

ΠΟΛ.1129/6.6.2011 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ)

Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 14 του ν. 3943/2011

Αθήνα, 6 Ιουνίου 2011

Αριθ. Πρωτ. 11004/Β0012

ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ & ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Δ12)
ΤΜΗΜΑ Β'

Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10

Ταχ. Κωδ.: 101 84 ΑΘΗΝΑ

Πληροφορίες: Μ. Ηλιοκαύτου

Τηλέφωνο: 210 - 3375375

ΦΑΞ: 210-3375001

ΕΞΑΙΡΕΤΙΚΩΣ ΕΠΕΙΓΟΥΣΑ

ΠΟΛ 1129

ΘΕΜΑ: Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 14 του ν. 3943/2011.

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 3943/2011 (ΦΕΚ 66Α') και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Άρθρο 14

Φορολογία των μερισμάτων και των κερδών που διανέμουν τα νομικά πρόσωπα

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 54 του ν. 2238/1994. Με τις νέες διατάξεις επιβάλλεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25% στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες με τη μορφή, εκτός μισθού, αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές, αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, καθώς και μερισμάτων ή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές. Διευκρινίζεται, ότι παρακράτηση φόρου ενεργείται και όταν η διανομή μερισμάτων στους μετόχους γίνεται με τη μορφή μετοχών αντί της καταβολής μετρητών, καθώς και όταν χορηγούνται στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό κέρδη με τη μορφή μετοχών, με τη διαδικασία του π.δ. 30/1988 ή με οποιονδήποτε άλλο τρόπο. Ωστόσο, η υποχρέωση αυτή δεν υφίσταται όταν διανέμονται μερίσματα που εμπίπτουν στις διατάξεις του ν. 27/1975 (κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων στα οποία επιβάλλεται ο οριζόμενος από τις διατάξεις του νόμου αυτού φόρος και εισφορά), καθώς και όταν δικαιούχος των μερισμάτων είναι το Ελληνικό Δημόσιο και τα λοιπά νομικά πρόσωπα που απαλλάσσονται της

φορολογίας εισοδήματος βάσει ειδικής διάταξης νόμου και για τα οποία έχει διατηρηθεί η απαλλαγή και μετά την έναρξη ισχύος του ν. 3842/2010 (π.χ. Τράπεζα της Ελλάδος). Ομοίως, επί των μερισμάτων που αποκτούν τα αμοιβαία κεφάλαια επιχειρηματικών συμμετοχών (ΑΚΕΣ) του ν. 2992/2002, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου, καθόσον με βάση τις ειδικότερες αυτές διατάξεις, οι οποίες κατισχύουν των διατάξεων του Κ.Φ.Ε., υποκείμενα φόρου δεν είναι τα ΑΚΕΣ αλλά οι μεριδιούχοι τους. Επίσης, τα διανεμόμενα μερίσματα στους μετόχους της εταιρίας επενδύσεων χαρτοφυλακίου απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, κατά ρητή διατύπωση των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 114 του ν. 2238/1994.

Αντίθετα, όταν δικαιούχοι των μερισμάτων είναι δήμοι και κοινότητες, δημοτικά και κοινοτικά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, ιερές μονές, κλπ., καθώς και νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (π.χ. Μουσείο Γουλανδρή Φυσικής Ιστορίας, Εθνική Βιβλιοθήκη, Εθνική Λυρική Σκηνή, Ίδρυμα Μποδοσάκη, Ίδρυμα Μ. Κακογιάννη, Ίδρυμα Κωνσταντίνου Γ. Καραμανλή, Ίδρυμα Α. Παπανδρέου, κα.), για τα οποία καταργήθηκε η απαλλαγή τους από το φόρο εισοδήματος με το ν. 3842/2010, θα ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25%.

Κατά ρητή διατύπωση των νέων διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε., παρακράτηση φόρου 25% πρέπει να ενεργείται και στα προμερίσματα που διανέμουν ανώνυμες εταιρίες σύμφωνα με τις διατάξεις του κ.ν. 2190/1920.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της ίδιας παραγράφου ορίζεται, ότι με την παρακράτηση του φόρου 25% στα εισοδήματα που αναφέρονται πιο πάνω εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα, με εξαίρεση τα φυσικά πρόσωπα που φορολογούνται για τα συνολικά εισοδήματά τους, συμπεριλαμβανομένων και των μερισμάτων, με συντελεστή κατώτερο του συντελεστή παρακράτησης, για τα οποία προβλέπεται φορολόγηση των μερισμάτων με τις γενικές διατάξεις και επιστροφή τυχόν πιστωτικού υπολοίπου φόρου.

Για παράδειγμα, φυσικό πρόσωπο εισπράττει μερίσματα από ημεδαπή ανώνυμη εταιρία ύψους 5.000 ευρώ και περαιτέρω, έχει εισοδήματα από ακίνητα και μισθούς, συνολικού ύψους 16.000 ευρώ, ήτοι συνολικό εισόδημα 21.000 ευρώ. Ο φόρος που αναλογεί στο εισόδημα αυτό με βάση την κλίμακα του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε. ανέρχεται σε 1.920 ευρώ.

Δηλαδή, το συγκεκριμένο εισόδημα υπάγεται σε φορολογία με συντελεστή 24% (συντελεστής ανώτερου κλιμακίου), ο οποίος είναι κατώτερος του 25% (του συντελεστή παρακράτησης επί των διανεμομένων κερδών). Επομένως, για τον πιο πάνω δικαιούχο, τα μερίσματα αυτά θα υπαχθούν σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις και στη συνέχεια, από τον οφειλόμενο φόρο θα συμψηφισθεί ο φόρος 25% που παρακρατήθηκε από την ανώνυμη εταιρία που κατέβαλε τα υπόψη μερίσματα. Ο εταιρικός φόρος δεν συμψηφίζεται, ως μη προβλεπόμενος ο συμψηφισμός αυτός από το νόμο.

Επίσης, με τις διατάξεις του τέταρτου εδαφίου της νέας παραγράφου ορίζεται, ότι όταν ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία προβαίνει σε διανομή κερδών και στα έσοδά της περιλαμβάνονται έσοδα από τη συμμετοχή της σε άλλο νομικό πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101, από το φόρο που υποχρεούται να αποδώσει με τη δήλωση που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 54, αφαιρείται το μέρος του φόρου που έχει ήδη παρακρατηθεί σε βάρος της και αναλογεί στα

διανεμόμενα από την ίδια κέρδη τα οποία προέρχονται από τις πιο πάνω συμμετοχές.

Για παράδειγμα, ανώνυμη εταιρία που κλείνει διαχειριστική περίοδο στις 31.12.2012, εμφανίζει κέρδη ισολογισμού 20.000.000 ευρώ, από τα οποία αποφασίζει να διανέμει μερίσματα 8.000.000 ευρώ. Στα ακαθάριστα έσοδά της εν λόγω εταιρίας για την κλειόμενη χρήση περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, 2.000.000 ευρώ από μερίσματα, για τα οποία της παρακρατήθηκε φόρος (25%) 500.000 ευρώ. Με βάση όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, στα διανεμόμενα μερίσματα περιλαμβάνονται και έσοδα από συμμετοχές (μερίσματα εισπραχθέντα) ύψους 800.000 ευρώ ($8.000.000 \times 2.000.000 / 20.000.000$). Επομένως, από το φόρο των 2.000.000 ευρώ ($8.000.000 \times 25\%$) που υποχρεούται η εταιρία να παρακρατήσει και στη συνέχεια να αποδώσει στο Ελληνικό Δημόσιο για τα διανεμόμενα κέρδη της, αφαιρείται το ποσό των 200.000 ευρώ που αναλογεί στα μερίσματα που εισέπραξε και στο Δημόσιο αποδίδεται η διαφορά των 1.800.000 ευρώ. Περαιτέρω, το ποσό των ληφθέντων μερισμάτων που δεν διανεμήθηκε, δηλ. 1.200.000 ($2.000.000 - 800.000$) θα εμφανισθεί σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού και κατά τη διανομή ή κεφαλαιοποίησή του οφείλεται φόρος με συντελεστή 25%, συμψηφισμένου του φόρου που έχει ήδη παρακρατηθεί και αναλογεί σε αυτά (300.000 ευρώ).

Διευκρινίζεται, ότι σε περίπτωση που μία ανώνυμη εταιρία εμφάνισε λογιστικές ζημίες και παράλληλα είχε εισπράξει μέσα στη χρήση και έσοδα από συμμετοχές (μερίσματα) σε άλλες ανώνυμες εταιρίες, στα οποία παρακρατήθηκε φόρος (10%, 21% ή 25%, κατά περίπτωση), το ποσό των ληφθέντων αυτών μερισμάτων δεν μπορεί εκ των πραγμάτων, λόγω μη ύπαρξης κερδών, να εμφανισθεί σε λογαριασμό αποθεματικού και περαιτέρω, ο φόρος που παρακρατήθηκε σε αυτά, δεν μπορεί να παρακολουθηθεί σε λογαριασμό απαίτησης, με σκοπό το συμψηφισμό του στο μέλλον. Επομένως, ο παρακρατηθείς αυτός φόρος, από τη στιγμή που δεν προκύπτουν κέρδη προς διανομή, προκειμένου να συμψηφισθεί με τον φόρο που θα παρακρατήσει η ανώνυμη εταιρία στα διανεμόμενα κέρδη της τρέχουσας χρήσης, αλλά και ούτε να συμψηφισθεί στο μέλλον, χάνεται, ως μη προβλεπόμενη η επιστροφή του από διάταξη νόμου. Ο φόρος αυτός δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρίας και θα προστίθεται ως λογιστική διαφορά κατά την αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της ίδιας παραγράφου προβλέπεται η μη διενέργεια παρακράτησης φόρου στα μερίσματα που καταβάλλει ημεδαπή (θυγατρική) ανώνυμη εταιρία σε μητρική της με έδρα σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 11 του ν. 2578/1998, με τον οποίο ενσωματώθηκε στο εσωτερικό μας δίκαιο η Οδηγία 90/435/ΕΟΚ (μητρικές - θυγατρικές). Η εξαίρεση από την παρακράτηση φόρου στα εν λόγω μερίσματα προβλέπεται και από τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 10 του ν. 2578/1998. Προκειμένου να μην ενεργείται παρακράτηση φόρου, θα πρέπει η αλλοδαπή εταιρία να συμμετέχει στο κεφάλαιο της ημεδαπής για δύο (2) τουλάχιστον συνεχή έτη με το κατώτερο ποσοστό που ορίζει η πιο πάνω Οδηγία, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με την Οδηγία 2003/123/ΕΚ, δηλαδή 10% από την 1.1.2009 και μετά. Για την εφαρμογή των ανωτέρω, η διετία ολοκληρώνεται με τη συμπλήρωση 24 μηνών κατά το χρόνο έγκρισης των αποτελεσμάτων από τη γενική συνέλευση.

Επίσης, η αλλοδαπή μητρική εταιρία πρέπει να έχει υποχρεωτικά μία από τις νομικές μορφές που αναφέρονται στο Παράρτημα Α1 του ν. 2578/1998 και να υπόκειται σε

κάποιο από τους αναφερόμενους στο παράρτημα Β φόρους.

Για να μην ενεργείται παρακράτηση φόρου στις πιο πάνω περιπτώσεις, είναι απαραίτητη η προσκόμιση βεβαίωσης που εκδίδεται στη χώρα στην οποία έχει την έδρα της η μητρική εταιρία, από ορκωτό ελεγκτή ή άλλη αρμόδια αρχή της συγκεκριμένης χώρας, από την οποία να προκύπτει ότι συντρέχουν αθροιστικά οι απαιτούμενες πιο πάνω προϋποθέσεις.

Η προσκόμιση της βεβαίωσης αυτής δεν απαιτείται όταν οι μετοχές της ημεδαπής εταιρίας είναι ονομαστικές, καθόσον στην περίπτωση αυτή το ποσοστό συμμετοχής της αλλοδαπής εταιρίας και η διακύμανσή του προκύπτει από το μετοχολόγιο της ανώνυμης εταιρίας.

Διευκρινίζεται, ότι αν κατά το χρόνο λήψης της απόφασης από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων δεν έχει συμπληρωθεί η διετία, θα ενεργείται παρακράτηση φόρου 21% ή 25% ή με τον μικρότερο συντελεστή που ενδεχομένως προβλέπεται από τη διμερή σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί μεταξύ της Ελλάδας και του κράτους στο οποίο έχει την έδρα της η μητρική εταιρία (αυξημένη τυπική ισχύς). Στη συνέχεια όμως, η αλλοδαπή εταιρία μετά τη συμπλήρωση της οριζόμενης από το νόμο διετίας δύναται να ζητήσει την επιστροφή του παρακρατηθέντος φόρου. Στην περίπτωση αυτή, ο φόρος θα επιστρέφεται με την προϋπόθεση ότι δεν τον έχει εκπέσει από τον αναλογούντα φόρο στην αλλοδαπή. Προς τούτο, θα προσκομίζεται σχετική βεβαίωση από ορκωτό ελεγκτή. Σχετικά με τη διαδικασία επιστροφής του φόρου που θα ακολουθείται στην πιο πάνω περίπτωση, από τη διοίκηση έχει διευκρινισθεί, ότι η αλλοδαπή εταιρία θα πρέπει να υποβάλει αίτηση στη Δ.Ο.Υ. στην οποία αποδόθηκε ο παρακρατηθείς φόρος.

Ωστόσο, το ατομικό φύλλο έκπτωσης πρέπει να εκδοθεί στο όνομα της ημεδαπής εταιρίας που κατέβαλε τα μερίσματα, δεδομένου ότι αυτή είχε αποδώσει τον παρακρατηθέντα φόρο στο Δημόσιο και επομένως σε βάρος της είχε γίνει η σχετική βεβαίωση (για ολόκληρο το ποσό των μερισμάτων). Επιπλέον, η ημεδαπή εταιρία πρέπει να υποβάλει υπεύθυνη δήλωση, με την οποία να δηλώνει ότι το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου μερισμάτων θα πρέπει να καταβληθεί (εκχώρηση κατά κάποιο τρόπο) στη μητρική εταιρία της αλλοδαπής από την Δ.Ο.Υ. Σημειώνεται, ότι στην αίτηση της αλλοδαπής δικαιούχου εταιρίας θα πρέπει να αναφέρεται και ο λογαριασμός στον οποίο θα μεταφερθεί το σχετικό ποσό, που τηρείται σε τράπεζα του εσωτερικού ή του εξωτερικού (Δ12Β 1094162 ΕΞ2010/16.7.2010 έγγραφό μας).

Για τα μερίσματα που καταβάλλονται από ημεδαπή ανώνυμη εταιρία σε μητρική της εταιρία στην αλλοδαπή, για τα οποία δεν εφαρμόζεται η Οδηγία μητρικών - θυγατρικών, είτε γιατί καταβάλλονται σε εταιρία με έδρα σε χώρα εκτός Ε.Ε. (π.χ. Αμερική), είτε γιατί δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από την Οδηγία αυτή (π.χ. ελάχιστη περίοδος συμμετοχής, νομική μορφή, κλπ.), θα έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα από τη διμερή σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) που έχει συναφθεί μεταξύ της Ελλάδας και του κράτους στο οποίο έχει την έδρα της η αλλοδαπή μητρική εταιρία (αυξημένη τυπική ισχύς). Για το σκοπό αυτό, το ενδιαφερόμενο φυσικό ή νομικό πρόσωπο (επενδυτής) πρέπει να θέτει υπόψη της εταιρίας, μέχρι το χρόνο παρακράτησης που ισχύει κατά περίπτωση, τις σχετικές διατάξεις περί απαλλαγής, προκειμένου να αποφεύγεται η παρακράτηση. Αν η ανώνυμη εταιρία δεν ενημερωθεί έγκαιρα, υποχρεούται να προβεί σε παρακράτηση φόρου επί των μερισμάτων και στη συνέχεια ο δικαιούχος επενδυτής θα δηλώσει, με

βάση τη βεβαίωση που θα του χορηγηθεί, τον παρακρατηθέντα φόρο προκειμένου να του επιστραφεί.

Επισημαίνεται, ότι όταν η ανώνυμη εταιρία η οποία διανέμει μερίσματα έχει μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών, ο δικαιούχος επενδυτής, προκειμένου να τύχει της ευνοϊκότερης φορολογικής μεταχείρισης που προβλέπεται από την οικεία Σ.Α.Δ.Φ., υποχρεούται να υποβάλει στον θεματοφύλακά του (χρηματιστηριακή εταιρία, τράπεζα, κλπ.) σχετική αίτηση με τα απαραίτητα δικαιολογητικά και όχι σε καθεμία εταιρία στην οποία είναι μέτοχος. Στη συνέχεια, ο θεματοφύλακας καταχωρεί στο Σύστημα Άυλων Τίτλων (ΣΑΤ), για κάθε δικαιούχο επενδυτή, σχετικές ενδείξεις ειδικής φορολογικής μεταχείρισης (μειωμένο συντελεστή φορολόγησης, όπως αυτός καθορίζεται σε πίνακα που εκδίδει το Υπουργείο Οικονομικών) και φυλάσσει τα δικαιολογητικά για ενδεχόμενο έλεγχο από την αρμόδια φορολογική αρχή. Σύμφωνα με τις ενδείξεις αυτές που καταχωρούν οι θεματοφύλακες των επενδυτών, η ΕΧΑΕ υπολογίζει τον ακριβή φόρο και ενημερώνει σχετικά την εκδότηρια εταιρία, η οποία και καταβάλλει το καθαρό ποσό των μερισμάτων στους μετόχους. Σε περίπτωση δε που προκύψει θέμα επιστροφής του παρακρατηθέντος φόρου, η κατάθεση του αιτήματος θα γίνεται από τον εκάστοτε αρμόδιο θεματοφύλακα.

Τέλος, με τις διατάξεις της νέας παραγράφου ορίζεται, ότι σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25% υπόκεινται και τα κέρδη (αποθεματικά) παρελθουσών χρήσεων, που διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται, με απόφαση της γενικής συνέλευσης, τακτικής ή έκτακτης. Είναι αυτονόητο ότι σε παρακράτηση φόρου υπόκειται το ποσό των αποθεματικών (κερδών παρελθουσών χρήσεων), όπως αυτό εμφανίζεται στα βιβλία της εταιρίας, χωρίς την αναγωγή τους σε μικτά.

Επισημαίνεται, ότι τα ανωτέρω δεν έχουν εφαρμογή για κεφαλαιοποιήσεις αποθεματικού υπέρ το άρτιον, καθόσον ο νόμος αναφέρεται ρητά σε αποθεματικά που προέρχονται από κέρδη, ενώ όπως είναι γνωστό, η κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού αυτού δεν συνιστά εισόδημα για τον μέτοχο.

2. Τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, για διανεμόμενα κέρδη που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 1η Ιανουαρίου 2012 και μετά. Ειδικά για τα κέρδη που διανέμονται εντός του έτους 2011 (χρόνος έγκρισης των διανεμομένων κερδών από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων), ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι ένα τοις εκατό (21%). Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων, με την επιφύλαξη των οριζομένων στο τρίτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε.

Δηλαδή και για τα μερίσματα που εγκρίνονται προς διανομή εντός του έτους 2011, οι ανώνυμες εταιρίες έχουν υποχρέωση να παρακρατούν φόρο με συντελεστή 21%. Με την παρακράτηση του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα εισοδήματα αυτά, με την εξαίρεση που αναφέρθηκε πιο πάνω, δηλαδή για τα φυσικά πρόσωπα που φορολογούνται για τα συνολικά εισοδήματά τους, συμπεριλαμβανομένων και των μερισμάτων, με συντελεστή κατώτερο του συντελεστή παρακράτησης, για τα οποία προβλέπεται φορολόγηση των εσόδων από μερίσματα με τις γενικές διατάξεις και επιστροφή τυχόν πιστωτικού υπολοίπου φόρου.

Επειδή ενδέχεται να έχουν διανεμηθεί, με απόφαση τακτικής γενικής συνέλευσης των

μετόχων, μερίσματα μέσα στο έτος 2011, ήτοι πριν από τη ψήφιση του νέου νόμου, για τα οποία οι επιχειρήσεις δεν προέβησαν σε παρακράτηση φόρου 21% ελλείψει σχετικής διάταξης νόμου, με την ΠΟΛ.1070/7.4.2011 εγκύκλιο μας έχει γίνει δεκτό, ότι οι ανώνυμες εταιρίες που διένειμαν τα μερίσματα αυτά πρέπει να τροποποιήσουν τα δεδομένα των βιβλίων τους και να υποβάλλουν τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, μέχρι το χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, χωρίς προσαυξήσεις. Επίσης, θα πρέπει να αποδώσουν τον φόρο 21% μέσα στις ίδιες ως άνω προθεσμίες, χωρίς προσαυξήσεις. Ομοίως, για τα κέρδη παρελθουσών χρήσεων που τυχόν διανεμήθηκαν με απόφαση έκτακτης γενικής συνέλευσης των μετόχων μέσα στο 2011 (πριν τη ψήφιση του νέου νόμου), στα οποία δεν παρακρατήθηκε φόρος ελλείψει σχετικής διάταξης νόμου, με την παρούσα γίνεται δεκτό, ότι οι επιχειρήσεις θα αποδώσουν φόρο 21% μέσα στις προθεσμίες απόδοσης του φόρου για τα οριστικά μερίσματα που εγκρίνονται με την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων, χωρίς προσαυξήσεις.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 αντικαθίσταται η παράγραφος 3 του άρθρου 54 του ν. 2238/1994, σχετικά με τα μερίσματα που εισπράττουν φυσικά πρόσωπα κάτοικοι Ελλάδος από αλλοδαπές ανώνυμες εταιρίες. Με βάση τις νέες διατάξεις, στα μερίσματα αυτά ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25%, όπως συμβαίνει και με τα μερίσματα που εισπράττουν από την ημεδαπή τα ίδια πρόσωπα, στα οποία επίσης ενεργείται παρακράτηση φόρου με τον ίδιο συντελεστή, με βάση όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω. Τα ανωτέρω ισχύουν για μερίσματα που εισπράττονται από την 1.1.2012 και μετά. Ειδικά για τα μερίσματα που εισπράττονται εντός του έτους 2011, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι ένα τοις εκατό (21%).

Με την παρακράτηση του πιο πάνω φόρου (21% ή 25%) εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα εισοδήματα αυτά. Επειδή τα φυσικά πρόσωπα που εισπράττουν μερίσματα από την αλλοδαπή, στερούνται της δυνατότητας να εκπέσουν το φόρο που ενδεχομένως έχει αποδοθεί σε αυτή (λόγω εξάντλησης της φορολογικής υποχρέωσης με την παρακράτηση του φόρου 21% ή 25%) και για λόγους ενιαίας αντιμετώπισης με τους τόκους αλλοδαπής προέλευσης, θα έχουν εφαρμογή όσα αναφέρονται στην 1027178/10254/B0012/ΠΟΛ.1052/15.3.2007 διαταγή μας. Δηλαδή, για την αποφυγή καταβολής φόρου και επί του φόρου που έχει καταβληθεί στην αλλοδαπή (διπλή φορολογία), η παρακράτηση φόρου 21% ή 25%, θα ενεργείται από τις μεσολαβούσες τράπεζες στο καθαρό ποσό που εισάγεται από την αλλοδαπή, δηλαδή σε αυτό που προκύπτει μετά την αφαίρεση του ποσού φόρου που τυχόν καταβλήθηκε σε αυτή.

Με τους ίδιους συντελεστές ενεργείται παρακράτηση φόρου και στα κέρδη που εισπράττουν φυσικά πρόσωπα κάτοικοι Ελλάδος από αλλοδαπές ανώνυμες εταιρίες με τη μορφή μετοχών, αντί της καταβολής μετρητών.

Διευκρινίζεται, ότι επειδή ενδέχεται μέσα στο έτος 2011 και πριν από τη ψήφιση του νέου νόμου να έχουν εισπράξει φυσικά πρόσωπα - κάτοικοι Ελλάδος μερίσματα από την αλλοδαπή, στα οποία δεν ενεργήθηκε παρακράτηση φόρου ελλείψει σχετικής διάταξης νόμου, με την παρούσα γίνεται δεκτό, ότι αυτά θα πρέπει να αποδώσουν τα ίδια τον οφειλόμενο φόρο μέχρι τις 29 Ιουλίου 2011, χωρίς προσαυξήσεις.

Τα έσοδα από τον παρακρατηθέντα φόρο της παραγράφου αυτής καταχωρούνται στον ΚΑΕ 0116 (είδος φόρου 1173).

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 προστέθηκε στην παράγραφο 6 του άρθρου 54 του ν. 2238/1994 νέα περίπτωση ζ', με βάση την οποία, ειδικά για τα εισοδήματα που αναφέρονται στην παρ. 1 (μερίσματα, αμοιβές μελών Δ.Σ., κλπ.), η παρακράτηση φόρου ενεργείται κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα αυτά και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων. Σε περίπτωση που διανέμονται μερίσματα από κέρδη παρελθουσών χρήσεων, η παρακράτηση φόρου ενεργείται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήψη της σχετικής απόφασης από τη γενική συνέλευση των μετόχων (τακτική ή έκτακτη). Όσον αφορά τα προμερίσματα, η παρακράτηση φόρου ενεργείται κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα αυτά και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήψη απόφασης από το διοικητικό συμβούλιο.

Ο φόρος που παρακρατείται σε όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις αποδίδεται με την υποβολή δήλωσης στο Δημόσιο εφάπαξ, εντός του επόμενου μήνα από αυτόν εντός του οποίου έγινε η παρακράτηση. Για την απόδοση του φόρου θα χρησιμοποιείται το έντυπο της δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδημάτων από κινητές αξίες εκτός από τόκους, που είχε εκδοθεί με την 1040577/10505/B0012/ΠΟΛ.1054/14.4.2009 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (Ε.558/09), με τις απαραίτητες κάθε φορά προσαρμογές. Τα έσοδα από τον παρακρατηθέντα αυτό φόρο καταχωρούνται στον Κ.Α.Ε. 0142 (είδος φόρου 1172).

Επίσης, οι ανώνυμες εταιρίες που παρακρατούν φόρο με βάση τις πιο πάνω διατάξεις υποχρεούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 83 του Κ.Φ.Ε., να χορηγούν βεβαίωση μερισμάτων στους δικαιούχους, στην οποία θα αναγράφονται τα στοιχεία του δικαιούχου, ο χρόνος έγκρισης των διανομής από τη γενική συνέλευση, η χρήση από την οποία προέρχονται τα διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα κέρδη, το ποσό της διανομής, καθώς και ο αριθμός των μετοχών του κάθε δικαιούχου, η αξία τους, το ποσό του μερίσματος και ο φόρος που παρακρατήθηκε (1018427/10248/B0012/ ΠΟΛ.1038/19.3.2009 εγκύκλιος μας). Ειδικά για τις ανώνυμες εταιρίες με μετοχές εισηγμένες στο Χ.Α., που παρακρατούν φόρο με βάση τις ίδιες ως άνω διατάξεις, οι βεβαιώσεις που θα χορηγούνται στους δικαιούχους θα εκδίδονται από την ΕΧΑΕ και όχι από τις καταβάλλουσες τα μερίσματα εταιρίες.

Για τα προμερίσματα που διανεμήθηκαν μέσα στο 2010, για τα οποία οι επιχειρήσεις δεν προέβησαν σε παρακράτηση φόρου ελλείψει σχετικής διάταξης νόμου και επειδή τα προμερίσματα αυτά θεωρούνται ότι καταβλήθηκαν έναντι των μερισμάτων τΠζ ΧΡΠσΠζ 2010, η διανομή των οποίων θα εγκριθεί εντός του 2011 (χρόνος απόκτησης), με την Δ12Β 1061775 ΕΞ2011/20.4.2011 διαταγή μας έγινε δεκτό, ότι οι ανώνυμες εταιρίες υποχρεούνται με τη διανομή των οριστικών μερισμάτων με την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων τους, να παρακρατήσουν και να αποδώσουν τον οφειλόμενο φόρο 21% μέσα στις προθεσμίες που ορίζει ο νόμος, επί του συνολικού ποσού των μερισμάτων που θα εγκριθούν προς διανομή, ανεξάρτητα αν δικαιούχοι είναι οι μέτοχοι που έλαβαν και τα προμερίσματα ή νέοι μέτοχοι που αγόρασαν μετοχές μετά την καταβολή του προμερίσματος. Για τα προμερίσματα αυτά που διανεμήθηκαν μέσα στο έτος 2010 και δεν ενεργήθηκε παρακράτηση φόρου, θα χορηγηθούν βεβαιώσεις στους δικαιούχους, προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 16, 17 και 19 του ν. 2238/1994, στις οποίες θα αναγράφεται, πέρα από τα στοιχεία του δικαιούχου, και το ύψος των καταβληθέντων ποσών.

Επίσης, για τα κέρδη παρελθουσών χρήσεων που διανέμονται με απόφαση έκτακτης γενικής συνέλευσης των μετόχων πρέπει να επισημανθεί, ότι με βάση την 950/1977 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ. που έχει γίνει αποδεκτή από τη Διοίκηση (Ε.1058/288/ΠΟΛ.13/1978 εγκύκλιος μας) χρόνος απόκτησης των εισοδημάτων αυτών είναι ο χρόνος έγκρισης αυτών από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων. Επίσης, με την ίδια εγκύκλιο μας έχει γίνει δεκτό, ότι η ανώνυμη εταιρία που διένειμε μερίσματα στους μετόχους της από έκτακτα αποθεματικά προηγούμενων χρήσεων με απόφαση της έκτακτης γενικής συνέλευσης, θα παρακρατήσει φόρο με τους φορολογικούς συντελεστές που ισχύουν κατά το χρόνο που η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων επικυρώνει, ρητά ή έμμεσα, την απόφαση της έκτακτης γενικής συνέλευσης. Κατά συνέπεια, για τα κέρδη παρελθουσών χρήσεων των ανωνύμων εταιριών που διανεμήθηκαν μέσα στο έτος 2010 με απόφαση έκτακτης γενικής συνέλευσης των μετόχων, επί των οποίων παρακρατήθηκε φόρος 10% με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν. 3697/2008, οφείλεται επιπλέον φόρος 11% (21% - 10%), ο οποίος θα πρέπει να αποδοθεί στο Δημόσιο μέσα στις προθεσμίες απόδοσης του φόρου για τα οριστικά μερίσματα που εγκρίνονται με την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων, χωρίς προσαυξήσεις.

5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 τροποποιούνται οι περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 7 του άρθρου 54 του ν. 2238/1994, σχετικά με τον υπόχρεο σε παρακράτηση φόρου στα διανεμόμενα κέρδη των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών, καθώς και στα μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης. Με τις νέες διατάξεις ορίζεται, ότι για τα εισοδήματα της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 6 (μερίσματα, προμερίσματα, αμοιβές μελών Δ.Σ., κλπ.), υπόχρεη για την παρακράτηση φόρου είναι η ημεδαπή ανώνυμη εταιρία που τα καταβάλλει, ενώ για τα μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης (παρ. 3 άρθρου 54), αυτός που ενεργεί στην Ελλάδα την εξαργύρωση ή την καταβολή τους (μεσολαβούσα τράπεζα). Εξαιρετικά, αν τα μερίσματα που εισπράττει φυσικό πρόσωπο, κάτοικος Ελλάδος, από αλλοδαπή ανώνυμη εταιρία παραμένουν στην αλλοδαπή, ο δικαιούχος του εισοδήματος αποδίδει ο ίδιος τον οφειλόμενο φόρο (21% ή 25%), εφάπαξ με την υποβολή δήλωσης στη Δ.Ο.Υ. στην οποία υπάγεται, μέσα στον επόμενο μήνα από αυτόν εντός του οποίου έγινε στην αλλοδαπή η καταβολή ή πίστωση. Με τον όρο «πίστωση» νοείται όχι η πίστωση στα βιβλία της αλλοδαπής εταιρίας, αφού χρόνος κτήσης του εισοδήματος είναι σε κάθε περίπτωση ο χρόνος εισπραξής αυτού, αλλά η πίστωση τυχόν τραπεζικού καταθετικού λογαριασμού ή η καταβολή του ποσού του μερισματος με άλλον όμοιο ως άνω τρόπο. Ο δικαιούχος των μερισμάτων θα πρέπει να προσκομίζει βεβαίωση ορκωτού ελεγκτή της χώρας, στην οποία έχει την έδρα της η καταβάλλουσα τα μερίσματα εταιρία ή άλλης αρμόδιας αρχής της συγκεκριμένης χώρας, από την οποία να προκύπτει το ποσό των μερισμάτων, το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε και ο χρόνος καταβολής των μερισμάτων. Τα έσοδα από τον φόρο που παρακρατείται με βάση τις πιο πάνω διατάξεις καταχωρούνται στον Κ.Α.Ε. 0116.

Διευκρινίζεται, ότι όταν δικαιούχοι των υπόψη μερισμάτων είναι νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 (Α. Ε., Ε. Π. Ε., δημόσιες επιχειρήσεις, νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κλπ.), εξακολουθεί να ισχύει η υποχρέωση για παρακράτηση φόρου 20% έναντι του οφειλόμενου με τις γενικές διατάξεις φόρου εισοδήματος (άρθρο 54 Κ.Φ.Ε.), εκτός των περιπτώσεων που υπάρχει σχέση μητρικής - θυγατρικής, όπως αυτή αναλύθηκε πιο πάνω, για τις οποίες ισχύουν όσα αναφέρονται στην παράγραφο 1 της παρούσας.

6. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 προστέθηκε στην παράγραφο 1 του άρθρου 55

του Κ.Φ.Ε. νέα περίπτωση δ', με βάση την οποία επιβάλλεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25% στα κέρδη που διανέμουν οι συνεταιρισμοί και οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας. Με την παρακράτηση του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα, με εξαίρεση τα φυσικά πρόσωπα που φορολογούνται για τα συνολικά εισοδήματά τους, συμπεριλαμβανομένων και των υπόψη εσόδων από συμμετοχές, με συντελεστή κατώτερο του συντελεστή παρακράτησης, για τα οποία προβλέπεται φορολόγηση των εσόδων από συμμετοχές με τις γενικές διατάξεις και επιστροφή τυχόν πιστωτικού υπολοίπου φόρου.

Κατά τα λοιπά ισχύουν όσα αναφέρονται στην παράγραφο 1 της παρούσας για τις διανομές κερδών που πραγματοποιούν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες. Ειδικά για την απόδοση του παρακρατούμενου φόρου, έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού, οι διατάξεις της περ. ζ' της παρ. 6 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε., όπως αυτές τέθηκαν με την παράγραφο 4 του κοινοποιούμενου άρθρου. Δηλαδή, η παρακράτηση φόρου ενεργείται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήψη απόφασης από τη συνέλευση των εταίρων και η απόδοση του παρακρατούμενου φόρου εντός του επόμενου μήνα από αυτόν εντός του οποίου έγινε η παρακράτηση. Ειδικά για τα διανεμόμενα κέρδη των Ε.Π.Ε. χρήσης 2010 (οικον. έτους 2011) και δεδομένου ότι με την ΠΟΛ.1070/7.4.2011 εγκύκλιο μας παρατάθηκε ο χρόνος σύνταξης της απογραφής και του ισολογισμού τους μέχρι το χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος τους χωρίς την επιβολή κυρώσεων, με την παρούσα γίνεται δεκτό, όπως η απόδοση του παρακρατηθέντος φόρου πραγματοποιηθεί μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουλίου 2011, χωρίς προσαυξήσεις. Για την απόδοση του παρακρατούμενου φόρου θα χρησιμοποιείται το έντυπο της δήλωσης Ε.565/10, υπόδειγμα του οποίου κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ.1103/6.5.2011 εγκύκλιο μας. Τα έσοδα από τον παρακρατηθέντα αυτό φόρο καταχωρούνται στον ΚΑΕ 0142 (είδος φόρου 1196 για τα διανεμόμενα κέρδη των ΕΠΕ και είδος φόρου 1197 για τα διανεμόμενα κέρδη των συνεταιρισμών).

Διευκρινίζεται, ότι ειδικά για τις Ε.Π.Ε. στις οποίες έχουν λάβει χώρα προσωρινές απολήψεις κερδών από τους εταίρους, έναντι των κερδών, δεν θα ενεργείται παρακράτηση φόρου, ως μη προβλεπόμενη η παρακράτηση αυτή από το νόμο, αλλά η όποια παρακράτηση φόρου 21% ή 25% θα γίνει κατά το χρόνο διανομής των οριστικών μερισμάτων (χρόνος λήψης της απόφασης των εταίρων).

Τέλος, με τις διατάξεις της νέας παραγράφου ορίζεται, ότι σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25% υπόκεινται και τα κέρδη (αποθεματικά) παρελθουσών χρήσεων των Ε.Π.Ε. ή συνεταιρισμών, που διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται, με απόφαση των αρμόδιων οργάνων. Ειδικά για τα κέρδη παρελθουσών χρήσεων των Ε.Π.Ε. που έχουν σχηματισθεί μέχρι 31.12.2010 (κέρδη ισολογισμών με 31.12.2009, σε περίπτωση ομαλής διαχειριστικής περιόδου) και δεδομένου ότι αυτά έχουν ήδη αποκτηθεί από τους εταίρους, με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις (παρ. 4 άρθρου 28 Κ.Φ.Ε.), όπως ίσχυαν πριν την τροποποίησή τους με την παρ. 15 του άρθρου 14 του κοινοποιούμενου νόμου, κατά το χρόνο έγκρισης του ισολογισμού της Ε.Π.Ε., με την παρούσα γίνεται δεκτό, ότι για τα αποθεματικά αυτά, σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους μετά την 1.1.2011, δεν θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Ε., δηλαδή δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου 21% ή 25%. Και τούτο διότι, δεν νοείται η διενέργεια παρακράτησης φόρου

σε εισοδήματα που έχουν ήδη αποκτηθεί, αλλά μόνο σε αυτά (διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά) που σχηματίζονται μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου νόμου σχετικά με το χρόνο κτήσης των εισοδημάτων από συμμετοχή σε Ε.Π.Ε., ήτοι μετά την 31η Δεκεμβρίου 2010.

7. Τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου αυτού, για διανεμόμενα κέρδη που εγκρίνονται από τα αρμόδια όργανα από την 1η Ιανουαρίου 2012 και μετά. Ειδικά για τα κέρδη που διανέμονται εντός του έτους 2011 (χρόνος έγκρισης των διανεμομένων κερδών από τα αρμόδια όργανα), ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι ένα τοις εκατό (21%). Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων, με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στο τρίτο εδάφιο της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Ε. (φυσικά πρόσωπα που φορολογούνται για τα συνολικά εισοδήματά τους, συμπεριλαμβανομένων και των υπόψη εσόδων από συμμετοχές, με συντελεστή κατώτερο του συντελεστή παρακράτησης).

8. Με τις διατάξεις της παραγράφου 8 προστέθηκε νέα περίπτωση η' στην παράγραφο 1 του άρθρου 55 του ν. 2238/1994, σχετικά με τα κέρδη που εισπράττουν φυσικά πρόσωπα κάτοικοι Ελλάδος από αλλοδαπή εταιρία περιορισμένης ευθύνης. Με βάση τις νέες διατάξεις, στα κέρδη αυτά ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25%, όπως συμβαίνει και με τα κέρδη που εισπράττουν από ημεδαπή Ε.Π.Ε. τα ίδια πρόσωπα, στα οποία επίσης ενεργείται παρακράτηση φόρου με τον ίδιο συντελεστή, με βάση όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω. Τα ανωτέρω ισχύουν για κέρδη που εισπράττονται από την 1.1.2012 και μετά. Ειδικά για τα κέρδη που εισπράττονται εντός του έτους 2011, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι ένα τοις εκατό (21%).

Με την παρακράτηση του πιο πάνω φόρου (21% ή 25%) εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα εισοδήματα αυτά.

Επίσης, με τις νέες διατάξεις ορίζεται, ότι υπόχρεος σε παρακράτηση φόρου στις πιο πάνω περιπτώσεις είναι αυτός που ενεργεί στην Ελλάδα την καταβολή τους (μεσολαβούσα τράπεζα). Ειδικά για τα κέρδη που εισπράττει φυσικό πρόσωπο, κάτοικος Ελλάδος, από αλλοδαπή εταιρία περιορισμένης ευθύνης και τα οποία παραμένουν στην αλλοδαπή, ο δικαιούχος του εισοδήματος αποδίδει ο ίδιος τον οφειλόμενο φόρο (21% ή 25%), εφάπαξ με την υποβολή δήλωσης στη Δ.Ο.Υ. στην οποία υπάγεται, μέσα στον επόμενο μήνα από αυτόν εντός του οποίου έγινε στην αλλοδαπή η καταβολή ή πίστωση.

Κατά τα λοιπά ισχύουν όσα αναφέρονται στις παραγράφους 3 και 5 της παρούσας, προκειμένου για τα μερίσματα αλλοδαπής.

Σημειώνεται, ότι τα έσοδα από τον παρακρατηθέντα φόρο της παραγράφου αυτής καταχωρούνται στον ΚΑΕ 0116 (είδος φόρου 1195).

9. Με τις διατάξεις της παραγράφου 9 αντικαταστάθηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 109 του Κ.Φ.Ε. Με τις νέες διατάξεις επιβάλλεται φόρος με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στα σύνολο των κερδών των νομικών προσώπων (αδιανεμήτων και διανεμομένων). Με τον ίδιο συντελεστή φορολογούνται και τα κέρδη που δηλώνονται με την οριστική δήλωση που υποβάλλουν τα υπό εκκαθάριση νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 (Α.Ε., Ε.Π.Ε., κλπ.) με βάση τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 107 του Κ.Φ.Ε. και όχι με τον συντελεστή φορολογίας

του έτους μέσα στο οποίο έγινε η έναρξη της εκκαθάρισης, όπως ίσχυε μέχρι σήμερα. Η ρύθμιση αυτή έγινε για λόγους απλοποίησης, δεδομένου ότι πολλά νομικά πρόσωπα βρίσκονται σε στάδιο εκκαθάρισης για πολλά χρόνια.

Περαιτέρω, με τις ίδιες διατάξεις ορίζεται, ότι ειδικά για τα υποκαταστήματα αλλοδαπών προσωπικών εταιριών (ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων), έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 10 του Κ.Φ.Ε. Δηλαδή, αυτά φορολογούνται με συντελεστή που προβλέπεται για τις ημεδαπές προσωπικές εταιρίες, μετά την αφαίρεση επιχειρηματικής αμοιβής για μέχρι τρεις (3) ομόρρυθμους εταίρους, φυσικά πρόσωπα με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Το ποσό αυτό της επιχειρηματικής αμοιβής υπόκειται σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις, ανεξάρτητα αν δικαιούχος της αμοιβής είναι κάτοικος ημεδαπής ή αλλοδαπής. Τα ανωτέρω ισχύουν εφόσον οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται απεριορίστως και εις ολόκληρον με βάση την νομοθεσία του κράτους μέλους στο οποίο έχει την έδρα της η προσωπική εταιρία. Επισημαίνεται, ότι τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών προσωπικών εταιριών που λειτουργούν στην Ελλάδα θα υποβάλλουν τη δήλωση Ε5 (ΠΟΛ.1113/17.5.2011 Α.Υ.Ο.).

10. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παράγραφο 10 του άρθρου αυτού, για εισοδήματα οικονομικού έτους 2012 και επομένων. Ειδικά για τα εισοδήματα οικονομικού έτους 2011, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%).

Επομένως, ανώνυμη εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης με διαχειριστική περίοδο 1.10.2009 - 31.12.2010 (υπερδωδεκάμηνη χρήση) θα φορολογηθεί για τα συνολικά εισοδήματά της με συντελεστή 24% (οικονομικό έτος 2011), ενώ με τις προϊσχύουσες διατάξεις αυτά θα υπόκειντο σε φορολογία με συντελεστή 25%, λόγω του ότι η έναρξη της διαχειριστικής περιόδου έλαβε χώρα μέσα στο έτος 2009. Επίσης, ανώνυμη εταιρία με διαχειριστική περίοδο 1.7.2010 - 30.6.2011 θα υπαχθεί σε φορολογία με συντελεστή 24% (οικονομικό έτος 2011), ενώ ανώνυμη εταιρία με διαχειριστική περίοδο 1.9.2010 - 31.8.2011 (οικονομικό έτος 2012) θα φορολογηθεί με συντελεστή 20%.

11. Με τις διατάξεις της παραγράφου 11 αντικαταστάθηκε η παρ. 1 του άρθρου 114 του Κ.Φ.Ε., σχετικά με την επιβολή παρακράτησης φόρου στα κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και συνεταιρισμοί. Η ρύθμιση αυτή έγινε για λόγους νομοτεχνικής τακτοποίησης μετά την τροποποίηση των άρθρων 54 και 55 του Κ.Φ.Ε. σύμφωνα με όσα αναφέρονται πιο πάνω. Επίσης, με τις ίδιες διατάξεις προβλέπεται παρακράτηση φόρου και στα κέρδη που εξάγει ή πιστώνει μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα προς την έδρα της ή σε άλλη μόνιμη εγκατάστασή της στην αλλοδαπή.

12. Με τις διατάξεις της παραγράφου 12 επιβάλλεται παρακράτηση φόρου και κατά τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών ή εκπώσεων αναπτυξιακών νόμων (ν. 3299/2004, ν. 2601/1998, ν. 1262/1982, κλπ.), λόγω πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων. Ειδικότερα, με τις νέες διατάξεις προβλέπεται, ότι τα πιο πάνω αποθεματικά όταν διανέμονται, υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 54 ή της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Ε., κατά περίπτωση και περαιτέρω, στο τέλος της χρήσης προστίθενται, με βάση τις ειδικές διατάξεις των αναπτυξιακών νόμων βάσει

των οποίων σχηματίστηκαν, στα κέρδη της επιχείρησης στη χρήση μέσα στην οποία διανεμήθηκαν, προκειμένου να φορολογηθούν με τις γενικές διατάξεις, μετά την αφαίρεση του παρακρατηθέντος φόρου.

Σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης των πιο πάνω αποθεματικών και εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις των ειδικών νόμων ν. 1473/1984 (άρθρο 13) ή ν. 1892/1990 (άρθρο 101) για την κεφαλαιοποίησή τους (π.χ. ισόποση αύξηση κεφαλαίου, κλπ.), υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με βάση τις ειδικές διατάξεις των νόμων αυτών και όχι με βάση τις διατάξεις των άρθρων 54 και 55 του Κ.Φ.Ε. Περαιτέρω, τα πιο πάνω αποθεματικά υπάγονται σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις, προστιθέμενα στα κέρδη της επιχείρησης στη χρήση μέσα στην οποία κεφαλαιοποιήθηκαν, μετά την αφαίρεση του φόρου που παρακρατήθηκε.

Όσα αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων έχουν ήδη κεφαλαιοποιηθεί ή διανεμηθεί μέσα στο έτος 2011 πριν από τη ψήφιση του νέου νόμου και στα οποία δεν παρακρατήθηκε φόρος ελλείπει σχετικής διάταξης νόμου, με την παρούσα γίνεται δεκτό όπως ο φόρος αυτός θα αποδοθεί μέχρι τις 29 Ιουλίου 2011, χωρίς προσαυξήσεις.

13. Με τις διατάξεις της παραγράφου 13 αναριθμούνται οι περιπτώσεις ια', ιβ', ι γ' και ιδ' της παρ. 1 του άρθρου 103 του Κ.Φ.Ε. σε ιβ', ιγ', ιδ' και ιε', αντίστοιχα και προστίθεται νέα περίπτωση ια' με την οποία προβλέπεται απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος για τα κέρδη που εισπράττουν ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης από εταιρίες που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, στις οποίες συμμετέχουν κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 11 του ν. 2578/1998. Η απαλλαγή αυτή παρέχεται με την προϋπόθεση, ότι τα εν λόγω κέρδη εμφανίζονται σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού. Σημειώνεται ότι στο λογαριασμό του αποθεματικού καταχωρείται το καθαρό ποσό των κερδών που εισπράττεται από την αλλοδαπή, δηλαδή μετά την αφαίρεση τυχόν φόρου που παρακρατήθηκε σε αυτή. Το πιο πάνω αποθεματικό, σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής το (εν όλω ή εν μέρει) υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25%, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 54 ή της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Ε., κατά περίπτωση, μη εφαρμοζομένων των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 106 του ίδιου νόμου. Από τον παρακρατηθέντα φόρο 25% δεν συμψηφίζεται φόρος που τυχόν καταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή, ως μη προβλεπόμενος ο συμψηφισμός αυτός από το νόμο.

Τα ανωτέρω ισχύουν, σύμφωνα με την παράγραφο 14, για μερίσματα που αποκτώνται από τη δημοσίευση του ν. 3943/2011 (31.3.2011) και μετά.

14. Με τις διατάξεις της παραγράφου 15 τροποποιείται η περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., σχετικά με το χρόνο κτήσης των εισοδημάτων από συμμετοχή σε ημεδαπή εταιρία περιορισμένης ευθύνης. Με τις νέες διατάξεις ορίζεται ως χρόνος κτήσης των εισοδημάτων αυτών ο χρόνος έγκρισης των διανεμομένων κερδών από τη συνέλευση των εταίρων, κατ' αναλογία των όσων ισχύουν στις ανώνυμες εταιρίες, ενώ με τις προϊσχύουσες διατάξεις ως χρόνος κτήσης των εισοδημάτων αυτών είχε ορισθεί η ημερομηνία που εγκρίθηκε ο ισολογισμός της Ε.Π.Ε. από τη συνέλευση των εταίρων, ανεξάρτητα αν προκύπτουν κέρδη για διανομή ή όχι.

15. Με τις διατάξεις της παραγράφου 16 προστίθεται στην παρ. 4 του άρθρου 28 του

Κ.Φ.Ε. νέα περίπτωση δ', σχετικά με το χρόνο κτήσης των κερδών από συμμετοχή σε αλλοδαπή εταιρία περιορισμένης ευθύνης και προσωπική εταιρία. Ειδικότερα, με τις νέες διατάξεις ορίζεται, ότι ως χρόνος κτήσης για τα κέρδη από τη συμμετοχή σε αλλοδαπή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, θεωρείται ο χρόνος εισπραξης αυτών, ανεξάρτητα αν τα κέρδη αυτά εισάγονται στην Ελλάδα ή παραμένουν στην αλλοδαπή. Όταν τα κέρδη προέρχονται από αλλοδαπή προσωπική εταιρεία, χρόνος κτήσης τους είναι, σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις, ο χρόνος λήξης της διαχειριστικής περιόδου του αλλοδαπού νομικού προσώπου.

16. Με τις διατάξεις της παραγράφου 17 αντικαταστάθηκε η περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 105 του Κ.Φ.Ε., ώστε ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 (Α.Ε., Ε.Π.Ε., κλπ.) να θεωρείται και το εισόδημα της παρ. 4 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου (εισόδημα από συμμετοχή σε προσωπικές εταιρίες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης της ημεδαπής και της αλλοδαπής, κλπ.).

17. Με τις διατάξεις της παραγράφου 18 αντικαταστάθηκε το όγδοο εδάφιο της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 99 του Κ.Φ.Ε., ώστε να γίνεται αναφορά και στην περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 55 του ίδιου νόμου, όπως τέθηκαν με τις διατάξεις της νέας παραγράφου 6 του άρθρου 14 του κοινοποιούμενου νόμου. Δηλαδή, σε περίπτωση διανομής κερδών από ανώνυμες εταιρίες που απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος βάσει ειδικών διατάξεων νόμων, καθώς και στις περιπτώσεις διανομής ή κεφαλαιοποίησης κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος, πέραν του φόρου εισοδήματος που οφείλεται με βάση το άρθρο 99 του Κ.Φ.Ε., ενεργείται και παρακράτηση φόρου σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 54 και της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 55 του ίδιου νόμου.

18. Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 19 αντικαταστάθηκε το τελευταίο εδάφιο της παρ. 4 του άρθρου 106 του Κ.Φ.Ε., ώστε να γίνεται αναφορά και στην περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 55 του ίδιου νόμου, όπως τέθηκαν με τις διατάξεις της νέας παραγράφου 6 του άρθρου 14 του κοινοποιούμενου νόμου. Δηλαδή, σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών Α.Ε., Ε.Π.Ε. και συνεταιρισμών, πέραν του φόρου εισοδήματος που οφείλεται με βάση την παρ. 4 του άρθρου 106 του Κ.Φ.Ε., ενεργείται και παρακράτηση φόρου σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 54 και της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 55 του ίδιου νόμου, κατά περίπτωση.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ
ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΚΟΥΣΣΕΛΑΣ