

Γεώργιος Στ. Αληφαντής

Διδάσκων στο Πανεπιστήμιο Πειραιώς, τ. Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής,  
Σύμβουλος στην Εταιρεία Δικηγόρων POTAMITISVEKRIS

## 7. Είσπραξη ενδοομιλικών μερισμάτων – Απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος. Σε ποιες περιπτώσεις παρέχεται απαλλαγή

Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 48<sup>1</sup>, παρέχεται απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος για τα μερίσματα που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις (Υπ. Οικονομικών πολ. 1039/2015):

### Α. Το νομικό πρόσωπο που προβαίνει στη διανομή:

α) *περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α' της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ*, δηλαδή είναι, μεταξύ άλλων, ανώνυμες εταιρείες, Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε, καθώς και άλλες εταιρείες που έχουν συσταθεί βάσει του ελληνικού δικαίου και υπόκεινται σε φορολογία ανωνύμων εταιρειών στην Ελλάδα, όπως οι προσωπικές εταιρείες, οι οποίες πλέον υπόκεινται σε φορολογία εταιρειών στην Ελλάδα με εξαίρεση τις **κοινοπραξίες** (Υπ. Οικονομικών πολ. 1039/2015).

Επομένως, από την ανωτέρω απαλλαγή εξαιρούνται οι κοινοπραξίες και ως εκ τούτου, τα μερίσματα που εισπράττουν μέλη των προσώπων αυτών δεν απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος (Υπ. Οικονομικών πολ. 1039/2015).

β) *Επίσης, είναι φορολογικός κάτοικος κράτους-μέλους της ΕΕ*, σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται κάτοικος τρίτου κράτους εκτός ΕΕ κατ' εφαρμογήν όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, δηλαδή επεκτείνεται **η μέθοδος της απαλλαγής**, που ίσχυε για τα ενδοομιλικά μερίσματα από εταιρίες της Ε.Ε. και για **τα εισπραττόμενα μερίσματα από ημεδαπά νομικά πρόσωπα**, εφόσον βέβαια πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 48 (ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής, χρόνος διακράτησης αυτού, κλπ. (Υπ. Οικονομικών πολ. 1039/2015).

#### <sup>1</sup> **Μερίσματα εισπραττόμενα από Ελβετία**

Επισημαίνεται, ότι τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 48, εφαρμόζονται ανάλογα και για τα μερίσματα που εισπράττει νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας από νομικό πρόσωπο 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/σης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων) (Υπ. Οικονομικών πολ. 1039/2015).

- γ) *Υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β' της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιοδήποτε άλλον φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.*

Στο Παράρτημα Ι Μέρος Β' της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ αναφέρεται «ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα στην Ελλάδα».

#### **Β. Το νομικό πρόσωπο το λαμβάνων τα μερίσματα – λήπτης** (Υπ. Οικονομικών πολ. 1039/2015)

- δ) *ο λήπτης φορολογούμενος είναι νομικό πρόσωπο φορολογικός κάτοικος Ελλάδος, κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%) της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που διανέμει, δηλαδή κεφαλαιουχικές και προσωπικές εταιρείες.*

*Εξαιρούνται συνεταιρισμός, νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κοινωνία, κ.λπ. Κατά συνέπεια, τα μερίσματα που εισπράττει συνεταιρισμός, νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κοινωνία, κ.λπ. από συνδεδεμένη με αυτή πρόσωπο, δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου αυτού και ως εκ τούτου, δεν απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος (Υπ. Οικονομικών πολ. 1039/2015), και*

- ε) *το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής διακρατείται τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες».*

Τα άνω φορολογικά πλεονεκτήματα δεν παρέχονται σε ρυθμίσεις που δεν τίθενται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα (άρθρο 72, παρ. 40 Ν. 4172/2013 που τέθηκε με το άρθρο 8, παρ.2, του Ν. 4378/2016).

#### **8. Το ποσό των εισπραττόμενων μερισμάτων που απαλλάσσεται της φορολογίας εμφανίζεται σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού (Υπ. Οικονομικών πολ. 1039/2015)**

**Νομικά πρόσωπα που τηρούν διπλογραφικά βιβλία.** Το ποσό των εισπραττόμενων μερισμάτων που απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος με βάση τις κοινοποιούμενες διατάξεις, προκειμένου για τα νομικά πρόσωπα που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, εμφανίζεται σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού, το οποίο όμως δεν φέρει τον όρο «αφορολόγητο» όπως άλλωστε έχει διευκρινιστεί με την πολ.1007/2.1.2014 για τα αφορολόγητα έσοδα που προβλέπονται από τις διατάξεις του νέου Κ.Φ.Ε, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και τα εισπραττόμενα μερίσματα κατ' εφαρμογή του άρθρου 48.<sup>2</sup>

**Νομικά πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά βιβλία.** Για τα λοιπά νομικά πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά βιβλία, το απαλλασσόμενο ποσό θα αφαιρείται κατ' ανά-

<sup>2</sup> Κατά τη γνώμη μας το αποθεματικό μπορεί να έχει ονομασία «Αποθεματικό άρθρου 48, Ν. 4172/2013».

γκη από τα καθαρά κέρδη προκειμένου για το προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τους, δίχως να εμφανίζεται σε λογαριασμό αποθεματικού.

**Η απαλλαγή επεκτείνεται και στις επιχειρήσεις που παρουσιάζουν ζημιογόνα<sup>3</sup> αποτελέσματα.** Επισημαίνεται, ότι η απαλλαγή επεκτείνεται και στις επιχειρήσεις που παρουσιάζουν ζημιογόνα αποτελέσματα και δεν μπορούν να σχηματίσουν αποθεματικό, καθόσον το απαλλασσόμενο ποσό εμφανίζεται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού, ανεξάρτητα από την επάρκεια κερδών ή όχι.

**Διανομή ή κεφαλαιοποίηση του άνω αποθεματικού.** Αν διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί το αποθεματικό αυτό ή μέρος του, με την πολ. 1039/2015 γίνεται δεκτό ότι δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013, δηλαδή αυτό δεν προστίθεται στα κέρδη της επιχείρησης συναθροιζόμενο με τα λοιπά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ωστόσο, υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10%, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 63 του ν. 4172/2013, γιατί θεωρείται ότι εμπίπτει στην έννοια των μερισμάτων (διανεμομένων κερδών) με βάση τις διατάξεις των άρθρων 39 και 64 του ίδιου νόμου.

## 9. Φορολογικός συντελεστής (άρθρο 58, Ν. 4172/2013)

- α) **Νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά ή απλογραφικά βιβλία.** Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν **διπλογραφικά βιβλία**, καθώς και τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης γ' του άρθρου 45 (μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα Ν.Π.Δ.Δ., Ν.Π.Ι.Δ. που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα) που τηρούν **απλογραφικά βιβλία**, φορολογούνται με το συντελεστή του άρθρου 58 του Ν. 4172/2013.
- β) **Νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία.** Όταν οι υπόχρεοι των περιπτώσεων β' (προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή), δ' (συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών), ε' (κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα), στ' (κοινοπραξίες) και ζ' (νομικές οντότητες του άρθρου 2 που δεν περιλαμβάνονται στις περιπτώσεις γ' έως στ' του άρθρου 45) του άρθρου 45 τηρούν **απλογραφικά βιβλία**, τα κέρδη που αποκτούν από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με το συντελεστή του άρθρου 58 του Ν. 4172/2013.

## 10. Φορολογητέο εισόδημα νομικών προσώπων

Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα προκύπτουν εάν από τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αφαιρέσουμε τις εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες. Στο λογιστικό αυτό αποτέλεσμα προσθέτουμε τις δαπάνες τις οποίες η φορολογική νο-

---

<sup>3</sup> Στην περίπτωση όπου οι επιχειρήσεις έχουν ζημιογόνα αποτελέσματα και στα αποτελέσματα αυτά περιλαμβάνονται και τα θετικά εισπραττόμενα έσοδα από μερίσματα απαλλασσόμενα της φορολογίας εισοδήματος, ο σχηματισμός «αφορολογήτου αποθεματικού άρθρου 48», λογιστικά μπορεί να καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης σε λογαριασμούς τάξεως με ανάλυση στο βιβλίο απογραφών, αλλά δεν θα εμφανισθούν στον ισολογισμό (ΣΛΟΤ 1328/2016).

μοθεσία δεν αναγνωρίζει ως φορολογικά εκπιπτόμενες κατά τον προσδιορισμό του φορολογικού αποτελέσματος επειδή δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για την έκπτωση αυτών και αφαιρούμε τα ενδοομιλικά μερίσματα τα οποία υπό προϋποθέσεις απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος Το προκύπτον κέρδος φορολογείται με το συντελεστή της άνω παρ. 5.

Από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι σύμφωνα με το άρθρο 47, του Ν. 4172/2013 ως φορολογητέο εισόδημα των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων, όπως η έννοια αυτών ορίζεται στο άρθρο 2 και στο άρθρο 45 του ίδιου νόμου, το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα το οποίο προσδιορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 21 έως 29 ως εξής:

<b>Λογιστικό αποτέλεσμα χρήσεως προ φόρου (κέρδος ή ζημία)</b>	<b>α</b>
<b>Πλέον:</b> Έξοδα μη εκπιπτόμενα φορολογικά ή λογιστικές διαφορές	<b>β</b>
<b>Μείον:</b> Ενδοομιλικά μερίσματα που εισπράττει ένα νομικό πρόσωπο που είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ.1, του Ν. 4172/2013 όπως αναλυτικά αναφέρουμε ανωτέρω	<b>(γ)</b>
<b>Φορολογικό αποτέλεσμα χρήσεως (κέρδος ή ζημία)</b>	<b><u>δ</u></b>

**Παράδειγμα:** Ο λογαριασμός αποτελέσματα χρήσεως ανώνυμης εταιρείας την 31.12.2016 εμφανίζει κέρδος προ φόρου ευρώ 200.000 ως εξής:

Κύκλος εργασιών (πωλήσεις)	2.000.000
Μείον: Έξοδα χρήσεως	<u>(1.800.000)</u>
Κέρδος χρήσεως προ φόρου	<u>200.000</u>

Λαμβανομένου υπόψη ότι ο συντελεστής φορολογίας των κερδών της άνω εταιρείας είναι 29%, και μεταξύ των εξόδων της χρήσεως περιλαμβάνονται έξοδα ευρώ 30.000 τα οποία δεν εκπίπτονται φορολογικά, ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται ως εξής:

Λογιστικό αποτέλεσμα χρήσεως προ φόρου (κέρδος ή ζημία)	200.000
<b>Πλέον:</b> Έξοδα μη εκπιπτόμενα φορολογικά ή λογιστικές διαφορές	<u>30.000</u>
Φορολογικό αποτέλεσμα χρήσεως (κέρδος ή ζημία)	<u>230.000</u>

Φόρος εισοδήματος: 230.000 X 29% = ευρώ 66.700.

## 11. Εκκαθάριση νομικών προσώπων

Με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι το προϊόν της εκκαθάρισης θεωρείται διανομή κέρδους κατά το φορολογικό έτος εντός του οποίου ολοκληρώθηκε η εκκαθάριση του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, στο βαθμό που το εν λόγω προϊόν υπερβαίνει το καταβεβλημένο κεφάλαιο. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται ανεξάρτητα από την τήρηση απλογραφικών ή διπλογραφικών βιβλίων από το νο-

μικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα που τίθεται σε εκκαθάριση (Υπ. Οικονομικών πολ. 1059/2015).

## **12. Μερίσματα (Έννοια μερισμάτων – Παρακράτηση φόρου – Εξάντληση φορολογικής υποχρέωσης)**

### **12.1. Έννοια του όρου «μερίσματα» βάσει του Ν. 4172/2013**

Με τις διατάξεις της παρ. 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.

### **12.2. Θεωρείται ως μέρισμα όποιο ποσό διανέμεται από νομικά πρόσωπα (ανώνυμες εταιρείες, Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε. προσωπικές και οντότητες) οι οποίες τηρούν διπλογραφικά βιβλία (Υπ. Οικονομικών πολ. 1042 / 2015)**

Με βάση τα ανωτέρω, στην έννοια του μερισματος 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 (έγγραφο Υπ. Οικονομικών Δ12Α 1046040 ΕΞ2014/14.03.2014).

### **12.3. Προσωπικές εταιρείες και οντότητες οι οποίες τηρούν απλογραφικά βιβλία – Διανομή κερδών. Δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου, καθόσον τα κέρδη αυτά φορολογούνται μόνο στο όνομα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας**

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». 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.

Επομένως από τα ανωτέρω προκύπτουν τα εξής:

- τα κέρδη που αποκτούν οι υπόχρεοι που αναγράφονται σε αυτό το εδάφιο, σε περίπτωση τήρησης απλογραφικών βιβλίων, φορολογούνται με την κλίμακα της παρ.1 του άρθρου 29 (φυσικών προσώπων).
- 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 (Υπ. Οικονομικών πολ. 1042 / 2015).

## 12.4. Παρακράτηση φόρου από μερίσματα

### 12.4.1. Ποσοστό παρακράτησης

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% (Υπ. Οικονομικών πολ. 1042 / 2015).

Από 1.1.2017 ο συντελεστής είναι 15% (άρθρο 112, παρ. 7 και 8, Ν. 4387/2016 και ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1.1.2017 και μετά, ως παρ. 4, του άρθρου 44, του Ν. 4389/2016).

### 12.4.2. Χρόνος παρακράτησης

Η παρακράτηση φόρου ενεργείται με βάση τα οριζόμενα στην αριθ. πολ.1011/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 8Β'/8.1.2014).<sup>4</sup>

---

<sup>4</sup> **Πολ.1011/2.1.2014**

Καθορισμός του τρόπου υποβολής, καθώς και του τύπου και περιεχομένου της δήλωσης απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Β' 8/08-01-2014)

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΤΟΥ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Έχοντας υπόψη:

α) Τις διατάξεις των άρθρων 35, 36, 37, και 38, του ν. 4172/2013, (ΦΕΚ 167 Α'/23.07.2013).

β) Τις διατάξεις του άρθρου 61, των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 62, καθώς και των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1, και των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013, όπως ισχύουν.

γ) Τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 και της παραγράφου 2 του άρθρου 18, του ν.4174/2013 (ΦΕΚ 170Α'/26.07.2013), όπως ισχύουν.

δ) Το γεγονός ότι από τις διατάξεις της παρούσας δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του Κρατικού Προϋπολογισμού, **αποφασίζουμε:**

**Άρθρο 1**

**Τρόπος υποβολής της δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου στο εισόδημα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα**

1. Οι αρχικές εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες δηλώσεις απόδοσης του φόρου που παρακρατείται στο εισόδημα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, οι πάσης φύσεως τροποποιητικές και συμπληρωματικές δηλώσεις από τις οποίες προκύπτει μεγαλύτερο ποσό φόρου από αυτό της αρχικής δήλωσης, καθώς και οι εμπρόθεσμες και εκπρόθεσμες μηδενικές δηλώσεις απόδοσης του φόρου που έχει παρακρατηθεί στο εισόδημα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, υποβάλλονται με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, στο δικτυακό τόπο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων [www.gsis.gr](http://www.gsis.gr).

**Ως «καταβολή νοείται και η πίστωση.** Ως «καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής» νοείται και η πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 62 του ν. 4172/2013 (άρθρο 2, παρ. 1, της πολ.1011/ 2014).

2. Οι εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις του φόρου που παρακρατείται στο εισόδημα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, από τις οποίες προκύπτει μικρότερο ποσό φόρου από αυτό της αρχικής δήλωσης, υποβάλλονται υποχρεωτικά στη Δ.Ο.Υ. του υπόχρεου σε παρακράτηση, σε δύο (2) αντίτυπα.

3. Σε περίπτωση αποδεδειγμένης τεχνικής αδυναμίας ολοκλήρωσης της υποβολής της δήλωσης και μετά από επικοινωνία με το αρμόδιο τμήμα της Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης, η δήλωση υποβάλλεται άμεσα στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μαζί με το σχετικό αποδεικτικό στοιχείο μη δυνατότητας υποβολής της δήλωσης.

4. Μετά την οριστικοποίηση της υποβολής της δήλωσης βεβαιώνεται ο παρακρατηθείς φόρος στην Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας όπου βρίσκεται η επαγγελματική έδρα του υπόχρεου στην παρακράτηση και εκδίδεται «Ταυτότητα οφειλής», με βάση την οποία θα αποδίδεται ο φόρος μέσω πιστωτικών ιδρυμάτων, το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής.

5. Σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης, καθώς και μη καταβολής ή εκπρόθεσμης καταβολής του βεβαιωθέντος φόρου επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4174/2013.

6. Σε περίπτωση εφαρμογής της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου της παρούσας, αποδεικτικό υποβολής της δήλωσης του παρακρατηθέντος φόρου αποτελεί η υποβληθείσα δήλωση σφραγισμένη από τον αρμόδιο υπάλληλο της Δ.Ο.Υ. παραλαβής, με σχετική επισημείωση για την ολοκλήρωση της διαδικασίας βεβαίωσης του φόρου.

#### **Άρθρο 2**

##### **Χρόνος καταβολής της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής**

1. Ως «καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής» νοείται και η πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 62 του ν.4172/2013.

2. Πέραν των ανωτέρω, ειδικά για το εισόδημα από μερίσματα, η καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής σε κάθε περίπτωση νοείται ότι έχει διενεργηθεί μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τα αρμόδια όργανα. Αν διανεμηθούν μερίσματα από κέρδη προηγούμενων χρήσεων, η καταβολή θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από τα αρμόδια όργανα. Ειδικά επί διανομής προμερισμάτων, η καταβολή θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από το αρμόδιο όργανο.

Ειδικά, για τις προσωπικές εταιρείες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία η καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος.

Για το εισόδημα που προκύπτει από τα μαθηματικά αποθέματα, η καταβολή της σχετικής πληρωμής ενεργείται και κατά την εγγραφή τους σε πίστωση του δικαιούχου ή της εγγραφής αυτών στον οικείο λογαριασμό των βιβλίων της ασφαλιστικής εταιρίας.

3. Για το εισόδημα από τόκους των έντοκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου, η καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί κατά την έκδοσή τους, ενώ για τα ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου, όταν δεν έχει μεσολαβήσει μεταβίβασή τους ή των τοκομεριδίων τους, κατά το χρόνο της εξαργύρωσης των τοκομεριδίων τους ή κατά τη λήξη τους, όταν πρόκειται για ομόλογα χωρίς τοκομερίδια (ZERO COUPON).

Ο φόρος που παρακρατείται στις πιο πάνω πληρωμές πιστώνεται στον τηρούμενο οικείο λογαριασμό του Ελληνικού Δημοσίου στην Τράπεζα της Ελλάδος και δεν αποδίδεται με την υποβολή της δήλωσης του επόμενου άρθρου της παρούσας.

#### **Άρθρο 3**

##### **Τύπος και περιεχόμενο των δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα**

1. Ο τύπος και το περιεχόμενο των δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, έχουν ως τα συνημμένα υποδείγματα, τα οποία επισυνάπτουμε ως παραρτήματα Α, Β και Γ της παρούσας.

Δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδημάτων από μερίσματα

Δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδημάτων από τόκους

Δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδημάτων από δικαιώματα

2. Οι υπόχρεοι καταχωρούν σε ηλεκτρονική φόρμα τα στοιχεία όλων των δικαιούχων. Σε περίπτωση μαζικών καταχωρήσεων (τράπεζες) θα υποβάλλονται στη Γ.Γ.Δ.Ε. με μορφή ηλεκτρονικού αρχείου.

#### **Άρθρο 4**

##### **Έλεγχος - Ενημέρωση Δ.Ο.Υ.**

1. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ενημερώνεται από τη Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης αμέσως μετά την οριστική υποβολή των δηλώσεων απόδοσης του παρακρατηθέντος φόρου ανά υπόχρεο, με ταυτόχρονη καταχώρηση των βασικών στοιχείων παραλαβής και βεβαίωσης στο σύστημα Taxis.

2. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. έχει δυνατότητα εμφάνισης και εκτύπωσης των δηλώσεων αυτών.

#### **Άρθρο 5**

##### **Έναρξη Ισχύος**

Η παρούσα απόφαση ισχύει για πληρωμές που πραγματοποιούνται από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

#### **Άρθρο 6**

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Αθήνα, 2 Ιανουαρίου 2014

Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων

ΘΕΟΧΑΡΗΣ ΘΕΟΧΑΡΗΣ

Για το εισόδημα από μερίσματα, η καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής σε κάθε περίπτωση νοείται ότι έχει διενεργηθεί μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τα αρμόδια όργανα. Αν διανεμηθούν μερίσματα από κέρδη προηγούμενων χρήσεων, η καταβολή θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από τα αρμόδια όργανα. Επί διανομής προμερισμάτων, η καταβολή θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από το αρμόδιο όργανο (άρθρο 2, παρ. 2, της πολ.1011/ 2014).

Για τις προσωπικές εταιρείες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία η καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος. (άρθρο 2, παρ. 2, της πολ.1011/ 2014).

#### 12.4.3. Προσωρινές απολήψεις κερδών προσωπικών εταιρειών και νομικών οντοτήτων

**Με διπλογραφικά βιβλία.** 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 (Υπ. Οικονομικών πολ. 1042 / 2015).

**Με απλογραφικά βιβλία.** Όπως αναφέρουμε ανωτέρω, σε περίπτωση απόληψης κερδών από προσωπικές εταιρείες και οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου, καθόσον τα κέρδη αυτά φορολογούνται μόνο στο όνομα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας (Υπ. Οικονομικών πολ. 1042 / 2015).

#### 12.4.4. Εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για τους μετόχους:

α) ημεδαπά φυσικά πρόσωπα ή

β) φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που δεν ασκούν δραστηριότητα στην Ελλάδα μέσω γραφείου, παραρτήματος, κ.λπ.

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 παρ. 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. (Υπ. Οικονομικών πολ. 1042/ 2015).

#### 12.4.5. Μέτοχοι ημεδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα των αλλοδαπών νομικών προσώπων.

Διανομή μερίσματος στους μετόχους ημεδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα των αλλοδαπών



νομικών προσώπων, ενεργείται παρακράτηση φόρου 10% (Υπ. Οικονομικών πολ. 1042 / 2015) και από 1.1.2017. όπως αναφέρεται ανωτέρω 15%.

#### **12.4.6.Εξαιρέσεις από την παρακράτηση φόρου μερισμάτων**

- α) Από τα κέρδη που εξάγει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλοδαπής εταιρείας προς το κεντρικό της στην αλλοδαπή δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου 10% (Υπ. Οικονομικών πολ. 1042 / 2015).
- β) Από την παρακράτηση φόρου μερισμάτων 10% εξαιρούνται μητρικές οι οποίες συμμετέχουν με ποσοστό τουλάχιστον 10% για τουλάχιστον 24 μήνες (Υπ. Οικονομικών πολ. 1042 / 2015) Οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου αυτού έχουν δοθεί με την ανωτέρω πολ. 1039/2015 εγκύκλιο).

#### **12.4.7.Υπόχρεος για τη διενέργεια της παρακράτησης**

Με τις διατάξεις του άρθρου 61 του ιδίου 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 (Υπ. Οικονομικών πολ. 1042 / 2015).

*«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)»* (Υπ. Οικονομικών πολ. 1042 / 2015. παρ. 18).

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 πολ. 1042/2015. Τα παραπάνω δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση καταβολής τόκων όπου η μεσολαβούσα τράπεζα έχει καταστεί φορέας πληρωμής (Υπ. Οικονομικών πολ. 1042/2015).

#### **12.4.8. Απόδοση φόρου μερισμάτων**

Ο παρακρατούμενος, σύμφωνα με τις ανωτέρω παραγράφους, φόρος μερισμάτων αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής της υποκειμένης σε παρακράτηση πληρωμής, εκτός από τους φόρους που παρακρατούνται από τους συμβολαιογράφους (άρθρο 64, παρ. 7, Ν. 4172/2013).