

# Κελεμένης & Συνεργάτες

## Δικηγορική Εταιρεία

Τσακάλωφ 5, 106 76 Αθήνα  
 Τ: + 30 210 3612800 F: + 30 210 12820  
 E: enquiries@kelemenis.com W: www.kelemenis.com

# Tax Alert

## Φορολογία μερισμάτων και κερδών που διανέμουν οι εταιρείες

Με την υπ' αριθμ. 1129/06.06.2011 Υπουργική Απόφαση, το Υπουργείο Οικονομικών παρέχει διευκρινίσεις σχετικά με τον τρόπο φορολόγησης των μερισμάτων και κερδών που διανέμουν εταιρείες, όπως διαμορφώθηκε με το ν. 3943/2011 (πρόσφατος φορολογικός νόμος). Παρατίθενται ακολούθως τα κυριότερα σημεία της ως άνω Υπουργικής Απόφασης:

### 1. Φορολόγηση Κερδών Α.Ε., Ε.Π.Ε. & λοιπών νομικών μορφών εταιρειών.

**1.1** Με τις νέες διατάξεις επιβάλλεται φόρος με συντελεστή 20% στα σύνολο των κερδών των νομικών προσώπων (αδιανέμπτων 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.) και όχι με τον συντελεστή φορολογίας του έτους μέσα στο οποίο έγινε η έναρξη της εκκαθάρισης, όπως ίσχυε μέχρι σήμερα.

**1.2** Περαιτέρω, τα υποκαταστήματα αλλοδαπών προσωπικών εταιρειών (ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων) φορολογούνται με συντελεστή που προβλέπεται για τις ημεδαπές προσωπικές εταιρείες.

**1.3** Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για εισοδήματα οικονομικού έτους 2012 και επομένων ετών. Ειδικά, για τα εισοδήματα οικονομικού έτους 2011, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε 24%.

Επομένως, Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. 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, Α.Ε. με διαχειριστική περίοδο 1.7.2010 - 30.6.2011 θα υπαχθεί σε φορολογία με συντελεστή 24% (οικονομικό έτος 2011), ενώ Α.Ε. με διαχειριστική περίοδο 1.9.2010 - 31.8.2011 (οικονομικό έτος 2012) θα φορολογηθεί με συντελεστή 20%.

**1.4** Προβλέπεται επίσης απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος για τα κέρδη που εισπράττουν ημεδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε. από εταιρείες 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%. Από τον παρακρατηθέντα φόρο 25% δεν συμψηφίζεται φόρος που τυχόν καταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή, ως μη προβλεπόμενος

## 2. Διανομή μερισμάτων και κερδών από Α.Ε.

Όσον αφορά στη φορολογία μερισμάτων και κερδών που διανέμουν οι ανώνυμες εταιρείες (Α.Ε.), σημειώστε τα ακόλουθα:

**2.1** Με τις νέες διατάξεις επιβάλλεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25% [άρθρο 54 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος («ΚΦΕ»)] στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ΑΕ με τη μορφή (εκτός μισθού) αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του ΔΣ και στους διευθυντές, αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, καθώς και μερισμάτων ή προμερισμάτων σε φυσικά πρόσωπα ή εταιρείες 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.

Κατά ρητή διατύπωση των νέων διατάξεων (άρθρο 54 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε.), παρακράτηση φόρου 25% πρέπει να ενεργείται και στα **προμερίσματα** που διανέμουν Α.Ε. σύμφωνα με τις διατάξεις του κ.ν. 2190/1920.

Περαιτέρω, με την παρακράτηση του φόρου 25% στα εισοδήματα που αναφέρονται ως άνω εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα ως άνω 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.

Προς την πληρέστερη κατανόηση των ανωτέρω, παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα: Φυσικό πρόσωπο εισπράττει μερίσματα από ημεδαπή ΑΕ ύψους €5.000 και περαιτέρω, έχει εισοδήματα από ακίνητα και μισθούς, συνολικού ύψους €16.000, ήτοι συνολικό εισόδημα €21.000. Ο φόρος που αναλογεί στο εισόδημα αυτό με βάση την κλίμακα του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε. ανέρχεται στα €1.920. 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 εταιρεία που κατέβαλε τα υπόψη μερίσματα και θα επιστραφεί τυχόν υπόλοιπο πιστωτικός φόρος.

**2.2** Όταν ημεδαπή Α.Ε. προβαίνει σε διανομή κερδών και στα έσοδά της περιλαμβάνονται έσοδα από τη συμμετοχή της σε άλλη εταιρεία από το φόρο που υποχρεούται να αποδώσει με τη σχετική δήλωση 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.

Προς την πληρέστερη κατανόηση των ανωτέρω, παρατίθεται το εξής παράδειγμα: Α.Ε. που κλείνει διαχειριστική περίοδο στις 31.12.2012, εμφανίζει κέρδη ισολογισμού €20.000.000, από τα οποία αποφασίζει να διανέμει μερίσματα €8.000.000. Στα ακαθάριστα έσοδά της εν λόγω εταιρείας για την κλειόμενη χρήση περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, €2.000.000 από μερίσματα, για τα οποία της παρακρατήθηκε φόρος (25%) €500.000. Με βάση όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, στα διανεμόμενα μερίσματα περιλαμβάνονται και έσοδα από συμμετοχές (μερίσματα εισπραχθέντα) ύψους €800.000 ( $8.000.000 \times 2.000.000 / 20.000.000$ ). Επομένως, από το φόρο των €2.000.000 ευρώ ( $8.000.000 \times 25\%$ ) που υποχρεούται η εταιρεία να παρακρατήσει και στη συνέχεια να αποδώσει στο Ελληνικό Δημόσιο για τα διανεμόμενα κέρδη της, αφαιρείται το ποσό των €200.000 που αναλογεί στα μερίσματα που εισέπραξε και στο Δημόσιο αποδίδεται η διαφορά των €1.800.000. 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).

Διευκρινίζεται, ότι σε περίπτωση που μία Α.Ε. εμφάνισε λογιστικές ζημιές και παράλληλα είχε εισπράξει μέσα στη χρήση και έσοδα από συμμετοχές (μερίσματα) σε άλλες Α.Ε., στα οποία παρακρατήθηκε φόρος (10%, 21% ή 25%, κατά περίπτωση), το ποσό των ληφθέντων αυτών μερισμάτων δεν μπορεί να εμφανισθεί σε λογαριασμό αποθεματικού και 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 χάνεται (από τη στιγμή που δεν προκύπτουν κέρδη προς διανομή, προκειμένου να συμψηφισθεί με το φόρο που θα παρακρατήσει η Α.Ε. στα διανεμόμενα κέρδη της τρέχουσας χρήσης, αλλά και ούτε να συμψηφισθεί στο μέλλον). Ο φόρος αυτός δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της Α.Ε. και θα προστίθεται ως λογιστική διαφορά κατά την αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με την υποβολή της

δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

**2.3** Περαιτέρω, προβλέπεται η μη διενέργεια παρακράτησης φόρου στα μερίσματα που καταβάλλει ημεδαπή (θυγατρική) Α.Ε. σε μητρική της με έδρα σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 11 του ν. 2578/1998. Προκειμένου να μην ενεργείται παρακράτηση φόρου, θα πρέπει η αλλοδαπή εταιρεία να συμμετέχει στο κεφάλαιο της ημεδαπής για δύο (2) τουλάχιστον συνεχή έτη με το κατώτερο ποσοστό, δηλαδή το 10%. Επίσης, η αλλοδαπή μητρική εταιρεία 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 ως άνω περιπτώσεις, είναι απαραίτητη η προσκόμιση βεβαίωσης που εκδίδεται στη χώρα στην οποία έχει την έδρα της η μητρική εταιρεία, 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 εταιρείας είναι ονομαστικές.

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 εταιρεία (αυξημένη τυπική ισχύς). Εν συνεχεία όμως, η αλλοδαπή εταιρεία μετά τη συμπλήρωση της οριζόμενης από το νόμο διετίας δύναται να ζητήσει την επιστροφή του παρακρατηθέντος φόρου, υπό την προϋπόθεση ότι δεν τον έχει εκπέσει από τον αναλογούντα φόρο στην αλλοδαπή. Προς τούτο, θα προσκομίζεται σχετική βεβαίωση από ορκωτό ελεγκτή.

Για τα μερίσματα που καταβάλλονται από ημεδαπή Α.Ε. σε μητρική της εταιρεία στην αλλοδαπή, για τα οποία δεν εφαρμόζεται η Οδηγία μητρικών - θυγατρικών, είτε γιατί καταβάλλονται σε εταιρεία με έδρα σε χώρα εκτός Ε.Ε., 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 εταιρεία (αυξημένη τυπική ισχύς). Για το σκοπό αυτό, το ενδιαφερόμενο φυσικό ή νομικό πρόσωπο (επενδυτής)

πρέπει να θέτει υπόψη της εταιρείας, μέχρι το χρόνο παρακράτησης που ισχύει κατά περίπτωση, τις σχετικές διατάξεις περί απαλλαγής, προκειμένου να αποφεύγεται η παρακράτηση. Αν η ανώνυμη εταιρεία 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.

**2.4** 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. Σε παρακράτηση φόρου υπόκειται το ποσό των αποθεματικών (κερδών παρελθουσών χρήσεων), όπως αυτό εμφανίζεται στα βιβλία της εταιρείας, χωρίς την αναγωγή τους σε μικτά. Τα ως άνω δεν έχουν εφαρμογή για κεφαλαιοποιήσεις αποθεματικού υπέρ το άρτιον, καθώς ο νόμος αναφέρεται ρητά σε αποθεματικά που προέρχονται από κέρδη, ενώ η κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού αυτού δεν συνιστά εισόδημα για τον μέτοχο.

**2.5** Τα όσα εκτίθενται ανωτέρω έχουν εφαρμογή για διανεμόμενα κέρδη που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την **01.01.2012** και μετά.

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 21%. Δηλαδή και για τα μερίσματα που εγκρίνονται προς διανομή εντός του έτους 2011, οι Α.Ε. 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 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.

**2.6** Εάν έχουν διανεμηθεί με απόφαση τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων μερίσματα εντός του 2011 (πριν τη ψήφιση του πρόσφατου φορολογικού νόμου), για τα οποία οι επιχειρήσεις δεν προέβησαν σε παρακράτηση φόρου 21% ελλείψει σχετικής διάταξης νόμου, παρακαλώ σημειώστε ότι με την υπ' αριθμ. 1070/07.04.2011 Υπουργική Απόφαση του Υπουργείου

Οικονομικών ορίζεται ότι οι Α.Ε. που διένειμαν τα μερίσματα αυτά πρέπει να τροποποιήσουν τα δεδομένα των βιβλίων τους και να υποβάλουν τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος χωρίς προσαυξήσεις.

**2.7** Για τα προμερίσματα που διανεμήθηκαν μέσα στο 2010, για τα οποία οι επιχειρήσεις δεν προέβησαν σε παρακράτηση φόρου και επειδή τα προμερίσματα αυτά θεωρούνται ότι καταβλήθηκαν έναντι των μερισμάτων 2010, η διανομή των οποίων θα εγκριθεί εντός του 2011 (χρόνος απόκτησης), οι Α.Ε. υποχρεούνται με τη διανομή των οριστικών μερισμάτων με την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων τους να παρακρατήσουν και να αποδώσουν τον οφειλόμενο φόρο 21% 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 προμερισματος.

Με τον συμψηφισμό οι αμοιβαίες απαιτήσεις αποσβένονται από την ημερομηνία που συνυπήρξαν και κατά το μέρος που καλύπτονται.

**2.8** Επίσης, η Α.Ε. 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 Α.Ε. που διανεμήθηκαν μέσα στο έτος 2010 με απόφαση έκτακτης γενικής συνέλευσης των μετόχων, επί των οποίων παρακρατήθηκε φόρος 10% με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις, οφείλεται επιπλέον φόρος 11% (21% - 10%), ο οποίος θα πρέπει να αποδοθεί στο Δημόσιο χωρίς προσαυξήσεις.

**2.9** Προβλέπεται παρακράτηση φόρου στα κέρδη που εξάγει ή πιστώνει μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα προς την έδρα της ή σε άλλη μόνιμη εγκατάστασή της στην αλλοδαπή.

### **3 Διανομή μερισμάτων και κερδών από Ε.Π.Ε.**

Όσον αφορά στη φορολογία μερισμάτων και κερδών που διανέμουν οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.), σημειώστε τα ακόλουθα:

**3.1** Με τις διατάξεις του νέου νόμου (άρθρο 55 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε.), επιβάλλεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25% στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές Ε.Π.Ε. σε φυσικά πρόσωπα ή εταιρείες, ημεδαπές ή αλλοδαπές.

Με την παρακράτηση του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων, 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.

**3.2** 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, 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.

**3.3** Κατά τα λοιπά τυγχάνουν εφαρμογής τα όσα αναφέρονται ως άνω για τις διανομές κερδών που πραγματοποιούν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες.

**3.4** Τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο έχουν εφαρμογή 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 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).

**3.5** Για την απόδοση του παρακρατούμενου φόρου, 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. Ειδικότερα, για τα διανεμόμενα κέρδη των Ε.Π.Ε. χρήσης 2010 (οικον. έτους 2011) η απόδοση του παρακρατηθέντος φόρου θα πραγματοποιηθεί μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός **Ιουλίου 2011**, χωρίς προσαυξήσεις. Τα έσοδα από τον παρακρατηθέντα αυτό φόρο καταχωρούνται στον ΚΑΕ 0142 (είδος φόρου 1196 για τα διανεμόμενα κέρδη των ΕΠΕ).

**3.6** 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 οποία παρακράτηση φόρου 21% ή 25% θα γίνει κατά το χρόνο διανομής των οριστικών μερισμάτων (χρόνος λήψης της απόφασης των εταίρων).

#### **4 Μερισμάτα ή κέρδη που εισπράττουν φυσικά πρόσωπα από αλλοδαπές εταιρείες**

**4.1** Σύμφωνα με τις νέες διατάξεις, στα μερίσματα που εισπράττουν φυσικά πρόσωπα κάτοικοι Ελλάδος από αλλοδαπές Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25%. Τα ως άνω ισχύουν για μερίσματα που εισπράττονται από την **01.01.2012** και μετά. Ειδικά για τα μερίσματα που εισπράττονται εντός του έτους 2011, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 21%.

**4.2** Με την παρακράτηση του ως άνω (21% ή 25%) εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου. Επιπροσθέτως, επισημαίνεται ότι 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.

**4.3** Με τους ίδιους συντελεστές ενεργείται παρακράτηση φόρου και στα κέρδη που εισπράττουν φυσικά πρόσωπα κάτοικοι Ελλάδος από αλλοδαπές Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. με τη μορφή μετοχών ή μεριδίων αντίστοιχα, αντί της καταβολής μετρητών.

**4.4** Με την εν λόγω Υπουργική Απόφαση διευκρινίζεται ότι, επειδή φυσικά πρόσωπα - κάτοικοι Ελλάδος ενδέχεται μέσα στο έτος 2011 (πριν από τη ψήφιση του πρόσφατου φορολογικού νόμου) να έχουν εισπράξει μερίσματα από την αλλοδαπή, στα οποία δεν ενεργήθηκε παρακράτηση φόρου, θα πρέπει να αποδώσουν τον οφειλόμενο φόρο μέχρι τις 29.07.2011, χωρίς προσαυξήσεις.

#### **5 Διανομή κερδών και μερισμάτων από λοιπές εταιρείες**

Η υποχρέωση παρακράτησης φόρου 25% στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ΑΕ με τη μορφή, εκτός μισθού, αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του ΔΣ και στους διευθυντές, αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, καθώς και μερισμάτων ή προμερισμάτων σε φυσικά πρόσωπα ή εταιρείες ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας [άρθρο 54 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος («ΚΦΕ»)] δεν υφίσταται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

- (α) Όταν διανέμονται κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων (σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 27/1975), 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 (όπως η Τράπεζα της Ελλάδος).
- (β) Επί των μερισμάτων που αποκτούν τα αμοιβαία κεφάλαια επιχειρηματικών συμμετοχών (ΑΚΕΣ) του ν. 2992/2002, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου, αφού υποκείμενα φόρου δεν είναι τα ΑΚΕΣ αλλά οι μεριδιούχοι τους.
- (γ) Επίσης, τα διανεμόμενα μερίσματα στους μετόχους της εταιρείας επενδύσεων χαρτοφυλακίου (Α.Ε.Ε.Χ) απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος (άρθρο 114 παρ. 4 ΚΦΕ).

**Θανάσης Κυριακόπουλος**  
Εταίρος (*Partner*)

**Ελένη Πίτσα**  
Συνεργάτης (*Associate*)