

Φορολογικά Νέα –*Tax Flash*

Επικοινωνία:

Παπαδημητρίου Δημήτρης

Senior Tax Partner

dppapadimitriou@pdaudit.gr

Μαλιάγκα Ασπασία

Head of Tax

amaliagka@pdaudit.gr

Η εγκύκλιος
(ΠΟΛ.1039/2015)
αναφορικά με την
απαλλαγή των
ενδοομιλικών
μερισμάτων και
παρακράτησης φόρου
ενδοομιλικών
πληρωμών(τόκων,
δικαιωμάτων)



12 Φεβρουαρίου 2015

Η νέα εγκύκλιος παρέχει οδηγίες για την ορθή εφαρμογή των άρθρων:

α) 48 (περί απαλλαγής από φόρο εισοδήματος των μερισμάτων που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο φορολογικός κάτοικος Ελλάδας) και

β) 63 (περί απαλλαγής από παρακράτηση φόρου στις ενδοομιλικές πληρωμές)

του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ, ν. 4172/2013).

Ειδικότερα:

α) Απαλλαγή από φόρο εισοδήματος των ενδοομιλικών μερισμάτων

Με τη διάταξη του άρθρου 48 του νέου ΚΦΕ επεκτείνεται ουσιαστικά η απαλλαγή των μερισμάτων που εισπράττουν νομικά πρόσωπα φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας από το φόρο εισοδήματος, που ίσχυε αρχικά μόνο για τα μερίσματα που προέρχονται (διανέμονται) από εταιρείες φορολογικούς κατοίκους κράτους-μέλους της ΕΕ, και στα μερίσματα που προέρχονται (διανέμονται) από νομικά πρόσωπα φορολογικούς κατοίκους Ελλάδας.

Συγκεκριμένα:

Πεδίο εφαρμογής

Καταβάλλων τα μερίσματα

Νομικό πρόσωπο φορολογικός κάτοικος κράτους-μέλους της ΕΕ (συνεπώς, και της Ελλάδας) από τα αναφερόμενα στην Οδηγία 2011/96/ΕΕ.

Για την περίπτωση που ο καταβάλλων είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας διευκρινίζεται ότι αυτός μπορεί να έχει τη νομική μορφή ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ ή προσωπικής εταιρείας (π.χ. ΟΕ, ΕΕ), όχι όμως κοινοπραξίας.

Λήπτης των μερισμάτων

Νομικό πρόσωπο φορολογικός κάτοικος Ελλάδας που κατέχει ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον 10% στο κεφάλαιο του καταβάλλοντος ή αντίστοιχο ποσοστό των δικαιωμάτων ψήφου στη συνέλευση των μετόχων ή των εταίρων του και, ταυτόχρονα, διακρατεί το ποσοστό αυτό για τουλάχιστον 24 μήνες.

Η απαλλαγή ισχύει και στην περίπτωση που λήπτης είναι μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα εταιρείας άλλου κράτους-μέλους της ΕΕ και τα μερίσματα προέρχονται από θυγατρική του σε ένα άλλο κράτος-μέλος με τους παραπάνω όρους.

Επισημαίνεται ότι τα παραπάνω εφαρμόζονται και στην περίπτωση που ο καταβάλλων είναι νομικό πρόσωπο με έδρα στην Ελβετία, εφόσον συντρέχουν οι όροι της Συμφωνίας μεταξύ ΕΚ και Ελβετίας (ν. 3363/2005).

Αν δεν πληρούνται οι όροι που θέτει το άρθρο 48, θα εφαρμόζεται, αντί της μεθόδου της απαλλαγής, η μέθοδος της πίστωσης του φόρου κατά τη φορολόγηση των εισπραττόμενων μερισμάτων.

Δηλαδή από το ποσό του αναλογούντος φόρου εισοδήματος του λήπτη θα αφαιρείται τόσο το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, όσο και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί των μερισμάτων.

Αντίθετα, αν ο καταβάλλων είναι αλλοδαπή εταιρεία με έδρα σε τρίτο κράτος (εκτός ΕΕ), από τον αναλογούντα φόρο της λήπτριας θα αφαιρείται μόνο το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος.

Σε κάθε περίπτωση, για την πίστωση του φόρου αλλοδαπής ισχύει ο περιορισμός ότι η μείωση του φόρου δεν επιτρέπεται να υπερβαίνει το ποσό του αναλογούντος φόρου για το συγκεκριμένο εισόδημα (μερίσματα) στην Ελλάδα.

Λογιστική παρακολούθηση

Λήπτης που τηρεί διπλογραφικά βιβλία

Καταρχήν το ποσό των εισπραττομένων μερισμάτων καταχωρείται μικρό στα βιβλία του νομικού προσώπου. Περαιτέρω το ποσό των (απαλλασσόμενων) μερισμάτων πρέπει να εμφανιστεί σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού (το οποίο όμως δε θα πρέπει να χαρακτηριστεί ως «αφορολόγητο»). Αυτό αφορά και στις ζημιολύουσες εταιρείες, καθώς το απαλλασσόμενο ποσό εμφανίζεται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού ανεξαρτήτως της επάρκειας κερδών.

Αν το αποθεματικό αυτό στο σύνολό του ή μέρος του διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί, δε θα προστίθεται στα κέρδη της λήπτριας (συναθροιζόμενο με τα λοιπά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα), αλλά θα υπόκειται καταρχήν σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10%.

Λήπτης που τηρεί απλογραφικά βιβλία

Το ποσό των (απαλλασσόμενων) μερισμάτων θα αφαιρείται απευθείας από τα καθαρά κέρδη (για σκοπούς προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών του).

Προσωρινή απαλλαγή έναντι κατάθεσης εγγυητικής επιστολής

Προβλέπεται η δυνατότητα του λήπτη, σε περίπτωση που δεν έχει διακρατήσει το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής (10%) επί 24 μήνες κατά το χρόνο της διανομής, να ζητήσει προσωρινή απαλλαγή των εισπραττόμενων μερισμάτων από το φόρο υπό την προϋπόθεση ότι θα καταθέσει εγγυητική επιστολή υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου ίση με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να καταβάλει σε περίπτωση μη εφαρμογής της απαλλαγής.

Αν ο λήπτης δεν κάνει χρήση της δυνατότητας αυτής και φορολογηθεί για το εισπραττόμενο ποσό, θα πρέπει να υποβάλει τροποποιητική δήλωση κατά το χρόνο συμπλήρωσης των 24 μηνών.

Μη έκπτωση δαπανών

Διευκρινίζεται ότι εφόσον τα εισπραττόμενα μερίσματα απαλλάσσονται της φορολογίας, οι δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή, π.χ. συμβολαιογραφικά έξοδα, φόροι, αμοιβές τρίτων κ.λπ., καθώς και τυχόν χρηματοοικονομικά έξοδα (τόκοι δανείων για την απόκτηση της συμμετοχής) κ.λπ. δεν εκπίπτουν.

β) Απαλλαγή από παρακράτηση φόρου ορισμένων ενδοομιλικών πληρωμών (τόκοι και δικαιώματα)

Μερίσματα

Με τη διάταξη του άρθρου 63 του νέου ΚΦΕ επεκτείνεται ουσιαστικά η απαλλαγή των μερισμάτων που προέρχονται (διανέμονται) από την Ελλάδα από την παρακράτηση φόρου (10%), που ίσχυε αρχικά μόνο για τα μερίσματα που διανέμονται προς εταιρείες φορολογικούς κατοίκους άλλου (εκτός της Ελλάδας) κράτους-μέλους της ΕΕ, και στα **μερίσματα που διανέμονται προς νομικά πρόσωπα φορολογικούς κατοίκους Ελλάδας.**

Ειδικότερα:

Πεδίο εφαρμογής

- *Καταβάλλοντα μερίσματα* Νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα φορολογικός κάτοικος Ελλάδας ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής (συνεπώς, συμπεριλαμβάνονται και οι κοινοπραξίες).
- *Λήπτης των μερισμάτων* Νομικό πρόσωπο (συνεπώς, δε συμπεριλαμβάνονται οι κοινοπραξίες) φορολογικός κάτοικος κράτους-μέλους της ΕΕ (συνεπώς, και της Ελλάδας) από τα αναφερόμενα στην Οδηγία 2011/96/ΕΕ που κατέχει μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον 10%, βάσει αξίας ή αριθμού) στο μετοχικό κεφάλαιο ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου του καταβάλλοντος και, ταυτόχρονα, διακρατεί το ποσοστό αυτό για τουλάχιστον 24 μήνες.

Για την περίπτωση που ο καταβάλλον είναι κοινοπραξία και ο λήπτης υποκατάστημα στην Ελλάδα αλλοδαπής εταιρείας διευκρινίζεται ότι οι προϋποθέσεις της απαλλαγής θα πρέπει να εξετάζονται στο επίπεδο του κεντρικού.

Επισημαίνεται ότι τα παραπάνω εφαρμόζονται και στην περίπτωση που ο λήπτης είναι νομικό πρόσωπο με έδρα στην Ελβετία, εφόσον συντρέχουν οι όροι της Συμφωνίας μεταξύ ΕΚ και Ελβετίας (ν. 3363/2005).

Τόκοι - Δικαιώματα

Περαιτέρω, με τη διάταξη του άρθρου 63 του νέου ΚΦΕ προβλέπεται απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου στους τόκους 15% και τα δικαιώματα (royalties) 20% που καταβάλλονται **μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων**.

Πεδίο εφαρμογής

- **Καταβάλλον** Νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα φορολογικός κάτοικος Ελλάδας ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής (συνεπώς, συμπεριλαμβάνονται και οι κοινοπραξίες).
- **Λήπτης** Νομικό πρόσωπο φορολογικός κάτοικος κράτους-μέλους της ΕΕ (συνεπώς, και της Ελλάδας) από τα αναφερόμενα στην Οδηγία 2003/49/ΕΚ (συνεπώς, για την Ελλάδα μόνο ανώνυμες εταιρείες).

Προϋποθέσεις

Ο λήπτης (νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα) θα πρέπει να κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον 25%, βάσει αξίας ή αριθμού, στο μετοχικό κεφάλαιο ή δικαιώματα ψήφου του καταβάλλοντος

ή

Ο καταβάλλον θα πρέπει να κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον 25% στο μετοχικό κεφάλαιο του λήπτη (νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας)

ή

Ένα τρίτο νομικό πρόσωπο ή μία νομική οντότητα θα πρέπει να κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον 25% στο μετοχικό κεφάλαιο τόσο του λήπτη (νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας), όσο και του καταβάλλοντος.

Ταυτόχρονα, το ελάχιστο ποσοστό μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής θα πρέπει σε κάθε περίπτωση να διακρατείται για τουλάχιστον 24 μήνες.

Προσωρινή απαλλαγή έναντι κατάθεσης εγγυητικής επιστολής

Προβλέπεται η δυνατότητα του καταβάλλοντος, υπόχρεου σε παρακράτηση, σε περίπτωση που ο λήπτης δεν έχει διακρατήσει το ελάχιστο ποσοστό κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής επί 24 μήνες κατά τον κρίσιμο χρόνο, να μην προβεί προσωρινά σε παρακράτηση υπό την προϋπόθεση ότι θα καταθέσει εγγυητική επιστολή υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου ίση με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να παρακρατήσει και να καταβάλει σε περίπτωση μη εφαρμογής της απαλλαγής, το οποίο προκύπτει ως εξής:

$$\frac{\text{συντελεστής παρακράτησης}}{1 - \text{συντελεστής παρακράτησης}} \times \text{διανεμηθέν ή καταβληθέν ποσό}$$

Ως διανεμηθέν ή καταβληθέν ποσό νοείται το καθαρό ποσό που λαμβάνουν οι δικαιούχοι μετά την αφαίρεση του παρακρατηθέντος φόρου.

Αν από σύμβαση αποφυγής της διπλής φορολογίας (ΣΑΔΦ) προβλέπεται χαμηλότερος συντελεστής παρακράτησης, θα χρησιμοποιείται ο εν λόγω συντελεστής για τον υπολογισμό του ποσού της εγγύησης, ενώ αν προβλέπεται μηδενικός συντελεστής, δε θα υπολογίζεται κανένα ποσό εγγύησης. Σε περίπτωση που ο υπόχρεος σε παρακράτηση φόρου δεν καταθέσει εγγυητική επιστολή, αλλά προβεί σε παρακράτηση φόρου στα καταβαλλόμενα ποσά (μερίσματα-τόκους-δικαιώματα), κατά το χρόνο συμπλήρωσης της περιόδου των 24 μηνών ο λήπτης, σε βάρος του οποίου έγινε η παρακράτηση, θα

μπορεί να ζητήσει την επιστροφή του παρακρατηθέντος φόρου. Για το σκοπό αυτό θα πρέπει να υποβάλει στην ΔΟΥ, στην οποία αποδόθηκε ο παρακρατηθείς φόρος, σχετικό έντυπο, το οποίο θα χρησιμοποιείται και ως αίτηση επιστροφής φόρου. Το ατομικό φύλλο έκπτωσης θα εκδίδεται στο όνομα του καταβάλλοντος (που διενήργησε την παρακράτηση), δεδομένου ότι αυτός είχε αποδώσει τον παρακρατηθέντα φόρο και επομένως σε βάρος του είχε γίνει η σχετική βεβαίωση. Το ποσό του φόρου, αφού διενεργηθεί σχετικός έλεγχος, θα κατατίθεται σε τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου.

Η διαδικασία αυτή θα ακολουθείται και σε κάθε περίπτωση που ο φορολογούμενος, νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που προέβη στην καταβολή των ενδοομικών πληρωμών, παρακράτησε φόρο παρά τα αντιθέτως οριζόμενα στο άρθρο 63 και ο φόρος αυτός πρέπει να επιστραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθείς.

Χρόνος χορήγησης φορολογικού πλεονεκτήματος

- **Μερίσματα:** ο χρόνος λήψης της απόφασης διανομής της από τα αρμόδια όργανα του νομικού προσώπου
- **Κέρδη προσωπικών εταιρειών:** ο χρόνος απόκτησης από τα μέλη τους
- **Τόκοι και δικαιώματα :** ο χρόνος καταβολής ή πίστωσης

DFK Global Accounting Solutions SA

Ανώνυμη εταιρεία παροχής λογιστικών,
φορολογικών & συμβουλευτικών υπηρεσιών

Βασιλίσσης Σοφίας 4 & Λ. Κηφισίας 153

Μαρούσι, 15124

210-7249795

Fax: 210-7212069

Email: info@globalaccounting.gr



Σχετικά με εμάς:

Οι εταιρείες DFK GLOBAL ACCOUNTING SOLUTIONS A.E. και DFK PDAUDIT A.E είναι ανεξάρτητα μέλη της DFK International, που αποτελεί ένα από τα μεγαλύτερα διεθνή δίκτυα εταιρειών παροχής λογιστικών, φορολογικών, ελεγκτικών και συμβουλευτικών υπηρεσιών, με παρουσία σε περισσότερες από 80 χώρες και 386 γραφεία στις σημαντικότερες διάφορες πόλεις ανά τον κόσμο.

Το προσωπικό των εταιρειών DFK GLOBAL ACCOUNTING SOLUTIONS A.E. και DFK PDAUDIT A.E. αριθμεί πάνω από 65 άτομα και αποτελείται από λογιστές, φοροτέχνες, φορολογικούς συμβούλους, δικηγόρους και ορκωτούς ελεγκτές, οι περισσότεροι με πολυετή θητεία σε μεγάλες διεθνείς ελεγκτικές εταιρείες, που διακρίνονται για την άριστα τεχνική τους κατάρτιση, την καλή γνώση του αντικειμένου και κυρίως την προσήλωση στην εξυπηρέτηση του πελάτη, με υπηρεσίες υψηλού επιπέδου και ανταγωνιστικές αμοιβές. Το πελατολόγιό μας περιλαμβάνει μεγάλες και μικρομεσαίες βιομηχανικές, ναυτιλιακές, ασφαλιστικές και εμπορικές εταιρείες, εταιρείες παροχής υπηρεσιών, εκμετάλλευσης ακινήτων και θυγατρικές εταιρείες χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, στις οποίες παρέχουμε τις υπηρεσίες μας διαθέτοντας σύγχρονη τεχνολογική υποδομή και διεθνή τεχνογνωσία μέσω της DFK International.

Ορισμένες από τις υψηλού επιπέδου εξειδικευμένες υπηρεσίες που προσφέρουμε με ανταγωνιστικές αμοιβές είναι:

- Φορολογικές και φοροτεχνικές υπηρεσίες
- Υπηρεσίες Οικονομικής Διεύθυνσης
- Λογιστικές υπηρεσίες
- Υπηρεσίες μισθοδοσίας και υποστήριξης ανθρώπινου δυναμικού
- Υπηρεσίες Financial Reporting
- Ελεγκτικές υπηρεσίες (τακτικοί έλεγχοι, κανονιστικοί έλεγχοι, έλεγχοι ειδικού σκοπού, φορολογικά πιστοποιητικά)
- Συμβουλευτικές υπηρεσίες (υπηρεσίες διαχείρισης κινδύνων, εργασίες ανεξάρτητης αξιολόγησης επιχειρήσεων I.B.R)

Παρακαλούμε για περαιτέρω πληροφορίες επισκεφθείτε την ιστοσελίδα www.pd-audit.gr

