

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

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

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».

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 εταιρειών 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 εταιρειών στην Ελλάδα.

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.

Κατόπιν τούτου, 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. ,είσέπραξε 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 10%, 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.).

## **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.**

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.

### **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, μέρισμα 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 μέρισμα 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.**

#### **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, προ- κύπτει 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:

<b>Δεδομένα</b>	<b>Πόσο</b>
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.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, ο νομοθέτης δεν ορίζει, έστω και ενδεικτικά, ποιες επιχειρηματικές δαπάνες της μητρικής εταιρείας θεωρούνται ότι συνδέονται με τη θυγατρική εταιρεία.

**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

<b>Πηγές:</b>
• <b>Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας</b> , 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
• <b>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»</b>
• <b>ΠΟΛ 1039/26.01.2015</b> Οδηγίες για την εφαρμογή των άρθρων 48 και 63 του Ν.4172/2013, αναφορικά με την απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων και παρακράτησης φόρου ενδο- μιλικών πληρωμών.
• <b>ΔΕΑΦ Β 1106280 ΕΞ 2015/05.08.2015</b> Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 του Ν. 4172/2013.
• <b>ΠΟΛ. 1121/15.06.2015</b> Φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων που λαμβάνουν νομικά πρόσωπα από την κοινοπραξία στην οποία συμμετέχουν.
• <b>Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Ν.4172/2013</b> /Ανάλυση - Ερμηνεία Ν. 4172/2013, Νασόπουλος Α. Αντωνιος ,Αθήνα 2015.