

Άρθρα Απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων :Φορολογική μεταχείριση (απαλλαγή) των ενδοομιλικών μερισμάτων –Πρακτικά παραδείγματα (Update1)

(Απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων :Φορολογική μεταχείριση (απαλλαγή) των ενδοομιλικών μερισμάτων–Πρακτικά παραδείγματα) (Update1)

Κατηγορία: Φορολογία Εισοδήματος

ΝΑΣΟΠΟΥΛΟΣ Α. ΑΝΤΩΝΙΟΣ

ΟΙΚΟΝΟΜΟΛΟΓΟΣ – ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΣ
ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ ΣΤΟ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟ ΤΜΗΜΑ ΤΟΥ
«ΙΝΣΤΙΤΟΥΤΟΥ ΕΚΠΑΙΔΕΥΣΗΣ ΣΩΜΑΤΟΣ
ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ (Ι.Ε.Σ.Ο.Ε.Λ.)»

Με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) «**N.4172/2013 Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013)**», στο Κεφαλαίο Β΄-**ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ**, πραγματεύεστε τα άρθρα 47 έως 57.

Ειδικότερα στο άρθρο 48, ορίζονται οι προϋποθέσεις απαλλαγής από φόρο των ενδοομιλικών μερισμάτων. Ας δούμε τι αναφέρει η αιτιολογική έκθεση του Ν.4172/2013

Η αιτιολογική έκθεση για το άρθρο 48 του ν. 4172/2013 αναφέρει τα εξής :

«Οι διατάξεις του άρθρου αυτού κρίνονται απαραίτητες προκειμένου να αντιμετωπισθούν περιορισμοί, μειονεκτήματα ή στρεβλώσεις του υφιστάμενου φορολογικού συστήματος με την εισαγωγή ουδέτερων φορολογικών κανόνων για να ενισχυθεί η ανταγωνιστική θέση των ελληνικών επιχειρήσεων διεθνώς. Ειδικότερα, ορίζεται η φορολογική μεταχείριση (απαλλαγή) των ενδοομιλικών μερισμάτων που εισπράττουν φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, καθώς και οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται προκειμένου να τύχουν της απαλλαγής τα πιο πάνω εισοδήματα που αποκτούν τα εν λόγω πρόσωπα.

Τα παραπάνω ισχύουν επίσης για νομικά πρόσωπα που δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, εφόσον το ενδοομιλικό μέρισμα συνδέεται με επιχειρηματικές δραστηριότητες που διεξάγονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα εντός ή μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα. Επιπλέον, για την εφαρμογή της απαλλαγής σε περιπτώσεις διανομής κερδών σε λήπτη φορολογούμενο που δεν έχει διακρατήσει το ελάχιστο προβλεπόμενο ποσοστό συμμετοχής καθορίζεται ειδική διαδικασία προσωρινής απαλλαγής με παροχή εγγυήσεων στη φορολογική διοίκηση».

Με τις διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) επεκτείνεται η μέθοδος της απαλλαγής, που ίσχυε για τα ενδοομιλικά μερίσματα από εταιρίες της Ε.Ε. και για τα εισπραττόμενα μερίσματα από ημεδαπά νομικά πρόσωπα, εφόσον βέβαια πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου αυτού (ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής, χρόνος διακράτησης αυτού, κλπ.)

Το άρθρο 48 του ν. 4172/2013 αναφέρει :

1. Τα ενδοομιλικά μερίσματα που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας απαλλάσσονται από το φόρο, εάν το νομικό πρόσωπο που προβαίνει στη διανομή:

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

Αναφορικά με το νομικό πρόσωπο που διανέμει το μέρισμα, σύμφωνα με την περίπτωση θ΄ του Πίνακα των εταιριών του Μέρους Α΄ του Παραρτήματος Ι, που αναφέρονται στο άρθρο 2 (στοιχείο α΄ περίπτωση ι) της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών, στις εταιρείες του ελληνικού δικαίου περιλαμβάνονται η «ανώνυμη εταιρεία», η «εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.)», καθώς και οι προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.), που έχουν συσταθεί βάσει του ελληνικού δικαίου και υπόκεινται σε φορολογία ανωνύμων εταιριών στην Ελλάδα.

Ο καταβάλλον 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 (Α.Ε. και Ε.η.Ε.), οι ΙΚΕ, καθώς και οι προσωπικές εταιρίες, οι οποίες πλέον υπόκεινται σε φορολογία εταιρειών στην Ελλάδα.

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 χαρακτηρίζονται ως εταιρίες και περαιτέρω με βάση τις διατάξεις του νέου Κ.Φ.Ε. υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στην Ελλάδα πλην όμως δεν χαρακτηρίζονται ως νομικά πρόσωπα με βάση την περ. 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.**

β) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους-μέλους της ΕΕ, σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται κάτοικος τρίτου κράτους εκτός ΕΕ κατ' εφαρμογήν όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και

γ) 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 οποιοδήποτε άλλον φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

Όσον αφορά στο φόρο εισοδήματος που αναφέρεται στην πιο πάνω περίπτωση γ', στο Μέρος Β' του Παραρτήματος Ι της ίδιας οδηγίας αναφέρεται ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα στην Ελλάδα.

Επομένως, οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται στα ημεδαπά νομικά πρόσωπα που διανέμουν μερίσματα και έχουν τη νομική μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας καθώς και των προσωπικών εταιρειών, οι οποίες πλέον υπόκεινται στη φορολογία νομικών προσώπων.

Αντίθετα, οι διατάξεις αυτές δεν εφαρμόζονται στις κοινοπραξίες που διανέμουν κέρδη, δεδομένου ότι σύμφωνα με την περίπτωση δ' του άρθρου 2 του παρόντος Κ.Φ.Ε., αυτές θεωρούνται νομικές οντότητες (ΠΟΛ. 1121/15.6.2015).

δ) ο λήπτης φορολογούμενος 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

ε) το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής διακρατείται τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες.

Αναφορικά με τον λήπτη του μερίσματος, θα πρέπει αυτός, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, να είναι νομικό πρόσωπο της περιπτώσεως γ' του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε όπως κεφαλαιουχικές και προσωπικές εταιρείες.

Περίπτωση γ' του άρθρου 2 Ν.4172/2013

γ) «νομικό πρόσωπο»: κάθε επιχείρηση ή εταιρεία με νομική προσωπικότητα ή ένωση επιχειρήσεων ή εταιρειών με νομική προσωπικότητα,

Συνεπώς τα μερίσματα που εισπράττει συνεταιρισμός, νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κοινωνία, κλπ. από συνδεδεμένο πρόσωπο, δεν απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος, επειδή τα πρόσωπα αυτά (λήπτες του μερίσματος) θεωρούνται νομικές οντότητες.

Παράδειγμα 1:

Στο φορολογικό έτος 2015, η ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία «Σ.Δ. Α.Ε.» που θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας με βάση των Κ.Φ.Ε., εισέπραξε τα εξής μερίσματα:

1. από την ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία «ΕΝΑ Α.Ε.» που θεωρείται φορολογικός κάτοικος Ελλάδας με βάση των Κ.Φ.Ε. με συμμετοχή, πέραν των δεκαέξι ετών, με ποσοστό 30%, ποσό 300.000,00 € και

2. Από την Ισπανικού δικαίου εταιρεία « ELA sociedad anónima » (φορολογικός κάτοικος Ισπανίας) με συμμετοχή, πέραν των πέντε ετών, με ποσοστό 40%, ποσό 400.000,00 €.

Τα πιο πάνω έσοδα της ανώνυμης εταιρείας «Σ.Δ. Α.Ε.» συνολικού ποσού 700.000,00 € (300.000,00 € + 400.000,00 €) δε θα υπαχθούν σε φόρο εισοδήματος στο φορολογικό έτος 2015, επειδή τόσο στη λήπτρια εταιρεία όσο και στις εταιρείες που διένειμαν τα μερίσματα πληρούνται οι προϋποθέσεις α΄ έως και ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 48 του Ν. 4172/2013.

Με βάση την ΠΟΛ.1039/26.01.2015, τα ληφθέντα μερίσματα, που απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος με βάση τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, απεικονίζονται σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού που δε φέρει τον όρο «αφορολόγητο», σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 12 της εγκυκλίου ΠΟΛ.1007/2.1.2014, εφόσον ο λήπτης του μερίσματος τηρεί διπλογραφικά βιβλία, ανεξάρτητα από την επάρκεια κερδών στο φορολογικό έτος εντός του οποίου λήφθηκαν τα μερίσματα.

Στην περίπτωση κατά την οποία διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί το αποθεματικό αυτό ή μέρος του, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013, δηλαδή αυτό δεν προστίθεται στα κέρδη της επιχείρησης από επιχειρηματική δραστηριότητα. Όμως, υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 15%, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του Ν. 4172/2013, καθόσον θεωρείται ότι εμπίπτει στην έννοια των διανεμομένων κερδών με βάση τις διατάξεις των άρθρων 62 και 64 του ίδιου νόμου.

Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου καταλαμβάνουν και τα ενδοομιλικά μερίσματα που διανέμονται από εταιρείες της Ευρωπαϊκής Ένωσης σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα, εφόσον βέβαια πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου αυτού (ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής, χρόνος διακράτησης αυτού, κλπ.).

Σημείωση :

- Τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 48, εφαρμόζονται ανάλογα και για τα μερίσματα που εισπράττει νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας από νομικό πρόσωπο με έδρα την Ελβετία, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 15 της Συμφωνίας μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας που κυρώθηκε με το ν.3363/2005(ΠΟΛ.1085/11.6.2010 εγκύκλιος της Δ/σης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων).

ΛΗΠΤΗΣ ΤΟΥ ΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ	ΚΑΤΑΒΑΛΛΩΝ ΤΟ ΜΕΡΙΣΜΑ
<ul style="list-style-type: none">• Α.Ε. – Ε.Π.Ε. – Ι.Κ.Ε. – Ο.Ε. – Ε.Ε• ΜΟΝΙΜΗ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΚΡΑΤΟΥΣ - ΜΕΛΟΥΣ Ε.Ε.	<ul style="list-style-type: none">• ΝΟΜΙΚΟ ΠΡΟΣΩΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΚΑΤΟΙΚΟΣ ΚΡΑΤΟΥΣ – ΜΕΛΟΥΣ Ε.Ε.• ΝΟΜΙΚΟ ΠΡΟΣΩΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΚΑΤΟΙΚΟΣ ΕΛΒΕΤΙΑΣ (ΠΟΛ.1085/11.6.2010)

- Για την τεκμηρίωση της πλήρωσης των προϋποθέσεων του άρθρου 48 το νομικό πρόσωπο που λαμβάνει τα μερίσματα δεν συμπληρώνει ειδικό έντυπο κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 5 του ίδιου άρθρου, καθόσον για την εκπλήρωση της συνδρομής των προϋποθέσεων για την εφαρμογή του άρθρου αυτού έχει ενσωματωθεί στο έντυπο φορολογίας εισοδήματος, ειδικός πίνακας ο οποίος συμπληρώνονται μαζί τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος στις αντίστοιχες προθεσμίες υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους μέσα στο οποίο αποκτήθηκαν τα υπόψη εισοδήματα, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 68 του ίδιου νόμου.(Βλέπε παρακάτω)

Πίνακας 4: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 48 Ν.4172/2013											
Πίνακας 4Α: ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΤΟΥ ΑΡΘ. 48 Ν.4172/2013 ΠΟΥ ΚΑΤΕΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟΝ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔ/ΤΟΣ											
α/α	Χώρα	Α.Φ.Μ.	Επωνυμία	Πλήρης Διεύθυνση	% Συμμετοχής	Ημ/νία κτήσης της συμμετοχής	Ποσό				
1.											
2.											
3.											
4.											
5.											
ΣΥΝΟΛΑ											
Πίνακας 4Β: ΣΥΝΔΡΟΜΗ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΑΡΘ. 48 Ν.4172/2013											
1. Ο δικαιούχος (νομικό πρόσωπο) κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον 10%, επί τουλάχιστον δύο (2) έτη, της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που προβαίνει στη διανομή.							<table border="1"> <tr><td>ΝΑΙ</td><td>1</td></tr> <tr><td>ΟΧΙ</td><td>1</td></tr> </table>	ΝΑΙ	1	ΟΧΙ	1
ΝΑΙ	1										
ΟΧΙ	1										
2. Ο καταβάλλων τα διανεμόμενα κέρδη (νομικό πρόσωπο) περιλαμβάνεται στους τύπους των εταιρειών που απαριθμούνται στο Μέρος Α του Παραρτήματος Ι της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ.							<table border="1"> <tr><td>ΝΑΙ</td><td>1</td></tr> <tr><td>ΟΧΙ</td><td>1</td></tr> </table>	ΝΑΙ	1	ΟΧΙ	1
ΝΑΙ	1										
ΟΧΙ	1										
3. Ο καταβάλλων τα διανεμόμενα κέρδη (νομικό πρόσωπο) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό τρίτο κράτος.							<table border="1"> <tr><td>ΝΑΙ</td><td>1</td></tr> <tr><td>ΟΧΙ</td><td>1</td></tr> </table>	ΝΑΙ	1	ΟΧΙ	1
ΝΑΙ	1										
ΟΧΙ	1										
4. Ο καταβάλλων τα διανεμόμενα κέρδη (νομικό πρόσωπο) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Μέρος Β του Παραρτήματος Ι της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιονδήποτε άλλο φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.							<table border="1"> <tr><td>ΝΑΙ</td><td>1</td></tr> <tr><td>ΟΧΙ</td><td>1</td></tr> </table>	ΝΑΙ	1	ΟΧΙ	1
ΝΑΙ	1										
ΟΧΙ	1										
<p>ΥΠΕΥΘΥΝΗ ΔΗΛΩΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΥ / ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΥ</p> <p>Δηλώνω ότι πληρείται η ως άνω προϋπόθεση 1 του Πίνακα 4Β και ότι θα προσκομίσω στην ελεγκτική αρχή, όταν μου ζητηθεί τα σχετικά έγγραφα που βεβαιώνουν τις προϋποθέσεις 2, 3 και 4 του Πίνακα 4Β.</p> <p style="text-align: right;"><table border="1"><tr><td>ΝΑΙ</td><td>1</td></tr></table></p>								ΝΑΙ	1		
ΝΑΙ	1										
Πίνακας 4Γ: ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΓΓΥΗΤΙΚΗΣ ΕΠΙΣΤΟΛΗΣ ΥΠΕΡ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ											
Ποσό εισπραττόμενων κερδών						Π Ο Σ Α					
Συντελεστής φορολογίας εισοδήματος του νομικού προσώπου ή της μόνιμης εγκατάστασης											
Ποσό εγγύησης προς τη Φορολογική Αρχή											
Ημερομηνία και αριθμός της εγγυητικής επιστολής							___/___/___				

ΕΝΤΥΠΟ Ν

2. Η προηγούμενη παράγραφος ισχύει επίσης 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. (Ν.4254/7.4.2014)

Η απαλλαγή των μερισμάτων από τον φόρο εισοδήματος περιλαμβάνει και τα μερίσματα που εισπράττονται από μόνιμες εγκαταστάσεις εταιρειών άλλων κρατών-μελών που βρίσκονται στην Ελλάδα και προέρχονται από θυγατρικές εταιρείες τους εγκαταστημένες σε ένα άλλο κράτος-μέλος.

Δηλαδή, με τις υπόψη διατάξεις παρέχεται απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος και για τα μερίσματα που εισπράττουν δικαιούχες μόνιμες εγκαταστάσεις εταιρειών άλλων κρατών μελών και προέρχονται από τις θυγατρικές τους σε ένα άλλο κράτος - μέλος εφόσον πληρούνται στο επίπεδο της μόνιμης εγκατάστασης και οι λοιπές προϋποθέσεις του άρθρου αυτού (ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής, διακράτηση ελάχιστου ποσοστού, κλπ.). Κατά τα λοιπά έχουν εφαρμογή και για την περίπτωση αυτή τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο

Παράδειγμα 2

Στο φορολογικό έτος 2015, το υποκατάστημα της γερμανικής εταιρείας «VKT Aktiengesellschaft» στην Ελλάδα το οποίο είναι φορολογούμενο στην Ελλάδα, εισέπραξε από την από την γαλλική εταιρεία «EKT société anonyme» που είναι φορολογικός κάτοικος Γαλλίας, της οποίας κατέχει πέραν των επτά (8) ετών μετοχές που καλύπτουν το 35% του μετοχικού της κεφαλαίου, μερίσμα ποσού 150.000,00 €.

Το πιο πάνω έσοδο του γερμανικού υποκαταστήματος «VKT Aktiengesellschaft» δε θα υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος στο φορολογικό έτος 2015, επειδή τόσο στη λήπτρια επιχείρηση όσο και στην γαλλική εταιρεία «EKT société anonyme» που διένειμε το μερίσμα πληρούνται οι προϋποθέσεις α΄ έως και ε΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 48 του Ν. 4172/2013.

Το πιο πριν αφορολόγητο έσοδο τηρείται σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικών που δεν φέρει τον όρο «αφορολόγητο», σύμφωνα με το τρίτο εδάφιο της παραγράφου 12 της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1007/2.1.2014.

Σύμφωνα με τις οδηγίες της ΠΟΛ. 1039/2015, οι διατάξεις της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται και για τα μερίσματα που εισπράττει νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας από νομικό πρόσωπο με έδρα την Ελβετία, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 15 της Συμφωνίας μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας που κυρώθηκε με το Ν. 3363/2005 (ΠΟΛ. 1085/14.6.2010 εγκύκλιος της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων).

3. Εάν διανέμονται κέρδη από νομικό πρόσωπο σε λήπτη φορολογούμενο που δεν έχει διακρατήσει το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής επί είκοσι τέσσερις (24) μήνες, αλλά πληρούται η προϋπόθεση γ' της παραγράφου 1, ή αυτή της παραγράφου 2, ο λήπτης φορολογούμενος μπορεί προσωρινά να ζητήσει την απαλλαγή που προβλέπεται στις εν λόγω παραγράφους, 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.

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 είκοσι τεσσάρων (24) μηνών, η εγγύηση καταπίπτει υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου κατά την ημερομηνία αυτή.

Στην περίπτωση κατά την οποία ο λήπτης του μερίσματος δεν έχει εξαντλήσει τη διετία για την κατοχή του ελάχιστου ποσοστού, αλλά υπόκειται στο φόρο εισοδήματος, αυτός μπορεί προσωρινά να ζητήσει να μη φορολογηθεί το μέρισμα που εισπράχθηκε.

Επισημαίνεται ότι ο χρόνος διακράτησης είναι το χρονικό διάστημα από την ημερομηνία απόκτησης της συμμετοχής μέχρι την ημερομηνία που λήφθηκε η απόφαση διανομής των μερισμάτων από τα αρμόδια όργανα του καταβάλλοντος νομικού προσώπου ή προκειμένου για τα κέρδη που διανέμουν οι προσωπικές εταιρείες μέχρι το χρόνο διανομής αυτών στα τα μέλη τους.

Για να απαλλαγεί από τη φορολογία του μερίσματος, ο λήπτης θα πρέπει να καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση εγγυητική επιστολή υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου για ποσό ίσο με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να καταβάλει σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλαγής. Ως φορολογητέο μέρισμα λαμβάνεται το ποσό του εισπραχθέντος μερίσματος μετά την αναγωγή του σε μικτό ποσό με την προσθήκη του φόρου εισοδήματος που αναλογεί σε αυτό και του παρακρατηθέντος φόρου.

Δηλαδή το εισπραχθέν μέρισμα θα αναχθεί σε κέρδος προ φορολογίας. Κατόπιν τούτου, το ποσό της εγγυητικής επιστολής προσδιορίζεται ως εξής:

Ποσό εγγυητικής επιστολής = Μικτό Ποσό Μερίσματος × Συντελεστής Φορολογίας Εισοδήματος.

Με την οδηγία της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων με Αριθμό Πρωτοκόλλου ΔΕΑΦ Β1106280 ΕΞ 2015/05.08.2015, γίνεται δεκτό ότι στην περίπτωση κατά την οποία ο χρόνος διακράτησης (διετία) εξαντληθεί πριν την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους εντός του οποίου αποκτήθηκε το σχετικό μέρισμα, δεν απαιτείται η κατάθεση εγγυητικής επιστολής, προκειμένου να χορηγηθεί η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος, επειδή η απαλλαγή έχει πλέον καταστεί οριστική.

Σε περίπτωση που ο λήπτης του μερίσματος δεν επιλέξει να ζητήσει απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος με κατάθεση εγγυητικής επιστολής, το έσοδο από το ληφθέν μέρισμα θα συμπεριληφθεί στα προς φορολογία κέρδη και κατά το χρόνο της συμπλήρωσης των 24 μηνών του χρόνου διακράτησης θα πρέπει ο φορολογούμενος να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του οικείου φορολογικού έτους προκειμένου να δηλωθεί το μέρισμα αυτό ως απαλλασσόμενο έσοδο.

Παράδειγμα 3:

Η ελληνική ανώνυμη εταιρεία «ΑΒΓ Α.Ε.» (φορολογικός κάτοικος Ελλάδας) στο φορολογικό έτος 2015 (1.1.2015 – 31.12.2015) εισέπραξε € 450.000,00 (καθαρό ποσό) το οποίο αφορά σε μέρισμα από συμμετοχή με ποσοστό 20% στη θυγατρική εταιρεία «K-D sociedad anónima», με έδρα στην Ισπανία (φορολογικός κάτοικος Ισπανίας), στην οποία εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 4172/2013 εκτός από την προϋπόθεση διακράτησης των 24 μηνών.

Σύμφωνα με σχετική βεβαίωση της αρμόδιας ισπανικής φορολογικής αρχής, προκύπτει ότι τα κέρδη από τα οποία διανεμήθηκε το μέρισμα φορολογήθηκαν με συντελεστή 36% και επί του μερίσματος παρακρατήθηκε φόρος μερισμάτων με συντελεστή 10%.

Κατόπιν των ανωτέρω, προκειμένου η εταιρεία ΑΒΓ Α.Ε. να μη φορολογηθεί για το μέρισμα που εισέπραξε θα πρέπει να καταθέσει στη Φορολογική Διοίκηση εγγυητική επιστολή υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου της οποίας το ποσό προς διορίζεται ως κατωτέρω:

Λεδομένα	Πόσο
Καθαρό ποσό μερίσματος	450.000,00 €
Πλέον:	
Παρακρατηθείς φόρος επί του μερίσματος	
$450.000,00 \text{ €} \div 0,90 \times 0,10$	50.000,00 €
Διανεμηθέν μέρισμα	500.000,00 €
Πλέον:	
Καταβληθείς φόρος εισοδήματος	
$500.000,00 \text{ €} \div 0,64 \times 0,36$	281.250,00 €
Μικτό μέρισμα	781.250,00 €
Συντελεστής φορολογίας	0,29
Ποσό εγγυητικής επιστολής	226.562,50 €

4. Εάν η διανομή κερδών που αναφέρεται στην παράγραφο 1 και 2 προκύπτει από συμμετοχή σε άλλο νομικό πρόσωπο, ο φορολογούμενος δεν μπορεί να εκπέσει τις επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή.

Στην περίπτωση κατά την οποία ο λήπτης (μητρική εταιρεία) του μερίσματος, από συμμετοχή σε θυγατρική εταιρεία, πραγματοποιεί επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή, οι δαπάνες αυτές δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά του, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου.

Το νόημα της παραγράφου αυτής είναι ότι εφόσον το εισόδημα (εισπραττόμενο μέρισμα) απαλλάσσεται της φορολογίας με βάση τις προϋποθέσεις του άρθρου 48, τότε οι τυχόν δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί και συνδέονται με αυτή τη συμμετοχή, όπως συμβολαιογραφικά έξοδα, φόροι, αμοιβές τρίτων, κλπ., καθώς και τυχόν χρηματοοικονομικά έξοδα (τόκοι δανείων για την απόκτηση των συμμετοχών), κλπ., δεν εκπίπτουν στο σύνολό τους. Επίσης, οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 48 του ν.4172/2013 εφαρμόζονται ανεξάρτητα αν μεταβάλλεται το ποσοστό συμμετοχής στη θυγατρική εταιρεία.

Επομένως, οι υπόψη διατάξεις καταλαμβάνουν και τις περιπτώσεις που οι σχετικές δαπάνες (π.χ. τόκοι δανείων) πραγματοποιούνται όχι μόνο για την απόκτηση της συμμετοχής, αλλά και για τη χρηματοδότηση μίας ήδη υφιστάμενης θυγατρικής εταιρείας, ανεξάρτητα εάν η χρηματοδότηση αυτή διευρύνει τη δυνατότητα κτήσης αφορολόγητου εσόδου (ενδοομιλικού μερίσματος), καθόσον το πεδίο εφαρμογής των υπόψη διατάξεων δεν συνδέεται με την μεταβολή του ποσοστού συμμετοχής, αλλά με τυχόν δαπάνες που συνδέονται με την συμμετοχή σε νομικό πρόσωπο που πληροί τις προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 48 του ίδιου νόμου.

Για παράδειγμα (Αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1131644 ΕΞ 2016) , οι τόκοι ομολογιακού δανείου που καταβάλλει μητρική εταιρεία, το ποσό του οποίου διατίθεται για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου θυγατρικών τους, οι οποίες στη συνέχεια προβαίνουν σε αύξηση του μετοχικού τους κεφαλαίου με έκδοση νέων μετοχών από την οποία δεν επέρχεται μεταβολή του ποσοστού συμμετοχής της μητρικής εταιρείας (π.χ. ποσοστό συμμετοχής 100%), εμπίπτουν στο περιορισμό της παρ. 4 του άρθρου 48 του ν.4172/2013.

5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται τα έντυπα εφαρμογής του άρθρου αυτού.

Τα σχετικά έντυπα για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου θα ορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου

6. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2, όσον αφορά στα ενδοομιλικά μερίσματα από άλλο κράτος-μέλος της ΕΕ, εφαρμόζονται για διανομές κερδών στον βαθμό που τα εν λόγω κέρδη δεν εκπίπτουν από τη θυγατρική, και δεν εφαρμόζονται στον βαθμό που τα κέρδη αυτά εκπίπτουν από τη θυγατρική.

(Προσθηκη με διατάξεις του άρθρου 8 του ν.4378/2016 (ΦΕΚ 55Α'))

Με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν.4378/2016 (ΦΕΚ 55Α'), με τις οποίες ενσωματώνεται στο εθνικό δίκαιο το περιεχόμενο των διατάξεων των υπ' αριθ. 2014/86/ΕΕ (L.219/25.7.2014) και 2015/121/ΕΕ (L.21/28.1.2015) Οδηγιών του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με τις οποίες τροποποιείται η υπ' αριθ. 2011/96/ΕΕ (L.345/29.12.2011) Οδηγία του Συμβουλίου, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών.

Ειδικότερα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού προστίθεται νέα παράγραφος 6 στο άρθρο 48 του ν.4172/2013, με την οποία εναρμονίζεται η ελληνική νομοθεσία με την Οδηγία 2014/86/ΕΕ του Συμβουλίου της 8ης Ιουλίου 2014, αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση των υβριδικών/συμμετοχικών δανείων (hybrid profit participating loans =Υβριδικά/συμμετοχικά δάνεια) μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων, με σκοπό την αποφυγή καταστάσεων διπλής μη φορολόγησης διανεμόμενων κερδών μεταξύ θυγατρικών και μητρικών εταιρειών διαφορετικών κρατών μελών.

Τα υβριδικά/συμμετοχικά δάνεια είναι χρηματοοικονομικά εργαλεία που μπορούν να χρησιμοποιηθούν από τις επιχειρήσεις, στα πλαίσια του φορολογικού προγραμματισμού τους, και να οδηγήσουν σε καταστρατήγηση των διατάξεων της Οδηγίας Μητρικών Θυγατρικών, με σκοπό τελικά την αποφυγή φορολόγησης εισοδημάτων μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων. Ειδικότερα, τα υβριδικά/συμμετοχικά δάνεια έχουν ταυτόχρονα τα χαρακτηριστικά τόσο του κεφαλαίου (equity), σε επίπεδο μητρικής εταιρείας, όσο και του δανείου (debt), σε επίπεδο θυγατρικής εταιρείας, και λειτουργούν με τον εξής τρόπο: η μητρική εταιρεία, αντί να χορηγήσει δάνειο σε αλλοδαπή θυγατρική της, εισφέρει το ποσό ως κεφάλαιο (profit participating loans - PPL), εκμεταλλευόμενη την εσωτερική νομοθεσία του κράτους της θυγατρικής, η οποία χαρακτηρίζει το εισφερόμενο κεφάλαιο ως δάνειο (π.χ. έκδοση ομολογιακού δανείου μετατρέψιμου σε μετοχές από θυγατρική εταιρεία του οποίου ο ομολογιούχος τυγχάνει να είναι η μητρική εταιρεία).

Η φορολογική διοίκηση έδωσε διευκρινήσεις με την ΠΟΛ.1181/2016 «Κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών - 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».

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1181/2016 οι διατάξεις της παρ. 40 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι τα φορολογικά πλεονεκτήματα των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 48 και της παραγράφου 1 του άρθρου 63 δεν παρέχονται σε ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων οι οποίες, έχοντας τεθεί σε εφαρμογή με κύριο σκοπό ή έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που παρακωλύει το αντικείμενο ή τον σκοπό των άρθρων αυτών, δεν είναι γνήσιες ως προς όλα τα σχετικά γεγονότα και τις συνθήκες.

Μια ρύθμιση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη. Για τους σκοπούς της παραγράφου αυτής, μια ρύθμιση ή σειρά ρυθμίσεων θεωρείται μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα.

Μετά την ενσωμάτωση της Οδηγίας 2014/86/ΕΕ 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.

Για παράδειγμα (ΠΟΛ.1181/2016), θυγατρική εταιρεία σε άλλο κράτος μέλος της ΕΕ εκδίδει δεκαετές ομολογιακό δάνειο ύψους 1.000.000 ευρώ μετατρέψιμο σε μετοχές, το οποίο αναλαμβάνει ως ομολογιούχος δανειστής η ημεδαπή μητρική της εταιρεία στην Ελλάδα. Για τις ανάγκες του εν λόγω παραδείγματος, το πιο πάνω χρηματοοικονομικό εργαλείο έχει τα χαρακτηριστικά του υβριδικού δανείου, δηλαδή αντιμετωπίζεται ως δάνειο από το κράτος μέλος της θυγατρικής εταιρείας, ενώ ως συμμετοχή στο κεφάλαιο από τη χώρα μας. Οι ετήσιες καταβολές από τη θυγατρική προς τη μητρική εταιρεία είναι 100.000 ευρώ, ποσό το οποίο εκπίπτει ως τόκος σε επίπεδο θυγατρικής και απαλλάσσεται ως μέρος σε επίπεδο μητρικής.

Το ποσό των εισπραττόμενων μερισμάτων δεν θα απαλλαχθεί από τον φόρο εισοδήματος με βάση τις διατάξεις του άρθρου 48 του ν.4172/2013, δεδομένου ότι το εν λόγω ποσό έχει εκτέσει σε επίπεδο θυγατρικής.

Πηγές:
• Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας , Νόμος υπ' αριθμ. 4172,Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4172/2013 και άλλες διατάξεις, Αριθμός φύλλου 167, 23 Ιουλίου 2013
• Αιτιολογική έκθεση στο Σχέδιο Νόμου «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4172/2013 και άλλες διατάξεις»
• ΠΟΛ 1039/26.01.2015 Οδηγίες για την εφαρμογή των άρθρων 48 και 63 του Ν.4172/2013, αναφορικά με την απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων και παρακράτησης φόρου ενδοομιλικών πληρωμών.
• ΔΕΑΦ Β 1106280 ΕΞ 2015/05.08.2015 Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 του Ν. 4172/2013.
• ΠΟΛ. 1121/15.06.2015 Φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων που λαμβάνουν νομικά πρόσωπα από την κοινοπραξία στην οποία συμμετέχουν.
ΠΟΛ.1181/2016 «Κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών - 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».
Αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1131644 ΕΞ 2016
• Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Ν.4172/2013 /Ανάλυση - Ερμηνεία Ν. 4172/2013,Νασόπουλος Α. Αντωνιος ,Αθήνα 2016 , Β Έκδοση.