

**ΠΟΛ.1042/26.1.2015**

**Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013)**

Αθήνα, 26 Ιανουαρίου 2015

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ Α'- ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑΤΑ: Β- Α'

Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10  
Ταχ. Κώδ.: 101 84 ΑΘΗΝΑ  
Πληροφορίες: Φ. Φανάρα, Β. Γιοβά  
Τηλέφωνο: 210 - 3375312  
ΦΑΞ: 210 - 33.75.001

**ΠΟΛ 1042/2015**

**ΘΕΜΑ: Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013).**

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

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 35 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167Α'), οι οποίες ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, ορίζεται μεταξύ άλλων, ότι το εισόδημα που αποκτά ένα φυσικό πρόσωπο και προκύπτει στο φορολογικό έτος σε μετρητά ή σε είδος με τη μορφή μερισμάτων, τόκων και δικαιωμάτων θεωρείται γενικά εισόδημα από κεφάλαιο.
2. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι 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.
3. Με βάση τα ανωτέρω, στην έννοια του μερίσματος εμπίπτει, μεταξύ άλλων, κάθε διανομή κερδών, ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης, που προέρχεται από εισηγμένες και μη μετοχές, από ιδρυτικούς τίτλους, από εταιρικά μερίδια ΕΠΕ ή από συμμετοχή

σε προσωπικές εταιρείες, κοινοπραξίες και λοιπές νομικές οντότητες, τα προμερίσματα που διανέμουν οι ανώνυμες εταιρείες σύμφωνα με τις διατάξεις του κ.ν.2190/1920, οι προσωρινές απολήψεις κερδών των εταίρων, οι τόκοι προνομιούχων μετοχών, οι υπεραποδόσεις επενδύσεων μαθηματικών αποθεμάτων των ασφαλιστικών εταιρειών, οι διανομές κερδών των καταπιστευμάτων και των εξωχώριων εταιρειών, καθώς και οι αμοιβές που καταβάλλονται με οποιαδήποτε μορφή στα μέλη ΔΣ, διαχειριστές και εργατοϋπαλληλικό προσωπικό από τα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας (σχετ. το αριθμ. πρωτ. Δ12Α 1046040 ΕΞ 2014/14.3.2014 έγγραφό μας).

**Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία**, στην αιτιολογική έκθεση του ν.4223/2013 και συγκεκριμένα του άρθρου 23 αυτού, με το οποίο προστέθηκε παράγραφος 4 στο άρθρο 47 του ν.4172/2013, αναφέρεται ότι «για τα πιο πάνω πρόσωπα εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 21 έως 28 του Κεφαλαίου Γ' του ν.4172/2013 που αφορούν στα φυσικά πρόσωπα και επομένως, μεταξύ άλλων, προκύπτει ότι σε περίπτωση διανομής κερδών από τους εν λόγω υπόχρεους **δεν εφαρμόζεται η περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ν.4172/2013**».

Εξάλλου, με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 58 ορίζεται, ότι τα κέρδη που αποκτούν οι υπόχρεοι που αναγράφονται σε αυτό το εδάφιο, σε περίπτωση τήρησης απλογραφικών βιβλίων, φορολογούνται με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 29 (φυσικών προσώπων). Κατά συνέπεια, σε περίπτωση απόληψης κερδών από τα ανωτέρω πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά βιβλία, **δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου**, καθόσον τα κέρδη αυτά φορολογούνται μόνο στο όνομα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας.

Στην έννοια της διανομής κερδών περιλαμβάνεται και η διανομή ή κεφαλαιοποίηση κερδών παρελθουσών χρήσεων, των αποθεματικών που δεν υπάγονται στην αυτοτελή φορολόγηση της παρ. 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, καθώς και των αποθεματικών που σχηματίζονται με βάση τις διατάξεις του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013).

Ειδικά για τα αποθεματικά από κέρδη παρελθουσών χρήσεων των ΕΠΕ τα οποία έχουν σχηματισθεί **μέχρι 31.12.2010** (κέρδη ισολογισμών 31.12.2009, σε περίπτωση ομαλής διαχειριστικής περιόδου), δεδομένου ότι αυτά έχουν ήδη αποκτηθεί από τους εταίρους με βάση τις διατάξεις του ν.2238/1994 (παρ. 4 άρθρου 28, όπως ίσχυε για τις χρήσεις αυτές), **με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι κατά τη διανομή ή κεφαλαιοποίησή των υπόψη κερδών μετά την 1.1.2014**, δεν θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 64 του ν.4172/2013.

Τα ανωτέρω ισχύουν και για τα κέρδη παρελθουσών χρήσεων των προσωπικών εταιρειών που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθόσον αυτά θεωρείται ότι έχουν ήδη αποκτηθεί και δηλωθεί από τους εταίρους με βάση τις διατάξεις του ν.2238/1994 (παρ. 4 άρθρου 28, όπως ίσχυε για τις χρήσεις αυτές).

**Ειδικά για τα κέρδη των προσωπικών εταιρειών της χρήσης 2013** στα οποία υπήρχε σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό τους και πραγματοποιήθηκε διανομή μέρους των κερδών τους (παρ. 1 άρθρου 10 ν.2238/1994, όπως ίσχυε για τη χρήση 2013, μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 3 του ν.4110/2013), για τα οποία διενεργήθηκε παρακράτηση φόρου, είναι αυτονόητο ότι παρακράτηση φόρου θα

ενεργείται στο υπόλοιπο αδιανέμητο ποσό των κερδών της χρήσης αυτής κατά τη διανομή.

Επισημαίνεται, ότι σε περίπτωση που για τα κέρδη των προσωπικών εταιρειών της χρήσης 2013 δεν υπήρχε σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό τους, ο φόρος έχει ήδη παρακρατηθεί στο σύνολο των κερδών, καθόσον αυτά θεωρούντο ως διανεμόμενα.

Επίσης, παρακράτηση φόρου 10% σύμφωνα με τα ανωτέρω ενεργείται και στην περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης αποθεματικών που έχουν σχηματισθεί με βάση ειδικές διατάξεις νόμων, στους οποίους όπου γίνεται αναφορά στις διατάξεις των άρθρων 54 και 55 του ν.2238/1994, νοούνται πλέον οι αντίστοιχες διατάξεις των άρθρων 62 και 64 του ν.4172/2013.

Διευκρινίζεται, ότι με την αριθμ. ΝΣΚ 950/1977 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ. (αριθμ. Ε.1058/288/ΠΟΛ.13/1978 εγκύκλιό μας) έγινε αποδεκτό ότι με βάση τις διατάξεις του κ.ν.2190/1920 η έγκριση του ισολογισμού **γίνεται μία φορά κατ' έτος από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων**, που συνέρχεται υποχρεωτικά μέσα σε έξι μήνες από τη λήξη κάθε εταιρικής χρήσεως και η οποία αποφασίζει τη διανομή από τα καθαρά κέρδη μερίσματος ή το σχηματισμό αποθεματικών (τακτικών, εκτάκτων, κ.λπ.).

Μετά την έγκριση του ισολογισμού, στοιχείο του οποίου αποτελεί και ο πίνακας διάθεσης κερδών και ο τρόπος διάθεσης αυτών, από την τακτική γενική συνέλευση, ο ισολογισμός αυτός **καθίσταται οριστικός, αποκλεισμένης κάθε τροποποίησης αυτού σε μεταγενέστερο χρόνο από έκτακτη γενική συνέλευση**. Συνεπώς, μόνο η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων δύναται να αποφασίσει, κατά την έγκριση του ισολογισμού, για τη διάθεση των κερδών καθώς και για τη διανομή στους μετόχους εκτάκτων αποθεματικών προηγούμενων εταιρικών χρήσεων.

Κατά συνέπεια η έκτακτη γενική συνέλευση των μετόχων **δεν μπορεί να αποφασίσει για διανομή κερδών εκτάκτων αποθεματικών που έχουν σχηματισθεί στον ισολογισμό της κλειόμενης χρήσης**, καθόσον η διανομή αυτή συνεπάγεται τροποποίηση του ισολογισμού που έχει εγκριθεί από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων.

Τα ανωτέρω ισχύουν και για Ε.Π.Ε. δεδομένου ότι οι διατάξεις του ν.3190/1955 δεν διαφέρουν από αυτές του κ.ν.2190/1920 σε ό,τι αφορά την έγκριση οικονομικών καταστάσεων των Ε.Π.Ε.

Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι στην έννοια του μερίσματος εμπίπτει, κατ'αρχήν, και η διανομή κερδών από μερίδια ΟΣΕΚΑ που είναι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή ή σε άλλο κράτος μέλος αυτής Ε.Ε. ή σε κράτος ΕΟΧ/ΕΖΕΣ ή αμοιβαίων κεφαλαίων που είναι εγκατεστημένα σε τρίτες χώρες. Ειδικά για τα κέρδη με τη μορφή μερισμάτων ή άλλων ωφελημάτων εκ των μεριδίων ή μετοχών που αποκτούν οι μεριδιούχοι ή μέτοχοι από ημεδαπούς ΟΣΕΚΑ έχουν εφαρμογή οι ειδικότερες διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 103 του ν.4099/2012, οι οποίες δεν έχουν καταργηθεί με το ν.4172/2013 και με τις οποίες ορίζεται ότι αυτά απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος.

Την ίδια φορολογική μεταχείριση έχουν και τα μερίσματα που αποκτούν οι μεριδιούχοι από ΟΣΕΚΑ Ε.Ε. ή ΕΟΧ/ΕΖΕΣ (Απόφαση ΔΕΕ C-35/98, Verkooijen).

4. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 40 του ν. 4172/2013 ορίζεται, ότι τα μερίσματα που αποκτώνται από φυσικά πρόσωπα φορολογούνται με συντελεστή 10% και με τις διατάξεις του άρθρου 61 και της περ. α' των παρ. 1 των άρθρων 62 και 64 του ν.4172/2013, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι στα μερίσματα που καταβάλλουν νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10%.

Η παρακράτηση φόρου ενεργείται με βάση τα οριζόμενα στην αριθ. ΠΟΛ.1011/2.1.2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 8B'/8.1.2014). Διευκρινίζεται ότι ειδικά για τις προσωπικές εταιρείες και τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία και οι οποίες ενεργούν προσωρινές απολήψεις κερδών, η παρακράτηση φόρου ενεργείται κατά το χρόνο που λαμβάνει χώρα η απόληψη.

**Σε περίπτωση που έχουν ήδη λάβει χώρα προσωρινές απολήψεις κερδών μέχρι την έκδοση της παρούσας, χωρίς να έχει παρακρατηθεί φόρος, γίνεται δεκτό ότι οι υπόχρεοι μπορούν να προβούν στην απόδοση του οφειλόμενου παρακρατούμενου φόρου έως τις 31.03.2015 χωρίς κυρώσεις.**

Η παρακράτηση φόρου επί των μερισμάτων **εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση** σε περίπτωση που αυτός που λαμβάνει την ως άνω πληρωμή, η οποία υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, είναι ημεδαπό φυσικό πρόσωπο ή φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα (παρ. 2 άρθρου 36 και παραγ. 3 άρθρου 64 ν.4172/2013). **Στα ως άνω νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα εμπίπτουν και τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που δεν ασκούν δραστηριότητα στην Ελλάδα μέσω γραφείου, παραρτήματος, κ.λπ.**

Επίσης, επισημαίνεται ότι **στα κέρδη που εξάγει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλοδαπής εταιρείας προς το κεντρικό της στην αλλοδαπή δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου 10%**, καθόσον το υποκατάστημα, το οποίο στερείται νομικής προσωπικότητας, δεν αποτελεί ίδιο νομικό πρόσωπο αλλά ταυτίζεται με το κεντρικό του και ως εκ τούτου δεν νοείται διανομή κερδών στο ίδιο νομικό πρόσωπο.

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 παραγ. 2 του άρθρου 47 και ο παρακρατηθείς φόρος συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος εφαρμοζομένων των διατάξεων της παραγρ. 4 του άρθρου 64 του ν.4172/2013.

Σε περίπτωση που για το εισόδημα αυτό έχει καταβληθεί φόρος και στην αλλοδαπή, Ιαυτός επίσης συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος του νομικού προσώπου ή της μόνιμης εγκατάστασης (άρθρο 9 ν.4172/2013).

Στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα αλλοδαπού νομικού προσώπου προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών περιλαμβάνονται και τα

αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που ασκούν δραστηριότητα στην Ελλάδα μέσω γραφείου, παραρτήματος, κ.λπ (π.χ. αλλοδαπά εκπαιδευτικά ιδρύματα που δραστηριοποιούνται στην ημεδαπή).

Τα αναφερόμενα πιο πάνω περί παρακράτησης φόρου 10% τελούν με την επιφύλαξη των οριζομένων στο άρθρο 63 του ν.4172/2013, με βάση το οποίο ειδικά για τις ενδοομιλικές πληρωμές των υπόψη εισοδημάτων δεν παρακρατείται φόρος εισοδήματος, όταν πληρούνται οι οριζόμενες στο άρθρο αυτό προϋποθέσεις (ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής, ελάχιστη περίοδος διακράτησης, κ.λπ.). Με απόφαση της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΠΟΛ.1036/2015), η οποία εκδίδεται κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 4 του άρθρου 63, καθορίζονται τα έντυπα και κάθε άλλη αναγκαία τεχνική λεπτομέρεια για την εφαρμογή του άρθρου αυτού. Οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου αυτού έχουν δοθεί με την αριθ. ΠΟΛ.1039/26.1.2015 εγκύκλιό μας.

**5.** Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, **ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.**

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 61 του ίδιου νόμου παρακράτηση φόρου ενεργείται από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή το φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, καθώς και από κάθε φορολογούμενο που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα αλλά δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα και διενεργεί τις υπόψη πληρωμές.

**Ειδικά στην περίπτωση κατά την οποία φορολογικός κάτοικος ημεδαπής - φυσικό πρόσωπο αποκτά εισόδημα από μερίσματα από την αλλοδαπή, ανεξάρτητα αν αυτά εισάγονται στην Ελλάδα ή παραμένουν στο εξωτερικό, οφείλει να το συμπεριλάβει στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος, στην οποία αναγράφονται υποχρεωτικά όλα τα εισοδήματά του.**

Επομένως, οι φορολογούμενοι-φυσικά πρόσωπα δεν αποδίδουν πλέον μόνοι τους τον φόρο επί των παραπάνω εισοδημάτων, οφείλουν όμως να φυλάσσουν τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, επίσημα μεταφρασμένα. Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που ο φορολογούμενος έχει ήδη αποδώσει (αυτοαπόδοση ή του έχει γίνει παρακράτηση από μεσολαβούν πιστωτικό ίδρυμα) φόρο μερισμάτων που προέρχονται από την αλλοδαπή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., ο φόρος αυτός θα δηλωθεί στην ετήσια φορολογική δήλωση φυσικών προσώπων (Ε1) και θα συμψηφιστεί με αυτόν που αναλογεί.

Όταν τα εισοδήματα αυτά, ανεξάρτητα αν εισάγονται στην Ελλάδα ή παραμένουν στην αλλοδαπή, αποκτώνται από ημεδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες ή μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών νομικών προσώπων, αυτά θα φορολογηθούν μαζί με τα λοιπά εισοδήματά τους ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

**6.** Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 37 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι ο όρος «τόκοι» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από απαιτήσεις κάθε είδους, είτε εξασφαλίζονται με υποθήκη είτε όχι, και είτε παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη είτε όχι, και ιδιαίτερα εισόδημα από καταθέσεις, κρατικά

χρεόγραφα, τίτλους και ομολογίες, με ή χωρίς ασφάλεια, και κάθε είδους δανειακή σχέση, συμπεριλαμβανομένων των πρόσθετων ωφελημάτων (premiums), των συμφωνιών επαναγοράς (repos/ reverse repos) και ανταμοιβών τα οποία απορρέουν από τίτλους, ομολογίες ή χρεόγραφα.

Επισημαίνεται ότι στην έννοια των τόκων εμπίπτουν κάθε είδους τόκοι, ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται οι τόκοι δανείων, οι τόκοι υπερημερίας λόγω συμβατικής υποχρέωσης, καθώς και οι τόκοι που επιδικάζονται με δικαστική απόφαση, ανεξάρτητα αν αυτές αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης. Διευκρινίζεται ότι στην έννοια των τόκων δεν περιλαμβάνονται οι τόκοι που επιβάλλονται βάσει των διατάξεων του ΚΕΔΕ και του ΚΦΔ.

7. Με τις διατάξεις της παραγραφ. 2 του άρθρου 40 του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι το εισόδημα από τόκους που αποκτάται από φυσικά πρόσωπα φορολογείται με συντελεστή 15% και με τις διατάξεις του άρθρου 61 και της περ. β' της παρ. 1 των άρθρων 62 και 64 του ν.4172/2013, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι στους τόκους που καταβάλλουν φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 15%.

Η παρακράτηση φόρου ενεργείται με βάση τα οριζόμενα στην αριθ. ΠΟΛ.1011/2.1.2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση σε περίπτωση που αυτός που λαμβάνει την ως άνω πληρωμή, η οποία υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, είναι ημεδαπό φυσικό πρόσωπο ή φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα (παρ. 4 άρθρου 37 και παραγράφου 3 άρθρου 64 ν.4172/2013).

Στα ως άνω νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα εμπίπτουν, όπως αναφέρθηκε και πιο πάνω, και τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που δεν ασκούν δραστηριότητα στην Ελλάδα μέσω γραφείου, παραρτήματος, κ.λπ.

Για τα εισοδήματα από τόκους που αποκτούν ημεδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα των αλλοδαπών νομικών προσώπων, εφαρμόζονται ανάλογα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω για τα μερίσματα στην παράγραφο 4 της παρούσας.

Στην περίπτωση κατά την οποία φυσικό πρόσωπο που δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα καταβάλλει τόκους δανείου σε ανώνυμη εταιρεία, είναι αυτονόητο ότι δεν ενεργείται καμία παρακράτηση φόρου, καθόσον αυτό δεν περιλαμβάνεται στους υπόχρεους του άρθρου 61 του ν. 4172/2013 και περαιτέρω, το εν λόγω εισόδημα θα πρέπει να συμπεριληφθεί στην ετήσια δήλωση της ανώνυμης εταιρείας για να φορολογηθεί με τα λοιπά εισοδήματά της με συντελεστή 26%.

8. Περαιτέρω, με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 37 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος οι τόκοι ομολογιακών δανείων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου καθώς και οι τόκοι που προκύπτουν από ομόλογα που εκδίδονται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο

Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας (Ε.Τ.Χ.Σ.), κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους που αποκτούν φυσικά πρόσωπα.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ειδικά για τους τόκους ομολογιακών δανείων Ελληνικού Δημοσίου και ομολόγων που εκδίδονται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας (Ε.Τ.Χ.Σ.) που αποκτούν φυσικά πρόσωπα, από την 1.1.2014 και μετά, η απαλλαγή χορηγείται χωρίς την προϋπόθεση της διακράτησης των τίτλων αυτών μέχρι τη λήξη τους.

Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση που οι τίτλοι είχαν αποκτηθεί από τους αρχικούς κατόχους - φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, πριν την έναρξη ισχύος του ν.4172/2013 (01.01.2014) και η λήξη τους λαμβάνει χώρα μετά την 01.01.2014, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι τυχόν παρακρατηθείς φόρος μέχρι τις 31.12.2013 επιστρέφεται, καθόσον με τις προϊσχύσασες διατάξεις έχει πληρωθεί η προϋπόθεση της διακράτησης.

**9.** Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 47 του ν.4172/2013, οι οποίες προστέθηκαν με την περ. 10 της υποπαρ. Δ1 της παρ. Δ του άρθρου 1 του ν.4254/2014, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 37 εφαρμόζονται και στα νομικά πρόσωπα του άρθρου 45.

Δηλαδή, οι τόκοι που προκύπτουν από ομόλογα που εκδίδονται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας (Ε.Τ.Χ.Σ.), κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος όταν αποκτώνται από ημεδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, μόνιμες εγκαταστάσεις στην Ελλάδα αλλοδαπών νομικών προσώπων με εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης.

**10.** Επίσης, με την παράγραφο 6 του άρθρου 64 του ν.4172/2013, η οποία προστέθηκε με την περ. γ' της παρ. 6 του άρθρου 24 του ν.4223/2013, ορίζεται ότι οι πληρωμές τόκων δανείων που χορηγούν πιστωτικά ιδρύματα, περιλαμβανομένων των τόκων υπερημερίας, καθώς και οι τόκοι διατραπεζικών καταθέσεων απαλλάσσονται από την παρακράτηση φόρου.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι στα εισοδήματα που αποκτούν τα πιστωτικά ιδρύματα, ανεξάρτητα αν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα ή στην αλλοδαπή, από τόκους δανείων που έχουν χορηγήσει στα πλαίσια της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας, συμπεριλαμβανομένων των τόκων υπερημερίας, των τόκων διατραπεζικών καταθέσεων και των τόκων από τη χορήγηση πιστώσεων, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου. Τα αναφερόμενα πιο πάνω δεν καταλαμβάνουν το εισόδημα που αποκτούν τα πιστωτικά ιδρύματα από τόκους ομολογιακών δάνειων (Ελληνικού Δημοσίου και εταιρικών), στα οποία ενεργείται σε κάθε περίπτωση παρακράτηση φόρου με συντελεστή 15%, επιφυλασσομένων των διατάξεων της επόμενης παραγράφου.

**11.** Τέλος, με την παρ. 9 του άρθρου 64 του ν.4172/2013, η οποία προστέθηκε με την υποπερ. στ' της περ. 16 της υποπαρ. Δ1 της παρ. Δ του άρθρου 1 του ν.4254/2014, ορίζεται ότι ειδικά το εισόδημα από τόκους κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου που αποκτούν νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας και δεν έχουν στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση δεν υπόκειται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με την παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου και νόμου.

Διευκρινίζεται ότι η ανωτέρω απαλλαγή δεν ισχύει σε περίπτωση που νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας και δεν έχουν στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση αποκτούν τόκους από εταιρικά ομόλογα.

Ειδικότερα και όσον αφορά στους τόκους των μεταβιβαζομένων απαιτήσεων που αποκτούν οι εταιρείες ειδικού σκοπού των άρθρων 10 και 11 του ν.3156/2003 (ΦΕΚ 157Α') δεν επιβάλλεται καμία παρακράτηση καθόσον με βάση τα οριζόμενα στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 11 του άρθρου 14 του ίδιου νόμου, για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της εταιρείας ειδικού σκοπού των άρθρων 10 και 11, οι τόκοι των μεταβιβαζομένων απαιτήσεων θεωρούνται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και δεν νοείται καμία παρακράτηση σε εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

**12.** Στην περίπτωση κατά την οποία φορολογικός κάτοικος ημεδαπής, φυσικό πρόσωπο, αποκτά εισοδήματα από τόκους αλλοδαπής, περιλαμβάνει αυτά στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός του (Ε1). Για τους τόκους καταθέσεων σε νόμισμα διαφορετικό του ευρώ, ως ισοτιμία για την μετατροπή τους σε ευρώ λαμβάνεται αυτή της ημερομηνίας πίστωσης των τόκων σε συνάλλαγμα.

Ειδικότερα, αν αυτά έχουν εισαχθεί στην Ελλάδα, η παρακράτηση φόρου ενεργείται στο μικτό ποσό των τόκων και η απόδοση του παρακρατούμενου φόρου πραγματοποιείται από το ημεδαπό χρηματοπιστωτικό ίδρυμα ή θεματοφύλακα, κατά περίπτωση, που μεσολαβεί και λειτουργεί ως φορέας πληρωμής, ενώ με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του φυσικού προσώπου.

Σε περίπτωση που δεν μεσολαβεί φορέας πληρωμής ή οι τόκοι δεν εισαχθούν στην Ελλάδα, ο φόρος (15%) επιβάλλεται με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φυσικού προσώπου.

Όταν ημεδαπό νομικό πρόσωπο αποκτά εισοδήματα από τόκους αλλοδαπής τα οποία στη συνέχεια εισάγονται στην Ελλάδα, ως άνω, η παρακράτηση φόρου ενεργείται στο μικτό ποσό των τόκων και η απόδοση του παρακρατούμενου φόρου πραγματοποιείται από το ημεδαπό χρηματοπιστωτικό ίδρυμα ή θεματοφύλακα, κατά περίπτωση, που μεσολαβεί και λειτουργεί ως φορέας πληρωμής. Με την παρακράτηση αυτή δεν επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του ημεδαπού νομικού προσώπου, αλλά τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και ο παρακρατηθείς φόρος συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος εφαρμοζομένων των διατάξεων της παραγρ. 4 του άρθρου 64 του ν.4172/2013. Όταν τα εν λόγω εισοδήματα παραμένουν στην αλλοδαπή, δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου και τα εισοδήματα θα φορολογηθούν μαζί με τα λοιπά εισοδήματά τους ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

**13.** Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγρ. 1 του άρθρου 38 του ν.4172/2013, δίνεται ο ορισμός της έννοιας των δικαιωμάτων.

**Συγκεκριμένα, ο όρος «δικαιώματα» σημαίνει:**

I. Το εισόδημα που αποκτάται:

α. ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης,



- i) των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επί λογοτεχνικού, καλλιτεχνικού ή επιστημονικού έργου, συμπεριλαμβανομένων των κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές και αναπαραγωγής βιντεοκασετών, λογισμικού για εμπορική εκμετάλλευση ή προσωπική χρήση,
- ii) διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας,
- iii) εμπορικών σημάτων,
- iv) προνομίων,
- v) σχεδίων ή υποδειγμάτων,
- vi) σχεδιαγραμμάτων,
- vii) απόρρητων χημικών τύπων ή μεθόδων κατεργασίας ή

β. σε αντάλλαγμα πληροφοριών που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική πείρα,

## **II. Οι πληρωμές:**

- α. για τη χρήση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού,
- β. για τη χρήση τεχνικών μεθόδων παραγωγής, τεχνικής ή τεχνολογικής βοήθειας, τεχνογνωσίας (knowhow), αποτελεσμάτων ερευνών, αναδημοσίευσης άρθρων και μελετών, καθώς και

## **III. Οι πληρωμές για:**

- α. συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά μέσω δικτύων πληροφορικής σε βάση δεδομένων επίλυσης προβλημάτων,
- β. την ηλεκτρονική λήψη (downloading) λογισμικού ηλεκτρονικού υπολογιστή, ακόμα και στην περίπτωση που τα εν λόγω προϊόντα αποκτώνται για προσωπική ή επαγγελματική χρήση του αγοραστή,
- γ. την εκμίσθωση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού και εμπορευματοκιβωτίων και

## **IV. Πληρωμές λοιπών συναφών δικαιωμάτων.**

Επισημαίνεται ότι στην έννοια του όρου «δικαιώματα» εμπίπτει κάθε εισόδημα, ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης, για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης των ανωτέρω δικαιωμάτων, ανεξάρτητα εάν αυτά έχουν επίσημα καταχωρηθεί ως πιστοποιημένα δικαιώματα (πατέντες). Προκειμένου τα εισοδήματα και οι πληρωμές του άρθρου αυτού να θεωρηθούν ότι ενέχουν τα χαρακτηριστικά του «δικαιώματος» θα πρέπει το υπόψη άυλο περιουσιακό στοιχείο να προϋπάρχει, και να υφίσταται μεταξύ των αντισυμβαλλομένων ρήτρα εμπιστευτικότητας (παράγραφοι 8 και 8.5 των σχολίων του άρθρου 12 του Προτύπου Σύμβασης (Π.Σ.) του ΟΟΣΑ 2010).

Ειδικότερα, δικαίωμα αποτελούν και οι πληρωμές που καταβάλλονται με σκοπό την περαιτέρω παραχώρηση της αρχικής άδειας χρήσης του άυλου στοιχείου (δικαιώματος).

Στην περίπτωση αυτή άυλο περιουσιακό στοιχείο εμφανίζει τόσο ο αρχικός κάτοχός του όσο και εκείνος που διατηρεί το δικαίωμα παραχώρησης είτε του συνόλου είτε μέρους της άδειας χρήσης (relicence/sublicence).

Ειδικά οι πληρωμές που πραγματοποιούνται για την κάθε είδους εκμίσθωση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού (π.χ. ο εξοπλισμός για τη μεταφορά ηλεκτρικής ενέργειας ή τηλεπικοινωνιών, μεταφοράς αερίου ή πετρελαίου, κ.λπ.) και εμπορευματοκιβωτίων, εμπίπτουν στην έννοια των δικαιωμάτων.

Ενδεικτικά αναφέρουμε ότι δεν εμπίπτουν στην ανωτέρω έννοια η εκμίσθωση αυτοκινήτων επιβατικών Ι.Χ. από επιχειρήσεις εκμίσθωσης αυτοκινήτων προς πελάτες τους, η εκμίσθωση στολών από επιχειρήσεις με τη δραστηριότητα αυτή προς πελάτες τους.

Περαιτέρω, οι διατάξεις αυτές δεν καταλαμβάνουν τις περιπτώσεις που μεταβιβάζεται η κυριότητα του άυλου στοιχείου και επέρχεται η πλήρης αποξένωση του ιδιοκτήτη από αυτό αλλά μόνο τις περιπτώσεις που παρέχεται η χρήση ή το δικαίωμα χρήσης του άυλου στοιχείου. Επίσης, δεν περιλαμβάνονται οι πληρωμές που πραγματοποιούνται σε τρίτους οι οποίοι δεν είναι κύριοι του υπόψη δικαιώματος ή δεν διατηρούν το δικαίωμα χρήσης αυτού (π.χ. αποκλειστικοί αντιπρόσωποι στην Ελλάδα, μεταπωλητές, διαμεσολαβητές κ.λπ.). Τέτοια περίπτωση αποτελεί και η πώληση τυποποιημένου λογισμικού.

Ειδικότερα, στην περίπτωση λογισμικού που αναπτύσσεται για τις ανάγκες συγκεκριμένης επιχείρησης (κατά παραγγελία προϊόν) εάν με τις πληρωμές που καταβάλλονται για το υπόψη αγαθό επέρχεται πλήρης αποξένωση της επιχείρησης ανάπτυξης λογισμικού από το προϊόν, τότε αυτές δεν συνιστούν δικαιώματα.

Αντίθετα, εάν με τις πληρωμές αυτές δεν επέρχεται αποξένωση της επιχείρησης ανάπτυξης λογισμικού από το κατά παραγγελία προϊόν, τότε αυτές συνιστούν δικαιώματα με εξαίρεση την περίπτωση που οι πληρωμές αφορούν στην χρήση λογισμικού με δυνατότητα παραμετροποίησής του.

Ομοίως, δεν υπόκειται στην έννοια των δικαιωμάτων η συντήρηση του λογισμικού που ανατίθεται στην πωλήτρια επιχείρηση βάσει συμβολαίου συντήρησης.

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, με βάση τα οριζόμενα στην υπόψη σύμβαση ή με βάση λοιπά διαθέσιμα στοιχεία που να τεκμηριώνουν επαρκώς τον όποιο επιμερισμό (π.χ. υπηρεσίες franchising, management fees οι οποίες δεν είναι δικαιώματα).

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω αφορούν γενικές αρχές και ως εκ τούτου κάθε ενδεχόμενη περίπτωση καταβολής δικαιωμάτων, θα πρέπει να εξετάζεται ξεχωριστά με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

14. Με τις διατάξεις της παραγραφ. 3 του άρθρου 40 του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι το εισόδημα από δικαιώματα που αποκτάται από φυσικά πρόσωπα φορολογείται με συντελεστή 20% και με τις διατάξεις του άρθρου 61 και της περ. γ' των παρ. 1 των άρθρων 62 και 64 του ν.4172/2013, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι στα δικαιώματα που καταβάλλουν φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20%.

Η παρακράτηση φόρου ενεργείται κατά την πίστωση ή καταβολή με βάση τα

οριζόμενα στην αριθ. ΠΟΛ.1011/2.1.2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και με αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του ημεδαπού φυσικού προσώπου ή φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα (παραγραφ. 4 άρθρου 37 και παρ.. 3 άρθρου 64 ν.4172/2013). Στα ως άνω νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα εμπίπτουν, με βάση τα αναφερόμενα και πιο πάνω, και τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που δεν ασκούν δραστηριότητα στην Ελλάδα μέσω γραφείου, παραρτήματος, κ.λπ.

Διευκρινίζεται ότι, για τα εισοδήματα από δικαιώματα (royalties) φυσικών προσώπων δεν ισχύει η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης στις περιπτώσεις που ασκείται επιχειρηματική δραστηριότητα εξαιτίας των δικαιωμάτων που κατέχουν, δηλαδή ο φορολογούμενος - φυσικό πρόσωπο έχει κάνει έναρξη επιτηδεύματος, ως ελεύθερος επαγγελματίας ή εμπορική επιχείρηση, με δραστηριότητα σχετική με την είσπραξη δικαιωμάτων, όπως π.χ συγγραφείς για τα συγγραφικά δικαιώματα, καλλιτέχνες για καλλιτεχνικά δικαιώματα, υπηρεσίες ηλεκτρονικής λήψης (downloading) λογισμικού ηλεκτρονικού υπολογιστή που παρέχονται στα πλαίσια άσκησης ατομικής επιχείρησης κ.λπ. Για τα πρόσωπα αυτά τα παραπάνω εισοδήματα φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, είτε είναι ημεδαπής είτε αλλοδαπής προέλευσης.

Όταν τα πιο πάνω εισοδήματα αποκτώνται από ημεδαπό φυσικό πρόσωπο που δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα εξαιτίας των δικαιωμάτων που κατέχει, ακόμη και αν έχει πραγματοποιήσει έναρξη εργασιών για άλλη δραστηριότητα, με την παρακράτηση εξαντλείται η φορολογική του υποχρέωση, όπως αναφέρθηκε παραπάνω. Επίσης, όταν τα εισοδήματα αυτά προέρχονται από την αλλοδαπή, επιβάλλεται ο φόρος 20% με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φυσικού προσώπου (Ε1).

**15.** Περαιτέρω, με την παρ. 5 του άρθρου 62 του ν.4172/2013, η οποία προστέθηκε με την υποπερ. β' της περ. 14 της υποπαρ. Δ1 της παρ. Δ του άρθρου 1 του ν.4254/2014, ορίζεται ότι τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας ή έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και λαμβάνουν αμοιβές για δικαιώματα (royalties) σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου και νόμου δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με το άρθρο 64 του ίδιου νόμου.

Σε περίπτωση που τα πιο πάνω νομικά πρόσωπα αποκτούν δικαιώματα από την αλλοδαπή, τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται μαζί με τα λοιπά εισοδήματά τους ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

**16.** Ειδικότερα, όταν τα πιο πάνω εισοδήματα (μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα) αποκτώνται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα και δεν διατηρούν, προκειμένου για τα νομικά πρόσωπα, μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

α) Από το συνδυασμό των διατάξεων της περ. ε' του άρθρου 5 και της παραγρ. 2 του άρθρου 47 του ν.4172/2013 συνάγεται ότι τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους και δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα κατ'αρχήν δεν υπόκεινται σε φόρο στην Ελλάδα για τα εισοδήματα που

αποκτούν από πηγές Ελλάδος.

Κατά παρέκκλιση των ανωτέρω και με βάση τις διατάξεις της παραγ. 3 του άρθρου 64 και από τη συστηματική ερμηνεία του άρθρου 63 συνάγεται ότι τα εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα που αποκτούν τα πρόσωπα αυτά υπόκεινται σε φόρο στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 63. Ειδικότερα, για τη φορολόγησή τους με βάση την παρ.3 του άρθρου 64 ενεργείται παρακράτηση στα ανωτέρω εισοδήματα με την οποία επέρχεται εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης.

β) Για το εισόδημα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή από τις ίδιες ως άνω πηγές, ενεργείται παρακράτηση φόρου με τους οικείους κάθε φορά συντελεστές που ορίζονται στο άρθρο 64 του ν. 4172/2013, επιφυλασσομένων των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 37. Με την παρακράτηση του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των αλλοδαπών δικαιούχων για τα συγκεκριμένα εισοδήματα.

γ) Σε περίπτωση που οι δικαιούχοι των εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, οι οποίοι είναι είτε φυσικά πρόσωπα που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή είτε νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία και δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, είναι κάτοικοι κράτους με το οποίο υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.), θα έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα από τη διμερή σύμβαση, λόγω αυξημένης τυπικής ισχύος.

Στην ανωτέρω περίπτωση με την υποβολή της δήλωσης για την απόδοση του παρακρατούμενου φόρου, όπως ορίζεται στην ΠΟΛ.1011/2.1.2014 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ο καταβάλλων το εισόδημα (υπόχρεος σε παρακράτηση) θα συνυποβάλλει με την υπόψη δήλωση το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας του δικαιούχου του εισοδήματος. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται ανάλογα και όταν από τις διατάξεις της οικείας Σ.Α.Δ.Φ. προβλέπεται μηδενικός συντελεστής παρακράτησης (και στην περίπτωση αυτή δηλαδή θα πρέπει να υποβληθεί μηδενική δήλωση).

Στις περιπτώσεις που δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου με βάση τις διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας, όπως προκύπτει από τα οριζόμενα στην παρούσα, για παράδειγμα στα δικαιώματα που εισπράττει ημεδαπό νομικό πρόσωπο, τόκοι ομολογιακών δανείων του Ελληνικού Δημοσίου που αποκτούν τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα κ.λπ, δεν απαιτείται η υποβολή μηδενικής δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου.

Όταν ανώνυμη εταιρεία εισηγμένη σε Χρηματιστηριακή Αγορά διανέμει μερίσματα ή τοκομερίδια, ο δικαιούχος επενδυτής, προκειμένου να τύχει της ευνοϊκότερης φορολογικής μεταχείρισης που προβλέπεται από την οικεία Σ.Α.Δ.Φ., υποχρεούται να υποβάλει στον θεματοφύλακά του (χρηματιστηριακή εταιρεία, τράπεζα, κ.λπ.) σχετική αίτηση με τα απαραίτητα δικαιολογητικά και όχι σε καθεμία εταιρεία στην οποία είναι μέτοχος. Στη συνέχεια, ο θεματοφύλακας καταχωρεί στο Σύστημα Άυλων Τίτλων (ΣΑΤ), για κάθε δικαιούχο επενδυτή, σχετικές ενδείξεις ειδικής φορολογικής μεταχείρισης (μειωμένο συντελεστή ή μηδενικό συντελεστή φορολόγησης, όπως αυτός καθορίζεται σε πίνακα που εκδίδει το Υπουργείο Οικονομικών) και φυλάσσει τα δικαιολογητικά για ενδεχόμενο έλεγχο από την αρμόδια φορολογική αρχή.

Σύμφωνα με τις ενδείξεις αυτές που καταχωρούν οι θεματοφύλακες των επενδυτών - πελατών τους, η εταιρεία «Ελληνικό Κεντρικό Αποθετήριο Τίτλων Α.Ε.» ή «ATHEXCSD» (πρώην «Ελληνικά Χρηματιστήρια Α.Ε. Συμμετοχών» ή «EXAE»), ως διαχειριστής του ΣΑΤ υπολογίζει τον ακριβή φόρο και ενημερώνει σχετικά την εκδότρια εταιρεία, η οποία έχει την ευθύνη παρακράτησης και απόδοσης του φόρου στη Φορολογική Διοίκηση και καταβάλλει το καθαρό ποσό των μερισμάτων ή τοκομεριδίων στους δικαιούχους. Σε περίπτωση που προκύψει θέμα επιστροφής του παρακρατηθέντος φόρου, η κατάθεση του αιτήματος θα γίνεται από τον εκάστοτε αρμόδιο θεματοφύλακα.

Η ίδια διαδικασία ακολουθείται και στην περίπτωση επενδυτών που τυγχάνουν ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης βάσει του άρθρου 46 του ν. 4172/2013 ή άλλων ειδικότερων νόμων.

**17.** Προκειμένου για αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία και δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και αποκτούν τόκους ομολόγων Ελληνικού Δημοσίου, απαιτούνται συγκεκριμένα δικαιολογητικά που πρέπει να υποβάλλουν στα ημεδαπά χρηματοπιστωτικά ιδρύματα ώστε να τύχουν απαλλαγής από την παρακράτηση φόρου εισοδήματος με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 64 του ν.4172/2013.

Ειδικότερα, απαιτείται η προσκόμιση βεβαίωσης με την οποία θα πιστοποιείται η έδρα του νομικού προσώπου από τις αρμόδιες αρχές.

Η βεβαίωση αυτή θα πρέπει να φέρει την επισημείωση της Χάγης [ν.1497/1984 (ΦΕΚ 188Α/27.11.1984)], εφόσον το αλλοδαπό κράτος εμπίπτει στην κατάσταση των κρατών που έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση της Χάγης, όπως έχει συμπληρωθεί και ισχύει. Για τα κράτη τα οποία δεν έχουν προσχωρήσει στην ανωτέρω Σύμβαση, ισχύει η προξενική θεώρηση. Τα ανωτέρω μπορούν να αποδεικνύονται και με την προσκόμιση του καταστατικού του αλλοδαπού νομικού προσώπου.

Σε κάθε περίπτωση τα δικαιολογητικά που υποβάλλονται πρέπει να είναι νόμιμα μεταφρασμένα με βάση τα οριζόμενα με τις διατάξεις του άρθρου 454 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας.

Οι δικαιούχοι απαλλαγής πρέπει να υποβάλλουν σε κάθε φορολογικό έτος και μέχρι το τέλος αυτού τα ως άνω δικαιολογητικά προκειμένου να τύχουν απαλλαγής. Σε περίπτωση που μέχρι την ημερομηνία εξαργύρωσης του τοκομεριδίου δεν έχουν υποβληθεί τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά που αφορούν στο έτος αυτό, τότε θα ενεργείται παρακράτηση. Εφόσον, όμως τα δικαιολογητικά προσκομιστούν μέσα στο έτος που αφορούν αλλά μετά την εξαργύρωση του τοκομεριδίου, οι φορείς πληρωμής θα μπορούν να επιστρέφουν στους δικαιούχους το φόρο που παρακράτησαν από την 1η Ιανουαρίου κάθε χρήσης μέχρι την ημερομηνία προσκόμισης των δικαιολογητικών και να τον συμψηφίζουν με το φόρο από άλλες αιτίες που οφείλουν οι τράπεζες να αποδώσουν στο Δημόσιο.

**18.** Η παρακράτηση φόρου ενεργείται, σε όλες τις αναφερόμενες πιο πάνω περιπτώσεις, από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή το φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, καθώς και κάθε φορολογούμενο που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα αλλά δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα, που

διενεργεί τις υπόψη πληρωμές. Ως υπόχρεος για την παρακράτηση και απόδοση του φόρου νοείται αυτός που επιβαρύνεται με την πληρωμή των μερισμάτων, τόκων ή δικαιωμάτων και σε καμία περίπτωση αυτός που μεσολαβεί για την καταβολή τους (π.χ. μεσολαβούσα τράπεζα).

Για παράδειγμα, όταν ημεδαπό νομικό πρόσωπο αποκτά εισοδήματα από μερίσματα αλλοδαπής που εισάγονται στην Ελλάδα, δεν ενεργείται καμία παρακράτηση φόρου και τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αναφέρεται στην παράγραφο 5 της παρούσας. Τα παραπάνω δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση καταβολής τόκων όπου η μεσολαβούσα τράπεζα έχει καταστεί φορέας πληρωμής.

Για τον τρόπο υποβολής καθώς και τον τύπο και περιεχόμενο της δήλωσης απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα με βάση τα ανωτέρω, ισχύουν τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1011/2.1.2014 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Αναφορικά με την καταχώρηση των εσόδων από το φόρο που επιβάλλεται στο εισόδημα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα σε αντίστοιχους ΚΑΕ και είδη φόρων, ισχύουν τα αναφερόμενα στο με αριθ. πρωτ. ΔΗΛΕΔ Α 0013627 ΕΞ 2014/15.4.2014 έγγραφο της ΔΗΛΕΔ.

Ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τα ανωτέρω αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής (παράγραφος 7 άρθρου 64 του ν.4172/2013).

**19.** Τέλος, επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για πληρωμές που πραγματοποιούνται από τη 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Για παράδειγμα, για τη διανομή μερισμάτων τα οποία εγκρίνονται από τα αρμόδια όργανα και άρα νοείται ότι καταβάλλεται η υποκείμενη σε παρακράτηση πληρωμή, από την 1.1.2014 και μετά, ή για τόκους του μηνός Δεκεμβρίου 2013 οι οποίοι όμως καταβάλλονται ή πιστώνονται μετά την 1.1.2014, έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στην παρούσα. Διευκρινίζεται ότι η νομοτεχνική τροποποίηση με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 26 του ν.4223/2013 δεν αφορούσε την παρ. 11 αλλά την παράγραφο 10 του άρθρου 72 του ίδιου νόμου προκειμένου για μετασχηματισμούς των οποίων η διαδικασία αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Προϊσταμένη του Αυτοτελούς Τμήματος Διοίκησης

Η ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ