



Φορολογικά Νέα

Τροποποιήσεις στον περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμο για τη θέσπιση κανόνων κατά των πρακτικών φοροαποφυγής

Στις 5 Απριλίου 2019, η Βουλή των Αντιπροσώπων ψήφισε σε νόμο τις πρόνοιες της Οδηγίας του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου για τη θέσπιση κανόνων κατά των πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς (γνωστό ως Anti-Tax Avoidance Directive – ATAD).

Η Οδηγία πηγάζει από το σχέδιο δράσης κατά της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών (Base Erosion and Profit Shifting - BEPS), το οποίο είναι αποτέλεσμα της βούλησης της ομάδας των G20 και του συνόλου των χωρών-μελών του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) για την καταπολέμηση της φοροαποφυγής μέσω της μεταφοράς κερδών σε χώρες με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

Τα μέτρα κατά της φοροαποφυγής που προνοεί η Οδηγία είναι τα εξής:

1. Κανόνας περιορισμού των τόκων
2. Γενικός κανόνας απαγόρευσης καταχρήσεων
3. Κανόνας για ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες
4. Φορολόγηση κατά την έξοδο
5. Κανόνας για ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων.

Τα μέτρα αυτά περιλαμβάνονται στην Οδηγία που εκδόθηκε στις 12 Ιουλίου 2016 (γνωστό ως [ATAD I](#)) ενώ οι πρόνοιες αναφορικά με τον κανόνα για ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων επεκτείνονται σε δεύτερη Οδηγία που εκδόθηκε στις 29 Μαΐου 2017 (γνωστό ως [ATAD II](#)).

Έναρξη εφαρμογής

1^η Ιανουαρίου 2019: Κανόνας περιορισμού των τόκων, γενικός κανόνας απαγόρευσης καταχρήσεων και κανόνας για ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες.

1^η Ιανουαρίου 2020: Φορολόγηση κατά την έξοδο και κανόνας για ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων (κανόνας για αντίστροφα υβριδικά μέσα εφαρμόζεται από 1 Ιανουαρίου 2022).

Οι πρόνοιες που ψηφίστηκαν σε νόμο και εφαρμόζονται από 1 Ιανουαρίου 2019 αναλύονται πιο κάτω. Αναμένεται ότι μέχρι το τέλος του 2019 θα ψηφιστούν σε νόμο και οι πρόνοιες που εφαρμόζονται από 1 Ιανουαρίου 2020.

Επιπρόσθετα, αναφέρουμε ότι το Τμήμα Φορολογίας πρόκειται να εκδώσει σχετικές εγκυκλίους οι οποίες θα αναλύουν λεπτομερώς θέματα πρακτικής εφαρμογής των πιο κάτω κανόνων.

Οι ορισμοί των *σχετικών όρων* παρατίθενται στο τέλος του ενημερωτικού δελτίου.

1. Κανόνας περιορισμού των τόκων

Στόχος του κανόνα περιορισμού των τόκων είναι να αποθαρρύνει ομίλους εταιριών από το να παρέχουν χρηματοοικονομικές διευκολύνσεις σε εταιρείες που εδρεύουν σε δικαιοδοσίες με υψηλή φορολόγηση, μέσω θυγατρικών που εδρεύουν σε δικαιοδοσίες με χαμηλή φορολόγηση. Ο κανόνας επικεντρώνεται στον περιορισμό έκπτωσης υπερβολικών τόκων που πηγάζουν από τις πιο πάνω πρακτικές.

Κανόνας

Ο κανόνας του περιορισμού των τόκων προβλέπει ότι το υπερβαίνον κόστος δανεισμού (ΥΚΔ)^{1,2} το οποίο ξεπερνά το 30% του **φορολογητέου** εισοδήματος προ τόκων, φόρων, αφαιρέσεων και προσθέσεων (ΕΠΤΦΑΠ), δεν εκπίπτει για σκοπούς υπολογισμού του φορολογητέου εισοδήματος μιας εταιρείας. Ζημιές από μεταφορά δεν λαμβάνονται υπόψη.

Κατά παρέκκλιση από τον πιο πάνω κανόνα, το ΥΚΔ εκπίπτει μέχρι το ποσό των €3.000.000 ανά φορολογικό έτος, ανά εταιρεία ή Κυπριακό όμιλο ανάλογα με την περίπτωση.

Σε περίπτωση που η εταιρεία είναι μέλος Κυπριακού ομίλου, ο περιορισμός των τόκων εφαρμόζεται για τη συγκεντρωτική θέση του Κυπριακού ομίλου, όπως αυτός ορίζεται στον περί Φορολογίας του Εισοδήματος Νόμο (όμιλος 75%) και συμπεριλαμβάνει μόνιμες εγκαταστάσεις στην Κύπρο.

Οδηγίες σχετικά με την κατανομή των εκπιπτόντων τόκων ανά εταιρεία που ανήκει σε Κυπριακό όμιλο θα εκδοθούν σε σχετική εγκύκλιο από το Τμήμα Φορολογίας.

Εξαιρέσεις από τον κανόνα περιορισμού τόκων

Ο περιορισμός τόκων δεν εφαρμόζεται σε:

- *χρηματοοικονομικούς οργανισμούς*³

- εταιρείες που αποτελούν αυτοτελείς οντότητες⁴
- δάνεια που χρησιμοποιήθηκαν για τη χρηματοδότηση μακροπρόθεσμων δημόσιων έργων υποδομής, όταν ο φορέας εκμετάλλευσης του έργου, το κόστος δανεισμού, τα περιουσιακά στοιχεία και τα εισοδήματα βρίσκονται όλα στην Ευρωπαϊκή Ένωση.
- δάνεια που είχαν συναφθεί πριν από τις 17 Ιουνίου 2016. Η εξαίρεση δεν επεκτείνεται σε μεταγενέστερες τροποποιήσεις των εν λόγω δανείων.

Προϋπόθεση διαφυγής

Σε περίπτωση που η εταιρεία αποτελεί μέρος ενός ενοποιημένου ομίλου για λογιστικούς σκοπούς, δύναται να επιλέγει για κάθε φορολογικό έτος να εκπέσει πλήρως το ποσό του ΥΚΔ, εάν είναι σε θέση να αποδείξει ότι το ποσοστό των ιδίων κεφαλαίων προς το σύνολο των περιουσιακών της στοιχείων είναι ίσο ή ψηλότερο από το αντίστοιχο ποσοστό του ομίλου.

Το ποσοστό αυτό θεωρείται ότι είναι ίσο προς το αντίστοιχο ποσοστό του ομίλου όταν είναι χαμηλότερο μέχρι και κατά 2% από αυτό του ομίλου.

Μεταφορά ΥΚΔ και μη χρησιμοποιηθείσας ικανότητας κάλυψης τόκων

- Το ποσό του ΥΚΔ που δεν δύναται να εκπέσει του φορολογητέου εισοδήματος του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε δύναται να μεταφερθεί και να εκπέσει του φορολογητέου εισοδήματος της εταιρείας για τα επόμενα 5 έτη.
- Η μη χρησιμοποιηθείσα ικανότητα κάλυψης των τόκων (η διαφορά μεταξύ του 30% του ΕΠΤΦΑΠ και του ΥΚΔ), που δεν μπόρεσε να εκπέσει κατά το τρέχον φορολογικό έτος δύναται να μεταφερθεί και να χρησιμοποιηθεί κατά τα επόμενα 5 έτη. Επισημαίνεται ότι κατά τον υπολογισμό της μη χρησιμοποιηθείσας ικανότητας κάλυψης των τόκων δεν λαμβάνεται υπόψη το όριο των €3.000.000 που αναφέρεται πιο πάνω.

Αναδιοργανώσεις

Σε περίπτωση αναδιοργάνωσης, οποιοδήποτε συσσωρευμένο ΥΚΔ και μη χρησιμοποιηθείσα ικανότητα κάλυψης των τόκων θα μεταβιβάζονται στη λήπτρια εταιρεία, με βάση τις σχετικές πρόνοιες της νομοθεσίας αναφορικά με τις αναδιοργανώσεις εταιρειών.

2. Γενικός κανόνας απαγόρευσης των καταχρήσεων

Ο γενικός κανόνας απαγόρευσης των καταχρήσεων στοχεύει στην αντιμετώπιση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών που δεν έχουν ακόμη αντιμετωπιστεί με ειδικές διατάξεις.

Κανόνας

Ο κανόνας προβλέπει ότι για σκοπούς υπολογισμού του οφειλόμενου εταιρικού φόρου, δεν λαμβάνεται υπόψη ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων οι οποίες δεν είναι γνήσιες και έχουν ως κύριο σκοπό την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος.

Μη γνήσιες ρυθμίσεις είναι ρυθμίσεις οι οποίες δεν τίθενται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα.

3. Ελεγχόμενη Αλλοδαπή Εταιρεία (ΕΑΕ)

Ο κανόνας για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες έχει ως αποτέλεσμα την ανακατανομή του εισοδήματος μιας ελεγχόμενης αλλοδαπής θυγατρικής εταιρείας η οποία υπόκειται σε χαμηλή φορολογία, στη μητρική και ελέγχουσα της εταιρεία. Στόχος είναι να αποτραπεί η εκτροπή εισοδήματος σε θυγατρικές εταιρείες που κατοικούν σε δικαιοδοσίες με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

Ορισμός ΕΑΕ

Εταιρεία ή μόνιμη εγκατάσταση, τα κέρδη της οποίας δεν φορολογούνται ή απαλλάσσονται του φόρου στην Κύπρο, θεωρείται ως ΕΑΕ, αν πληρούνται τα ακόλουθα:

(α) εταιρεία κάτοικος Κύπρου, είτε μόνη της ή από κοινού με *συνδεδεμένη επιχείρηση*⁵, κατέχει άμεσα ή έμμεσα πάνω από το 50% των δικαιωμάτων ψήφου ή του κεφαλαίου, ή δικαιούται να εισπράττει ποσοστό πάνω από το 50% των κερδών της εν λόγω εταιρείας, και

(β) ο πραγματικός εταιρικός φόρος που καταβάλλεται επί των κερδών της εταιρείας ή της μόνιμης εγκατάστασης είναι χαμηλότερος του 50% του φόρου που θα καταβαλλόταν στην Κύπρο.

Για τους σκοπούς της παραγράφου (β), η μόνιμη εγκατάσταση ΕΑΕ που δεν φορολογείται ή απαλλάσσεται του φόρου στην περιοχή δικαιοδοσίας της ΕΑΕ δεν λαμβάνεται υπόψη.

Κανόνας ΕΑΕ

Το μη διανεμηθέν εισόδημα ΕΑΕ, το οποίο προκύπτει από μη γνήσιες διευθετήσεις οι οποίες έχουν συσταθεί με σκοπό την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος και οι οποίες ελέγχονται από την ελέγχουσα εταιρεία κάτοικο Κύπρου, προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα της εταιρείας κατοίκου Κύπρου.

Μη διανεμηθέν εισόδημα θεωρείται το λογιστικό κέρδος μετά φόρου που δεν διανεμήθηκε στην ελέγχουσα εταιρεία κάτοικο Κύπρου κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους στο οποίο το εν λόγω κέρδος περιλαμβάνεται, καθώς και κατά τους επόμενους 7 μήνες από το τέλος της φορολογικής περιόδου.

Εξαιρέσεις από τον κανόνα ΕΑΕ

Ο κανόνας ΕΑΕ δεν εφαρμόζεται όπου η εταιρεία ή η μόνιμη εγκατάσταση έχει:

(α) λογιστικά κέρδη που δεν υπερβαίνουν τις €750.000 και εισόδημα από μη εμπορική δραστηριότητα κάτω των €75.000,

ή

(β) λογιστικά κέρδη που δεν υπερβαίνουν το 10% των δαπανών λειτουργίας της για τη φορολογική περίοδο.

Υπολογισμός εισοδήματος ΕΑΕ

Το εισόδημα ή η ζημιά που προστίθεται στη φορολογική βάση της ελέγχουσας εταιρείας κατοίκου Κύπρου, υπολογίζεται σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής της στην ΕΑΕ.

Το εισόδημα ή η ζημιά περιορίζεται στα ποσά που προκύπτουν μέσω περιουσιακών στοιχείων και κινδύνων συνδεόμενων με τα καθήκοντα των σημαϊνόντων στελεχών που εκτελεί η ελέγχουσα εταιρεία. Η κατανομή του εισοδήματος υπολογίζεται σύμφωνα με την αρχή των εμπορικών συναλλαγών και περιορίζεται στο ποσό του μη διανεμηθέντος εισοδήματος της ΕΑΕ.

Το μη διανεμηθέν εισόδημα ή η ζημιά περιλαμβάνεται στη φορολογική περίοδο της ελέγχουσας εταιρείας κατοίκου Κύπρου, στη διάρκεια της οποίας λήγει το φορολογικό έτος της ΕΑΕ.

Αποφυγή διπλής φορολογίας

Όταν η ΕΑΕ διανέμει κέρδη στην ελέγχουσα εταιρεία κάτοικο Κύπρου, ποσά εισοδήματος που είχαν συμπεριληφθεί προηγουμένως στη φορολογική βάση της ελέγχουσας εταιρείας με βάση τον παρών κανόνα, απαλλάσσονται οποιασδήποτε φορολογίας στην Κύπρο.

Οποιοσδήποτε φόρος εξωτερικού που καταβλήθηκε επί του εισοδήματος της ΕΑΕ ή της μόνιμης εγκατάστασης παραχωρείται ως έκπτωση από το φόρο που είναι καταβλητέος στην Δημοκρατία.

Είμαστε στη διάθεσή σας για να συζητήσουμε αν και πως επηρεάζεστε από τις πιο πάνω εξελίξεις.

ΣΧΕΤΙΚΟΙ ΟΡΟΙ

- 1. «Υπερβαίνουν κόστος δανεισμού»** καθορίζεται ως το ποσό κατά το οποίο το εκπιπτόμενο κόστος δανεισμού μιας εταιρείας υπερβαίνει τα φορολογικά έσοδα από τόκους και άλλα οικονομικά ισοδύναμα φορολογητέα έσοδα.
- 2. «Κόστος δανεισμού»** σημαίνει δαπάνες για τόκους κάθε μορφής χρέους, άλλες δαπάνες οικονομικά ισοδύναμες με τόκους, και έξοδα που προκύπτουν από την άντληση χρηματοδότησης.

Περιλαμβάνει:

- Πληρωμές στο πλαίσιο δανείων με συμμετοχή στο κέρδος,
- Τεκμαρτούς τόκους επί προϊόντων (πχ μετατρέψιμα ομόλογα),
- Χορηγήσεις στο πλαίσιο εναλλακτικών χρηματοδοτικών ρυθμίσεων,
- Χρηματοοικονομικό κόστος σε χρηματοδοτικά μισθώματα,
- Κεφαλαιοποιημένους τόκους που καταχωρίζονται στην αξία ισολογισμού περιουσιακού στοιχείου ή της απόσβεσης των κεφαλαιοποιημένων τόκων,
- Κόστος που υπολογίστηκε με βάση τη χρηματοδοτική απόδοση που καθορίστηκε βάσει της αρχής εμπορικών συναλλαγών,
- Νοητούς τόκους σε παράγωγα ή συμφωνίες αντιστάθμισης κινδύνου σε σχέση με τον δανεισμό του προσώπου,
- Συναλλαγματικά κέρδη και ζημιές επί δανείων και προϊόντων που συνδέονται με την άντληση χρηματοδότησης,
- Τέλη εγγυήσεων για χρηματοδοτικές συναλλαγές,
- Τέλη διακανονισμού και συναφές δαπάνες που σχετίζονται με το δανεισμό κεφαλαίων.

3. «Χρηματοοικονομικός οργανισμός» περιλαμβάνει:

- Πιστωτικά ιδρύματα,
- Ασφαλιστικούς οργανισμούς,
- Αντασφαλιστικούς οργανισμούς,
- Οργανισμούς επαγγελματικών συνταξιοδοτικών παροχών ή τους αντιπροσώπους τους,
- Συνταξιοδοτικά ιδρύματα που διαχειρίζονται συνταξιοδοτικά προγράμματα και νομικές οντότητες που συστάθηκαν με σκοπό την επένδυση σε τέτοια προγράμματα,
- Οργανισμούς εναλλακτικών επενδύσεων (ΟΕΕ) ή ΟΕΕ τη διαχείριση του οποίου έχει Διαχειριστής ΟΕΕ,
- Οργανισμούς Συλλογικών Επενδύσεων σε Κινητές Αξίες (ΟΣΕΚΑ),
- Κεντρικούς αντισυμβαλλόμενους,
- Κεντρικά αποθετήρια αξιών,
- Οντότητες ειδικού σκοπού για τιτλοποίηση ή ΟΕΣΤ.

4. «Αυτοτελής οντότητα» σημαίνει εταιρεία η οποία δεν αποτελεί μέρος ενός ενοποιημένου ομίλου για λογιστικούς σκοπούς και δεν διαθέτει συνδεδεμένη επιχείρηση ή μόνιμη εγκατάσταση.

5. «Συνδεδεμένη επιχείρηση» σημαίνει:

(α) οντότητα στην οποία η εταιρεία συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα είτε με δικαιώματα ψήφου είτε με κεφάλαιο ανερχόμενο στο 25% ή περισσότερο ή δικαιούται να εισπράττει το 25% ή περισσότερο των κερδών.

(β) άτομο ή οντότητα που συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα σε εταιρεία είτε με δικαιώματα ψήφου είτε με κεφάλαιο ανερχόμενο στο 25% ή περισσότερο ή δικαιούται να εισπράττει το 25% ή περισσότερο των κερδών της εταιρείας.

Εάν ένα άτομο ή μια οντότητα κατέχει άμεση ή έμμεση συμμετοχή κατά 25% ή περισσότερο σε εταιρεία και σε μία ή περισσότερες άλλες οντότητες, όλες οι οντότητες μεταξύ τους θεωρούνται επίσης συνδεδεμένες επιχειρήσεις.



Get in touch

Nicosia Office

infonicosia@deloitte.com

tel: +357 22 360300

Limassol Office

infolimassol@deloitte.com

tel: +357 25 868686



Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee ("DTTL"), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as "Deloitte Global") does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about for a more detailed description of DTTL and its member firms.

This communication contains general information only, and none of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, its member firms, or their related entities (collectively, the "Deloitte network") is, by means of this communication, rendering professional advice or services. No entity in the Deloitte network shall be responsible for any loss whatsoever sustained by any person who relies on this communication.

© 2019 Deloitte Limited