



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗΣ
ΣΥΜΒΟΛΑΙΟΓΡΑΦΙΚΟΣ ΣΥΛΛΟΓΟΣ
ΕΦΕΤΕΙΟΥ ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ**

Θεσσαλονίκη 29-6-2009
Αριθμ.πρωτ.635, 648

Προς:
Τα μέλη του Συμβολαιογραφικού Συλλόγου
Εφετείου Θεσσαλονίκης

*Θέμα: Ζητήματα Ανωνύμων Εταιριών.
Σχετικά: Τα με αριθμ.πρωτ.1060077/10800/Β0012/ΠΟΛ.1083/15-6-09 και
1022505/869/ΔΟΣ/ΠΟΛ.1082/11-6-2009 έγγραφα του Υπουργείου
Οικονομίας και Οικονομικών*

Σας αποστέλλουμε τα άνω σχετικά έγγραφα του Υπουργείου
Οικονομίας και Οικονομικών, για να λάβετε γνώση.

Με συναδελφικούς χαιρετισμούς

Η Πρόεδρος

Η Γεν. Γραμματέας

Ιωάννα Χρουσαλά-Μπιλιση

Αικατερίνη Καρακάση-Μπάτζιου



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ
ΚΑΙ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
Δ/ΝΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ Α΄ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ**

Αθήνα, 11 Ιουνίου 2009
Αρ. πρωτ. 1022502/869/ΔΟΣ

ΠΟΛ. 1082

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

Ταχ. δ/ση: Καραγ. Σερβίας 8
Ταχ. κώδ.: 10184 - Αθήνα
Πληροφορίες: Ι. Φοβάκης
Τηλέφωνο: 210 33 75 866
Τηλεομ.: 210 33 75 854

ΘΕΜΑ: Φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων που διανέμουν ημεδαπές Α.Ε. σε αλλοδαπούς δικαιούχους, μετά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων του ν.3697/2008 (ΦΕΚ Α΄ 194). Εφαρμογή των αντίστοιχων διατάξεων, στο πλαίσιο των Συμβάσεων/Συμφωνιών Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) του Εισοδήματος.

ΣΧΕΤ.: Η με αριθ. 1000193/11783/Β0012/ΠΟΛ.1180/31.12.08 εγκύκλιος της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος (Δ.12).

Αναφορικά με το ως άνω σχετικό και για θέματα που εμπίπτουν στην αρμοδιότητα της Υπηρεσίας μας, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Εσωτερική νομοθεσία [άρθρο 18, ν.3697/2008 (ΦΕΚ Α΄ 194)].

Με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 18 του ν.3697/2008 αντικαταστάθηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 54 του ΚΦΕ ως εξής: “1. Στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με τη μορφή, αμοιβών και ποσοστών των μελών του διοικητικού συμβουλίου και των διευθυντών, αμοιβών εργατοϋπαλληλικού προσωπικού, εκτός μισθού, 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, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%). Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα. Ειδικά, οι ημεδαπές εταιρείες δεν προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου επί των κερδών που διανέμουν προς εταιρείες άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, των οποίων είναι θυγατρικές, με τις προϋποθέσεις του άρθρου 11 του ν.2578/1998 (ΦΕΚ Α΄ 30), όπως ισχύει.”

Επίσης, με τη διάταξη της παρ. 3 του ανωτέρω άρθρου ορίζεται ότι: “Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται για μερίσματα που εισπράττονται από 01.01.2009 και μετά”.

Περαιτέρω, με τη διάταξη της παρ. 6 του ίδιου άρθρου προστέθηκε στην παράγραφο 6 του άρθρου 54 του ΚΦΕ, όπως αναριθμήθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, νέα περίπτωση ζ΄ ως εξής: “ζ) Ειδικά για τα εισοδήματα που αναφέρονται στην παράγραφο 1,
..... Ο παρακρατηθείς φόρος αποδίδεται με την υποβολή δήλωσης στο Δημόσιο εφάπαξ εντός του επόμενου μήνα από αυτόν εντός του οποίου έγινε η παρακράτηση”.

Επιπρόσθετα, με τη διάταξη της παρ. 7 του ως άνω άρθρου αντικαταστάθηκε η περίπτωση α΄ της παραγράφου 7 του άρθρου 54 του ΚΦΕ, όπως αναριθμήθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, προβλέποντας ότι υπόχρεος σε παρακράτηση φόρου ορίζεται: “α) Για τα εισοδήματα των περιπτώσεων α΄, β΄, γ΄ και ζ΄ της προηγούμενης παραγράφου, η ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία που τα καταβάλλει”.

2. Εφαρμοστές διατάξεις στο πλαίσιο των Σ.Α.Δ.Φ.

Για τη φορολογική μεταχείριση των μερισμάτων που αποκτώνται από κατοίκους (φυσικά ή νομικά πρόσωπα) Κρατών, με τα οποία η Ελλάδα έχει συνομολογήσει Συμβάσεις/Συμφωνίες για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος, εφαρμόζονται οι διατάξεις των οικείων Συμβάσεων/Συμφωνιών, οι οποίες ρυθμίζουν τη φορολόγησή τους¹.

Προς διευκόλυνσή σας, σας παραθέτουμε συνημμένο πίνακα με τα ποσοστά παρακράτησης φόρου, τα οποία πρόκειται, υπό προϋποθέσεις², να εφαρμοστούν. Συνεπώς, οι αρμόδιες Δ.Ο.Υ., προς τις οποίες απευθύνεται το παρόν, είναι αναγκαίο να ανατρέχουν σε κάθε περίπτωση στο αντίστοιχο άρθρο της εκάστοτε Σύμβασης, το οποίο προσδιορίζει τη φορολογική μεταχείριση του συγκεκριμένου εισοδήματος και να εξετάζουν με προσοχή τους όρους που αναφέρονται σε αυτό, προκειμένου να επιτευχθεί η ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των σχετικών διατάξεων.

Επισημαίνεται ότι, **στην περίπτωση που το ποσοστό φόρου, το οποίο προβλέπεται από τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας (ΚΦΕ-ν.2238/1994), είναι ευνοϊκότερο από τα αναφερόμενα στο συνημμένο Πίνακα, τότε θα εφαρμόζεται το ποσοστό που ορίζεται από τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας.**

¹Το άρθρο 10 του Προτύπου Σύμβασης του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης.

²Π.χ. το ποσοστό παρακράτησης δεν έχει εφαρμογή στην περίπτωση που ο δικαιούχος των μερισμάτων, κάτοικος (resident) συμβατικής χώρας, διεξάγει εργασίες στην Ελλάδα, όπου η καταβάλλουσα τα μερίσματα εταιρεία είναι κάτοικος, μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης ή παρέχει ανεξάρτητες προσωπικές υπηρεσίες, στην Ελλάδα, από καθορισμένη βάση, και η συμμετοχή (HOLDING) σε σχέση με την οποία καταβάλλονται τα μερίσματα συνδέεται ουσιαστικά με αυτήν τη μόνιμη εγκατάσταση ή την καθορισμένη βάση. Σε αυτή την περίπτωση, εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων που ρυθμίζουν τη φορολόγηση των Κερδών Επιχειρήσεων ή των Ανεξάρτητων Προσωπικών Υπηρεσιών, ανάλογα με την περίπτωση.

Διευκρινίζεται, επίσης, ότι στο εγγύς μέλλον θα υπάρξουν αλλαγές στον εν λόγω πίνακα δεδομένου ότι ορισμένες Συμβάσεις είναι στο στάδιο της αναθεώρησης ή επίκειται η υπογραφή νέων με άλλα Κράτη. Είναι ευνόητο ότι, η Υπηρεσία μας θα επικαιροποιεί το συγκεκριμένο πίνακα, ενώ παράλληλα είναι αρμόδια για τη διευκρίνιση θεμάτων που τυχόν ανακύψουν στις Δ.Ο.Υ. κατά την εφαρμογή των διατάξεων των διμερών Συμβάσεων.

Υπενθυμίζεται ότι, όπως προαναφέρθηκε στην παρ. 1 του παρόντος, οι ημεδαπές εταιρείες δεν προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου επί των κερδών που διανέμουν προς εταιρείες άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, των οποίων είναι θυγατρικές, με τις προϋποθέσεις του άρθρου 11 του ν.2578/1998 (ΦΕΚ Α΄ 30). Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται οι διατάξεις του εν λόγω νόμου, καθώς δεν υφίσταται υποχρέωση παρακράτησης φόρου και ως εκ τούτου δεν παρίσταται ανάγκη προσφυγής στις διατάξεις των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος.

3. Διαδικασίες στο πλαίσιο των Σ.Α.Δ.Φ.

Όσον αφορά στην εφαρμογή των διατάξεων των Σ.Α.Δ.Φ. του Εισοδήματος, με την υπ. αριθ. 1006012/42/0008Α/ΠΟΛ.1013/19.01.1990 εγκύκλιο της Υπηρεσίας μας, καθιερώθηκε η διαδικασία “πιστοποίησης της φορολογικής κατοικίας (residence certification system)”. Με τη διαδικασία αυτή, η οποία ακολουθείται στην περίπτωση που αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο, κάτοικος συμβατικής χώρας, αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα, εφαρμόζονται άμεσα οι διατάξεις της οικείας Σύμβασης, υπό την προϋπόθεση ότι υποβάλλεται ταυτόχρονα, στην καθ’ ύλην αρμόδια Δ.Ο.Υ., πιστοποιητικό κατοικίας του αλλοδαπού δικαιούχου (φυσικού ή νομικού προσώπου). Με μια σειρά εσωτερικών διαταγών³ εδόθησαν οδηγίες σχετικά με τα έντυπα, τα οποία απαιτείται να υποβάλλονται από τον αλλοδαπό (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) δικαιούχο του εισοδήματος, για την εφαρμογή των διμερών Συμβάσεων που έχει συνάψει η Ελλάδα με άλλες χώρες.

³(α)1080620/664/0008Α/ΠΟΛ.1187/05.07.1995 (Αιτήσεις για την εφαρμογή της Σ.Α.Δ.Φ. με ενσωματωμένο το Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας για κατοίκους του Ην. Βασιλείου, του Βελγίου και της Γαλλίας, όλων των άλλων χωρών-πλην ορισμένων εξαιρέσεων- και της Κύπρου),
(β)1027674/303/ΔΟΣ/ΠΟΛ.1107/05.04.1999, 1071905/1660/05/ΔΟΣ/ΠΟΛ.1107/20.07.2005 και 1048348/1482/06/ΔΟΣ/ΠΟΛ.1079/16.05.2006 (Αίτηση για την εφαρμογή της Σ.Α.Δ.Φ. και Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας για κατοίκους των Η.Π.Α.),
(γ)1116070/1759/ΔΟΣ/ΠΟΛ.1145/31.12.2003 (Αίτηση για την εφαρμογή της Σ.Α.Δ.Φ. με ενσωματωμένο το Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας για κατοίκους της Ισπανίας),
(δ)1061888/1463/05/ΔΟΣ/ΠΟΛ.1092/23.06.2005, 1048350/1461/06/ΔΟΣ/ΠΟΛ.1078/16.05.2006 και 1072224/2382/06/ΔΟΣ/ΠΟΛ.1103/02.08.2006 (Αίτηση για την εφαρμογή της Σ.Α.Δ.Φ. και Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας για κατοίκους της Τουρκίας),
(ε) 1017531/186Α/06/ΔΟΣ/ΠΟΛ.1025/16.02.2006 (Αίτηση για την εφαρμογή της Σ.Α.Δ.Φ. με ενσωματωμένο το Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας για κατοίκους της Πολωνίας).

Επισημαίνεται ότι, τα συγκεκριμένα έντυπα, με τις οδηγίες συμπλήρωσής τους, μπορείτε να τα αναζητήσετε στην ιστοσελίδα: www.gsis.gr/ddos<Εντυπα σχετικά με Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας-Forms for Double Taxation Conventions.

Ως εκ τούτου, οι αλλοδαποί δικαιούχοι, κάτοικοι συμβατικών κρατών, εφόσον επικαλούνται τις ευεργετικές διατάξεις των ανωτέρω Συμβάσεων, θα πρέπει να προσκομίσουν τα προαναφερόμενα έντυπα, δεόντως συμπληρωμένα και υπογεγραμμένα. Στη συνέχεια, η “ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία που διανέμει κέρδη με τη μορφή μερισμάτων ή προμερισμάτων”, η οποία και υποχρεούται να αποδώσει το φόρο στο Δημόσιο, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην παρ. 1 του παρόντος, οφείλει να υποβάλει τα εν λόγω έντυπα στην καθ’ ύλην αρμόδια Δ.Ο.Υ., προκειμένου να εφαρμοσθούν άμεσα οι ευνοϊκότερες διατάξεις της εκάστοτε Σύμβασης.

Επισημαίνεται ότι, για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και οι οποίες υποχρεούνται, εφόσον διανέμουν κέρδη με τη μορφή μερισμάτων ή προμερισμάτων, να αποδώσουν το φόρο στο Δημόσιο, θα ακολουθήσουν εξειδικευμένες οδηγίες σχετικά με την υποβολή και την τήρηση των εντύπων που αναφέρονται στην υποσημείωση 3 του παρόντος.

Είναι προφανές ότι, στην περίπτωση που δεν υποβληθούν τα ως άνω έντυπα, θα πρέπει να εφαρμοσθούν απευθείας οι διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας (Κ.Φ.Ε.-ν.2238/1994). Εάν, όμως, από τις διατάξεις της διμερούς Σύμβασης προβλέπεται ευνοϊκότερη φορολογική μεταχείριση για το συγκεκριμένο εισόδημα, τότε προκειμένου να επιστραφεί στον αλλοδαπό δικαιούχο ο φόρος που παρακρατήθηκε κατά παρέκκλιση των διατάξεων της οικείας Σύμβασης, αυτός οφείλει να υποβάλλει στην Υπηρεσία μας την «Ετήσια Αίτηση Επιστροφής Φόρου Εισοδήματος»⁴, δεόντως συμπληρωμένη και υπογεγραμμένη. Στην εν λόγω αίτηση είναι ενσωματωμένο και το «Πιστοποιητικό Φορολογικής Κατοικίας», το οποίο θα πρέπει να συμπληρωθεί, να υπογραφεί και να σφραγισθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή του Κράτους Κατοικίας του⁵.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΑΝΤΩΝΙΟΣ ΜΠΕΖΑΣ

⁴Επισημαίνεται ότι, τα εν λόγω έντυπα, με τις οδηγίες συμπλήρωσής τους, μπορείτε να τα αναζητήσετε στην ιστοσελίδα: www.gsis.gr/ddos<Έντυπα σχετικά με Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας-Forms for Double Taxation Conventions.

⁵Σημειώνεται ότι, οι φορολογικές αρχές των ΗΠΑ και της Τουρκίας δεν υπογράφουν και δεν σφραγίζουν το ενσωματωμένο πιστοποιητικό κατοικίας και τούτο γιατί εκδίδουν το δικό τους πιστοποιητικό κατοικίας.

ΑΝΑΛΥΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΗ ΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΑΛΛΟΥΝ
ΗΜΕΔΑΠΕΣ Α.Ε. ΣΕ ΑΛΛΟΔΑΠΟΥΣ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΥΣ ΚΑΤΟΙΚΟΥΣ ΚΡΑΤΩΝ
ΜΕ ΤΑ ΟΠΟΙΑ Η ΕΛΛΑΔΑ ΕΧΕΙ ΣΥΝΑΨΕΙ Σ.Α.Δ.Φ. ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

ΧΩΡΑ	ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ⁶
1. ΑΙΓΥΠΤΟΣ	ν. 3484/2006	παρ. 2, άρθρο 10	10%
2. ΑΛΒΑΝΙΑ	ν. 2755/1999	παρ. 2, άρθρο 10	5%
3. ΑΡΜΕΝΙΑ	ν. 3014/2002	παρ. 2, άρθρο 10	10%
4. α) ΑΥΣΤΡΙΑ ⁷ β) ΑΥΣΤΡΙΑ ⁸	ν.δ. 994/1971 ν. 3724/2008	παρ. 1, άρθρο 10 παρ. 2, άρθρο 10	Εσωτερική Νομοθεσία α) 5% (εάν ο πραγματικός δικαιούχος είναι εταιρεία -εκτός από προσωπική εταιρεία-, η οποία κατέχει τουλάχιστον το 25% του κεφαλαίου της εταιρείας που καταβάλλει τα μερίσματα). β) 15% (στις λοιπές περιπτώσεις).
5. ΒΕΛΓΙΟ	ν. 3407/2005	παρ. 2, άρθρο 10	α) 5% (εάν ο πραγματικός δικαιούχος είναι εταιρεία, η οποία κατέχει τουλάχιστον το 25% του κεφαλαίου της εταιρείας που καταβάλλει τα μερίσματα). β) 15% (στις λοιπές περιπτώσεις).
6. ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ	ν. 2255/1994 ν. 2927/2001	παρ. 2, άρθρο 10 άρθρο 5	10%
7. ΓΑΛΛΙΑ	ν.δ. 4386/1964	παρ. 1, άρθρο 9	Εσωτερική Νομοθεσία
8. ΓΕΡΜΑΝΙΑ	α.ν. 52/1967	παρ. 2, άρθρο VI	25%
9. ΓΕΩΡΓΙΑ	ν. 3045/2002	παρ. 2, άρθρο 10	8%
10. ΔΑΝΙΑ	ν. 1986/1991	παρ. 2α, άρθρο 10	38%
11. ΕΛΒΕΤΙΑ	ν. 1502/1984	Πρωτόκολλο	ΥΠΟ ΑΝΑΘΕΩΡΗΣΗ
12. ΕΣΘΟΝΙΑ	ν. 3682/2008	παρ. 2, άρθρο 10	α) 5% (εάν ο πραγματικός δικαιούχος είναι εταιρεία -εκτός από προσωπική εταιρεία-, η οποία κατέχει τουλάχιστον το 25% του κεφαλαίου της εταιρείας που καταβάλλει τα μερίσματα). β) 15% (στις λοιπές περιπτώσεις).
13. Η.Π.Α.	ν.δ. 2548/1953	άρθρο IX	Εσωτερική Νομοθεσία
14. ΗΝ. ΒΑΣΙΛΕΙΟ	ν.δ. 2732/1953	παρ. 1, άρθρο XIV	Εσωτερική Νομοθεσία
15. ΙΝΔΙΑ	ν.δ. 4580/1966	άρθρο VIII	Εσωτερική Νομοθεσία

⁶Στην περίπτωση που το ποσοστό φόρου, το οποίο προβλέπεται από τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας (ΚΦΕ-ν.2238/1994), είναι ευνοϊκότερο από τα αναφερόμενα στον εν λόγω Πίνακα, τότε θα εφαρμόζεται το ποσοστό που ορίζεται από τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας.

⁷Η εν λόγω Σύμβαση θα έχει ισχύ έως την 31.12.2009.

⁸Η αναθεωρημένη Σύμβαση τίθεται σε ισχύ από την 01.01.2010 και εντεύθεν.

16. ΙΡΛΑΝΔΙΑ	v. 3300/2004	παρ. 2, άρθρο 10	α) 5% (εάν ο πραγματικός δικαιούχος είναι εταιρεία, η οποία κατέχει τουλάχιστον το 25% του δικαιώματος ψήφου της εταιρείας που καταβάλλει τα μερίσματα). β) 15% (στις λοιπές περιπτώσεις).
17. ΙΣΛΑΝΔΙΑ	v. 3684/2008	παρ. 2, άρθρο 10	α) 5% (εάν ο πραγματικός δικαιούχος είναι εταιρεία -εκτός από προσωπική εταιρεία-, η οποία κατέχει τουλάχιστον το 25% του κεφαλαίου της εταιρείας που καταβάλλει τα μερίσματα). β) 15% (στις λοιπές περιπτώσεις).
18. ΙΣΠΑΝΙΑ	v. 3015/2002	παρ. 2, άρθρο 10	α) 5% (εάν ο πραγματικός δικαιούχος είναι εταιρεία -εκτός από προσωπική εταιρεία-, η οποία κατέχει τουλάχιστον το 25% του κεφαλαίου της εταιρείας που καταβάλλει τα μερίσματα). β) 10% (στις λοιπές περιπτώσεις).
19. ΙΣΡΑΗΛ	v. 2572/1998	παρ. 1, άρθρο 10	Εσωτερική Νομοθεσία
20. ΙΤΑΛΙΑ	v. 1927/1991	παρ. 2, άρθρο 10	15%
21. ΚΑΤΩ ΧΩΡΕΣ (ΟΛΛΑΝΔΙΑ)	v. 1455/1984	Πρωτόκολλο	ΥΠΟ ΑΝΑΘΕΩΡΗΣΗ
22. ΚΙΝΑ	v. 3331/2005	παρ. 2, άρθρο 10	α) 5% (εάν ο πραγματικός δικαιούχος είναι εταιρεία -εκτός από προσωπική εταιρεία-, η οποία κατέχει τουλάχιστον το 25% του κεφαλαίου της εταιρείας που καταβάλλει τα μερίσματα). β) 10% (στις λοιπές περιπτώσεις).
23. ΚΟΡΕΑ	v. 2571/1998	παρ. 2, άρθρο 10	α) 5% (εάν ο πραγματικός δικαιούχος είναι εταιρεία -εκτός από προσωπική εταιρεία-, η οποία κατέχει τουλάχιστον το 25% του κεφαλαίου της εταιρείας που καταβάλλει τα μερίσματα). β) 15% (στις λοιπές περιπτώσεις).

24. ΚΟΥΒΕΙΤ	v. 3330/2005	παρ. 2, άρθρο 10	5% ⁹
25. ΚΡΟΑΤΙΑ	v. 2653/1998	παρ. 2, άρθρο 10	α) 5% (εάν ο πραγματικός δικαιούχος είναι εταιρεία -εκτός από προσωπική εταιρεία-, η οποία κατέχει τουλάχιστον το 25% του κεφαλαίου της εταιρείας που καταβάλλει τα μερίσματα). β) 10% (στις λοιπές περιπτώσεις).
26. ΚΥΠΡΟΣ	α.ν. 573/1968	παρ. 2, άρθρο 9	25%
27. ΛΕΤΟΝΙΑ	v. 3318/2005	παρ. 2, άρθρο 10	α) 5% (εάν ο πραγματικός δικαιούχος είναι εταιρεία -εκτός από προσωπική εταιρεία-, η οποία κατέχει τουλάχιστον το 25% του κεφαλαίου της εταιρείας που καταβάλλει τα μερίσματα). β) 10% (στις λοιπές περιπτώσεις).
28. ΛΙΘΟΥΑΝΙΑ	v. 3356/2005	παρ. 2, άρθρο 10	α) 5% (εάν ο πραγματικός δικαιούχος είναι εταιρεία -εκτός από προσωπική εταιρεία-, η οποία κατέχει τουλάχιστον το 25% του κεφαλαίου της εταιρείας που καταβάλλει τα μερίσματα). β) 15% (στις λοιπές περιπτώσεις).
29. ΛΟΥΞΕΜ/ΡΓΟ ¹⁰	v. 2319/1995	παρ. 2α, άρθρο 10	38%
30. ΜΑΛΤΑ	v. 3681/2008	παρ. 2α, άρθρο 10	i) 5% (εάν ο πραγματικός δικαιούχος είναι εταιρεία -εκτός από προσωπική εταιρεία-, η οποία κατέχει τουλάχιστον το 25% του κεφαλαίου της εταιρείας που καταβάλλει τα μερίσματα). ii) 10% (στις λοιπές περιπτώσεις).
31. ΜΕΞΙΚΟ	v. 3406/2005	παρ. 2, άρθρο 10	10%
32. ΜΟΛΔΑΒΙΑ	v. 3357/2005	παρ. 2, άρθρο 10	α) 5% (εάν ο πραγματικός δικαιούχος είναι εταιρεία -εκτός από προσωπική εταιρεία-, η οποία κατέχει τουλάχιστον το 25% του κεφαλαίου της εταιρείας που καταβάλλει τα

⁹Σημειώνεται ότι, απαλλάσσονται από το φόρο οι πραγματικοί δικαιούχοι που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 10.

¹⁰Η Σύμβαση Ελλάδας-Λουξεμβούργου δεν θα εφαρμόζεται σε εταιρείες, όπως αυτές καθορίζονται στο άρθρο 28 της εν λόγω Σύμβασης.

			μερίσματα). β) 15% (στις λοιπές περιπτώσεις).
33. ΝΟΡΒΗΓΙΑ	v. 1924/1991	παρ. 2α, άρθρο 10	40%
34. ΝΟΤ. ΑΦΡΙΚΗ	v. 3085/2002	παρ. 2, άρθρο 10	α) 5% (εάν ο πραγματικός δικαιούχος είναι εταιρεία -εκτός από προσωπική εταιρεία-, η οποία κατέχει τουλάχιστον το 25% του κεφαλαίου της εταιρείας που καταβάλλει τα μερίσματα). β) 15% (στις λοιπές περιπτώσεις).
35. ΟΥΓΓΑΡΙΑ	v. 1496/1984	Πρωτόκολλο	ΥΠΟ ΑΝΑΘΕΩΡΗΣΗ
36. ΟΥΖΜΠΕΚΙΣΤΑΝ	v. 2659/1998	παρ. 2, άρθρο 10	8%
37. ΟΥΚΡΑΝΙΑ	v. 3046/2002	παρ. 2, άρθρο 10	α) 5% (εάν ο πραγματικός δικαιούχος είναι εταιρεία -εκτός από προσωπική εταιρεία-, η οποία κατέχει τουλάχιστον το 25% του κεφαλαίου της εταιρείας που καταβάλλει τα μερίσματα). β) 10% (στις λοιπές περιπτώσεις).
38. ΠΟΛΩΝΙΑ	v. 1939/1991	παρ. 1, άρθρο 10	Εσωτερική Νομοθεσία
39. ΠΟΡΤΟΓΑΛΙΑ	v. 3009/2002	παρ. 2, άρθρο 10	15%
40. ΡΟΥΜΑΝΙΑ	v. 2279/1995	Πρωτόκολλο	ΥΠΟ ΑΝΑΘΕΩΡΗΣΗ
41. ΡΩΣΙΑ	v. 3047/2002	παρ. 2, άρθρο 10	α) 5% (εάν ο πραγματικός δικαιούχος είναι εταιρεία -εκτός από προσωπική εταιρεία-, η οποία κατέχει τουλάχιστον το 25% του κεφαλαίου της εταιρείας που καταβάλλει τα μερίσματα). β) 10% (στις λοιπές περιπτώσεις).
42. ΣΛΟΒΑΚΙΑ	v. 1838/1989	παρ. 1, άρθρο 10	Εσωτερική Νομοθεσία
43. ΣΛΟΒΕΝΙΑ	v. 3084/2002	παρ. 2, άρθρο 10	10%
44. ΣΟΥΗΔΙΑ	v. 4300/1963	παρ. 2, άρθρο VII	0%
45. ΤΟΥΡΚΙΑ	v. 3228/2004	παρ. 2, άρθρο 10	15%
46. ΤΣΕΧΙΑ	v. 1838/1989	παρ. 1, άρθρο 10	Εσωτερική Νομοθεσία
47. ΦΙΝΛΑΝΔΙΑ	v. 1191/1981	παρ. 2α, άρθρο 10	47%



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ
& ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ**

Αθήνα, 15 Ιουνίου 2009

Αριθ. πρωτ.:1060077/10800/Β0012

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

I. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Δ12)

ΤΜΗΜΑ Β'

II. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΚΩΔΙΚΑ ΒΙΒΛΙΩΝ & ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ (Δ15)

ΤΜΗΜΑ Α'

ΠΟΛ: 1083

Ταχ. Δ/ση :Καρ. Σερβίας 10

ΠΡΟΣ:Αποδέκτες Π.Δ.

Ταχ. Κώδικας:101 84 ΑΘΗΝΑ

Πληροφορίες:Θ. Κακλαμάνης

Τηλέφωνο :210 3375311

ΦΑΞ :210 3375001

ΘΕΜΑ:Μετατροπή προσωπικών εταιρειών σε ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 του κ.ν.2190/1920 και του άρθρου 53 του ν.3190/1955, αντίστοιχα.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 67 του κ.ν.2190/1920 ορίζεται, ότι η μετατροπή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας σε ανώνυμη εταιρεία, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά στο καταστατικό της, γίνεται με απόφαση όλων των εταίρων μετά από προηγούμενη εκτίμηση του ενεργητικού και παθητικού της, σύμφωνα με το άρθρο 9.

Η απόφαση αυτή, μαζί με τη σχετική έγκριση του Υπουργείου Εμπορίου, υπόκειται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 7β, παράλληλα δε και στις διατυπώσεις δημοσιότητας των άρθρων 42, 43 και 44 του Εμπορικού Νόμου, όπως ισχύουν και εφαρμόζονται. Πριν από την ολοκλήρωση των πιο πάνω διατυπώσεων δημοσιότητας η μετατροπή δεν παράγει κανένα αποτέλεσμα, μετά δε την τήρηση αυτών, η μετατρεπόμενη εταιρεία συνεχίζεται υπό τον τύπο της ανώνυμης εταιρείας.

Οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται χωρίς να επέρχεται διακοπή τους.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 67 του κ.ν.2190/1920 ορίζεται, ότι η μετατροπή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης σε ανώνυμη εταιρεία γίνεται με απόφαση της συνέλευσης των εταίρων, που λαμβάνεται με την πλειοψηφία της παρ.1 του άρθρου 38 του ν.3190/1955, μετά από προηγούμενη εκτίμηση του ενεργητικού και παθητικού της, σύμφωνα με το άρθρο 9.

Η απόφαση αυτή, μαζί με τη σχετική έγκριση του Υπουργείου Εμπορίου, υπόκειται στις διατυπώσεις δημοσιότητας της παρ.1 του άρθρου 7β, παράλληλα δε και στις διατυπώσεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 8 του ν.3190/1955. Πριν από την ολοκλήρωση των πιο πάνω διατυπώσεων δημοσιότητας η μετατροπή δεν παράγει κανένα αποτέλεσμα. Μετά την τήρηση των διατυπώσεων αυτών η από τη μετατροπή προερχόμενη εταιρεία συνεχίζεται ως ανώνυμη εταιρεία.

Οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται χωρίς να επέρχεται βίαιη διακοπή τους και χωρίς να απαιτείται οποιαδήποτε ειδικότερη διατύπωση για τη συνέχισή τους.

3. Με την αρ. πρωτ.1048879/10658/B0012/ΠΟΛ.1255/8.09.2000 εγκύκλιο έχει γίνει δεκτό, ότι με την μετατροπή Ε.Π.Ε. σε Α.Ε. δεν επέρχεται κατάλυση του νομικού προσώπου της πρώτης και ίδρυση νέου νομικού προσώπου, αλλά μεταβάλλεται απλώς ο νομικός τύπος της υφιστάμενης εταιρείας σε ανώνυμη, χωρίς να μεσολαβήσει λύση και εκκαθάριση της παλαιάς εταιρείας και συνεπώς δεν υπάρχει υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού από τη μετατρεπόμενη εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, κατά το χρόνο της μετατροπής και κατ' επέκταση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Ο ισολογισμός που θα συνταχθεί στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου από την προελθούσα από τη μετατροπή ανώνυμη εταιρεία θα περιλαμβάνει το αποτέλεσμα των πράξεων που διενεργήθηκαν από την Α.Ε. και την Ε.Π.Ε. και η φορολογία του συνολικού εισοδήματος θα γίνει στο όνομα της ανώνυμης εταιρείας στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης, εντός της οποίας έλαβε χώρα η μετατροπή, με τη δήλωση φόρου εισοδήματος που θα υποβάλει αυτή.

Ακόμη, έχει γίνει δεκτό, ότι η μετατροπή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας σε ανώνυμη εταιρεία με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 67 του κ.ν.2190/1920 αντιμετωπίζεται όπως και η μετατροπή Ε.Π.Ε. σε ανώνυμη εταιρεία. Ωστόσο, η εν λόγω μετατροπή είναι εφικτή μόνο σε περίπτωση που η μετατρεπόμενη προσωπική εταιρεία τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., καθόσον σε περίπτωση τηρήσεως από αυτή βιβλίων Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (ή και Α' κατηγορίας), τα κέρδη της χρήσης εντός της οποίας γίνεται η μετατροπή δε μπορούν να προσδιοριστούν λογιστικά, όπως επιβάλλεται από τις διατάξεις του ν.2238/1994 για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, αλλά και από τις διατάξεις του κ.ν.2190/1920 για τις ανάγκες του νόμου αυτού, όπως είναι ο υπολογισμός του τακτικού αποθεματικού, του α'

μερίσματος κλπ., που προϋποθέτουν την ύπαρξη πραγματικών κερδών και όχι εξωλογιστικά προσδιορισθέντων, όπως γίνεται στα βιβλία Β' κατηγορίας.

4. Με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 5 του ν.3091/2002, με τις οποίες αντικαταστάθηκε το πρώτο εδάφιο της παρ.1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) και οι οποίες έχουν εφαρμογή για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2003 και μετά, καθιερώθηκε ο λογιστικός τρόπος προσδιορισμού των καθαρών κερδών και για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

5. Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ν.3190/1955 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 51 του ίδιου νόμου ορίζεται, ότι σε περίπτωση μετατροπής ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, από της συντελέσεως των κατά το άρθρο 8 του ίδιου νόμου δημοσιεύσεων, η μετατρεπόμενη εταιρεία συνεχίζεται υπό τον τύπο της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης. Πριν από την ολοκλήρωση των πιο πάνω διατυπώσεων δημοσιότητας, η μετατροπή δεν παράγει κανένα αποτέλεσμα. Μετά την επέλευση της μετατροπής οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται χωρίς να επέρχεται διακοπή τους.

6. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, συνάγεται, ότι κατά τη μετατροπή ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας σε Α.Ε. ή Ε.Π.Ε., με τις διατάξεις του άρθρου 67 του κ.ν.2190/1920 ή του άρθρου 53 του ν.3190/1955, αντίστοιχα, δεν επέρχεται κατάλυση του νομικού προσώπου της μετατρεπόμενης εταιρείας και επομένως, είναι δυνατή η εν λόγω μετατροπή και μπορεί το αποτέλεσμα να εξαχθεί λογιστικά, ακόμα κι αν αυτή τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Στην περίπτωση αυτή δεν συντάσσεται φορολογικός ισολογισμός κατά το χρόνο της μετατροπής και η δήλωση φορολογίας εισοδήματος που θα υποβάλει η προερχόμενη από το μετασχηματισμό Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. θα περιλαμβάνει και τα αποτελέσματα των πράξεων της μετατραπείσας προσωπικής εταιρείας (από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου μέχρι την χορήγηση ΑΡΜΑΕ), κατ' αναλογία των όσων ισχύουν και στην περίπτωση μετατροπής Ε.Π.Ε. σε Α.Ε με τις διατάξεις του κ.ν.2190/1920. Τα ίδια ισχύουν και για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της Α.Ε. ή της Ε.Π.Ε. που προέρχεται από την μετατροπή, όταν η μετατρεπόμενη προσωπική εταιρεία έχει τηρήσει βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. αλλά τα αποτελέσματά της προσδιορίζονται λογιστικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.2238/1994. Επισημαίνεται, ότι κατά το χρόνο λήψης του ΑΡΜΑΕ πρέπει να διενεργηθεί απογραφή έναρξης, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 27 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, στην οποία, εκτός των άλλων, καταχωρείται και το αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) που προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία Β' κατηγορίας από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου μέχρι τον ανωτέρω χρόνο (λήψη ΑΡΜΑΕ).

Επίσης, επειδή οι αρμόδιες υπηρεσίες των Νομαρχιών έχουν εγκρίνει πολλές τροποποιήσεις προσωπικών εταιρειών με βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. σε Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. και η ενέργειά τους αυτή ήταν σύννομη με τις διατάξεις του κ.ν.2190/1920 και του ν.3190/1955 αφού δεν κάνουν καμία διάκριση ως προς τα τηρούμενα βιβλία των μετατρεπόμενων εταιρειών και για λόγους χρηστής διοίκησης, με την παρούσα γίνεται δεκτό, ότι οι εν λόγω μετατροπές αναγνωρίζονται φορολογικά. Άλλωστε, σε κάθε περίπτωση, η υπεραξία που προκύπτει κατά τη μετατροπή φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

Κάθε προηγούμενη διαταγή με αντίθετο περιεχόμενο παύει να ισχύει.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

**Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ
ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΑΝΤΩΝΙΟΣ ΜΠΕΖΑΣ**

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες πίνακα Β' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Οικονομικές Επιθεωρήσεις
3. Κεντρική Υπηρεσία ΥΠ.Ε.Ε. και τις Περιφερειακές Διευθύνσεις της

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Γ.Γ.Π.Σ. – Δ/νση Εφαρμογών Η/Υ (Δ30)
2. Αποδέκτες πινάκων Α', ΣΤ' (εκτός των αριθμ.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'
3. Υπουργείο Ανάπτυξης, Διεύθυνση Ανωνύμων Εταιρειών και Πίστωσης,
Πλ. Κάνιγγος – 101 80 ΑΘΗΝΑ
4. Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ)
Βουλής 7 – 105 62 ΑΘΗΝΑ
5. ΜΗΦΟ – Φοροελεγκτική Α.Ε.
Ανδρούτσου 25 – 153 44 Γέρακας