



Φορολογικά | Οικονομικά

... επιγραμματικά ...

- Αρ. πρωτ.: Δ12Α 1002763 ΕΞ
2015/9.1.2015

Μεταβολή επαγγελματικής
εγκατάστασης φυσικών προσώ-
πων που παρέχουν υπηρεσίες
και υπάγονται στις διατάξεις
της περ. στ' παρ.2 άρθρου 12
του ν.4172/2013

- Εγκύκλιος Ο.Α.Ε.Ε. αριθμ.
2/5.2.2015

Τροποποίηση - Ανακεφαλαίωση
των οδηγιών που αφορούν την
υποχρεωτική παράλληλη ασφάλι-
ση στο ΕΤΑΑ και στον ΟΑΕΕ
των ανεξάρτητα απασχολού-
μενων οι οποίοι ασφαλίστηκαν
σε οποιονδήποτε ασφαλιστικό
οργανισμό ή το Δημόσιο μέχρι
31.12.1992

- ΠΟΛ.1037/2.2.2015

Οδηγίες για την εφαρμογή των
διατάξεων του άρθρου 49 και
της παρ. 9 του άρθρου 72 του
ν.4172/2013, αναφορικά με την
υποκεφαλαιοδότηση

Αρ. πρωτ.: Γ.Δ.Φ.Δ. 1012383 ΕΞ 2015/30.1.2015 Παροχή διευκρινίσεων ως προς την εφαρμογή των άρθρων 80 και 81 του ν. 3463/2006 (ΦΕΚ 114 Α)

Σχετ: Το Υ1γ/Γ.Π/οικ.112708/22.12.2014 έγγραφο του Υπουργείου Υγείας.

Όπως μας γνώρισε, με το
ως άνω σχετικό, η Γενική Δ/ση Δημόσιας
Υγείας και Υπηρεσιών Υγείας
του Υπουργείου Υγείας, ύστερα
από την έκδοση της Υγει-
ονομικής Διάταξης με αριθμ.
Υ1γ/Γ.Π/36831/8.12.2014
(ΦΕΚ 3373 Β' 16-12-2014)
«Όροι λειτουργίας επιχειρή-
σεων εμπορίας, ενοικίασης και
πώλησης μεταχειρισμένων ει-
δών ιματισμού, ένδυσης και υπόδησης», για την έναρξη λειτουργίας των εν
λόγω επιχειρήσεων δεν απαιτείται προέγκριση.



Ως εκ τούτου, για τους Κωδικούς Αριθμούς Δραστηριότητας 47.79.99.01
«Λιανικό εμπόριο μεταχειρισμένων ενδυμάτων και υποδημάτων» και
47.79.99.05 «Λιανικό εμπόριο φθαρμένων ειδών ρουχισμού και άλλων
φθαρμένων ειδών», οι οποίοι περιλαμβάνονται στον πίνακα δραστηριοτήτων
που σας έχει κοινοποιηθεί με το 1122331/2373/ΔΜ Β'/5.12.2008 έγγραφό
μας, δεν απαιτείται πλέον η προσκόμιση προέγκρισης ίδρυσης κατά την υπο-
βολή δηλώσεων έναρξης ή μεταβολής εργασιών.

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ Δ/ΝΣΗΣ
ΙΩΑΝΝΗΣ ΜΠΑΚΑΣ



Αν ενδιαφέρεστε να
προβάλετε την
επιχείρησή σας
επικοινωνήστε στο
210 8253445
ή
email: pofee@otenet.gr

Φορολογικά | Οικονομικά

Αρ. πρωτ.: Δ12Α 1002763 ΕΞ 2015/9.1.2015

Μεταβολή επαγγελματικής εγκατάστασης φυσικών προσώπων που παρέχουν υπηρεσίες και υπάγονται στις διατάξεις της περ. στ' παρ.2 άρθρου 12 του ν.4172/2013



Αναφορικά με το παραπάνω θέμα, σας πληροφορούμε τα εξής:

1. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους από τις διατάξεις του ν.4254/2014 ορίζεται, ότι για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό 75% του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες και εφόσον δεν έχει την εμπορική ιδιότητα, ούτε διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που είναι διαφορετική από την κατοικία του.

Τα ανωτέρω ισχύουν για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 01-01-2014 και μετά.

2. Από τα ανωτέρω συνάγεται, ότι το εισόδημα που αποκτά φυσικό πρόσωπο εξαιτίας της παροχής υπηρεσιών σε άλλα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες και για το οποίο πρόσωπο συντρέχουν οι προϋποθέσεις που ορίζονται από την ως άνω διάταξη, εντάσσεται στην κατηγορία εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συνεπώς θα φορολογηθεί με την κλίμακα της παρ. 1 του άρθρου 15 του ν.4172/2013. Μεταξύ των προϋποθέσεων που πρέπει να συντρέχουν ούτως ώστε φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα να ενταχθούν στην ανωτέρω διάταξη και να φορολογηθούν με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία, συμπεριλαμβάνεται και η ύπαρξη επαγγελματικής εγκατάστασης η οποία πρέπει να είναι ίδια με την κατοικία τους.

Η προϋπόθεση αυτή προστέθηκε στο πρώτο εδάφιο της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 την 07-04-2014 με τις διατάξεις της υποπερ. α' της περ.2 της υποπαρ. Δ.1, της παρ Α του άρθρου πρώτου του ν.4254/2014 (ΦΕΚ Α' 85/07-04-2014) και ισχύει από 01-01-2014.

3. Τα πρόσωπα που εμπίπτουν στις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, και κατά τη διάρκεια της χρήσης 2014 χρησιμοποιούσαν ως έδρα την κατοικία τους χωρίς να δηλώσουν την εν λόγω μεταβολή στο τμήμα Μητρώου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., μπορούν να υποβάλουν μεταβολή της επαγγελματικής εγκατάστασης μέχρι και 20.02.2015 χωρίς την επιβολή κυρώσεων του ν.4174/2013.

Η Γεν. Γραμματέας Δημοσίων
Εσόδων
ΑΙΚ. ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ

Φορολογικά | Οικονομικά

Εγκύκλιος Ο.Α.Ε.Ε. αριθμ. 2/5.2.2015

Τροποποίηση - Ανακεφαλαίωση των οδηγιών που αφορούν την υποχρεωτική παράλληλη ασφάλιση στο ΕΤΑΑ και στον ΟΑΕΕ των ανεξάρτητα απασχολούμενων οι οποίοι ασφαλίστηκαν σε οποιονδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή το Δημόσιο μέχρι 31.12.1992

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 18 του Ν. 3863/2010, όπως τροποποιήθηκε με όμοιες του άρθρου 60 του Ν. 3996/2011, όσοι ασφαλίστηκαν σε οποιονδήποτε φορέα κύριας ασφάλισης ή το Δημόσιο πριν την 1.1.1993 και ήταν την 1.8.2010 ασφαλισμένοι στον κλάδο κύριας ασφάλισης του ΕΤΑΑ, υπάγονται υποχρεωτικά στην ασφάλιση του ΟΑΕΕ, εφόσον ασκούν δραστηριότητα που υπάγεται στην ασφάλιση του Οργανισμού και δεν είναι συναφής με την επαγγελματική ιδιότητα για την οποία υπάγεται στη ασφάλιση του ΕΤΑΑ.

Σε περίπτωση αμφισβήτησης της συνάφειας της επαγγελματικής δραστηριότητας με την επαγγελματική ιδιότητα, η αμφισβήτηση επιλύεται με απόφαση του Υπουργού Εργασίας Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας, ύστερα από γνωμοδότηση του Συμβουλίου Κοινωνικής Ασφάλισης (ΣΚΑ).

Πεδίο εφαρμογής της διάταξης

Οι ως άνω διατάξεις καταλαμβάνουν τους «παλαιούς» ασφαλισμένους του ΕΤΑΑ και δεν εφαρμόζονται στους συνταξιούχους του Ταμείου αυτού, οι οποίοι, εφόσον ασκούν ασφαλιστέα στον ΟΑΕΕ δραστηριότητα, υπάγονται υποχρεωτικά στην ασφάλιση του Οργανισμού, σύμφωνα με τις καταστατικές διατάξεις (Π.Δ. 258/2005).

Κριτήριο συνάφειας

Κριτήριο της συνάφειας του επαγγέλματος με την ιδιότητα του μηχανικού, υγειονομικού ή νομικού αποτελεί το γεγονός ότι η δραστηριότητα εμπίπτει στον κύκλο των επιστημονικών ενασχολήσεων του και δεν μπορεί να ασκηθεί από κάποιον τρίτο χωρίς το ανάλογο επιστημονικό υπόβαθρο.

Ειδικά για τους πολιτικούς μηχανικούς που απασχολούνται στην ανέγερση πολυκατοικιών με αντιπαροχή, κρίθηκε με αποφα-

σεις του ΣτΕ 516/93, 519/93, 520/93 κ.ά. ότι δεν υπάγονται για τη δραστηριότητά τους αυτή παράλληλα και στην ασφάλιση του πρώην ΤΕΒΕ. Και τούτο, διότι η ανέγερση πολυκατοικιών από πολιτικό μηχανικό αποτελεί αυτή καθαυτή δραστηριότητα που εμπίπτει στον κύκλο των επιστημονικών του ενασχολήσεων, για την οποία υπάγεται στην υποχρεωτική ασφάλιση του πρώην ΤΣΜΕΔΕ.

Εξάλλου, η πώληση των διαμερισμάτων σε πολυκατοικίες τις οποίες οι ίδιοι ανεγείρουν είναι παρεπόμενη της ανέγερσης δραστηριότητα και για το λόγο αυτό δεν δηλώνεται ως αυτοτελής δραστηριότητα η έναρξή της στη ΔΟΥ. Πέραν τούτου, το εμπορικό κέρδος, στο οποίο αποσκοπεί η ανέγερση πολυκατοικιών με το σύστημα της αντιπαροχής από πολιτικό μηχανικό, συμφυές σε κάθε δραστηριότητα ελευθέρου επαγγέλματος, δεν μπορεί να προσδώσει «πρωτεύοντα» ρόλο, ώστε να θεωρηθεί ότι η πώληση των διαμερισμάτων συνιστά δραστηριότητα, για την οποία οι ασκούντες αυτή πολιτικοί μηχανικοί υπάγονται στην υποχρεωτική ασφάλιση του ΟΑΕΕ. Και τούτο, επειδή η ανέγερση πολυκατοικιών από πολιτικό μηχανικό αποτελεί αυτή καθαυτή δραστηριότητα που εμπίπτει στον κύκλο των επιστημονικών του ενασχολήσεων για την οποία υπάγεται στην υποχρεωτική ασφάλιση του πρώην ΤΣΜΕΔΕ (βλ. Ασφαλιστική νομοθεσία, Φ. Χατζηδημητρίου, Γ. Ψηλός, Εκδόσεις ΔΕΝ 1984).

Κατά συνέπεια, οι «παλαιοί ασφ/νου» του πρώην ΤΣΜΕΔΕ οι οποίοι δραστηριοποιούνται ατομικά ή ως μέλη εταιριών με αντικείμενο δραστηριότητας κατασκευαστικές εργασίες δεν υπάγονται για τη δρα-



στηριότητά τους αυτή στην ασφάλιση του ΟΑΕΕ.

Στις περιπτώσεις στις οποίες στο σκοπό της εταιρίας περιλαμβάνεται δραστηριότητα για την οποία τα ασκούντα αυτή πρόσωπα υπάγονται στην ασφάλιση του ΟΑΕΕ, ερευνητέα κάθε φορά είναι η πραγματική άσκηση της δραστηριότητας αυτής, η οποία προκύπτει από τη βεβαίωση της ΔΟΥ περί έναρξης εργασιών του νομικού προσώπου και δεν αρκεί το γεγονός ότι περιλαμβάνεται στο σκοπό τις εταιρίας. Εάν η δραστηριότητα αυτή δεν περιλαμβάνεται σε εκείνες που έχουν ενεργοποιηθεί στη ΔΟΥ, τότε δεν συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις ασφάλισης.

Παράδειγμα:

Πολιτικός μηχανικός ασφαλισμένος στο ΕΤΑΑ είναι μέλος προσωπικής εταιρίας, κατασκευαστικής, στο σκοπό της οποίας περιλαμβάνονται: 1. η κατασκευή πάσης φύσεως οικοδομικών και τεχνικών δημοσίων ή ιδιωτικών έργων• 2. η εκμετάλλευση ακινήτων είτε διά πώλησως είτε διά εκμισθώσεως• 3. η ίδρυση και εκμετάλλευση ξενοδοχειακών και τουριστικών επιχειρήσεων• 4. η άσκηση κάθε φύσεως τουριστικών επιχειρήσεων και δραστηριοτήτων με αγορά ή μίσθωση κατάλληλων εκτάσεων• 5. η εκπόνηση πάσης φύσεως τεχνικών μελετών• 6. κάθε άλλη εμπορική πράξη συναφής με τα ανωτέρω.

Φορολογικά | Οικονομικά

Εγκύκλιος Ο.Α.Ε.Ε. αριθμ. 2/5.2.2015

Τροποποίηση - Ανακεφαλαίωση των οδηγιών που αφορούν την υποχρεωτική παράλληλη ασφάλιση στο ΕΤΑΑ και στον ΟΑΕΕ των ανεξάρτητα απασχολούμενων οι οποίοι ασφαλίστηκαν σε οποιονδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή το Δημόσιο μέχρι 31.12.1992

Η εταιρία έχει κάνει έναρξη στη ΔΟΥ με κύρια δραστηριότητα «κατασκευή κτιρίων και τεχνικών έργων πολιτικού μηχανικού» και δευτερεύουσα «δραστηριότητες αρχιτεκτόνων και μηχανικών και άλλες δραστηριότητες παροχής τεχνικών συμβουλών». Στην περίπτωση αυτή, το μέλος της εταιρίας πολιτικός μηχανικός, ασφαλισμένος στο ΕΤΑΑ, δεν έχει υποχρέωση ασφάλισης στον ΟΑΕΕ, καθώς το αντικείμενο στο οποίο δραστηριοποιείται η εταιρία εμπίπτει στον κύκλο των επιστημονικών του ενασχολήσεων.

Τα παραπάνω εφαρμόζονται αναλόγως και για τους παλαιούς ασφαλισμένους του ΕΤΑΑ των τομέων Νομικών και Υγειονομικών. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι για τα εκτός των φαρμάκων προϊόντα τα οποία πωλούνται στα φαρμακεία, οι φαρμακοποιοί δεν υπάγονται στην ασφάλιση του ΟΑΕΕ.

Αναζήτηση Δικαιολογητικών – Διαδικασία

Με την υποβολή του αιτήματος του ενδιαφερομένου για την υπαγωγή του στην ασφάλιση του ΟΑΕΕ ή την απαλλαγή του από αυτή για τη συγκεκριμένη επαγγελματική δραστηριότητα ελέγχονται οι δραστηριότητες του μέσω της μηχανογραφικής εφαρμογής της ΓΠΠΣ «ΚΕΠΥΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ» και αναζητούνται τα σχετικά δικαιολογητικά.

Περαιτέρω αναζητούνται:

- Βεβαίωση από την οποία να προκύπτει ότι είναι ασφαλισμένος στο ΕΤΑΑ.
- Βεβαίωση περί συνάφειας από τον αντίστοιχο Τομέα του ΕΤΑΑ στον οποίο υπάγεται (κυρίως για υγειονομικούς και νο-

μικούς) και από το Τεχνικό Επιμελητήριο (για τους μηχανικούς).

Η κρίση περί της ύπαρξης ή μη συνάφειας της επαγγελματικής δραστηριότητας ή των επαγγελματικών δραστηριοτήτων του «παλαιού» ασφαλισμένου του ΕΤΑΑ με την επαγγελματική του ιδιότητα ανήκει στον προϊστάμενο του οικείου περιφερειακού τμήματος.

Εκκρεμείς ενώπιον των ΤΔΕ υποθέσεις αποσύρονται.

Οι προϊστάμενοι των Περιφερειακών Διευθύνσεων οφείλουν να εντοπίσουν εκκρεμείς ενώπιον των ΤΔΕ υποθέσεις ή περαιωθείσες από αυτές και να ενεργήσουν σύμφωνα με τα προαναφερθέντα

να υποβάλλει αίτηση αμφισβήτησης της ασφάλισής του.

Η έναρξη της ασφάλισής του στον ΟΑΕΕ δεν μπορεί να ανατρέξει πριν την 1.8.2010 (ημερομηνία έναρξης της ισχύος της διάταξης).

Εφόσον εγερθεί από τον ασφαλισμένο αμφισβήτηση, αυτή επιλύεται με απόφαση του Υπουργού Εργασίας Κοινωνικής Ασφάλισης και Πρόνοιας, ύστερα από γνωμοδότηση του Συμβουλίου Κοινωνικής Ασφάλισης (ΣΚΑ).

► Για το σκοπό αυτό, το αρμόδιο περιφερειακό τμήμα αποστέλλει με διαβιβαστικό σημείωμα στο τμήμα Ασφάλισης και Εσόδων της Περιφερειακής Δ/νσης στην αρμο-

διότητα της οποίας υπάγεται:

- Τον ατομικό φάκελο του ασφαλισμένου, στον οποίο εμπεριέχονται όλα τα σχετικά με τις ασκούμενες δραστηριότητες δικαιολογητικά και
- την αίτηση αμφισβήτησης της ασφάλισης του ασφαλισμένου στον ΟΑΕΕ.

► Το Τμήμα Ασφάλισης και Εσόδων της αρμόδιας Περιφερειακής Δ/νσης συντάσσει εισήγηση στην οποία αναφέρει το ιστορικό της υπόθεσης όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, την οποία διαβιβάζει στο Τμήμα Ασφάλισης της Δ/νσης Ασφάλισης της Κεντρικής Υπηρεσίας με συνημμένα α) τον ατομικό φάκελο του ασφαλισμένου και β) την αίτησή του αμφισβήτησης της υπαγωγής του στην ασφάλιση του ΟΑΕΕ λόγω συνάφειας.

Επισημαίνεται ότι οι ΤΔΕ είναι αναρμόδιες να επιλαμβάνονται των υποθέσεων αυτών.

Υποθέσεις που παραπέμφθηκαν αναρμοδίως σε αυτές και εκδόθηκαν αποφάσεις επαναφέρονται ενώπιον τους με εισήγηση την ανάκληση των αποφάσεων λόγω αναρμοδιότητας του οργάνου. Μετά την έκδοση ανακλητικής απόφασης της ΤΔΕ, η υπόθεση διαβιβάζεται στο τμήμα Ασφάλισης της Κεντρικής Υπηρεσίας, για να σταλεί στη συνέχεια στον Υπουργό, ο οποίος θα επιλύσει την εγερθείσα αμφισβήτηση.

Εκκρεμείς ενώπιον των ΤΔΕ υποθέσεις αποσύρονται και ακολουθείται η προπαρατεθείσα διαδικασία.

Οι προϊστάμενοι των Περιφερειακών Διευθύνσεων οφείλουν να εντοπίσουν εκκρεμείς ενώπιον των ΤΔΕ υποθέσεις ή περαιωθείσες από αυτές και να ενεργήσουν σύμφωνα με τα προαναφερθέντα.

Παρακαλούμε να λάβει γνώση ενυπόγραφα της παρούσης το προσωπικό της μονάδας.

Η ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΟΑΕΕ
ΓΕΩΡΓΙΑ ΚΩΤΙΔΟΥ

Φορολογικά | Οικονομικά

ΠΟΛ.1037/2.2.2015

Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 και της παρ. 9 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, αναφορικά με την υποκεφαλαιοδότηση

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 49 και της παρ. 9 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α'167/23.07.2013), όπως ισχύουν, αναφορικά με την υποκεφαλαιοδότηση και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ΚΦΕ (ν. 4172/2013), όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 23 του ν.4223/2013 και την τροποποίησή τους με την περ. 12 της υποπαρ. Δ1 της παρ. Δ του άρθρου πρώτου του ν.4254/2014, εισήχθησαν, για την αντιμετώπιση καταχρήσεων, κανόνες υποκεφαλαιοδότησης σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική και τα οριζόμενα στις οδηγίες του Ψηφίσματος του Συμβουλίου Ευρωπαϊκής Ένωσης της 8ης Ιουνίου 2010 για το συντονισμό των κανόνων περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών (EAE) και περί υποκεφαλαιοδότησης εντός της ΕΕ (2010/C156/01).

2. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι, με την επιφύλαξη της παραγράφου 3, οι δαπάνες τόκων δεν αναγνωρίζονται ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, στο βαθμό που οι πλεονάζουσες δαπάνες τόκων υπερβαίνουν το 30% των φορολογητέων κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA). Τα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων καθορίζονται με βάση τις οικονομικές καταστάσεις που συντάσσονται σύμφωνα με τους ελληνικούς κανόνες λογιστικής με τις φορολογικές αναπροσαρμογές που προβλέπονται στον Κ.Φ.Ε., δηλαδή μετά την αναμόρφωση των λογιστικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013).

Για την εφαρμογή του άρθρου αυτού, ως τόκοι νοούνται οι οριζόμενοι με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 37 του ν.4172/2013.

Με βάση τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 9 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, οι οποίες προστέθηκαν με την παρ. 3 του άρθρου



26 του ν.4223/2013, ορίζεται ότι ο συντελεστής 30% επί του EBITDA εφαρμόζεται για δαπάνες τόκων που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2017 και μετά. Κατά τη μεταβατική περίοδο, δηλαδή στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 έως και την 31.12.2016 εφαρμόζονται οι ακόλουθοι συντελεστές επί του EBITDA:

60% για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014
50% για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2015
40% για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2016

3. Με την παράγραφο 2 ορίζεται ότι ο όρος «πλεονάζουσες δαπάνες τόκων» σημαίνει το πλεόνασμα των δαπανών τόκων έναντι του εισοδήματος από τόκους.

Ως δαπάνη τόκων νοείται το σύνολο των τόκων που καταβάλλει η επιχείρηση, σε κάθε φορολογικό έτος, είτε αυτοί αφορούν σε δάνεια που λαμβάνει από συνδεδεμένη ή μη εταιρεία, από πιστωτικό ίδρυμα, ομολογιακά δάνεια, κ.λπ. Εξυπακούεται ότι στις δαπάνες τόκων δεν περιλαμβάνονται τα έξοδα των δανείων. Για την εφαρμογή του άρθρου αυτού, στις δαπάνες τόκων δεν περιλαμβάνονται τυχόν τόκοι που κεφαλαιοποιούνται. Αντίστοιχα, ως εισόδημα από τόκους λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του αποκτηθέντος εισοδήματος από

τόκους, δηλαδή από κάθε αιτία, το οποίο αποκτά η επιχείρηση σε κάθε φορολογικό έτος.

4. Με την παράγραφο 3 ορίζεται ότι οι δαπάνες τόκων της παραγράφου 1, δηλαδή οι πλεονάζουσες δαπάνες τόκων που υπερβαίνουν το 30% του EBITDA, αναγνωρίζονται πλήρως ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, εφόσον το ποσό των εγγεγραμμένων στα βιβλία καθαρών δαπανών τόκων δεν υπερβαίνει το ποσό των € 3.000.000 το χρόνο.

Με τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 9 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, όπως ισχύουν, ορίζεται ότι το πιο πάνω όριο των € 3.000.000 εφαρμόζεται για δαπάνες τόκων που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2016 και μετά. Κατά τη μεταβατική περίοδο, δηλαδή στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 έως και την 31.12.2015, εφαρμόζεται ως όριο δαπανών τόκων το ποσό των € 5.000.000.

Επομένως, όταν οι δαπάνες τόκων είναι μικρότερες από το εκάστοτε καθοριζόμενο ποσό (€ 3.000.000 ή € 5.000.000, αντίστοιχα) αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, επιφυλασσομένων ωστόσο των διατάξεων της παρ. α' του άρθρου 23 του ίδιου νόμου στις οποίες ορίζεται ότι, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων οι τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπέζι-

Φορολογικά | Οικονομικά

ΠΟΛ.1037/2.2.2015

Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 49 και της παρ. 9 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, αναφορικά με την υποκεφαλαιοδότηση

κά, διατραπεζικά και ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες, κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού.

5. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 έως και 31.12.2014, ως μη εκπιπτόμενο ποσό λαμβάνεται υπόψη το θετικό ποσό που προκύπτει από την ακόλουθη σχέση, όταν οι δαπάνες τόκων υπερβαίνουν το εισόδημα από τόκους: [Δαπάνες τόκων - Εισόδημα από τόκους] - 60%* EBITDA

Αντίστοιχα, για τα επόμενα φορολογικά έτη, στην πιο πάνω σχέση, λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα ποσοστά επί του EBITDA και όρια δαπανών:

ποσοστό 50% επί του EBITDA και όριο δαπανών τόκων € 5.000.000, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2015 έως και 31.12.2015,

ποσοστό 40% επί του EBITDA και όριο δαπανών τόκων € 3.000.000, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2016 έως και 31.12.2016

ποσοστό 30% επί του EBITDA και όριο δαπανών τόκων € 3.000.000, για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2017 και μετά.

6. Με την παράγραφο 4 ορίζεται ότι κάθε δαπάνη τόκων που δεν εκπίπτει σύμφωνα με την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου μεταφέρεται χωρίς χρονικό περιορισμό για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

Προκειμένου για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι, το μη εκπιπτόμενο ποσό δαπανών τόκων κάθε φορολογικού έτους μεταφέρεται για έκπτωση στα επόμενα φορολογικά έτη κατά τα οποία οι πλεονάζουσες δαπάνες τόκων υπολείπονται του οικείου κάθε φορά ποσοστού επί του EBITDA. Επισημαίνεται ότι, το ποσό που μεταφέρε-

ται σε κάθε φορολογικό έτος δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό που προκύπτει από το οριζόμενο στο ίδιο φορολογικό έτος, ποσοστό επί του EBITDA μειωμένο κατά τις πλεονάζουσες δαπάνες τόκων του έτους αυτού, δεδομένου ότι το ποσοστό επί του EBITDA είναι το μέγιστο επιτρεπόμενο ποσό έκπτωσης δαπανών τόκων σε κάθε έτος, με βάση τις διατάξεις του κοινοποιούμενου άρθρου.

7. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα:

Ανώνυμη εταιρεία στο φορολογικό έτος 2014 κατέβαλε συνολικά τόκους ύψους € 16.000.000 (ποσό μεγαλύτερο του ορίου των € 5.000.000) ενώ εισέπραξε τόκους ύψους € 10.000.000, με αποτέλεσμα οι πλεονάζουσες δαπάνες τόκων να ανέρχονται σε € 6.000.000.

Στο έτος αυτό τα φορολογητέα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων ανέρχονται σε € 2.000.000. Δηλαδή, το μέγιστο ποσό των δαπανών τόκων που εκπίπτουν φορολογικά, ήτοι το ποσοστό 60% επί του EBITDA της εταιρείας, ανέρχεται σε € 1.200.000. Επομένως, στο φορολογικό έτος 2014 δεν εκπίπτει φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας ποσό ύψους € 4.800.000 (€ 6.000.000 - € 1.200.000).

Η ίδια εταιρεία στο επόμενο φορολογικό έτος (2015) κατέβαλε τόκους ύψους € 12.000.000 (ποσό μεγαλύτερο του ορίου των € 5.000.000) και εισέπραξε τόκους ύψους € 10.000.000, με αποτέλεσμα οι πλεονάζουσες δαπάνες τόκων να ανέρχονται σε € 2.000.000, ενώ τα φορολογητέα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων ανέρχονται σε € 6.000.000. Δηλαδή, το μέγιστο ποσό των δαπανών τόκων που εκπίπτουν φορολογικά στο έτος αυτό, ήτοι το ποσοστό 50% επί του EBITDA της εταιρείας, ανέρχεται σε € 3.000.000.

Επομένως, στο υπόψη φορολογικό έτος οι πλεονάζουσες δαπάνες τόκων υπολείπονται του 50% του EBITDA κατά € 1.000.000 (€ 3.000.000 - € 2.000.000) και ως εκ τούτου δεν προκύπτει ποσό προς αναμόρφωση.

Ωστόσο, με δεδομένο ότι στο προηγούμενο φορολογικό έτος (2014) η εταιρεία είχε

αναμορφώσει τα αποτελέσματά της με το ποσό των € 4.800.000 και επομένως δεν είχε εκπέσει φορολογικά το ποσό αυτό, δικαιούται στο φορολογικό έτος 2015 να μεταφέρει προς έκπτωση το ποσό του € 1.000.000, δηλαδή το ποσό του 50% του EBITDA που υπερβαίνει τις πλεονάζουσες δαπάνες τόκων του οικείου φορολογικού έτους. Τα υπόλοιπα ποσά των € 3.800.000 (€ 4.800.000 - € 1.000.000) θα μεταφερθεί, χωρίς χρονικό περιορισμό, αντίστοιχα σε επόμενα φορολογικά έτη για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των ετών αυτών.

8. Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση συνδεδεμένων επιχειρήσεων, οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται αφού προηγηθεί η εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 50 περί τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων.

9. Με την παράγραφο 5 προβλέπεται ότι, οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων δεν εφαρμόζονται για τις δαπάνες τόκων που καταβάλλονται ή πιστώνονται από τα πιστωτικά ιδρύματα, τις εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν.1665/1986 και τις εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων του ν.1905/1990 που λαμβάνουν άδεια από την Τράπεζα της Ελλάδος και τις αντίστοιχες ρυθμιστικές αρχές άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Επίσης, με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 9 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, όπως ισχύουν, ορίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 49 δεν εφαρμόζονται για τις δαπάνες τόκων που καταβάλλονται ή πιστώνονται από τις επιχειρήσεις ειδικού σκοπού, μόνο κατά το μέρος που αφορά την εκτέλεση δημοσίου έργου ή την παροχή δημόσιας υπηρεσίας μέσω σύμβασης παραχώρησης, κατά την έννοια των προεδρικών διαταγμάτων 59/2007 και 60/2007, η οποία έχει κυρωθεί με νόμο, ή μέσω σύμβασης Σύμπραξης Δημόσιου Ιδιωτικού Τομέα (Σ.Δ.Ι.Τ.) κατά τις διατάξεις του ν.3389/2005, οι οποίες συνάπτονται μέχρι και τις 31.12.2014.

Η ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ