

I

(Νομοθετικές πράξεις)

ΟΔΗΓΙΕΣ

ΟΔΗΓΙΑ (ΕΕ) 2016/1164 ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

της 12ης Ιουλίου 2016

για τη θέσπιση κανόνων κατά πρακτικών φοροαποφυγής που έχουν άμεση επίπτωση στη λειτουργία της εσωτερικής αγοράς

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΥΡΩΠΑΪΚΗΣ ΕΝΩΣΗΣ,

Έχοντας υπόψη τη Συνθήκη για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης και ιδίως το άρθρο 115,

Έχοντας υπόψη την πρόταση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής,

Κατόπιν διαβίβασης του σχεδίου νομοθετικής πράξης στα εθνικά κοινοβούλια,

Έχοντας υπόψη τη γνώμη του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου ⁽¹⁾,

Έχοντας υπόψη τη γνώμη της Ευρωπαϊκής Οικονομικής και Κοινωνικής Επιτροπής ⁽²⁾,

Αποφασίζοντας σύμφωνα με ειδική νομοθετική διαδικασία,

Εκτιμώντας τα ακόλουθα:

- (1) Οι τρέχουσες πολιτικές προτεραιότητες στον τομέα της διεθνούς φορολογίας υπογραμμίζουν την ανάγκη να διασφαλιστεί ότι καταβάλλεται φόρος εκεί όπου παράγονται κέρδη και αξία. Επομένως, είναι επιτακτική ανάγκη να αποκατασταθεί η εμπιστοσύνη στον δίκαιο χαρακτήρα των φορολογικών συστημάτων και να επιτραπεί στις κυβερνήσεις να ασκήσουν αποτελεσματικά τη φορολογική τους κυριαρχία. Αυτοί οι νέοι πολιτικοί στόχοι έχουν μετατραπεί σε συστάσεις για συγκεκριμένη δράση στο πλαίσιο της πρωτοβουλίας κατά της διάβρωσης της φορολογικής βάσης και της μετατόπισης των κερδών (BEPS) του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ). Το Ευρωπαϊκό Συμβούλιο επιδοκίμασε τις εργασίες αυτές στα συμπεράσματά του της 13ης-14ης Μαρτίου 2013 και 19ης-20ης Δεκεμβρίου 2013. Για να αντιμετωπιστεί η ανάγκη για πιο δίκαιη φορολόγηση, η Επιτροπή, στην ανακοίνωσή της, της 17ης Ιουνίου 2015, καθορίζει ένα σχέδιο δράσης για τη δίκαιη και αποτελεσματική φορολόγηση εταιρειών στην Ευρωπαϊκή Ένωση.
- (2) Οι τελικές εκθέσεις για τις 15 επιμέρους δράσεις του ΟΟΣΑ κατά της BEPS τέθηκαν στη διάθεση του κοινού στις 5 Οκτωβρίου 2015. Το αποτέλεσμα αυτό επικροτήθηκε από το Συμβούλιο στα συμπεράσματά του της 8ης Δεκεμβρίου 2015. Τα συμπεράσματα του Συμβουλίου τόνιζαν την ανάγκη να βρεθούν κοινές πλιν ευέλικτες λύσεις σε επίπεδο ΕΕ που να συμβαδίζουν με τα συμπεράσματα του ΟΟΣΑ για την BEPS. Επιπλέον, τα συμπεράσματα τάσσονταν υπέρ αποτελεσματικής και ταχύρρυθμη συντονισμένης εφαρμογής των μέτρων για την καταπολέμηση της BEPS σε επίπεδο ΕΕ και έκριναν ότι οι οδηγίες της ΕΕ θα πρέπει να είναι, κατά περίπτωση, το προτιμώμενο μέσο για την εφαρμογή των συμπερασμάτων του ΟΟΣΑ για την BEPS σε επίπεδο ΕΕ. Είναι ουσιώδους σημασίας για την καλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς τα κράτη μέλη, ως ελάχιστη προϋπόθεση, να εφαρμόσουν τις δεσμεύσεις τους στο πλαίσιο της BEPS και, γενικότερα, να λάβουν μέτρα για την αποθάρρυνση πρακτικών φοροαποφυγής και την εξασφάλιση δίκαιης και αποτελεσματικής φορολόγησης στην Ένωση κατά τρόπο επαρκώς συνεκτικό και συντονισμένο. Σε μια αγορά όπου οι οικονομίες είναι σε μεγάλο βαθμό ενοποιημένες, υπάρχει ανάγκη για κοινές στρατηγικές προσεγγίσεις και συντονισμένη δράση, ώστε να βελτιωθεί η λειτουργία της εσωτερικής αγοράς και να μεγιστοποιηθούν οι θετικές επιπτώσεις της

⁽¹⁾ Δεν έχει ακόμη δημοσιευτεί στην Επίσημη Εφημερίδα.

⁽²⁾ Δεν έχει ακόμη δημοσιευτεί στην Επίσημη Εφημερίδα.

πρωτοβουλίας κατά της BEPS. Επιπλέον, μόνο ένα κοινό πλαίσιο θα μπορούσε να αποτρέψει τον κατακερματισμό της αγοράς και τον τερματισμό υφιστάμενων αναντιστοιχιών και στρεβλώσεων της αγοράς. Τέλος, τα εθνικά μέτρα εφαρμογής που ακολουθούν μια κοινή γραμμή σε ολόκληρη την Ένωση θα παρέχουν ασφάλεια δικαίου στους φορολογουμένους, καθώς τα εν λόγω μέτρα θα συνάδουν με το δικαίο της Ένωσης.

- (3) Είναι αναγκαίο να θεσπιστούν κανόνες προκειμένου να ενισχυθεί το μέσο επίπεδο προστασίας για την αντιμετώπιση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού στην εσωτερική αγορά. Καθώς οι κανόνες αυτοί θα χρειάζονταν να προσαρμόζονται σε 28 χωριστά συστήματα φορολόγησης των εταιρειών, θα πρέπει να περιορίζονται σε γενικές διατάξεις και να επαφίενται στα κράτη μέλη ως προς την εφαρμογή, δεδομένου ότι τα κράτη μέλη βρίσκονται σε καλύτερη θέση για να διαμορφώσουν τα συγκεκριμένα στοιχεία των κανόνων αυτών κατά τρόπο που να ταιριάζει καλύτερα στα οικεία συστήματα φορολόγησης των εταιρειών. Ο εν λόγω στόχος θα μπορούσε να επιτευχθεί με τη δημιουργία ενός ελάχιστου επιπέδου προστασίας των εθνικών συστημάτων φορολόγησης των εταιρειών σε ολόκληρη την Ένωση. Ως εκ τούτου, είναι αναγκαίο να συντονιστούν οι αντιδράσεις των κρατών μελών στην εφαρμογή των αποτελεσμάτων των 15 επιμέρους δράσεων του ΟΟΣΑ κατά της BEPS, με στόχο τη βελτίωση της αποτελεσματικότητας της εσωτερικής αγοράς στο σύνολό της για την καταπολέμηση των πρακτικών φοροδιαφυγής. Ως εκ τούτου, είναι αναγκαίο να καθοριστεί ένα κοινό ελάχιστο επίπεδο προστασίας για την εσωτερική αγορά σε ειδικούς τομείς.
- (4) Είναι αναγκαίο να θεσπιστούν κανόνες που θα ισχύουν για όλους τους φορολογουμένους που υπόκεινται στον φόρο επί των εταιρειών σε ένα κράτος μέλος. Λαμβάνοντας υπόψη ότι αυτό θα οδηγούσε στην ανάγκη κάλυψης ενός ευρύτερου φάσματος εθνικών φόρων, δεν είναι σκόπιμο να επεκταθεί το πεδίο εφαρμογής της παρούσας οδηγίας σε τύπους οντοτήτων που δεν υπόκεινται σε φόρο εταιρειών σε ένα κράτος μέλος· δηλαδή, ιδίως, τις διαφανείς οντότητες. Οι εν λόγω κανόνες θα πρέπει επίσης να εφαρμόζονται στις μόνιμες εγκαταστάσεις των φορολογουμένων εκείνων που μπορεί να βρίσκονται σε άλλο ή σε άλλα κράτη μέλη. Οι φορολογούμενες εταιρείες μπορεί να είναι κάτοικοι για φορολογικούς σκοπούς σε ένα κράτος μέλος ή να έχουν συσταθεί σύμφωνα με τους νόμους ενός κράτους μέλους. Οι μόνιμες εγκαταστάσεις οντοτήτων που είναι κάτοικοι για φορολογικούς σκοπούς σε τρίτη χώρα θα πρέπει επίσης να καλύπτονται από τους εν λόγω κανόνες, εφόσον βρίσκονται σε ένα ή περισσότερα κράτη μέλη.
- (5) Είναι αναγκαίο να θεσπιστούν κανόνες κατά της διάβρωσης των φορολογικών βάσεων στην εσωτερική αγορά και της μετατόπισης των κερδών εκτός της εσωτερικής αγοράς. Απαιτούνται κανόνες στους ακόλουθους τομείς για την επίτευξη αυτού του στόχου: περιορισμοί στη δυνατότητα έκπτωσης των τόκων, φορολόγηση κατά την έξοδο, γενικός κανόνας απαγόρευσης των καταχρήσεων, κανόνες για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες και κανόνες για ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων. Όταν η εφαρμογή των κανόνων αυτών οδηγεί σε διπλή φορολόγηση, οι φορολογούμενοι θα πρέπει να λαμβάνουν ελάφρυνση μέσω της έκπτωσης του φόρου που έχει καταβληθεί σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα, ανάλογα με την περίπτωση. Επομένως, οι κανόνες θα πρέπει να αποσκοπούν όχι μόνο να καταπολεμήσουν πρακτικές φοροαποφυγής, αλλά και να αποφύγουν τη δημιουργία άλλων εμποδίων στην αγορά, όπως η διπλή φορολόγηση.
- (6) Σε μια προσπάθεια να μειώσουν τη συνολική τους φορολογική οφειλή, όλο και περισσότερο όμιλοι εταιρειών επιχειρούν BEPS, μέσω υπερβολικών πληρωμών τόκων. Ο κανόνας περιορισμού των τόκων είναι αναγκαίος για να αποτραπούν οι πρακτικές αυτές περιορίζοντας τη δυνατότητα έκπτωσης του υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού των φορολογουμένων. Είναι, επομένως, αναγκαίο να καθοριστεί ένα ποσοστό για τη δυνατότητα έκπτωσης όσον αφορά τα φορολογητέα κέρδη προ τόκων, φόρων, απομειώσης και αποσβέσεων (EBITDA) του φορολογουμένου. Τα κράτη μέλη θα μπορούσαν να μειώσουν το ποσοστό αυτό ή να ορίσουν προθεσμίες ή να περιορίσουν το ποσό του κόστους δανεισμού που δεν τυγχάνει φορολογικής ελάφρυνσης και το οποίο μπορεί να μεταφερθεί σε μεταγενέστερο ή προηγούμενο χρόνο για να εξασφαλίσουν υψηλότερο επίπεδο προστασίας. Δεδομένου ότι ο στόχος είναι η θέσπιση ελάχιστων προτύπων, θα μπορούσε να προβλεφθεί η δυνατότητα για τα κράτη μέλη να υιοθετήσουν ένα εναλλακτικό μέτρο σε ό,τι αφορά τα κέρδη προ τόκων και φόρων (EBIT) και το οποίο θα καθορίζεται κατά τρόπο ώστε να ισοδυναμεί με ποσοστό βασισμένο στα EBITDA. Τα κράτη μέλη θα μπορούσαν, εκτός από τον κανόνα περιορισμού των τόκων που προβλέπει η παρούσα οδηγία, να χρησιμοποιήσουν επίσης στοχευμένους κανόνες κατά της δανειοληπτικής χρηματοδότησης εντός ομίλων, ιδίως κανόνες περί υποκεφαλαιοποίησης. Τα έσοδα που απαλλάσσονται από φόρους δεν θα πρέπει να συμψηφίζονται με το εκπιπτόμενο κόστος δανεισμού. Αυτό οφείλεται στο ότι θα πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για τον καθορισμό του ύψους των τόκων μόνο το φορολογητέο εισόδημα μέχρι το οποίο μπορεί να εφαρμοστεί έκπτωση φόρου.
- (7) Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αποτελεί μέρος ομίλου που υποβάλλει υποχρεωτικούς ενοποιημένους λογαριασμούς, είναι δυνατό να λαμβάνεται υπόψη το συνολικό χρέος του ομίλου σε παγκόσμιο επίπεδο για τον σκοπό της χορήγησης στους φορολογουμένους δικαιώματος έκπτωσης υψηλότερων ποσών για το υπερβαίνον κόστος δανεισμού. Ενδεχομένως είναι επίσης σκόπιμο να θεσπιστούν κανόνες για ρήτρα διαφυγής μετοχικού κεφαλαίου, όπου ο κανόνας περιορισμού των τόκων δεν ισχύει αν η επιχείρηση μπορεί να αποδείξει ότι το ποσοστό του μετοχικού της κεφαλαίου επί του συνόλου των στοιχείων ενεργητικού είναι κατά το πλείστον ίσο ή υψηλότερο από το αντίστοιχο ποσοστό του ομίλου. Ο κανόνας περιορισμού των τόκων θα πρέπει να εφαρμόζεται σε σχέση με το υπερβαίνον κόστος δανεισμού ενός φορολογουμένου χωρίς διάκριση ανάλογα με το εάν το κόστος προέρχεται από χρέος που συνάπτεται σε εθνικό επίπεδο, σε διασυνοριακό επίπεδο εντός της Ένωσης ή με τρίτη χώρα ή εάν προέρχεται από τρίτα μέρη, συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή εντός του ομίλου. Όταν ένας όμιλος αριθμεί περισσότερες από μία οντότητες σε ένα κράτος μέλος, το κράτος μέλος μπορεί να εξετάζει τη συνολική θέση όλων των οντοτήτων του ομίλου στο ίδιο κράτος, περιλαμβανομένου ενός χωριστού φορολογικού συστήματος οντότητας, προκειμένου να επιτρέψει τη μεταφορά κερδών ή

ικανότητα πληρωμής τόκων μεταξύ οντοτήτων ενός ομίλου, όταν εφαρμόζονται κανόνες που περιορίζουν τη δυνατότητα έκπτωσης τόκων.

- (8) Για να περιοριστεί ο διοικητικός φόρτος και το κόστος της συμμόρφωσης με τους κανόνες χωρίς να μειωθεί σημαντικά η επίπτωση του φόρου, είναι ίσως σκόπιμο να προβλεφθεί κανόνας περί ασφαλούς λιμένα, ώστε οι καθαροί τόκοι να μπορούν σε κάθε περίπτωση να εκπίπτουν έως ενός ορισμένου ποσού, όταν αυτό οδηγεί σε μεγαλύτερη έκπτωση από ό, τι το ποσοστό που βασίζεται στα EBITDA. Τα κράτη μέλη θα μπορούσαν να μειώσουν το καθορισμένο χρηματικό όριο, προκειμένου να εξασφαλιστεί υψηλότερο επίπεδο προστασίας της εθνικής φορολογικής βάσης τους. Δεδομένου ότι η BEPS πραγματοποιείται καταρχήν μέσω υπερβολικών πληρωμών τόκων μεταξύ των οντοτήτων που αποτελούν συνδεδεμένες επιχειρήσεις, είναι σκόπιμο και αναγκαίο να υπάρχει δυνατότητα πιθανής εξαίρεσης των αυτοτελών οντοτήτων από το πεδίο εφαρμογής του κανόνα περιορισμού των τόκων λόγω των περιορισμένων κινδύνων φοροαποφυγής. Προκειμένου να διευκολυνθεί η μετάβαση στον νέο κανόνα περιορισμού των τόκων, τα κράτη μέλη θα μπορούσαν να προβλέψουν ρήτρα κεκτημένων δικαιωμάτων που θα κάλυπτε υφιστάμενα δάνεια, στον βαθμό που οι όροι τους δεν έχουν τροποποιηθεί στη συνέχεια, δηλαδή, σε περίπτωση μεταγενέστερης τροποποίησης, η ρήτρα των κεκτημένων δικαιωμάτων δεν θα ίσχυε για τυχόν αύξηση του ποσού ή παράταση της διάρκειας του δανείου, αλλά θα περιοριζόταν στους αρχικούς όρους του δανείου. Με την επιφύλαξη των κανόνων για τις κρατικές ενισχύσεις, τα κράτη μέλη θα μπορούσαν επίσης να εξαιρέσουν το υπερβαίνον κόστος δανεισμού για δάνεια που χρησιμοποιήθηκαν για τη χρηματοδότηση μακροπρόθεσμων δημόσιων έργων υποδομής, δεδομένου ότι οι εν λόγω χρηματοδοτικές ρυθμίσεις εμφανίζουν μικρό ή μηδενικό κίνδυνο BEPS. Στο πλαίσιο αυτό, τα κράτη μέλη θα πρέπει να αποδεικνύουν εύλογα ότι οι χρηματοδοτικές ρυθμίσεις για έργα υποδομών του δημόσιου τομέα παρουσιάζουν ειδικά χαρακτηριστικά που δικαιολογούν τέτοια αντιμετώπιση έναντι άλλων χρηματοδοτικών ρυθμίσεων που υπάγονται στον περιοριστικό κανόνα.
- (9) Μολονότι είναι γενικά αποδεκτό ότι οι χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, δηλαδή τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις, θα πρέπει επίσης να υπόκεινται σε περιορισμούς όσον αφορά τη δυνατότητα έκπτωσης των τόκων, αναγνωρίζεται επίσης ότι οι δύο αυτοί τομείς παρουσιάζουν ιδιαιτερότητες που απαιτούν μια πιο εξατομικευμένη προσέγγιση. Δεδομένου ότι οι συζητήσεις στον τομέα αυτό δεν έχουν ακόμη καταλήξει σε επαρκή συμπεράσματα σε ενωσιακό και διεθνές πλαίσιο, δεν είναι ακόμη δυνατό να προβλεφθούν ειδικοί κανόνες για το χρηματοπιστωτικό και τον ασφαλιστικό τομέα και, ως εκ τούτου, τα κράτη μέλη θα πρέπει να μπορούν να τους αποκλείσουν από το πεδίο εφαρμογής των κανόνων περιορισμού της έκπτωσης των τόκων.
- (10) Λειτουργία της φορολόγησης κατά την έξοδο είναι να εξασφαλίζει ότι, όταν ένας φορολογούμενος μεταφέρει περιουσιακά στοιχεία ή τη φορολογική του κατοικία εκτός της φορολογικής δικαιοδοσίας ενός κράτους, το εν λόγω κράτος φορολογεί την οικονομική αξία οποιασδήποτε κεφαλαιακού κέρδους που παράγεται στο έδαφός του, ακόμη και αν το εν λόγω κέρδος δεν έχει ακόμη πραγματοποιηθεί κατά τον χρόνο της εξόδου. Είναι, επομένως, αναγκαίο να προσδιοριστούν οι περιπτώσεις κατά τις οποίες οι φορολογούμενοι υπόκεινται σε κανόνες φορολόγησης κατά την έξοδο και φορολογούνται επί του μη πραγματοποιηθέντος κεφαλαιακού κέρδους που έχει παραχθεί στα μεταβιβασθέντα περιουσιακά τους στοιχεία. Είναι επίσης σκόπιμο να διευκρινιστεί ότι οι μεταβιβάσεις περιουσιακών στοιχείων, περιλαμβανομένων των μετρητών, μεταξύ μιας μητρικής εταιρείας και των θυγατρικών της δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του προβλεπόμενου κανόνα σχετικά με τη φορολόγηση κατά την έξοδο. Προκειμένου να υπολογιστούν τα ποσά, είναι σημαντικό να καθοριστεί μια αγοραία αξία για τα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία κατά την έξοδο των στοιχείων αυτών με βάση την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού. Για να εξασφαλιστεί η συμβατότητα του κανόνα με τη χρήση της μεθόδου καταλογισμού, είναι σκόπιμο να δοθεί η δυνατότητα στα κράτη μέλη να ορίσουν τη χρονική στιγμή κατά την οποία χάνουν το δικαίωμα να φορολογούν τα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία. Το δικαίωμα φορολόγησης θα πρέπει να καθορίζεται σε εθνικό επίπεδο. Είναι επίσης αναγκαίο να επιτρέπεται στο κράτος μέλος υποδοχής να αμφισβητήσει την αξία των μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων που διαπιστώθηκε από το κράτος εξόδου, όταν δεν αντικατοπτρίζουν την αγοραία αξία. Τα κράτη μέλη θα μπορούσαν στο πλαίσιο αυτό να χρησιμοποιήσουν τους υφιστάμενους μηχανισμούς επίλυσης διαφορών. Εντός της Ένωσης, είναι αναγκαίο να εξεταστεί η εφαρμογή της φορολόγησης κατά την έξοδο και να προσδιοριστούν οι όροι για τη συμμόρφωση με το ενωσιακό δίκαιο. Στις περιπτώσεις αυτές, θα πρέπει να παρέχεται στους φορολογούμενους το δικαίωμα είτε να καταβάλουν αμέσως το καταλογισθέν ποσό του φόρου εξόδου είτε να αναβάλουν την πληρωμή του ποσού του φόρου, μέσω της καταβολής του σε δόσεις επί ορισμένου αριθμού ετών, ενδεχομένως προσαυξημένου με τόκους και εγγύηση.

Τα κράτη μέλη θα μπορούσαν να ζητήσουν, για τον σκοπό αυτό, οι ενδιαφερόμενοι φορολογούμενοι να υποβάλουν τις απαιτούμενες πληροφορίες σε σχετική δήλωση. Δεν θα πρέπει να επιβάλλεται η πληρωμή του φόρου εξόδου όταν η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων είναι προσωρινού χαρακτήρα και τα περιουσιακά στοιχεία πρόκειται να επανέλθουν στο κράτος μέλος του μεταβιβάζοντος, σε περιπτώσεις όπου η μεταβίβαση πραγματοποιείται για λόγους συμμόρφωσης προς τις απαιτήσεις προληπτικής κεφαλαιακής εποπτείας ή για σκοπούς διαχείρισης ρευστότητας ή όταν πρόκειται για συναλλαγές χρηματοδότησης τίτλων ή περιουσιακών στοιχείων που παρέχονται ως εμπράγματη ασφάλεια.

- (11) Οι γενικοί κανόνες απαγόρευσης των καταχρήσεων (ΓΚΑΚ) περιλαμβάνονται στα φορολογικά συστήματα για την αντιμετώπιση των καταχρηστικών φορολογικών πρακτικών που δεν έχουν ακόμη αντιμετωπιστεί με ειδικά στοχοθετημένες διατάξεις. Ως εκ τούτου, η λειτουργία των ΓΚΑΚ έχει σκοπό να συμπληρώνει κενά, πράγμα που δεν θα πρέπει να θίγει την εφαρμογή ειδικών κανόνων κατά των καταχρήσεων. Εντός της Ένωσης, οι ΓΚΑΚ θα πρέπει να εφαρμόζονται σε διευθετήσεις που δεν είναι γνήσιες· σε αντίθετη περίπτωση, ο φορολογούμενος θα πρέπει να έχει το δικαίωμα να επιλέγει

την πιο αποτελεσματική από φορολογική άποψη δομή για τις εμπορικές υποθέσεις του. Επιπλέον, είναι σημαντικό να εξασφαλιστεί ότι οι ΓΚΑΚ εφαρμόζονται σε εσωτερικές καταστάσεις, εντός της Ένωσης και έναντι τρίτων χωρών με ομοιόμορφο τρόπο, ώστε να μην υπάρχουν διαφορές όσον αφορά το πεδίο εφαρμογής και τα αποτελέσματά τους σε εγχώριες και σε διασυνοριακές καταστάσεις. Τα κράτη μέλη θα πρέπει να έχουν τη δυνατότητα να επιβάλουν ποινές σε περίπτωση εφαρμογής των ΓΚΑΚ. Όταν αξιολογούν αν μια συμφωνία πρέπει να θεωρηθεί μη γνήσια, θα πρέπει να είναι δυνατό για τα κράτη μέλη να εξετάζουν όλους τους βασικούς οικονομικούς λόγους, περιλαμβανομένων των χρηματοοικονομικών δραστηριοτήτων.

- (12) Οι κανόνες για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (ΕΑΕ) έχουν ως αποτέλεσμα την ανακατανομή του εισοδήματος μιας ελεγχόμενης θυγατρικής με χαμηλή φορολογία προς τη μητρική της εταιρεία. Στη συνέχεια, η μητρική εταιρεία υπόκειται στον φόρο για το ανακατανομημένο αυτό εισόδημα στο κράτος όπου είναι κάτοικος για φορολογικούς σκοπούς. Ανάλογα με τις πολιτικές προτεραιότητες του κράτους αυτού, οι κανόνες για τις ΕΑΕ μπορεί να αφορούν το σύνολο μιας θυγατρικής με χαμηλή φορολογία ή ειδικές κατηγορίες εισοδήματος ή να περιορίζονται στο εισόδημα που έχει τεχνητά μεταβιβαστεί προς τη θυγατρική. Ειδικότερα, για να εξασφαλιστεί ότι οι κανόνες για τις ΕΑΕ συνιστούν αναλογική ανταπόκριση στις ανησυχίες για την BEPS, έχει ζωτική σημασία τα κράτη μέλη που περιορίζουν τους κανόνες τους για τις ΕΑΕ στο εισόδημα που έχει τεχνητά εκτραπεί στη θυγατρική να στοχοποιούν με ακρίβεια καταστάσεις όπου οι περισσότερες διαδικασίες αποφάσεων από τις οποίες προέρχεται το εκτρεπόμενο εισόδημα στο επίπεδο της ελεγχόμενης θυγατρικής διεκπεραιώνονται στο κράτος μέλος του φορολογουμένου. Προκειμένου να μειωθεί η διοικητική επιβάρυνση και το κόστος συμμόρφωσης, θα πρέπει επίσης να γίνει δεκτό ότι τα εν λόγω κράτη μέλη απαλλάσσουν ορισμένες οντότητες με μικρές αποδόσεις ή με πολύ μικρό περιθώριο κέρδους που γεννά λιγότερους κινδύνους φοροαποφυγής. Κατά συνέπεια, είναι απαραίτητο οι κανόνες για τις ΕΑΕ να επεκτείνονται στα κέρδη των μόνιμων εγκαταστάσεων, εφόσον τα κέρδη αυτά δεν υπόκεινται στον φόρο ή απαλλάσσονται από τη φορολογία στο κράτος μέλος του φορολογουμένου. Ωστόσο, σύμφωνα με τους κανόνες για τις ΕΑΕ, δεν χρειάζεται να φορολογούνται τα κέρδη των μόνιμων εγκαταστάσεων που βάσει των εθνικών κανόνων δεν έχουν τη φορολογική απαλλαγή, διότι οι εν λόγω μόνιμες εγκαταστάσεις αντιμετωπίζονται σαν να ήταν ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες. Για να εξασφαλιστεί υψηλότερο επίπεδο προστασίας, τα κράτη μέλη θα μπορούσαν να μειώσουν το κατώτατο όριο ελέγχου ή να χρησιμοποιήσουν υψηλότερο όριο στο πλαίσιο της σύγκρισης της πραγματικής εταιρικής φορολογίας με την εταιρική φορολογία που θα είχε επιβληθεί στο κράτος μέλος του φορολογουμένου. Τα κράτη μέλη θα μπορούσαν, κατά τη μεταφορά των κανόνων για τις ΕΑΕ στο εθνικό τους δίκαιο, να χρησιμοποιήσουν αρκούντως υψηλό κλασματικό όριο φορολογικού συντελεστή.

Είναι επιθυμητό να αντιμετωπίζονται καταστάσεις τόσο σε τρίτες χώρες όσο και εντός της Ένωσης. Για να εξασφαλιστεί η συμμόρφωση με τις θεμελιώδεις ελευθερίες, οι κατηγορίες εισοδημάτων θα πρέπει να συνδυάζονται με εξαιρέσεις επί της ουσίας που αποσκοπούν στο να περιορίζουν, εντός της Ένωσης, τις επιπτώσεις των κανόνων σε περιπτώσεις όπου οι ΕΑΕ δεν ασκούν ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα. Είναι σημαντικό φορολογικές αρχές και φορολογούμενοι να συνεργάζονται προκειμένου να συλλέγουν τα συναφή πραγματικά περιστατικά και περιστάσεις, ώστε να προσδιορίζουν εάν είναι εφαρμοστέος ο κανόνας εξαιρέσεως επί της ουσίας. Θα πρέπει να είναι αποδεκτό ότι, κατά τη μεταφορά των κανόνων για τις ΕΑΕ στο εθνικό τους δίκαιο, τα κράτη μέλη χρησιμοποιούν λευκές, γκριζες ή μαύρες λίστες τρίτων χωρών, που θα έχουν συνταχθεί με βάση ορισμένα κριτήρια που ορίζονται στην παρούσα οδηγία, και μπορούν να περιλαμβάνουν τον συντελεστή φορολόγησης εταιρειών ή να χρησιμοποιούν λευκές λίστες κρατών μελών που έχουν συνταχθεί στην ίδια βάση.

- (13) Οι ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων είναι συνέπεια των διαφορών ως προς τον νομικό χαρακτηρισμό των πληρωμών (χρηματοπιστωτικά μέσα) ή των οντοτήτων και οι διαφορές αυτές εκδηλώνονται κατά τη συνεργασία μεταξύ των νομικών συστημάτων δύο δικαιοδοτικών οργάνων. Οι επιπτώσεις αυτών των ασυμφωνιών είναι συχνά η διπλή έκπτωση (δηλαδή έκπτωση σε καθένα από τα δύο κράτη) ή η μείωση του εισοδήματος σε ένα κράτος χωρίς η διαφορά να καταχωρίζεται στη φορολογική βάση του άλλου. Για να εξουδετερωθούν οι ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων, είναι απαραίτητο να καθοριστούν κανόνες σύμφωνα με τους οποίους ένα από τα δύο δικαιοδοτικά όργανα σε ασυμφωνία θα πρέπει να απορρίψει την έκπτωση μιας πληρωμής που οδηγεί σε αυτό το αποτέλεσμα. Στο πλαίσιο αυτό, κρίνεται σκόπιμο να διευκρινιστεί ότι τα μέτρα της παρούσας οδηγίας που αποσκοπούσαν στην αντιμετώπιση ασυμφωνιών στη μεταχείριση υβριδικών μέσων επιδιώκουν να αντιμετωπίσουν περιπτώσεις ασυμφωνιών που μπορούν να αποδοθούν σε διαφορές νομικού χαρακτηρισμού ενός χρηματοπιστωτικού μέσου ή μιας οντότητας και δεν αποβλέπουν στο να επηρεάσουν τα γενικά χαρακτηριστικά του φορολογικού συστήματος κράτους μέλους. Μολονότι τα κράτη μέλη έχουν συμφωνήσει σε κατευθυντήριες γραμμές, στο πλαίσιο της ομάδας του κώδικα δεοντολογίας για τη φορολογία των επιχειρήσεων, σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των υβριδικών οντοτήτων και των υβριδικών μόνιμων εγκαταστάσεων εντός της Ένωσης, καθώς και σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των υβριδικών οντοτήτων στις σχέσεις με τρίτες χώρες, εξακολουθεί να είναι αναγκαία η θέσπιση δεσμευτικών κανόνων. Είναι ζωτικής σημασίας να αναληφθούν περαιτέρω εργασίες σχετικά με τις ασυμφωνίες μεταξύ κρατών μελών και τρίτων χωρών ως προς τη μεταχείριση υβριδικών μέσων, καθώς και με άλλες ασυμφωνίες ως προς τη μεταχείριση υβριδικών μέσων, όπως αυτές που εμπλέκουν μόνιμες εγκαταστάσεις.
- (14) Είναι αναγκαίο να διευκρινιστεί ότι η εφαρμογή των κανόνων κατά της φοροαποφυγής που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία δεν θα πρέπει να επηρεάζουν την υποχρέωση των φορολογουμένων να συμμορφώνονται με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού ή με το δικαίωμα των κρατών μελών να προσαρμόζουν μια φορολογική υποχρέωση προς τα πάνω σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού, κατά περίπτωση.

- (15) Ο Ευρωπαϊός Επόπτης Προστασίας Δεδομένων κλήθηκε να γνωμοδοτήσει σύμφωνα με το άρθρο 28 παράγραφος 2 του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 45/2001 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου ⁽¹⁾. Το δικαίωμα προστασίας των δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα σύμφωνα με το άρθρο 8 του Χάρτη των Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, καθώς και με την οδηγία 95/46/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου ⁽²⁾, εφαρμόζεται στην επεξεργασία δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα που πραγματοποιείται στο πλαίσιο της παρούσας οδηγίας.
- (16) Λαμβάνοντας υπόψη ότι βασικός στόχος της παρούσας οδηγίας είναι να βελτιωθεί η ανθεκτικότητα της εσωτερικής αγοράς στο σύνολό της έναντι διασυνοριακών πρακτικών φοροαποφυγής, αυτό δεν μπορεί να επιτευχθεί επαρκώς από τα κράτη μέλη όταν ενεργούν μεμονωμένα. Τα εθνικά συστήματα φορολογίας των εταιρειών διαφέρουν μεταξύ τους και η ανεξάρτητη ανάλυση δράσης από τα κράτη μέλη απλώς θα αναπαραγάγει τον υφιστάμενο κατακερματισμό της εσωτερικής αγοράς στον τομέα της άμεσης φορολογίας. Η προσέγγιση αυτή θα επιτρέψει να συνεχιστούν οι αδυναμίες και οι στρεβλώσεις ως προς την αλληλουχία των διαφόρων εθνικών μέτρων. Το αποτέλεσμα θα είναι η έλλειψη συντονισμού. Ωστόσο, λόγω του γεγονότος ότι ένα μεγάλο μέρος των αδυναμιών της εσωτερικής αγοράς δημιουργεί πρωτίστως προβλήματα διασυνοριακού χαρακτήρα, θα πρέπει να θεσπιστούν διορθωτικά μέτρα στο επίπεδο της Ένωσης. Ως εκ τούτου, είναι ζωτικής σημασίας να υιοθετηθούν λύσεις που να ανταποκρίνονται στο σύνολο της εσωτερικής αγοράς, και αυτό μπορεί να επιτευχθεί καλύτερα σε επίπεδο Ένωσης. Συνεπώς, η Ένωση δύναται να λάβει μέτρα, σύμφωνα με την αρχή της επικουρικότητας, όπως ορίζεται στο άρθρο 5 της Συνθήκης για την Ευρωπαϊκή Ένωση. Σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας, η οποία ορίζεται στο ίδιο άρθρο, η παρούσα οδηγία δεν υπερβαίνει τα απαιτούμενα για την επίτευξη του προαναφερθέντος στόχου. Με τον καθορισμό ενός ελάχιστου επιπέδου προστασίας για την εσωτερική αγορά, η παρούσα οδηγία αποσκοπεί μόνο στο να επιτύχει το ελάχιστο αναγκαίο επίπεδο συντονισμού εντός της Ένωσης για τους σκοπούς της υλοποίησης των στόχων της.
- (17) Η Επιτροπή θα πρέπει να αξιολογήσει την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας τέσσερα έτη μετά την έναρξη ισχύος της και να υποβάλει έκθεση στο Συμβούλιο. Τα κράτη μέλη θα πρέπει να κοινοποιήσουν στην Επιτροπή όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την αξιολόγηση αυτή,

ΕΞΕΔΩΣΕ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΟΔΗΓΙΑ:

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ι

ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 1

Πεδίο εφαρμογής

Η παρούσα οδηγία εφαρμόζεται σε όλους τους φορολογουμένους που υπόκεινται σε φόρο επί των εταιρειών σε ένα ή περισσότερα κράτη μέλη, περιλαμβανομένων των μόνιμων εγκαταστάσεων σε ένα ή περισσότερα κράτη μέλη οντοτήτων που εδρεύουν για φορολογικούς σκοπούς σε τρίτη χώρα.

Άρθρο 2

Ορισμοί

Για τους σκοπούς της παρούσας οδηγίας, ισχύουν οι ακόλουθοι ορισμοί:

- 1) «κόστος δανεισμού»: οι δαπάνες για τόκους κάθε μορφής χρέους, άλλες δαπάνες οικονομικά ισοδύναμες με τόκους και έξοδα που προκύπτουν από την άντληση χρηματοδότησης κατά τα οριζόμενα στο εθνικό δίκαιο, περιλαμβανομένων, ενδεικτικά, των πληρωμών στο πλαίσιο δανείων με συμμετοχή στο κέρδος, των τεκμαρτών τόκων επί προϊόντων όπως τα μετατρέψιμα ομόλογα και τα ομόλογα μηδενικού τοκομεριδίου, των χορηγήσεων στο πλαίσιο εναλλακτικών χρηματοδοτικών ρυθμίσεων, όπως η Ισλαμική χρηματοδότηση, του στοιχείου του χρηματοοικονομικού κόστους από χρηματοδοτικά μισθώματα, των κεφαλαιοποιημένων τόκων που καταχωρίζονται ως αξία στον ισολογισμό του αντίστοιχου περιουσιακού στοιχείου ή της απόσβεσης των κεφαλαιοποιημένων τόκων, των χορηγήσεων που υπολογίζονται με βάση την επιστροφή κεφαλαίων στο πλαίσιο των κανόνων για τη μεταβιβαστική τιμολόγηση κατά περίπτωση, των πλασματικών τόκων βάσει

⁽¹⁾ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 45/2001 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 18ης Δεκεμβρίου 2000, σχετικά με την προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα από τα όργανα και τους οργανισμούς της Κοινότητας και σχετικά με την ελεύθερη κυκλοφορία των δεδομένων αυτών (ΕΕ L 8 της 12.1.2001, σ. 1).

⁽²⁾ Οδηγία 95/46/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 24ης Οκτωβρίου 1995, για την προστασία των φυσικών προσώπων έναντι της επεξεργασίας δεδομένων προσωπικού χαρακτήρα και για την ελεύθερη κυκλοφορία των δεδομένων αυτών (ΕΕ L 281 της 23.11.1995, σ. 31).

παραγών ή συμφωνιών αντιστάθμισης κινδύνου σχετικά με τον δανεισμό μιας οντότητας, ορισμένων συναλλαγματικών κερδών και ζημιών επί δανείων και προϊόντων που συνδέονται με την άντληση χρηματοδότησης, των εγγυήσεων για χρηματοδοτικές ρυθμίσεις, των τελών διακανονισμού και συναφών δαπανών που σχετίζονται με τον δανεισμό κεφαλαίων,

- 2) «υπερβαίνον κόστος δανεισμού»: το ποσό κατά το οποίο το εκπιπτόμενο κόστος δανεισμού ενός φορολογούμενου υπερβαίνει τα φορολογητέα έσοδα από τόκους και άλλα οικονομικά ισοδύναμα φορολογητέα έσοδα τα οποία προσπορίζεται ο φορολογούμενος σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο,
- 3) «φορολογική περίοδος»: ένα φορολογικό έτος, ημερολογιακό έτος ή άλλη κατάλληλη περίοδος για φορολογικούς σκοπούς,
- 4) «συνδεδεμένη επιχείρηση»:
 - α) οντότητα στην οποία ο φορολογούμενος συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα είτε με δικαιώματα ψήφου είτε με κεφάλαιο ανερχόμενο στο 25 τοις εκατό ή περισσότερο ή δικαιούται να εισπράττει το 25 τοις εκατό ή περισσότερο των κερδών της εν λόγω οντότητας,
 - β) άτομο ή οντότητα που συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα είτε με δικαιώματα ψήφου είτε με κεφάλαιο φορολογούμενου ανερχόμενο στο 25 τοις εκατό ή περισσότερο ή δικαιούται να εισπράττει το 25 τοις εκατό ή περισσότερο των κερδών του φορολογούμενου.

Εάν ένα άτομο ή μια οντότητα κατέχει άμεση ή έμμεση συμμετοχή κατά 25 τοις εκατό ή περισσότερο σε φορολογούμενο και σε μία ή περισσότερες οντότητες, όλες οι σχετικές οντότητες, περιλαμβανομένου του φορολογούμενου, θεωρούνται επίσης συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

Για τους σκοπούς του άρθρου 9 και εφόσον η ασυμφωνία αφορά υβριδική οντότητα, ο παρών ορισμός τροποποιείται ώστε η απαίτηση του 25 τοις εκατό αντικαθίσταται από απαίτηση 50 τοις εκατό,

- 5) «χρηματοπιστωτική επιχείρηση»: μια από τις ακόλουθες οντότητες:
 - α) πιστωτικό ίδρυμα ή επιχείρηση επενδύσεων, όπως ορίζεται στο άρθρο 4 παράγραφος 1 σημείο 1) της οδηγίας 2004/39/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου ⁽¹⁾, ή διαχειριστής οργανισμών εναλλακτικών επενδύσεων (ΔΟΕΕ), όπως ορίζεται στο άρθρο 4 παράγραφος 1 στοιχείο β) της οδηγίας 2011/61/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου ⁽²⁾, ή επιχείρηση διαχείρισης οργανισμών συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ), όπως ορίζεται στο άρθρο 2 παράγραφος 1 στοιχείο β) της οδηγίας 2009/65/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου ⁽³⁾,
 - β) ασφαλιστική επιχείρηση, όπως ορίζεται στο άρθρο 13 σημείο 1) της οδηγίας 2009/138/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου ⁽⁴⁾,
 - γ) αντασφαλιστική επιχείρηση, όπως ορίζεται στο άρθρο 13 σημείο 4) της οδηγίας 2009/138/EK,
 - δ) ίδρυμα επαγγελματικών συνταξιοδοτικών παροχών που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της οδηγίας 2003/41/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου ⁽⁵⁾, εκτός εάν ένα κράτος μέλος έχει επιλέξει να μην εφαρμόσει την εν λόγω οδηγία εν όλω ή εν μέρει στο εν λόγω ίδρυμα σύμφωνα με το άρθρο 5 της εν λόγω οδηγίας, ή ο εκπρόσωπος ενός ιδρύματος επαγγελματικών συνταξιοδοτικών παροχών, όπως αναφέρεται στο άρθρο 19 παράγραφος 1 της εν λόγω οδηγίας,
 - ε) συνταξιοδοτικά ιδρύματα που διαχειρίζονται συνταξιοδοτικά προγράμματα τα οποία θεωρούνται συστήματα κοινωνικής ασφάλισης εμπίπτοντα στον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 883/2004 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου ⁽⁶⁾ και στον κανονισμό (ΕΚ) αριθ. 987/2009 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου ⁽⁷⁾, καθώς και κάθε νομική οντότητα που συστάθηκε με σκοπό τις επενδύσεις τέτοιων προγραμμάτων,

⁽¹⁾ Οδηγία 2004/39/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 21ης Απριλίου 2004, για τις αγορές χρηματοπιστωτικών μέσων, για την τροποποίηση των οδηγιών 85/611/ΕΟΚ και 93/6/ΕΟΚ του Συμβουλίου και της οδηγίας 2000/12/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου και για την κατάργηση της οδηγίας 93/22/ΕΟΚ του Συμβουλίου (ΕΕ L 145 της 30.4.2004, σ. 1).

⁽²⁾ Οδηγία 2011/61/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 8ης Ιουνίου 2011, σχετικά με τους διαχειριστές οργανισμών εναλλακτικών επενδύσεων και για την τροποποίηση των οδηγιών 2003/41/EK και 2009/65/EK και των κανονισμών (ΕΚ) αριθ. 1060/2009 και (ΕΕ) αριθ. 1095/2010 (ΕΕ L 174 της 1.7.2011, σ. 1).

⁽³⁾ Οδηγία 2009/65/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 13ης Ιουλίου 2009, για τον συντονισμό των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων σχετικά με ορισμένους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ) (ΕΕ L 302 της 17.11.2009, σ. 32).

⁽⁴⁾ Οδηγία 2009/138/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 25ης Νοεμβρίου 2009, σχετικά με την ανάληψη και την άσκηση δραστηριοτήτων ασφάλισης και αντασφάλισης (Φερεγγυότητα II) (ΕΕ L 335 της 17.12.2009, σ. 1).

⁽⁵⁾ Οδηγία 2003/41/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 3ης Ιουνίου 2003, για τις δραστηριότητες και την εποπτεία των ιδρυμάτων που προσφέρουν υπηρεσίες επαγγελματικών συνταξιοδοτικών παροχών (ΕΕ L 235 της 23.9.2003, σ. 10).

⁽⁶⁾ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 883/2004 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 29ης Απριλίου 2004, για τον συντονισμό των συστημάτων κοινωνικής ασφάλειας (ΕΕ L 166 της 30.4.2004, σ. 1).

⁽⁷⁾ Κανονισμός (ΕΚ) αριθ. 987/2009 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 16ης Σεπτεμβρίου 2009, για καθορισμό της διαδικασίας εφαρμογής του κανονισμού (ΕΚ) αριθ. 883/2004 για τον συντονισμό των συστημάτων κοινωνικής ασφάλειας (ΕΕ L 284 της 30.10.2009, σ. 1).

- στ) οργανισμός εναλλακτικών επενδύσεων (ΟΕΕ) τη διαχείριση του οποίου έχει ΔΟΕΕ, όπως ορίζεται στο άρθρο 4 παράγραφος 1 στοιχείο β) της οδηγίας 2011/61/ΕΕ, ή ΟΕΕ που εποπτεύεται βάσει του ισχύοντος εθνικού δικαίου,
- ζ) ΟΣΕΚΑ κατά την έννοια του άρθρου 1 παράγραφος 2 της οδηγίας 2009/65/ΕΚ,
- η) κεντρικός αντισυμβαλλόμενος, όπως ορίζεται στο άρθρο 2 σημείο 1) του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 648/2012 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου ⁽¹⁾,
- θ) κεντρικό αποθετήριο αξιών, όπως ορίζεται στο άρθρο 2 παράγραφος 1 σημείο 1) του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 909/2014 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου ⁽²⁾,
- 6) «μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων»: η πράξη με την οποία ένα κράτος μέλος χάνει το δικαίωμα φορολόγησης των μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων, ενώ τα περιουσιακά στοιχεία παραμένουν υπό τη νομική ή την οικονομική κυριότητα του ίδιου φορολογουμένου,
- 7) «μεταφορά της φορολογικής κατοικίας»: η πράξη με την οποία ένας φορολογούμενος παύει να είναι κάτοικος για φορολογικούς σκοπούς σε ένα κράτος μέλος, ενώ αποκτά φορολογική κατοικία σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα,
- 8) «μεταφορά της δραστηριότητας που ασκείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης»: η πράξη με την οποία ένας φορολογούμενος παύει να έχει φορολογητέα παρουσία σε ένα κράτος μέλος, ενώ ταυτόχρονα αποκτά φορολογητέα παρουσία σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα, χωρίς να καθίσταται κάτοικος για φορολογικούς σκοπούς στο εν λόγω κράτος μέλος ή στην τρίτη χώρα,
- 9) «ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων»: η κατάσταση μεταξύ φορολογουμένου σε ένα κράτος μέλος και συνδεδεμένης επιχείρησης σε άλλο κράτος μέλος ή η δομημένη ρύθμιση μεταξύ μερών σε κράτη μέλη, όπου το ακόλουθο αποτέλεσμα οφείλεται στις διαφορές ως προς τον νομικό χαρακτηρισμό ενός χρηματοπιστωτικού μέσου ή οντότητας:
- α) διενεργείται έκπτωση για την ίδια πληρωμή, τις δαπάνες ή τις ζημίες τόσο στο κράτος μέλος στο οποίο έχει την πηγή της η πληρωμή, προκύπτουν δαπάνες ή ζημίες, όσο και σε άλλο κράτος μέλος («διπλή έκπτωση»), ή
- β) υπάρχει έκπτωση για μια πληρωμή στο κράτος μέλος στο οποίο έχει την πηγή της η πληρωμή χωρίς αντίστοιχη καταχώριση για φορολογικούς σκοπούς της ίδιας πληρωμής στο άλλο κράτος μέλος («έκπτωση χωρίς καταχώριση»).

Άρθρο 3

Ελάχιστο επίπεδο προστασίας

Η παρούσα οδηγία δεν αποκλείει την εφαρμογή εγχώριων ή βασιζόμενων σε συμφωνίες διατάξεων που αποσκοπούν στη διασφάλιση υψηλότερου επιπέδου προστασίας των εγχώριων βάσεων υπολογισμού του φόρου εταιρειών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ II

ΜΕΤΡΑ ΚΑΤΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ

Άρθρο 4

Κανόνας περιορισμού των τόκων

1. Το υπερβαίνον κόστος δανεισμού εκπίπτει κατά τη φορολογική περίοδο στην οποία πραγματοποιείται και μόνο έως ποσοστό 30 τοις εκατό των κερδών προ τόκων, φόρων, απομείωσης και αποσβέσεων (EBITDA) του φορολογουμένου.

⁽¹⁾ Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 648/2012 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 4ης Ιουλίου 2012, για τα εξωχρηματιστηριακά παράγωγα, τους κεντρικούς αντισυμβαλλομένους και τα αρχεία καταγραφής συναλλαγών (ΕΕ L 201 της 27.7.2012, σ. 1).

⁽²⁾ Κανονισμός (ΕΕ) αριθ. 909/2014 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου, της 23ης Ιουλίου 2014, σχετικά με τη βελτίωση του διακανονισμού αξιογράφων στην Ευρωπαϊκή Ένωση και τα κεντρικά αποθετήρια τίτλων και για την τροποποίηση των οδηγιών 98/26/ΕΚ και 2014/65/ΕΕ και του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 236/2012 (ΕΕ L 257 της 28.8.2014, σ. 1).

Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, τα κράτη μέλη δύνανται να αντιμετωπίζουν ως φορολογούμενο:

- α) μια οντότητα στην οποία επιτρέπεται ή επιβάλλεται να εφαρμόζει τους κανόνες εκ μέρους ενός ομίλου, όπως ορίζεται σύμφωνα με το εθνικό φορολογικό δίκαιο,
- β) μια οντότητα ενός ομίλου, όπως ορίζεται σύμφωνα με το εθνικό φορολογικό δίκαιο, ο οποίος δεν ενοποιεί τα αποτελέσματα των μελών του για φορολογικούς σκοπούς.

Υπό τις συνθήκες αυτές, το υπερβαίνον κόστος δανεισμού και τα EBITDA μπορούν να προσμετρώνται στο επίπεδο του ομίλου και να περιλαμβάνουν τα αποτελέσματα όλων των μελών του.

2. Τα EBITDA υπολογίζονται προσθέτοντας στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο εταιρειών στο κράτος μέλος του φορολογουμένου τον αναπροσαρμοσμένο φόρο για το υπερβαίνον κόστος δανεισμού, καθώς και τον αναπροσαρμοσμένο φόρο για απομειώσεις και αποσβέσεις. Το απαλλασσόμενο από φόρους εισόδημα δεν συνεκτιμάται στα EBITDA του φορολογουμένου.

3. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, θα μπορούσε να αναγνωρισθεί στον φορολογούμενο το δικαίωμα:

- α) έκπτωσης του υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού έως του ποσού των 3 000 000 EUR,
- β) πλήρους έκπτωσης του υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού, εάν ο φορολογούμενος αποτελεί αυτοτελή οντότητα.

Για τους σκοπούς της παραγράφου 1 δεύτερο εδάφιο, το ποσό των 3 000 000 EUR λαμβάνεται υπόψη για ολόκληρο τον όμιλο.

Για τους σκοπούς του πρώτου εδαφίου στοιχείο β), ως αυτοτελής οντότητα νοείται ο φορολογούμενος που δεν αποτελεί μέρος ενός ενοποιημένου ομίλου για λογιστικούς σκοπούς και δεν διαθέτει συνδεδεμένη επιχείρηση ή μόνιμη εγκατάσταση.

4. Τα κράτη μέλη μπορούν να εξαιρούν από το πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 1 το υπερβαίνον κόστος δανεισμού που προκύπτει σχετικά με:

- α) δάνεια που είχαν συναφθεί πριν από τις 17 Ιουνίου 2016, αλλά η εξαίρεση δεν επεκτείνεται σε κάθε μεταγενέστερη τροποποίηση των εν λόγω δανείων,
- β) δάνεια τρίτων 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 Ένωση.

Για τους σκοπούς του στοιχείου β) του πρώτου εδαφίου, ως μακροπρόθεσμο δημόσιο έργο υποδομής νοείται το έργο που παρέχει, αναβαθμίζει, εκμεταλλεύεται και/ή συντηρεί περιουσιακό στοιχείο μεγάλης κλίμακας και το οποίο θεωρείται από κράτος μέλος ότι εξυπηρετεί το γενικό δημόσιο συμφέρον.

Όταν εφαρμόζεται το πρώτο εδάφιο στοιχείο β), τυχόν έσοδα που προκύπτουν από ένα μακροπρόθεσμο δημόσιο έργο υποδομής εξαιρούνται από τα EBITDA του φορολογουμένου, ενώ τυχόν εξαιρούμενο υπερβαίνον κόστος δανεισμού δεν λαμβάνεται υπόψη στο πλαίσιο του υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού του ομίλου έναντι τρίτων που αναφέρονται στην παράγραφο 5 στοιχείο β).

5. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αποτελεί μέρος ενός ενοποιημένου ομίλου για λογιστικούς σκοπούς, μπορεί να του αναγνωρισθεί το δικαίωμα είτε:

- α) πλήρους έκπτωσης του υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού, εάν είναι σε θέση να αποδείξει ότι το ποσοστό του μετοχικού κεφαλαίου προς το σύνολο των περιουσιακών του στοιχείων είναι ίσο ή υψηλότερο από το αντίστοιχο ποσοστό του ομίλου και υπόκειται στους ακόλουθους όρους:
 - i) το ποσοστό του μετοχικού κεφαλαίου του φορολογουμένου σε σχέση με το σύνολο των περιουσιακών του στοιχείων θεωρείται ότι είναι ίσο προς το αντίστοιχο ποσοστό του ομίλου, όταν το ποσοστό του μετοχικού κεφαλαίου του φορολογουμένου σε σχέση με το σύνολο των περιουσιακών του στοιχείων είναι χαμηλότερο το πολύ κατά δύο εκατοστιαίες μονάδες, και
 - ii) όλα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις αποτιμώνται με βάση την ίδια μέθοδο, όπως στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 8,

- β) έκπτωσης του υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού για ποσό που υπερβαίνει το ποσό της έκπτωσης που θα δικαιούταν δυνάμει της παραγράφου 1. Το εν λόγω υψηλότερο όριο σε ό,τι αφορά τη δυνατότητα έκπτωσης από το υπερβαίνον κόστος δανεισμού αφορά τον ενοποιημένο όμιλο για λογιστικούς σκοπούς στο πλαίσιο του οποίου ο φορολογούμενος αποτελεί μέρος και υπολογίζεται σε δύο στάδια:
- πρώτον, το ποσοστό του ομίλου καθορίζεται διαιρώντας το υπερβαίνον κόστος δανεισμού του ομίλου έναντι τρίτων με τα EBITDA του ομίλου και
 - δεύτερον, το ποσοστό του ομίλου πολλαπλασιάζεται με τα EBITDA του φορολογουμένου υπολογιζόμενα σύμφωνα με την παράγραφο 2.
6. Το κράτος μέλος του φορολογουμένου μπορεί να προβλέπει κανόνες, είτε:
- για τη μεταφορά σε μεταγενέστερο χρόνο, χωρίς χρονικό περιορισμό, του υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού που δεν μπορεί να εκπέσει κατά την τρέχουσα φορολογική περίοδο δυνάμει των παραγράφων 1 έως 5,
 - για τη μεταφορά σε μεταγενέστερο χρόνο, χωρίς χρονικό περιορισμό, και σε προηγούμενο χρόνο, για μέγιστο χρονικό διάστημα τριών ετών, του υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού που δεν μπορεί να εκπέσει κατά την τρέχουσα φορολογική περίοδο δυνάμει των παραγράφων 1 έως 5 ή
 - για τη μεταφορά σε μεταγενέστερο χρόνο, χωρίς χρονικό περιορισμό, του υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού και, για μέγιστο χρονικό διάστημα πέντε ετών, της μη χρησιμοποιηθείσας ικανότητας κάλυψης των τόκων, που δεν μπορούν να εκπέσουν κατά την τρέχουσα φορολογική περίοδο δυνάμει των παραγράφων 1 έως 5.
7. Τα κράτη μέλη μπορούν να εξαιρούν τις χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις από το πεδίο εφαρμογής των παραγράφων 1 έως 6, περιλαμβανομένης της περίπτωσης όπου οι εν λόγω χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις αποτελούν μέρος ενός ενοποιημένου ομίλου για λογιστικούς σκοπούς.
8. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου, ο ενοποιημένος όμιλος για λογιστικούς σκοπούς αποτελείται από όλες τις οντότητες οι οποίες ενσωματώνονται πλήρως στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με τα διεθνή πρότυπα χρηματοοικονομικής αναφοράς ή το εθνικό σύστημα χρηματοοικονομικής αναφοράς ενός κράτους μέλους. Μπορεί να δοθεί στον φορολογούμενο το δικαίωμα να χρησιμοποιεί ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζονται σύμφωνα με άλλα λογιστικά πρότυπα.

Άρθρο 5

Φορολόγηση κατά την έξοδο

1. Ο φορολογούμενος υπόκειται στον φόρο σε ποσό που ισούται προς την αγοραία αξία των μεταβιβασθέντων περιουσιακών στοιχείων, κατά τη στιγμή της εξόδου αυτών των περιουσιακών στοιχείων, μείον την αξία τους για φορολογικούς σκοπούς, σε οποιαδήποτε από τις ακόλουθες περιπτώσεις:
- ο φορολογούμενος μεταβιβάζει περιουσιακά στοιχεία από την έδρα του στη μόνιμη εγκατάστασή του σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα, εφόσον το κράτος μέλος της έδρας δεν έχει πλέον το δικαίωμα να φορολογεί τα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία λόγω της μεταφοράς,
 - ο φορολογούμενος μεταβιβάζει περιουσιακά στοιχεία από τη μόνιμη εγκατάστασή του σε κράτος μέλος στην έδρα του ή σε άλλη μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα, εφόσον το κράτος μέλος της μόνιμης εγκατάστασης δεν έχει πλέον το δικαίωμα να φορολογεί τα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία λόγω της μεταφοράς,
 - ο φορολογούμενος μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα, εκτός από εκείνα τα περιουσιακά στοιχεία τα οποία παραμένουν ουσιαστικά συνδεδεμένα με μόνιμη εγκατάσταση στο πρώτο κράτος μέλος,
 - ο φορολογούμενος μεταφέρει τη δραστηριότητα που ασκεί η μόνιμη εγκατάστασή του από ένα κράτος μέλος σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα, εφόσον το κράτος μέλος της μόνιμης εγκατάστασης δεν έχει πλέον το δικαίωμα να φορολογεί τα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία λόγω της μεταφοράς.
2. Ο φορολογούμενος έχει το δικαίωμα να αναβάλλει την καταβολή του φόρου κατά την έξοδο που αναφέρεται στην παράγραφο 1, μέσω της καταβολής του σε δόσεις για διάστημα πέντε ετών, σε οποιαδήποτε από τις ακόλουθες περιπτώσεις:
- ο φορολογούμενος μεταβιβάζει περιουσιακά στοιχεία από την έδρα του στη μόνιμη εγκατάστασή του σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα που είναι συμβαλλόμενο μέρος στη συμφωνία για τον Ευρωπαϊκό Οικονομικό Χώρο (συμφωνία για τον EOX),

- β) ο φορολογούμενος μεταβιβάζει περιουσιακά στοιχεία από τη μόνιμη εγκατάστασή του σε κράτος μέλος στην έδρα του ή σε άλλη μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα που είναι συμβαλλόμενο μέρος στη συμφωνία για τον ΕΟΧ,
- γ) ο φορολογούμενος μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα που είναι συμβαλλόμενο μέρος στη συμφωνία για τον ΕΟΧ,
- δ) ο φορολογούμενος μεταφέρει τη δραστηριότητα που ασκεί η μόνιμη εγκατάστασή του σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα που είναι συμβαλλόμενο μέρος στη συμφωνία για τον ΕΟΧ.

Η παρούσα παράγραφος ισχύει για τρίτες χώρες που είναι συμβαλλόμενα μέρη της συμφωνίας για τον ΕΟΧ, εφόσον έχουν συνάψει συμφωνία με το κράτος μέλος του φορολογουμένου ή με την Ένωση περί της αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη φορολογικών απαιτήσεων, ισοδύναμη με την αμοιβαία συνδρομή που προβλέπεται στην οδηγία 2010/24/ΕΕ του Συμβουλίου ⁽¹⁾.

3. Εάν ο φορολογούμενος αναβάλλει την καταβολή σύμφωνα με την παράγραφο 2, επιτρέπεται να χρεώνεται τόκος σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους μέλους του φορολογουμένου ή της μόνιμης εγκατάστασης, ανάλογα με την περίπτωση.

Εάν υπάρχει αποδεδειγμένος και πραγματικός κίνδυνος μη ανάκτησης, ο φορολογούμενος μπορεί επίσης να υποχρεωθεί να παράσχει εγγύηση ως όρο για να αναβάλει την πληρωμή σύμφωνα με την παράγραφο 2.

Το δεύτερο εδάφιο δεν εφαρμόζεται όταν η νομοθεσία του κράτους μέλους του φορολογουμένου ή της μόνιμης εγκατάστασης παρέχει τη δυνατότητα είσπραξης της φορολογικής οφειλής μέσω άλλου φορολογουμένου που είναι μέλος του ίδιου ομίλου και είναι κάτοικος για φορολογικούς σκοπούς στο εν λόγω κράτος μέλος.

4. Όταν εφαρμόζεται η παράγραφος 2, η αναβολή πληρωμών διακόπτεται άραυτα και η φορολογική οφειλή καθίσταται ανακτήσιμη στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- α) τα μεταβιβαζόμενα περιουσιακά στοιχεία ή οι δραστηριότητες που ασκούνται από τη μόνιμη εγκατάσταση του φορολογουμένου πωλούνται ή διατίθενται κατ' άλλο τρόπο,
- β) τα μεταβιβασθέντα περιουσιακά στοιχεία μεταβιβάζονται μεταγενέστερα σε τρίτη χώρα,
- γ) η φορολογική κατοικία του φορολογουμένου ή η δραστηριότητα που ασκεί η μόνιμη εγκατάστασή του μεταφέρεται μεταγενέστερα σε τρίτη χώρα,
- δ) ο φορολογούμενος πτωχεύει ή τίθεται υπό εκκαθάριση,
- ε) ο φορολογούμενος δεν ανταποκρίνεται στις υποχρεώσεις του όσον αφορά την καταβολή των δόσεων και δεν διορθώνει την κατάστασή του εντός εύλογου χρονικού διαστήματος που δεν υπερβαίνει τους 12 μήνες.

Τα στοιχεία β) και γ) δεν εφαρμόζονται σε τρίτες χώρες που είναι συμβαλλόμενα μέρη της συμφωνίας για τον ΕΟΧ, εάν έχουν συνάψει συμφωνία με το κράτος μέλος του φορολογουμένου ή με την Ένωση περί της αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη φορολογικών απαιτήσεων, ισοδύναμη με την αμοιβαία συνδρομή που προβλέπεται στην οδηγία 2010/24/ΕΕ.

5. Σε περίπτωση κατά την οποία η μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων ή η μεταφορά της φορολογικής κατοικίας ή της δραστηριότητας που ασκεί η μόνιμη εγκατάσταση πραγματοποιείται προς άλλο κράτος μέλος, το εν λόγω κράτος μέλος δέχεται την αξία που έχει οριστεί από το κράτος μέλος του φορολογουμένου ή της μόνιμης εγκατάστασης ως αξία εκκίνησης των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων για φορολογικούς σκοπούς, εκτός εάν αυτή δεν αντικατοπτρίζει την αγοραία αξία.

6. Για τους σκοπούς των παραγράφων 1 έως 5, ως «αγοραία αξία» νοείται το ποσό έναντι του οποίου μπορεί να ανταλλαγεί ένα περιουσιακό στοιχείο ή να διακανονιστούν αμοιβαίες υποχρεώσεις μεταξύ εθελουσίως ενεργούντων μη συνδεδεμένων αγοραστών και πωλητών σε απευθείας συναλλαγή.

7. Υπό την προϋπόθεση ότι τα περιουσιακά στοιχεία πρόκειται να επανέλθουν στο κράτος μέλος του μεταβιβάζοντος εντός περιόδου 12 μηνών, το παρόν άρθρο δεν εφαρμόζεται επί μεταβιβάσεων περιουσιακών στοιχείων που σχετίζονται με τη χρηματοδότηση των κινητών αξιών ή επί των στοιχείων ενεργητικού που παρέχονται ως ασφάλεια ή όταν η μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων πραγματοποιείται για την κάλυψη κεφαλαιακών απαιτήσεων προληπτικής εποπτείας ή για τους σκοπούς της διαχείρισης ρευστότητας.

⁽¹⁾ Οδηγία 2010/24/ΕΕ του Συμβουλίου, της 16ης Μαρτίου 2010, περί αμοιβαίας συνδρομής για την είσπραξη απαιτήσεων σχετικών με φόρους, δασμούς και άλλα μέτρα (ΕΕ L 84 της 31.3.2010, σ. 1).

Άρθρο 6

Γενικός κανόνας απαγόρευσης καταχρήσεων

1. Για τον υπολογισμό της εταιρικής φορολογικής οφειλής, το κράτος μέλος δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν εκ των κύριων σκοπών την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή το σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, και συνεκτιμωμένων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων, δεν είναι γνήσιες. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.
2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, μια διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων θεωρείται μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα.
3. Όταν διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων δεν λαμβάνονται υπόψη σύμφωνα με την παράγραφο 1, η φορολογική υποχρέωση υπολογίζεται σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο.

Άρθρο 7

Κανόνες για τις ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες

1. Το κράτος μέλος του φορολογουμένου αντιμετωπίζει μια οντότητα ή μόνιμη εγκατάσταση, τα κέρδη της οποίας δεν φορολογούνται ή απαλλάσσονται του φόρου στο εν λόγω κράτος μέλος, ως ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία, όταν πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:
 - α) στην περίπτωση οντότητας, ο φορολογούμενος μόνος του ή από κοινού με τις συνδεδεμένες με αυτόν επιχειρήσεις κατέχει άμεση ή έμμεση συμμετοχή σε ποσοστό άνω του 50 τοις εκατό των δικαιωμάτων ψήφου ή έχει την άμεση ή έμμεση κυριότητα επί ποσοστού άνω του 50 τοις εκατό του κεφαλαίου ή δικαιούται να εισπράττει ποσοστό άνω του 50 τοις εκατό των κερδών της εν λόγω οντότητας και
 - β) η πραγματική εταιρική φορολογία που καταβάλλει για τα κέρδη της οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση είναι χαμηλότερη από τη διαφορά μεταξύ του εταιρικού φόρου που θα είχε εισπραχθεί από την οντότητα ή τη μόνιμη εγκατάσταση υπό το εφαρμοστέο σύστημα φορολογίας των εταιρειών στο κράτος μέλος του φορολογουμένου και της πραγματικής εταιρικής φορολογίας που καταβάλλει για τα κέρδη της οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση.

Για τους σκοπούς του πρώτου εδαφίου στοιχείο β), η μόνιμη εγκατάσταση μιας ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας που δεν φορολογείται ή απαλλάσσεται του φόρου στην περιοχή δικαιοδοσίας της ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας δεν λαμβάνεται υπόψη. Εκτός αυτού, ο εταιρικός φόρος που θα είχε εισπραχθεί στο κράτος μέλος του φορολογουμένου νοείται ως υπολογιζόμενος βάσει των διατάξεων του κράτους μέλους του φορολογουμένου.

2. Όταν μια οντότητα ή μόνιμη εγκατάσταση αντιμετωπίζεται ως ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 1, το κράτος μέλος του φορολογουμένου συμπεριλαμβάνει στη φορολογική βάση:
 - α) το μη διανεμηθέν εισόδημα της οντότητας ή το εισόδημα της μόνιμης εγκατάστασης το οποίο προκύπτει από τις ακόλουθες κατηγορίες:
 - i) τόκους ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα που παράγεται από χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία,
 - ii) δικαιώματα ή οποιοδήποτε άλλο εισόδημα που παράγεται από διανοητική ιδιοκτησία,
 - iii) μερίσματα και εισόδημα από τη διάθεση μετοχών,
 - iv) εισόδημα από χρηματοδοτική μίσθωση,
 - v) εισόδημα από ασφαλιστικές, τραπεζικές και άλλες χρηματοοικονομικές δραστηριότητες,
 - vi) εισόδημα από εταιρείες τιμολόγησης που αποκομίζουν έσοδα από πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών και υπηρεσιών που αγοράζονται και πωλούνται σε συνδεδεμένες με αυτήν επιχειρήσεις και δεν προσθέτουν καμία ή προσθέτουν ελάχιστη οικονομική αξία.

Το παρόν στοιχείο δεν εφαρμόζεται όταν η ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία ασκεί ουσιαστική οικονομική δραστηριότητα που υποστηρίζεται από προσωπικό, εξοπλισμό, περιουσιακά στοιχεία και εγκαταστάσεις, όπως αποδεικνύεται από συναφή πραγματικά περιστατικά και περιστάσεις.

Όταν η ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία είναι ημεδαπή ή βρίσκεται σε τρίτη χώρα, η οποία δεν είναι συμβαλλόμενο μέρος της συμφωνίας για τον ΕΟΧ, τα κράτη μέλη μπορούν να παραιτούνται από την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου,

ή

- β) το μη διανεμηθέν εισόδημα της οντότητας ή της μόνιμης εγκατάστασης το οποίο προκύπτει από μη γνήσιες διευθετήσεις που έχουν συσταθεί με ουσιαστικό σκοπό την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος.

Για τους σκοπούς του παρόντος στοιχείου, διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων θεωρείται μη γνήσια στον βαθμό που η οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση δεν θα είχε την κυριότητα των περιουσιακών στοιχείων ή δεν θα είχε αναλάβει τους κινδύνους που γεννά το σύνολο ή μέρος του εισοδήματός της, εάν δεν ελεγχόταν από εταιρεία στην οποία εκτελούνται τα καθήκοντα των σημανόντων στελεχών, τα οποία άπτονται των εν λόγω περιουσιακών στοιχείων και κινδύνων, και στην οποία τα καθήκοντα αυτά συμβάλλουν ουσιαστικά στη δημιουργία του εισοδήματος της ελεγχόμενης εταιρείας.

3. Όταν, σύμφωνα με τους κανόνες ενός κράτους μέλους, η φορολογική βάση του φορολογούμενου υπολογίζεται βάσει της παραγράφου 2 στοιχείο α), το κράτος μέλος μπορεί να επιλέξει να μην αντιμετωπίσει μια οντότητα ή μόνιμη εγκατάσταση ως ελεγχόμενη αλλοδαπή εταιρεία κατά την έννοια της παραγράφου 1, εάν το ένα τρίτο ή και λιγότερο του εισοδήματος που πραγματοποιεί η οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση εμπίπτει στις κατηγορίες που αναφέρονται στην παράγραφο 2 στοιχείο α).

Όταν, σύμφωνα με τους κανόνες ενός κράτους μέλους, η φορολογική βάση του φορολογούμενου υπολογίζεται βάσει της παραγράφου 2 στοιχείο α), το κράτος μέλος μπορεί να επιλέξει να μην αντιμετωπίσει τις χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις ως ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες, εάν το ένα τρίτο ή και λιγότερο του εισοδήματος της οντότητας από τις κατηγορίες που αναφέρονται στην παράγραφο 2 στοιχείο α) προέρχεται από συναλλαγές με τον φορολογούμενο ή τις συνδεδεμένες με αυτόν επιχειρήσεις.

4. Τα κράτη μέλη μπορούν να εξαιρούν από το πεδίο εφαρμογής της παραγράφου 2 στοιχείο β) μια οντότητα ή μόνιμη εγκατάσταση:

α) με λογιστικά κέρδη που δεν υπερβαίνουν τις 750 000 EUR και εισόδημα από μη εμπορική δραστηριότητα κάτω των 75 000 EUR ή

β) της οποίας τα λογιστικά κέρδη δεν υπερβαίνουν το 10 τοις εκατό των δαπανών λειτουργίας της για τη φορολογική περίοδο.

Για τους σκοπούς του πρώτου εδαφίου στοιχείο β), οι δαπάνες λειτουργίας δεν μπορούν να περιλαμβάνουν το κόστος των αγαθών που πωλούνται εκτός της χώρας της οποίας είναι κάτοικος η οντότητα ή στην οποία βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση, για φορολογικούς σκοπούς και πληρωμές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις.

Άρθρο 8

Υπολογισμός του εισοδήματος των ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών

1. Όταν εφαρμόζεται τ το άρθρο 7 παράγραφος 2 στοιχείο α), το εισόδημα που πρέπει να περιληφθεί στη φορολογική βάση υπολογίζεται σύμφωνα με τους κανόνες του δικαίου περί φορολογίας εταιρειών του κράτους μέλους όπου ο φορολογούμενος είναι κάτοικος για φορολογικούς σκοπούς ή όπου βρίσκεται. Οι ζημιές της οντότητας ή της μόνιμης εγκατάστασης δεν περιλαμβάνονται στη φορολογική βάση, αλλά δύνανται να μεταφερθούν κατά τα οριζόμενα στο εθνικό δίκαιο και να ληφθούν υπόψη σε επόμενες φορολογικές περιόδους.

2. Όταν εφαρμόζεται το άρθρο 7 παράγραφος 2 στοιχείο β), το εισόδημα που πρέπει να περιληφθεί στη φορολογική βάση του φορολογούμενου περιορίζεται στα ποσά που έχουν προκύψει μέσω περιουσιακών στοιχείων και κινδύνων συνδεδεμένων με τα καθήκοντα των σημανόντων στελεχών που εκτελεί η ελέγχουσα εταιρεία. Η κατανομή του εισοδήματος των ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών υπολογίζεται σύμφωνα με την αρχή του πλήρους ανταγωνισμού.

3. Το εισόδημα που πρέπει να περιληφθεί στη φορολογική βάση υπολογίζεται κατ' αναλογία προς τη συμμετοχή του φορολογούμενου στην οντότητα όπως ορίζεται στο άρθρο 7 παράγραφος 1 στοιχείο α).

4. Το εισόδημα περιλαμβάνεται στη φορολογική περίοδο του φορολογούμενου στη διάρκεια της οποίας λήγει το φορολογικό έτος της οντότητας.

5. Όταν η οντότητα καταβάλλει διανεμόμενα κέρδη στον φορολογούμενο και τα εν λόγω διανεμόμενα κέρδη περιλαμβάνονται στο φορολογητέο εισόδημα του φορολογούμενου, τα ποσά του εισοδήματος που είχαν περιληφθεί προηγουμένως στη φορολογική βάση σύμφωνα με το άρθρο 7 αφαιρούνται από τη φορολογική βάση κατά τον υπολογισμό του ύψους του οφειλόμενου φόρου επί των διανεμομένων κερδών, προκειμένου να διασφαλιστεί ότι δεν υφίσταται διπλή φορολόγηση.
6. Εάν ο φορολογούμενος εκποιήσει τη συμμετοχή του στην οντότητα ή τη δραστηριότητα που πραγματοποιεί η μόνιμη εγκατάσταση και οποιοδήποτε μέρος του προϊόντος της εκποίησης περιλαμβανόταν προηγουμένως στη φορολογική βάση σύμφωνα με το άρθρο 7, το εν λόγω ποσό αφαιρείται από τη φορολογική βάση κατά τον υπολογισμό του ύψους του οφειλόμενου φόρου επί του εν λόγω προϊόντος, προκειμένου να διασφαλιστεί ότι δεν υφίσταται διπλή φορολόγηση.
7. Το κράτος μέλος του φορολογούμενου επιτρέπει έκπτωση του φόρου που έχει καταβάλει η οντότητα ή η μόνιμη εγκατάσταση από τη φορολογική οφειλή του φορολογούμενου στο κράτος της φορολογικής του κατοικίας ή εγκατάστασης. Η έκπτωση υπολογίζεται σύμφωνα με το εθνικό δίκαιο.

Άρθρο 9

Ασυμφωνίες στη μεταχείριση υβριδικών μέσων

1. Στον βαθμό που μια ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων οδηγεί σε διπλή έκπτωση, η έκπτωση χορηγείται μόνο στο κράτος μέλος που έχει την πηγή της η πληρωμή αυτή.
2. Στον βαθμό που μια ασυμφωνία στη μεταχείριση υβριδικών μέσων οδηγεί σε έκπτωση χωρίς καταχώρηση, το κράτος μέλος του πληρωτή αρνείται την έκπτωση των εν λόγω πληρωμών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ III

ΤΕΛΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 10

Επανεξέταση

1. Η Επιτροπή αξιολογεί την εφαρμογή της παρούσας οδηγίας, ιδίως τον αντίκτυπο του άρθρου 4, έως τις 9 Αυγούστου 2020 και υποβάλλει έκθεση στο Συμβούλιο. Η έκθεση της Επιτροπής συνοδεύεται, ενδεχομένως, από νομοθετική πρόταση.
2. Τα κράτη μέλη ανακοινώνουν στην Επιτροπή όλες τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες για την αξιολόγηση της εφαρμογής της παρούσας οδηγίας.
3. Τα κράτη μέλη που αναφέρονται στο άρθρο 11 παράγραφος 6 κοινοποιούν στην Επιτροπή, πριν από την 1η Ιουλίου 2017, όλες τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες για να αξιολογηθεί η αποτελεσματικότητα των εθνικών στοχευμένων κανόνων για την πρόληψη κινδύνων διάβρωσης της φορολογικής βάσης και μεταφοράς κερδών (BEPS).

Άρθρο 11

Μεταφορά στο εθνικό δίκαιο

1. Τα κράτη μέλη, έως τις 31 Δεκεμβρίου 2018, θεσπίζουν και δημοσιεύουν τις αναγκαίες νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις για να συμμορφωθούν προς την παρούσα οδηγία. Ανακοινώνουν αμέσως στην Επιτροπή το κείμενο των εν λόγω διατάξεων.

Εφαρμόζουν αυτές τις διατάξεις από 1ης Ιανουαρίου 2019.

Όταν τα κράτη μέλη θεσπίζουν τις εν λόγω διατάξεις, αυτές περιέχουν αναφορά στην παρούσα οδηγία ή συνοδεύονται από την αναφορά αυτή κατά την επίσημη δημοσίευσή τους. Ο τρόπος της αναφοράς αποφασίζεται από τα κράτη μέλη.

2. Τα κράτη μέλη ανακοινώνουν στην Επιτροπή το κείμενο των ουσιωδών διατάξεων εσωτερικού δικαίου τις οποίες θεσπίζουν στον τομέα που διέπεται από την παρούσα οδηγία.

3. Όπου η παρούσα οδηγία αναφέρει χρηματικό ποσό σε ευρώ (EUR), τα κράτη μέλη που δεν έχουν ως νόμισμα το ευρώ δύνανται να επιλέξουν τον υπολογισμό της αντίστοιχης αξίας στο εθνικό νόμισμα στις 12ης Ιουλίου 2016.

4. Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 5 παράγραφος 2, η Εσθονία μπορεί, εφόσον δεν φορολογεί μη διανεμηθέντα κέρδη, να εξετάζει τη δυνατότητα μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων σε νομισματική ή μη νομισματική μορφή, περιλαμβανομένων των μετρητών, από μόνιμη εγκατάσταση ευρισκόμενη στην Εσθονία προς έδρα ή άλλη μόνιμη εγκατάσταση σε άλλο κράτος μέλος ή σε τρίτη χώρα η οποία είναι συμβαλλόμενο μέρος της συμφωνίας για τον ΕΟΧ ως διανομή κέρδους και να επιβάλλει φόρο εισοδήματος, χωρίς να παρέχει στους υποκειμένους στον φόρο το δικαίωμα να αναβάλλουν την καταβολή του εν λόγω φόρου.

5. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, τα κράτη μέλη θεσπίζουν και δημοσιεύουν, έως τις 31 Δεκεμβρίου 2019, τις αναγκαίες νομοθετικές, κανονιστικές και διοικητικές διατάξεις για να συμμορφωθούν προς το άρθρο 5. Ανακοινώνουν αμέσως στην Επιτροπή το κείμενο των εν λόγω διατάξεων.

Εφαρμόζουν αυτές τις διατάξεις από 1ης Ιανουαρίου 2020.

Όταν τα κράτη μέλη θεσπίζουν τις εν λόγω διατάξεις, αυτές περιέχουν αναφορά στην παρούσα οδηγία ή συνοδεύονται από την αναφορά αυτή κατά την επίσημη δημοσίευσή τους. Ο τρόπος της αναφοράς αποφασίζεται από τα κράτη μέλη.

6. Κατά παρέκκλιση από το άρθρο 4, κράτη μέλη τα οποία στις 8 Αυγούστου 2016 διαθέτουν εθνικά στοχευμένους κανόνες για να αποτρέπουν κινδύνους BEPS, οι οποίοι είναι εξίσου αποτελεσματικοί με τον κανόνα περιορισμού των τόκων που θεσπίζει η παρούσα οδηγία, μπορούν να εφαρμόζουν τους στοχευμένους αυτούς κανόνες μέχρι το τέλος του πρώτου πλήρους φορολογικού έτους από την ημερομηνία δημοσίευσης της συμφωνίας μεταξύ των μελών του ΟΟΣΑ στον επίσημο δικτυακό τόπο για ένα ελάχιστο πρότυπο όσον αφορά τη δράση 4 της BEPS, αλλά το αργότερο έως την 1η Ιανουαρίου 2024.

Άρθρο 12

Έναρξη ισχύος

Η παρούσα οδηγία αρχίζει να ισχύει την εικοστή ημέρα από τη δημοσίευσή της στην *Επίσημη Εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Ένωσης*.

Άρθρο 13

Αποδέκτες

Η παρούσα οδηγία απευθύνεται στα κράτη μέλη.

Βρυξέλλες, 12 Ιουλίου 2016.

Για το Συμβούλιο

Ο Πρόεδρος

P. ΚΑΖΙΜΪΡ