



Ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία των διατάξεων της ATAD II για την εξουδετέρωση των ασυμφωνιών στη μεταχείριση «αντίστροφων» υβριδικών μέσων

Με την Οδηγία (ΕΕ) 2017/952 του Συμβουλίου της 29^{ης} Μαΐου 2017, γνωστή ως ATAD II, τέθηκαν σε ισχύ από την 1 Ιανουαρίου 2020 οι μηχανισμοί διόρθωσης των ασυμφωνιών που προκύπτουν από την εφαρμογή «υβριδικών» χρηματοπιστωτικών μέσων και οι οποίες οφείλονται στη διαφορετική αντιμετώπιση αλλά και την αλληλεπίδραση των συστημάτων φορολόγησης των εταιρειών καθώς και των φορολογικά διαφανών οντοτήτων στα διάφορα κράτη μέλη. Οι διατάξεις της ATAD II ενσωματώθηκαν στην ελληνική φορολογική νομοθεσία με την προσθήκη του άρθρου 66B του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ), όπως τέθηκε με τον ν. 4714/2020. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις του άρθρου 1 παρ. 5 της ATAD II για την εξουδετέρωση των ασυμφωνιών που προκύπτουν από τη μεταχείριση «αντίστροφων» υβριδικών μέσων τυγχάνουν εφαρμογής για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1 Ιανουαρίου 2022, και οι διατάξεις αυτές ενσωματώθηκαν στην ελληνική φορολογική νομοθεσία με τον νέο νόμο 4949/2022 ως νέες παράγραφοι 10 και 11 που προστέθηκαν στο άρθρο 66B ΚΦΕ.

Αντίστροφα Υβριδικά Μέσα

Σε γενικές γραμμές, υβριδική οντότητα θεωρείται μια οντότητα, η οποία 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 (φορολογικά διαφανής οντότητα).

«Αντίστροφη» υβριδική οντότητα θεωρείται η οντότητα που αντιμετωπίζεται ως φορολογικά διαφανής σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας εγκατάστασής της, αλλά αντιμετωπίζεται ως φορολογητέα οντότητα σύμφωνα με τη νομοθεσία της εγκατάστασης του επενδυτή (που συμμετέχει στην υβριδική αυτή οντότητα).

Σύμφωνα με τις διατάξεις της ATAD II, όπως ενσωματώθηκαν στην νέα παράγραφο 10 του άρθρου 66B ΚΦΕ, αντίστροφη υβριδική ασυμφωνία που απαιτεί την εφαρμογή ενός διορθωτικού μηχανισμού στην Ελλάδα θα προκύψει όταν συντρέχουν ταυτόχρονα τα ακόλουθα περιστατικά:

- Υπάρχει μία οντότητα που έχει συσταθεί/εδρεύει στην Ελλάδα και η οποία αντιμετωπίζεται ως φορολογικά διαφανής στην Ελλάδα, και
- Μία ή περισσότερες οντότητες, συνδεδεμένες κατά την έννοια του άρθρου 66B ΚΦΕ, που είναι φορολογικοί κάτοικοι δικαιοδοσίας εκτός Ελλάδας κατέχουν συνολικά, άμεσα ή έμμεσα, το πενήντα τοις εκατό (50%) ή περισσότερο των δικαιωμάτων ψήφου, των τόκων του κεφαλαίου ή του μεριδίου στα κέρδη της υβριδικής οντότητας που έχει συσταθεί/εδρεύει στην Ελλάδα, και
- Μία ή περισσότερες από τις δικαιοδοσίες, όπου είναι φορολογικοί κάτοικοι η οντότητα ή οι οντότητες που συμμετέχουν στην ελληνική υβριδική οντότητα θεωρούν την υβριδική αυτή οντότητα ως υποκείμενη στον φόρο εισοδήματος (ήτοι φορολογικά αδιαφανή) σύμφωνα με τη δική τους νομοθεσία για τα εισοδήματα που λαμβάνει.

Όταν τα παραπάνω περιστατικά συντρέχουν ταυτόχρονα και το εισόδημα της ελληνικής υβριδικής οντότητας δεν φορολογείται βάσει οποιασδήποτε άλλης διάταξης της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας ή σε οποιαδήποτε άλλη δικαιοδοσία, τότε εφαρμόζεται ο διορθωτικός μηχανισμός που προβλέπεται στην νεοεισαχθείσα παράγραφο 10 του άρθρου 66B ΚΦΕ.

Διορθωτικός Μηχανισμός

Σε γενικές γραμμές, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις της ATAD II που έχουν ήδη ενσωματωθεί στο άρθρο 66B ΚΦΕ με ισχύ από 1 Ιανουαρίου 2020, θεωρείται πως υπάρχει ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών χρηματοδοτικών μέσων όταν μια πληρωμή υπόκειται είτε σε διπλή έκπτωση, δηλαδή σε έκπτωση τόσο στη χώρα εγκατάστασης του πληρωτή όσο και σε αυτήν του λήπτη, ή σε έκπτωση στη χώρα του πληρωτή χωρίς συμπεριληψη στη φορολογητέα βάση του λήπτη. Τέτοιας μορφής ασυμφωνίες δημιουργούνται, μεταξύ άλλων, λόγω του διαφορετικού νομικού χαρακτηρισμού των χρηματοδοτικών μέσων/πληρωμών στις διάφορες εμπλεκόμενες δικαιοδοσίες (ως δάνειο/τόκο στη χώρα του πληρωτή και ως μετοχικό κεφάλαιο/μέρισμα στη χώρα του λήπτη) ή

λόγω της μεσολάβησης υβριδικών οντοτήτων, που αντιμετωπίζονται ως υποκείμενες στον φόρο σύμφωνα με τη νομοθεσία της μιας δικαιοδοσίας και ως φορολογικά διαφανείς σύμφωνα με τη νομοθεσία της άλλης δικαιοδοσίας. Ως μηχανισμό διόρθωσης των ασυμφωνιών αυτών, οι διατάξεις του 66B ΚΦΕ προβλέπουν κατ' αρχήν τη μη έκπτωση της πληρωμής από τα φορολογητέα έσοδα του επενδυτή σε περίπτωση διπλής έκπτωσης και τη μη έκπτωση από τα φορολογητέα έσοδα του πληρωτή σε περίπτωση έκπτωσης χωρίς συμπερίληψη.

Στις περιπτώσεις «αντίστροφων» υβριδικών ασυμφωνιών, η διόρθωση της ασυμφωνίας αποσκοπεί στο να καταστεί η οντότητα, που (κατά τα λοιπά) θεωρείται φορολογικά διαφανής στην Ελλάδα, ως φορολογικά υπόχρεη στην Ελλάδα για κάθε πληρωμή που ανήκει στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 66B ΚΦΕ, στον βαθμό βέβαια που το εν λόγω εισόδημα δεν φορολογείται διαφορετικά βάσει οποιασδήποτε άλλης διάταξης της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας (ή οποιασδήποτε άλλης φορολογικής νομοθεσίας κάποιου εκτός Ελλάδας δικαιοδοσίας). Συνεπώς, ο διορθωτικός μηχανισμός λειτουργεί έτσι ώστε να τροποποιεί τον χαρακτηρισμό της αντίστροφης υβριδικής οντότητας σε φορολογικά υπόχρεη οντότητα για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα όσον αφορά στη μεταχείριση του σχετικού εισοδήματος. Ως αποτέλεσμα, η εν λόγω ασυμφωνία πλέον αντιμετωπίζεται θεωρώντας την εγκατεστημένη στην Ελλάδα υβριδική οντότητα ως υποκείμενη σε φόρο στην Ελλάδα για το κρίσιμο εισόδημα κι έτσι δεν απαιτείται η μη έκπτωση της πληρωμής στο κράτος του πληρωτή, όπως θα αντιμετωπιζόταν γενικά μια τέτοια περίπτωση με τις ήδη ισχύουσες διατάξεις των παρ. 1 έως 9 του άρθρου 66B του ΚΦΕ.

Εξαιρέσεις

Οι διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 66B ΚΦΕ περί «αντίστροφων» υβριδικών ασυμφωνιών δεν εφαρμόζονται στην περίπτωση των «οργανισμών συλλογικών επενδύσεων». Ως τέτοιοι, νοούνται οι επενδυτικοί οργανισμοί ή εταιρείες ευρείας συμμετοχής μετόχων που διατηρούν ένα διαφοροποιημένο χαρτοφυλάκιο κινητών αξιών και διέπονται από κανονισμό προστασίας του επενδυτή στην Ελλάδα.

Επικοινωνία

Γεωργία Σταματέλου

Γενική Διευθύντρια, Επικεφαλής Φορολογικών και Νομικών Υπηρεσιών

T: + 30 210 60 62 227

E: gstamatelou@kpmg.gr

Χρήστος Κρέστας;

Γενικός Διευθυντής Φορολογικό Τμήμα

T: + 30 210 60 62 394

E: ckrestas@kpmg.gr

Περισσότερες πληροφορίες

kpmg.com/socialmedia



Η παρούσα έκδοση έχει σκοπό να παράσχει στον αναγνώστη γενική ενημέρωση επί των αναφερομένων θεμάτων. Καμία ενέργεια δεν πρέπει να γίνει χωρίς προηγουμένως να ληφθεί κατάλληλη επαγγελματική συμβουλή που θα στηρίζεται στα πραγματικά περιστατικά της κάθε περίπτωσης.