Breadcrumb

1. Αρχική
2. Entity Print

Δημοσιεύτηκε: 30/01/2019 Ενημερώθηκε: 30/01/2019

Μερίσματα αλλοδαπής: Πότε και πώς πιστώνεται ο εταιρικός φόρος στην Ελλάδα

Προβολή σε μορφή PDF

Εισαγωγή

Στις 31/03/2016 είχε δημοσιευτεί το υπ' αριθμόν ΔΟΣ Α 1051902 ΕΞ 2016/31.3.2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων (Δ/ΔΟΣ) στα πλαίσια της ερμηνείας της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Κύπρου. Το εν λόγω έγγραφο αναφερόταν στο φορολογικό χειρισμό μερισμάτων που λαμβάνουν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος από κυπριακές εταιρείες. Αναλυτικότερα, κατά την υποβολή τα δήλωσης εισοδήματος στην Ελλάδα, έναντι του ελληνικού φόρου μπορούσαν να πιστωθούν:

- Ο φόρος εισοδήματος που κατέβαλε το νομικό πρόσωπο για λογαριασμό του στην Κύπρο, και
- Ο τυχόν φόρος επί του μερίσματος που παρακρατήθηκε για λογαριασμό του φυσικού προσώπου – μετόχου.

Δεδομένου ότι η Κύπρος δεν ασκεί το δικαίωμα παρακράτησης φόρου μερισμάτων, στην Ελλάδα μπορούσε να πιστωθεί μόνο εταιρικός φόρος. Στην πράξη, αναγνωρίζοντας το συντελεστή εταιρικής φορολογίας ύψους 12,5%, ο φορολογούμενος όφειλε να καταβάλει το επιπλέον 2,5% ώστε να φορολογηθεί συνολικά με το 15%, που είναι ο συντελεστής φορολόγησης μερισμάτων.

Το τελευταίο 1,5 περίπου έτος, πολλές Δ.Ο.Υ. «πάγωσαν» τις εκκαθαρίσεις φορολογικών δηλώσεων, στις περιπτώσεις που οι φορολογούμενοι αιτούνταν πίστωση του κυπριακού φόρου. Στις 28/01/2019, ο Διοικητής της ΑΑΔΕ προέβη στη σύνταξη και δημοσίευση ενός νέου εγγράφου (Ε. 2018 / 28-01-2019) προς διευθέτηση του ανωτέρω ζητήματος, διευρύνοντας την εφαρμογή της πίστωσης εταιρικού φόρου σε μεγαλύτερο αριθμό χωρών, κατά τα προβλεπόμενα στις σχετικές ΣΑΔΦ.

Χώρες που εμπίπτουν

Ορισμένες ΣΑΔΦ περιλαμβάνουν στο άρθρο περί εξάλειψης της διπλής φορολογίας διατάξεις σχετικά με την πίστωση και του εταιρικού φόρου που αναλογεί στο διανεμόμενο μέρισμα. Οι σχετικές Συμβάσεις έχουν συναφθεί με τις ακόλουθες χώρες:

- Αλβανία (ν. 2755/1999) – άρθρο 23
- Αρμενία (ν. 3014/2002) – άρθρο 24
- Γεωργία (ν.3014/2002) – άρθρο 24
- Εσθονία (ν. 3682/2008) – άρθρο 23
- Ηνωμένο Βασίλειο (νδ. 2732/1953) – άρθρο XIV
- Κίνα (ν. 3331/2005) – άρθρο 21
- Κύπρος (αν. 573/1968) – άρθρο 21
- Λετονία (ν. 3318/2005) – άρθρο 24
- Λιθουανία (ν. 3356/2005) – άρθρο 24
- Ουζμπεκιστάν (ν. 2659/1998) – άρθρο 23
- Σλοβενία (ν. 3084/2002) – άρθρο 23

Αξίζει να σημειωθεί ότι, βάσει Συντάγματος, τα προβλεπόμενα στις ΣΑΔΦ υπερισχύουν των αντίστοιχων διατάξεων της εσωτερικής – ελληνικής νομοθεσίας. Συνεπώς, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος εφαρμόζεται στο βαθμό που δεν αντιβαίνει στις διατάξεις των εν λόγω διακρατικών συμβάσεων και μόνο στις περιπτώσεις θεμάτων που δεν ρυθμίζονται από αυτές.

Δικαιολογητικά

Ένας φορολογικός κάτοικος Ελλάδας οφείλει να αποδείξει ότι το νομικό πρόσωπο στο οποίο συμμετέχει εμπίπτει στις ευεργετικές διατάξεις της εκάστοτε ΣΑΔΦ.

Συνεπώς, απαιτείται η προσκόμιση μίας σειράς δικαιολογητικών που εκδίδονται από την αλλοδαπή φορολογική ή άλλη δημόσια αρχή και προσδιορίζουν τα ακόλουθα:

- Τα πλήρη στοιχεία του νομικού προσώπου που πραγματοποίησε τη διανομή.
- Πιστοποίηση ότι το συγκεκριμένο νομικό πρόσωπο είναι κάτοικος του αντισυμβαλλόμενου Κράτους για τις ανάγκες εφαρμογής της οικείας Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας.
- Το ποσό του φόρου εισοδήματος που πλήρωσε συνολικά το νομικό πρόσωπο.
- Το ποσοστό συμμετοχής του εν λόγω μετόχου - φυσικού προσώπου στο κεφάλαιο του νομικού προσώπου που έκανε την διανομή.
- Το ύψος του μερίσματος που έλαβε το φυσικό πρόσωπο και ο εταιρικός φόρος που του αναλογεί.

Πρέπει να τονιστεί ότι η νέα απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ δεν επιτρέπει την απόδειξη των ανωτέρω μέσω βεβαιώσεων που εκδίδει το ίδιο το νομικό πρόσωπο ή συνεργαζόμενοι ορκωτοί λογιστές ή δικηγόροι. Συνεπώς, οι αποφάσεις Διευθυντών ή Διοικητικών Συμβουλίων αναφορικά με την έγκριση της διανομής μερισμάτων, δεν γίνονται πλέον αποδεκτές για τους σκοπούς της αναγνώρισης και πίστωσης φόρου.

Πρακτικά παραδείγματα

Σε αυτή την ενότητα, επιχειρείται η παρουσίαση κάποιων πρακτικών παραδειγμάτων, βάσει του χειρισμού προτείνει η υπό ανάλυση απόφαση. Επίσης, η παρουσίαση των παραδειγμάτων οδηγεί σε κάποια βασικά συμπεράσματα ως προς την πραγματική επιβάρυνση των Ελλήνων φορολογουμένων.

Παράδειγμα 1

Έστω μία εταιρεία, φορολογικός κάτοικος Κύπρου, η οποία εμφάνισε κέρδη 100.000 Ευρώ για τη χρήση 2017. Το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας αποφάσισε, εντός του 2018, τη διανομή του συνόλου των κερδών μετά φόρων στους δύο μετόχους (Α και Β) που συμμετέχουν με ποσοστά 60% και 40% αντίστοιχα στο εταιρικό κεφάλαιο.

Ο φόρος που καταβάλλεται στην Κύπρο με τη δήλωση εισοδήματος της εταιρείας ανέρχεται σε 12.500 Ευρώ, λαμβάνοντας υπόψη ότι ο ισχύων συντελεστής είναι 12,5%. Συνεπώς, τα διανεμόμενα κέρδη ανέρχονται σε 87.500, ενώ αναλογούν 52.500 Ευρώ στο μέτοχο Α και 35.000 Ευρώ στο μέτοχο Β. Τα συγκεκριμένα ποσά

δηλώνονται ως μέρισμα προ φόρου στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Αναφορικά με την πίστωση φόρου, υπολογίζεται αναλογικά βάσει των ποσοστών συμμετοχής. Πιο συγκεκριμένα, η πίστωση που αναλογεί στο μέτοχο Α είναι 7.500 Ευρώ και στο μέτοχο Β είναι 5.000 Ευρώ.

Λαμβάνοντας υπόψη ότι τα μερίσματα φορολογούνται με 15%, ο τελικός φόρος που πρέπει να καταβληθεί στην Ελλάδα είναι:

Α: 52.500 Χ 15% - 7.500 = 375 Ευρώ

Β: 35.000 Χ 15% - 5.000 = 250 Ευρώ

Συνεπώς, η πραγματική φορολογική επιβάρυνση στην Ελλάδα για τους μετόχους Α και Β είναι περίπου 0,71% (375 / 52.500 = 250 / 35.000). Εύκολα γεννάται η απορία γιατί η φορολογική επιβάρυνση είναι τόσο χαμηλή και δεν ισούται με 2,5%, που είναι η διαφορά μεταξύ συντελεστή μερίσματος (15%) και συντελεστή εταιρικής φορολογίας Κύπρου (12,5%). Η απάντηση είναι σχετικά απλή. Ο φόρος που πιστώθηκε είχε αναγνωριστεί επί των εταιρικών κερδών προ φόρων, τα οποία είναι (προφανώς) υψηλότερα από τα διανεμόμενα (μετά φόρων) κέρδη. Συνεπώς, ο χειρισμός που προκρίνεται από το Διοικητή της ΑΑΔΕ οδηγεί, στο συγκεκριμένο παράδειγμα, σε απώλεια εσόδων της τάξης του 1,79% (2,5%-0,71%) για το Ελληνικό Δημόσιο.

Παράδειγμα 2

Έστω ότι οι ανωτέρω μέτοχοι αποφασίζουν τη διανομή του 50% των κερδών της χρήσης 2017, ‘αφήνοντας’ τα υπόλοιπα κέρδη στην εταιρεία (*‘κέρδη εις νέον’*). Σε αυτή την περίπτωση, δεν πρέπει να υπολογιστεί η αναλογία του κάθε μετόχου στο φόρο εισοδήματος του νομικού προσώπου. Αντίθετα, υπολογίζεται η αναλογία του κάθε μετόχου στο φόρο εισοδήματος που αντιστοιχεί στα διανεμόμενα κέρδη. Αναλυτικότερα:

Μέρισμα Α: [50.000 Χ (1 - 12,5%)] Χ 60% = 26.250 Ευρώ

Μέρισμα Β: [50.000 (1 - 12,5%)] Χ 40% = 17.500 Ευρώ

Φόρος αλλοδαπής προς πίστωση Α = (100.000 Χ 50%) Χ 12,5% Χ 60% = 3.750 Ευρώ

Φόρος αλλοδαπής προς πίστωση Β = (100.000 Χ 50%) Χ 12,5% Χ 40% = 2.500 Ευρώ

Όμοια με το προηγούμενο παράδειγμα, ο προς καταβολή φόρος μερισμάτων στην Ελλάδα είναι για τον Α 187,5 Ευρώ (26.250 Χ 15% - 3.750) και για τον Β είναι 125 Ευρώ (17.500 Χ 15% - 2.500).

Στο σημείο αυτό, πρέπει να γίνει μία σημαντική επισήμανση. Κατά κανόνα, οι ΣΑΔΦ προβλέπουν την πίστωση φόρου που καταβλήθηκε σε αντισυμβαλλόμενο κράτος αλλά σε **θέματα παραγραφής** παραπέμπουν στο εσωτερικό δίκαιο του κάθε κράτους. Συνεπώς, αν η διανομή των εναπομεινάντων κερδών του Παραδείγματος 2 λάβει χώρα το 2025, το ελληνικό κράτος δύναται να μην αναγνωρίσει το φόρο που κατεβλήθη στην αλλοδαπή, στο πλαίσιο της τριετούς παραγραφής του Δημοσίου για επιστροφή φόρου.

Παράδειγμα 3

Έστω ότι οι ανωτέρω μέτοχοι συμμετείχαν σε μία εταιρεία με έδρα και φορολογική κατοικία στο Ηνωμένο Βασίλειο. Στην εν λόγω χώρα, ο συντελεστής φορολογίας των εταιρικών κερδών ανέρχεται σε 19%. Συνεπώς, τα μετά φόρων κέρδη προς διανομή ανέρχονται σε 81.000 Ευρώ (100.000 – 19% Χ 100.000). Τα αναλογούντα (προ φόρων) μερίσματα ανά μέτοχο ανέρχονται σε 48.600 (μέτοχος Α) και 32.400 (μέτοχος Β).

Αντίστοιχα, ο φόρος που μπορεί να πιστωθεί έναντι του ελληνικού είναι 11.400 (19.000 Χ 60%) για το μέτοχο Α και 7.600 (19.000 Χ 40%) για το μέτοχο Β.

Διαπιστώνεται ότι ο αναλογούν φόρος στην Ελλάδα ανέρχεται σε 7.290 (48.600 Χ 15%) για τον Α και σε 4.860 (32.400 Χ 15%) για τον Β. Δηλαδή, ο ελληνικός φόρος είναι χαμηλότερος από τον φόρο που κατεβλήθη στην αλλοδαπή. Σε αυτή την περίπτωση, ο φορολογούμενος οφείλει να συμπληρώσει τη δήλωση του σύμφωνα με το φόρο που πραγματικά κατεβλήθη στο εξωτερικό, ενώ η αρμόδια ΔΟΥ οφείλει να περιορίσει το φόρο στο ύψος του ελληνικού φόρου, βάσει του άρθρου 9 του ΚΦΕ (ν. 4172/2013). Εν ολίγοις, η Φορολογική Αρχή αναγνωρίζει και πιστώνει το φόρο αλλοδαπής αλλά δεν μπορεί να προβεί σε επιστροφή φόρου που ποτέ δεν εισέπραξε λόγω διαφορών στους φορολογικούς συντελεστές μεταξύ Ελλάδας και κρατών του εξωτερικού.

Προθεσμίες συμμόρφωσης

Όπως είχε αναφερθεί, μεγάλος αριθμός δηλώσεων με μερίσματα εξωτερικού, ακόμα και από το φορολογικό έτος 2016, εκκρεμούν σε διάφορες Δ.Ο.Υ. ανά την ελληνική επικράτεια. Ο Διοικητής της ΑΑΔΕ, κος Πιτσιλής, αναγνωρίζοντας ότι η συμμόρφωση των φορολογουμένων με την παρούσα απόφαση απαιτεί χρόνο, όρισε προθεσμία δύο μηνών για την προσκόμιση των απαραίτητων δικαιολογητικών. Δηλαδή, οι φορολογούμενοι που εμπίπτουν στις κατηγορίες τα παρούσας απόφασης, οφείλουν να συγκεντρώσουν τα σχετικά έγγραφα και να τα καταθέσουν στην αρμόδια Εφορία μέχρι τις 28/03/2019.

Εν συνεχεία, οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. οφείλουν να εκκαθαρίσουν το σύνολο των δηλώσεων που εκκρεμούν σε διάστημα δύο μηνών, ήτοι μέχρι τις 28/05/2019, καταλογίζοντας τους αναλογούντες φόρους. Αν κάποιος φορολογούμενος δεν προσκομίσει τα δικαιολογητικά που αποδεικνύουν τη φορολογική κατοικία του αλλοδαπού νομικού προσώπου και το ποσό της πίστωσης φόρου, η εκάστοτε Δ.Ο.Υ. οφείλει να εκκαθαρίσει τη φορολογική δήλωση μέχρι την ανωτέρω ημερομηνία χωρίς την πίστωση που έχει αναγραφεί στους κωδικούς 683-684.

Συμπεράσματα

Η συγκεκριμένη ερμηνεία των διατάξεων των σχετικών ΣΑΔΦ, αλλάζει ριζικά το διεθνές επιχειρείν και το φορολογικό σχεδιασμό των φορολογικών κατοίκων της Ελλάδας. Επίσης, γίνεται σαφές ότι οι 11 ΣΑΔΦ που αναφέρθηκαν «υπερτερούν» στο κομμάτι της φορολογίας μερισμάτων έναντι των υπολοίπων 46, επιτρέποντας την ανάπτυξη ισχυρότερων επιχειρηματικών και οικονομικών δεσμών με τις πρώτες χώρες.

Επίσης, το συγκεκριμένο έγγραφο δεν φαίνεται να παρέχει τη δυνατότητα επαν-εκκαθάρισης της φορολογικής δήλωσης όσων φορολογουμένων δεν γνώριζαν και φορολογήθηκαν με 15% επί των μερισμάτων που εισέπραξαν από τις υπό εξέταση χώρες. Το συγκεκριμένο γεγονός δείχνει μία άνιση μεταχείριση μερίδας των φορολογουμένων, οι οποίοι θέλησαν να τακτοποιήσουν τις φορολογικές τους δηλώσεις υφιστάμενοι υψηλότερη φορολογική επιβάρυνση.

Κλείνοντας, η συγκεκριμένη απόφαση φαίνεται ότι απευθύνεται κυρίως σε μικρομεσαίες επιχειρήσεις με μικρό αριθμό μετόχων. Παρόλα αυτά, σημαντικός αριθμός φορολογουμένων ενδέχεται να κατέχει μετοχές σε εισηγμένες εταιρείες

των συγκεκριμένων χωρών. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η προσκόμιση των προβλεπόμενων δικαιολογητικών καθίσταται πρακτικά αδύνατη. Οι θεματοφύλακες και εκκαθαριστές των εταιρικών συναλλαγών σε χαρτοφυλάκια, λαμβάνουν συνήθως υπόψη τυχόν φόρο επί του μερίσματος ή φόρους συναλλαγών και όχι φόρους που καταβάλλονται από και για λογαριασμό των νομικών προσώπων. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ. οφείλουν να δείχνουν ευελιξία, αναγνωρίζοντας και πιστώνοντας το φόρο βάσει του ισχύοντος εταιρικού συντελεστή.

Heading
Ελληνικός Φορολογικός Οδηγός

Δείτε όλο τον Οδηγό