

Η φορολογία μερισμάτων και διανεμομένων κερδών

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Δ12)
ΤΜΗΜΑΤΑ Β'-Α'

Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κωδ.: 101 84 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες: Μ. Χαπίδης
Τηλέφωνο: 210-3375312
ΦΑΞ: 210-3375001

ΕΞΑΙΡΕΤΙΚΩΣ ΕΠΕΙΓΟΥΣΑ

ΠΟΛ 1134

ΘΕΜΑ: Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 6 και 9 του ν. [4110/2013](#).

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των [παραγράφων 2, 3, 4, 5, 6, 7, 8, 11, 12 και 16 του άρθρου 6](#) και των [παραγράφων 1, 2, 5, 6, 7, 11, 12, 15, 16, 23, 30, 31, 32 και 33 του άρθρου 9](#) του ν. [4110/2013](#) (ΦΕΚ 17Α'/23.1.2013) και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Άρθρο 6

Φορολογία των μερισμάτων και των κερδών που διανέμουν τα νομικά πρόσωπα

1. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 2](#) του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκε η [παραγράφος 1 του άρθρου 54](#) του ν. [2238/1994](#). Με τις νέες διατάξεις μειώνεται από 25% σε 10% ο συντελεστής παρακράτησης φόρου στα κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας.

Επίσης, με τις νέες διατάξεις προβλέπεται, ότι όσα ίσχυαν και με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις περί συμψηφισμού από το φόρο που παρακρατείται στα κέρδη που διανέμουν οι ανώνυμες εταιρίες του φόρου που έχει ήδη παρακρατηθεί στα έσοδα από συμμετοχές τους σε άλλα νομικά πρόσωπα της [παρ. 1 του άρθρου 101](#) του Κ.Φ.Ε. και αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη, έχουν εφαρμογή και για το φόρο που παρακρατείται στα έσοδα από συμμετοχές της ανώνυμης εταιρίας σε νομικό πρόσωπο της [παραγράφου 4 του άρθρου 2](#) του Κ.Φ.Ε. (Ο.Ε., Ε.Ε., κλπ.) που τηρεί διπλογραφικά βιβλία. Ειδικότερα, μετά την επιβολή παρακράτησης φόρου στα διανεμόμενα κέρδη

των πιο πάνω νομικών προσώπων, κατ' αναλογία των όσων ισχύουν και για τις κεφαλαιουχικές εταιρίες, με βάση την [παρ. 1 του άρθρου 3](#) του ν. [4110/2013](#), με τις οποίες αντικαταστάθηκαν τα πέντε πρώτα εδάφια της [παρ. 1 του άρθρου 10](#) του Κ.Φ.Ε., όταν ημεδαπή ανώνυμη εταιρία προβαίνει σε διανομή κερδών και στα έσοδά της περιλαμβάνονται έσοδα από τη συμμετοχή της σε Ο.Ε., στα οποία της έχει ήδη παρακρατηθεί φόρος με βάση τις διατάξεις του [άρθρου 55](#), από το φόρο που υποχρεούται να αποδώσει με τη δήλωση που ορίζεται από τις διατάξεις της [παρ. 6 του άρθρου 54](#), αφαιρείται το μέρος του φόρου που έχει ήδη παρακρατηθεί σε βάρος της και αναλογεί στα διανεμόμενα από την ίδια κέρδη τα οποία προέρχονται και από τις πιο πάνω συμμετοχές.

Περαιτέρω, με τις ίδιες διατάξεις προβλέπεται επιστροφή του φόρου που έχει παρακρατηθεί σε βάρος της ανώνυμης εταιρίας κατά το μέρος που αναλογεί στα μερίσματα που διανέμει προς το Δημόσιο, κατ' ανάλογη εφαρμογή των όσων ισχύουν για τα μερίσματα που διανέμει στη μητρική της σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όταν πληρούνται οι προϋποθέσεις του [άρθρου 11](#) του ν. [2578/1998](#) (Οδηγία Μητρικών - Θυγατρικών [90/435/ΕΟΚ](#)).

Οι νέες διατάξεις έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την περ. η' της [παρ. 1 του άρθρου 28](#) του ν. [4110/2013](#), για διανεμόμενα κέρδη που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Δηλαδή, για τα κέρδη που διανέμονται εντός του έτους 2013 (χρόνος έγκρισης των διανεμομένων κερδών από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων), εξακολουθεί να ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%).

Επισημαίνεται ότι λόγω της μείωσης του συντελεστή παρακράτησης φόρου με βάση τις νέες διατάξεις από 25% σε 10%, στην περίπτωση που ανώνυμη εταιρία προβαίνει σε διανομή κερδών (τρέχουσας χρήσης ή αποθεματικών) και στα οποία περιλαμβάνονται έσοδα από συμμετοχές, επί των οποίων έχει παρακρατηθεί φόρος με τον προϊσχύοντα συντελεστή 25%, το υπόλοιπο ποσό φόρου που προκύπτει μετά το συμψηφισμό (10% - 25%) δεν επιστρέφεται στην ανώνυμη εταιρία, ελλείψει ρητής πρόβλεψης στο νόμο.

Περαιτέρω, σημειώνεται ότι όσα αναφέρονται πιο πάνω, σχετικά με το συμψηφισμό από το φόρο των διανεμηθέντων κερδών του φόρου που παρακρατήθηκε στα έσοδα από συμμετοχές και την τυχόν επιστροφή του φόρου αυτού σε περίπτωση διανομής μερισμάτων στο Δημόσιο ή σε μητρική εταιρία άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, έχουν εφαρμογή και κατά τη διανομή μερισμάτων στους μετόχους από αποθεματικά προηγούμενων χρήσεων (κερδών εις νέον). Κατά συνέπεια, όταν ανώνυμη εταιρία στην οποία συμμετέχει κατά 100% εταιρία με έδρα σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε., που πληροί τις προϋποθέσεις του [άρθρου 11](#) του ν. [2578/1998](#) (ελάχιστη περίοδος συμμετοχής, κλπ.), επιλέξει να μην διανείμει κανένα ποσό από τα κέρδη της τρέχουσας χρήσης και να μεταφέρει ολόκληρο το ποσό των κερδών αυτών σε λογαριασμό αποθεματικού (κέρδη εις νέον), το ποσό των ληφθέντων και μη διανεμηθέντων μερισμάτων (εσόδων από συμμετοχές της) θα εμφανισθεί υποχρεωτικά, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην [ΠΟΛ.1129/6.6.2011](#) εγκύκλιο μας, σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού

και ο παρακρατηθείς στα έσοδα αυτά φόρος θα παρακολουθείται σε λογαριασμό απαίτησης.

Κατά τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση του πιο πάνω αποθεματικού, ο φόρος που παρακρατήθηκε στα έσοδα από συμμετοχές θα επιστραφεί στην ανώνυμη εταιρία. Για το σκοπό αυτό, η εταιρία θα πρέπει να υποβάλει μηδενική δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδημάτων από κινητές αξίες εκτός από τόκους (έντυπο Ε.558/09 που εκδόθηκε με την 1040577/10505/Β0012/[ΠΟΛ.1054/14.4.2009](#) Α.Υ.Ο.), μέσα σε δύο μήνες από το χρόνο λήψης της απόφασης διανομής από τη γενική συνέλευση των μετόχων, από την οποία θα προκύπτει το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου που θα πρέπει να της επιστραφεί. Στην περίπτωση ανώνυμης εταιρίας στην οποία συμμετέχει εταιρία με έδρα σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε., που πληροί τις προϋποθέσεις του [άρθρου 11](#) του ν. [2578/1998](#), ως διανεμόμενα κέρδη, προκειμένου να εξευρεθεί το ποσό των εσόδων από συμμετοχές (μερίσματα) που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη θα ληφθεί το σύνολο των κερδών που διανέμονται, ανεξάρτητα αν δικαιούχος των κερδών αυτών είναι μητρική εταιρία της Ε.Ε., στην οποία δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου κατά ρητή διατύπωση του νόμου ή άλλα πρόσωπα, φυσικά ή νομικά, στα οποία παρακρατείται κανονικά φόρος με τους συντελεστές που ορίζονται στο [άρθρο 54](#) του ν. [2238/1994](#) (σχετ. το Δ12Β 1069853 ΕΞ2013/23.4.2013 έγγραφο μας).

Πέραν των ανωτέρω και ειδικά σε ό,τι αφορά τα μερίσματα που διανέμονται από ημεδαπή ανώνυμη εταιρία σε μέτοχο της αλλοδαπή εταιρία με έδρα σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε., με την παρούσα διευκρινίζεται ότι, η ελάχιστη περίοδος συμμετοχής που απαιτείται βάσει του [άρθρου 11](#) του ν. [2578/1998](#) (διετία) για τη μη διενέργεια παρακράτησης φόρου στα μερίσματα αυτά, δεν απαιτείται να έχει συμπληρωθεί κατά το χρόνο χορήγησης του φορολογικού πλεονεκτήματος, ήτοι κατά το χρόνο έγκρισης των διανεμομένων κερδών από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων, αλλά μπορεί να ελέγχεται στη συνέχεια. Κατά συνέπεια, σε περίπτωση που αλλοδαπή εταιρία με έδρα σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης λαμβάνει μερίσματα λόγω της συμμετοχής της σε ημεδαπή ανώνυμη εταιρία, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου 10%, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις του [άρθρου 11](#) του ν. [2578/1998](#) (η αλλοδαπή μητρική εταιρία να έχει μία από τις νομικές μορφές που αναφέρονται στο [Παράρτημα Α1](#) του ν. [2578/1998](#), να υπάγεται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, να συμμετέχει στο κεφάλαιο της ημεδαπής με ποσοστό 10% τουλάχιστον, κλπ.). Ειδικά για το ποσοστό συμμετοχής, το οποίο ορίζεται σε 10% από την 1.1.2009 και μετά (περ. γ' [άρθρου 9](#) ν. [2578/1998](#)), δεν απαιτείται να έχει συμπληρωθεί διετία για τη χορήγηση του φορολογικού πλεονεκτήματος, αλλά θα ελέγχεται στη συνέχεια εάν συμπληρώθηκε η ελάχιστη περίοδος συμμετοχής των 2 ετών. Σε περίπτωση που δεν πληρωθεί τελικά η προϋπόθεση συμμετοχής με το οριζόμενο ποσοστό 10% για δύο συνεχή έτη, τότε επιβάλλεται αναδρομικά φορολογία στα διανεμηθέντα μερίσματα, με τις νόμιμες προσαυξήσεις που προβλέπονται βάσει των οικείων κάθε φορά διατάξεων.

Τα ανωτέρω κρίνονται σκόπιμα για την αποφυγή λήψης μέτρων σε βάρος της χώρας μας από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή, με δεδομένη και την έκδοση της

από 17.10.1996 απόφασης του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων επί των συνεκδικασθεισών υποθέσεων C-283/94 (υπόθεση Denavit), C-291/94 και C-292/94, σύμφωνα με την οποία, το κράτος μέλος δεν μπορεί να εξαρτά τη χορήγηση του φορολογικού πλεονεκτήματος της παρ. 1 του άρθρου 5 της Οδηγίας [90/435/ΕΟΚ](#) από την προϋπόθεση να έχει συμμετάσχει η μητρική εταιρία κατά το χρόνο της διανομής των κερδών, τουλάχιστον κατά 25% στο κεφάλαιο της θυγατρικής για περίοδο τουλάχιστον ίση προς την καθορισθείσα από το εν λόγω κράτος μέλος δυνάμει της παρ. 2 του άρθρου 3 της Οδηγίας. Στα κράτη μέλη εναπόκειται να θεσπίσουν τους κανόνες που θα εξασφαλίζουν την τήρηση αυτής της ελάχιστης περιόδου συμμετοχής, σύμφωνα προς τις προβλεπόμενες στο εσωτερικό δίκαιο διαδικασίες. Επίσης, σε περίπτωση όπου κράτος μέλος έχει κάνει χρήση της ευχέρειας της παρ. 2 του άρθρου 3 της Οδηγίας, οι μητρικές εταιρίες μπορούν να επικαλούνται απευθείας τα δικαιώματα που παρέχει η Οδηγία (μη διενέργεια παρακράτησης φόρου επί των διανεμομένων κερδών) ενώπιον των εθνικών δικαστηρίων, εφόσον οι εταιρίες αυτές τηρούν την καθορισθείσα από το κράτος μέλος αυτό περίοδο συμμετοχής. Η απόφαση αυτή στηρίχθηκε, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στο σκεπτικό της, στο γεγονός ότι μεταγενέστερος έλεγχος για το αν πράγματι τηρήθηκε η περίοδος συμμετοχής θα συνεπαγόταν πολυάριθμες πρακτικές και τεχνικές δυσχέρειες, ιδίως σε περίπτωση διασυνοριακής καταβολής μερισμάτων.

Επισημαίνεται, ότι τα οριζόμενα στην [παρ. 1 του άρθρου 54](#) του ν. [2238/1994](#) σχετικά με τη μη διενέργεια παρακράτησης φόρου όταν καταβάλλονται μερίσματα από ημεδαπή ανώνυμη εταιρία σε μητρική της εταιρία άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του [άρθρου 11](#) του ν. [2578/1998](#), εφαρμόζονται ανάλογα και στα μερίσματα που καταβάλλονται σε μητρική εταιρία με έδρα την Ελβετία, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 1 του άρθρου 15 της Συμφωνίας μεταξύ της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και της Ελβετικής Συνομοσπονδίας που κυρώθηκε με το ν. [3363/2005 \(ΠΟΛ.1085/11.6.2010](#) (εγκύκλιος της Δ/νσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων).

Επίσης, σε ότι αφορά τα μερίσματα από μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών που διανέμονται σε πρόσωπα που απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος και η απαλλαγή τους αυτή έχει διατηρηθεί μετά την έναρξη ισχύος του ν. [3842/2010](#), επισημαίνεται ότι ο θεματοφύλακας θα πρέπει να καταχωρήσει στο Σύστημα Αυλών Τίτλων (ΣΑΤ) σχετική ένδειξη (απαλλαγή), με βάση δικαιολογητικά-στοιχεία που θα του προσκομίσουν αυτά, ώστε η ΕΧΑΕ να ενημερώνει σχετικά την εκδότρια εταιρία και η τελευταία να καταβάλλει ολόκληρο το ποσό των μερισμάτων στους μετόχους, κατ' ανάλογη εφαρμογή αυτών που προβλέπονται για τις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας και έχουν γίνει δεκτά με την [ΠΟΛ.1129/6.6.2011](#) εγκύκλιο μας (σχετ. το Δ12Β 1139970 ΕΞ2011/7.10.2011 έγγραφο μας).

Τέλος και με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας σχετικά με τα κέρδη παρελθουσών χρήσεων που διανέμονται με απόφαση έκτακτης γενικής συνέλευσης των μετόχων, επισημαίνεται ότι εξακολουθούν να ισχύουν τα αναφερόμενα στην [ΠΟΛ.1129/6.6.2011](#) εγκύκλιο μας, δηλαδή

χρόνος απόκτησης των εισοδημάτων αυτών είναι ο χρόνος έγκρισής τους από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων (950/1977 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ. που έχει γίνει αποδεκτή από τη Διοίκηση με την Ε.1058/288/[ΠΟΛ.13/1978](#) εγκύκλιο μας) και ως εκ τούτου, η ανώνυμη εταιρία που δένει με 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 ανωνύμων εταιριών που θα διανεμηθούν μέσα στο έτος 2013 με απόφαση έκτακτης γενικής συνέλευσης των μετόχων και τα οποία θα εγκριθούν από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων, η οποία θα λάβει χώρα εντός του έτους 2014, θα πρέπει να παρακρατηθεί φόρος με συντελεστή 10%, καθόσον χρόνος απόκτησης των εισοδημάτων αυτών είναι ο χρόνος έγκρισης αυτών από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων. Ομοίως, για τα προμερίσματα που θα διανεμηθούν μέσα στο 2013, επειδή αυτά θεωρούνται ότι καταβάλλονται έναντι των μερισμάτων της χρήσης 2014, η διανομή των οποίων θα εγκριθεί εντός του 2014 (χρόνος απόκτησης), θα πρέπει να διενεργηθεί παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10%, κατ' ανάλογη εφαρμογή των όσων αναφέρονται στην [ΠΟΛ.1129/6.6.2011](#) εγκύκλιο μας. Επισημαίνεται ότι για την παρακράτηση και απόδοση του φόρου στα προμερίσματα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. ζ' της [παρ. 6 του άρθρου 54](#) του ν. [2238/1994](#).

Κατά τα λοιπά έχουν εφαρμογή οι οδηγίες που δόθηκαν με την [ΠΟΛ.1129/6.6.2011](#) εγκύκλιο μας, καθώς και οι αριθ. [ΠΟΛ.1082/11.6.2009](#) και [ΠΟΛ.1141/23.6.2011](#) εγκύκλιοι της Δ/σης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων.

2. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 3](#) αντικαταστάθηκε η [παράγραφος 3 του άρθρου 54](#) του ν. [2238/1994](#), σχετικά με τα μερίσματα που εισπράττουν φυσικά πρόσωπα κάτοικοι Ελλάδος από αλλοδαπές ανώνυμες εταιρίες. Με τις νέες διατάξεις μειώνεται από 25% σε 10% ο συντελεστής παρακράτησης φόρου στα μερίσματα αυτά, κατ' αναλογία των όσων ισχύουν και με τα μερίσματα που εισπράττουν από την ημεδαπή τα ίδια πρόσωπα, στα οποία επίσης ενεργείται παρακράτηση φόρου με τον ίδιο συντελεστή, με βάση όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω. Με την παρακράτηση του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα εισοδήματα αυτά.

Τα ανωτέρω ισχύουν, σύμφωνα με την περ. α' της [παρ. 1 του άρθρου 28](#) του ν. [4110/2013](#), για μερίσματα που εισπράττονται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.

Επίσης, με τις διατάξεις της [παραγράφου 16](#) προστέθηκε νέο εδάφιο στην περίπτωση β' της [παραγράφου 7 του άρθρου 54](#) του ν. [2238/1994](#) σχετικά με τα μερίσματα που εισπράττει φυσικό πρόσωπο, κάτοικος Ελλάδας, από αλλοδαπή ανώνυμη εταιρία τα οποία παραμένουν στην αλλοδαπή και ο δικαιούχος πρέπει να αποδώσει ο ίδιος τον οφειλόμενο φόρο. Με βάση τις νέες διατάξεις, από το συνολικό ποσό φόρου που αναλογεί και πρέπει να αποδοθεί, εκπίπτει ο φόρος που αποδεδειγμένα έχει παρακρατηθεί από τα

φυσικά πρόσωπα σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα έχει θέσει σε ισχύ Σ.Α.Δ.Φ. για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτό και μέχρι του ποσού του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Για την απόδειξη του ύψους του φόρου που έχει καταβληθεί εκτός Ελλάδας απαιτείται βεβαίωση της αρμόδιας αρχής της χώρας σύμφωνα με τις Σ.Α.Δ.Φ.

3. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 4](#) αυξάνεται από 15% σε 20% ο συντελεστής παρακράτησης φόρου στα εισοδήματα από συμβάσεις ή πράξεις παραγώγων που αποκτούν φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Με την παρακράτηση του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των φυσικών προσώπων, των υπόχρεων της [παρ. 4 του άρθρου 2](#) του Κ.Φ.Ε. (Ο.Ε., Ε.Ε., κλπ.), καθώς και των υπόχρεων της [παρ. 2 του άρθρου 101](#) του Κ.Φ.Ε. (νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα), ενώ για τα νομικά πρόσωπα της [παρ. 1 του άρθρου 101](#) του Κ.Φ.Ε. (Α.Ε, Ε.Π.Ε., κλπ.) τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις.

4. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 5α](#) αντικαταστάθηκε το δεύτερο εδάφιο της [παραγράφου 5 του άρθρου 54](#) του Κ.Φ.Ε. Με τις νέες διατάξεις αυξάνεται από 35% σε 40% ο συντελεστής παρακράτησης φόρου στις αμοιβές μελών Διοικητικού Συμβουλίου και τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές, τα οποία εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις των περ. α', β' και γ' της [παρ. 6 του άρθρου 105](#), από τα ακαθάριστα έσοδα της ανώνυμης εταιρίας, καθώς και στα εισοδήματα των παρ. 2 (ποσό που λαμβάνουν οι κάτοχοι ιδρυτικών τίτλων ανώνυμης εταιρίας κατά την εξαγορά τους από αυτή) και [5 του άρθρου 25](#) (παροχές σε χρήμα ή σε είδος προς διευθύνοντες και εντεταλμένους συμβούλους, προέδρους και μέλη Δ.Σ., κλπ.).

Επιπλέον, με τις ίδιες διατάξεις επιβάλλεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 40% και στα κέρδη που διανέμουν ή κεφαλαιοποιούν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες με τη μορφή, εκτός μισθού, αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές, αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό υπό οποιαδήποτε μορφή (bonus), ενώ με τις προϊσχύσασες διατάξεις επιβαλλόταν παρακράτηση φόρου με βάση τις διατάξεις της [παραγράφου 1 του άρθρου 54](#), δηλαδή με τον συντελεστή παρακράτησης των διανεμόμενων κερδών. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα εισοδήματα αυτά, όπως ίσχυε και προηγουμένως.

Τα αναφερόμενα πιο πάνω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την περ. α' της [παρ. 1 του άρθρου 28](#) του ίδιου νόμου, για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά και ως εκ τούτου, για αμοιβές (με τη μορφή μισθού ή εκτός μισθού) που θα καταβληθούν σε μέλη του διοικητικού συμβουλίου τη χρήση 2013, θα πρέπει να παρακρατηθεί φόρος με συντελεστή 40%.

5. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 5β](#) προστέθηκε νέο εδάφιο στην περίπτωση στ' της [παραγράφου 6 του άρθρου 54](#) του Κ.Φ.Ε. Με τις νέες διατάξεις καθιερώνεται διαδικασία απόδοσης του οφειλόμενου φόρου στα εισοδήματα από παράγωγα προϊόντα που προέρχονται από την αλλοδαπή, όταν το προϊόν είσπραξης παραμένει σε αυτή. Στην περίπτωση αυτή, ο

δικαιούχος αποδίδει ο ίδιος τον οφειλόμενο φόρο (20%), εφάπαξ με την υποβολή δήλωσης στη Δ.Ο.Υ. στην οποία υπάγεται, μέσα στον επόμενο μήνα από αυτόν εντός του οποίου έγινε στην αλλοδαπή η καταβολή ή πίστωση.

6. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 6](#) αντικαταστάθηκε το πρώτο εδάφιο της [παραγράφου 1 του άρθρου 55](#) του ν. [2238/1994](#). Με τις νέες διατάξεις αυξάνεται από 35% σε 40% ο συντελεστής παρακράτησης φόρου στους μισθούς που καταβάλλονται από ανώνυμη εταιρία στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου της, καθώς και στους μισθούς και στις κάθε είδους απολαβές που καταβάλλονται από τα λοιπά νομικά πρόσωπα της [παρ. 1 του άρθρου 101](#) (Ε.Π.Ε., συνεταιρισμούς, κλπ.) σε εταίρους ή διαχειριστές τους και οι οποίες αποτελούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις με βάση τις διατάξεις της περ. στ' της [παρ. 3 του άρθρου 28](#) του Κ.Φ.Ε.

Τα αναφερόμενα στην πιο πάνω παράγραφο έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την περ. α' της [παρ. 1 του άρθρου 28](#) του ίδιου νόμου, για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.

7. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 7](#) αντικαταστάθηκε η περίπτωση δ' της [παραγράφου 1 του άρθρου 55](#) του ν. [2238/1994](#). Με τις νέες διατάξεις μειώνεται από 25% σε 10% ο συντελεστής παρακράτησης φόρου στα κέρδη που διανέμουν οι συνεταιρισμοί ή οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, κατ' αναλογία των όσων ισχύουν για τα κέρδη που διανέμουν οι ανώνυμες εταιρίες. Περαιτέρω, για λόγους ενιαίας φορολογικής μεταχείρισης των ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιριών (Ι.Κ.Ε.) με τις Ε.Π.Ε., αυτές συμπεριλήφθησαν στις ως άνω διατάξεις.

Τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την περ. θ' της [παρ. 1 του άρθρου 28](#) του ίδιου νόμου, για διανεμόμενα κέρδη που εγκρίνονται από τα αρμόδια όργανα από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Σε περίπτωση διανομής κερδών παρελθουσών χρήσεων Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. με απόφαση έκτακτης συνέλευσης των εταίρων τους, ο φόρος παρακρατείται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήψη της πιο πάνω απόφασης και η απόδοση του παρακρατούμενου φόρου θα πρέπει να γίνει εντός του επόμενου μήνα από αυτόν εντός του οποίου έγινε η παρακράτηση. Κατά συνέπεια, για τα κέρδη παρελθουσών χρήσεων που θα διανεμηθούν μέσα στο έτος 2013 με απόφαση έκτακτης συνέλευσης των εταίρων, θα πρέπει να παρακρατηθεί φόρος με τον ισχύοντα συντελεστή του έτους 2013 (25%), καθόσον στις Ε.Π.Ε. δεν υφίσταται αντίστοιχη ρύθμιση με αυτή των Α.Ε. ως προς το χρόνο απόκτησης των σχετικών εισοδημάτων (χρόνος έγκρισης από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων).

Κατά τα λοιπά έχουν εφαρμογή οι οδηγίες που δόθηκαν με την [ΠΟΛ.1129/6.6.2011](#) εγκύκλιο μας.

8. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 8](#) αντικαταστάθηκε η περίπτωση η' της [παραγράφου 1 του άρθρου 55](#) του ν. [2238/1994](#), σχετικά με τα κέρδη που εισπράττουν φυσικά πρόσωπα κάτοικοι Ελλάδος από αλλοδαπή εταιρία

περιορισμένης ευθύνης. Με τις νέες διατάξεις μειώνεται από 25% σε 10% ο συντελεστής παρακράτησης φόρου στα κέρδη αυτά, όπως συμβαίνει και με τα κέρδη που εισπράττουν από ημεδαπή Ε.Π.Ε. τα ίδια πρόσωπα, στα οποία επίσης ενεργείται παρακράτηση φόρου με τον ίδιο συντελεστή, με βάση όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω. Τα ανωτέρω ισχύουν για κέρδη που εισπράττονται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.

Επισημαίνεται ότι για την παρακράτηση και απόδοση του οφειλόμενου φόρου από τον δικαιούχο όταν αυτά παραμένουν στην αλλοδαπή, έχουν ανάλογη εφαρμογή τα αναφερόμενα στην πιο πάνω παράγραφο 2 της παρούσας.

9. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 11](#) μειώνεται από 40% σε 33% ο συντελεστής παρακράτησης φόρου στα εισοδήματα από κινητές αξίες, εκτός μερισμάτων και τόκων από μετοχές και ιδρυτικούς τίτλους που προέρχονται από τα διανεμόμενα κέρδη ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας, που καταβάλλονται σε δικαιούχους αλλοδαπά νομικά πρόσωπα χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις της [παρ. 2 του άρθρου 114](#) του Κ.Φ.Ε.

Επίσης, με τις διατάξεις της [παραγράφου 12](#) ορίζεται, ότι στα ίδια ως άνω εισοδήματα που αποκτώνται από αλλοδαπά φυσικά πρόσωπα, ο συντελεστής παρακράτησης φόρου ορίζεται σε 20%, ενώ με τις προϊσχύσασες διατάξεις ο συντελεστής παρακράτησης φόρου ήταν ο ίδιος (40%) και για τις δύο κατηγορίες δικαιούχων (φυσικά και νομικά πρόσωπα). Με την παρακράτηση του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του αλλοδαπού δικαιούχου - φυσικού προσώπου, όπως εξάλλου προβλέπεται και για τους δικαιούχους - αλλοδαπά νομικά πρόσωπα με βάση τις ίδιες ως άνω διατάξεις.

Οι πιο πάνω συντελεστές έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την περ. γ' της [παρ. 1 του άρθρου 28](#) του ν. [4110/2013](#), για τόκους που καταβάλλονται ή πιστώνονται από 1η Ιανουαρίου 2013 και μετά.

Άρθρο 9

Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων

1. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 1](#) του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκε η [παράγραφος 1 του άρθρου 99](#) του Κ.Φ.Ε. Με τις νέες διατάξεις καταργείται ο ειδικός τρόπος προσδιορισμού του αντικείμενου του φόρου για τις τραπεζικές και ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρίες και ως εκ τούτου και για αυτά τα νομικά πρόσωπα, όπως και για τα λοιπά νομικά πρόσωπα της [παρ. 1 του άρθρου 101](#) (ημεδαπές Α.Ε., Ε.Π.Ε., κλπ.), αντικείμενο φόρου είναι το συνολικό τους καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή και τα κέρδη που διανέμουν, λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος. Επίσης, με τις ίδιες διατάξεις επεκτείνεται και στις ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες το αντικείμενο φόρου που ισχύει για τις ανώνυμες εταιρίες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, λόγω της ίδιας φορολογικής μεταχείρισης των Ι.Κ.Ε. με τις Ε.Π.Ε.

Τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την περ. α' της [παρ. 1 του άρθρου 28](#) του ίδιου νόμου, για τα εισοδήματα

που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.

2. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 2](#) του άρθρου αυτού καταργήθηκε το δεύτερο εδάφιο της [παραγράφου 2 του άρθρου 99](#) του Κ.Φ.Ε., σχετικά με τον ειδικό προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών των υποκαταστημάτων των αλλοδαπών τραπεζών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα, κατ' αναλογία των όσων ισχύουν πλέον και για τις ημεδαπές τραπεζικές και ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρίες.

Τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την περ. α' της [παρ. 1 του άρθρου 28](#) του ίδιου νόμου, για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.

3. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 5](#) του άρθρου αυτού καταργήθηκαν οι περιπτώσεις θ' και ιδ' της [παραγράφου 1 του άρθρου 103](#) του Κ.Φ.Ε. Ειδικότερα, καταργήθηκαν οι απαλλαγές της περίπτωσης θ' για τα εισοδήματα που αποκτούν οι συνεταιρισμοί πρώτου, δεύτερου και τρίτου βαθμού που χαρακτηρίζονται από το νόμο ως αγροτικοί. Η κατάργηση αυτή καταλαμβάνει, σύμφωνα με την περ. στ' της [παρ. 1 του άρθρου 28](#) του ν. [4110/2013](#), τα εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) και μετά.

Σημειώνεται ότι με το ΦΕΚ 33Α/7.2.2013 «Διορθώσεις σφαλμάτων στο ν. [4110/2013](#)», διαγράφηκε από την περ. α' της [παρ. 1 του άρθρου 28](#) του ν. [4110/2013](#) η αναφορά στην παρ. 5 του άρθρου 9, προκειμένου οι ανωτέρω διατάξεις να έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2013 και μετά.

Επίσης, καταργήθηκαν οι διατάξεις της περίπτωσης ιδ' σχετικά με την απαλλαγή της Εθνικής Κτηματικής Τράπεζας για τους τόκους που αποκτά από τη χορήγηση δανείων στο Ελληνικό Δημόσιο, δεδομένου ότι το εν λόγω νομικό πρόσωπο δεν υφίσταται πλέον.

4. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 6](#) του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκε η περίπτωση ια' της [παραγράφου 1 του άρθρου 103](#) του Κ.Φ.Ε. Με τις νέες διατάξεις επεκτείνεται η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος, για τα εισπραττόμενα μερίσματα των ημεδαπών μητρικών εταιριών από εταιρίες που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος της Ε.Ε., στις οποίες συμμετέχουν κατά την έννοια των διατάξεων του [άρθρου 11](#) του ν. [2578/1998](#) (Οδηγία Μητρικών - θυγατρικών [90/435/ΕΟΚ](#)) και στις επιχειρήσεις που παρουσιάζουν ζημιογόνα αποτελέσματα και δεν μπορούν να σχηματίσουν αφορολόγητο αποθεματικό μέσω του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, καθόσον το απαλλασσόμενο ποσό εμφανίζεται σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού, ανεξάρτητα από την επάρκεια κερδών ή όχι.

Αν διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί το αποθεματικό αυτό ή μέρος αυτού, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 54](#) ή της περ. δ' της [παρ. 1 του άρθρου 55](#), κατά περίπτωση, μη εφαρμοζομένων των διατάξεων της [παρ. 4 του άρθρου 106](#) (νυν παρ. 3 μετά την αναρίθμηση των παραγράφων του [άρθρου 106](#) του Κ.Φ.Ε. με την [παρ. 20 του άρθρου 9](#) του ν. [4110/2013](#)).

Επιπλέον, με τις ίδιες διατάξεις παρέχεται η δυνατότητα ώστε από το φόρο που οφείλεται σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης του αφορολόγητου αποθεματικού σύμφωνα με τα πιο πάνω, να συμψηφίζεται ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή ως φόρος εισοδήματος νομικού προσώπου ή παρακρατήθηκε ως φόρος επί των διανεμηθέντων κερδών. Τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο δεν επιστρέφεται.

Για την εφαρμογή των ανωτέρω, το ποσό των εισπραττόμενων μερισμάτων καταχωρείται μικτό στα βιβλία του νομικού προσώπου προκειμένου στη συνέχεια να συμψηφιστεί ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή είτε στο επίπεδο του νομικού προσώπου είτε ως παρακρατούμενος στη διανομή κερδών.

Κατά συνέπεια, με τις νέες διατάξεις οι ζημιογόνες επιχειρήσεις όχι μόνο επωφελούνται του κινήτρου της απαλλαγής του φόρου αλλά περαιτέρω έχουν την δυνατότητα συμψηφισμού του φόρου αλλοδαπής, ενώ με τις προϊσχύσασες διατάξεις τα εισπραττόμενα για αυτές από την αλλοδαπή μερίσματα υπόκειντο ουσιαστικά σε φορολογία εφόσον μείωναν τις φορολογικές ζημίες, χωρίς ταυτόχρονα να έχουν την δυνατότητα συμψηφισμού του φόρου αλλοδαπής.

Επισημαίνεται ότι τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 6 της παρούσας σχετικά με την μη συμπλήρωση της διετίας κατά το χρόνο χορήγησης του φορολογικού πλεονεκτήματος έχουν ανάλογη εφαρμογή και στην περίπτωση αυτή. Ομοίως, όσα αναφέρθηκαν στην ίδια παράγραφο σχετικά με την Ελβετία (v. [3363/2005](#)), εφαρμόζονται ανάλογα και για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή εταιρία από θυγατρική της εταιρία με έδρα στη χώρα αυτή.

Τα αναφερόμενα στην παράγραφο αυτή έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την περ. ιε' της [παρ. 1 του άρθρου 28](#) του ίδιου νόμου, για ισολογισμούς που κλείνουν μετά την 30ή Δεκεμβρίου 2012 και μετά.

5. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 7](#) του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκε η περίπτωση ιβ' της [παραγράφου 1 του άρθρου 103](#) του Κ.Φ.Ε. Με τις νέες διατάξεις γίνεται νομοτεχνική τακτοποίηση των αντίστοιχων διατάξεων του Κ.Φ.Ε. με αφορμή την ενσωμάτωση στο εσωτερικό μας δίκαιο της Οδηγίας [2009/65/ΕΚ](#) αναφορικά με τους Οργανισμούς Συλλογικών Επενδύσεων σε Κινητές Αξίες (ΟΣΕΚΑ). Οι πιο πάνω διατάξεις έχουν εφαρμογή από τη δημοσίευση του νόμου, δηλαδή από 23.1.2013 και μετά.

6. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 11](#) καταργήθηκε η περίπτωση δ' της [παραγράφου 3 του άρθρου 105](#) του Κ.Φ.Ε., σχετικά με την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των ασφαλιστικών εταιριών των ποσών που καταβάλλουν σε άλλη ασφαλιστική εταιρία στα πλαίσια μεταβίβασης σε αυτή του συνόλου των περιουσιακών της στοιχείων. Η κατάργηση αυτή αφορά, σύμφωνα με την περ. α' της [παρ. 1 του άρθρου 28](#) του πιο πάνω νόμου, δαπάνες που πραγματοποιούνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.

7. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 12](#) τροποποιήθηκε η [παράγραφος 4 του άρθρου 105](#) του Κ.Φ.Ε. Με τις νέες διατάξεις ισχύει πλέον ενιαίο ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) για όλες τις τράπεζες προκειμένου για το σχηματισμό του ποσού των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, οι οποίες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους.

Τα αναφερόμενα στην παράγραφο αυτή έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την περ. α' της [παρ. 1 του άρθρου 28](#) του ίδιου νόμου, για δαπάνες που πραγματοποιούνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά.

8. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 15](#) αντικαταστάθηκε η [παράγραφος 13 του άρθρου 105](#) του Κ.Φ.Ε. Με βάση τις νέες διατάξεις, η χρεωστική διαφορά που προκύπτει σε βάρος των νομικών προσώπων του [άρθρου 101](#) του Κ.Φ.Ε από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, εκπίπτει ισόποσα σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιείται η ανταλλαγή των τίτλων και ανεξάρτητα από το χρόνο διακράτησης των ομολόγων. Οι διατάξεις αυτές καταλαμβάνουν τη χρεωστική διαφορά που προέκυψε από την ανταλλαγή των πιο πάνω τίτλων, ανεξάρτητα της αιτίας απόκτησής τους (π.χ. ομόλογα Ελληνικού Δημοσίου που έλαβαν οι φαρμακευτικές εταιρίες έναντι αποπληρωμής χρεών του Δημοσίου).

Σημειώνεται ότι ο ανωτέρω χειρισμός αφορά στον προσδιορισμό των φορολογητέων αποτελεσμάτων των νομικών προσώπων που συμμετείχαν στο πρόγραμμα του PSI και ως εκ τούτου, η ανωτέρω έκπτωση θα πραγματοποιείται εξωλογιστικά κατ' έτος με βάση την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος αυτών, αρχής γενομένης από τη χρήση 2012 (οικον. έτος 2013) εντός της οποίας έλαβε χώρα το πρόγραμμα PSI.

Ειδικά, σε περίπτωση που εταιρία επανατιμολογήσει την χρεωστική διαφορά προς άλλη εταιρία στο σύνολο της, δύναται η χρεωστική διαφορά να αποσβεθεί εξ ολοκλήρου στη χρήση αυτή καθόσον διαφορετικά, αν δηλαδή η δαπάνη αυτή εξέπιπτε σε περισσότερες της μίας χρήσης, θα δημιουργούσε για την υπόψη εταιρία άνιση φορολογική επιβάρυνση.

Επίσης, με τις ίδιες διατάξεις, ορίζεται ρητά η χρεωστική διαφορά ως η διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας των τίτλων που εκδόθηκαν σε ανταλλαγή και του κόστους απόκτησης των αρχικών τίτλων.

Ειδικά, σε περίπτωση που μετά την απόκτηση των αρχικών τίτλων προέκυψε ζημία από την αποτίμηση τους η οποία δεν έχει συμψηφιστεί με αποθεματικό του [άρθρου 38](#) του Κ.Φ.Ε., ως κόστος απόκτησης για τον προσδιορισμό της χρεωστικής διαφοράς λαμβάνεται το αρχικό κόστος απόκτησης.

Κατά συνέπεια, στην περίπτωση που η ζημία από την αποτίμηση των τίτλων που ανταλλάχθηκαν, έχει μεταφερθεί σε χρέωση των λογαριασμών από χρεόγραφο με βάση τις διατάξεις του [άρθρου 38](#) του Κ.Φ.Ε., ως κόστος απόκτησης για τον προσδιορισμό της χρεωστικής διαφοράς λαμβάνεται η αξία

κτήσης μετά την αποτίμησή τους, όπως αυτή έχει λάβει χώρα κάθε φορά καθόσον διαφορετικά θα είχαμε διπλή αναγνώριση ζημίας (μία με την αφαίρεσή της από το σχηματισθέν αποθεματικό του [άρθρου 38](#) του Κ.Φ.Ε. χωρίς την καταβολή φόρου εισοδήματος και μία άλλη με την έκπτωσή της από τα ακαθάριστα έσοδα ως δαπάνης βέβαιης και εκκαθαρισμένης).

Τα αναφερόμενα στην παράγραφο αυτή έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την περ. ιδ' της [παρ. 1 του άρθρου 28](#) του ίδιου νόμου, από την έναρξη ισχύος του ν. [4046/2012](#), δηλαδή από 14.2.2012 και μετά.

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τη χρεωστική διαφορά (ζημία) που προκύπτει από τη συμμετοχή στην ανταλλαγή των τίτλων σύμφωνα με την από 3.12.2012 Πρόσκληση της Ελληνικής Δημοκρατίας («Επαναγορά ΟΕΔ»),

Τέλος, στις περιπτώσεις που έχουν ήδη υποβληθεί δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις, πριν τη ψήφιση των σχετικών διατάξεων του ν. [4110/2013](#), με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι το υπόλοιπο της χρεωστικής διαφοράς που απομένει μετά την πιο πάνω έκπτωση θα αποσβεσθεί ισόποσα σε 29 ετήσιες δόσεις.

9. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 16](#) αυξάνεται από πενήντα (50%) σε εβδομήντα πέντε (75%) τοις εκατό το ποσοστό που ορίζεται στις διατάξεις της [παραγράφου 14 του άρθρου 105](#) του Κ.Φ.Ε. αναφορικά με την έκπτωση των δαπανών επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, πάγιων και λειτουργικών δαπανών και κάθε είδους άλλης δαπάνης που λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από εκμίσθωση ακινήτων των νομικών προσώπων της παρ. 2 του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε. Ειδικά ως προς το Άγιο Όρος το ποσοστό του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εκατό τοις εκατό (100%). Κατά τα λοιπά εξακολουθούν να ισχύουν τα αναφερόμενα στην [ΠΟΛ.1135/4.10.2010](#), ερμηνευτική εγκύκλιο του ν. [3842/2010](#).

Τα αναφερόμενα στην παράγραφο αυτή έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την περ. α' της [παρ. 1 του άρθρου 28](#) του ίδιου νόμου, για εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 και μετά.

10. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 23](#) αντικαταστάθηκε το τρίτο και τέταρτο εδάφιο της [παραγράφου 6 του άρθρου 106](#) του Κ.Φ.Ε.

Με τις νέες διατάξεις επιβάλλεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) στο ποσό που καταβάλλεται στους μετόχους σε περίπτωση εξαγοράς ή με οποιονδήποτε τρόπο απόκτησης από ημεδαπή ανώνυμη εταιρία ιδίων αυτής μετοχών με σκοπό την απόσβεση ή μείωση του κεφαλαίου της. Η πιο πάνω παρακράτηση φόρου επιβάλλεται στο ποσό που καταβάλλεται από την ημεδαπή ανώνυμη εταιρία στο πέραν του πράγματι καταβληθέντος από αυτούς αντίτιμου μετοχών και μη επιστραφέντος σε αυτούς, όπως αυτό ορίζεται στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού.

Τα αναφερόμενα στην παράγραφο αυτή έχουν εφαρμογή από τη δημοσίευση

του νόμου, δηλαδή από 23.1.2013 και μετά.

11. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 30](#) αντικαταστάθηκε το πρώτο εδάφιο της [παραγράφου 1 του άρθρου 109](#) του Κ.Φ.Ε. Με τις νέες διατάξεις αυξάνεται από 20% σε 26% ο συντελεστής φόρου που επιβάλλεται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα των νομικών προσώπων της [παρ. 1 του άρθρου 101](#) (Α.Ε., Ε.Π.Ε., κλπ.).

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την περ. α' της [παρ. 1 του άρθρου 28](#) του ίδιου νόμου, για εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 και μετά.

12. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 31](#) αντικαταστάθηκε η [παράγραφος 2 του άρθρου 109](#) του Κ.Φ.Ε. Με τις νέες διατάξεις επιβάλλεται φόρος με συντελεστή είκοσι έξι τοις εκατό (26%) στα εισοδήματα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Επισημαίνεται ότι με τις νέες διατάξεις ο ίδιος συντελεστής φορολόγησης ισχύει και για τα εισοδήματα από εκμίσθωση οικοδομών και γαιών που αποκτούν τα κοινωφελή ιδρύματα, οι Ιεροί Ναοί, Ιερές Μονές, κλπ.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την περ. α' της [παρ. 1 του άρθρου 28](#) του ίδιου νόμου, για εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 και μετά.

13. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 32](#) αντικαταστάθηκε η [παράγραφος 4 του άρθρου 109](#) του Κ.Φ.Ε. Με τις νέες διατάξεις καταργείται η δυνατότητα συμψηφισμού από το συνολικό ποσό του φόρου, του φόρου που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο εισοδημάτων, καθόσον δεν υφίστανται πλέον τέτοια εισοδήματα.

Περαιτέρω, καθιερώνεται η μέθοδος της πίστωσης του φόρου ως τρόπος φορολογικής μεταχείρισης των μερισμάτων από την αλλοδαπή, μόνο για τα μερίσματα θυγατρικών της Ε.Ε. που δεν πληρούν τις προϋποθέσεις της Οδηγίας Μητρικών- Θυγατρικών, καθώς και τρίτων χωρών, δεδομένου ότι για τα εισπραττόμενα μερίσματα θυγατρικών της Ε.Ε. που πληρούν τις προϋποθέσεις της πιο πάνω Οδηγίας έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης ια' της [παραγράφου 1 του άρθρου 103](#) του Κ.Φ.Ε.

Ειδικότερα, με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου αυτής εξακολουθεί να εκπίπτει ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φορολογία με την προϋπόθεση ότι ο φόρος αυτός δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Για την απόδειξη του ύψους του φόρου που έχει καταβληθεί εκτός Ελλάδας απαιτείται βεβαίωση της αρμόδιας αρχής της χώρας σύμφωνα με τις Σ.Α.Δ.Φ., ενώ για τις λοιπές περιπτώσεις (χώρες για τις οποίες δεν υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ.) απαιτείται βεβαίωση εκδιδόμενη στη χώρα καταβολής του φόρου, από Ορκωτό Ελεγκτή ή άλλη αρμόδια αρχή της χώρας.

Επιπλέον, για τα μερίσματα ή κέρδη που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρία

από αλλοδαπές θυγατρικές της, με έδρα σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης όταν δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις του [άρθρου 11](#) του ν. [2578/1998](#), εξακολουθεί να εκπίπτει το άθροισμα των ποσών του φόρου που τυχόν καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικού προσώπου, καθώς και του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος αλλά μόνο σε επίπεδο θυγατρικής και όχι πλέον σε επίπεδο οποιασδήποτε άλλης θυγατρικής χαμηλότερου επιπέδου.

Αντίθετα, για τα μερίσματα ή κέρδη που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρία από αλλοδαπές θυγατρικές της, με έδρα σε τρίτες χώρες (εκτός Ε.Ε.), από τον αναλογούντα φόρο του νομικού προσώπου εκπίπτει πλέον μόνο το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος και όχι ο φόρος που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικού προσώπου, όπως ίσχυε με τις προϊσχύσασες διατάξεις.

Τα αναφερόμενα στην παράγραφο αυτή έχουν εφαρμογή από τη δημοσίευση του νόμου, δηλαδή από 23.1.2013 και μετά, δηλαδή καταλαμβάνει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και επομένων.

14. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 33](#) αντικαταστάθηκε η [παράγραφος 3 του άρθρου 111](#) του Κ.Φ.Ε. Με τις νέες διατάξεις καθίσταται πλέον σαφές ότι από το φόρο που βεβαιώνεται ως προκαταβολή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, εκπίπτει μόνο ο φόρος που έχει παρακρατηθεί από πηγή Ελλάδος.

Τα αναφερόμενα στην παράγραφο αυτή έχουν εφαρμογή από τη δημοσίευση του νόμου, δηλαδή από 23.1.2013 και μετά.

Ακριβές αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΘΕΟΧΑΡΗΣ ΘΕΟΧΑΡΗΣ