



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
Δ/ΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ Β΄**

Αθήνα, 17 Νοεμβρίου 2015
Αριθ. Πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1148410 ΕΞ 2015

Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδ.: 101 84 Αθήνα
Πληροφορίες: Ε. Καπούτσου
Τηλέφωνο: 210 – 33.75.312
ΦΑΞ: 210 – 33.75.001

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

ΘΕΜΑ: Φορολογική μεταχείριση του «πάγιου μερίσματος» που λαμβάνουν τα αθλητικά σωματεία από τις αθλητικές ανώνυμες εταιρείες, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 2725/1999, μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013.

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

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν. 4172/2013, οι οποίες ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεματικών, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό.
2. Όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση, η απόληψη τόκων, ως απόδοση προνομιούχων μετοχών που αποκτούν οι κάτοχοί τους, αποτελεί σε κάθε περίπτωση μέρισμα, χωρίς να εξετάζεται εάν οι προνομιούχες μετοχές συμμετέχουν στα κέρδη της

εταιρείας ή όχι. Η θέση μας αυτή βασίστηκε στο γεγονός ότι η απόδοση των προνομιούχων μετοχών, ανεξαρτήτως του τρόπου με τον οποίο υπολογίζεται (τόκοι, μέρισμα, κ.λπ.) θεωρείται ότι απορρέει από τη μετοχική σχέση που συνδέει τους κατόχους των μετοχών με την ανώνυμη εταιρεία, δεδομένου ότι οι προνομιούχες μετοχές δεν συνίστανται σε έντοκη απαίτηση αλλά ουσιαστικά συμμετοχή στο μετοχικό κεφάλαιο (σχετ. η ΠΟΛ. 1042/2015 εγκύκλιός μας και το αριθ. ΔΕΑΦ Β 1133201 ΕΞ 2015/12.10.2015 έγγραφό μας).

3. Με τις διατάξεις των περ. α' των παρ. 1 των άρθρων 62 και 64, αντίστοιχα, ορίζεται ότι οι πληρωμές μερισμάτων υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), ενώ με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 62 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι η παρακράτηση φόρου εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση της παραγράφου 1 σε περίπτωση που αυτός που λαμβάνει την πληρωμή, η οποία υπόκειται σε παρακράτηση φόρου είναι φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

4. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. γ' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου, ενώ με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 47 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

5. Με την ΠΟΛ. 1042/2015 εγκύκλιό μας διευκρινίστηκε ότι για τα εισοδήματα από μερίσματα που αποκτούν ημεδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα των αλλοδαπών νομικών προσώπων, ενεργείται παρακράτηση φόρου, με την οποία δεν επέρχεται εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης, αλλά τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 47 και ο παρακρατηθείς φόρος συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος εφαρμοζομένων των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 64 του ν.4172/2013.

6. Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 66 του ν. 2725/1999, σχετικά με τον ερασιτεχνικό και επαγγελματικό αθλητισμό, ορίζεται ότι στην επωνυμία της εταιρείας

αναφέρεται υποχρεωτικά ως πρώτο συνθετικό η επωνυμία του ιδρυτικού αθλητικού σωματείου, ο κλάδος άθλησης, καθώς και οι λέξεις «ανώνυμη εταιρεία» (παρ. 1).

Η εταιρεία χρησιμοποιεί υποχρεωτικά ως σήμα της το έμβλημα του ιδρυτικού αθλητικού σωματείου και τα διακριτικά γνωρίσματα της εμφάνισής του για τους αγώνες της ομάδας της. Η εταιρεία έχει το δικαίωμα για τη με οποιονδήποτε τρόπο χρήση του σήματος και του διακριτικού τίτλου του σωματείου. Η χρήση αυτή δεν περιορίζει τα δικαιώματα του σωματείου στον τίτλο, στο έμβλημα, στο σήμα και στα διακριτικά εμφάνισης, που εξακολουθούν να ανήκουν στο σωματείο και χρησιμοποιούνται ελεύθερα από αυτό σε όλα τα τμήματά του (παρ. 2).

7. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 71 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι η κατά το άρθρο 66 του νόμου αυτού χρήση της επωνυμίας και των λοιπών διακριτικών γνωρισμάτων του ιδρυτικού αθλητικού σωματείου, ως στοιχείου της επωνυμίας της Α.Α.Ε. (αθλητική ανώνυμη εταιρεία), θεωρείται αυτοδίκαιη, με τη σύσταση της εταιρείας, εισφορά σε είδος και αντιπροσωπεύει το δέκα τοις εκατό (10%) του συνολικού μετοχικού κεφαλαίου της. Η εισφορά αυτή τελεί υπό την προϋπόθεση ότι το ιδρυτικό αθλητικό σωματείο διατηρεί σε λειτουργία και μετά τη σύσταση της Α.Α.Ε. και άλλα αθλητικά τμήματα. Υπό την προϋπόθεση αυτήν εκδίδονται στην επωνυμία του ιδρυτικού αθλητικού σωματείου και παραδίδονται στον νόμιμο εκπρόσωπό του ονομαστικές μετοχές που αντιπροσωπεύουν το δέκα τοις εκατό (10%) του συνολικού μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας και οι οποίες είναι προνομιούχες με δικαίωμα ψήφου με τα αναφερόμενα κατωτέρω προνόμια και αμεταβίβαστες (παρ. 1).

Οι αναφερόμενες στις προηγούμενες παραγράφους του άρθρου αυτού μετοχές είναι προνομιούχες, κατά την έννοια του εδαφ. β' της παρ. 1 και της παρ. 2 του άρθρου 3 του κ.ν. 2190/1920, όπως εκάστοτε ισχύει. Ειδικότερα τα προνόμια αυτά συνίστανται: α) στην απόληψη προ των κοινών μετοχών του κατά το άρθρο 45 του κ.ν. 2190/1920 πρώτου μέρους και στην προνομιακή απόδοση του αναλογούντος στους κατόχους προνομιούχων μετοχών κεφαλαίου από το προϊόν της εκκαθάρισης εταιρικής περιουσίας και β) στην απόληψη από το ιδρυτικό αθλητικό σωματείο σταθερού ποσοστού δέκα τοις εκατό (10%) των καθαρών κατά χρήση εισπράξεων της εταιρείας από αγώνες. Ως καθαρές εισπράξεις νοούνται οι πραγματοποιούμενες στους κάθε φύσεως αγώνες της εταιρείας, όπως αυτές προκύπτουν από το οικείο φύλλο εκκαθάρισης και ύστερα από έλεγχο της διοργανώτριας. Αν τα διανεμόμενα κέρδη της εταιρείας σε ορισμένη εταιρική χρήση είναι τόσα, ώστε το συνολικώς καταβλητέο μέρος στο ιδρυτικό αθλητικό σωματείο να

υπερβαίνει το προαναφερόμενο πάγιο μέρισμα, τότε το σωματείο έχει δικαίωμα στη διαφορά (παρ. 3).

Για τα αποκτώμενα κατά την προηγούμενη παράγραφο μερίσματα το αθλητικό σωματείο απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος (παρ. 4).

8. Επίσης, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 3 του κ.ν. 2190/1920, επιτρέπεται να ορίζεται με διατάξεις του καταστατικού προνόμιο υπέρ μετοχών. Το προνόμιο αυτό συνίσταται στη μερική ή ολική απόληψη, πριν από τις κοινές μετοχές, του διανεμόμενου μερίσματος, σύμφωνα με τις ειδικότερες διατάξεις του καταστατικού, και στην προνομιακή απόδοση του καταβληθέντος από τους κατόχους των προνομιούχων μετοχών κεφαλαίου από το προϊόν της εκκαθάρισης της εταιρικής περιουσίας, συμπεριλαμβανομένης της συμμετοχής τούτων στα υπέρ το άρτιο ποσά, που είχαν τυχόν καταβληθεί (παρ. 1).

Το καταστατικό μπορεί να ορίζει ότι οι προνομιούχες μετοχές παρέχουν σταθερό μέρισμα ή ότι συμμετέχουν εν μέρει μόνο στα κέρδη της εταιρείας. Χορήγηση άλλων προνομίων περιουσιακής φύσης, περιλαμβανομένης της απόληψης ορισμένου τόκου ή της συμμετοχής, κατά προτεραιότητα, σε κέρδη από ορισμένη εταιρική δραστηριότητα, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο καταστατικό, δεν αποκλείεται (παρ. 2).

9. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του ν. 3842/2010 καταργήθηκαν, από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού, οι απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος που προβλέπονταν με γενικές ή ειδικές διατάξεις όλων των νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα σωματεία, με εξαίρεση ρητά κατονομαζόμενες απαλλαγές που προβλέφθηκαν στις ίδιες διατάξεις και στις οποίες δεν περιελήφθησαν οι σχετικές διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 71 του ν. 2725/1999.

10. Από στοιχεία που τέθηκαν υπόψη της υπηρεσίας μας προκύπτει ότι αθλητική ανώνυμη εταιρεία και ειδικότερα ποδοσφαιρική ανώνυμη εταιρεία (Π.Α.Ε.) καταβάλλει στο ιδρυτικό αθλητικό σωματείο της, που κατέχει προνομιούχες μετοχές στο κεφάλαιό της, λόγω της χρήσης από την Π.Α.Ε. της επωνυμίας και των λοιπών διακριτικών γνωρισμάτων του ιδρυτικού αθλητικού σωματείου, ποσά που αντιστοιχούν σε 10% των καθαρών εισπράξεων κάθε αγώνα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 71 του ν. 2725/1999. Περαιτέρω, αν τα εν λόγω ποσά υπολείπονται του καταβλητέου, από τα διανεμόμενα κέρδη της εταιρείας, μερίσματος στο αθλητικό σωματείο, το σωματείο έχει δικαίωμα στο υπολειπόμενο ποσό.

11. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω και δεδομένου ότι τα ποσά που καταβάλλονται στους κατόχους των προνομιούχων μετοχών εμπίπτουν στην έννοια του μερίσματος, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 36 του ν. 4172/2013 και σύμφωνα με τα

αναφερόμενα στην παρ. 2 του παρόντος, ανεξάρτητα του τρόπου με τον οποίο υπολογίζονται οι αποδόσεις αυτές (τόκοι, μέρισμα, κ.λπ., σταθερό ή μη ποσό μερίσματος), ως απορρέουσες από τη μετοχική σχέση που συνδέει τους κατόχους με την ανώνυμη εταιρεία, προκύπτει ότι και τα ποσά που καταβάλλονται από τις αθλητικές ανώνυμες εταιρείες στα ιδρυτικά αθλητικά σωματεία τους, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 71 του ν. 2725/1999, και τα οποία αντιστοιχούν σε σταθερό ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των καθαρών εισπράξεων από αγώνες, αποτελούν μέρισμα κατά την έννοια του άρθρου 36 του ν. 4172/2013, ως προερχόμενο και συνδεδεμένο με την κατοχή προνομιούχων μετοχών.

Κατά συνέπεια, τα ποσά αυτά που καταβάλλονται στα ιδρυτικά αθλητικά σωματεία υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), σύμφωνα με τα ειδικότερα οριζόμενα από τις διατάξεις του ν. 4172/2013, καθόσον η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος των εν λόγω ποσών που προβλεπόταν με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 71 του ν. 2725/1999 καταργήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 3842/2010. Τέλος, επισημαίνουμε ότι η εν λόγω παρακράτηση δεν εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση των αθλητικών σωματείων από το φόρο εισοδήματος, αλλά το εισόδημα αυτό φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 47, με δυνατότητα συμψηφισμού του, κατά τα ανωτέρω, παρακρατηθέντος φόρου.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Προϊσταμένη του Αυτοτελούς

Τμήματος Διοίκησης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΥΘΥΜΙΟΣ ΣΑΪΤΗΣ**

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες πίνακα Β' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και Περιφερειακές Διευθύνσεις της
3. Δ/ση Παροχής Φορολογικών Υπηρεσιών – Τμήμα Β'
4. Δ/ση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών
(με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της Γ.Γ.Δ.Ε.)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. 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'
2. Υπουργείο Οικονομίας, Ανάπτυξης και Τουρισμού, Γενική Γραμματεία Εμπορίου & Προστασίας Καταναλωτή, Γενική Δ/ση Αγοράς, Δ/ση Εταιρειών και Γ.Ε.ΜΗ., Πλ. Κάνιγγος, 101 81, Αθήνα
3. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής 7, 105 62 Αθήνα
4. MAZARS A.E., Λ. Συγγρού 130, 176 71 Αθήνα

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού
2. Γραφείο κου Αναπληρωτή Υπουργού
3. Γραφείο Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων
4. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
5. Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας - Τμήματα Α' (3) - Β' (10)
6. Αυτοτελές Γραφείο Επικοινωνίας και Δημοσίων Σχέσεων
7. Αυτοτελές Τμήμα Νομικής Υποστήριξης της Γ.Γ.Δ.Ε.