

Αθήνα, 26 Οκτωβρίου 2011

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ & ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Δ12)
ΤΜΗΜΑ Β'

Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κωδ.: 101 84 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες: Μ. Ηλιοκαύτου
Τηλέφωνο: 210 - 3375375
ΦΑΞ: 210-3375001

ΕΞΑΙΡΕΤΙΚΩΣ ΕΠΕΙΓΟΥΣΑ

ΠΟΛ 1225

ΘΕΜΑ: Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13 του ν. 3943/2011.

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 3943/2011 (ΦΕΚ 66 Α') και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Άρθρο 13

Πληρωμές σε φυσικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη συνεργάσιμων κρατών

1. Με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού τροποποιήθηκαν οι παράγραφοι 4 και 5 του άρθρου 51Α του ν. 2238/1994, σχετικά με τον ορισμό των μη συνεργάσιμων κρατών. Με τις νέες διατάξεις της παραγράφου 4 δίνεται γενικά ο ορισμός των μη συνεργάσιμων κρατών, χωρίς να γίνεται πλέον καμία αναφορά στην 1η Ιανουαρίου 2010 (είχε τεθεί με το ν. 3842/2010). Επομένως, ως μη συνεργάσιμα κράτη θεωρούνται, γενικά, εκείνα που δεν είναι κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η κατάσταση τους σε σχέση με τη διαφάνεια και την ανταλλαγή πληροφοριών σε φορολογικά θέματα έχει εξετασθεί από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) και τα οποία δεν έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής στο φορολογικό τομέα και δεν έχουν υπογράψει τέτοια σύμβαση με τουλάχιστον άλλα δώδεκα (12) κράτη.

Τα μη συνεργάσιμα κράτη καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, μετά τη διαπίστωση των πιο πάνω προϋποθέσεων και περιλαμβάνονται σε κατάλογο που δημοσιεύεται τον Ιανουάριο κάθε έτους στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως (παρ. 5 του άρθρου 51Α του ν. 2238/1994).

Επίσης, με τις νέες διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 51Α του ν. 2238/1994 ορίζεται, ότι ειδικά για το έτος 2010, ως μη συνεργάσιμα κράτη θεωρούνται αυτά που περιλαμβάνονται στην 1108437/2565/ΔΟΣ/15.11.2005 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (ΦΕΚ 1590 Β'). Για το έτος 2011, ως μη συνεργάσιμα κράτη θεωρούνται τα κράτη που καθορίζονται με την ΔΟΣ/Α/1150236/ΕΞ/9.11.2010

απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ 1805 Β'). Επισημαίνεται, ότι για τις επιχειρήσεις των οποίων η διαχειριστική περίοδος λήγει σε ημερομηνία άλλη, πλην της 31ης Δεκεμβρίου (π.χ. 1.7.2010 - 30.6.2011), ως μη συνεργάσιμα κράτη λαμβάνονται αυτά που κατονομάζονται στην Α.Υ.Ο. που έχει εκδοθεί και υφίσταται κατά την έναρξη της διαχειριστικής τους περιόδου.

2. Με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού τροποποιήθηκε η παράγραφος 7 του άρθρου 51Α του ν. 2238/1994, σχετικά με τον ορισμό των κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Με τις νέες διατάξεις ορίζεται, ότι ως κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς θεωρείται, σύμφωνα με την περίπτωση β' της παρ. 7 του άρθρου 51Α του ν. 2238/1994, εκείνο το κράτος, στο οποίο το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου, ο οποίος είναι ίσος ή κατώτερος με τα εξήντα εκατοστά του φορολογικού συντελεστή που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν κάτοικος ή είχε την έδρα του ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 100 στην Ελλάδα.

Δηλαδή, προκειμένου για αλλοδαπό νομικό πρόσωπο, με τις νέες διατάξεις θεωρείται ως κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς το κράτος εκείνο που έχει συντελεστή φορολογίας νομικού προσώπου κάτω από 14,4% (24% χ 60%) για τη χρήση 2010 ή κάτω από 12% (20% χ 60%) για τη χρήση 2011 και μετά.

Επισημαίνεται, ότι σε κάθε περίπτωση, η σύγκριση θα πρέπει να γίνεται μεταξύ των συντελεστών φορολογίας που ορίζονται από την ελληνική νομοθεσία και τη νομοθεσία του άλλου κράτους και όχι με βάση τους πραγματικούς συντελεστές φορολογίας που προκύπτουν μετά την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας της κάθε χώρας (μεταφορά ζημιών παρελθουσών χρήσεων, σχηματισμός αφορολόγητων αποθεματικών, κλπ.).

Ειδικά για την Κύπρο διευκρινίζεται, ότι η έκτακτη αμυντική εισφορά 15% που επιβάλλεται κάθε χρόνο στους τόκους και στα μερίσματα που λαμβάνει εταιρία φορολογικός κάτοικος Κύπρου, δεν συμπεριλαμβάνεται ρητά στο πεδίο εφαρμογής της Σύμβασης αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) που έχει υπογραφεί μεταξύ Ελλάδας και Κύπρου, παρά το γεγονός ότι η υπόψη εισφορά επιβάλλεται επί συγκεκριμένων εισοδημάτων. Κατά συνέπεια, η εισφορά αυτή δεν θα πρέπει να υπολογίζεται στο φορολογικό συντελεστή της Κύπρου (10%), για τους σκοπούς του άρθρου 51Α του Κ.Φ.Ε. και ως εκ τούτου, η Κύπρος θεωρείται κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού τροποποιήθηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 51Β του ν. 2238/1994, σχετικά με την μη αναγνώριση των δαπανών για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών, των τόκων, δικαιωμάτων και αποζημιώσεων που καταβάλλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την έδρα του σε κράτος μη συνεργάσιμο. Με τις νέες διατάξεις παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν συναλλαγές με εταιρίες που έχουν την έδρα τους σε κράτη μη συνεργάσιμα, να αποδείξουν την ύπαρξη πραγματικής και συνήθους συναλλαγής, προκειμένου να αναγνωρισθούν οι σχετικές δαπάνες τους (μαχητό τεκμήριο), όπως συμβαίνει και με τις αντίστοιχες δαπάνες που πραγματοποιούνται με κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

Σημειώνεται ότι για τις συναλλαγές με τα τελευταία αυτά κράτη, το μαχητό τεκμήριο είχε θεσπισθεί με τις διατάξεις του ν. 3842/2010.

Ειδικότερα, με τις νέες διατάξεις ορίζεται, ότι οι δαπάνες που αφορούν σε συναλλαγές με κράτη μη συνεργάσιμα δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων ή το φορολογητέο εισόδημα του φυσικού προσώπου, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.

Για την απόδειξη του μαχητού αυτού τεκμηρίου, θα πρέπει ο φορολογικός έλεγχος να λαμβάνει υπόψη του στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι η συναλλαγή πραγματικά έχει λάβει χώρα και ότι έχει αποφέρει πραγματικό οικονομικό όφελος στην ελεγχόμενη επιχείρηση που πραγματοποίησε τις σχετικές δαπάνες (αγορές, παροχή υπηρεσιών, κλπ.).

Ενδεικτικά αναφέρονται τα ακόλουθα στοιχεία:

α) - ύπαρξη εμπορικής συμφωνίας ή σύμβασης έργου με την αλλοδαπή εταιρία, που να ορίζει τους όρους της συναλλαγής (αντικείμενο, διάρκεια, τίμημα, τρόπους πληρωμής και υποχρεώσεις των μερών) και να έχει κατατεθεί στη Δ.Ο.Υ. με βάση τις διατάξεις της παρ. 16 του άρθρου 8 του ν. 1882/1990 (τριμηνιαίες καταστάσεις),
- καταβολή του τιμήματος αγοράς (τιμολόγια και τραπεζικά εμβάσματα),
- πραγματική μεταφορά και λήψη των αγαθών (τελωνειακά έγγραφα) ή την πραγματική παροχή των υπηρεσιών (πρωτόκολλο ολοκλήρωσης και παράδοση του έργου).

β) η αλλοδαπή εταιρία να πραγματοποιεί ουσιαστική επιχειρηματική δραστηριότητα στη χώρα στην οποία είναι εγκατεστημένη, δηλαδή:
- να έχει αποδεδειγμένα φυσική υπόσταση στη χώρα εγκατάστασής της (έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση, μόνιμα απασχολούμενο προσωπικό, κλπ.). Ισολογισμοί της αλλοδαπής εταιρίας και στοιχεία σχετικά με την οργάνωσή της δεν θεωρούνται από μόνα τους επαρκή αποδεικτικά στοιχεία.
- δεν αρκεί να είναι φορολογικός κάτοικος της αλλοδαπής χώρας στην οποία έχει την έδρα της, αλλά να φορολογείται και εκεί,

γ) η δαπάνη να είναι παραγωγική. Για παράδειγμα, δεν αναγνωρίζεται δαπάνη διαφήμισης, είτε στο σύνολο της, είτε το μέρος αυτής που δεν αφορά στην Ελλάδα (π.χ. δαπάνη ελαστικών αυτοκινήτων που χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για κίνηση πάνω σε πάγο, είδος τροφίμων ή ποτών που δεν καταναλώνονται στην Ελλάδα, κλπ.).

Όσον αφορά στο θέμα του πραγματικού οικονομικού οφέλους που αποφέρει μία συναλλαγή με εταιρία της αλλοδαπής, αυτό μπορεί να εκτιμηθεί εάν εξετασθούν ενδεικτικά τα ακόλουθα στοιχεία:

α) οι τιμές αγοράς των προϊόντων ή υπηρεσιών, όπως αυτές προκύπτουν από συγκριτική οικονομική ανάλυση για ομοειδή προϊόντα άλλων επιχειρήσεων, συνεργάσιμων χωρών. Αν η τιμή των αγοραζόμενων αγαθών ή υπηρεσιών (συμπεριλαμβανομένων και των παρεπόμενων εξόδων, π.χ. μεταφορικών, εξόδων

ασφάλειας και αποθήκευσης) από τα μη συνεργάσιμα κράτη είναι κατώτερη από τις τιμές των αγαθών ή των υπηρεσιών που παρέχονται από επιχειρήσεις συνεργάσιμων κρατών, τότε μπορεί να θεωρηθεί ότι επιτυγχάνεται οικονομικό όφελος για την ημεδαπή επιχείρηση.

Η ανάλυση αυτή θα μπορούσε να επεκταθεί και στη διερεύνηση άλλων παραγόντων, από τους οποίους αποδεικνύεται ότι η συναλλαγή με τα μη συνεργάσιμα κράτη έχει περισσότερα πλεονεκτήματα από παρόμοιες συναλλαγές με προμηθευτές από άλλες χώρες της ίδιας ή διαφορετικής γεωγραφικής περιοχής (π.χ. χρόνος μεταφοράς των αγαθών, οργάνωση προμηθευτή, κλπ.),

β) αγορά προϊόντων ή πρώτων υλών από μη συνεργάσιμο κράτος (π.χ. Μαλαισία, Μαυρίκιο, κλπ.) λόγω μη παραγωγής τους σε χώρα που θεωρείται συνεργάσιμη. Επίσης, λήψη υπηρεσιών από μη συνεργάσιμο κράτος οι οποίες βάσει των δεδομένων της κοινής πείρας και των συναλλακτικών ηθών συνήθως παρέχονται από εταιρίες σε τέτοια κράτη (π.χ. υπηρεσίες θαλάσσιας μεταφοράς από ναυτιλιακές εταιρίες του Παναμά),

γ) αν η τιμή αγοράς του προϊόντος (π.χ. καφέ) είναι η ίδια με την τιμή κλεισίματος αυτού σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, τότε η δαπάνη αγοράς του πρέπει να αναγνωρίζεται προς έκπτωση, έστω και αν πραγματοποιείται από επιχείρηση με έδρα σε μη συνεργάσιμο κράτος, αφού στη συγκεκριμένη περίπτωση η αγορά από το μη συνεργάσιμο κράτος δεν συνεπάγεται υπερτιμολόγηση.

Επίσης, ειδικά για τα αεροσκάφη που είναι νηολογημένα σε κράτη μη συνεργάσιμα και μισθώνονται από ημεδαπές αεροπορικές εταιρίες ή υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιριών εγκατεστημένα στην Ελλάδα, τα μισθώματα αυτά πρέπει να αναγνωρίζονται ως δαπάνη της μισθώτριας ημεδαπής εταιρίας, καθόσον οι εταιρίες από τις οποίες μπορεί κανείς να μισθώσει τέτοια εμπορικά αεροσκάφη είναι περιορισμένες και ανήκουν συνήθως στις κατασκευάστριες και με την προϋπόθεση ότι δεν προκύπτει μεγάλη διαφοροποίηση σε σχέση με τα μισθώματα που καταβάλλουν άλλες αεροπορικές εταιρίες για τα ίδια τύπου και ηλικίας αεροσκάφη.

Τέλος, επισημαίνεται ότι οι δαπάνες αγοράς αγαθών, λήψης υπηρεσιών, κλπ. από εταιρίες με έδρα σε μη συνεργάσιμο κράτος, δεν εμπίπτουν στις προαναφερθείσες διατάξεις όταν καταβάλλονται σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις τους στην αλλοδαπή, καθόσον στις περιπτώσεις αυτές προβλέπεται η τήρηση ειδικών φακέλων, προκειμένου για την τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών (άρθρο 39Α του ν. 2238/1994).

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ & ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΠΕΛΕΡΗΣ