

Τραπεζα Φορολογικής Ενημέρωσης από την Epsilon Net

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ	Αθήνα, 22 Δεκεμβρίου 2016
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ	ΠΟΛ. 1197
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	
Α. ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ	
Δ/ΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	
ΤΜΗΜΑΤΑ Β', Α'	
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ	
ΤΜΗΜΑ Γ' ΔΙΕΘΝΟΥΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑΣ	

ΘΕΜΑ:

Φορολογική μεταχείριση των δαπανών που καταβάλλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης ιγ' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013, όπως ισχύουν.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της περ. ιγ' του [άρθρου 23 του Ν.4172/2013](#) (ΦΕΚ Α' 167), οι οποίες έχουν επανέλθει σε ισχύ ως αρχικώς είχαν τεθεί με το Ν.4172/2013, καθώς οι διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 21 του Ν.4321/2015](#) (ΦΕΚ Α' 32), με τις οποίες είχε τροποποιηθεί η περ. ιγ' του [άρθρου 23 του Ν.4172/2013](#), καταργήθηκαν από τότε που ίσχυσαν με τις διατάξεις της υποπερ. ζ' της περ. 11 της υποπαρ. Δ.1. της παρ. Δ του [άρθρου 2 του Ν.4336/2015](#) (ΦΕΚ Α' 94) (σχετ. η [ΠΟΛ.1217/2015](#) εγκύκλιος), ορίζεται ότι δεν εκπίπτει 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.

2. Επομένως, οι δαπάνες που καταβάλλονται σε φορολογικό κάτοικο κράτους το οποίο, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 65, χαρακτηρίζεται ως κράτος μη συνεργάσιμο ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς δεν εκπίπτουν κατ' αρχήν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή, και επιπλέον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις των άρθρων 22 και 23.

Αντιθέτως, οι δαπάνες που καταβάλλονται σε φορολογικό κάτοικο κράτους - μέλους της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., το οποίο χαρακτηρίζεται με βάση τις ίδιες διατάξεις ως κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς και με το οποίο υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους, κατ' αρχήν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, εφόσον πληρούνται οι γενικές προϋποθέσεις του [άρθρου 22 του Ν.4172/2013](#) για την εκπαισιμότητα των δαπανών. Σε περίπτωση όμως αμφισβήτησης, η αρμόδια ελεγκτική αρχή απευθύνει τεκμηριωμένο αίτημα διοικητικής συνδρομής μέσω της αρμόδιας Δ/νσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, Τμήμα Γ' Διεθνούς Διοικητικής Συνεργασίας και αν από τη διενεργούμενη από τη Φορολογική Διοίκηση ανταλλαγή πληροφοριών αποδεικνύεται ότι οι σχετικές δαπάνες δεν αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή, οι εν λόγω δαπάνες δεν αναγνωρίζονται τελικώς για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των πιο πάνω επιχειρήσεων.

Ως νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών νοούνται οι διατάξεις του άρθρου του σχετικού με την ανταλλαγή φορολογικών πληροφοριών των Συμβάσεων για την αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος (ΣΑΔΦ) σε ισχύ, των διατάξεων της Συμφωνίας Ανταλλαγής Πληροφοριών σχετικά με φορολογικά θέματα μεταξύ Ελλάδας - Γκέρνσεϋ (Ν.4240/2014, ΦΕΚ Α')

47), των διατάξεων της Κοινής Σύμβασης Συμβουλίου της Ευρώπης - ΟΟΣΑ για την αμοιβαία διοικητική συνδρομή σε φορολογικά θέματα (Ν.4153/2013, ΦΕΚ Α' 116), και τέλους των διατάξεων της Οδηγίας 2011/16/ΕΕ (Ν.4170/2013, ΦΕΚ Α' 163) όπως έχει τροποποιηθεί με τον Ν.4378/2016 (ΦΕΚ Α' 55) και ισχύει.

3. Προκειμένου να στοιχειοθετηθεί κατά τον φορολογικό έλεγχο ότι οι υπόψη συναλλαγές είναι πραγματικές και συνήθεις και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών, εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό την φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή, θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται ότι αυτές πραγματικά έχουν λάβει χώρα και ότι έχουν αποφέρει πραγματικό οικονομικό όφελος στην ελεγχόμενη επιχείρηση που πραγματοποίησε τις σχετικές δαπάνες (αγορές αγαθών, παροχή υπηρεσιών, κ.λπ.). Ενδεικτικά αναφέρονται τα ακόλουθα στοιχεία:

α) - ύπαρξη εμπορικής συμφωνίας ή σύμβασης έργου με την αλληλοδαπή εταιρεία, που να ορίζει τους όρους της συναλλαγής (αντικείμενο, διάρκεια, τίμημα, τρόπους πληρωμής και υποχρεώσεις των μελών) η οποία να έχει καταχωρηθεί στην Κατάσταση Συμφωνητικών της [παρ. 16 του άρθρου 8 του Ν.1882/1990](#), σύμφωνα με τη διαδικασία που ορίζεται με την αριθμ. 1065606/7222/ΔΕ-Β' (ΦΕΚ 951 Β'/31.7.2000) Α.Υ.Ο., όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει,

- καταβολή του τιμήματος αγοράς σε τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου (τιμολόγια και τραπεζικά εμβάσματα),

- πραγματική μεταφορά και λήψη των αγαθών (CMR, φορτωτικές, τελωνειακά έγγραφα από τα οποία προκύπτει η είσοδος των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας) ή την πραγματική παροχή των υπηρεσιών (π.χ. πρωτόκολλο ολοκλήρωσης και παράδοσης του έργου, παραδοτέα έγγραφα).

β) η αλληλοδαπή εταιρεία 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, ενεργό Α.Φ.Μ./VIES εφόσον πρόκειται για φορολογικό κάτοικο αλλοιού κράτους - μέλους, κ.λπ.). Ισολογισμοί της αλληλοδαπής εταιρείας και στοιχεία σχετικά με την οργάνωσή της δεν θεωρούνται από μόνα τους επαρκή αποδεικτικά στοιχεία, μπορεί ωστόσο να αποτελέσουν ενδείξεις για την υπόσταση των εν λόγω επιχειρήσεων στη χώρα εγκατάστασής τους.

- να φορολογείται στην αλληλοδαπή χώρα στην οποία έχει την έδρα της και όχι απλώς να είναι φορολογικός κάτοικος της χώρας αυτής.

γ) η δαπάνη να πληροί τις προϋποθέσεις του [άρθρου 22 του Ν.4172/2013](#) και να μην αποτελεί μη εκπνιγόμενη επιχειρηματική δαπάνη με βάση τις διατάξεις του άρθρου 23 του ίδιου νόμου.

Διευκρινίζεται ότι τα αναφερόμενα πιο πάνω είναι ενδεικτικά και όχι περιοριστικά και συνεπώς ο φορολογικός έλεγχος θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη και τυχόν άλλα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος και τα οποία κρίνονται ικανά να υποστηρίξουν ότι οι υπό εξέταση συναλλαγές

είναι πραγματικές και συνήθεις και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών, εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό την φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή.

4. Όσον αφορά στο θέμα του πραγματικού οικονομικού οφέλους που αποφέρει μια συναλλαγή με εταιρεία της αλληλοδαπής, 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, φορολογικών κατοίκων σε συνεργάσιμα κράτη ή κράτη που δεν υπόκεινται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Αν η τιμή των αγοραζόμενων αγαθών ή υπηρεσιών (συμπεριλαμβανομένων και των παρεπόμενων εξόδων, π.χ. μεταφορικών, εξόδων ασφάλειας και αποθήκευσης) από τα μη συνεργάσιμα ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς 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 ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς 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, κ.λπ.),

β) αγορά προϊόντων ή πρώτων υλών από μη συνεργάσιμο ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς κράτος (π.χ. Μαλαισία, κ.λπ.) λόγω μη παραγωγής τους σε χώρα που θεωρείται συνεργάσιμο ή χωρίς προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Επίσης, λήψη υπηρεσιών από μη συνεργάσιμο ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς κράτος, οι οποίες βάσει των δεδομένων της κοινής πείρας και των συναλλακτικών νηών συνήθως παρέχονται από εταιρείες σε τέτοια κράτη (π.χ. υπηρεσίες θαλάσσιας μεταφοράς από ναυτιλιακές εταιρείες 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 ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς κράτος, αφού στη συγκεκριμένη περίπτωση η αγορά από το υπόψη κράτος δεν συνεπάγεται υπερτιμολόγηση.

Επίσης, ειδικά για τα αεροσκάφη που είναι νηολογημένα σε κράτη μη συνεργάσιμα ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς και μισθώνονται από ημεδαπές αεροπορικές εταιρείες ή υποκαταστήματα αλληλοδαπών εταιρειών εγκατεστημένα στην Ελλάδα, τα μισθώματα αυτά πρέπει να αναγνωρίζονται ως δαπάνη του μισθωτή (φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας), καθόσον οι εταιρείες από τις οποίες μπορεί κανείς να μισθώσει τέτοια εμπορικά αεροσκάφη είναι περιορισμένες και ανήκουν συνήθως στις κατασκευάστριες και με την προϋπόθεση ότι

3/1/2017 ΠΟΛ. 1197/2016 (22/12/2016)-Φορολογική μεταχείριση των δαπανών που καταβάλλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που ε...
δεν προκύπτει μεγάλη διαφοροποίηση σε σχέση με τα μισθώματα που καταβάλλουν άλλες αεροπορικές εταιρείες για τα ίδια τύπου και ηλικίας αεροσκάφη.

Τέλος, επισημαίνεται ότι οι δαπάνες αγοράς αγαθών, λήψης υπηρεσιών, κ.λπ. από εταιρείες με έδρα σε μη συνεργάσιμο ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς κράτος δεν εμπίπτουν στις προαναφερθείσες διατάξεις, όταν καταβάλλονται σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις τους στην αλληλοδαπή, καθόσον στις περιπτώσεις αυτές προβλέπεται η τήρηση ειδικών φακέλων, προκειμένου για την τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών ([άρθρο 21 του Ν.4174/2013](#)).

Επισημαίνεται ότι τα μη συνεργάσιμα κράτη της [παρ. 3 του άρθρου 65 του Ν.4172/2013](#) και τα κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς των παρ. 6 και 7 του ίδιου άρθρου και νόμου καθορίστηκαν, για το φορολογικό έτος 2014, με τις αριθ. [ΔΟΣ Γ 1039110 ΕΞ 2014/4.3.2014](#) (ΦΕΚ Β΄ 570) και Δ12 1039188 ΕΞ 2014/4.3.2014 (ΦΕΚ Β΄ 570) αποφάσεις του Υπουργού και Υφυπουργού Οικονομικών, αντίστοιχα, και για το φορολογικό έτος 2015, με τις [ΠΟΛ.1279/31.12.2015](#) (ΦΕΚ Β΄ 2905) και [ΠΟΛ.1277/31.12.2015](#) (ΦΕΚ Β΄ 2905) αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, αντίστοιχα.

5. Οι διατάξεις της περ. ιγ΄ του [άρθρου 23 του Ν.4172/2013](#) ισχύουν για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

Το περιεχόμενο αυτό προστατεύεται από τον νόμο περί πνευματικής ιδιοκτησίας.

Εκτύπωση από την Τραπεζα Φορολογικής Ενημέρωσης από την Epsilon Net.

Συνδρομητής: