



## Συνεπείς στη δέσμευσή μας να σας προσφέρουμε ενημέρωση σχετικά με όλα τα επίκαιρα φορολογικά θέματα, παραθέτουμε τα κυριότερα σημεία της νέας εγκυκλίου Ε.2018/2022 αναφορικά με τις Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρείες

Με τη νέα εγκύκλιο Ε.2018/2022 η φορολογική διοίκηση παρέχει διευκρινίσεις λεπτομερείς και με παραδείγματα σχετικά με την εφαρμογή του άρθρου 66 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ), όπως ισχύει μετά την τελευταία τροποποίησή του το έτος 2019 (με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν.4607/2019).

Σημειώνεται ότι με τις διατάξεις του άρθρου 66 ΚΦΕ περί Ελεγχόμενων Αλλοδαπών Εταιρειών (Controlled Foreign Companies) θεσπίζεται ειδικός αντικαταχρηστικός κανόνας για την αποτροπή της φοροαποφυγής που επιχειρείται από ελληνικές εταιρείες μέσω της μεταφοράς εσόδων τους σε θυγατρικές τους που βρίσκονται σε χώρες με χαμηλή φορολογία. Συγκεκριμένα, εισάγονται διατάξεις που αφορούν στη συμπερίληψη στο φορολογητέο εισόδημα μιας ελληνικής εταιρείας του μη διανεμηθέντος εισοδήματος νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, που είναι φορολογικός κάτοικος άλλης χώρας, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά ορισμένες προϋποθέσεις.

Στην Εγκύκλιο διευκρινίζεται ότι οι διατάξεις του άρθρου 66 ΚΦΕ αφορούν και νομικά πρόσωπα/νομικές οντότητες αλλά και φυσικά πρόσωπα που διατηρούν ΕΑΕ.

### Προϋποθέσεις Εφαρμογής

#### Ορισμός Ελεγχόμενων Αλλοδαπών Εταιρειών

Τονίζεται ότι πλέον, με βάση τις νέες διατάξεις, οι οποίες έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2019 και μετά, ως Ελεγχόμενη Αλλοδαπή Εταιρεία (ΕΑΕ) θα μπορούσε να εννοηθεί, πέραν ενός αλλοδαπού νομικού προσώπου ή μίας αλλοδαπής νομικής οντότητας, **και η μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή, τα κέρδη της οποίας δε φορολογούνται ή απαλλάσσονται του φόρου στην Ελλάδα**, εφόσον φυσικά συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 66 ΚΦΕ.

#### Α. Το κριτήριο της συμμετοχής

Το κριτήριο της συμμετοχής του φορολογούμενου μόνου του ή από κοινού με τις συνδεδεμένες του επιχειρήσεις κατά τουλάχιστον 50% άμεσα ή έμμεσα στο κεφάλαιο, στα δικαιώματα ψήφου ή στα κέρδη της ΕΑΕ, παραμένει σε γενικές γραμμές το ίδιο όπως και στις προϊσχύουσες διατάξεις του άρθρου 66 ΚΦΕ.

Επισημαίνεται, ωστόσο, ότι σε περίπτωση έμμεσης συμμετοχής, προκειμένου για τον καθορισμό του ποσοστού αυτού, πρώτα πρέπει να εξετάζεται η σύνδεση των ενδιάμεσων οντοτήτων με την ελληνική εταιρεία (κατά την έννοια του άρθρου 66 ΚΦΕ). Σε δεύτερο στάδιο, εφόσον διαπιστωθεί ότι αυτές είναι συνδεδεμένες, θα πρέπει να ελέγχονται τα ποσοστά συμμετοχής αυτών στην υπό εξέταση ΕΑΕ αθροιστικά. Εφόσον το άθροισμα ξεπερνάει το 50%, τότε διαπιστώνεται ότι πληρούται η σχετική προϋπόθεση.

#### Β. Το κριτήριο του πραγματικά καταβληθέντος φόρου

Επισημαίνεται ότι με τις νέες διατάξεις, θεσπίζεται ως προϋπόθεση το κριτήριο **πραγματικής φορολόγησης**, ώστε οι διατάξεις να ενεργοποιούνται όταν ο φόρος που **πραγματικά** καταβλήθηκε στη χώρα της ΕΑΕ **είναι μικρότερος από το ήμισυ του φόρου που θα καταβαλλόταν** σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία αν η ΕΑΕ ήταν φορολογικός κάτοικος (ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση) στην Ελλάδα. Συνεπώς **δεν εξετάζεται πλέον το γεγονός εάν η ΕΑΕ είναι εγκατεστημένη και υπόκειται σε φορολογία σε μη συνεργάσιμο κράτος ή κράτος με προνομιακό φορολογικό καθεστώς**, όπως ίσχυε με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις

#### Γ. Το κριτήριο του εισοδήματος

Άνω του 30% του καθαρού εισοδήματος προ φόρων που πραγματοποιεί η ΕΑΕ θα πρέπει να εμπίπτει σε μία ή περισσότερες από τις κατηγορίες που ορίζονται στην

παράγραφο 3 του άρθρου 66 ΚΦΕ. Επισημαίνεται ότι με τις νέες διατάξεις καταργείται η προϊσχύουσα εξαίρεση με βάση την οποία οι διατάξεις περί ΕΑΕ δεν είχαν εφαρμογή αν επρόκειτο για αλλοδαπή εταιρεία της οποίας οι μετοχές αποτελούσαν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά. Ως εκ τούτου, **και οι εισηγμένες αλλοδαπές εταιρείες καταλαμβάνονται πλέον από το πεδίο εφαρμογής των περί ΕΑΕ διατάξεων**, εφόσον πληρούνται οι σχετικές προϋποθέσεις.

### Ορισμός Συνδεδεμένων Εταιρειών

Επισημαίνεται ότι για τους σκοπούς του άρθρου 66 ΚΦΕ, ο ορισμός των συνδεδεμένων προσώπων, όπως δίδεται στην παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, διαφοροποιείται από εκείνον του άρθρου 2 του ν. 4172/2013 (ενδεικτικά, μεταξύ άλλων, απαιτείται 25% συμμετοχή για τους σκοπούς του άρθρου 66 ΚΦΕ). Μέσα από το σχετικό παράδειγμα που παρουσιάζει η Εγκύκλιος, διευκρινίζεται ότι προκειμένου να εξετασθεί εάν μία αλλοδαπή εταιρεία αποτελεί ΕΑΕ μία ελληνικής εταιρείας σε περίπτωση συμμετοχής της ελληνικής εταιρείας στην υπό εξέταση αλλοδαπή εταιρεία μέσω άλλων θυγατρικών εταιρειών, θα πρέπει πρώτα να εξετάσουμε αν το ποσοστό συμμετοχής της ελληνικής μητρικής σε κάθε μία από τις διαφορετικές ενδιαμέσες θυγατρικές είναι μεγαλύτερο του 25%, ώστε να καθορισθούν αυτές ως συνδεδεμένες της μητρικής ελληνικής εταιρείας. Κατόπιν αυτού, και εφόσον αυτό αποδειχθεί, για να ελέγξουμε αν η αλλοδαπή εταιρεία αποτελεί ΕΑΕ της ελληνικής, εξετάζουμε αν το ποσοστό συμμετοχής των ενδιαμέσων θυγατρικών που συμμετέχουν από κοινού άμεσα σε αυτήν, ξεπερνάει αθροιστικά το 50%.

### Κατηγορίες εισοδήματος που καταλαμβάνονται

Διευκρινίζεται ότι βάσει των νέων διατάξεων για τα φορολογικά έτη από 1.1.2019 και μετά, ως μη διανεμηθέν εισόδημα λαμβάνονται τα κέρδη που προκύπτουν από τις κατηγορίες εισοδήματος που ρητά κατονομάζονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 66 του ΚΦΕ **και όχι το σύνολο του μη διανεμηθέντος εισοδήματος της ΕΑΕ.**

Επίσης επισημαίνεται ότι στις παραπάνω κατηγορίες **δεν συμπεριλαμβάνεται πλέον το εισόδημα από ακίνητη περιουσία**, ενώ **συμπεριλαμβάνεται πλέον το εισόδημα από εταιρείες τιμολόγησης (invoicing companies)**, πρόβλεψη η οποία δεν υπήρχε στις προϊσχύουσες διατάξεις.

Περαιτέρω, με τις νέες διατάξεις **δεν υφίσταται πλέον η προϋπόθεση το εισόδημα που προκύπτει έστω και από μία από τις κατηγορίες που κατονομάζονται στο άρθρο 66 ΚΦΕ να υπερβαίνει το 50% των συναλλαγών του φορολογούμενου (ή των συνδεδεμένων με αυτόν μερών) με την ΕΑΕ.** Υπ' αυτήν την έννοια, τα μη διανεμηθέντα παθητικά εισοδήματα της ΕΑΕ περιλαμβάνονται στο φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου χωρίς να εξετάζεται αν αυτά προέρχονται από πράξεις και συναλλαγές της ΕΑΕ με τον φορολογούμενο ή από πράξεις και συναλλαγές της ΕΑΕ με πρόσωπα που συνδέονται άμεσα ή έμμεσα με τον φορολογούμενο (λειτουργία της ΕΑΕ ως εταιρεία που λαμβάνει μόνο παθητικά εισοδήματα από άλλες εταιρείες

συνδεδεμένες με τον φορολογούμενο προς όφελός του).

### Κανόνες υπολογισμού του φορολογητέου εισοδήματος της ΕΑΕ

Με τις νέες διατάξεις ορίζεται ότι το εισόδημα που περιλαμβάνεται στη φορολογητέα βάση του φορολογούμενου φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΕ και με τον φορολογικό συντελεστή που ισχύει για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων, ή με τον φορολογικό συντελεστή που ισχύει για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων κατά περίπτωση. Δεδομένου ότι το εν λόγω εισόδημα υπολογίζεται κατ' αναλογία προς τη συμμετοχή του φορολογούμενου στην ΕΑΕ, επισημαίνεται στην Εγκύκλιο ότι το τελικό ποσοστό συμμετοχής στην ΕΑΕ το οποίο εφαρμόζεται επί του μη διανεμηθέντος εισοδήματός της, μπορεί να διαφοροποιείται από το ποσοστό συμμετοχής που αποτελεί κριτήριο αναγνώρισής της ως ΕΑΕ. Τέλος διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση που μία εκ των ενδιαμέσων εταιρειών είναι επίσης φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, θα λαμβάνεται υπόψη το εισόδημα της ΕΑΕ μόνο από την εταιρεία η οποία διατηρεί άμεση και ευθεία συμμετοχή στην ΕΑΕ (πρώτη στην αλυσίδα εταιρεία που συναντάται στην Ελλάδα) και η οποία θα αποκτούσε εισόδημα από εισπραττόμενα μερίσματα, αν η ΕΑΕ προχωρούσε σε διανομή.

### Διανομή κερδών από την ΕΑΕ και εκποίηση συμμετοχής στην ΕΑΕ

Παρέχονται διευκρινίσεις (και παραδείγματα) σχετικά με τον τρόπο υπολογισμού και καταχώρισης στον Έντυπο Ν των ποσών, που είχαν συμπεριληφθεί σε προηγούμενα φορολογικά έτη στη φορολογητέα βάση του φορολογούμενου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 66 ΚΦΕ, και τα οποία αφαιρούνται κατά τον υπολογισμό του οφειλόμενου φόρου του φορολογούμενου στην περίπτωση διανομής κερδών από την ΕΑΕ καθώς και στην περίπτωση εκποίησης από τον φορολογούμενο της συμμετοχής του στην ΕΑΕ.

### Δηλώσεις Φυσικών Προσώπων

Παρέχονται διευκρινίσεις σχετικά με τη συμπερίληψη του μη διανεμηθέντος εισοδήματος ΕΑΕ στο φορολογητέο εισόδημα φυσικού προσώπου ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και τον τρόπο καταχώρισής του στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων.

### Περιπτώσεις μη εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 66 ΚΦΕ

#### Άσκηση ουσιαστικής οικονομικής δραστηριότητας

Όταν η ΕΑΕ **έχει φορολογική κατοικία ή μόνιμη εγκατάσταση σε χώρα μέλος της ΕΕ/ΕΟΧ και ασκεί ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα** που υποστηρίζεται από προσωπικό, εξοπλισμό, περιουσιακά στοιχεία, εγκαταστάσεις κλπ. όπως αποδεικνύεται από συναφή πραγματικά στοιχεία, **οι διατάξεις του άρθρου 66 ΚΦΕ δεν εφαρμόζονται.** Διευκρινίζεται ότι στην

περίπτωση αυτή το βάρος απόδειξης της μη άσκησης ουσιαστικής οικονομικής δραστηριότητας το φέρει η Φορολογική Αρχή. Αντίθετα, αν η ΕΑΕ είναι κάτοικος τρίτης χώρας, οι διατάξεις του άρθρου 66 ΚΦΕ εφαρμόζονται ακόμη και αν η ΕΑΕ ασκεί ουσιαστική δραστηριότητα και η Φορολογική Αρχή δεν φέρει το βάρος απόδειξης της μη άσκησης ουσιαστικής οικονομικής δραστηριότητας.

### Ναυτιλιακές εταιρείες

Οι διατάξεις του άρθρου 66 ΚΦΕ εξακολουθούν να μην εφαρμόζονται στις εταιρείες του ν. 27/1975 και ν.δ. 2687/1953. Επιπλέον δεν εφαρμόζονται και στις εταιρείες, νομικά πρόσωπα ή οντότητες κατά το μέρος που τα κεφάλαιά τους είτε προέρχονται από ναυτιλιακή δραστηριότητα ή αποτελούν επενδύσεις από ναυτιλιακά κεφάλαια, υπό την προϋπόθεση ότι τα κεφάλαια αυτά ανήκουν σε φυσικά πρόσωπα συνδεδεμένα με τις εταιρείες του ν. 27/1975 και ν.δ. 2687/1953.

### Επικοινωνία

**Χρήστος Κρέστας**  
Γενικός Διευθυντής  
Φορολογικό Τμήμα

T: + 30 210 60 62 394

E: [ckrestas@kpmg.gr](mailto:ckrestas@kpmg.gr)

### Περισσότερες πληροφορίες

[kpmg.com/socialmedia](https://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.

© 2022 KPMG Σύμβουλοι Μονοπρόσωπη Α.Ε., Ελληνική Ανώνυμη Εταιρεία και μέλος του διεθνούς οργανισμού ανεξάρτητων εταιρειών-μελών της KPMG συνδεδεμένων με την KPMG International Limited, ιδιωτική Αγγλική εταιρεία περιορισμένης ευθύνης με εγγυητικές εισφορές. Με την επιφύλαξη κάθε δικαιώματος.

Οι πληροφορίες που περιέχονται στο παρόν είναι γενικής φύσης και δεν προορίζονται να αντιμετωπίσουν τις περιστάσεις οποιουδήποτε συγκεκριμένου ατόμου ή οντότητας. Παρόλο που καταβάλλουμε κάθε δυνατή προσπάθεια να παρέχουμε ακριβείς και έγκαιρες πληροφορίες, δεν μπορούμε να εγγυηθούμε ότι αυτές οι πληροφορίες είναι ακριβείς την ημερομηνία παραλαβής τους ή ότι θα συνεχίσουν να είναι ακριβείς στο μέλλον. Κανένας δεν πρέπει να ενεργεί βάσει αυτών των πληροφοριών χωρίς κατάλληλη επαγγελματική συμβουλή και χωρίς ενδελεχή εξέταση της συγκεκριμένης κατάστασης.

Το όνομα και το λογότυπο της KPMG είναι εμπορικά σήματα που χρησιμοποιούνται με άδεια του διεθνούς οργανισμού της KPMG από τις ανεξάρτητες εταιρείες-μέλη.