αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η πληρωμή δεν λαμβάνεται υπόψη βάσει της νομοθεσίας της δικαιοδοσίας του δικαιούχου, ή

ζ) προκύπτει διπλή έκπτωση.

Για τους σκοπούς των περιπτώσεων ε), στ) και ζ), ασυμφωνία προκύπτει στο μέτρο που η δικαιοδοσία του πληρωτή παρέχει τη δυνατότητα η έκπτωση να συμψηφίζεται έναντι ποσού που δεν είναι εισόδημα διπλής συμπερίληψης.

Για τους σκοπούς της παρούσας παραγράφου, ένα αποτέλεσμα ασυμφωνίας δεν θεωρείται ασυμφωνία, εκτός αν προκύπτει μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, μεταξύ φορολογούμενου και συνδεδεμένης επιχείρησης, μεταξύ της έδρας και της μόνιμης εγκατάστασης, μεταξύ δύο ή περισσότερων μόνιμων εγκαταστάσεων της ίδιας οντότητας, ή μέσω δομημένης ρύθμισης.

2. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου νοούνται ως:

α) «Φορολογούμενος»: κάθε ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών νομικών προσώπων ή οντοτήτων στην ημεδαπή.

β) «Αποτέλεσμα ασυμφωνίας»: η διπλή έκπτωση ή η έκπτωση χωρίς συμπερίληψη.

γ) «Διπλή έκπτωση»: η έκπτωση της ίδιας πληρωμής, δαπάνης ή ζημίας στη δικαιοδοσία στην οποία έγινε η πληρωμή, έχει πραγματοποιηθεί η δαπάνη ή προκύπτει η ζημία (δικαιοδοσία του πληρωτή) και σε άλλη δικαιοδοσία (δικαιοδοσία του επενδυτή). Στην περίπτωση πληρωμής από υβριδική οντότητα ή μόνιμη εγκατάσταση, η δικαιοδοσία του πληρωτή είναι εκείνη στην οποία έχει ιδρυθεί ή είναι εγκατεστημένη η υβριδική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση.

- διπλή έκπτωση

δ) «Έκπτωση χωρίς συμπερίληψη»: η έκπτωση πληρωμής ή τεκμαιρόμενης πληρωμής μεταξύ της έδρας και της μόνιμης εγκατάστασης ή μεταξύ δύο ή περισσότερων μόνιμων εγκαταστάσεων σε οποιαδήποτε δικαιοδοσία στην οποία η πληρωμή αυτή ή η τεκμαιρόμενη πληρωμή θεωρείται ότι πραγματοποιείται (δικαιοδοσία του πληρωτή) χωρίς αντίστοιχη συμπερίληψη για φορολογικούς σκοπούς της εν λόγω πληρωμής ή της τεκμαιρόμενης πληρωμής στη δικαιοδοσία του δικαιούχου. Η δικαιοδοσία του δικαιούχου είναι οποιαδήποτε δικαιοδοσία στην οποία η πληρωμή ή η τεκμαιρόμενη πληρωμή εισπράττεται ή αντιμετωπίζεται ως εισπραχθείσα, σύμφωνα με τη νομοθεσία οποιασδήποτε άλλης δικαιοδοσίας.

- έκπτωση χωρίς συμπερίληψη

ε) «Έκπτωση»: το ποσό που θεωρείται ως εκπιπτόμενο από το φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας του πληρωτή ή του επενδυτή. Οι όροι «εκπιπτόμενο/η» ερμηνεύονται αναλόγως.

- έκπτωση

στ) «Συμπερίληψη»: το ποσό το οποίο λαμβάνεται υπόψη στο φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας του δικαιούχου της πληρωμής. Πληρωμή στο πλαίσιο ενός χρηματοπιστωτικού μέσου δεν αντιμετωπίζεται ως συμπεριληφθείσα, στον βαθμό που η πληρωμή τυγχάνει οποιασδήποτε φορολογικής ελάφρυνσης που οφείλεται αποκλειστικά στον χαρακτηρισμό της πληρωμής από τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας του δικαιούχου της πληρωμής.

- συμπερίληψη

ζ) «Τεκμαιρόμενη πληρωμή»: η πληρωμή που θεωρείται ότι έχει πραγματοποιηθεί για τους σκοπούς εφαρμογής του παρόντος.

- τεκμαιρόμενη πληρωμή

η) «Φορολογική ελάφρυνση»: η φορολογική απαλλαγή, η μείωση του φορολογικού συντελεστή ή κάθε έκπτωση ή επιστροφή, πλην της πίστωσης φόρου για τους φόρους που παρακρατούνται στην πηγή.

- φορολογική ελάφρυνση

θ) «Εισόδημα διπλής συμπερίληψης»: κάθε στοιχείο εισοδήματος, το οποίο περιλαμβάνεται με βάση τη νομοθεσία

- εισόδημα διπλής συμπερίληψης

- **πρόσωπο**

και των δύο δικαιοδοσιών, στις οποίες προέκυψε αποτέλεσμα ασυμφωνίας.

ι) «Πρόσωπο»: ένα φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα.

- **υβριδική οντότητα**

ια) «Υβριδική οντότητα»: κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή ρύθμιση που αντιμετωπίζεται ως φορολογητέα οντότητα σύμφωνα με τη νομοθεσία μιας δικαιοδοσίας και της οποίας το εισόδημα ή οι δαπάνες θεωρούνται ως εισόδημα ή δαπάνες ενός ή περισσότερων άλλων προσώπων βάσει της νομοθεσίας άλλης δικαιοδοσίας.

- **χρηματοπιστωτικό μέσο**

ιβ) «Χρηματοπιστωτικό μέσο»: κάθε μέσο στον βαθμό που οδηγεί σε χρηματοδότηση ή απόδοση των ιδίων κεφαλαίων και που φορολογείται σύμφωνα με τους κανόνες που ισχύουν για τη φορολογική μεταχείριση ενός δανείου, μετοχικού κεφαλαίου ή παραγώγου σύμφωνα με τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας είτε του δικαιούχου είτε του πληρωτή. Στην έννοια του χρηματοπιστωτικού μέσου περιλαμβάνεται και η υβριδική μεταβίβαση.

- **χρηματιστής**

ιγ) «Χρηματιστής»: το φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, τα οποία ασκούν σε τακτική βάση για ίδιο λογαριασμό και με σκοπό το κέρδος, επιχείρηση αγοραπωλησίας χρηματοπιστωτικών μέσων.

- **υβριδική μεταβίβαση**

ιδ) «Υβριδική μεταβίβαση»: κάθε συμφωνία μεταβίβασης χρηματοπιστωτικού μέσου, όταν η υποκείμενη απόδοση του μέσου θεωρείται από φορολογική άποψη ότι αποκτάται ταυτόχρονα από περισσότερα του ενός μέρη στη συμφωνία.

- **αγοραία υβριδική μεταβίβαση**

ιε) «Αγοραία υβριδική μεταβίβαση»: κάθε υβριδική μεταβίβαση που συνάπτει ένας χρηματιστής κατά τη συνήθη επιχειρηματική του δραστηριότητα και η οποία δεν αποτελεί μέρος δομημένης ρύθμισης.

- **μόνιμη εγκατάσταση που δεν λαμβάνεται υπόψη**

ιστ) «Μόνιμη εγκατάσταση που δεν λαμβάνεται υπόψη»: οποιαδήποτε ρύθμιση, η οποία θεωρείται ότι συνιστά μόνιμη εγκατάσταση, σύμφωνα με τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας της έδρας και δεν θεωρείται ότι συνιστά μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με τη νομοθεσία της άλλης δικαιοδοσίας.

- **ενοποιημένος όμιλος για λογιστικούς σκοπούς**

ιζ) «Ενοποιημένος όμιλος για λογιστικούς σκοπούς»: ο όμιλος ο οποίος αποτελείται από όλες τις οντότητες, των οποίων τα αποτελέσματα ενοποιούνται πλήρως στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς ή το εθνικό σύστημα χρηματοοικονομικής αναφοράς ενός κράτους - μέλους.

ιη) «Δομημένη ρύθμιση» νοείται:

- i)** η ρύθμιση που αφορά ασυμφωνία, στους όρους της οποίας ενσωματώνεται η αξία του αποτελέσματος της ασυμφωνίας ή
- ii)** η ρύθμιση που έχει σχεδιαστεί με σκοπό να παράγει αποτέλεσμα ασυμφωνίας, εκτός εάν ο φορολογούμενος ή μια συνδεδεμένη επιχείρηση ευλόγως δεν αναμένεται να είχε επίγνωση της ασυμφωνίας και δεν αποκόμισε φορολογικό όφελος το οποίο ήταν αποτέλεσμα της ασυμφωνίας.

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου:

α) στις περιπτώσεις αποτελέσματος ασυμφωνίας των περ. β), γ), δ), ε), ζ) της παρ. 1 ή όπου απαιτείται προσαρμογή κατά την εφαρμογή της παρ. 6, ως συνδεδεμένη επιχείρηση νοείται:

- i)** 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 πενήντα τοις εκατό (50%) και άνω.
- ii)** Φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που κατέχει, άμεσα ή έμμεσα, δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχή στο κεφάλαιο ή δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) 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 πενήντα τοις εκατό (50%) και άνω σε έναν φορολογούμενο και σε ένα ή περισσότερα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, όλα τα σχετικά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, συμπεριλαμβανομένου του φορολογούμενου, θεωρούνται συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

β) Πρόσωπο το οποίο ενεργεί από κοινού με άλλο πρόσωπο ως προς τα δικαιώματα ψήφου ή τη συμμετοχή στο κεφάλαιο μίας οντότητας θεωρείται, ότι διατηρεί συμμετοχή στο σύνολο των δικαιωμάτων ψήφου ή της συμμετοχής στο κεφάλαιο της εν λόγω οντότητας τα οποία κατέχει το άλλο πρόσωπο.

γ) Ως συνδεδεμένη επιχείρηση νοείται επίσης η οντότητα που ανήκει για λογιστικούς σκοπούς στον ίδιο ενοποιημένο όμιλο, στον οποίο ανήκει και ο φορολογούμενος, η επιχείρηση επί της διαχείρισης της οποίας ο φορολογούμενος ασκεί σημαντική επιρροή ή η επιχείρηση που ασκεί σημαντική επιρροή στη διαχείριση του φορολογούμενου.

- δομημένη ρύθμιση. Έννοια

Έννοια συνδεδεμένης επιχείρησης

**Κανόνες που ρυθμίζονται
οι ασυμφωνίες που έχουν
ως αποτέλεσμα τη διπλή
έκπτωση**

**Κανόνες που ρυθμίζονται
οι ασυμφωνίες που έχουν
ως αποτέλεσμα έκπτωση
χωρίς συμπερίληψη**

4. Στον βαθμό που μία ασυμφωνία έχει ως αποτέλεσμα τη διπλή έκπτωση, η σχετική πληρωμή δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα φορολογητέα έσοδα του επενδυτή και, σε περίπτωση που η πληρωμή αναγνωρίζεται προς έκπτωση στη δικαιοδοσία του επενδυτή, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα φορολογητέα έσοδα του πληρωτή.

Τα ανωτέρω δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση εισοδήματος διπλής συμπερίληψης που προκύπτει σε τρέχον ή, εφόσον η πληρωμή αναγνωρίζεται σε μεταγενέστερο φορολογικό έτος με βάση τις κείμενες διατάξεις, στο φορολογικό έτος αυτό.

5. Στον βαθμό που μία ασυμφωνία έχει ως αποτέλεσμα την έκπτωση χωρίς συμπερίληψη, η σχετική πληρωμή δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα φορολογητέα έσοδα του πληρωτή και, σε περίπτωση που η πληρωμή αναγνωρίζεται προς έκπτωση στη δικαιοδοσία του πληρωτή, είναι εκπεστέο στο κράτος του πληρωτή, το ποσό αυτό περιλαμβάνεται στα φορολογητέα έσοδα του δικαιούχου της πληρωμής.

Τα ανωτέρω δεν εφαρμόζονται μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2022 σε περίπτωση ασυμφωνιών που είναι αποτέλεσμα πληρωμής τόκου από χρηματοπιστωτικό μέσο προς συνδεδεμένη επιχείρηση, όταν:

α) το χρηματοπιστωτικό μέσο έχει χαρακτηριστικά μετατροπής (conversion), διάσωσης με ίδια μέσα (bail-in) ή απομείωσης (write-down), ή

β) το χρηματοπιστωτικό μέσο έχει εκδοθεί με μοναδικό σκοπό να ικανοποιήσει απαιτήσεις ικανότητας απορρόφησης ζημιών που ισχύουν για τον τραπεζικό τομέα και αναγνωρίζεται ως τέτοιο στις απαιτήσεις ικανότητας απορρόφησης ζημιών του φορολογουμένου, ή

γ) το χρηματοπιστωτικό μέσο έχει εκδοθεί:

γα) σε σχέση με άλλα χρηματοπιστωτικά μέσα με χαρακτηριστικά μετατροπής, διάσωσης με ίδια μέσα ή απομείωσης στο επίπεδο μητρικής επιχείρησης,

γβ) σε επίπεδο που είναι αναγκαίο, ώστε να πληρούνται οι ισχύουσες απαιτήσεις ικανότητας απορρόφησης ζημιών,

γγ) όχι ως μέρος δομημένης ρύθμισης και

δ) σε κάθε μία από τις περ. α), β) και γ), η συνολική καθαρή έκπτωση για τον ενοποιημένο όμιλο, βάσει των ανωτέρω πληρωμών τόκων, δεν υπερβαίνει το ύψος που θα είχε εάν ο φορολογούμενος είχε εκδώσει ένα τέτοιο χρηματοπιστωτικό μέσο απευθείας στην αγορά.

6. Δεν εκπίπτει οποιαδήποτε πληρωμή από φορολογούμενο στον βαθμό που η εν λόγω πληρωμή, άμεσα ή έμμεσα, χρηματοδοτεί εκπιπτόμενη δαπάνη, η οποία οδηγεί σε ασυμφωνία μέσω συναλλαγής ή σειράς συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων ή που αποτελεί μέρος μίας δομημένης ρύθμισης, εκτός και στον βαθμό που μία από τις δικαιοδοσίες που εμπλέκονται στη συναλλαγή ή στη σειρά συναλλαγών έχει προβεί σε ανάλογη διόρθωση όσον αφορά την εν λόγω ασυμφωνία.

7. Στον βαθμό που μια ασυμφωνία αφορά εισόδημα από μόνιμη εγκατάσταση που δεν λαμβάνεται υπόψη, το οποίο απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος, το εισόδημα που διαφορετικά θα αποδιδόταν στη μόνιμη εγκατάσταση που δεν λαμβάνεται υπόψη, συμπεριλαμβάνεται στο φορολογητέο εισόδημα του κεντρικού. Τα ανωτέρω δεν ισχύουν σε περίπτωση που η απαλλαγή δίδεται βάσει των διατάξεων Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) με τρίτη χώρα.

8. Στον βαθμό που μια υβριδική μεταβίβαση έχει σχεδιαστεί με σκοπό τη φορολογική ελάφρυνση για τον παρακρατούμενο φόρο στην πηγή επί μιας πληρωμής, συνεπεία μεταβιβασθέντος χρηματοπιστωτικού μέσου σε περισσότερα από ένα εκ των εμπλεκόμενων μερών, η φορολογική ελάφρυνση περιορίζεται κατ' αναλογία προς το καθαρό φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου που σχετίζεται με την πληρωμή αυτήν.

9. Στον βαθμό που η έκπτωση για πληρωμή, δαπάνες ή ζημιές φορολογουμένου, ο οποίος είναι φορολογικός κάτοικος σε δύο ή περισσότερες δικαιοδοσίες, αναγνωρίζεται για φορολογικούς σκοπούς σε δύο δικαιοδοσίες, δεν αναγνωρίζεται στο βαθμό που η άλλη δικαιοδοσία επιτρέπει η δεύτερη έκπτωση να συμψηφιστεί με εισόδημα που δεν αποτελεί εισόδημα διπλής συμπερίληψης. Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι φορολογικός κάτοικος και άλλου κράτους-μέλους της ΕΕ, η έκπτωση δεν αναγνωρίζεται όταν ο φορολογούμενος δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδος βάσει της σχετικής Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας.⁽¹⁾

Εισαγόμενες ασυμφωνίες μεταξύ μερών τρίτων χωρών στη δικαιοδοσία κράτους-μέλους μέσω της χρήσης μη υβριδικού μέσου

Πληρωμές προς μόνιμη εγκατάσταση η οποία δεν λαμβάνεται υπόψη

Κανόνας διόρθωσης της πλεονάζουσας πίστωσης φόρου στην περίπτωση υβριδικών μεταβιβάσεων

Ασυμφωνία που οδηγεί σε διπλή έκπτωση όταν πραγματοποιείται μία πληρωμή από φορολογούμενο που είναι φορολογικός κάτοικος σε δύο δικαιοδοσίες

(1) Το άρθρο 66B του ν. 4172/2013 προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 59 του ν. 4714/2020 (ΦΕΚ Α' 148) και ισχύει σύμφωνα με την παρ. 57 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, όπως αυτή προστέθηκε με το άρθρο 60 του ν. 4714/2020 από την 1η.1.2020 και μετά.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Ν. 4714/2020 άρθρο 59§1. Με τις διατάξεις του παρόντος άρθρου (άρθρο 66B ν. 4172/2013) προσαρμόζεται η ελληνική νομοθεσία στις διατάξεις του άρθρου 9 της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τη θέσπιση κανόνων υβριδικών ασυμφωνιών, όπως ισχύει μετά από την τροποποίησή της με το άρθρο 1 της Οδηγίας 2017/952/ΕΕ (ΕΕ L της 14.10.2017).

ΘΕΜΑΤΑ ΑΡΘΡΟΥ 66B**1. Κανόνες στις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων.**

Το νέο άρθρο 66B στον ΚΦΕ, προστέθηκε με σκοπό την εναρμόνιση με το άρθρο 9 της Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ του Συμβουλίου για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς (Anti-tax Avoidance Directive, ATAD, στο εξής: η «Οδηγία»), όπως αυτή ισχύει μετά από την τροποποίησή της με την Οδηγία 2017/952/ΕΕ του Συμβουλίου, με το οποίο θεσπίζονται κανόνες όσον αφορά στις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων (εφεξής: «ασυμφωνίες»).

Οι ασυμφωνίες είναι συνέπεια των διαφορών ως προς τον νομικό χαρακτηρισμό των πληρωμών (χρηματοπιστωτικά μέσα) ή των οντοτήτων (υβριδικές οντότητες) μεταξύ δύο διαφορετικών δικαιοδοσιών. Οι επιπτώσεις αυτών των ασυμφωνιών είναι συχνά η διπλή έκπτωση (δηλαδή έκπτωση σε καθένα από τα δύο κράτη) ή η έκπτωση πληρωμής σε ένα κράτος χωρίς αυτή να συμπεριλαμβάνεται στη φορολογική βάση του άλλου (έκπτωση χωρίς συμπερίληψη). Για την εξουδετέρωση των ασυμφωνιών, είναι απαραίτητο να καθοριστούν κανόνες, σύμφωνα με τους οποίους μία από τις δύο δικαιοδοσίες θα πρέπει να μην αναγνωρίσει την έκπτωση μιας πληρωμής που οδηγεί σε αυτό το αποτέλεσμα. Οι κανόνες αυτοί επιδιώκουν να αντιμετωπίσουν περιπτώσεις ασυμφωνιών και δεν αποβλέπουν στο να επηρεάσουν τα γενικά χαρακτηριστικά του φορολογικού συστήματος κράτους- μέλους (παρ.13 προοιμίου Οδηγίας 1164/2016/ΕΕ, παρ. 9 προοιμίου Οδηγίας 2017/952/ΕΕ).

Λαμβάνοντας υπόψη ότι η Οδηγία (ΕΕ) 2016/1164 κάλυπτε μόνο τις υβριδικές ασυμφωνίες που οφείλονται στην αλληλεπίδραση μεταξύ των διαφορετικών φορολογικών καθεστώτων των κρατών- μελών, στο πεδίο εφαρμογής της νέας Οδηγίας, με την οποία αντικαθίστανται τα άρθρα 1 (πεδίο εφαρμογής), 2 (ορισμοί) και 9 (υβριδικές ασυμφωνίες) της Οδηγίας 2016/1164, εντάσσονται πλέον και οι περιπτώσεις υβριδικών ασυμφωνιών στις οποίες εμπλέκονται τρίτες χώρες (παρ. 5 προοιμίου Οδηγίας 2017/952/ΕΕ), όταν τουλάχιστον ένα από τα εμπλεκόμενα μέρη είναι φορολογούμενη εταιρεία.

Τα παραπάνω είναι σύμφωνα με τη δήλωση που εξέδωσε το Συμβούλιο Ecofin στις 12 Ιουλίου 2016 με την οποία ζητούσε από την Επιτροπή να υποβάλει πρόταση έως τον Οκτώβριο του 2016 για τις ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων στις οποίες εμπλέκονται τρίτες χώρες, με σκοπό την επίτευξη συμφωνίας έως το τέλος του 2016, κατά την οποία θα θεσπίζονται κανόνες οι οποίοι συνάδουν και είναι εξίσου αποτελεσματικοί με τους κανόνες που εισάγει η έκθεση της Δράσης 2 του σχεδίου BEPS του ΟΟΣΑ.

Περαιτέρω, με την Οδηγία αυτή αντιμετωπίζονται και οι ασυμφωνίες που περιλαμβάνουν μόνιμες εγκαταστάσεις (παρ. 6 προοιμίου Οδηγίας 2017/952/ΕΕ) ή ρυθμίσεις που αντιμετωπίζονται ως μόνιμες εγκαταστάσεις οντοτήτων που εδρεύουν στην αλλοδαπή (παρ. 8 προοιμίου Οδηγίας 2017/952/ΕΕ), που οφείλονται στο γεγονός ότι μια μόνιμη εγκατάσταση δεν λαμβάνεται υπόψη με βάση τη νομοθεσία της χώρας στην οποία είναι εγκατεστημένη. Επιπλέον, αντιμετωπίζονται και οι περιπτώ-

σεις υβριδικών μεταβιβάσεων (hybrid transfers), εισαγόμενων ασυμφωνιών (imported mismatches) και όλες οι περιπτώσεις ασυμφωνιών με αποτέλεσμα τη διπλή έκπτωση, περιλαμβανομένων ρητά και εκείνων που οφείλονται στη διπλή φορολογική κατοικία (παρ. 7 προοιμίου - άρθρο 9β Οδηγίας 2017/952/ΕΕ).

Ως προς τη χρησιμοποιούμενη ορολογία, σημειώνεται ότι κατά την ενσωμάτωση της Οδηγίας επιλέγεται η χρήση των όρων «έκπτωση χωρίς συμπερίληψη», «συμπερίληψη», «εισόδημα διπλής συμπερίληψης», «δομημένη ρύθμιση», και «αποτέλεσμα ασυμφωνίας», αντί των όρων «έκπτωση χωρίς καταχώριση», «καταχώριση», «διπλή καταχώριση εισοδήματος», «διαρθρωμένη ρύθμιση» και «ασυμφωνίας», ενώ προστίθενται οι ορισμοί των όρων «φορολογούμενος» και «τεκμαιρόμενη πληρωμή». Η χρήση των όρων αυτών κρίνεται αναγκαία για να αποδοθεί καλύτερα το νόημα της Οδηγίας, με βάση το αγγλικό κείμενο, σε σχέση με την ελληνική απόδοση αυτού, προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού και να αποφευχθεί οιαδήποτε σύγχυση ως προς την έννοια των όρων αυτών κατά την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου.

Για την ερμηνεία του παρόντος άρθρου πρέπει να χρησιμοποιούνται οι επεξηγήσεις και τα παραδείγματα της έκθεσης του ΟΟΣΑ της Δράσης 2 των BEPS στον βαθμό που αυτά συνάδουν με τις διατάξεις της Οδηγίας 2017/952/ΕΕ και του ενωσιακού δικαίου (παρ. 28 του προοιμίου της Οδηγίας 2017/952/ΕΕ).

Τέλος, αν οι διατάξεις που ενσωματώνουν άλλη Οδηγία, όπως την Οδηγία 2011/96/ΕΕ του Συμβουλίου (Οδηγία Μητρικών - Θυγατρικών) έχουν ως αποτέλεσμα την εξάλειψη των όποιων αναντιστοιχιών (πρβλ. π.χ. παρ. 6 άρθρου 48 του ν. 4172/2013), δεν χρήζουν εφαρμογής οι διατάξεις του παρόντος άρθρου.

Ειδικότερα, με την παρ. 1 του νέου άρθρου 66B δίδεται ο ορισμός της έννοιας «Ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων» («ασυμφωνία») και διακρίνονται οι κατηγορίες ασυμφωνιών, στις οποίες είτε εμπλέκεται υβριδικό χρηματοπιστωτικό μέσο είτε υβριδική οντότητα, ως εξής:

α) ασυμφωνίες που προκύπτουν από πληρωμές στο πλαίσιο ενός χρηματοπιστωτικού μέσου (hybrid financial instrument).

Στο πλαίσιο ενός χρηματοπιστωτικού μέσου, μια εκπεστέα πληρωμή, η οποία αναμένεται να περιληφθεί στο εισόδημα εντός εύλογου χρονικού διαστήματος, θα πρέπει να θεωρείται ότι οδηγεί σε ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων, εφόσον η κατάσταση έκπτωσης χωρίς συμπερίληψη που προκύπτει, μπορεί να αποδοθεί σε διαφορές μεταξύ των δικαιοδοσιών ως προς τον χαρακτηρισμό του χρηματοπιστωτικού μέσου ή των πληρωμών. Κατά συνέπεια, είναι δυνατόν να προκύψει κατάσταση ασυμφωνίας, αν η πληρωμή που πραγματοποιείται στο πλαίσιο ενός χρηματοπιστωτικού μέσου δεν περιληφθεί στο εισόδημα εντός εύλογου χρονικού διαστήματος. Μια τέτοια πληρωμή για φορολογικούς σκοπούς αντιμετωπίζεται ως περιληφθείσα στο εισόδημα εντός εύλογου χρονικού διαστήματος, εάν περιλαμβάνεται από τη δικαιοδοσία του δικαιούχου στη φορολογική περίοδο, η οποία αρχίζει εντός δώδεκα (12) μηνών από τη λήξη του φορολογικού έτους του πληρωτή. Στο πλαίσιο του άρθρου αυτού επιλέγεται η χρήση του όρου «φορολογικό έτος», καθώς η έννοια αυτή απαντά στον ΚΦΕ, ενώ η έννοια της φορολογικής περιόδου αναφέρεται στις περιπτώσεις όπου ο δικαιούχος είναι εγκατεστημένος σε τρίτη χώρα.

Οι όποιες αναντιστοιχίες οφείλονται αποκλειστικά σε διαφορές ως προς την αξία που αποδίδεται σε μια πληρωμή, για παράδειγμα λόγω ενδοομιλικών τιμολογήσεων, δεν εμπίπτουν στο πεδίο των ασυμφωνιών (παρ. 22 προοιμίου Οδηγίας 2017/952/ΕΕ).

Η φράση «the payment is included» που αναφέρεται στον ορισμό του εύλογου χρονικού διαστήματος στην περίπτωση πληρωμής στο πλαίσιο χρηματοπιστωτικού μέσου που οδηγεί σε έκπτωση χωρίς συμπερίληψη (σημείο β' της παρ. 2 του άρθρου 1 της Οδηγίας 2017/952/ΕΕ) αποδίδεται ως «η πληρωμή περιλαμβάνεται» και όχι ως «η πληρωμή συνοδεύεται», η οποία χρησιμοποιείται κατά την απόδοση της Οδηγίας στην ελληνική γλώσσα. Με το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης α' της παραγράφου αυτής ενσωματώνεται η περίπτωση α' του τρίτου εδαφίου του σημείου 9 του άρθρου 2 της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ για λόγους νομοτεχνικής τάξης, αναφορικά με την πληρωμή που γίνεται από χρηματιστή βάσει αγοραίας υβριδικής μεταβίβασης,

β) ασυμφωνίες που προκύπτουν από πληρωμή σε υβριδική οντότητα που έχει ως αποτέλεσμα την έκπτωση χωρίς συμπερίληψη και το εν λόγω αποτέλεσμα ασυμφωνίας οφείλεται στις διαφορές κατανομής των πληρωμών προς την υβριδική οντότητα σύμφωνα με τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας όπου έχει ιδρυθεί ή είναι εγκατεστημένη η υβριδική οντότητα και της δικαιοδοσίας οποιουδήποτε προσώπου το οποίο διατηρεί συμμετοχή στην εν λόγω υβριδική οντότητα,

γ) ασυμφωνίες που προκύπτουν από πληρωμή σε οντότητα με μία ή περισσότερες μόνιμες εγκαταστάσεις που έχει ως αποτέλεσμα την έκπτωση χωρίς συμπερίληψη και αυτό το αποτέλεσμα ασυμφωνίας οφείλεται στις διαφορές κατανομής των πληρωμών μεταξύ της έδρας και της μόνιμης εγκατάστασης ή μεταξύ δύο ή περισσότερων μόνιμων εγκαταστάσεων της ίδιας οντότητας σύμφωνα με τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας όπου δραστηριοποιείται η οντότητα,

δ) ασυμφωνίες που προκύπτουν από πληρωμή που έχει ως αποτέλεσμα την έκπτωση χωρίς συμπερίληψη λόγω του ότι πραγματοποιείται προς μόνιμη εγκατάσταση που δεν λαμβάνεται υπόψη,

ε) ασυμφωνίες που προκύπτουν από πληρωμή από υβριδική οντότητα που έχει ως αποτέλεσμα την έκπτωση χωρίς συμπερίληψη και αυτή οφείλεται στο ότι η πληρωμή δεν λαμβάνεται υπόψη βάσει της νομοθεσίας της δικαιοδοσίας του δικαιούχου,

στ) ασυμφωνίες που προκύπτουν από τεκμαιρόμενη πληρωμή μεταξύ έδρας και μόνιμης εγκατάστασης ή μεταξύ δύο ή περισσότερων μόνιμων εγκαταστάσεων που έχει ως αποτέλεσμα την έκπτωση χωρίς συμπερίληψη και αυτή η ασυμφωνία οφείλεται στο γεγονός ότι η πληρωμή δεν λαμβάνεται υπόψη βάσει της νομοθεσίας της δικαιοδοσίας του δικαιούχου, ή

ζ) ασυμφωνίες που προκύπτουν από διπλή έκπτωση.

Για τους σκοπούς των περ. ε', στ' και ζ', ασυμφωνία προκύπτει στο μέτρο που η δικαιοδοσία του πληρωτή παρέχει τη δυνατότητα η έκπτωση να συμψηφίζεται έναντι ποσού που δεν είναι εισόδημα διπλής συμπερίληψης.

Για τους σκοπούς εφαρμογής της παρούσας παραγράφου, ένα αποτέλεσμα ασυμφωνίας δεν θεωρείται ασυμφωνία, εκτός αν προκύπτει μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, μεταξύ φορολογούμενου και συνδεδεμένης επιχείρησης, μεταξύ της έδρας και της μόνιμης εγκατάστασης, μεταξύ δύο ή περισσότερων μόνιμων εγκατα-

στάσεων της ίδιας οντότητας, ή μέσω δομημένης ρύθμισης. Με τα ανωτέρω ενσωματώνονται οι περιπτώσεις β) και γ) του τρίτου εδαφίου του σημείου 9 του άρθρου 2 της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ για λόγους νομοτεχνικής τάξης.

Με την παρ. 2 του νέου άρθρου 66B δίδονται οι αναγκαίοι ορισμοί για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου. Στην παράγραφο αυτή περιλαμβάνονται οι λοιποί ορισμοί που δίνονται με τις διατάξεις της περ. β) και δεν περιλήφθηκαν στην παρ. 1 του άρθρου 66B και οι ορισμοί της περ. γ) της παρ. 2 του άρθρου 1 της Οδηγίας 2017/952/ΕΕ, οι οποίοι αφορούν στις ανάγκες του νέου άρθρου περί υβριδικών ασυμφωνιών, ο ορισμός της έννοιας του φορολογουμένου που δίδεται με την παρ. 1 του άρθρου 1 της Οδηγίας 2017/952/ΕΕ, καθώς και η έννοια της τεκμαιρόμενης πληρωμής. Για τους ορισμούς αυτούς επισημαίνονται ειδικότερα τα ακόλουθα:

- **Με τον όρο «φορολογούμενος» νοείται** κάθε ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών νομικών προσώπων ή οντοτήτων στην ημεδαπή. Επομένως, οι υπόψη διατάξεις δεν έχουν εφαρμογή για τα φυσικά πρόσωπα.

- **Με τον όρο «αποτέλεσμα ασυμφωνίας» νοείται** είτε η έκπτωση πληρωμών, δαπανών που δεν αντιμετωπίζονται ως πληρωμές (π.χ. αποσβέσεις), ζημιών σε δύο κράτη (διπλή έκπτωση), είτε η έκπτωση πληρωμής σε ένα κράτος χωρίς αυτή να συμπεριλαμβάνεται στη φορολογική βάση του άλλου (έκπτωση χωρίς συμπερίληψη).

- **Με τον όρο «διπλή έκπτωση» νοείται** η έκπτωση της ίδιας πληρωμής, δαπάνης ή ζημιάς στη δικαιοδοσία στην οποία έγινε η πληρωμή (δικαιοδοσία του πληρωτή) ή προκύπτει (η δαπάνη ή η ζημία) και σε μία άλλη δικαιοδοσία (δικαιοδοσία του επενδυτή). Στην περίπτωση πληρωμής από υβριδική οντότητα ή μόνιμη εγκατάσταση, η δικαιοδοσία του πληρωτή είναι εκείνη στην οποία έχει ιδρυθεί ή είναι εγκατεστημένη η υβριδική οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση. Με τον όρο «επενδυτής» αποδίδεται η έννοια του εταίρου/μέλους που έχει καταβάλει κεφάλαια και προσδοκά κέρδη στην υβριδική οντότητα και είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος (ΕΕ ή τρίτο).

- **Με τον όρο «έκπτωση χωρίς συμπερίληψη» νοείται** η έκπτωση πληρωμής ή τεκμαιρόμενης πληρωμής μεταξύ της έδρας και της μόνιμης εγκατάστασης ή μεταξύ δύο ή περισσότερων μόνιμων εγκαταστάσεων σε οποιαδήποτε δικαιοδοσία στην οποία η πληρωμή αυτή ή η τεκμαιρόμενη πληρωμή θεωρείται ότι πραγματοποιείται (δικαιοδοσία του πληρωτή) χωρίς αντίστοιχη συμπερίληψη για φορολογικούς σκοπούς της εν λόγω πληρωμής ή της τεκμαιρόμενης πληρωμής στη δικαιοδοσία του δικαιούχου (επενδυτή). Η δικαιοδοσία του δικαιούχου είναι οποιαδήποτε δικαιοδοσία στην οποία η πληρωμή ή η τεκμαιρόμενη πληρωμή εισπράττεται ή αντιμετωπίζεται ως εισπραχθείσα σύμφωνα με τη νομοθεσία οποιασδήποτε άλλης δικαιοδοσίας.

- **Με τον όρο «έκπτωση» νοείται** το ποσό που θεωρείται ως εκπιπτόμενο από το φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας του πληρωτή ή του επενδυτή.

- **Με τον όρο «συμπερίληψη» νοείται** το ποσό το οποίο λαμβάνεται υπόψη στο φορολογητέο εισόδημα σύμφωνα με τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας του πληρωτή. Πληρωμή στο πλαίσιο ενός χρηματοπιστωτικού μέσου δεν αντιμετωπίζεται ως καταχωρημένη, στον βαθμό που η πληρωμή τυγχάνει οποιασδήποτε φορολογικής ελάφρυνσης που οφείλεται αποκλειστικά στον χαρακτηρισμό της πληρωμής από τη νο-

μοθεσία της δικαιοδοσίας του δικαιούχου της πληρωμής. Το τρίτο εδάφιο της υποπερ. ε) του τελευταίου εδαφίου του σημείου 9 του άρθρου 2 της Οδηγίας 2106/1164/ΕΕ όπως τροποποιήθηκε με την περ. β' της παρ. 2 του άρθρου 1 της Οδηγίας 2017/952/ΕΕ «Ο όρος «καταχωρισμένος» ερμηνεύεται αναλόγως» δεν περιλήφθηκε στον παραπάνω ορισμό καθόσον αυτός ενσωματώνεται στις επιμέρους διατάξεις όπου απαιτείται. Περαιτέρω, ο όρος «payee jurisdiction» που περιλαμβάνεται στον ορισμό του όρου αυτού αποδίδεται ως «δικαιοδοσία του δικαιούχου της πληρωμής» και όχι ως «δικαιοδοσία του πληρωτή» που έχει εσφαλμένα αποδοθεί στην ελληνική απόδοση του κειμένου της Οδηγίας.

- **Με τον όρο «τεκμαιρόμενη πληρωμή» νοείται** η πληρωμή που θεωρείται ότι έχει πραγματοποιηθεί για τους σκοπούς εφαρμογής του παρόντος άρθρου. Ο όρος αυτός, αν και δεν περιλαμβάνεται στους ορισμούς της Οδηγίας, θεωρείται απαραίτητος καθότι χρησιμοποιείται σε αυτή.

- **Με τον όρο «φορολογική ελάφρυνση» νοείται** η φορολογική απαλλαγή, η μείωση του φορολογικού συντελεστή ή κάθε έκπτωση ή επιστροφή (πλην της πίστωσης φόρου για τους φόρους που παρακρατούνται στην πηγή).

- **Με τον όρο «εισόδημα διπλής συμπερίληψης» νοείται** κάθε στοιχείο εισοδήματος που περιλαμβάνεται με βάση τη νομοθεσία και των δύο δικαιοδοσιών στις οποίες προέκυψε αποτέλεσμα ασυμφωνίας.

- **Με τον όρο «πρόσωπο» νοείται** ένα φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα. Η Οδηγία στην έννοια του προσώπου περιλαμβάνει άτομο ή οντότητα, ωστόσο, προκειμένου η έννοια του προσώπου να συμβαδίζει με το εσωτερικό μας δίκαιο και για λόγους ασφάλειας δικαίου στον όρο αυτό περιλήφθηκε ρητά και το νομικό πρόσωπο.

- **Με τον όρο «υβριδική οντότητα» νοείται** κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή ρύθμιση που θεωρείται ως φορολογητέα οντότητα σύμφωνα με τη νομοθεσία μιας δικαιοδοσίας και της οποίας το εισόδημα ή οι δαπάνες θεωρούνται ως εισόδημα ή δαπάνες ενός ή περισσότερων άλλων προσώπων βάσει της νομοθεσίας άλλης δικαιοδοσίας.

- **Με τον όρο «χρηματοπιστωτικό μέσο» νοείται** κάθε μέσο στον βαθμό που οδηγεί σε χρηματοδότηση ή απόδοση των ίδιων κεφαλαίων που φορολογείται σύμφωνα με τους κανόνες που ισχύουν για τη φορολογική μεταχείριση ενός δανείου, μετοχικού κεφαλαίου ή παραγώγου σύμφωνα με τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας είτε του δικαιούχου είτε του πληρωτή. Στην έννοια του χρηματοπιστωτικού μέσου περιλαμβάνεται και η υβριδική μεταβίβαση.

- **Με τον όρο «χρηματιστής» νοείται** το φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα τα οποία ασκούν σε τακτική βάση για ίδιο λογαριασμό και με σκοπό το κέρδος επιχείρηση αγοραπωλησίας χρηματοπιστωτικών μέσων.

- **Με τον όρο «υβριδική μεταβίβαση» νοείται** κάθε συμφωνία μεταβίβασης χρηματοπιστωτικού μέσου, όταν η υποκείμενη απόδοση του μέσου λογίζεται από φορολογική άποψη ότι προκύπτει ταυτόχρονα από περισσότερα του ενός μέρη στη συμφωνία.

- **Με τον όρο «αγοραία υβριδική μεταβίβαση» νοείται** κάθε υβριδική μεταβίβαση που συνάπτει ένας χρηματιστής κατά τη συνήθη επιχειρηματική του δραστηριότητα και η οποία δεν αποτελεί μέρος δομημένης ρύθμισης.

- **Με τον όρο «μόνιμη εγκατάσταση η οποία δεν λαμβάνεται υπόψη» νοείται** οποιαδήποτε ρύθμιση, η οποία θεωρείται ότι συνιστά μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με τη νομοθεσία της δικαιοδοσίας της έδρας και δεν θεωρείται ότι συνιστά μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με τη νομοθεσία της άλλης δικαιοδοσίας.

- **Με τον όρο «ενοποιημένος όμιλος για λογιστικούς σκοπούς» νοείται** ο όμιλος, ο οποίος αποτελείται από όλες τις οντότητες, συμπεριλαμβανομένων των νομικών προσώπων, των οποίων τα αποτελέσματα ενοποιούνται πλήρως στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς ή το εθνικό σύστημα χρηματοοικονομικής αναφοράς ενός κράτους- μέλους.

- **Με τον όρο «δομημένη ρύθμιση» νοείται** η ρύθμιση (i), που αφορά υβριδική ασυμφωνία, στους όρους της οποίας ενσωματώνεται η αξία του αποτελέσματος της ασυμφωνίας ή (ii) η ρύθμιση που έχει σχεδιαστεί με σκοπό να παράγει αποτέλεσμα ασυμφωνίας, εκτός εάν ο φορολογούμενος ή μια συνδεδεμένη επιχείρηση ευλόγως δεν αναμένεται να είχε επίγνωση της ασυμφωνίας και δεν αποκόμισε φορολογικό όφελος το οποίο ήταν αποτέλεσμα της ασυμφωνίας.

Με την παρ. 3 του νέου άρθρου 66B δίδεται ο ορισμός των συνδεδεμένων επιχειρήσεων για τις ανάγκες των υβριδικών ασυμφωνιών, ο οποίος είναι ευρύτερος εκείνου του άρθρου 66 του ν. 4172/2013 (Α' 167). Με τον ορισμό αυτό προκύπτει ότι οι ασυμφωνίες λόγω υβριδικού χρηματοπιστωτικού μέσου δεν καταλαμβάνονται από την περ. α' της παραγράφου αυτής αλλά μόνο από τις λοιπές περιπτώσεις.

Με την παρ. 4 του νέου άρθρου 66B θεσπίζεται πρωτεύων κανόνας με τον οποίο ρυθμίζονται οι ασυμφωνίες που έχουν ως αποτέλεσμα τη διπλή έκπτωση και σε περίπτωση που αυτός δεν έχει εφαρμογή, κυρίως στις περιπτώσεις που ο επενδυτής (δικαιούχος της πληρωμής) βρίσκεται σε τρίτη χώρα, θεσπίζεται δευτερεύων κανόνας. Οι κανόνες αυτοί δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση εισοδήματος διπλής συμπερίληψης που προκύπτει σε τρέχον ή, εφόσον η πληρωμή αναγνωρίζεται σε μεταγενέστερο φορολογικό έτος με βάση τις κείμενες διατάξεις, στο φορολογικό αυτό έτος. Ειδικότερα, στην παρ. 21 του προοιμίου της Οδηγίας αναφέρεται ότι η ασυμφωνία προκύπτει στο μέτρο που η δικαιοδοσία του πληρωτή παρέχει τη δυνατότητα η έκπτωση να συμψηφιστεί έναντι ποσού που δεν είναι εισόδημα διπλής συμπερίληψης. Εάν με βάση την εσωτερική μας νομοθεσία επιτρέπεται η έκπτωση να μεταφερθεί σε μεταγενέστερο φορολογικό έτος, η διόρθωση αναβάλλεται έως τη χρονική στιγμή που η έκπτωση εν τοις πράγμασι θα συμψηφιστεί με ποσό που δεν συνιστά εισόδημα διπλής συμπερίληψης στη δικαιοδοσία του πληρωτή.

Με την παρ. 5 του νέου άρθρου 66B θεσπίζεται πρωτεύων κανόνας με τον οποίο ρυθμίζονται οι ασυμφωνίες που έχουν ως αποτέλεσμα έκπτωση χωρίς συμπερίληψη και σε περίπτωση που αυτός δεν έχει εφαρμογή, κυρίως στις περιπτώσεις που ο πληρωτής βρίσκεται σε τρίτη χώρα, θεσπίζεται δευτερεύων κανόνας. Ο όρος «payee jurisdiction» που αναφέρεται στον δευτερεύοντα κανόνα στην περίπτωση έκπτωσης χωρίς συμπερίληψη (παρ. 4 του άρθρου 1 της Οδηγίας 2017/952/ΕΕ) αποδίδεται ως «δικαιοδοσία του δικαιούχου της πληρωμής» και όχι ως «δικαιοδοσία του πληρωτή» όπως χρησιμοποιείται κατά την απόδοση της Οδηγίας στην ελληνική

γλώσσα. Ως άνω, με την παρ. 20 του προοιμίου της Οδηγίας 2017/952/ΕΕ αναφέρεται ότι εάν με βάση την εσωτερική μας νομοθεσία επιτρέπεται η έκπτωση να μεταφερθεί σε μεταγενέστερη φορολογική περίοδο, η διόρθωση αναβάλλεται έως τη χρονική στιγμή που η έκπτωση εν τοις πράγμασι θα συμψηφιστεί με ποσό που δεν συνιστά εισόδημα διπλής συμπερίληψης στη δικαιοδοσία του πληρωτή.

Στις περιπτώσεις ασυμφωνιών που προκύπτουν από πληρωμές που πραγματοποιούνται από υβριδική οντότητα στον επενδυτή ή τεκμαιρόμενες πληρωμές μεταξύ της έδρας και μιας μόνιμης εγκατάστασης ή μεταξύ δύο ή περισσότερων μόνιμων εγκαταστάσεων, η ασυμφωνία προκύπτει στο μέτρο που η δικαιοδοσία του πληρωτή παρέχει τη δυνατότητα η έκπτωση να συμψηφιστεί έναντι ποσού που δεν είναι εισόδημα διπλής συμπερίληψης και η διόρθωση μπορεί να γίνει μόνο μέχρι του ύψους αυτού.

Η δυνατότητα εξαίρεσης από την εφαρμογή του δευτερεύοντος κανόνα στις περιπτώσεις καταβολών σε αντίστροφη υβριδική οντότητα, σε οντότητες με μία ή περισσότερες μόνιμες εγκαταστάσεις, σε μόνιμη εγκατάσταση, η οποία δεν λαμβάνεται υπόψη (disregarded PE), σε τεκμαιρόμενες πληρωμές μεταξύ έδρας και μόνιμης εγκατάστασης (περ. α' παρ. 4 άρθρου 9 της 2016/1164/ΕΕ) δεν ενσωματώνεται με τις υπόψη διατάξεις.

Επίσης, με την ίδια παράγραφο εισάγεται εξαίρεση από τον κανόνα της διόρθωσης, προκειμένου για πληρωμές τόκων χρηματοοικονομικών μέσων προς συνδεδεμένη εταιρεία.

Ειδικότερα, προκειμένου να αποφευχθούν ανεπιθύμητα αποτελέσματα κατά την αλληλεπίδραση των κανόνων για την αντιμετώπιση ασυμφωνιών λόγω υβριδικών χρηματοπιστωτικών μέσων και της υποχρέωσης που έχει επιβληθεί στις τράπεζες να καλύπτουν το απαιτούμενο ύψος κατά το οποίο θα απορροφώνται οι ζημιές των τραπεζών (συνολική ικανότητα απορρόφησης ζημιών) (Total Loss Absorbing Capacity T-LAC) με την έκδοση ομολόγων που καθίστανται κεφάλαια απορρόφησης ζημιών) και με την επιφύλαξη των κανόνων περί κρατικών ενισχύσεων, εξαιρούνται τα χρηματοπιστωτικά μέσα που έχουν εκδοθεί μεταξύ των συνδεδεμένων εταιρειών με αποκλειστικό σκοπό να ανταποκριθούν στην ανωτέρω απαίτηση που έχει ο εκδότης (τράπεζα) (παρ. 17 του προοιμίου της Οδηγίας 2017/952/ΕΕ) μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2022.

Με την παρ. 6 του νέου άρθρου 66B ορίζεται η περίπτωση των εισαγόμενων ασυμφωνιών. Αυτές μετατοπίζουν την επίπτωση μιας ασυμφωνίας μεταξύ μερών τρίτων χωρών στη δικαιοδοσία κράτους- μέλους μέσω της χρήσης μη υβριδικού μέσου, υπονομεύοντας με τον τρόπο αυτόν την αποτελεσματικότητα των κανόνων που εξουδετερώνουν τις ασυμφωνίες. Πληρωμή που εκπίπτει σε κράτος μέλος μπορεί να χρησιμοποιηθεί για τη χρηματοδότηση δαπάνης που ενέχει ασυμφωνία. Περαιτέρω, προβλέπεται κανόνας διόρθωσης με τον οποίο δεν επιτρέπεται η έκπτωση μιας πληρωμής σε περίπτωση που το αντίστοιχο εισόδημα από την πληρωμή αυτή συμψηφίζεται, άμεσα ή έμμεσα, με έκπτωση που προκύπτει βάσει ασυμφωνίας, με αποτέλεσμα διπλή έκπτωση ή έκπτωση χωρίς συμπερίληψη μεταξύ τρίτων χωρών (παρ. 25 του προοιμίου της Οδηγίας 2017/952/ΕΕ).

Με την παρ. 7 του νέου άρθρου 66B ορίζεται η περίπτωση των πληρωμών προς μόνιμη εγκατάσταση η οποία δεν λαμβάνεται υπόψη. Τέτοιο αποτέλεσμα μπορεί να έχει οποιαδήποτε ρύθμιση, η οποία θεωρείται ότι οδηγεί σε μόνιμη εγκα-

τάσταση που αντιμετωπίζεται ως τέτοια με βάση τη νομοθεσία του κράτους όπου είναι εγκατεστημένο το κεντρικό αλλά δεν αντιμετωπίζεται ως μόνιμη εγκατάσταση βάσει της νομοθεσίας του κράτους όπου αυτό φέρεται να είναι εγκατεστημένο. Η ανωτέρω διάταξη διαφοροποιείται από τον γενικό κανόνα που εισαγάγουν οι παρ. 1 και 2 του νέου άρθρου 9 της Οδηγίας 2016/1164/ΕΕ και έτσι, αν και οι περιπτώσεις μόνιμης εγκατάστασης που δεν λαμβάνεται υπόψη κυρίως έχουν ως αποτέλεσμα την έκπτωση χωρίς συμπερίληψη, η διόρθωση δεν επιτυγχάνεται με τη μη έκπτωση του ποσού στο κράτος-μέλος του πληρωτή αλλά στο κράτος-μέλος του φορολογουμένου στο οποίο είναι εγκατεστημένο το κεντρικό. Δεν απαιτείται διόρθωση σε περίπτωση που το εισόδημα εξαιρείται βάσει συμβάσεως για την αποφυγή διπλής φορολογίας που έχει συνάψει το εν λόγω κράτος- μέλος με τρίτη χώρα.

Με την παρ. 8 του νέου άρθρου 66B ορίζεται κανόνας διόρθωσης της πλεονάζουσας πίστωσης φόρου στην περίπτωση υβριδικών μεταβιβάσεων. Αυτή καταλαμβάνει τις περιπτώσεις κατά τις οποίες η απόδοση του υποκείμενου χρηματοοικονομικού μέσου φαίνεται να προκύπτει από περισσότερα του ενός μέρη που μετέχουν στην υπόψη μεταβίβαση. Οι περιπτώσεις αυτές έχουν ως αποτέλεσμα την έκπτωση της πληρωμής από τον καταβάλλοντα ενώ από τον δικαιούχο αντιμετωπίζονται ως απόδοση του υποκείμενου χρηματοοικονομικού μέσου. Η διαφορετική αυτή φορολογική αντιμετώπιση έχει ως αποτέλεσμα είτε την έκπτωση δίχως συμπερίληψη είτε τη δημιουργία πλεονάζουσας πίστωσης φόρου επί του παρακρατούμενου φόρου στην πηγή στο υποκείμενο μέσο. Στην περίπτωση έκπτωσης χωρίς συμπερίληψη, θα πρέπει να ισχύουν οι ίδιοι κανόνες για την εξουδετέρωση των ασυμφωνιών από πληρωμές στο πλαίσιο ενός υβριδικού χρηματοπιστωτικού μέσου. Αντίθετα, στην περίπτωση πλεονάζουσας πίστωσης φόρου, θα πρέπει να περιορίζεται η πλεονάζουσα πίστωση στο επίπεδο του πληρωτή κάνοντας χρήση και του γενικού αντικαταχρηστικού κανόνα (General Anti-Avoidance Rule - GAAR) με βάση το άρθρο 6 της Οδηγίας (ΕΕ) 2016/1164 (παρ. 23 του προοιμίου της Οδηγίας 2017/952/ΕΕ).

Με την παρ. 9 του νέου άρθρου 66B ορίζεται η περίπτωση ασυμφωνίας που οδηγεί σε διπλή έκπτωση όταν πραγματοποιείται μία πληρωμή από φορολογούμενο που είναι φορολογικός κάτοικος σε δύο δικαιοδοσίες, καθότι αυτή εκπίπτει βάσει των νομοθεσιών δύο διαφορετικών δικαιοδοσιών. Η έκπτωση περιορίζεται στον βαθμό που η πληρωμή συμψηφίζεται με ποσό που δεν αντιμετωπίζεται ως εισόδημα σύμφωνα με τη νομοθεσία της άλλης δικαιοδοσίας.

Ειδικότερα, προβλέπεται ότι στον βαθμό που η έκπτωση για πληρωμή, δαπάνες ή ζημιές φορολογούμενου ο οποίος είναι κάτοικος σε δύο ή περισσότερες δικαιοδοσίες τρίτων χωρών αναγνωρίζεται για φορολογικούς σκοπούς σε δύο δικαιοδοσίες, αυτή δεν αναγνωρίζεται στον βαθμό που η άλλη δικαιοδοσία επιτρέπει να συμψηφιστεί η δεύτερη έκπτωση φόρου εισοδήματος με εισόδημα που δεν αποτελεί εισόδημα διπλής συμπερίληψης. Εφόσον και οι δύο δικαιοδοσίες είναι κράτη-μέλη, το κράτος μέλος στο οποίο ο φορολογούμενος δεν λογίζεται ως κάτοικος σύμφωνα με τη Σύμβαση για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας μεταξύ των δύο ενδιαφερομένων κρατών-μελών δεν αναγνωρίζει την έκπτωση.