

Σ.Α.Δ.Φ. ΚΑΙ ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ

Σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις των πενήντα επτά (57) Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) που έχει υπογράψει η χώρα μας και αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων προκύπτει ότι **το Κράτος κατοικίας του μετόχου επιτρέπεται να φορολογεί μερίσματα που προκύπτουν στο άλλο Κράτος, αλλά οφείλει να πιστώνει έναντι του δικού του φόρου επί των μερισμάτων αυτών τον φόρο που καταβλήθηκε στο Κράτος στο οποίο προκύπτουν τα μερίσματα** βάσει του συντελεστή που καθορίζεται στις σχετικές διατάξεις της οικείας Σύμβασης αναφορικά με τη φορολογία μερισμάτων.

Ορισμένες όμως Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας **περιλαμβάνουν στο άρθρο περί εξάλειψης της διπλής φορολογίας διατάξεις σχετικά με την πίστωση και για τον εταιρικό φόρο που αναλογεί στο διανεμόμενο μερίσμα** (υποκείμενο φόρο – underlying tax credit). Οι συγκεκριμένες Σ.Α.Δ.Φ. είναι οι εξής:

1. Αλβανία (N.2755/1999, ΦΕΚ Α' 252)– άρθρο 23
2. Αρμενία (N.3014/2002, ΦΕΚ Α' 103)– άρθρο 24
3. Γεωργία (N.3045/2002, ΦΕΚ Α' 198)– άρθρο 24
4. Εσθονία (N.3682/2008, ΦΕΚ Α' 145)– άρθρο 23
5. Ηνωμένο Βασίλειο (N.Δ.2732/1953, ΦΕΚ Α' 329)– άρθρο XIV
6. Κίνα (N.3331/2005, ΦΕΚ Α' 83)– άρθρο 23
7. Κύπρος (AN. 573/1968, ΦΕΚ Α' 223)– άρθρο 21
8. Λετονία (N.3318/2005, ΦΕΚ Α' 46) – άρθρο 24 (1)
9. Λιθουανία (N.3356/2005, ΦΕΚ Α' 152)– άρθρο 24 (1)
10. Ουζμπεκιστάν (N.2659/1998, ΦΕΚ Α' 268)– άρθρο 23
11. Σλοβενία (N.3084/2002, ΦΕΚ Α' 318)– άρθρο 23

Για όλα τα ανωτέρω και λόγω των συχνών ερωτημάτων που υποβάλλονται στην Α.Α.Δ.Ε., η τελευταία έκδωσε την **E.2018/28.1.2019** εγκύκλιο διαταγή με θέμα «Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα που αποκτά φυσικό πρόσωπο – φορολογικός κάτοικος Ελλάδας από αλλοδαπή εταιρεία και πίστωση του φόρου αλλοδαπής».

Σημειώνουμε ότι σύμφωνα με το άρθρο 28 του Συντάγματος, **οι διατάξεις των ΣΑΔΦ που έχουν κυρωθεί με νόμο υπερισχύουν των διατάξεων της εσωτερικής νομοθεσίας που τυχόν ρυθμίζουν το ίδιο θέμα** και συνεπώς οι σχετικές διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας εφαρμόζονται για όσα θέματα δεν ρυθμίζονται ρητά από τις διατάξεις των ΣΑΔΦ. **Για την εφαρμογή των διατάξεων των προαναφερθεισών ΣΑΔΦ, από τον φόρο που αναλογεί στα μερίσματα που αποκτά φυσικό πρόσωπο – φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, από αλλοδαπή εταιρία, πιστώνεται ο εταιρικός φόρος αλλοδαπής.**

Για τη δυνατότητα συμψηφισμού του φόρου αλλοδαπής σε μερισματούχους, Έλληνες φορολογικούς κατοίκους, **απαιτείται βεβαίωση από τη φορολογική αρχή των αντισυμβαλλομένων Κρατών.** Επισημαίνεται ότι **δεν γίνονται αποδεκτές βεβαιώσεις που εκδίδει το ίδιο το νομικό πρόσωπο, ή άλλοι ιδιώτες** (οι ορκωτοί ελεγκτές, οι λογιστές ή οι δικηγόροι).

Η εγκύκλιος δίνει συγκεκριμένα παραδείγματα, που λόγω του ενδιαφέροντος των Ελλήνων φορολογικών κατοίκων για μερίσματα Κυπριακών Εταιρειών, προσαρμόσαμε το πρώτο αντίστοιχα.

- Καθαρά Κέρδη Κυπριακής Εταιρείας (LTD on shares) 100.000 ευρώ
- Φόρος επιχειρηματικών κερδών 12,5% = 12.500 ευρώ
- Δύο μέτοχοι, ένας Έλληνας φορολογικός κάτοικος και ένας Κύπριος

· Ο Έλληνας φορολογικός κάτοικος θα λάβει μέρισμα $(100.000 - 12.500) = 87.500 \times 50\% = 43.750$ ευρώ

· Ο Κύπριος φορολογικός κάτοικος υποχρεούται σε φόρο υπέρ άμυνας (defense tax) σε ποσοστό 17% επί των μερισμάτων που αναλαμβάνει. Ο φόρος επιβάλλεται μόνο σε φορολογικούς κάτοικους Κύπρου. Συνεπώς: $(100.000 - 12.500) = 87.500 \times 50\% = 43.750$ ευρώ – $(43.750 \times 17\%) = 36.312,50$ ευρώ μέρισμα.

· Τα ποσά φόρου που θα αναγραφούν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Ε1), είναι η αναλογία του Έλληνα μετόχου στο φόρο εισοδήματος του νομικού προσώπου, ως εξής: Φόρος Ν.Π. \times συμμετοχή Έλληνα Φ.Κ. $50\% = 12.500 \times 50\% = 6.250$ ευρώ.

· Μετά από την πίστωση του εταιρικού φόρου που αντιστοιχεί στον Έλληνα μέτοχο, θα υπολογιστεί επιπλέον ποσό για καταβολή κατά την εκκαθάριση των δηλώσεων των φυσικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2018, με βάση την εσωτερική μας νομοθεσία, ως εξής: (Μέρισμα 43.750 ευρώ \times 15% = 6.562,5 ευρώ – 6.250 ευρώ αναλογούν στο μέρισμα φόρος Ν.Π. = **312,50 ευρώ οφειλόμενος φόρος επί μερισμάτων Κύπρου στην Ελλάδα.**

Αν υποθέταμε ότι λόγω πρόσφατης αλλαγής της φορολογικής κατοικίας από την Κύπρο στην Ελλάδα, είχε παρακρατηθεί και φόρος μερισμάτων στην Κύπρο 17%, του τώρα Έλληνα φορολογικού κατοίκου. Στην περίπτωση αυτή θα είχαμε:

Φόρος Ν.Π.: επί μερίσματος 6.250 ευρώ πλέον φόρο μερισμάτων $(43.750 \times 17\% = 7.437,50$ ευρώ) = 13.687,50 ευρώ > 6.562,50 (ημεδαπός φόρος Φ.Π. επί μερισμάτων Κύπρου 43.750 \times 15%), συνεπώς, **σε αντίστοιχη περίπτωση, κατά την εκκαθάριση των δηλώσεων των φυσικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2018, με βάση την εσωτερική μας νομοθεσία, δεν θα υπολογιστεί επιπλέον ποσό για καταβολή. Το ποσό του φόρου κατά το μέρος που υπερβαίνει τον αναλογούντα για το εισόδημα αυτό φόρο στην Ελλάδα χάνεται.**

Επισημαίνεται ότι με την εν λόγω εγκύκλιο στην οποία και παρέχονται σαφείς οδηγίες χειρισμού μερισμάτων αλλοδαπής ανάλογα την Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ των συμβαλλομένων χωρών και της χώρας μας, αναφέρεται ότι «Για την εκκαθάριση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων παρελθόντων ετών που έχουν ήδη υποβληθεί, αλλά εκκρεμούν προς εκκαθάριση στις Δ.Ο.Υ. και emπίπτουν στις περιπτώσεις της παρούσας, οι φορολογούμενοι οφείλουν να προσκομίζουν τα ανωτέρω προβλεπόμενα δικαιολογητικά εντός προθεσμίας δύο (2) μηνών από τη δημοσίευση της παρούσας. **Οι εκκρεμείς δηλώσεις εκκαθαρίζονται από τις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. εντός προθεσμίας δύο (2) μηνών από την πάροδο της προθεσμίας προσκόμισης των δικαιολογητικών. Σε περίπτωση μη προσκόμισης των δικαιολογητικών εντός της δίμηνης προθεσμίας από τη δημοσίευση της παρούσας, οι δηλώσεις εκκαθαρίζονται από τις Δ.Ο.Υ., χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το ποσό που αναγράφηκε προς πίστωση (κωδικοί 683-684)».**