



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ: Β'

Αθήνα, 15 Ιουνίου 2015

Ταχ. Δ/νση : Κ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδικας : 101 84 Αθήνα
Πληροφορίες : Μ. Χαπίδης
Τηλέφωνο : 210 – 3375312
ΦΑΞ: 210 – 3375001

ΠΟΛ:

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ

ΘΕΜΑ: Φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων που λαμβάνουν νομικά πρόσωπα από την κοινοπραξία στην οποία συμμετέχουν.

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 48 του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι παρέχεται απαλλαγή από το 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 της ΕΕ, σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται κάτοικος τρίτου κράτους εκτός ΕΕ κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας 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.

2. Όπως διευκρινίσθηκε με την ΠΟΛ.1039/26.1.2015 εγκύκλιό μας, αναφορικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 48 και ειδικά ως προς τον καταβάλλοντα τα μερίσματα, οι κοινοπραξίες, αν και περιλαμβάνονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α' της Οδηγίας Μητρικών – θυγατρικών (2011/96/ΕΕ), καθόσον 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, δεν χαρακτηρίζονται ως νομικά πρόσωπα με βάση την περ. γ' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013, αλλά ως νομική οντότητα και ως εκ τούτου, δεν θεωρούνται ότι πληρούν τις προϋποθέσεις του νόμου αυτού και συνεπώς, τα μερίσματα που εισπράττουν μέλη των προσώπων αυτών δεν απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος.

3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι δεν παρακρατείται φόρος εισοδήματος από τους υπόχρεους του άρθρου 61 με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) 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 κράτους - μέλους 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.

4. Με την ίδια ως άνω εγκύκλιό μας διευκρινίσθηκε, αναφορικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63, ότι στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου αυτού εμπίπτουν και τα μερίσματα που διανέμονται από τις κοινοπραξίες στα μέλη τους, σε

αντίθεση με όσα ισχύουν για το άρθρο 48, καθόσον οι κοινοπραξίες περιλαμβάνονται στους υπόχρεους του άρθρου 61 του ν.4172/2013. Ειδικά στην περίπτωση που μέλος της κοινοπραξίας είναι υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρίας εγκατεστημένο στην Ελλάδα και δεδομένου ότι αυτό θεωρείται ως 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.

5. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 68 του ν.4172/2013 ορίζεται μεταξύ άλλων, ότι ειδικά για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από ημεδαπή ή αλλοδαπή θυγατρική της με έδρα σε άλλο κράτος – μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όταν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48 περί απαλλαγής από το φόρο των ενδοομιλικών μερισμάτων, από το ποσό του φόρου εκπίπτει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων για λογαριασμό της ημεδαπής ή της αλλοδαπής θυγατρικής της εταιρείας αντίστοιχα, για τα εν λόγω μερίσματα, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος.

6. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω και δεδομένου ότι για τα μερίσματα που εισπράττουν μέλη των κοινοπραξιών λόγω της συμμετοχής τους σε αυτές δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 4172/2013, προκύπτει ότι τα υπόψη έσοδα δεν απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος, αλλά υπόκεινται σε φορολογία με τη μέθοδο της πίστωσης του φόρου που ορίζεται στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 68.

Ειδικότερα και δεδομένου ότι η κοινοπραξία, αν και εμπίπτει στην έννοια των νομικών οντοτήτων με βάση τις διατάξεις της περ. γ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013, αποτελεί σε κάθε περίπτωση εταιρεία με βάση τις διατάξεις του άρθρου 293 του ν.4072/2013 (ΠΟΛ.1044/2015), συνάγεται ότι για τα μερίσματα που λαμβάνουν τα μέλη της, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. γ' της παρ. 3 του άρθρου 68, δηλαδή τα έσοδα αυτά φορολογούνται ως έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα με τους συντελεστές που ορίζονται στα άρθρα 58 ή 29, κατά περίπτωση, συμψηφισμένου τόσο του φόρου που τυχόν παρακρατήθηκε επί των μερισμάτων αυτών, όσο και του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος από την κοινοπραξία.

Για παράδειγμα, ανώνυμη εταιρεία μέσα στο φορολογικό έτος 2014, εισέπραξε 1.000.000 ευρώ (μικτό ποσό) μερίσματα από κοινοπραξία στην οποία είναι μέλος, για τα οποία έχει καταβληθεί φόρος νομικού προσώπου 260.000 ευρώ αλλά δεν διενεργήθηκε παρακράτηση φόρου (10%), καθόσον η υπόψη ανώνυμη εταιρεία (λήπτης των μερισμάτων) πληρούσε τις προϋποθέσεις της παρ.1 του άρθρου 63. Με βάση όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, για το ποσό των 1.000.000 ευρώ θα εφαρμοστεί η μέθοδος της πίστωσης φόρου και από τον αναλογούντα φόρο που θα προκύψει για την ανώνυμη εταιρεία θα συμψηφισθεί ο

φόρος που καταβλήθηκε ως φόρος νομικού προσώπου (κοινοπραξίας), σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 68 του ν.4172/2013, δηλαδή το ποσό 260.000 ευρώ. Αν στην προκειμένη περίπτωση το υπόψη νομικό πρόσωπο (ανώνυμη εταιρεία) δεν πληρούσε τις προϋποθέσεις της παρ.1 του άρθρου 63 και είχε διενεργηθεί παρακράτηση φόρου 10%, θα συμψήφιζε και το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου.

Τέλος, επισημαίνεται, ότι τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και στην περίπτωση που μέλος της κοινοπραξίας είναι υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρίας εγκατεστημένο στην Ελλάδα, καθόσον όπως ήδη αναφέρθηκε και στην παράγραφο 4 της παρούσας, αυτό θεωρείται ως νομικό πρόσωπο με τη νομική μορφή του κεντρικού του.

Ακριβές αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Αυτοτελούς
Τμήματος Διοίκησης

Η ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ**I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ**

1. Αποδέκτες πίνακα Β' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και τις Περιφερειακές Διευθύνσεις της
3. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (e - ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ)
4. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών (e-υπηρεσίες)
(με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της Γ.Γ.Δ.Ε.)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες πινάκων Α', ΣΤ' (εκτός των αριθ.1 και 2 αυτού), Ζ' (εκτός των αριθμών 3, 4 και 7), Η', Θ', Ι', ΙΑ', ΙΒ', ΙΓ', ΙΔ', ΙΕ', ΙΣΤ', ΙΖ', ΙΗ', ΙΘ', Κ', ΚΑ', ΚΒ' και ΚΓ'
2. Υπουργείο Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας, Διεύθυνση Ανωνύμων Εταιριών και Πίστεως, Πλ. Κάνιγγος - 101 81 ΑΘΗΝΑ
3. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής 7 - 105 62 ΑΘΗΝΑ
4. HOCHTIEF SOLUTIONS AG, 5^ο χλμ ΣΠΑΤΩΝ-ΛΟΥΤΣΑΣ Τ.Κ. 190 04 ΣΠΑΤΑ
5. ΠΑΝΕΛΛΗΝΙΟΣ ΣΥΝΔΕΣΜΟΣ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ, Φειδίου 14-16 Αθήνα Τ.Κ. 106 78

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού
2. Γραφείο κας Αναπληρώτριας Υπουργού
3. Γραφείο κας Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων
4. Γραφείο κ. Γενικού Δ/ντή Φορολογικής Διοίκησης
5. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
6. Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήματα Α' (3), Β' (6)
7. Γραφείο Τύπου και Δημοσίων Σχέσεων
8. Γραφείο Επικοινωνίας και Πληροφόρησης Πολιτών
9. Δ/σεις, Αυτοτελή Τμήματα και Αυτοτελή Γραφεία της Γ.Γ.Δ.Ε.