



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ

ΚΑΙ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΤΜΗΜΑΤΑ Α- Β´

Αθήνα, 31 Δεκεμβρίου 2008

Αριθ.Πρωτ.: 1000193/11783/B0012

ΠΟΛ.: 1180

Ταχ. Δ/ση :Κ.Σερβίας 10

Ταχ.Κώδικας:101 84 Αθήνα

Πληροφορίες: Φ. Φανάρα, Κ.Γαλλή, Α.Μαλιάγκα

Φ.Καρασμαίλη

Τηλέφωνο : 210 3375311-312,315-318

ΦΑΞ : 210 3375001

**ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση διατάξεων του ν.3697/2008 που αφορούν στη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων.**

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των άρθρων 14 έως 21 του ν.3697/2008 (ΦΕΚ Α´ 194 / 25.09.2008) και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους.

#### **Άρθρο 14**

#### **Φορολογικές κλίμακες**

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού, προστίθεται νέο δεύτερο εδάφιο στην παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994).

Σύμφωνα με τις νέες αυτές διατάξεις ο ενδιάμεσος φορολογικός συντελεστής 25% των κλιμάκων (α) ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΙΣΘΩΤΩΝ-ΣΥΝΤΑΞΙΟΥΧΩΝ και (β) ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΗ ΜΙΣΘΩΤΩΝ-ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ, μειώνεται σταδιακά κατά μία ποσοστιαία μονάδα κάθε έτος, από το έτος 2010 μέχρι και το έτος 2014. Το έτος 2014 ο ενδιάμεσος αυτός φορολογικός συντελεστής θα ανέρχεται σε 20%.

Για πληρέστερη κατανόηση παραθέτουμε τον ακόλουθο πίνακα:

<b>Οικον. έτος (χρήση)</b>	<b>Φορολογικός συντελεστής</b>
2010 (χρήση 2009)	25%
2011 (« » 2010)	24%
2012 (« » 2011)	23%
2013 (« » 2012)	22%
2014 (« » 2013)	21%
2015 (« » 2014)	20%

1. Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, στο τέλος της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε. προστέθηκαν δύο νέα εδάφια.

Με τις νέες διατάξεις ορίζεται φορολογικός συντελεστής στο πρώτο κλιμάκιο της φορολογικής κλίμακας (β) ΜΗ ΜΙΣΘΩΤΩΝ-ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ σε ποσοστό 10% για τους φορολογούμενους που ο φόρος υπολογίζεται με την κλίμακα αυτή και αποκτούν εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων της παραγράφου 1 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ή από άσκηση ατομικής εμπορικής δραστηριότητας ή και από τις δύο αυτές κατηγορίες εισοδήματος. Δηλαδή γι' αυτούς τους φορολογούμενους στο πρώτο κλιμάκιο εισοδήματος της κλίμακας (β) επιβάλλεται φόρος με συντελεστή 10% (κλιμάκιο εισοδήματος 10.500 Χ συντελεστή φορολόγησης 10%= αναλογών φόρος 1.050 ευρώ).

Η διάταξη αυτή καταλαμβάνει:

α) i. όσους αποκτούν εισόδημα από την άσκηση του ελευθερίου επαγγέλματος του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, δικολάβου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκισσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, κοινωνικού λειτουργού και εμπειρογνώμονα,

ii. όσους έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση ότι οι αμοιβές που αποκτούν από τη δραστηριότητα που ασκούν αποτελεί εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα της παραγράφου 1 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε., (π.χ. του περιβαλλοντολόγου, του μουσικοσυνθέτη κ.λπ.)

β) όσους αποκτούν εισόδημα από άσκηση ατομικής εμπορικής επιχείρησης και

γ) όσους αποκτούν εισόδημα και από τις δύο αυτές κατηγορίες εισοδήματος

Διευκρινίζεται ότι εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα είναι το ποσό των αμοιβών που αποκτούν από ανεξάρτητη άσκηση του επαγγέλματός τους τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. καθώς και αυτά για τα οποία έγινε δεκτό από τη Διοίκηση ότι το εισόδημα που αποκτούν θεωρείται εισόδημα της παραγράφου αυτής. . Επομένως, αν αυτοί που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα, παρέχουν τις υπηρεσίες τους σε επιχειρήσεις, οργανισμούς κ.λπ., με τους οποίους συνδέονται με σύμβαση εξαρτημένης εργασίας, αυτοί δεν μπορούν να θεωρηθούν ότι αποκτούν εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων, γιατί παρέχουν εξαρτημένη εργασία, αλλά αποκτούν, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε., εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Με το δεύτερο εδάφιο της ίδιας παραγράφου προβλέπεται ότι η φορολόγηση του πρώτου κλιμακίου εισοδήματος της κλίμακας (β) των δέκα χιλιάδων πεντακοσίων (10.500) ευρώ δεν εφαρμόζεται για τις παρακάτω κατηγορίες φορολογουμένων:

α) Τους ελεύθερους επαγγελματίες της παραγράφου 1 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε και για όσους ασκούν ατομική εμπορική επιχείρηση, που έχουν υποβάλλει δήλωση έναρξης εργασιών για πρώτη φορά, για το έτος έναρξης και για τα δύο επόμενα της έναρξης έτη (δηλαδή για τρία οικονομικά έτη).

Ειδικά αν πρόκειται για ελεύθερους επαγγελματίες (της παραγράφου 1 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε.) που υπέβαλαν δήλωση έναρξης εργασιών για πρώτη φορά, η παραπάνω εξαίρεση ισχύει για τρία ακόμη έτη με την προϋπόθεση ότι δεν έχουν συμπληρώσει το τριακοστό έτος της ηλικίας τους.

Για πληρέστερη κατανόηση αναφέρουμε τα ακόλουθα παραδείγματα:

#### Παράδειγμα 1<sup>ο</sup>

Έστω ότι ελεύθερος επαγγελματίας της παραγράφου 1 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί ατομική εμπορική επιχείρηση κάνουν έναρξη δραστηριότητας για πρώτη φορά μέσα στο έτος 2008.

Και οι δύο φορολογούμενοι εξαιρούνται από την προαναφερόμενη φορολόγηση για τα οικον. έτη 2009, 2010 και 2011 (χρήση 2008,2009 και 2010, αντίστοιχα). Αν έχουν κάνει έναρξη το έτος 2006 δικαιούνται εξαίρεση μόνο για το οικονομικό έτος 2009 (χρήση 2008), δηλαδή για το δεύτερο έτος που ακολουθεί το έτος της έναρξης.

#### Παράδειγμα 2<sup>ο</sup>

Έστω ότι ελεύθερος επαγγελματίας που γεννήθηκε μέσα στο έτος 1979 έχει κάνει έναρξη εργασιών για πρώτη φορά το έτος 2006. Ο φορολογούμενος αυτός εξαιρείται από τη φορολόγηση του ποσού των δέκα χιλιάδων πεντακοσίων (10.500) ευρώ μόνο για τα οικον. έτη

2009 και 2010 (χρήση 2008 και 2009, αντίστοιχα), δεδομένου ότι το έτος 2009 συμπληρώνει το τριακοστό έτος της ηλικίας του).

Επομένως, το οικον. έτος 2009, εξαιρούνται από τη φορολόγηση του ποσού των δέκα χιλιάδων πεντακοσίων (10.500) ευρώ, οι ελεύθεροι επαγγελματίες της παραγράφου 1 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. καθώς και όσοι ασκούν ατομική εμπορική επιχείρηση, ανεξάρτητα από την ηλικία τους, αλλά μόνο με την προϋπόθεση ότι έχουν κάνει δήλωση έναρξης εργασιών για πρώτη φορά για τις συγκεκριμένες δραστηριότητες, τα έτη 2008, 2007 και 2006.

Αν πρόκειται για νέους ελεύθερους επαγγελματίες, εξαιρούνται, εφόσον έχουν κάνει δήλωση έναρξης εργασιών για πρώτη φορά το έτος 2003 και ή σε επόμενο έτος και έχουν γεννηθεί μετά την 31η-12-1978.

Στην πρώτη περίπτωση συνυποβάλλεται φωτοαντίγραφο της βεβαίωσης έναρξης του επιτηδεύματος, ενώ στη δεύτερη περίπτωση συνυποβάλλεται και φωτοαντίγραφο της αστυνομικής ταυτότητας, για την απόδειξη της ηλικίας τους.

Επισημαίνεται ότι η παράγραφος 2 του νέου νόμου δεν εφαρμόζεται στους ελεύθερους επαγγελματίες της παραγράφου 1 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. και τους εμπόρους, μόνιμους κάτοικους νησιών με πληθυσμό κάτω από 3.100 κατοίκους, δεδομένου ότι το αφορολόγητο ποσό αυτών των φορολογουμένων εξακολουθεί να διαμορφώνεται με βάση την κλίμακα (α) Μισθωτών - Συνταξιούχων, προσαυξημένο κατά ποσοστό 50%, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 118 του Κ.Φ.Ε.. Επομένως το αφορολόγητο ποσό των παραπάνω φορολογουμένων και για το οικονομικό έτος 2009 και για τα επόμενα έτη, παραμένει στο ποσό των δέκα οκτώ χιλιάδων (18.000) ευρώ [ $12.000+(12.000 \times 50\%)$ ].

Επίσης, δεν εφαρμόζονται και στις ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις που είναι εγκατεστημένες σε οικισμούς με πληθυσμό κάτω από χίλιους (1.000) κατοίκους και δεν έχουν χαρακτηριστεί τουριστικοί τόποι, δεδομένου ότι, σύμφωνα με το τέταρτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε., φορολογούνται με την κλίμακα (α) Μισθωτών - Συνταξιούχων.

**β)** Για όσους αποκτούν εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις, ανεξάρτητα από τον τρόπο που υπολογίζεται το εισόδημα, εφόσον το εισόδημα αυτό υπερβαίνει το ποσοστό του πενήντα τοις εκατό (50%) του συνολικού εισοδήματός τους που φορολογείται με τις γενικές διατάξεις.

**γ)** Για όσους έχουν τρία τέκνα και άνω τα οποία τους βαρύνουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Κ.Φ.Ε.. Επομένως, οι υπόψη φορολογούμενοι, είτε είναι ελεύθεροι επαγγελματίες είτε ασκούν ατομική εμπορική επιχείρηση, εάν έχουν τρία τέκνα που τους βαρύνουν, δικαιούνται το ατομικό αφορολόγητο ποσό των δέκα χιλιάδων πεντακοσίων (10.500) ευρώ το οποίο προσαυξάνεται με το αφορολόγητο ποσό των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ για τα τρία τέκνα τους, δηλαδή εξακολουθούν να έχουν συνολικό αφορολόγητο ποσό

είκοσι χιλιάδων πεντακοσίων (20.500) ευρώ. Εάν έχουν τέσσερα τέκνα που τους βαρύνουν, εξακολουθούν να έχουν συνολικό αφορολόγητο ποσό είκοσι μία χιλιάδες πεντακόσια (21.500) ευρώ και ούτω καθεξής.

δ) Για όσους παρουσιάζουν αναπηρία εξήντα επτά τοις εκατό (67%) και πάνω από νοητική καθυστέρηση, φυσική αναπηρία ή ψυχική πάθηση και αποκτούν εισοδήματα ως ελεύθεροι επαγγελματίες ή από ατομική εμπορική επιχείρηση. Για την απόδειξη της αναπηρίας συνυποβάλλεται γνωμάτευση της οικείας πρωτοβάθμιας υγειονομικής επιτροπής που εδρεύει σε κάθε νομό, η διαδικασία για την έκδοση της οποίας ορίζεται με την 1035166/400/Α0012/ΠΟΛ 1087/9-3-1993 (ΦΕΚ 198 Β΄) κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Υγείας, Πρόνοιας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων. Δε λαμβάνεται υπόψη επαγγελματική ή ασφαλιστική αναπηρία.

Διευκρινίζεται ότι η φορολόγηση του πρώτου κλιμακίου εισοδήματος της κλίμακας (β) των δέκα χιλιάδων πεντακοσίων (10.500) ευρώ δεν εφαρμόζεται ούτε για τους τυφλούς που είναι γραμμένοι στο γενικό μητρώο των τυφλών που τηρείται στην οικεία νομαρχία. Σ' αυτήν την περίπτωση συνυποβάλλεται βεβαίωση της αρμόδιας Δ/νσης της οικείας Νομαρχίας ότι είναι γραμμένοι στο μητρώο τυφλών που τηρείται σ' αυτήν.

Επίσης διευκρινίζεται ότι τα αναφερόμενα στην παράγραφο αυτή έχουν εφαρμογή και για τους φορολογουμένους που αποκτούν εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης.

2. Με την παράγραφο 3 του άρθρου αυτού, αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε.

Με τις νέες διατάξεις, για το φορολογούμενο που φορολογείται με την κλίμακα (α), το αφορολόγητο ποσό της κλίμακας αυτής εξακολουθεί να αυξάνεται κατά χίλια (1.000) ευρώ εάν έχει ένα (1) τέκνο που τον βαρύνει, κατά δύο χιλιάδες (2.000) ευρώ αν έχει δύο τέκνα που τον βαρύνουν, κατά δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ εάν έχει τρία τέκνα που τον βαρύνουν και κατά χίλια (1.000) ευρώ για κάθε τέκνο πάνω από τρία που τον βαρύνουν.

Τα παραπάνω ισχύουν και για τον φορολογούμενο που ο φόρος του υπολογίζεται με την κλίμακα (β) χωρίς την εφαρμογή του φορολογικού συντελεστή 10% στο πρώτο κλιμάκιο εισοδήματος της κλίμακας αυτής.

3. Με την παράγραφο 4 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι οι φορολογούμενοι που φορολογούνται με την κλίμακα (β) και το πρώτο κλιμάκιο εισοδήματος της κλίμακας αυτής φορολογείται με συντελεστή 10%, τα αφορολόγητα ποσά που δικαιούνται για τα δύο πρώτα τέκνα που τους βαρύνουν, μειώνουν το πρώτο κλιμάκιο εισοδήματος της κλίμακας αυτής. Επομένως για το φορολογούμενο με ένα τέκνο, το πρώτο κλιμάκιο εισοδήματος διαμορφώνεται στο ποσό των εννέα χιλιάδων πεντακοσίων (9.500) ευρώ (10.500-1.000) και ο φόρος που προκύπτει είναι εννιακοσίων πενήντα (950) ευρώ (9.500X10%). Για το φορολογούμενο με δύο τέκνα που τον βαρύνουν το πρώτο κλιμάκιο εισοδήματος

διαμορφώνεται στο ποσό των οκτώ χιλιάδων πεντακοσίων (8.500) ευρώ (10.500-2.000) και ο φόρος που προκύπτει είναι οκτακόσια πενήντα (850) ευρώ (8.500X10%).

Όταν το εισόδημα του φορολογούμενου, που φορολογείται με την κλίμακα (β) και το πρώτο κλιμάκιο εισοδήματος φορολογείται με συντελεστή 10%, είναι μικρότερο από τις μειώσεις που δικαιούται για τα δύο πρώτα τέκνα του που τον βαρύνουν, τότε η διαφορά αυτή αυξάνει το αφορολόγητο ποσό του πρώτου κλιμακίου του άλλου συζύγου, εάν αυτός φορολογείται με την κλίμακα (α) ή μειώνει το πρώτο κλιμάκιο εισοδήματος της κλίμακας (β) του άλλου συζύγου εάν και αυτός φορολογείται με συντελεστή 10% στο πρώτο κλιμάκιο εισοδήματος της κλίμακας αυτής.

Επίσης, η διαφορά αυτή αυξάνει το αφορολόγητο ποσό του άλλου συζύγου όταν αυτός φορολογείται με την κλίμακα (β) αλλά έχει αφορολόγητο το πρώτο κλιμάκιο εισοδήματος της κλίμακας αυτής.

4. Με την παράγραφο 5 του άρθρου αυτού προστίθεται νέο εδάφιο στην παράγραφο 10 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε..

Με τις νέες διατάξεις ορίζεται ότι στο πρώτο κλιμάκιο εισοδήματος της κλίμακας (β) εφαρμόζεται συντελεστής φορολόγησης 10% και για τους κατοίκους εξωτερικού που φορολογούνται με την κλίμακα αυτή και αποκτούν στην Ελλάδα εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της παραγράφου 1 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ή από ατομική εμπορική επιχείρηση ή και από τις δύο αυτές κατηγορίες εισοδήματος. Επομένως, τα αναφερόμενα στην παράγραφο 2 της παρούσας εγκυκλίου έχουν εφαρμογή και για τους παραπάνω φορολογούμενους, κατοίκους εξωτερικού.

Διευκρινίζεται ότι, όπου εφαρμόζεται ο συντελεστής φορολόγησης 10% στο πρώτο κλιμάκιο εισοδήματος, δεν έχει εφαρμογή και ο φορολογικός συντελεστής 5% που προβλέπεται από το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 10 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε..

Τα ανωτέρω, σύμφωνα με τις παραγράφους 6 και 7 του άρθρου αυτού έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1-1-2009 και μετά καθώς και για τα εισοδήματα που αποκτώνται το έτος 2008 και φορολογούνται με βάση την κλίμακα (β) της παραγράφου 3 του άρθρου 1 του ν.3522/2006.

Επισημαίνεται ότι οι παράγραφοι 3 και 4 της παρούσας εγκυκλίου δεν έχουν εφαρμογή για τους κατοίκους εξωτερικού που αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα, σύμφωνα άλλωστε και με τις ήδη ισχύουσες διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε..

5. Με τις διατάξεις των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου αυτού ορίζεται η έναρξη ισχύος των νέων διατάξεων.

Ειδικότερα με την παράγραφο 6 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι οι διατάξεις του κοινοποιούμενου άρθρου (φορολόγηση με συντελεστή 10% του πρώτου κλιμακίου εισοδήματος της κλίμακας (β) ορισμένων κατηγοριών φορολογουμένων, οι εξαιρέσεις, ο

τρόπος αντιμετώπισης των αφορολόγητων ποσών λόγω των τέκνων που τους βαρύνουν κ.λπ. έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1-1-2009 και μετά.

Με την παράγραφο 7 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι έχουν εφαρμογή και για τα εισοδήματα που αποκτώνται το έτος 2008 και φορολογούνται με την κλίμακα (β) της παραγράφου 3 του άρθρου 1 του ν.3522/2006 (ΦΕΚ 276 Α').

## **Άρθρο 15**

### **Συντελεστές φορολογίας κοινοπραξιών κ.λπ.**

Με το άρθρο 15 του νόμου αυτού στην περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Κ.Φ.Ε. προστίθεται δεύτερο εδάφιο.

Με τις νέες διατάξεις ο φορολογικός συντελεστής 25% προκειμένου για κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του ΚΒΣ και για αστικές εταιρίες, συμμετοχικές και αφανείς εταιρίες μειώνεται σταδιακά κατά μία ποσοστιαία μονάδα κάθε διαχειριστική χρήση για τα εισοδήματα που προκύπτουν από τη διαχειριστική χρήση 2010 μέχρι τη διαχειριστική χρήση 2014. Για τη διαχειριστική χρήση 2014 ο συντελεστής θα ανέρχεται στο 20%.

## **Άρθρο 16**

### **Κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α.**

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού προστέθηκαν νέες παράγραφοι 3 και 4 στο άρθρο 38 του ν.2238/1994 και οι υφιστάμενες 3, 4 και 5 αναριθμήθηκαν σε 5, 6 και 7, αντίστοιχα.

Με την παράγραφο 3 επιβάλλεται αυτοτελής φορολόγηση με συντελεστή 10% στα κέρδη που αποκτούν φυσικά πρόσωπα και επιχειρήσεις οποιασδήποτε μορφής που τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ή αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών (Χ.Α.).

Ο σχετικός νόμος προέβλεπε ότι η ρύθμιση αυτή αφορούσε μετοχές που αποκτώνται από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2009 και μετά. Όμως, στη συνέχεια, με τροπολογία στο σχέδιο νόμου «Ταμείο Εγγύησης Καταθέσεων και Επενδύσεων (ΤΕΚΕ), ενσωμάτωση των Οδηγιών 2005/14/ΕΚ για την υποχρεωτική ασφάλιση οχημάτων και 2005/68/ΕΚ σχετικά με τις αντασφαλίσεις και λοιπές διατάξεις», που έχει ήδη κατατεθεί στη Βουλή, προβλέπεται ότι η ρύθμιση καταλαμβάνει μετοχές που αποκτώνται από την 1<sup>η</sup> Απριλίου 2009 και μετά. Επομένως, αν οι πωλούμενες μετοχές έχουν αποκτηθεί μέχρι και την 31 Μαρτίου 2009, κατά την πώλησή τους δεν επιβάλλεται ο πιο πάνω φόρος 10%. Για τις μεταβιβάσεις των μετοχών αυτών εξακολουθούν να ισχύουν οι διατάξεις του ν.2703/1999, δηλαδή οφείλεται φόρος 1,5 % επί της αξίας πωλήσεώς τους, όπως αναλυτικά αναφέρεται στη συνέχεια της παρούσας. Σε

περίπτωση που έχουν αποκτηθεί μετοχές της ίδιας εταιρείας πριν και μετά την 1.4.2009, θεωρείται ότι η πώλησή τους λαμβάνει χώρα με τη χρονολογική σειρά που αποκτήθηκαν. Κατά συνέπεια, μέχρι την εξάντληση των μετοχών που έχουν αποκτηθεί πριν την 1.4.2009 οφείλεται φόρος συναλλαγών (1,5 ‰) και στη συνέχεια, για τις υπόλοιπες που αποκτώνται από τον ως άνω χρόνο και μετά, επιβάλλεται φόρος υπεραξίας (10%). Επίσης, προκύπτει ότι για την επιβολή του φόρου 10% επί της υπεραξίας δεν ερευνάται ο τρόπος απόκτησης των μετοχών, καθόσον ο νόμος αναφέρεται σε μετοχές που «αποκτώνται» και όχι μόνο σε αυτές που έχουν αποκτηθεί με επαχθή αιτία. Επομένως και όταν οι μετοχές έχουν αποκτηθεί από 1. 4.2009 και μετά από χαριστική αιτία, κληρονομιά κλπ. και στη συνέχεια πωλούνται, οφείλεται φόρος 10% επί της υπεραξίας που προκύπτει. Αντίθετα, δεν οφείλεται φόρος για τις λοιπές συναλλαγές επί μετοχών κατά τις οποίες δεν λαμβάνει χώρα πώληση (π.χ. μεταφορά μετοχών του ίδιου δικαιούχου από χειριστή σε χειριστή, σύσταση ενεχύρου επί μετοχών, δανεισμός μετοχών). Περαιτέρω ορίζεται, ότι για τον υπολογισμό της υπεραξίας, ως κόστος κτήσης των μετοχών λαμβάνεται η μέση τιμή απόκτησής τους. Παρά το γεγονός ότι δεν ορίζεται ρητά στο νόμο, η μέση τιμή απόκτησης αναφέρεται σε μετοχές της ίδιας εταιρείας. Επίσης, επειδή από τις κοινοποιούμενες διατάξεις δεν προβλέπεται απαλλαγή από το φόρο υπεραξίας για τις εισηγμένες στο ΧΑ μετοχές που μεταβιβάζονται χωρίς τη μεσολάβηση “χειριστή” συνάγεται, ότι και για την υπεραξία που προκύπτει από τις μεταβιβαζόμενες με τον τρόπο αυτό μετοχές, που αποκτώνται από 1.4.2009 και μετά, οφείλεται φόρος υπεραξίας 10%. Επειδή στο νόμο δεν αναφέρεται τρόπος σχετικά με τον υπολογισμό της υπεραξίας στην περίπτωση αυτή, για λόγους ενιαίας αντιμετώπισης με την παρούσα γίνονται δεκτά τα εξής: α) ως έσοδο λαμβάνεται αυτό που προκύπτει βάσει της τιμής κλεισίματος της μετοχής, εκτός αν δηλώνεται τιμή μεγαλύτερη, οπότε λαμβάνεται η δεύτερη, β) ως κόστος απόκτησης λαμβάνεται αυτό που προκύπτει με βάση την τιμή κλεισίματος της μετοχής κατά την ημέρα αγοράς, αν η αγορά τους έγινε χωρίς τη μεσολάβηση χειριστή. Στην περίπτωση αυτή, ο δικαιούχος του εισοδήματος (φυσικό πρόσωπο ή επιχείρηση) έχει την υποχρέωση να καταβάλει ο ίδιος το ποσό του οφειλόμενου φόρου στην Ε.Χ.Α.Ε., η οποία στη συνέχεια θα τον αποδώσει στο δημόσιο.

Η αυτοτελής φορολογία 10% ισχύει και κατά την πώληση εισηγμένων μετοχών που αποκτώνται σύμφωνα με το άρθρο 17 της παρούσας (stock options) από μέλη διοικητικού συμβουλίου ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας ή το προσωπικό, καθώς και από το προσωπικό ή στελέχη υποκαταστήματος αλλοδαπής εταιρείας που λειτουργεί στην Ελλάδα. Στην περίπτωση αυτή, για τον προσδιορισμό του κέρδους, ως τιμή κτήσης λαμβάνεται, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, η χρηματιστηριακή τιμή των μετοχών κατά το χρόνο χορήγησης του δικαιώματος, όπως αυτό αναλύεται στο άρθρο 17 της παρούσας.

Ο φόρος, που βαρύνει τον πωλητή των μετοχών, αποδίδεται από την «Ελληνικά Χρηματιστήρια» Α.Ε. εφάπαξ με δήλωση που υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕΕ Αθηνών, μέχρι



το τέλος του πρώτου δεκαπενθημέρου μετά το κλείσιμο κάθε ημερολογιακού τριμήνου για τις πωλήσεις μετοχών που ενεργήθηκαν μέσα σε αυτό.

Οι διατάξεις περί φορολογικού ελέγχου και βεβαιώσεως φόρου, διοικητικής δικονομίας (ν.2717/1990 (ΦΕΚ Α' 97), όπως ισχύει μετά την τροποποίησή του με τις διατάξεις του ν.3659/2008 (ΦΕΚ Α' 77)) και του ποινολογίου εφαρμόζονται ανάλογα και στο φόρο επί των κερδών από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α. Η διαδικασία απόδοσης του φόρου, ο τύπος και το περιεχόμενο της υποβαλλόμενης από τον υπόχρεο δήλωσης, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια θα καθοριστούν με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.

Όταν ο πωλητής είναι κάτοικος χώρας με την οποία υπάρχει σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, δεν επιβάλλεται φόρος υπεραξίας, γιατί με βάση τις διμερείς συμβάσεις το εν λόγω εισόδημα υπόκειται σε φορολογία στη χώρα μας μόνο όταν ο κάτοικος της συμβατικής χώρας έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα (σχετ. η αριθμ.1025192/423/ΔΟΣ/ΠΟΛ.1156/2000 εγκύκλιος, προκειμένου για την επιβολή φόρου εισοδήματος 5% επί της αξίας των πωλούμενων μετοχών ΜΗ εισηγμένων στο ΧΑ). Ειδικά, για τις Η.Π.Α. ισχύουν τα ακόλουθα: Όταν πωλούνται μετοχές από επιχείρηση εγκαταστημένη στις Η.Π.Α., η οποία δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, τότε στο εν λόγω εισόδημα που αποκτάται δεν επιβάλλεται φόρος. Αντίθετα, σε περίπτωση που ο δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο τότε ενεργείται παρακράτηση φόρου στο εν λόγω εισόδημα και από τα δύο κράτη καθόσον το εισόδημα αυτό χαρακτηρίζεται ως μη κατονομαζόμενο (παρ. 3 άρθρο 48 Κ.Φ.Ε.) με πίστωση του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή προκειμένου να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση του εισοδήματος αυτού.

Για τη χορήγηση της πιο πάνω απαλλαγής, κατά το πρώτο στάδιο εφαρμογής των υπόψη διατάξεων πρέπει να υποβληθεί σε ένα μήνα από την έκδοση της παρούσας στον Χειριστή του λογαριασμού/λογαριασμών του Επενδυτή πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας του, σύμφωνα με τις σχετικές διαταγές του Υπουργείου Οικονομικών (Ε.7911/ΠΟΛ.79/1985 και Δ.537/ΠΟΛ.25/1988). Το πιστοποιητικό αυτό έχει ισχύ για ένα έτος όπως και κάθε άλλο που θα υποβληθεί στο μέλλον. Γενικά, για την εφαρμογή του μέτρου αυτού κατά τα επόμενα έτη απαιτείται η υποβολή του υπόψη πιστοποιητικού εντός του μηνός Δεκεμβρίου. Σε περίπτωση μη προσκόμισης του εν λόγω πιστοποιητικού θα γίνεται παρακράτηση φόρου και στη συνέχεια, εφόσον αυτό προσκομισθεί ο παρακρατούμενος φόρος θα επιστρέφεται από την ΕΧΑΕ. Αν όμως εντωμεταξύ έχει αποδοθεί στο Δημόσιο ο φόρος που παρακρατήθηκε, τότε η επιστροφή του θα γίνεται από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕΕ Αθηνών.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και για τα Αλλοδαπά Αμοιβαία Κεφάλαια ή Οργανισμούς Συλλογικών Επενδύσεων σε Κινητές Αξίες (ΟΣΕΚΑ), με την προϋπόθεση της προσκόμισης

σύμφωνα με τα ανωτέρω, του πιστοποιητικού φορολογικής κατοικίας του αλλοδαπού δικαιούχου από την εκάστοτε αλλοδαπή διαμεσολαβούσα ΑΕΔΑΚ.

Επίσης, παρακράτηση φόρου ενεργείται και όταν το Ελληνικό Δημόσιο, οι αποκεντρωμένες υπηρεσίες του που λειτουργούν ως ειδικά ταμεία (Οργανισμοί Λιμένων που δεν λειτουργούν με τη μορφή εταιρείας, Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων κ.ο.κ.), δήμοι, κοινότητες, σύνδεσμοι δήμων και κοινοτήτων, κλπ. πωλούν μετοχές εισηγμένες στο ΧΑ που έχουν στην κυριότητά τους.

Αντίθετα, απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου υπάρχει και για την υπεραξία που προκύπτει από τη μεταβίβαση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑ ναυτιλιακών εταιρειών που υπάγονται στις διατάξεις του ν. 27/1975 (1012084/10088/Β0012/ΠΟΛ.1085/1998 μετά την έκδοση της 39/1998 γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. επί μεταβίβασης μετοχών ναυτικής εταιρείας).

Όταν από την πώληση μετοχών προκύπτει ζημία, αυτή συμψηφίζεται με τα κέρδη που προέκυψαν κατά το ίδιο έτος (ημερολογιακό). Για το λόγο αυτό, προβλέπεται, ότι ο πωλητής των μετοχών υποχρεούται να υποβάλει στη ΔΟΥ που ανήκει ιδιαίτερη δήλωση επιστροφής φόρου εντός της αποκλειστικής προθεσμίας των τριών μηνών από τη λήξη κάθε έτους για τις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν εντός αυτού, προκειμένου να του επιστραφεί ολόκληρο το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου (όταν το τελικό αποτέλεσμα είναι ζημία) ή μέρος αυτού, κατά περίπτωση. Επομένως, αν η αίτηση υποβληθεί μετά την παρέλευση του τριμήνου, αυτή δεν λαμβάνεται υπόψη και δεν επιστρέφεται κανένα ποσό φόρου.

Για την υλοποίηση των ανωτέρω, η ΕΧΑΕ υποχρεούται να χορηγεί μέχρι το τέλος του μηνός Φεβρουαρίου βεβαίωση προς τους επενδυτές, στην οποία θα αναγράφεται το ποσό της υπεραξίας, καθώς και της ζημίας που προέκυψαν από την πώληση των μετοχών όλων των εταιρειών, το τελικό αποτέλεσμα, καθώς και το ποσό φόρου 10% που παρακρατήθηκε, προκειμένου στη συνέχεια ο φορολογούμενος να υποβάλει στη Δ.Ο.Υ. που ανήκει την πιο πάνω δήλωση και να ζητήσει την επιστροφή του φόρου που καταβλήθηκε επιπλέον. Η εν λόγω βεβαίωση μπορεί να χρησιμοποιείται από τον φορολογούμενο για τις ανάγκες υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (π.χ. για λόγους κάλυψης τεκμηρίων κλπ.). Για το σκοπό αυτό μπορεί να χρησιμοποιείται αντίγραφο, νόμιμα επικυρωμένο. Επισημαίνεται, ότι σε περίπτωση που υφίσταται Μεριδα Συγκυρίων κατά την έννοια του άρθρου 6 του Κανονισμού Λειτουργίας ΣΑΤ, η βεβαίωση πρέπει να χορηγείται σε όλους τους συγκυρίους με το ποσοστό συμμετοχής του καθενός. Σε περίπτωση κοινού λογαριασμού θα χορηγείται μία βεβαίωση στο όνομα όλων των δικαιούχων.

Η διαδικασία επιστροφής του παρακρατηθέντος φόρου, η αρμόδια Δ.Ο.Υ., ο τύπος και το περιεχόμενο της υποβαλλόμενης δήλωσης, τα απαιτούμενα δικαιολογητικά καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της νέας παραγράφου 3 θα καθοριστούν με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.

2. Με τις διατάξεις της νέας παραγράφου 4 επιβάλλεται αυτοτελής φορολόγηση με συντελεστή 10% και στα κέρδη, που αποκτούν οι επιχειρήσεις οι οποίες τηρούν υποχρεωτικά ή προαιρετικά βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α., σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης τους. Η επιβολή του φόρου αυτού κατά ρητή διατύπωση της πιο πάνω «τροπολογίας», αφορά μετοχές που αποκτώνται από την 1η Απριλίου 2009 και μετά. Για αυτές που θα αποκτηθούν μέχρι και την 31 Μαρτίου 2009, εξακολουθούν να ισχύουν οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 38 του ΚΦΕ, δηλαδή η υπεραξία απαλλάσσεται της φορολογίας με τις προϋποθέσεις που ορίζονται σε αυτές (εμφάνιση σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού κλπ.). Επίσης, όπως αναφέρεται στο άρθρο 21 της παρούσας, καθώς και στην υπόψη «τροπολογία», επί της αξίας των πωλουμένων αυτών μετοχών εξακολουθεί να ισχύει η επιβολή του φόρου 1,5%.

Για τον υπολογισμό του κέρδους και του φόρου, καθώς και την απόδοσή του έχουν εφαρμογή όσα αναφέρθηκαν στην προηγούμενη παράγραφο. Περαιτέρω, ορίζεται, ότι τα κέρδη από την πώληση των εισηγμένων στο Χ.Α. μετοχών εμφανίζονται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού. Επειδή όμως οι ισολογισμοί των επιχειρήσεων και ιδιαίτερα των ανωνύμων εταιρειών, ΕΠΕ, δημόσιων επιχειρήσεων κλπ. πρέπει να απεικονίζουν την πραγματική εικόνα τους και περαιτέρω, επειδή η αποτίμηση των μετοχών που κατέχουν στο χαρτοφυλάκιό τους γίνεται με βάση τις διατάξεις του ΚΒΣ, που επηρεάζει στη συνέχεια το ύψος της υπεραξίας (κέρδος) που προκύπτει από την πώληση των μετοχών αυτών, με την παρούσα γίνεται δεκτό, ότι στο λογαριασμό του ειδικού αποθεματικού που προβλέπει ο νόμος, πρέπει να εμφανίζονται τα πραγματικά κέρδη που αποκτούν οι επιχειρήσεις λαμβάνοντας υπόψη το πραγματικό κόστος απόκτησής τους και όχι τη μέση τιμή στην οποία αποκτήθηκαν.

Σε περίπτωση μεταγενέστερης διανομής ή κεφαλαιοποίησης του υπόψη αποθεματικού από ανώνυμη εταιρεία, ΕΠΕ, συνεταιρισμό κλπ. νομικά πρόσωπα της παρ.1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 5 του άρθρου 106, δηλαδή τα κέρδη φορολογούνται σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις και από τον οφειλόμενο φόρο εκπίπτει ο φόρος 10% που ήδη καταβλήθηκε κατά την πώληση.

Τυχόν ζημία που θα προκύψει μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση από πώληση εισηγμένων στο Χ.Α. μετοχών (που έχουν αγορασθεί από 1.4.2009 και μετά) δεν συμψηφίζεται με τα κέρδη από την ίδια αιτία. Η ζημία που προκύπτει σε κάθε χρήση μεταφέρεται, προκειμένου να συμψηφισθεί, στο αφορολόγητο αποθεματικό της παραγράφου 1 του άρθρου 38 του Κ.Φ.Ε. στο οποίο εμφανίζονται κέρδη από την πώληση μετοχών που έχουν απαλλαγεί από το φόρο εισοδήματος, γιατί είχαν αποκτηθεί πριν από την 1.4.2009 και σε περίπτωση που αυτό δεν επαρκεί ή δεν υφίσταται, εμφανίζεται σε ειδικό λογαριασμό και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Το ποσό αυτό συμψηφίζεται με κέρδη που τυχόν θα προκύψουν στο μέλλον από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α.

3. Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού αντικαθίσταται η παράγραφος 6, όπως αναριθμήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού (πρώην παρ.4). Με την εν λόγω παράγραφο προβλέπεται, ότι οι διατάξεις των παραγράφων 1 έως και 5 του άρθρου 38 του ΚΦΕ εφαρμόζονται ανάλογα και στις μεταβιβάσεις μετοχών εισηγμένων σε αλλοδαπό χρηματιστήριο αξιών ή σε άλλο διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό. Επομένως, σε περίπτωση μεταβιβάσεως μετοχών εισηγμένων σε αλλοδαπό χρηματιστήριο αξιών ή σε άλλο διεθνώς αναγνωρισμένο χρηματιστηριακό θεσμό, που αποκτήθηκαν μέχρι τις 31 Μαρτίου 2009 δεν οφείλεται φόρος υπεραξίας, ενώ αν έχουν αποκτηθεί από 1 Απριλίου 2009 και μετά εφαρμόζονται οι διατάξεις των παραγράφων 4 και 5 του ίδιου άρθρου και ισχύουν στην περίπτωση αυτή τα αναφερόμενα στις παραγράφους 1 έως 3. Στη δεύτερη περίπτωση, ο ίδιος ο πωλητής, κάτοικος Ελλάδος, αποδίδει στη Δ.Ο.Υ. που ανήκει τον οφειλόμενο φόρο μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από αυτόν εντός του οποίου πραγματοποιήθηκαν οι πωλήσεις.

### **Άρθρο 17**

#### **Πρόγραμμα διάθεσης μετοχών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και το προσωπικό ανώνυμης εταιρείας.**

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τροποποιείται το υφιστάμενο καθεστώς που διέπει τη φορολογία των προγραμμάτων διάθεσης μετοχών εταιρειών (stock options plans). Ειδικότερα:

Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού προστέθηκαν στην παράγραφο 1 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε τέσσερα νέα εδάφια με βάση τα οποία, η ωφέλεια που αποκτούν οι δικαιούχοι κατά την άσκηση δικαιώματος προαίρεσης απόκτησης μετοχών ανώνυμης εταιρείας με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 13 του κ.ν. 2190/1920 (ΦΕΚ Α' 37), σε τιμή κατώτερη από τη χρηματιστηριακή τιμή κλεισίματος των μετοχών της συγκεκριμένης εταιρείας, θεωρείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, φορολογούμενο με τις γενικές διατάξεις.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 13 του κ.ν.2190/1920, δικαιούχοι μπορεί να είναι τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου και το προσωπικό της συγκεκριμένης κάθε φορά ανώνυμης εταιρείας, καθώς και των συνδεδεμένων με αυτήν εταιρειών κατά την έννοια της παραγράφου 5 του άρθρου 42ε του ίδιου νόμου. Επίσης, σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις, ως δικαιούχοι μπορεί να ορισθούν και πρόσωπα που παρέχουν στην εταιρεία υπηρεσίες σε σταθερή βάση (διευθυντικά στελέχη).

Σημειώνεται, ότι πριν από την τροποποίηση αυτή, είχε γίνει δεκτό, ότι κατά το χρόνο άσκησης του δικαιώματος τα εν λόγω πρόσωπα δεν αποκτούν εισόδημα, ως προκύπτουν κατά την πώληση των νέων μετοχών που λαμβάνουν μέσω πραγματικής αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου (1052114/10691/Β0012/ΠΟΛ.1185/7-6-2000,1017690/10134/Β0012/24-7-2002 κ.α.). Όμως, με τις κοινοποιούμενες διατάξεις ορίζεται πλέον ρητά, ότι κατά το χρόνο που

ασκείται το υπόψη δικαίωμα προκύπτει εισόδημα, το οποίο χαρακτηρίζεται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Χρόνος δε άσκησης του δικαιώματος είναι ο χρόνος καταβολής από το δικαιούχο του ποσού που απαιτείται, βάσει της απόφασης του νομικού προσώπου για τη χορήγηση των μετοχών. Σημειώνεται, ότι αν παρέχεται η ευχέρεια για καταβολή του ποσού που οφείλεται σε δόσεις, ως χρόνος άσκησης λαμβάνεται ο χρόνος καταβολής της πρώτης δόσης. Είναι αυτονόητο ότι αν δεν ασκηθεί το δικαίωμα, παρά την ύπαρξη σχετικής απόφασης, δεν προκύπτει εισόδημα.

Περαιτέρω, με τις ίδιες διατάξεις ορίζεται, ότι για τον υπολογισμό της ωφέλειας, αφαιρείται από τη χρηματιστηριακή τιμή που είχε η μετοχή κατά το χρόνο χορήγησης του δικαιώματος, η τιμή διάθεσης αυτού στον δικαιούχο σύμφωνα με το πρόγραμμα χορήγησης δικαιωμάτων προαίρεσης. Από τη διατύπωση αυτή συνάγεται, ότι οι νέες διατάξεις αφορούν αποκλειστικά μετοχές εισηγμένες στο ΧΑ και περαιτέρω, χρόνος «χορήγησης του δικαιώματος» είναι ο χρόνος λήψης της σχετικής απόφασης από τη γενική συνέλευση.

Για την κατανόηση των προαναφερομένων παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα:

Ανώνυμη εταιρεία με απόφαση της από 1/3/2008 γενικής συνέλευσης αποφάσισε τη θέσπιση προγράμματος διαθέσεως δικαιωμάτων απόκτησης μετοχών (stock option) στα μέλη του ΔΣ και στο προσωπικό της με αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου. Η αντιστοιχία είναι μία μετοχή για κάθε δικαίωμα, ήτοι θα χορηγηθούν συνολικά μέχρι 10.000 δικαιώματα για κάθε ένα δικαιούχο με αξία διάθεσης 8 ευρώ ανά δικαίωμα/μετοχή. Η τιμή κλεισίματος της μετοχής στο ΧΑ την ημέρα αυτή ήταν 20 ευρώ. Κάποιος από τους δικαιούχους άσκησε στις 30/4/2008 το δικαίωμα προαίρεσης για το σύνολο των 10.000 μετοχών που δικαιούτο, καταβάλλοντας το ποσό των 80.000 ευρώ. Η ωφέλεια που αποκόμισε ο δικαιούχος, σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω ανέρχεται σε 120.000 ευρώ (200.000-80.000), η οποία θα φορολογηθεί στο όνομα του με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικον. έτους 2009, ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, συναθροιζόμενο με τα λοιπά εισοδήματά του. Αν το δικαίωμα ασκηθεί εντός του έτους 2009, η ωφέλεια των 120.000 ευρώ θα υπαχθεί σε φορολογία κατά το οικονομικό έτος 2010.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η εταιρεία δεν καταβάλλει κανένα ποσό στους δικαιούχους, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 57 του ν.2238/1994 σχετικά με την παρακράτηση φόρου. Όμως, η εταιρεία υποχρεούται στις βεβαιώσεις αποδοχών που χορηγεί, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 83 του ν.2238/1994, να αναγράφει διακεκριμένα στα υποκείμενα σε φορολογία εισοδήματα και το εισόδημα που απέκτησε ο κάθε εργαζόμενος, διευθυντικό στέλεχος της, από το πρόγραμμα χορήγησης stock options. Επίσης, τα εν λόγω εισοδήματα με τους αντίστοιχους δικαιούχους θα πρέπει να αναγράφονται διακεκριμένα και στη δεύτερη σελίδα της οριστικής δήλωσης φόρου μισθωτών υπηρεσιών, η οποία υποβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 59 του ν.2238/1994, χωρίς τα ποσά αυτά να

λαμβάνονται υπόψη για τη συμπλήρωση της πρώτης σελίδας της δήλωσης, όπως έχει γίνει δεκτό με την αριθμ. 1087070/1159/B0012/12-10-2005 διαταγή μας για τα stock options που χορηγούνται μέσω αγοράς από την εταιρεία ιδίων μετοχών (ή συνδεδεμένων εταιρειών) και στη συνέχεια διάθεσής τους στο προσωπικό, διευθυντικά στελέχη σε μειωμένη τιμή.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και για το πρόγραμμα διάθεσης μετοχών αλλοδαπής εταιρείας στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και το προσωπικό ημεδαπής συνδεδεμένης ανώνυμης εταιρείας κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 42ε του κν.2190/1920 (θυγατρικής, εγγονής κλπ.) Επίσης, έχουν εφαρμογή και όταν τα stock options χορηγούνται από αλλοδαπή εταιρεία στο προσωπικό ή στελέχη υποκαταστήματος της στην Ελλάδα, όπως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση του νόμου.

Τέλος, τα δικαιολογητικά που πρέπει να συνυποβάλλονται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος των δικαιούχων, θα περιλαμβάνονται στην Απόφαση που εκδίδεται κάθε χρόνο για τα δικαιολογητικά που συνυποβάλλονται με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, για τις δηλώσεις οικονομικού έτους 2009 και μετά. Δηλαδή, καταλαμβάνουν τα δικαιώματα προαίρεσης μετοχών που ασκούνται από 1 Ιανουαρίου 2008 και μετά, έστω και αν η σχετική απόφαση του αρμοδίου οργάνου της ανώνυμης εταιρείας έχει ληφθεί και πριν από την ημερομηνία αυτή.

## **Άρθρο 18**

### **Φορολογία μερισμάτων και λοιπών εισοδημάτων**

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 18 αντικαταστάθηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε. Με τις νέες διατάξεις επιβάλλεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10% στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με οποιαδήποτε μορφή. Δηλαδή στις, εκτός μισθού, αμοιβές και ποσοστά που καταβάλλουν στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, σε διευθυντές και εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, καθώς και στα μερίσματα ή προμερίσματα που καταβάλλουν σε ημεδαπά και αλλοδαπά φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή των εν λόγω εισοδημάτων γίνεται με τη μορφή μετρητών ή μετοχών. Κατά συνέπεια, αν η διανομή μερισμάτων στους μετόχους γίνεται με τη μορφή μετοχών αντί της καταβολής μετρητών, η εταιρεία έχει υποχρέωση για παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10%. Διευκρινίζεται ότι παρακράτηση φόρου 10% ενεργείται και όταν δικαιούχος των μερισμάτων είναι το Ελληνικό Δημόσιο ή οποιοδήποτε άλλο νομικό πρόσωπο με εξαίρεση αυτά που αναφέρονται πιο κάτω.

Η ίδια υποχρέωση υπάρχει και όταν χορηγεί στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό της κέρδη με τη μορφή μετοχών, με τη διαδικασία του π.δ. 30/1988 ή οποιοδήποτε άλλο τρόπο.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 14 του άρθρου αυτού ορίζεται, ότι οι υπόψη διατάξεις έχουν εφαρμογή για διανεμόμενα κέρδη που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 1.1.2009 και μετά, συνάγεται, ότι σε παρακράτηση φόρου υπόκεινται και τα κέρδη ή αποθεματικά παρελθουσών χρήσεων, που διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται με απόφαση της γενικής συνέλευσης που λαμβάνεται από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2009 και μετά.

Στο σημείο αυτό πρέπει να επισημανθεί, ότι σύμφωνα με την 950/1977 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., που έχει γίνει αποδεκτή από τη Διοίκηση, όταν η έκτακτη γενική συνέλευση των μετόχων αποφασίζει τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση έκτακτων αποθεματικών παλαιότερων εταιρικών χρήσεων, χρόνος κήσης του εισοδήματος από τους μετόχους είναι ο χρόνος που η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων επικυρώνει, είτε ρητά είτε έμμεσα, την απόφαση της έκτακτης γενικής συνέλευσης για διανομή ή κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού αυτού (Ε. 1058/288/ΠΟΛ.13/1978). Επομένως, αν εντός του έτους 2008, μετά την τακτική γενική συνέλευση που ενέκρινε τα αποτελέσματα της διαχ. περιόδου 2007, διανεμήθηκαν (ή κεφαλαιοποιήθηκαν) με απόφαση έκτακτης γενικής συνέλευσης μερίσματα που προέρχονται από κέρδη παρελθουσών χρήσεων, αυτά υπόκεινται στην αυτοτελή φορολόγηση 10%, καθόσον χρόνος απόκτησής τους είναι ο χρόνος απόφασης από την τακτική γενική συνέλευση, που θα εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις της 31.12.2008, η οποία κατ' ανάγκη συνέρχεται από 1.1.2009 και μετά. Επειδή όμως ενδέχεται η διανομή (ή κεφαλαιοποίηση) να έχει γίνει πριν από την ψήφιση του ν. 3697/2008, δηλαδή σε χρόνο κατά τον οποίο για τις ανώνυμες εταιρείες που διένειμαν αυτά, δεν υπήρχε υποχρέωση βάσει νόμου ή διαταγής της διοίκησης, για παρακράτηση φόρου, με την παρούσα γίνεται δεκτό, ότι οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν έχουν εφαρμογή για τα μερίσματα που διανεμήθηκαν από τα κέρδη παρελθουσών χρήσεων μέχρι την προηγούμενη ημέρα από αυτή που δημοσιεύθηκε ο νόμος (δηλαδή μέχρι και 24.09.2008), καθόσον σε αντίθετη περίπτωση, ο φόρος θα έπρεπε να βαρύνει τις εταιρείες και μάλιστα χωρίς δυνατότητα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδά τους. Τα ίδια ισχύουν και για τα κέρδη παρελθουσών χρήσεων τα οποία κεφαλαιοποιήθηκαν με απόφαση έκτακτης γενικής συνέλευσης μέχρι 24.09.2008. Τα ανωτέρω θα πρέπει να επιβεβαιώνονται και με επίσημα στοιχεία (τήρηση των διατυπώσεων δημοσιότητας που προβλέπονται από τον Κ.Ν. 2190/1920, όπως δημοσίευση της πρόσκλησης στο τεύχος ΑΕ και ΕΠΕ, σε πολιτική ή οικονομική εφημερίδα, επίδοση της πρόσκλησης με συστημένη επιστολή, υποβολή πρακτικών στη νομαρχία κλπ.).

Επίσης, όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω δεν έχουν εφαρμογή για κεφαλαιοποιήσεις αποθεματικού υπέρ το άρτιον, καθόσον ο νόμος αναφέρεται ρητά σε αποθεματικά που

προέρχονται από κέρδη, ενώ όπως είναι γνωστό, η κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού αυτού δεν συνιστά εισόδημα για το μέτοχο.

Κατά ρητή διατύπωση των νέων διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε., παρακράτηση φόρου 10% πρέπει να ενεργείται και στα προμερίσματα που διανέμουν οι ανώνυμες εταιρείες σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της νέας παραγράφου ορίζεται, ότι με την παρακράτηση του φόρου 10% στα εισοδήματα που αναφέρονται πιο πάνω εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα εισοδήματα αυτά. Διευκρινίζεται ότι, παρά το γεγονός ότι με την υπόψη παρακράτηση επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του δικαιούχου για τα μερίσματα που εισπράττει, όταν δικαιούχος αυτών είναι νομικό πρόσωπο της παρ. 1 του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε., αυτά εξακολουθούν να αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη (στη δεύτερη σελίδα του εντύπου της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος), προκειμένου για τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών της δικαιούχου ανώνυμης εταιρείας, ΕΠΕ κλπ., καθόσον για τον παρακρατηθέντα φόρο 10% έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στη συνέχεια της παρούσας (αφαίρεση από τον φόρο που παρακρατεί η ανώνυμη εταιρεία κατά την περαιτέρω διανομή).

Επίσης, με τις διατάξεις του τρίτου εδαφίου της νέας παραγράφου 1 του άρθρου 54 προβλέπεται η μη διενέργεια παρακράτησης φόρου στα μερίσματα που καταβάλλει ημεδαπή (θυγατρική) ανώνυμη εταιρεία σε μητρική της με έδρα άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με τις προϋποθέσεις του άρθρου 11 του ν. 2578/1998 (ΦΕΚ Α' 30) με τον οποίο ενσωματώθηκε στην εσωτερική μας νομοθεσία η οδηγία 90/435/ΕΟΚ (μητρικές – θυγατρικές). Η εξαίρεση αυτή από την παρακράτηση φόρου στα εν λόγω μερίσματα προβλέπεται και από τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 10 του ν. 2578/1998. Προκειμένου να μην ενεργείται παρακράτηση φόρου, θα πρέπει η αλλοδαπή εταιρεία να συμμετέχει στο κεφάλαιο της ημεδαπής για δύο τουλάχιστον συνεχή χρόνια με το κατώτερο ποσοστό που ορίζει η οδηγία 123/2003, δηλαδή 15% από την 1.1.2007 και 10% από την 1.1.2009 και μετά. Για την εφαρμογή των ανωτέρω, η διετία ολοκληρώνεται με τη συμπλήρωση 24 μηνών κατά το χρόνο έγκρισης των αποτελεσμάτων από τη γενική συνέλευση. Επίσης, η αλλοδαπή μητρική εταιρεία πρέπει να έχει υποχρεωτικά μία από τις νομικές μορφές που έχουν δηλώσει τα κράτη μέλη και περιλαμβάνονται στο παράρτημα Α1 του ν. 2578/1998 (π.χ. οι εταιρείες του γερμανικού δικαίου που αποκαλούνται "aktiengesellschaft", "gesellschaft mit beschränkter haftung", κ.α., οι εταιρείες του γαλλικού δικαίου που αποκαλούνται "societe anonyme", "societe en commandite par actions", κλπ.), να υπόκειται σε κάποιο από τους αναφερόμενους στο παράρτημα Β φόρους και να θεωρείται ότι έχει φορολογική κατοικία στο κράτος μέλος (περ. β' του άρθρου 9 του ν. 2578/1998).



Για να μην ενεργείται παρακράτηση φόρου στις πιο πάνω περιπτώσεις, είναι απαραίτητη η προσκόμιση βεβαίωσης που εκδίδεται στη χώρα, της οποίας είναι κάτοικος η μητρική εταιρεία, από ορκωτό ελεγκτή ή άλλη αρμόδια αρχή της συγκεκριμένης χώρας, από την οποία να προκύπτει ότι συντρέχουν αθροιστικά οι απαιτούμενες πιο πάνω προϋποθέσεις. Η προσκόμιση της βεβαίωσης αυτής δεν απαιτείται όταν οι μετοχές της ημεδαπής εταιρείας είναι ονομαστικές, καθόσον στην περίπτωση αυτή το ποσοστό συμμετοχής της αλλοδαπής εταιρείας και η διακύμανσή του προκύπτει από το μετοχολόγιο της ανώνυμης εταιρείας.

Διευκρινίζεται, ότι αν κατά το χρόνο λήψης της απόφασης από την τακτική γενική συνέλευση δεν έχει συμπληρωθεί η διετία, θα ενεργείται παρακράτηση φόρου 10% ή με τον μικρότερο συντελεστή που ενδεχομένως προβλέπεται από τη διμερή σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί μεταξύ της Ελλάδας και του κράτους στο οποίο εδρεύει η μητρική εταιρεία (αυξημένη τυπική ισχύς). Στη συνέχεια όμως, η αλλοδαπή εταιρεία μετά τη συμπλήρωση της οριζόμενης από το νόμο διετίας δύναται να ζητήσει την επιστροφή του παρακρατηθέντος φόρου. Στην περίπτωση αυτή, ο φόρος θα επιστρέφεται με την προϋπόθεση ότι δεν τον έχει εκπέσει από τον αναλογούντα φόρο στην αλλοδαπή. Προς τούτο θα προσκομίζεται σχετική βεβαίωση από ορκωτό ελεγκτή.

Σχετικά με τα μερίσματα που καταβάλλονται από ελληνική ανώνυμη εταιρεία αναφέρονται οι ακόλουθες ειδικές περιπτώσεις: Στη Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας – Η.Β. (ν.δ. 2732/1953) δεν υπάρχει ειδική ρύθμιση για τα μερίσματα που αποκτά κάτοικος της μίας χώρας από ανώνυμη εταιρεία κάτοικο της άλλης, αλλά από τις διατάξεις του άρθρου XIV προβλέπεται η εφαρμογή των διατάξεων της εσωτερικής μας νομοθεσίας. Δηλαδή, θα ενεργείται παρακράτηση φόρου 10%. Αντίστοιχα, από τις διατάξεις της Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας – Η.Π.Α. (ν.δ. 2548/1953) δεν αποκλείεται η παρακράτηση φόρου στα μερίσματα που καταβάλλονται σε κάτοικο ή εταιρεία Η.Π.Α. και επομένως και στα μερίσματα που καταβάλλονται σε αυτόν θα ενεργείται παρακράτηση φόρου 10%. Αναφορικά με τη Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας – Γερμανίας (α.ν. 52/1967), με βάση τις διατάξεις του άρθρου VI, τα μερίσματα μπορούν να φορολογηθούν στο συμβαλλόμενο κράτος στο οποίο είναι κάτοικος η καταβάλλουσα τα μερίσματα εταιρεία και σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού, αλλά ο επιβαλλόμενος φόρος δεν μπορεί να υπερβεί το 25% του ακαθάριστου ποσού των μερισμάτων. Επειδή όμως στην προκειμένη περίπτωση, ο συντελεστής που προβλέπει η εσωτερική μας νομοθεσία είναι ευνοϊκότερος (10%), θα εφαρμόζεται αυτός.

Αν τα μερίσματα καταβάλλονται σε μητρική εταιρεία με έδρα στην Ε.Ε., όπως συμβαίνει και με την πιο πάνω περίπτωση της Γερμανίας τα ανωτέρω ισχύουν με την επιφύλαξη των διατάξεων του ν. 2578/1998, όπως αναλύθηκαν πιο πάνω.

Παρακράτηση φόρου δεν θα ενεργείται και στα μερίσματα που εμπíπτουν στις διατάξεις του ν. 27/1975 λόγω της αυξημένης τυπικής ισχύος του. Δηλαδή, στα μερίσματα που

διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες από την εκμετάλλευση πλοίων στα οποία επιβάλλεται ο οριζόμενος από τις διατάξεις του νόμου αυτού φόρος και εισφορά (άρθρο 2 του ν. 27/1975).

Επίσης, παρακράτηση φόρου δεν πρέπει να ενεργείται ούτε όταν δικαιούχος των μερισμάτων είναι νομικό πρόσωπο που απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος βάσει ειδικής διάταξης νόμου στην οποία αναφέρεται ότι η παρεχόμενη απαλλαγή ισχύει και για οποιοδήποτε φόρο ήθελε επιβληθεί μελλοντικά (Μουσείο Μπενάκη ν. 4599/1930, άρθρο 11, Ίδρυμα Κωνσταντίνου Γ. Καραμανλή ν. 1882/1990, ν. 2610/1986, ν. 4599/1930, Μουσείο Γουλανδρή Φυσικής Ιστορίας ν. 2065/1992, κ.α.). Για το σκοπό αυτό, το ενδιαφερόμενο νομικό πρόσωπο πρέπει να θέτει υπόψη της εταιρείας, μέχρι το χρόνο παρακράτησης που ισχύει κατά περίπτωση, τις σχετικές διατάξεις περί απαλλαγής, προκειμένου να αποφεύγεται η παρακράτηση. Αν δεν ενημερωθεί έγκαιρα η ανώνυμη εταιρεία, αυτή υποχρεούται να προβεί σε παρακράτηση φόρου 10% επί των μερισμάτων και στη συνέχεια το νομικό πρόσωπο θα δηλώσει, με βάση τη βεβαίωση που θα του χορηγηθεί, τον παρακρατηθέντα φόρο προκειμένου να του επιστραφεί.

Με τις διατάξεις του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε., όπως ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις του παρόντος ορίζεται, ότι αν στα καθαρά κέρδη ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας περιλαμβάνονται και μερίσματα από συμμετοχή της σε άλλες ανώνυμες εταιρείες, για τα οποία έχει παρακρατηθεί φόρος 10%, σε περίπτωση διανομής κερδών, αφαιρείται από το φόρο που υποχρεούται να καταβάλλει για τα διανεμόμενα κέρδη με τη δήλωση που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε., το μέρος του ήδη παρακρατηθέντος φόρου που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη, τα οποία προέρχονται από τα μερίσματα αυτά.

Για παράδειγμα, ανώνυμη εταιρεία με κέρδη ισολογισμού 10.000.000 ευρώ διανέμει μερίσματα 4.000.000 ευρώ. Η εν λόγω εταιρεία είχε εμφανίσει στα ακαθάριστα έσοδα της υπόψη χρήσης 2.000.000 ευρώ από μερίσματα συμμετοχών, για τα οποία της παρακρατήθηκε φόρος 200.000 ευρώ. Με βάση όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, στα διανεμόμενα μερίσματα περιλαμβάνονται και μερίσματα συμμετοχών ύψους 800.000 ευρώ

$(\frac{2.000.000 \times 4.000.000}{10.000.000})$ . Επομένως, από το φόρο των 400.000 ευρώ  $(4.000.000 \times 10\%)$

που αντιστοιχεί στα διανεμόμενα μερίσματα αφαιρείται το ποσό των 80.000 ευρώ που αναλογεί στα μερίσματα που εισέπραξε και στο δημόσιο αποδίδεται η προκύπτουσα διαφορά των 320.000 ευρώ  $(400.000 - 80.000)$ . Περαιτέρω, το ποσό των ληφθέντων μερισμάτων που δεν διανεμήθηκε, δηλ. 1.200.000 ευρώ  $(2.000.000 - 800.000)$  θα εμφανισθεί σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού και κατά τη διανομή ή κεφαλαιοποίησή του οφείλεται φόρος 10%, αλλά επειδή πρέπει βάσει νόμου να αφαιρεθεί το ποσό φόρου που έχει ήδη παρακρατηθεί, τελικά δεν προκύπτει ποσό φόρου για απόδοση στο δημόσιο (δήλωση όμως υποβάλλεται).

2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού προστέθηκε στο άρθρο 54 του Κ.Φ.Ε. καινούρια παράγραφος 3 και οι υφιστάμενες 3, 4, 5 και 6 αναριθμήθηκαν σε 4, 5, 6 και 7, αντίστοιχα. Με βάση τη νέα παράγραφο 3, στα μερίσματα που εισπράττουν φυσικά πρόσωπα κάτοικοι Ελλάδος από ανώνυμες εταιρείες της αλλοδαπής ενεργείται από τη μεσολαβούσα τράπεζα παρακράτηση φόρου δέκα τοις εκατό (10%) με την οποία εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα, ενώ με τις προϊσχύσασες διατάξεις γινόταν παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20% και στη συνέχεια, ο φόρος αυτός εξεπιπτε από τον αναλογούντα, λόγω της υπαγωγής των υπόψη εισοδημάτων σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις.

Επειδή τα φυσικά πρόσωπα που εισπράττουν μερίσματα από την αλλοδαπή στερούνται της δυνατότητας να εκπέσουν το φόρο που ενδεχόμενα έχει αποδοθεί σε αυτή (λόγω εξάντλησης της φορολογικής υποχρέωσης με την παρακράτηση του φόρου 10%) και για λόγους ενιαίας αντιμετώπισης με τους τόκους αλλοδαπής προέλευσης, με την παρούσα γίνεται δεκτό, ότι και στην περίπτωση αυτή θα έχουν εφαρμογή όσα αναφέρονται στην 1027178/10254/Β0012/ΠΟΛ.1052/15.3.2007 διαταγή. Δηλαδή, για την αποφυγή καταβολής φόρου 10% και επί του φόρου που έχει καταβληθεί στην αλλοδαπή (διπλή φορολογία), η παρακράτηση 10% θα ενεργείται από τις μεσολαβούσες τράπεζες στο καθαρό ποσό που εισάγεται από την αλλοδαπή, δηλαδή σε αυτό που προκύπτει μετά την αφαίρεση του ποσού φόρου που τυχόν καταβλήθηκε σε αυτή.

Λαμβάνοντας υπόψη ότι ο μέτοχος αλλοδαπής εταιρείας ενδέχεται να εισπράξει τα μερίσματα στην αλλοδαπή και το προϊόν της είσπραξης να παραμείνει στο εξωτερικό, γίνεται δεκτό με την παρούσα ότι, στις περιπτώσεις αυτές, ο δικαιούχος του εισοδήματος, φυσικό πρόσωπο κάτοικος Ελλάδος, πρέπει να αποδίδει ο ίδιος τον οφειλόμενο φόρο 10% 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 καταθετικού λογαριασμού. Ο δικαιούχος των μερισμάτων θα πρέπει να προσκομίζει βεβαίωση ορκωτού ελεγκτή της χώρας, της οποίας είναι κάτοικος η καταβάλλουσα τα μερίσματα εταιρεία ή άλλης αρμόδιας αρχής της συγκεκριμένης χώρας, από την οποία να προκύπτει το ποσό των μερισμάτων, το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε και ο χρόνος καταβολής των μερισμάτων. Μετά την υιοθέτηση της διαδικασίας αυτής για τα μερίσματα που εισπράττει στην αλλοδαπή φυσικό πρόσωπο, κάτοικος Ελλάδος, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι αυτή θα εφαρμόζεται και για τόκους από αποταμιεύσεις που αποκτούν φυσικά πρόσωπα κάτοικοι Ελλάδος, όταν το προϊόν της είσπραξης παραμένει στο εξωτερικό, καθόσον και στην περίπτωση αυτή ισχύει η αυτοτελής φορολόγηση με 10% και παράλληλα είναι ενδεχόμενο να έχει παρακρατηθεί φόρος στην αλλοδαπή για τους τόκους αυτούς. Δηλαδή, ο δικαιούχος των τόκων θα αποδίδει ο ίδιος τον οφειλόμενο φόρο 10% εφάπαξ με την υποβολή δήλωσης στη Δ.Ο.Υ. στην οποία υπάγεται

μέσα στον επόμενο από την καταβολή ή την πίστωση των τόκων μήνα, προσκομίζοντας και το πρωτότυπο αποδεικτικό της αλλοδαπής τράπεζας, από το οποίο θα προκύπτει το ποσό των τόκων που καταβλήθηκε σε αυτόν ή με το οποίο πιστώθηκε ο λογαριασμός του στην αλλοδαπή, ο φόρος που έχει παρακρατηθεί και ο χρόνος καταβολής ή πίστωσης.

Διευκρινίζεται ότι, όταν δικαιούχοι των υπόψη μερισμάτων είναι νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 (Α.Ε., Ε.Π.Ε., δημόσιες επιχειρήσεις, νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κλπ.) εξακολουθεί να ισχύει η υποχρέωση για παρακράτηση φόρου 20% έναντι του οφειλόμενου με τις γενικές διατάξεις φόρου εισοδήματος, εκτός αν υπάρχει σχέση μητρικής – θυγατρικής, όπως αυτή αναλύθηκε πιο πάνω.

Σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου αυτού, τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για τα μερίσματα αλλοδαπής που εισπράττονται από 1/1/2009 και μετά.

3. Με την παράγραφο 4 του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκαν τα τέσσερα τελευταία εδάφια της παραγράφου 5 (όπως αναριθμήθηκε) του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε. Με τις νέες διατάξεις ορίζεται, ότι στις αμοιβές μελών Διοικητικού Συμβουλίου και τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές, που καταβάλλονται από 1.1.2009 και μετά και εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις των περ. α', β' και γ' της παρ.6 του άρθρου 105, από τα ακαθάριστα έσοδα της ανώνυμης εταιρείας, καθώς και στα εισοδήματα των παρ. 2 (ποσό που λαμβάνουν οι κάτοχοι ιδρυτικών τίτλων ανώνυμης εταιρείας 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.), πρέπει να παρακρατείται φόρος με συντελεστή τριάντα πέντε τοις εκατό (35%), ενώ με τις προϊσχύσασες διατάξεις ενεργείτο παρακράτηση με 25%. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα εισοδήματα αυτά, όπως ίσχυε και προηγουμένως.

Με βάση την παρ. 5 του άρθρου αυτού, ο αυξημένος συντελεστής παρακράτησης φόρου 35% εφαρμόζεται για τα πιο πάνω εισοδήματα που καταβάλλονται από 1/1/2009 και μετά.

4. Με την παρ. 6 του άρθρου αυτού προστέθηκε στην παρ. 6 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε. νέα περίπτωση ζ' με βάση την οποία, ειδικά για τα εισοδήματα που αναφέρονται στην παρ. 1 (μερίσματα, προμερίσματα, αμοιβές εργατοϋπαλληλικού προσωπικού, κλπ.), η παρακράτηση φόρου ενεργείται κατά την καταβολή ή την εγγραφή των εισοδημάτων αυτών σε πίστωση των δικαιούχων και σε κάθε περίπτωση όχι αργότερα από ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τη γενική συνέλευση των μετόχων και ο παρακρατηθείς φόρος αποδίδεται με την υποβολή δήλωσης στο δημόσιο εφάπαξ, εντός του επόμενου μήνα από αυτόν εντός του οποίου έγινε η παρακράτηση. Σε περίπτωση που διανέμονται μερίσματα από κέρδη προηγουμένων χρήσεων, η παρακράτηση φόρου ενεργείται μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της σχετικής απόφασης από τη γενική συνέλευση των μετόχων. Ο παρακρατηθείς φόρος

αποδίδεται με την υποβολή δήλωσης στο δημόσιο εφάπαξ εντός του επόμενου μήνα από αυτόν εντός του οποίου έγινε η παρακράτηση.

Από τις πιο πάνω διατάξεις συνάγεται, ότι όταν διανέμονται προμερίσματα, η παρακράτηση φόρου πρέπει να ενεργείται κατά την καταβολή ή πίστωση και στη συνέχεια να αποδίδεται εφάπαξ εντός του επόμενου από την παρακράτηση μήνα. Ειδικά, για τα προμερίσματα που διανεμήθηκαν εντός του έτους 2008, για τα οποία οι επιχειρήσεις δεν προέβησαν σε παρακράτηση φόρου ελλείψει σχετικής διάταξης νόμου και περαιτέρω, επειδή τα προμερίσματα αυτά προκαταβλήθηκαν έναντι των μερισμάτων της χρήσης 2008, η διανομή των οποίων θα εγκριθεί εντός του έτους 2009 (χρόνος απόκτησης), με την παρούσα γίνεται δεκτό, ότι η απόδοση του φόρου θα γίνει εντός της προθεσμίας για την απόδοση του φόρου του οριστικού μερίσματος. Επομένως, με τη δήλωση φόρου απόδοσης μερισμάτων από τα κέρδη της χρήσης 2008 θα αποδοθεί στο δημόσιο ολόκληρο το ποσό φόρου που αναλογεί σε αυτά. Τα ανωτέρω ισχύουν και για τα κέρδη παρελθουσών χρήσεων, που τυχόν διανεμήθηκαν ή κεφαλαιοποιήθηκαν με απόφαση έκτακτης γενικής συνέλευσης εντός του έτους 2008.

5. Με την περίπτωση α' της παραγράφου 7 (όπως αναριθμήθηκε) του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε, για τα εισοδήματα των περιπτώσεων α', β', γ' και ζ' της προηγούμενης παραγράφου ορίζεται, ότι υπόχρεη για την παρακράτηση είναι η ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία που τα καταβάλλει.

6. Με τη διάταξη της νέας περίπτωσης β' της παραγράφου 7 (όπως αναριθμήθηκε) του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε, ορίζεται ότι για τα μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης υπόχρεος για την απόδοση του φόρου είναι αυτός που ενεργεί στην Ελλάδα την εξαργύρωση ή την καταβολή τους. Όπως προαναφέρθηκε, για τα μερίσματα που καταβάλλονται στην αλλοδαπή, αρμόδιο για την απόδοση είναι το ίδιο το φυσικό πρόσωπο.

7. Με την παράγραφο 9 του άρθρου αυτού αυξήθηκε από 25% σε 35% ο συντελεστής παρακράτησης φόρου στους μισθούς που καταβάλλουν οι ανώνυμες εταιρείες στα μέλη του δ.σ. για τις υπηρεσίες που παρέχουν βάσει ειδικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας ή εντολής, εφόσον για τις υπηρεσίες αυτές τα μέλη είναι ασφαλισμένα σε οποιοδήποτε ασφαλιστικό ταμείο πλην του Ι.Κ.Α. Αντίθετα, για τους αντίστοιχους μισθούς που καταβάλλουν οι Ε.Π.Ε. εξακολουθεί να ισχύει η παρακράτηση με συντελεστή 25%. Ο αυξημένος συντελεστής έχει εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 10 του άρθρου αυτού για μισθούς που καταβάλλονται από 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2009 και μετά.

8. Με την παράγραφο 11 του άρθρου αυτού προστέθηκε νέο εδάφιο μετά το έβδομο εδάφιο της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 99 του Κ.Φ.Ε. Με τη νέα διάταξη ορίζεται, ότι πέραν του φόρου εισοδήματος που οφείλεται στις περιπτώσεις που αναφέρονται στα δύο προηγούμενα εδάφια, στα κέρδη που διανέμονται από την ανώνυμη εταιρεία ενεργείται και παρακράτηση φόρου σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 54 του

παρόντος. Η ρύθμιση αυτή έγινε για λόγους νομοτεχνικής τακτοποίησης μετά την τροποποίηση του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε., όπως αναλύθηκε πιο πάνω. Για τους ίδιους λόγους, με την παράγραφο 12 τροποποιήθηκε η παράγραφος 4 του άρθρου 106 και με την παράγραφο 13 αντικαταστάθηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 114 του ΚΦΕ.

Επισημαίνεται, ότι οι συνεταιρισμοί και οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης εξακολουθούν να μην προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου για τα κέρδη που διανέμουν, αλλά με την καταβολή του οριζόμενου, από το άρθρο 109, φόρου εισοδήματος, επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και για τα κέρδη αυτά. Δηλαδή, για τα νομικά πρόσωπα αυτά εξακολουθούν να ισχύουν όσα ίσχυαν και πριν από την έναρξη ισχύος του ν. 3697/2008.

## **Άρθρο 19**

### **Μείωση συντελεστών φόρου και αύξηση συντελεστών προκαταβολής φόρου εισοδήματος**

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού, αντικαταστάθηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 109 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Με τις νέες διατάξεις, μειώνεται σταδιακά κατά μία ποσοστιαία μονάδα ανά διαχειριστική περίοδο από είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) που ισχύει σήμερα, σε είκοσι τοις εκατό (20%) μέχρι το 2014, ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος των κερδών των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994), δηλαδή των ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών, των ημεδαπών εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, των συνεταιρισμών και των ενώσεών τους, των δημόσιων, δημοτικών και κοινοτικών επιχειρήσεων και εκμεταλλεύσεων κερδοσκοπικού χαρακτήρα, καθώς και των αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών.

#### Ειδικότερα:

α) Για τα κέρδη των πιο πάνω νομικών προσώπων, που προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2009 και ανεξάρτητα από το (νόμιμο) χρόνο λήξης της διαχειριστικής περιόδου, ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος είναι είκοσι πέντε τοις εκατό (25%).

β) Για τα κέρδη των νομικών αυτών προσώπων, τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1/1/2010 έως την 31/12/2010 και ανεξάρτητα από το (νόμιμο) χρόνο λήξης της διαχειριστικής περιόδου, ο συντελεστής φορολογίας είναι είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%).

γ) Για τα κέρδη, τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1/1/2011 έως την 31/12/2011 και ανεξάρτητα από το (νόμιμο) χρόνο λήξης της διαχειριστικής περιόδου, ο συντελεστής φορολογίας είναι είκοσι τρία τοις εκατό (23%).

δ) Για τα κέρδη, τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1/1/2012 έως την 31/12/2012 και ανεξάρτητα από το (νόμιμο) χρόνο λήξης της διαχειριστικής περιόδου, ο συντελεστής φορολογίας είναι είκοσι δύο τοις εκατό (22%).

ε) Για τα κέρδη, τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1/1/2013 έως την 31/12/2013 και ανεξάρτητα από το (νόμιμο) χρόνο λήξης, ο συντελεστής φορολογίας είναι είκοσι ένα τοις εκατό (21%).

στ) Για τα κέρδη των υπόψη νομικών προσώπων, τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1/1/2014 και μετά, ο συντελεστής φορολογίας είναι είκοσι τοις εκατό (20%).

2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, αντικαταστάθηκε η παράγραφος 2 του άρθρου 109 του Κ.Φ.Ε. με την οποία μειώνεται σταδιακά, κατά μία μονάδα ανά έτος, από είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) που ισχύει σήμερα σε είκοσι (20%), ο συντελεστής φορολόγησης των εισοδημάτων που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα ΜΗ κερδοσκοπικού χαρακτήρα (δηλαδή των ημεδαπών και αλλοδαπών νομικών προσώπων, δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα), ως ακολούθως:

α) για τα οικονομικά έτη 2009 και 2010, είκοσι πέντε τοις εκατό (25%)

β) για το οικονομικό έτος 2011, είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%)

γ) για το οικονομικό έτος 2012, είκοσι τρία τοις εκατό (23%)

δ) για το οικονομικό έτος 2013, είκοσι δύο τοις εκατό (22%)

ε) για το οικονομικό έτος 2014, είκοσι ένα τοις εκατό (21%)

στ) για το οικονομικό έτος 2015 και επόμενα, σε είκοσι τοις εκατό (20%).

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού αυξήθηκε από εξήντα πέντε τοις εκατό (65%) σε ογδόντα τοις εκατό (80%) το ποσοστό της προκαταβολής φόρου εισοδήματος, που βεβαιώνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 111 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και λοιπά νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του ν.2238/1994 (κερδοσκοπικού χαρακτήρα).

Υπενθυμίζεται ότι με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 26 του ν.3634/2008 (ΦΕΚ Α'9) είχε αυξηθεί από 80% σε 100% το ποσοστό της προκαταβολής μόνο για τις ημεδαπές ανώνυμες τραπεζικές εταιρείες και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών για τις

δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2008 και μετά. Τέλος, για τη βεβαιούμενη σε βάρος των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα προκαταβολή, δεν επέρχεται καμία μεταβολή και εξακολουθεί να ισχύει το ποσοστό πενήντα πέντε τοις εκατό (55%).

Η αυξημένη προκαταβολή ισχύει σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου αυτού για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 και μετά.

## **Άρθρο 20**

### **Φορολογία μερισμάτων που εισπράττουν τα αμοιβαία κεφάλαια , οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου κλπ.**

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τροποποιείται και το υφιστάμενο ειδικό καθεστώς που διέπει τη φορολογία των αμοιβαίων κεφαλαίων, των εταιρειών επενδύσεων χαρτοφυλακίου καθώς και των αντιστοίχων ακίνητης περιουσίας λόγω της επιβολής φόρου 10% επί των μερισμάτων που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και επί της υπεραξίας που προκύπτει κατά την πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑ ή αλλοδαπά χρηματιστήρια με τις τροποποιούμενες διατάξεις. Ειδικότερα:

1. Με την παράγραφο 1 προστέθηκε νέο εδάφιο στο τέλος του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 33 του ν.3283/2004(ΦΕΚ 210 Α') σχετικά με τη φορολογία των εισοδημάτων που αποκτούν από κινητές αξίες τα αμοιβαία κεφάλαια. Με τις νέες διατάξεις προβλέπεται, η έκπτωση του φόρου 10% που παρακρατήθηκε στα μερίσματα που απέκτησε μέσα στη διαχειριστική περίοδο το αμοιβαίο κεφάλαιο, καθώς και στα κέρδη που πραγματοποίησε από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑ μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο, από το ποσό του φόρου που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 33 του ν.3283/2004 (συντελεστής 10% επί του εκάστοτε ισχύοντος επιτοκίου παρέμβασης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας –επιτοκίου αναφοράς)

Η έκπτωση αυτή ενεργείται με τη δήλωση που υποβάλλεται το μήνα Ιούλιο από την ΑΕΔΑΚ και σε περίπτωση που προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο, μεταφέρεται για συμψηφισμό από τη δήλωση του μηνός Ιανουαρίου του επόμενου έτους κοκ.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή από τις δηλώσεις που υποβάλλονται από τον Ιούλιο 2009 και μετά.

2. Με την παράγραφο 2 προστέθηκε νέο εδάφιο στο τέλος του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 39 του ν.3371/2005 (ΦΕΚ Α' 178) σχετικά με τη φορολογία των εισοδημάτων από κινητές αξίες που αποκτούν οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου. Με τις νέες διατάξεις προβλέπεται, η έκπτωση του φόρου 10% που παρακρατήθηκε σε βάρος της



εταιρείας επενδύσεων χαρτοφυλακίου στα μερίσματα που απέκτησε μέσα στη διαχειριστική περίοδο, καθώς και στα κέρδη που πραγματοποίησε από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑ μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο, από το ποσό του φόρου που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων της παρ.3 του άρθρου 39 του ν.3371/2005(συντελεστής 10% επί του εκάστοτε ισχύοντος επιτοκίου παρέμβασης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας –επιτοκίου αναφοράς προσαυξανομένου κατά μία (1) ποσοστιαία μονάδα και υπολογίζεται επί του εξαμηνιαίου μέσου όρου των επενδύσεων τους, πλέον διαθεσίμων σε τρέχουσες τιμές).

Η έκπτωση αυτή ενεργείται με τη δήλωση που υποβάλλεται το μήνα Ιούλιο από την εταιρεία επενδύσεων χαρτοφυλακίου και σε περίπτωση που προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο, μεταφέρεται για συμψηφισμό από τη δήλωση του μηνός Ιανουαρίου του επόμενου έτους κοκ.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή από τις δηλώσεις που υποβάλλονται από τον Ιούλιο 2009 και μετά.

3. Με την παράγραφο 3 προστέθηκε νέο εδάφιο στο τέλος του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 31 του ν.2778/1999 (ΦΕΚ Α' 295) σχετικά με τη φορολογία των εισοδημάτων από κινητές αξίες που αποκτούν οι εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία. Με τις νέες διατάξεις προβλέπεται η έκπτωση του φόρου 10% που παρακρατήθηκε σε βάρος της εταιρείας επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία στα μερίσματα που απέκτησε μέσα στη διαχειριστική περίοδο, καθώς και στα κέρδη που πραγματοποίησε από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑ μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο, από το ποσό του φόρου που προκύπτει από την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 31 του ν.2778/1999 (συντελεστής 10% επί του εκάστοτε ισχύοντος επιτοκίου παρέμβασης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας –επιτοκίου αναφοράς προσαυξανομένου κατά μία (1) ποσοστιαία μονάδα και υπολογίζεται επί του εξαμηνιαίου μέσου όρου των επενδύσεων τους, πλέον διαθεσίμων σε τρέχουσες τιμές). Η έκπτωση αυτή ενεργείται με τη δήλωση που υποβάλλεται το μήνα Ιούλιο από την Εταιρεία Επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία και σε περίπτωση που προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο, μεταφέρεται για συμψηφισμό από τη δήλωση του μηνός Ιανουαρίου του επόμενου έτους κοκ.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή από τις δηλώσεις που υποβάλλονται από τον Ιούλιο 2009 και μετά.

4. Με την παράγραφο 4 λόγω των πιο πάνω τροποποιήσεων στον Κ.Φ.Ε, και αντιστοίχως στη φορολογία των εταιρειών επενδύσεων χαρτοφυλακίου και εταιρειών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία, προστίθεται νέο εδάφιο στο τέλος της παραγράφου 3 του άρθρου 39 του ν.3371/2005 και της παραγράφου 3 του άρθρου 31 του ν.2778/1999. Με τις νέες διατάξεις ορίζεται, ότι για τα διανεμόμενα μερίσματα στους μετόχους των εταιρειών επενδύσεων χαρτοφυλακίου και εταιρειών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία, δεν θα έχουν εφαρμογή οι

διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε. Δηλαδή, για τα ανωτέρω εισοδήματα δεν θα ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10%.

## **Άρθρο 21**

### **Κατάργηση φόρου σε πωλήσεις μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α. ή σε αλλοδαπά χρηματιστήρια**

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού επιβάλλεται φόρος συναλλαγών 1,5% στις εξωχρηματιστηριακές συναλλαγές, καθώς και στις συναλλαγές που πραγματοποιούνται μέσω πολυμερούς μηχανισμού διαπραγματεύσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του ν.2579/1998 και της παραγράφου 2 του άρθρου 27 του ν.2703/1999. Με βάση την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού και τη σχετική «τροπολογία» που έχει κατατεθεί, οι παραπάνω διατάξεις δεν έχουν εφαρμογή για πωλήσεις μετοχών που προέρχονται από αγορές που πραγματοποιούνται από 1 Απριλίου 2009 και μετά.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο φόρος 1,5% επιβάλλεται επί της αξίας των εισηγμένων στο ΧΑ μετοχών που μεταβιβάζονται από τη δημοσίευση του νόμου (25.9.2008 και μετά) μέσω εξωχρηματιστηριακών συναλλαγών ή μέσω μηχανισμού πολυμερούς διαπραγμάτευσης, όταν αυτές έχουν αποκτηθεί πριν από την 1<sup>η</sup> Απριλίου 2009.

2. Οι εξωχρηματιστηριακές συναλλαγές προβλέπονται από τους διάφορους Κανονισμούς του Χ.Α. (Κανονισμός Εκκαθάρισης και Διακανονισμού Χρηματιστηριακών Συναλλαγών επί Αϋλων Αξιών, Κανονισμός Λειτουργίας του Συστήματος Λειτουργίας Άυλων Τίτλων, κλπ.). Επειδή και στην περίπτωση αυτή η Ε.Χ.Α.Ε. υποχρεούται να αποδίδει στο Δημόσιο το φόρο, θα έχουν εφαρμογή, κατά περίπτωση, τα ακόλουθα:

(α) Για τις συναλλαγές που διακανονίζονται εκτός οργανωμένων αγορών και μέσω Πολυμερούς Μηχανισμού Διαπραγματεύσεων κατ' εντολή Χειριστών του Σ.Α.Τ, οι οποίοι είτε είναι μέλη του Χ.Α. (χρηματιστηριακές εταιρείες) είτε θεματοφύλακες - τράπεζες, όπως προβλέπεται από τον «Κανονισμό Εκκαθάρισης και Διακανονισμού Χρηματιστηριακών Συναλλαγών επί Άυλων Αξιών», ο φόρος 1,5% θα υπολογίζεται επί της αξίας μεταβίβασης, όπως αυτή δηλώνεται από τους χειριστές του Σ.Α.Τ. που εισάγουν σε αυτό τις εντολές διακανονισμού των εν λόγω συναλλαγών. Σε περίπτωση που δεν δηλώνεται αξία μεταβίβασης ή αυτή που δηλώνεται είναι μηδενική, τότε ως αξία μεταβίβασης θα λαμβάνεται το γινόμενο της τιμής κλεισίματος της μετοχής στο Χ.Α. κατά την ημερομηνία συναλλαγής επί του αριθμού των μεταβιβαζόμενων μετοχών.

(β) Για τις εξωχρηματιστηριακές μεταβιβάσεις κατ' εντολή επενδυτών που διενεργούνται σύμφωνα με το άρθρο 46 του «Κανονισμού λειτουργίας του Συστήματος Λειτουργίας Άυλων Τίτλων» (χωρίς μεσολάβηση των Γενικών Χειριστών) ο φόρος υπολογίζεται επί της αξίας

μεταβίβασης, που ως τέτοια λαμβάνεται η μεγαλύτερη μεταξύ αυτής που αναφέρεται στη σχετική σύμβαση μεταβίβασης που υποβάλλεται στην Ε.Χ.Α.Ε. και αυτής που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό της τιμής κλεισίματος της μετοχής στο Χ.Α., κατά την προηγούμενη ημέρα από την κατάθεση της σχετικής αίτησης στην Ε.Χ.Α.Ε., επί του αριθμού των μετοχών που μεταβιβάζονται. Η Ε.Χ.Α.Ε. θα εισπράττει τον προκύπτοντα φόρο από τον πωλητή την ημέρα κατάθεσης της αίτησης.

(γ) Για τις λοιπές περιπτώσεις εξωχρηματιστηριακών συναλλαγών ο φόρος συναλλαγών θα υπολογίζεται όπως και στις πιο πάνω περιπτώσεις (α) και (β) και θα καταβάλλεται στην Ε.Χ.Α.Ε. είτε από τους Χειριστές των πωλητών είτε από τον ανάδοχο της εταιρικής πράξης σε περιπτώσεις δημοσίων προτάσεων, εξαγοράς κλπ. την επόμενη εργάσιμη ημέρα.

Η απόδοση του οφειλόμενου φόρου 1,5% γίνεται, σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν.2579/1998, στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕΕ Αθηνών με δήλωση που θα υποβάλλεται μέχρι το τέλος του πρώτου δεκαπενθημέρου του επόμενου μήνα από το μήνα που διενεργήθηκαν οι πιο πάνω συναλλαγές.

**Ο ΥΦΥΠΟΥΡΓΟΣ  
ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΑΝΤΩΝΙΟΣ ΜΠΕΖΑΣ**