

Με την ψήφιση του Ν.4321/2015 έχουν δημιουργηθεί ερωτήματα στις επιχειρήσεις σχετικά με το άρθρο 21 του ίδιου νόμου. Η διάταξη, εκτός από το γεγονός ότι εμπεριέχει αρκετά ερμηνευτικά κενά, τα οποία πιθανόν να ρυθμιστούν με την αναμενόμενη υπουργική απόφαση, εισάγει μια επιπλέον υποχρέωση «παρακράτησης φόρου», που αναμένεται να δημιουργήσει σοβαρές ταμειακές δυσχέρειες σε εισαγωγικές επιχειρήσεις και μη.

Με το άρθρο 21 του Ν.4321/2015 γίνεται μια προσπάθεια να περιορισθεί το πρόβλημα που δημιουργείται από το γεγονός ότι η Ευρωπαϊκή Ένωση προσφέρει εμμέσως τη δυνατότητα αθέμιτου φορολογικού πλεονεκτήματος μεταξύ των χωρών της, δίχως να υπάρχει κάποιος προφανής λόγος που να αιτιολογεί τη μεγάλη διαφορά στους συντελεστές φορολογίας μεταξύ των χωρών-μελών της.

Γίνεται αντιληπτό ότι οποιαδήποτε διάταξη εισάγει περιορισμούς που έχουν σκοπό τη καταπολέμηση της φοροαποφυγής είναι θεμιτή, υπό την αίρεση ότι οι φορολογικές διατάξεις δεν δημιουργούν σημαντικούς εμπορικούς «περιορισμούς» με αρνητικά αποτελέσματα στην εύρυθμη λειτουργία της οικονομίας.

Παρόμοιες διατάξεις για τον περιορισμό των εικονικών τιμολογίων, των υπερτιμολογήσεων και των «τριγωνικών συναλλαγών» για φορολογικούς σκοπούς, εμφανίζονται τα τελευταία χρόνια τόσο στην Ελληνική όσο και την Ευρωπαϊκή νομοθεσία, με την ιδιαίτερη έμφαση που αποδίδεται στις ενδοομιλικές συναλλαγές (transfer pricing) και στη μη αποδοχή των δαπανών από εξωχώριες εταιρίες (offshore).

Με τη αρχική ψήφιση του Ν.4172/2013, ο νομοθέτης προέβλεπε ότι υπήρχε η δυνατότητα να αναγνωρισθούν οι δαπάνες από οντότητες που είναι εγκατεστημένες σε χώρες - μέλη της ΕΕ υπό τον περιορισμό ότι «υπάρχει νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ αυτών και της Ελλάδας». Με την ψήφιση όμως του Ν.4321/2015, τροποποιήθηκε η περίπτωση ιγ' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες», η οποία ορίζει ότι οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

Παρ. ιγ' του άρθρου 23 του Ν.4172/2014

ιγ) Το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που εμπίπτει σε μία από τις ακόλουθες περιπτώσεις (κατά το χρόνο έκδοσης του παραστατικού ή κατά το χρόνο διενέργειας της συναλλαγής)

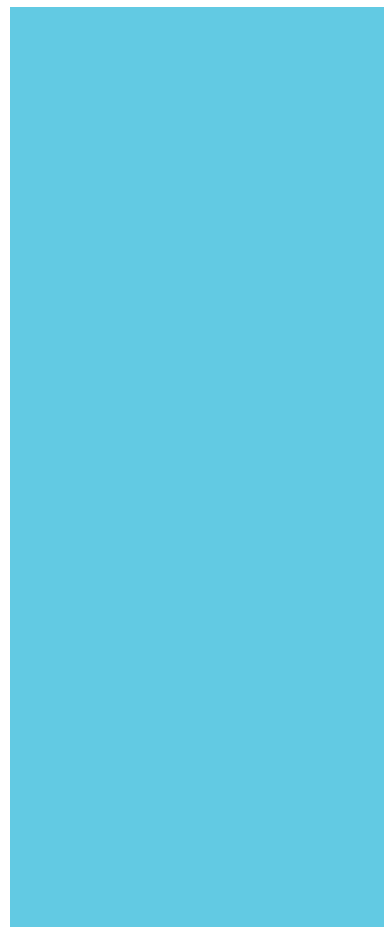
Το αρχικό ερώτημα που τίθεται είναι αν η διάταξη περιλαμβάνει τις αγορές εμπορευμάτων, πρώτων υλών, παγίων, κλπ.

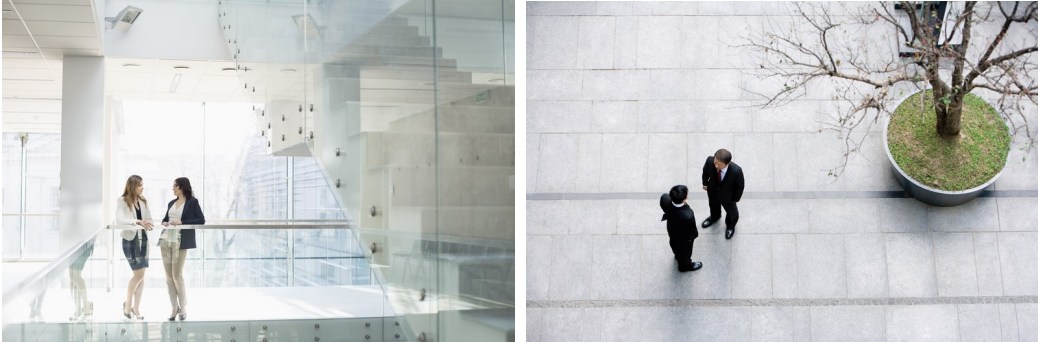
## Συναλλαγές που εμπίπτουν στη διάταξη.

α) Όταν ο λαμβάνων είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο κατά την έννοια του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε.

β) Όταν ο λαμβάνων είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Ε.

Σύμφωνα με την έκθεση της επιστημονικής υπηρεσίας της Βουλής «η διάταξη ενδεχομένως συνιστά αδικαιολόγητο περιορισμό των ελευθεριών εγκατάστασης, κυκλοφορίας των εμπορευμάτων και παροχής υπηρεσιών» με τις Βουλγα-





γ) Είναι συνδεδεμένη εν τοις πράγμασι εταιρεία, χωρίς να έχει συμμορφωθεί με τις υποχρεώσεις που επιβάλλονται από τον Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (άρθρο 21 του ν. 4174/2013).

Τίθεται το ερώτημα εάν ο ορισμός της «συνδεδεμένης εν τοις πράγμασι εταιρείας» είναι σε πλήρη αντιστοιχία με τον ορισμό του «συνδεδεμένου προσώπου», ως αυτός περιέχεται στο άρθρο 2 του Ν.4172/2013.

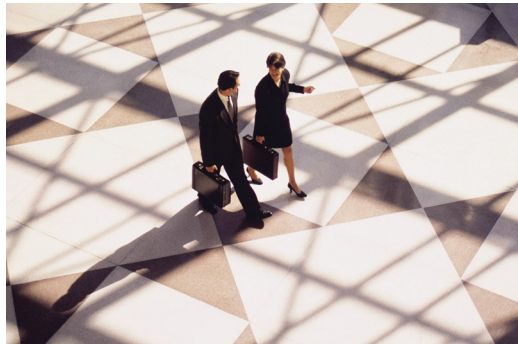
δ) Δεν διαθέτει στην έδρα της ή σε συνδεδεμένη επιχείρηση την απαιτούμενη οργάνωση και υποδομή για τη διενέργεια κατ' επάγγελμα ομοειδών συναλλαγών, κατά συνήθεια και επάγγελμα με τη συναλλαγή για την οποία εκδόθηκε το παραστατικό.

Ως αναφέρεται και στην επιστημονική έκθεση της Βουλής κατά τη διατύπωση των περιπτώσεων γ' και δ' της διάταξης, περιέχονται αόριστες έννοιες, όπως «οργάνωση και υποδομή», «ομοειδών συναλλαγών», «κατά συνήθεια και επάγγελμα», οι οποίες είναι δεκτικές πολλαπλών ερμηνειών, δεν συμβαδίζουν με την αρχή της βεβαιότητας του φόρου και είναι προφανές ότι θα προκαλέσουν πλήθος ερμηνευτικών. Επιπροσθέτως δεν είναι ευδιάκριτος ο διαχωρισμός των συναλλαγών μεταξύ ημεδαπών επιχειρήσεων σε σχέση με τις συναλλαγές με μη ημεδαπές.

## Ενέργειες πριν το φορολογικό έλεγχο

Για τις περιπτώσεις γ' και δ' ο φορολογούμενος οφείλει, προκειμένου να μην εμπίπτει στη μη έκπτωση της δαπάνης, και πριν τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, να προσκομίσει πλήρη απόδειξη ότι δεν συντρέχουν οι αναφερόμενες συνθήκες για τη συγκεκριμένη εταιρεία.

Ο Ν.4174/2013 ορίζει ότι ο σχετικός φάκελος τεκμηρίωσης των τιμών συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων καταρτίζεται εντός τεσσάρων μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους και όχι πριν από τη διενέργεια της συναλλαγής. Οπότε θα πρέπει να διευκρινιστεί η αναντιστοιχία των διατάξεων των δύο νόμων και ο τρόπος εφαρμογής τους. Επίσης δύναται να συσχετιστεί με διαδικασία προέγκρισης της μεθοδολογίας για την τιμολόγηση μελλοντικών διασυννοριακών συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων (Advance Pricing Agreements - APAs).



## Υποχρέωση παρακράτησης φόρου

Για τις περιπτώσεις α΄, β΄, γ΄ και δ΄, προκειμένου ο φορολογούμενος να μην εμπίπτει στη μη έκπτωση της δαπάνης, θα πρέπει να καταβάλει παρακρατούμενο φόρο που προκύπτει από τον ισχύοντα στην Ελλάδα φορολογικό συντελεστή φόρου εισοδήματος για επιχειρηματική δραστηριότητα, επί του συνόλου της εν λόγω δαπάνης. Εφόσον, εντός τριμήνου από τη συναλλαγή, ο φορολογούμενος αποδείξει ότι πρόκειται περί συνήθους συναλλαγής, σε τρέχουσες τιμές αγοράς, θα επιστρέφεται αζημίως για το Δημόσιο ο παρακρατηθείς φόρος στον φορολογούμενο.

Η χρήση του ορισμού «παρακράτηση» πιθανώς έχει την έννοια της «προκαταβολής» ή ως αναφέρεται στην επιστημονική έκθεση της Βουλής της «εγγυοδοσίας». Στη διευκρινιστική απόφαση του υπουργού οικονομικών, αναμένεται να περιγράφεται α) η διαδικασία για την επιστροφή του ποσού της «εγγυοδοσίας» στην ελληνική επιχείρηση που το παρακράτησε και β) ο φορολογικός χειρισμός των απορριπτέων - μη εκπιπτόμενων φορολογικών δαπάνων που έχει «προκαταβληθεί» ο φόρος τους.

## Διευκρινήσεις για τη διαδικασία ελέγχου και παρακράτησης

Η τελευταία παράγραφος της περίπτωσης 1 του άρθρου 21 του Ν.4321/2015 αναφέρει ότι «...με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζονται οι διαδικασίες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης και ειδικότερα η διαδικασία ελέγχου που προβλέπεται για τις περιπτώσεις γ΄ και δ΄ ανωτέρω», στην οποία απόφαση αναμένεται να δοθούν όλες οι απαραίτητες διευκρινήσεις.

Επιμέλεια Newsletter:  
Δημήτρης Ραβάνης  
Tax Manager