

# Tax Flash

## Εγκύκλιοι 1037/2015, 1039/2015 & 1042/2015

Φεβρουάριος 2015

Με τις Εγκυκλίους 1037/2015, 1039/2015 & 1042/2015 δόθηκαν σημαντικές διευκρινίσεις ως προς την εφαρμογή των διατάξεων σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση μερισμάτων/ τόκων/ δικαιωμάτων, τις ενδοομιλικές πληρωμές και την υποκεφαλαιοδότηση.

### Εγκύκλιος 1037/2015 – Υποκεφαλαιοδότηση

#### Πεδίο Εφαρμογής

Δίνονται διευκρινίσεις ως προς την εφαρμογή των διατάξεων περί υποκεφαλαιοδότησης που προβλέπουν περιορισμό στην έκπτωση των πλεοναζουσών δαπανών τόκων εφόσον η σχετική δαπάνη υπερβαίνει το 60%/ 50%/ 40%/ 30% του EBITDA για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014/ 1.1.2015/ 1.1.2016/ 1.1.2017 αντίστοιχα.

Παράλληλα, όταν οι δαπάνες τόκων είναι μικρότερες από το εκάστοτε καθοριζόμενο ποσό (€ 3.000.000 ή € 5.000.000 για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 έως και την 31.12.2015) αυτές εκπίπτουν πλήρως από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, επιφυλασσομένων ωστόσο των διατάξεων άρθρου 23 του ΚΦΕ.

*Ζήτημα τίθεται σε σχέση με την ερμηνεία της έννοιας «καθαρές δαπάνες τόκων» που απαλλάσσονται με βάση τα παραπάνω όρια, δεδομένου ότι στο σχετικό παράδειγμα εφαρμογής της διάταξης που παρατίθεται στην εγκύκλιο ως «καθαρές δαπάνες τόκων» λαμβάνονται μόνο οι χρεωστικοί τόκοι και όχι οι πλεονάζουσες δαπάνες τόκων που αποτελούν τη βάση υπολογισμού της μη εκπιπτόμενης δαπάνης.*

*Επίσης ζήτημα τίθεται εάν η διάταξη του άρθρου 23 εφαρμόζεται μόνο στις δαπάνες τόκων που δεν εμπíπτουν στους περιορισμούς της υποκεφαλαιοδότησης που θέτει το άρθρο 49 με βάση τα παραπάνω.*

#### Δαπάνες τόκων

- Στις δαπάνες τόκων δε συμπεριλαμβάνονται τα έξοδα δανείων και οι τόκοι που κεφαλαιοποιούνται.

*Από την ερμηνεία της έννοιας «δαπάνη τόκων» που ακολουθεί η εγκύκλιος φαίνεται να καταλαμβάνει μόνο τους τόκους που καταβάλλονται και όχι το σύνολο των δεδουλευμένων χρεωστικών τόκων που αφορούν το φορολογικό έτος. Επίσης, χρήζει διευκρίνισης ποιες περιπτώσεις καταλαμβάνει η έκφραση «τόκοι που κεφαλαιοποιούνται».*

**Καθορισμός  
EBITDA**

- Τα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA) καθορίζεται μετά την αναμόρφωση των λογιστικών αποτελεσμάτων της επιχείρησης σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΕ.

*Η εγκύκλιος δε διευκρινίζει εάν τα κέρδη που αποτελούν τη βάση εφαρμογής της συγκεκριμένης διάταξης θα πρέπει να αναμορφωθούν με βάση και τα πιθανά απαλλασσόμενα έσοδα (π.χ. έσοδα από απαλλασσόμενα μερίσματα).*

**Μεταφορά  
δαπάνης  
τόκων**

- Διευκρινίζεται ότι το ποσό των δαπανών τόκων που μεταφέρεται κάθε φορολογικό έτος για έκπτωση (χωρίς χρονικό περιορισμό) δε μπορεί να υπερβαίνει το ποσό που προκύπτει από το ποσοστό EBITDA μειωμένο κατά τις πλεονάζουσες δαπάνες τόκων του ίδιου έτους.

*Ο παραπάνω περιορισμός εντάσσεται στη λογική ότι το μέγιστο ποσό έκπτωσης δαπανών τόκων κάθε έτος είναι το οριζόμενο κάθε φορολογικό έτος ποσοστό EBITDA.*

**Δάνεια μεταξύ  
συνδεμένων  
επιχειρήσεων**

- Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται πρώτα οι διατάξεις περί τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων.

## **Εγκύκλιος 1039/2015 – Ενδοομιλικές πληρωμές**

### **Απαλλαγή από φόρο εισοδήματος ενδοομιλικών μερισμάτων**

- Απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος τα μερίσματα που καταβάλλονται από ελληνικές, κοινοτικές και ελβετικές εταιρείες σε ελληνικές εταιρείες και μόνιμες εγκαταστάσεις εταιρειών κρατών-μελών εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις (μεταξύ άλλων 10% συμμετοχή, 25% για την Ελβετία, για δύο (2) χρόνια).

*Εξαιρούνται από την απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος μερίσματα που διανέμονται/ εισπράττονται από νομικές οντότητες που δε διαθέτουν νομική προσωπικότητα π.χ. διανομή από κοινοπραξία στα μέλη της.*

*Δεν απαλλάσσονται μερίσματα που διανέμονται από ελληνική σε ελληνική εταιρεία όταν η συμμετοχή είναι κάτω από 10%.*

### **Μη έκπτωση δαπανών που συνδέονται με τις συμμετοχές**

- Διευκρινίζεται ρητά ότι δεν εκπίπτουν, μεταξύ άλλων, οι τόκοι δανείων και τα χρηματοοικονομικά έξοδα για την απόκτηση συμμετοχών που διανέμουν μερίσμα που απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος.

*Ζήτημα ανακύπτει σχετικά με το χρόνο και τρόπο εφαρμογής της διάταξης, όπως για παράδειγμα αν απαιτείται να έχει πράγματι διενεργηθεί διανομή μερίσματος στο οικείο φορολογικό έτος προκειμένου να μην αναγνωριστούν οι δαπάνες.*

*Επίσης δημιουργείται ένα πρακτικό ζήτημα όσον αφορά τον προσδιορισμό των εξόδων που συνδέονται με τις συμμετοχές, ιδίως σε περιπτώσεις που δεν καθίσταται σαφής ο σκοπός λήψης του δανείου ή τα δάνεια έχουν αναχρηματοδοτηθεί με νέα δάνεια. Πρόκειται για ένα ιδιαίτερος πολύπλοκο ζήτημα που πρέπει να απασχολήσει άμεσα ομίλους με ελληνικές μητρικές.*

### **Εγγυητική επιστολή**

- Καθορίζεται ο τρόπος υπολογισμού του ποσού της εγγυητικής επιστολής που απαιτείται να υποβληθεί για την προσωρινή απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος των ενδοομιλικών μερισμάτων όταν δεν πληρείται η ελάχιστη περίοδος διακράτησης.

*Σε περίπτωση μη συμπλήρωσης της διετίας, καταπίπτει η εγγυητική επιστολή και επιβάλλεται αναδρομικά φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και οι κυρώσεις του Νόμου 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας).*

*Σε περίπτωση μη κατάθεσης εγγυητικής επιστολής, προβλέπεται η δυνατότητα λήψης της εν λόγω απαλλαγής κατά το χρόνο συμπλήρωσης της ελάχιστης περιόδου διακράτησης με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης του οικείου φορολογικού έτους.*

### **Πίστωση φόρου σε περίπτωση φορολόγησης**

- Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση μη εφαρμογής της απαλλαγής καθιερώνεται η πίστωση τόσο του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων όσο και του παρακρατηθέντος φόρου μερισμάτων, σε περίπτωση ημεδαπής ή κοινοτικής
-

θυγατρικής, ενώ δίνεται η δυνατότητα πίστωσης μόνο του παρακρατούμενου φόρου μερισμάτων σε περίπτωση θυγατρικής σε τρίτη χώρα.

*Ζήτημα τίθεται ως προς το ποιές περιπτώσεις καλύπτει η διάταξη, ιδίως όσον αφορά τις κοινοτικές θυγατρικές καθώς ποσοστό κάτω του 10% δεν καθιστά τη διανέμουσα εταιρεία «θυγατρική» και η μη συμπλήρωση της διετίας ρυθμίζεται από τις διατάξεις περί εγγυητικής επιστολής.*

**Απαλλαγή από παρακράτηση στην πληρωμή μερισμάτων, τόκων και δικαιωμάτων**

- Διευκρινίζεται ότι η εν λόγω απαλλαγή από την παρακράτηση 10%, 15% ή 20% καταλαμβάνει πληρωμές μερισμάτων, τόκων και δικαιωμάτων αντίστοιχα από ημεδαπές επιχειρήσεις προς ελληνικές, κοινοτικές και ελβετικές συνδεδεμένες εταιρείες εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις του νόμου.

**Υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρείας**

- Η πλήρωση των προϋποθέσεων για την απαλλαγή από την παρακράτηση 10% στα μερίσματα που εισπράττει μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής εταιρείας εξετάζονται στο επίπεδο της αλλοδαπής εταιρείας (κεντρικού).

*Ρητά διευκρινίζεται με την Εγκύκλιο 1042/2015 ότι δε διενεργείται παρακράτηση φόρου 10% στα κέρδη που εξάγει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλοδαπής εταιρείας προς το κεντρικό της στην αλλοδαπή.*

**Εγγυητική επιστολή**

- Διευκρινίζεται ο τρόπος υπολογισμού του ποσού της εγγυητικής επιστολής σε περίπτωση μη συμπλήρωσης της διετίας και η διαδικασία επιστροφής του φόρου κατά το χρόνο συμπλήρωσης της διετίας σε περίπτωση παρακράτησης κατά την πληρωμή λόγω μη συμπλήρωσης του χρόνου διακράτησης.

*Το σχετικό ποσό της εγγυητικής επιστολής θα υπολογίζεται βάσει του συντελεστή που προβλέπεται από Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ) εάν είναι μικρότερος από τον συντελεστή της εσωτερικής νομοθεσίας.*

## **Εγκύκλιος 1042/2015 – Παρακράτηση σε μερίσματα/ τόκους/ δικαιώματα**

### **Ορισμός μερισμάτων**

- Δίνονται διευκρινίσεις ως προς τον ορισμό των μερισμάτων που υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου 10%. Ενδεικτικά περιλαμβάνει τους τόκους προνομιούχων μετοχών, διανομές κερδών καταπιστευμάτων και εξωχώριων εταιρειών και αμοιβές σε μέλη ΔΣ και εργατοϋπαλληλικό προσωπικό από τα κέρδη.

### **Απαγόρευση διανομής αποθεματικών από έκτακτη ΓΣ**

- Αναφέρεται ότι δεν είναι δυνατή η διανομή κερδών έκτακτων αποθεματικών από ΑΕ και ΕΠΕ που έχουν σχηματιστεί στον ισολογισμό της κλειόμενης χρήσης με έκτακτη γενική συνέλευση.

*Στο σημείο αυτό φαίνεται η Εγκύκλιος να επεκτείνεται σε θέματα εταιρικού δικαίου, αλλά στην ουσία ακολουθεί και προηγούμενες θέσεις που έχουν ληφθεί.*

### **Μερίσματα αλλοδαπής – φυσικό πρόσωπο δικαιούχος**

- Διευκρινίζεται ότι τα μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης που λαμβάνουν φυσικά πρόσωπα κάτοικοι ημεδαπής συμπεριλαμβάνονται στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος ανεξάρτητα αν εισάγονται στην Ελλάδα ή παραμένουν στο εξωτερικό.

*Σε περίπτωση που έχει ήδη αποδοθεί ο φόρος 10% (αυτοαπόδοση ή παρακράτηση από μεσολαβούν πιστωτικό ίδρυμα), προβλέπεται ότι ο εν λόγω φόρος θα δηλωθεί στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος και θα συμψηφιστεί με τον αναλογούντα φόρο, αλλά εφεξής δε θα απαιτείται τέτοια παρακράτηση.*

### **Τόκοι**

- Δίνονται διευκρινίσεις ως προς τον ορισμό των τόκων που υπόκεινται σε παρακράτηση 15%. Ενδεικτικά περιλαμβάνει τους τόκους υπερημερίας λόγω συμβατικής υποχρέωσης, τόκους που επιδικάζονται με δικαστική απόφαση κ.λ.π.

### **Απαλλαγή από παρακράτηση φόρου 15% στους τόκους**

- Αναφέρεται ότι απαλλάσσονται από την παρακράτηση φόρου 15% οι τόκοι μεταβιβαζόμενων απαιτήσεων που αποκτούν εταιρείες ειδικού σκοπού στο πλαίσιο τιλοποίησης απαιτήσεων του Νόμου 3156/2003 και οι τόκοι δανείων και διατραπεζικών καταθέσεων που αποκτούν ημεδαπά ή αλλοδαπά πιστωτικά ιδρύματα.

*Διευκρινίζεται ωστόσο ότι επιβάλλεται παρακράτηση φόρου 15% (ή χαμηλότερου βάσει Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ)) στους τόκους από εταιρικά ομόλογα που λαμβάνουν νομικά πρόσωπα/ οντότητες που δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας και δε διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα συμπεριλαμβανομένων και των ημεδαπών ή αλλοδαπών πιστωτικών ιδρυμάτων. Υπενθυμίζεται ότι εκ του νόμου υφίσταται απαλλαγή από την παρακράτηση για τόκους ομολογιακών δανείων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου που αποκτούν ημεδαπά φυσικά πρόσωπα ή αλλοδαπά φυσικά ή νομικά πρόσωπα χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα*

### **Δικαιώματα**

- Παρέχονται διευκρινίσεις ως προς την έννοια των δικαιωμάτων και παρατίθενται παραδείγματα πληρωμών που εμπιπτουν στην έννοια των δικαιωμάτων (π.χ. πληρωμές για χρήση λογισμικού κ.λ.π.)

Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση μικτών συμβάσεων που περιλαμβάνουν αμοιβές για την παροχή άλλων υπηρεσιών και καταβολή δικαιωμάτων, θα πρέπει να γίνεται επιμερισμός των ποσών που αφορούν τα δικαιώματα βάσει της σχετικής σύμβασης ή λοιπών διαθέσιμων στοιχείων που να τεκμηριώνουν επαρκώς τον όποιο επιμερισμό.

*Ζήτημα τίθεται ως προς τον χειρισμό σε περίπτωση που δεν είναι δυνατός ο επιμερισμός της αμοιβής.*

#### **Δικαιολογητικά – Υποβολή δήλωσης**

- Ρυθμίζονται διαδικαστικά θέματα ως προς την υποβολή των δηλώσεων καθώς και τα διάφορα δικαιολογητικά που θα πρέπει είτε να συνυποβάλλονται με τη δήλωση είτε να φυλάσσονται είτε να δίδονται στους κατά περίπτωση υπόχρεους (π.χ. στο θεματοφύλακα προκειμένου για εισηγμένες μετοχές) προκειμένου να εφαρμοστεί ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση ή απαλλαγή.

#### **Εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης**

- Η παρακράτηση 10% στα μερίσματα, 15% στους τόκους και 20% στα δικαιώματα εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση Ελλήνων και αλλοδαπών φυσικών προσώπων και νομικών προσώπων/ οντοτήτων χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

**[www.pwc.gr](http://www.pwc.gr)**

*Το κείμενο αποσκοπεί μόνο σε γενική ενημέρωση των ενδιαφερομένων και δεν πρέπει να χρησιμοποιείται ως βάση για λήψη αποφάσεων. Για περισσότερες πληροφορίες απευθυνθείτε στην PwC:  
Λεωφ. Κηφισίας 268,  
15232 Χαλάνδρι  
τηλ. +30 210 6874400*



Copyright © [2015] [PricewaterhouseCoopers Business Solutions AE]. Με επιφύλαξη όλων των νομίμων δικαιωμάτων.

Η επωνυμία 'PwC' αναφέρεται στην εταιρεία μέλος του δικτύου στην Ελλάδα, και σε μερικές περιπτώσεις μπορεί να αναφέρεται στο δίκτυο των εταιρειών μελών της PwC. Κάθε εταιρεία μέλος αποτελεί μια ξεχωριστή νομική οντότητα. Για περισσότερες πληροφορίες, παρακαλούμε επισκεφθείτε το [www.pwc.com/structure](http://www.pwc.com/structure).