

Ενδοομιλικά μερίσματα - Εγχειρίδιο απαντήσεων από την ΑΑΔΕ

Την πρώτη έκδοση του Εγχειριδίου για τα ενδοομιλικά μερίσματα δημοσίευσε η ΑΑΔΕ.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗ ΑΡΧΗ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Εγχειρίδιο απαντήσεων στα συνηθέστερα ερωτήματα, που αφορούν στα ενδοομιλικά μερίσματα

- *Σύνταξη Περιεχομένου:*

Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης (Γ.Δ.Φ.Δ.) Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας (Δ.Ε.Α.Φ.) Τμήμα Β' - Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων Τηλ: 210-33.75.311 έως 312

- *Επιμέλεια έκδοσης:*

Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης & Ανθρώπινου Δυναμικού (Γ.Δ.Η.Δ.Α.Δ.) Διεύθυνση Οργάνωσης (Δ.ΟΡΓ.) Τμήμα Δ' - Υποθέσεων Πολιτών

Ιστορικό Εκδόσεων

1η έκδοση

Αρχική

Μάιος 2019

Περιεχόμενα

Κεφάλαιο Πρώτο: Εισπραττόμενα μερίσματα

Κεφάλαιο Δεύτερο: Ενδοομιλικές πληρωμές μερισμάτων

Κεφάλαιο Τρίτο: Κανόνες απαγόρευσης των καταχρήσεων

Κεφάλαιο Πρώτο: Εισπραττόμενα μερίσματα

1. Ποια είναι η φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα;

Για τα εισπραττόμενα μερίσματα εφαρμόζεται, είτε η μέθοδος της απαλλαγής, είτε η μέθοδος της πίστωσης φόρου. Ειδικότερα, η μέθοδος της απαλλαγής ισχύει για τα ενδοομιλικά μερίσματα από εταιρίες της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) και για τα εισπραττόμενα μερίσματα από ημεδαπά νομικά πρόσωπα, εφόσον βέβαια πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 48 του ν. 4172/2013 (Α' 167).

Αντίθετα, για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από ημεδαπή ή αλλοδαπή θυγατρική της, με έδρα σε άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε., όταν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48, καθιερώνεται η μέθοδος της πίστωσης του φόρου ως τρόπος φορολογικής μεταχείρισης των εισπραττόμενων μερισμάτων.

Επίσης, η μέθοδος της πίστωσης εφαρμόζεται και για τα εισπραττόμενα μερίσματα από αλλοδαπή εταιρεία εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα.

Διευκρινίζεται, ότι για την πίστωση του φόρου αλλοδαπής ισχύει ο περιορισμός της παρ. 2 του άρθρου 9 του ν. 4172/2013, δηλαδή ότι η μείωση του φόρου δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου, που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

2. Με ποιες προϋποθέσεις παρέχεται η απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος για

τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπό νομικό πρόσωπο;

Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 48 του ν. 4172/2013 παρέχεται απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος για τα μερίσματα που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο, που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α) το νομικό πρόσωπο που προβαίνει στη διανομή (καταβάλλων):

i) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α' της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ, όπως ισχύει,

ii) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους (Κ.-Μ.) της Ε.Ε., σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.), που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος και

iii) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β' της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιονδήποτε άλλον φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς και

β) το νομικό πρόσωπο που λαμβάνει τα μερίσματα (λήπτης):

i) κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που διανέμει και

ii) διακρατεί το ως άνω ποσοστό τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες.

3. Η μέθοδος της απαλλαγής από τον φόρο εισοδήματος καταλαμβάνει το εισόδημα από μερίσματα που εισπράττει ημεδαπό νομικό πρόσωπο από άλλο ημεδαπό νομικό πρόσωπο;

Ναι, καθόσον στο Παράρτημα Ι Μέρος Α' της Οδηγίας Μητρικών - Θυγατρικών, στον πίνακα των εταιρειών που αναφέρονται στο άρθρο 2 περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων και οι εταιρείες του ελληνικού δικαίου που αποκαλούνται «ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε), καθώς και άλλες εταιρείες που έχουν συσταθεί βάσει του ελληνικού δικαίου και υπόκεινται σε φορολογία εταιρειών στην Ελλάδα». Επίσης, στο Μέρος Β' του ίδιου ως άνω Παραρτήματος, στον πίνακα φόρων που αναφέρονται στο άρθρο 2 στοιχείο α περίπτωση iii, περιλαμβάνεται μεταξύ άλλων και ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα στην Ελλάδα.

Επομένως, ο καταβάλλων μπορεί να είναι νομικό πρόσωπο, είτε της ημεδαπής, είτε της αλλοδαπής (Ε.Ε.) και περαιτέρω, προκειμένου για νομικά πρόσωπα της ημεδαπής, αυτά μπορεί να είναι, πέρα από τα ρητά κατανομαζόμενα στο Παράρτημα της Οδηγίας (Ανώνυμες Εταιρείες - Α.Ε. και Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης - Ε.Π.Ε.), οι Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρείες (Ι.Κ.Ε.), καθώς και οι Προσωπικές Εταιρίες (αριθ. ΠΟΛ.1039/2015 - ΑΔΑ: ΨΩΔ0Η- 311 εγκύκλιος της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών).

4. Η μέθοδος της απαλλαγής των εισπραττόμενων μερισμάτων εφαρμόζεται όταν ο καταβάλλων τα μερίσματα είναι νομική οντότητα;

Όχι, καθόσον κατά ρητή διατύπωση του νόμου, ο καταβάλλων πρέπει να είναι νομικό πρόσωπο και όχι νομική οντότητα. Επομένως, άλλα πρόσωπα που ενδεχομένως περιλαμβάνονται στο υπόψη Παράρτημα, όπως για παράδειγμα οι κοινοπραξίες, οι οποίες με βάση τις διατάξεις του άρθρου 293 του ν. 4072/2012 (Α' 86)

χαρακτηρίζονται ως εταιρίες και περαιτέρω με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013 υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στην Ελλάδα, πλην όμως δεν χαρακτηρίζονται ως νομικά πρόσωπα με βάση την περίπτ. γ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013, αλλά ως νομική οντότητα, δεν θεωρούνται ότι πληρούν τις προϋποθέσεις του νόμου αυτού και ως εκ τούτου, τα μερίσματα που εισπράττουν μέλη των προσώπων αυτών δεν απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος (αριθ. ΠΟΛ.1121/2015 - ΑΔΑ: 6ΩΗΩΗ-5ΓΡ εγκύκλιος της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών).

5. Η μέθοδος της απαλλαγής των εισπραττόμενων μερισμάτων εφαρμόζεται όταν ο λήπτης των μερισμάτων είναι νομική οντότητα;

Όχι. Ο λήπτης των μερισμάτων, φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, πρέπει να είναι, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, νομικό πρόσωπο. Ως νομικά πρόσωπα νοούνται τα οριζόμενα στην περίπτ. γ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013 πρόσωπα, ήτοι επιχείρηση ή εταιρεία με νομική προσωπικότητα ή ένωση επιχειρήσεων ή εταιρειών με νομική προσωπικότητα (κεφαλαιουχικές και προσωπικές εταιρείες).

Κατά συνέπεια, τα μερίσματα που εισπράττει συνεταιρισμός, νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κοινωνία, κλπ. από συνδεδεμένη με αυτή πρόσωπο, δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου αυτού και ως εκ τούτου, δεν απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος.

6. Πως απεικονίζεται στα τηρούμενα βιβλία του νομικού προσώπου το ποσό των εισπραττόμενων μερισμάτων που απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 4172/2013;

Το ποσό των εισπραττόμενων μερισμάτων που απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 4172/2013, προκειμένου για τα νομικά πρόσωπα που τηρούν διπλογραφικά βιβλία εμφανίζεται σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού, το οποίο όμως δεν φέρει τον όρο «αφορολόγητο».

Για τα λοιπά νομικά πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά βιβλία, το απαλλασσόμενο ποσό θα αφαιρείται κατ' ανάγκη από τα καθαρά κέρδη προκειμένου για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τους, χωρίς να εμφανίζεται σε λογαριασμό αποθεματικού.

Επισημαίνεται, ότι η απαλλαγή επεκτείνεται και στις επιχειρήσεις που παρουσιάζουν ζημιογόνα αποτελέσματα και δεν μπορούν να σχηματίσουν αποθεματικό, καθόσον το απαλλασσόμενο ποσό εμφανίζεται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού, ανεξάρτητα από την επάρκεια κερδών ή όχι.

Αν διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί το αποθεματικό αυτό ή μέρος του, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013, δηλαδή αυτό δεν προστίθεται στα κέρδη της επιχείρησης συναθροιζόμενο με τα λοιπά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ωστόσο, υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 15%, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 63 του ν. 4172/2013, γιατί θεωρείται ότι εμπίπτει στην έννοια των μερισμάτων (διανεμομένων κερδών), με βάση τις διατάξεις των άρθρων 39 και 64 του ίδιου νόμου.

7. Ποια είναι η φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων, που εισπράττουν ημεδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες από θυγατρική τους στην ημεδαπή ή στην Ε.Ε., όταν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 48 του ν. 4172/2013;

Για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από ημεδαπή ή αλλοδαπή θυγατρική της, με έδρα σε άλλο Κ.-Μ. της Ε.Ε., όταν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 4172/2013, εφαρμόζεται η μέθοδος της πίστωσης του φόρου ως τρόπος φορολογικής μεταχείρισης των εισπραττόμενων μερισμάτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 68 του ν. 4172/2013 προβλέπεται ότι από το ποσό του φόρου εκπίπτει το ποσό του αναλογούντος φόρου εισοδήματος, κατά το μέρος που αφορά στα διανεμόμενα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, που προβαίνει στη διανομή, καθώς και το ποσό του φόρου, που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος.

8. Ποια είναι η φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων που εισπράττουν ημεδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες από θυγατρική τους σε τρίτη χώρα (εκτός Ε.Ε.), όταν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 48 του ν. 4172/2013;

Για τα εισπραττόμενα μερίσματα από αλλοδαπή εταιρεία εγκατεστημένη σε τρίτη χώρα εφαρμόζεται, επίσης, η μέθοδος της πίστωσης, αλλά στην περίπτωση αυτή, από τον αναλογούντα φόρο του νομικού προσώπου εκπίπτει μόνο το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος. Αν όμως με βάση τις διατάξεις της σχετικής Σ.Α.Δ.Φ. επιτρέπεται η έκπτωση του ποσού του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, τότε συμψηφίζεται και ο φόρος νομικού προσώπου, καθόσον οι σχετικές διατάξεις κατισχύουν της εσωτερικής νομοθεσίας (αριθ. ΠΟΛ.1232/2015 - ΑΔΑ: 7Τ9ΔΗ-Λ76 εγκύκλιος της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών).

9. Ποια είναι η διαδικασία τεκμηρίωσης της πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 48 του ν. 4172/2013, προκειμένου να εφαρμοστεί η μέθοδος της απαλλαγής;

Για την τεκμηρίωση της πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 48 του ν. 4172/2013 το νομικό πρόσωπο που λαμβάνει τα μερίσματα συμπληρώνει ειδικό πίνακα (Πίνακας 4) στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ν).

10. Η μέθοδος της απαλλαγής εφαρμόζεται και στα εισπραττόμενα μερίσματα από τις μόνιμες εγκαταστάσεις άλλων κρατών-μελών που βρίσκονται στην Ελλάδα;

Ναι, καθόσον με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 48 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι η μέθοδος της απαλλαγής έχει εφαρμογή και για τα ενδοομιλικά μερίσματα που εισπράττονται από μόνιμες εγκαταστάσεις εταιρειών άλλων κρατών - μελών που βρίσκονται στην Ελλάδα και προέρχονται από τις θυγατρικές τους σε ένα άλλο κράτος - μέλος.

11. Στην περίπτωση που ο λήπτης των μερισμάτων δεν πληροί την προϋπόθεση διακράτησης του ποσοστού συμμετοχής (24 μήνες), κατά τον χρόνο χορήγησης του φορολογικού πλεονεκτήματος, εφαρμόζεται η μέθοδος της απαλλαγής;

Ναι, δεδομένου ότι με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 4172/2013 προβλέπεται ότι εάν ο λήπτης (νομικό πρόσωπο), δικαιούχος του εισοδήματος, δεν

πληροί την προϋπόθεση διακράτησης του ποσοστού συμμετοχής (24 μήνες), κατά τον χρόνο χορήγησης του φορολογικού πλεονεκτήματος, αλλά πληρούνται οι λοιπές προϋποθέσεις του νόμου, ο λήπτης φορολογούμενος μπορεί προσωρινά να ζητήσει απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος για τα εισπραττόμενα μερίσματα, εφόσον καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση εγγυητική επιστολή υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου, ίση με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να καταβάλει σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλαγής.

Ως εισπραττόμενα μερίσματα λαμβάνεται το καθαρό ποσό των μερισμάτων, που εισέπραξε ο δικαιούχος μετά την αναγωγή του σε μικτό ποσό, με την προσθήκη του φόρου εισοδήματος του αλλοδαπού νομικού προσώπου και του παρακρατηθέντος φόρου. Κατά συνέπεια, το ποσό της εγγυητικής επιστολής προκύπτει ως εξής:

Φορολογικός συντελεστής χ εισπραττόμενο ποσό (μικτό)

Για παράδειγμα, για μερίσματα ύψους 710.000 ευρώ (καθαρό ποσό) που εισέπραξε η ανώνυμη εταιρεία από θυγατρική της, με έδρα σε άλλο Κ.-Μ. της Ε.Ε., για τα οποία δεν πληρούταν η προϋπόθεση διακράτησης των 24 μηνών, η εν λόγω εταιρεία προκειμένου να τύχει απαλλαγής, θα πρέπει να καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση εγγυητική επιστολή, ύψους: $0,29 \times 1.000.000 \text{ ευρώ} = 290.000 \text{ ευρώ}$.

Η απαλλαγή καθίσταται οριστική και η εγγύηση λήγει κατά την ημερομηνία που συμπληρώνονται είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής. Εάν ο φορολογούμενος παύει να διακρατεί το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής, πριν τη συμπλήρωση των 24 μηνών, η εγγύηση καταπίπτει υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου κατά την ημερομηνία αυτή και περαιτέρω, επιβάλλεται, αναδρομικά, φορολογία στα κέρδη του νομικού προσώπου, με τις κυρώσεις που προβλέπονται, με βάση τις διατάξεις του ν. 4174/2013 (Α' 170).

Η εγγυητική επιστολή θα πρέπει να κατατίθεται χειρόγραφα στην αρμόδια Φορολογούσα Αρχή (Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία - Δ.Ο.Υ.) μέχρι την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους, μέσα στο οποίο αποκτήθηκε το σχετικό εισόδημα για το οποίο αιτείται η σχετική απαλλαγή. Τα στοιχεία της εγγυητικής επιστολής θα πρέπει να αναγράφονται στο σχετικό έντυπο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος σε ειδικό πίνακα, που έχει προβλεφθεί για τον σκοπό αυτό.

Επισημαίνεται ότι, εάν η προϋπόθεση διακράτησης πληρωθεί πριν την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους συμπλήρωσης της ως άνω προϋπόθεσης δεν απαιτείται, προκειμένου να χορηγηθεί η απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος για τα εισπραττόμενα μερίσματα, η κατάθεση εγγυητικής επιστολής, καθώς η απαλλαγή έχει πλέον καταστεί οριστική. Επομένως, με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους, στο οποίο αποκτήθηκαν τα εν λόγω εισοδήματα, αυτά τυγχάνουν απαλλαγής, εφόσον συμπληρωθούν οι αντίστοιχοι πίνακες της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (Πίνακας 4 του εντύπου Ν), χωρίς να απαιτείται για το σκοπό αυτό η υποβολή στη συνέχεια τροποποιητικής δήλωσης, προκειμένου να ληφθεί υπόψη το σχετικό ποσό εισοδήματος, ως απαλλασσόμενο έσοδο (σχετικό το αριθ. ΔΕΑΦ Β 1106280 ΕΞ 2015/5.8.2015 - ΑΔΑ: Ω1Ο4Η-ΞΦ5 έγγραφο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών).

12. Η κατάθεση εγγυητικής επιστολής είναι υποχρεωτική;

Όχι. Επισημαίνεται όμως ότι σε περίπτωση που ο λήπτης δικαιούχος του εισοδήματος δεν επιλέξει να ζητήσει απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος καταθέτοντας εγγυητική επιστολή, θα φορολογηθεί για το αντίστοιχο ποσό εισοδήματος

(εισπραττόμενα μερίσματα) και θα υποβάλλει, κατά τον χρόνο της συμπλήρωσης της προϋπόθεσης διακράτησης του ποσοστού συμμετοχής (24 μήνες), τροποποιητική δήλωση του οικείου φορολογικού έτους προκειμένου να ληφθεί υπόψη το σχετικό ποσό εισοδήματος, ως απαλλασσόμενο έσοδο.

13. Ποια είναι η αρμόδια αρχή στην ημεδαπή η οποία πιστοποιεί την τεκμηρίωση πλήρωσης των προϋποθέσεων της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ, σε περίπτωση που καταβάλλονται μερίσματα από αλλοδαπή θυγατρική σε ημεδαπό νομικό πρόσωπο;

Η αρμόδια αρχή στην ημεδαπή, για την τεκμηρίωση πλήρωσης των σχετικών προϋποθέσεων (πιστοποίηση φορολογικής κατοικίας ημεδαπού νομικού προσώπου, υπαγωγή του στους φόρους των παραρτημάτων, κ.ο.κ.), κατ' εφαρμογή των διατάξεων των Οδηγιών 2011/96/ΕΕ (Μητρικών - Θυγατρικών), είναι η αρμόδια Δ.Ο.Υ. του ημεδαπού νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, η οποία θα πρέπει να προβαίνει στις κατάλληλες ενέργειες για την τεκμηρίωση πλήρωσης των προϋποθέσεων, με βάση τα αναγραφόμενα στα αντίστοιχα έντυπα-έγγραφα αλλοδαπής, που θα προσκομίζονται σ' αυτήν.

Επισημαίνεται ότι τα σχετικά έγγραφα θα πρέπει να υποβληθούν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., σε επίσημη μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, με βάση τη διαδικασία που αναφέρεται στο αριθ. Δ.ΟΡΓ.Δ 1008736 ΕΞ 2019/18.1.2019 έγγραφο της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης & Ανθρώπινου Δυναμικού (σχετική η αριθ. Π.ΟΛ.1166/2015 - ΑΔΑ: 7Ξ60Η-9ΒΝ εγκύκλιος της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών).

Κεφάλαιο Δεύτερο: Ενδοομιλικές πληρωμές μερισμάτων

1. Με ποιες προϋποθέσεις δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου εισοδήματος στα μερίσματα, που διανέμονται από τους υπόχρεους του άρθρου 61 του ν. 4172/2013 (νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες);

Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 63 του ν. 4172/2013 προβλέπεται απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου εισοδήματος στα μερίσματα και παρόμοιες πληρωμές που διανέμονται σε νομικό πρόσωπο, εφόσον ο λήπτης των μερισμάτων:

- i) κατέχει μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%), βάσει αξίας ή αριθμού, στο μετοχικό κεφάλαιο ή δικαιώματα σε κέρδη, δικαιώματα ψήφου του φορολογούμενου που προβαίνει στη διανομή,
- ii) διακρατεί το ελάχιστο ποσοστό κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής για τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες,
- iii) περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ (Οδηγία Μητρικών - Θυγατρικών),
- iv) είναι φορολογικός κάτοικος Κ.-Μ. της Ε.Ε., σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε., κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας, που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος και
- v) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β' της Οδηγίας Μητρικών - Θυγατρικών ή σε οποιονδήποτε άλλο φόρο, ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

2. Η απαλλαγή από την παρακράτηση του φόρου επί των μερισμάτων καταλαμβάνει τα μερίσματα που λαμβάνει ημεδαπό νομικό πρόσωπο;

Ναι. Η απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου καταλαμβάνει και τα διανεμόμενα μερίσματα προς τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα, με τις πιο πάνω προϋποθέσεις.

3. Τα μερίσματα που διανέμονται από τις κοινοπραξίες στα μέλη τους (νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες) εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 63 του ν. 4172/2013 (απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου);

Στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4172/2013 εμπίπτουν μόνο τα μερίσματα που διανέμονται από τις κοινοπραξίες στα μέλη τους νομικά πρόσωπα (Α.Ε., Ε.Π.Ε., κλπ) και όχι στα μέλη που είναι νομικές οντότητες (π.χ. συνεταιρισμός, κλπ.), καθόσον ο λήπτης των μερισμάτων πρέπει, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, να είναι νομικό πρόσωπο, κατά τα οριζόμενα στην περίπτ. γ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013 και όχι νομική οντότητα. Κατά συνέπεια, τα μερίσματα που καταβάλλονται από μια κοινοπραξία σε μια νομική οντότητα δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου αυτού και δεν απαλλάσσονται της παρακράτησης φόρου. Ειδικά στην περίπτωση, που μέλος της κοινοπραξίας είναι υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρίας εγκατεστημένο στην Ελλάδα και δεδομένου ότι αυτό θεωρείται νομικό πρόσωπο, οι προϋποθέσεις του άρθρου 63, προκειμένου για τη χορήγηση της απαλλαγής από την παρακράτηση φόρου, θα πρέπει να εξετάζονται στο επίπεδο του κεντρικού του (αριθ. ΠΟΛ.1039/2015 εγκύκλιος).

4. Ποια είναι η διαδικασία τεκμηρίωσης της πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 63 του ν. 4172/2013 προκειμένου να μην ενεργείται παρακράτηση φόρου;

Κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 63 του ν. 4172/2013 εκδόθηκε η ΠΟΛ.1036/2015 (Β' 247, ΑΔΑ: ΩΣ3ΧΗ-ΗΔΓ) Απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, με την οποία καθορίστηκαν οι αναγκαίες τεχνικές λεπτομέρειες για την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων.

Ειδικότερα, για την τεκμηρίωση της πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 63, απαιτείται η συμπλήρωση και προσκόμιση του εντύπου εφαρμογής (Παράρτημα Α) της αριθ. ΠΟΛ.1036/2015 Απόφασης, από το νομικό πρόσωπο, που καταβάλλει τα μερίσματα και το οποίο συνυποβάλλεται κάθε φορά με τη δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου, που ορίζεται από τις διατάξεις της αριθ. ΠΟΛ.1011/2014 (Β' 8, ΑΔΑ: ΒΙ6ΜΗ-Χ6Σ) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

Κατά την προσκόμιση του σχετικού εντύπου, ο υπόχρεος σε παρακράτηση μπορεί αντί της συμπλήρωσης του πίνακα VI του Παραρτήματος Α (Πιστοποιητικό της Αρμόδιας Φορολογικής Αρχής του Κ.-Μ. της Ε.Ε.), να προσκομίσει αντίστοιχο Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας από την Αρμόδια Φορολογική Αρχή του κράτους Μέλους της Ε.Ε του δικαιούχου των διανεμόμενων κερδών, προκειμένου να εκπληρωθεί η σχετική προϋπόθεση που προβλέπεται από τις ίδιες διατάξεις.

Αν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους λαμβάνουν χώρα περιοδικές καταβολές, το σχετικό έντυπο εφαρμογής συνυποβάλλεται κάθε φορά με τη δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου που ορίζεται από τις διατάξεις της αριθ. ΠΟΛ.1011/2014 Απόφασης.

5. Στην περίπτωση, που ο λήπτης των μερισμάτων δεν πληροί την προϋπόθεση διακράτησης του ποσοστού συμμετοχής (24 μήνες), κατά τον χρόνο χορήγησης του φορολογικού πλεονεκτήματος, διενεργείται παρακράτηση φόρου;

Με βάση τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 63 του ν. 4172/2013, στις περιπτώσεις που ο λήπτης φορολογούμενος δεν πληροί την προϋπόθεση διακράτησης του ποσοστού συμμετοχής (24 μήνες), κατά τον χρόνο χορήγησης του φορολογικού πλεονεκτήματος, αλλά πληροί τις λοιπές προϋποθέσεις του ίδιου άρθρου, μπορεί προσωρινά να μην προβεί σε παρακράτηση φόρου, με την προϋπόθεση ότι θα καταθέσει εγγύηση στη Φορολογική Διοίκηση, ίση με το ποσό του φόρου, που θα όφειλε να καταβάλλει σε περίπτωση μη χορήγησης 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.

Για παράδειγμα, ανώνυμη εταιρεία «Α» (θυγατρική) για το φορολογικό έτος που λήγει 31.12.201X, αποφασίζει τη διανομή μερισμάτων ύψους 3.000.000 ευρώ στην αλλοδαπή μητρική της «Β», η οποία συμμετέχει στο κεφάλαιό της κατά ποσοστό 30%, χωρίς όμως η «Β» να πληροί, κατά το χρόνο λήψης της απόφασης διανεμόμενων κερδών από το ημεδαπό νομικό πρόσωπο «Α», την προϋπόθεση διακράτησης του ποσοστού συμμετοχής (24 μήνες).

Ως εκ τούτου, η ανώνυμη εταιρεία «Α» μπορεί να ζητήσει απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου 15% στα διανεμόμενα κέρδη προς την «Β», εφόσον καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση εγγύηση, ύψους $(0,15/0,85 \times 2.550.000 \text{ ευρώ}) = 450.000 \text{ ευρώ}$.

Επισημαίνεται ότι, σε περίπτωση που προβλέπεται μικρότερος συντελεστής με βάση τη διμερή Σ.Α.Δ.Φ. χρησιμοποιείται ο υπόψη συντελεστής παρακράτησης, προκειμένου να υπολογίζεται το σχετικό ποσό της εγγύησης. Επίσης, σε περίπτωση που από τη διμερή Σ.Α.Δ.Φ. προκύπτει μηδενικός συντελεστής παρακράτησης, δεν υπολογίζεται κανένα ποσό εγγύησης, ούτε κατατίθεται αυτή στη Φορολογική Διοίκηση.

Η απαλλαγή καθίσταται οριστική και η εγγύηση λήγει κατά την ημερομηνία που συμπληρώνονται είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής.

Η εγγυητική επιστολή θα πρέπει να κατατίθεται κάθε φορά χειρόγραφα στην αρμόδια Φορολογούσα Αρχή (Δ.Ο.Υ.) μέχρι την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου που ορίζεται από τις διατάξεις της αριθ.

ΠΟΛ.1011/2014 Απόφασης, τα στοιχεία της οποίας θα πρέπει να αναγράφονται και στο σχετικό Πίνακα VII του έντυπου (ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α), που έχει προβλεφθεί για το σκοπό αυτό.

6. Η κατάθεση εγγυητικής επιστολής είναι υποχρεωτική;

Όχι. Σε περίπτωση κατά την οποία ο υπόχρεος σε παρακράτηση φόρου στην Ελλάδα

δεν καταθέσει εγγυητική επιστολή, θα προβεί σε παρακράτηση φόρου στα καταβαλλόμενα μερίσματα και κατά τον χρόνο της συμπλήρωσης της προϋπόθεσης της διετίας η ενδιαφερόμενη εταιρεία (ημεδαπή ή αλλοδαπή), σε βάρος της οποίας έγινε η παρακράτηση φόρου μπορεί να ζητήσει την επιστροφή του παρακρατηθέντος φόρου. Για τον σκοπό αυτό πρέπει να υποβάλει στη Δ.Ο.Υ., στην οποία αποδόθηκε ο παρακρατηθείς φόρος, το σχετικό έντυπο (ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α' της αριθ. ΠΟΛ.1036/2015 Απόφασης), το οποίο χρησιμοποιείται και ως αίτηση επιστροφής φόρου. Το ατομικό φύλλο έκπτωσης εκδίδεται στο όνομα της ημεδαπής εταιρίας που κατέβαλλε τα ποσά, δεδομένου ότι αυτή είχε αποδώσει τον παρακρατηθέντα φόρο στο Δημόσιο και επομένως σε βάρος της είχε γίνει η σχετική βεβαίωση (για ολόκληρο το καταβαλλόμενο ποσό). Το ποσό του φόρου, αφού θα διενεργείται ο σχετικός έλεγχος θα κατατίθεται σε τραπεζικό λογαριασμό του δικαιούχου, τα στοιχεία του οποίου δηλώνονται από τον ίδιο στον σχετικό πίνακα του πιο πάνω σχετικού εντύπου.

Κεφάλαιο Τρίτο: Κανόνες απαγόρευσης των καταχρήσεων

1. Ποια είναι η φορολογική αντιμετώπιση των εισπραττόμενων μερισμάτων σε περίπτωση υβριδικών/συμμετοχικών δανείων (hybrid profit participating loans);

Με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 48 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι οι διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 48 δεν εφαρμόζονται στις περιπτώσεις υβριδικών/συμμετοχικών δανείων, δηλαδή χρηματοοικονομικών εργαλείων που μπορούν να χρησιμοποιηθούν από τις επιχειρήσεις, με σκοπό την αποφυγή φορολόγησης εισοδημάτων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων (Οδηγία 2014/86/ΕΕ), καθόσον στις περιπτώσεις αυτές το ίδιο ποσό αντιμετωπίζεται ως κεφάλαιο (equity), σε επίπεδο μητρικής εταιρείας και ως δάνειο (debt), σε επίπεδο θυγατρικής εταιρείας (αριθ. ΠΟΛ.1181/2016 - ΑΔΑ: 64Μ3Η-2ΦΚ εγκύκλιος του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών).

2. Υφίστανται στην εσωτερική νομοθεσία διατάξεις, προκειμένου να αντιμετωπιστούν οι περιπτώσεις ρυθμίσεων που δεν θεωρούνται γνήσιες ως προς την εφαρμογή της Οδηγίας Μητρικών - Θυγατρικών (άρθρα 48 και 63 του ν. 4172/2013);

Με τις διατάξεις της παρ. 40 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, ενσωματώθηκε στην ελληνική νομοθεσία η Οδηγία 2015/121/ΕΕ του Συμβουλίου, αναφορικά με την υιοθέτηση ενός ελάχιστου κοινού γενικού κανόνα απαγόρευσης των καταχρήσεων, ως αντίβαρο των πρακτικών του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού και την αποτροπή καταστάσεων φοροαποφυγής με την κατάχρηση των διατάξεων της Οδηγίας Μητρικών- Θυγατρικών
Επισημαίνεται ότι μετά την ενσωμάτωση της υπόψη Οδηγίας στο εσωτερικό δίκαιο, οι καταστάσεις κατάχρησης της Οδηγίας Μητρικών-Θυγατρικών (άρθρα 48 και 63 του Κ.Φ.Ε.) θα αντιμετωπίζονται με τον κανόνα αυτόν, δηλαδή με τις διατάξεις της παραγράφου 40 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 και όχι με τον γενικό αντικαταχρηστικό κανόνα (άρθρο 38 ν.4174/2013), καθόσον ως ειδικότερες οι διατάξεις αυτές κατισχύουν. Εξάλλου, η διατύπωση του υπόψη αντικαταχρηστικού κανόνα έχει ευρύτερο πεδίο εφαρμογής, με αποτέλεσμα να είναι πιο αποτελεσματική η αντιμετώπιση του επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού, σε σύγκριση με τον γενικό αντικαταχρηστικό κανόνα, ο οποίος εξειδικεύει συγκεκριμένες τεχνητές διευθετήσεις

(αριθ. ΠΟΛ.1181/2016 εγκύκλιος).

ΝΟΜΟΙ/ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ/ ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ/ΕΠΤΡΑΦΑ	ΤΙΤΛΟΣ
v. 4174/2013 (Α' 170)	Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις.
v. 4172/2013 (Α' 167)	Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις.
v. 4072/2012 (Α' 86)	Βελτίωση επιχειρηματικού περιβάλλοντος - Νέα εταιρική μορφή - Σήματα - Μεσίτες Ακινήτων - Ρύθμιση θεμάτων ναυτιλίας, λιμένων και αλιείας και άλλες διατάξεις.
ΠΟΛ.1036/2015 (Β' 247, ΑΔΑ: ΩΣ3ΧΗ-ΗΔΓ) Απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών	Καθορισμός εντύπων εφαρμογής, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Ν. 4172/2013, αναφορικά με την απαλλαγή παρακράτησης φόρου ενδοομικών πληρωμών.
ΠΟΛ.1011/2014 (Β' 8, ΑΔΑ: ΒΙ6ΜΗ-Χ6Σ) Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών	Καθορισμός του τρόπου υποβολής, καθώς και του τύπου και περιεχομένου της δήλωσης απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4172/2013.
ΠΟΛ.1181/2016 (ΑΔΑ: 64Μ3Η-2ΦΚ) Εγκύκλιος του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών	Παροχή διευκρινίσεων για τις διατάξεις των άρθρων 48 παράγραφος 6 και 72 παράγραφος 40 του Κ.Φ.Ε., όπως προστέθηκαν με το άρθρο 8 του ν.4378/2016 σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών.
ΠΟΛ. 1232/2015 (ΑΔΑ: 7Τ9ΔΗ-Λ76) Εγκύκλιος της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών	Φορολογική μεταχείριση εισπραττόμενων μερισμάτων ημεδαπής μητρικής εταιρείας από αλλοδαπή θυγατρική της με έδρα σε τρίτη χώρα με την οποία υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ..
ΠΟΛ. 1166/2015 (ΑΔΑ: 7Ξ60Η-9ΒΝ) Εγκύκλιος της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών	Αρμόδια Φορολογική Αρχή στην ημεδαπή για τεκμηρίωση πλήρωσης των προϋποθέσεων κατ' εφαρμογή των διατάξεων των Οδηγιών 2011/96/ΕΕ (Μητρικών - Θυγατρικών) και 2003/49/ΕΚ (Τόκων - Δικαιωμάτων Συνδεδεμένων Εταιρειών).
ΠΟΛ.1121/2015 (ΑΔΑ: 6ΩΗΩΗ-5ΓΡ) Εγκύκλιος της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών	Φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων που λαμβάνουν νομικά πρόσωπα από την κοινοπραξία στην οποία συμμετέχουν.
ΠΟΛ.1039/2015 (ΑΔΑ: ΨΩΔ0Η-311) Εγκύκλιος της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών	Οδηγίες για την εφαρμογή των άρθρων 48 και 63 του ν.4172/2013, αναφορικά με την απαλλαγή ενδοομικών μερισμάτων και παρακράτησης φόρου ενδοομικών πληρωμών.
ΔΕΑΦ Β 1106280 ΕΞ 2015/5.8.2015 (ΑΔΑ: Ω1Ο4Η-ΞΦ5) Έγγραφο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών	Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 του ν. 4172/2013.
Δ.ΟΡΓΔ 1008736 ΕΞ 2019/18.1.2019 Έγγραφο της Αναπληρώτριας Προϊσταμένης της Γενικής Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης & Ανθρώπινου Δυναμικού	Περί των υπηρεσιών, των φορέων και των προσώπων που διενεργούν μεταφράσεις αλλοδαπών δημοσίων εγγράφων, τα οποία οι ενδιαφερόμενοι προσκομίζουν στις υπηρεσίες της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), για τη διεκπεραίωση υποθέσεών τους.