



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ - Υπογεγραμμένο Από: ANGELOS TZANETATOS

Ημερομηνία: 2018.11.21 14:06:35 EET

ΕΠΕΙΓΟΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ
ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ Β'

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδ. : 10184 Αθήνα
Πληροφ. : Θ. Κακλαμάνης
Τηλέφωνο : 210 - 3375312
Fax : 210 - 3375001
E-Mail : d12.b@yo.syzefxis.gov.gr

Αθήνα, 21 Νοεμβρίου 2018
Αριθ. Πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1172447 ΕΞ
2018

ΠΡΟΣ : ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΤΜΗΜΑ
ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΕΥΤΙΚΟΥ
ΕΛΕΓΧΟΥ
Λεωχάρους 2
Τ.Κ.105 62, Αθήνα

ΘΕΜΑ: Φορολογικά ζητήματα κατά τη μεταφορά της έδρας επιχειρήσεων από την Ελλάδα στην αλλοδαπή.

ΣΧΕΤ: Το αρ. πρωτ. ΑΤΚΕ 0004878 ΕΞ 2018/685/14.11.2018 υπηρεσιακό σας σημείωμα

Απαντώντας στην 3273/12.11.2018 ερώτηση που κατέθεσε ο Βουλευτής κ. Νίκος Ι. Νικολόπουλος, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και σε ζητήματα δικής μας αρμοδιότητας, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Στην εσωτερική μας νομοθεσία υφίστανται διατάξεις σχετικά με τον ορισμό της φορολογικής κατοικίας. Συγκεκριμένα, με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 4 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι ένα νομικό πρόσωπο ή μία νομική οντότητα είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για οποιοδήποτε φορολογικό έτος, εφόσον : α) συστάθηκε ή ιδρύθηκε, σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο, β) έχει την καταστατική έδρα του στην Ελλάδα ή γ) ο τόπος άσκησης της πραγματικής διοίκησης είναι στην Ελλάδα οποιαδήποτε περίοδο στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι ο «τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης» είναι στην Ελλάδα με βάση τα πραγματικά περιστατικά και τις συνθήκες λαμβάνοντας υπόψη ιδίως τα εξής : α) τον τόπο άσκησης καθημερινής διοίκησης, β) τον τόπο λήψης στρατηγικών αποφάσεων, γ) τον τόπο ετήσιας γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων, δ) τον τόπο τήρησης βιβλίων και

στοιχείων, ε) τον τόπο συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης, στ) την κατοικία των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης.

Σε συνδυασμό με τη συνδρομή των παραπάνω περιστατικών και συνθηκών είναι δυνατόν να συνεκτιμάται και η κατοικία της πλειοψηφίας των μετόχων ή εταίρων.

Σημειώνεται ότι η διαπίστωση της φορολογικής κατοικίας του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ανάγεται, ως θέμα πραγματικό, στην ελεγκτική αρμοδιότητα της καθ' ύλην αρμόδιας φορολογικής αρχής, προκειμένου να κρίνει με βάση τα πραγματικά περιστατικά και τις υφιστάμενες συνθήκες.

Επίσης, σε περίπτωση που υφίσταται Σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας (ΣΑΔΦ) θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι σχετικές διατάξεις περί φορολογικής κατοικίας που εμπεριέχονται σε αυτές, καθόσον οι Διεθνείς Συμβάσεις υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου του εσωτερικού ελληνικού δικαίου (βάσει του άρθρου 28 του Συντάγματος).

2. Με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.4172/2013 ορίζεται η έννοια της απόκτησης μόνιμης εγκατάστασης για μια αλλοδαπή επιχείρηση στην Ελλάδα και επομένως, εάν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος στη χώρα μας, όταν δεν υφίσταται Σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας (ΣΑΔΦ) με το κράτος φορολογικής κατοικίας της αλλοδαπής επιχείρησης.

Οι προϋποθέσεις απόκτησης ή μη μόνιμης εγκατάστασης εξειδικεύονται στις παραγράφους 3, 4, 5 και 6 του άρθρου αυτού.

3. Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) καθορίζονται οι προϋποθέσεις με βάση τις οποίες η Ελλάδα εκδίδει κατάλογο κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (σχετ. η ΠΟΛ.1173/2017 (Β' 4049) Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017).

4. Με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης ιγ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, όπως ισχύουν και όπως διευκρινίστηκε με την ΠΟΛ.1197/2016 ερμηνευτική εγκύκλιό μας, **δεν εκπίπτει καταρχήν** από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων **το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται** προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι **φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., **εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει** ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή (μαχητό τεκμήριο). Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών

που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος – μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους – μέλους.

5. Επιπλέον, η Ελλάδα έχει θεσπίσει ειδικό αντικαταχρηστικό κανόνα Ελεγχόμενων αλλοδαπών Εταιρειών (EAE- CFC rules). Ειδικότερα, με το άρθρο 66 του ν.4172/2013 και με βάση όσα διευκρινίστηκαν με την ΠΟΛ.1076/2014 ερμηνευτική εγκύκλιό μας εφαρμόζονται κανόνες Ελεγχόμενων αλλοδαπών Εταιρειών (EAE) για την καταβολή τόκων, δικαιωμάτων, μερισμάτων και εισοδήματος από μεταβίβαση μετοχών, εισόδημα από κινητά περιουσιακά στοιχεία, εισόδημα από ακίνητη περιουσία (παρ. 3 του άρθρου 66) σε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

6. Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν.4174/2013 θεσπίστηκε Γενικός Αντικαταχρηστικός Κανόνας (GAAR) προκειμένου για την αντιμετώπιση τεχνητών διευθετήσεων ή σειρά διευθετήσεων που αποβλέπουν σε αποφυγή της φορολόγησης και οδηγεί σε φορολογικό πλεονέκτημα.

7. Ακόμη, αναμένεται η υιοθέτηση της Οδηγίας 2016/1164 (ATAD1) (εφαρμογή από 1.1.2019) για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, με την οποία θα τροποποιηθούν οι ανωτέρω διατάξεις περί ΓΚΑΚ και ΕΑΕ, προκειμένου να καταστούν ακόμη πιο αποτελεσματικές και σύμφωνες με τις διεθνείς εξελίξεις.

8. Από τα ανωτέρω γίνεται κατανοητό ότι η Φορολογική Διοίκηση διαθέτει νομοθετικά εργαλεία για την αποτελεσματική αντιμετώπιση πρακτικών φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής και μεταφοράς της έδρας των επιχειρήσεων που αποσκοπούν στη μεταφορά κερδών και τη διάβρωση της φορολογητέας βάσης.

Τέλος, σας γνωρίζουμε ότι το ζήτημα των άμεσων ή έμμεσων φορολογικών οφελών που τυχόν προκύπτουν από τη μεταφορά της έδρας ημεδαπών επιχειρήσεων στην αλλοδαπή, δεν εμπίπτει στις αρμοδιότητες της υπηρεσίας μας.

**Ο ΓΕΝΙΚΟΣ Δ/ΝΤΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΕΥΘΥΜΙΟΣ ΣΑΪΤΗΣ**

ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ:

1. Γραφείο κ. Γενικού Δ/ντή Φορολογικής Διοίκησης
2. Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήμα Β'