

Αθήνα, 27 Ιουλίου 2011

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ
ΚΑΙ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛ. ΕΙΣΟΔ/ΤΟΣ (Δ12)
ΤΜΗΜΑ: Β'

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδικας : 101 84 Αθήνα
Πληροφορίες : Α. Μαλιάγκα, Φ. Φανάρα
Τηλέφωνο : 210 3375375
ΦΑΞ : 210 3375001

ΠΟΛ 1161

ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση άρθρων του ν.3943/2011 (ΦΕΚ Α'66).

Σας κοινοποιούμε τα άρθρα 15, 17, 18, 19 και 21 (παράγραφοι 12, 14, 17 και 19) και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Άρθρο 15

Εταιρικά ομόλογα και ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού τροποποιήθηκε η παράγραφος 8 του άρθρου 12 του ν. 2238/1994, σχετικά με την απόδοση του φόρου που παρακρατείται κατά το χρόνο λήξης των ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή της εξαργύρωσης του τοκομεριδίου τους. Με τις νέες διατάξεις προβλέπεται, ότι όταν έχει προηγηθεί μεταβίβαση του τίτλου ή τοκομεριδίου αυτού πριν από τη λήξη, με το φόρο που παρακρατείται κατά το χρόνο της εξαργύρωσης του τοκομεριδίου ή κατά τη λήξη του ομολόγου και αναλογεί στο χρονικό διάστημα που μεσολαβεί από την τελευταία μεταβίβαση μέχρι το χρόνο εξαργύρωσης, δεν πιστώνεται ο τηρούμενος στην Τράπεζα της Ελλάδος οικείος λογαριασμός του Ελληνικού Δημοσίου, όπως συμβαίνει στις λοιπές περιπτώσεις που δεν έχουν λάβει χώρα ενδιάμεσες μεταβιβάσεις του τίτλου, αλλά ο φόρος αυτός αποδίδεται με δήλωση της δικαιούχου τράπεζας ή αυτής που μεσολαβεί για λογαριασμό τρίτου, μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση μήνα, στη Δ.Ο.Υ. που ανήκει.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 προβλέπεται, ότι οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 10 του ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58) δεν έχουν εφαρμογή για τις ομολογίες που εκδίδουν στην ημεδαπή επιχειρήσεις που εδρεύουν στην Ελλάδα. Δηλαδή, με βάση τις νέες διατάξεις δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου 10% στους τόκους που έχουν καταστεί δεδουλευμένοι κατά τη μεταβίβαση των τίτλων αυτών ή των τοκομεριδίων τους πριν από τη λήξη. Κατά συνέπεια, παρακράτηση φόρου 10% προκειμένου για τα εταιρικά ομόλογα, ενεργείται μόνο κατά τη λήξη αυτών ή κατά την εξαργύρωση των τοκομεριδίων τους και όχι στις ενδιάμεσες μεταβιβάσεις των τίτλων αυτών, όμως συμβαίνει με τα ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου. Υπόχρεος δε σε παρακράτηση φόρου εξακολουθεί να είναι η εκδότρια εταιρία.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 ορίζεται, ότι τα αναφερόμενα στις προηγούμενες παραγράφους έχουν εφαρμογή για μεταβιβάσεις τίτλων που διενεργούνται από τις 23 Μαΐου 2010 και μετά, δηλαδή αναδρομικά, αρχής γενομένης από την έναρξη ισχύος του ν. 3842/2010.

Άρθρο 17

Δαπάνες επιχειρήσεων

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 17 του νόμου αυτού προστέθηκε καινούργιο εδάφιο μετά το δέκατο πέμπτο εδάφιο της υποπερίπτωσης γγ' της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. Με βάση τις νέες διατάξεις, οι δωρεές χρηματικών ποσών που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις σε αθλητικά σωματεία δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τους. Η τροποποίηση αυτή έγινε για νομοτεχνικούς λόγους και όπως αναφέρεται στην ΠΟΛ.1135/4.10.2010 ερμηνευτική εγκύκλιο του ν.3842/2010 (ΦΕΚ Α'66), η μη αναγνώριση των πιο πάνω δωρεών ισχύει για κέρδη ισολογισμών που κλείνουν με 31 Δεκεμβρίου 2010 και μετά.

2. Με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου τροποποιήθηκε η υποπερίπτωση δδ' της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε, που αναφέρεται στη μη αναγνώριση ως δαπάνης εκπεστέας των τόκων που καταβάλλει (ή πιστώνει) επιχείρηση σε συνδεδεμένη ημεδαπή ή αλλοδαπή επιχείρηση κατά το μέρος που τα συνολικά της δάνεια από αυτές τις επιχειρήσεις, υπερβαίνουν κατά μέσο όρο και κατά διαχειριστική περίοδο το τριπλάσιο των ιδίων κεφαλαίων της.

Με τις νέες διατάξεις εξαιρέθηκαν από την εφαρμογή των πάνω διατάξεων (υποκεφαλαιοδότηση) και οι ανώνυμες εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών (Α.Ε.Π.Ε.Υ.) του ν. 3606/2007 (ΦΕΚ Α 195). Υπενθυμίζεται, ότι η εξαίρεση αυτή ισχύει και για τις ανώνυμες εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν. 1665/1986 (ΦΕΚ Α 183), τις εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων του ν. 1905/1990 (ΦΕΚ Α 147), τις εταιρείες ειδικού σκοπού του ν. 3156/2003 (ΦΕΚ Α 157) και του ν. 3601/2007 (ΦΕΚ Α 178) με έδρα στην Ελλάδα, τις εταιρείες παροχής πιστώσεων του ν. 2937/2001 (ΦΕΚ Α 169), καθώς και για τα πιστωτικά ιδρύματα που λειτουργούν στην Ελλάδα. Με αφορμή την πιο πάνω τροποποίηση, σας παρέχουμε τις πιο κάτω διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων της υποπερίπτωση δδ' της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε.

Για τις επιχειρήσεις που δημοσιεύουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα ΔΛΠ και ανεξάρτητα από τον τρόπο τήρησης των βιβλίων λαμβάνονται υπόψη τα ίδια κεφάλαια που προκύπτουν από την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων (από τα βιβλία που τηρούνται σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας ή από τον Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης, κατά περίπτωση), όπως έχουν διαμορφωθεί κατά την ημερομηνία κλεισίματος ισολογισμού της οικείας διαχειριστικής περιόδου, καθόσον, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 140 του κ.ν. 2190/1920, τα φορολογητέα κέρδη ή ζημίες της εταιρίας δεν επηρεάζονται από την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ12Β 1045028 ΕΞ2011/21.3.2011).

Οι τόκοι δανείων που καταβάλλει επιχείρηση σε άλλες μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις

με την εγγύηση συνδεδεμένης επιχείρησης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε, καθόσον στην περίπτωση αυτή, η δανείστρια επιχείρηση δεν είναι συνδεδεμένη. Ωστόσο, τα δάνεια αυτά συμπεριλαμβάνονται στο συνολικό ύψος δανείων το οποίο αν υπερβαίνει το τριπλάσιο των ιδίων κεφαλαίων της, έχει ως αποτέλεσμα την μη έκπτωση των τόκων που τυχόν καταβάλλει σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις, κατά το μέρος που αναλογούν στο υπερβάλλον ποσόν.

Τέλος, για τον υπολογισμό του συνολικού ύψους δανείων από συνδεδεμένες επιχειρήσεις πρέπει να λαμβάνεται ο μέσος όρος αυτών κατά διαχειριστική περίοδο όπως ορίζεται από το νόμο. Για τον υπολογισμό του μέσου όρου λαμβάνονται τα μηνιαία υπόλοιπα των λογαριασμών στους οποίους παρακολουθούνται τα δάνεια που ορίζονται στη διάταξη (Δ12Β 1045028 ΕΞ2011/21.3.2011).

3. Με την παράγραφο 7 παρατείνεται η ισχύς των τεσσάρων τελευταίων εδαφίων της περίπτωσης ια' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 μέχρι και 31 Δεκεμβρίου 2014, με τις οποίες παρέχεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, να αφαιρούν περαιτέρω και ποσοστό 50% των δαπανών αυτών που πραγματοποίησαν μέσα στη χρήση και από τα καθαρά κέρδη αυτής προκειμένου για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών (πέρα από την έκπτωση των δαπανών αυτών από τα ακαθάριστα έσοδα). Κατά τα λοιπά, εξακολουθούν να ισχύουν τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1016/7.2.2005, ερμηνευτική εγκύκλιο του ν.3296/2004, με τις διατάξεις του οποίου προστέθηκαν τα σχετικά εδάφια στο άρθρο 31 του Κ.Φ.Ε.

Άρθρο 18

Απόδοση μερισμάτων και λοιπών ποσών που παραγράφονται υπέρ του Δημοσίου σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του ν. 3943/2011.

1. Με το άρθρο 1 του ν.δ. 1195/1942, προβλέπεται, ότι «απαιτήσεις εκ τόκων, τοκομεριδίων, μερισματαποδείξεων και μερισμάτων διαπραγματεύσιμων μετοχών, ιδρυτικών τίτλων, ομολογιών και κινητών εν γένει αξιών, εκδιδόμενων υπό ημεδαπών αστικών ή εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, Συνεταιρισμών, Σωματείων, Συλλόγων και παντός εν γένει Νομικού προσώπου δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, παραγραφόμενα μετά 5ετίαν αφ' ης κατέστησαν απαιτητά κατά τας διατάξεις του άρθρου 3 του Νόμου ΑΣΜΔ της 26/30 Ιουλίου 1885 "περί των πληρωτέων τω κομιστή ανωνύμων χρεωγράφων" και του άρθρου 2 του Νόμου ΓΥΛΓ της 27/30 Νοεμβρίου 1909 "περί βραχυπροθέσμων παραγράφων" ή εντός βραχυτέρας συμβατικής αποσβεστικής προθεσμίας περιέχονται οριστικώς εις το Ελληνικόν Δημόσιον.»

Περαιτέρω, με το άρθρο 8 του ν.δ. 1195/1942, προβλέπεται ότι, για τις πιο πάνω απαιτήσεις που παραγράφονται υπέρ του Δημοσίου υπάρχει υποχρέωση εντός του μηνός Απριλίου εκάστου οικονομικού έτους για απόδοση στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ της έδρας του υπόχρεου, των δηλούμενων ως περιερχόμενα στο Δημόσιο ποσών και παράδοση των τίτλων.

Επίσης, με το άρθρο 10 του ίδιου ν.δ/τος ενώ προεβλέποντο κυρώσεις για τη μη απόδοση των οφειλόμενων ποσών, δεν προβλέπονταν κυρώσεις σε περίπτωση εκπροθέσμου αποδόσεως.

2. Ενόψει των ανωτέρω, και για λόγους απλοποίησης της απόδοσης μερισμάτων και λοιπών ποσών που παραγράφονται υπέρ του Δημοσίου, με τις διατάξεις του άρθρου αυτού θεσπίστηκε καινούργια διαδικασία για την απόδοση και επιβολή κυρώσεων. Ειδικότερα:

Με τις διατάξεις της παρ.1, προβλέπεται ότι για τις παραγραφόμενες απαιτήσεις (μερίσματα, τόκους ιδρυτικών τίτλων, ομολογιών κλπ) που περιέρχονται οριστικά στο Δημόσιο με βάση στο άρθρο 1 του ν.δ. 1195/1942 (ΦΕΚ Α'70) έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 1 και της παρ.4 του άρθρου 2 ν.2523/1997. Συνεπώς, σε περίπτωση εκπρόθεσμης ή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 1 του ν.2523/1997 και επιβάλλεται 1%, 2% και 2,5% πρόσθετος φόρος αντίστοιχα, με την καταβολή των σχετικών ποσών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

3. Με τις διατάξεις της παρ.2 του ίδιου άρθρου προβλέπεται, ότι το ποσό που βεβαιώνεται σύμφωνα με την παράγραφο 1 καταβάλλεται εφάπαξ και χωρίς δικαίωμα έκπτωσης ενώ δεν αποτελεί αντικείμενο εξωδικαστικής επίλυσης της διαφοράς.

Περαιτέρω, η άσκηση προσφυγής σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν.2717/1999) δεν αναστέλλει τη βεβαίωση και την καταβολή των ανωτέρω οφειλόμενων ποσών. Επίσης, για τα ίδια ποσά που καταβάλλονται ή βεβαιώνονται κατόπιν ελέγχου, δεν επιβάλλεται το πρόστιμο που ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν.δ.1195/1942. Οι Δ.Ο.Υ θα πρέπει να καταχωρούν τα εν λόγω ποσά στον Κωδικό Εσόδων 3919 «Απρόβλεπτα έσοδα» και στο είδος φόρου 4903.

4. Επίσης, με την παράγραφο 3 δόθηκε η δυνατότητα στους υπόχρεους να αποδώσουν, χωρίς την επιβολή κυρώσεων, μέσα στον επόμενο μήνα από τη δημοσίευση του νόμου, δηλαδή μέχρι 30.04.2011, τα οφειλόμενα ποσά (μερίσματα, τόκοι ιδρυτικών τίτλων, ομολογίες κλπ) που δεν είχαν καταβληθεί στο Δημόσιο κατά τη δημοσίευση του νόμου δηλ. την 31/3/2011 παρά την ύπαρξη της υποχρέωσης αυτής.

5. Τέλος με την παράγραφο 4 προβλέπεται, ότι για την εφαρμογή των ανωτέρω αρμόδιος είναι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ, που είναι αρμόδιος για την παραλαβή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Άρθρο 19

Μη βεβαίωση προκαταβολής κατά το μετασχηματισμό εταιρειών

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 19 προστέθηκε στην παράγραφο 6 του άρθρου 64 του ν.2238/1994 δεύτερο εδάφιο, σύμφωνα με το οποίο, δεν θα βεβαιώνεται προκαταβολή φόρου εισοδήματος σε βάρος των προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 (ομόρρυθμες εταιρείες, ετερόρρυθμες εταιρείες, κλπ.) που μετατρέπονται ή συγχωνεύονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972 (ΦΕΚ 217Α') ή του ν.2166/1993 (ΦΕΚ 137Α'), σε ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης. Η ρύθμιση αυτή έγινε για λόγους απλοποίησης του φορολογικού συστήματος, αφού με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις βεβαιωνόταν η προκαταβολή και στη συνέχεια ακολουθούσε η υποβολή αίτησης για επιστροφή. Η νέα ρύθμιση καταλαμβάνει, με βάση την παράγραφο 3, μετατροπές και συγχωνεύσεις που γίνονται με το ν.δ.

1297/1972 και εφόσον ολοκληρώνεται ο μετασχηματισμός από 31.3.2011 (ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου) και μετά. Δηλαδή, αφορά και τους μετασχηματισμούς που είχαν αρχίσει πριν από 31.3.2011 αλλά ο ΑΡΜΑΕ του νέου νομικού προσώπου χορηγήθηκε από το χρόνο αυτό και μετά. Αν όμως ο μετασχηματισμός γίνεται με το ν.2166/1993, η προκαταβολή δεν θα βεβαιώνεται για ισολογισμούς μετασχηματισμού που συντάσσονται από 31.3.2011 και μετά. Υπενθυμίζεται, ότι αν η μετατροπή γίνεται με βάση τις διατάξεις του κ.ν.2190/1920 (άρθρο 67 παρ.2) ή του ν.3190/1955 (άρθρο 53), χωρίς την εφαρμογή των πιο πάνω αναπτυξιακών νόμων, δεν γεννάται θέμα, γιατί έχουμε συνέχεια του νομικού προσώπου και υποβάλλεται μία δήλωση από την προερχόμενη από τη μετατροπή Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. για ολόκληρη τη χρήση εντός της οποίας ολοκληρώθηκε η μετατροπή.

2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκε η παράγραφος 6 του άρθρου 111 του ν.2238/1994. Σύμφωνα με τις νέες διατάξεις, δεν θα βεβαιώνεται προκαταβολή φόρου εισοδήματος στις παρακάτω περιπτώσεις:

α) για τις ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης ή ανώνυμες εταιρείες που μετατρέπονται ή συγχωνεύονται σε ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972. Επομένως, αν μία Ε.Π.Ε. μετατρέπεται σε Α.Ε. με βάση τις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972, δεν θα βεβαιώνεται προκαταβολή φόρου εισοδήματος. Τα ίδια θα ισχύουν και για τη συγχώνευση με τις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972 ανωνύμων εταιρειών ή Ε.Π.Ε. και τη δημιουργία νέας ανώνυμης εταιρείας ή Ε.Π.Ε. (σύσταση νέου νομικού προσώπου), καθώς και όταν απορροφάται Ε.Π.Ε. ή ανώνυμη εταιρεία από υφιστάμενη ανώνυμη εταιρεία.

β) για τις ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης ή ανώνυμες εταιρείες, καθώς και τα εγκατεστημένα στη χώρα μας υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών, που μετασχηματίζονται σε άλλες εταιρείες, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 έως 6 του ν.2166/1993. Επομένως, αν μία Ε. Π. Ε. ή υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρείας στην Ελλάδα μετασχηματίζεται σε Α.Ε. με βάση τις διατάξεις του ν.2166/1993, δεν θα βεβαιώνεται προκαταβολή φόρου εισοδήματος σε βάρος της μετατρεπόμενης εταιρείας ή της μόνιμης εγκατάστασης. Τα ίδια θα ισχύουν και για τη συγχώνευση με τις διατάξεις του ν.2166/1993 ανωνύμων εταιρειών ή Ε.Π.Ε. για τη δημιουργία νέας ανώνυμης εταιρείας ή Ε.Π.Ε. (σύσταση νέου νομικού προσώπου), καθώς και όταν απορροφάται Ε.Π.Ε. ή ανώνυμη εταιρεία από λειτουργούσα ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης (η Ε.Π.Ε. δεν μπορεί να απορροφήσει Α.Ε.).

γ) για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες που συγχωνεύονται σε ανώνυμη εταιρεία ή διασπώνται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 68, 80 και 81, κατά περίπτωση, του κ.ν.2190/1920 (ΦΕΚ 37 Α'),

δ) για τις ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης που συγχωνεύονται σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ν.3190/1955 (ΦΕΚ 91 Α'),

ε) για τα πιστωτικά ιδρύματα που μετασχηματίζονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του ν.2515/1997 (ΦΕΚ 154 Α'),

στ) για τις αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις που συγχωνεύονται σε νέα ή υφιστάμενη αγροτική συνεταιριστική οργάνωση, καθώς και τις δευτεροβάθμιες ή

τριτοβάθμιες αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις που μετατρέπονται σε ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.2810/2000 (ΦΕΚ 61 Α'),

ζ) για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 που μετασχηματίζονται, σύμφωνα με ειδικές διατάξεις νόμου, σε άλλο νομικό πρόσωπο που εμπίπτει στις διατάξεις της ίδιας παραγράφου και

η) για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη ανωνύμων εταιρειών, που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος, βάσει ειδικών διατάξεων νόμων, καθώς και επί των εισοδημάτων που ορίζονται από τις παραγράφους 4 και 5 του άρθρου 106 του Κ.Φ.Ε. (η περίπτωση αυτή ίσχυε και με τις προϊσχύουσες διατάξεις).

Η ρύθμιση αυτή έγινε για τους ίδιους με τους πιο πάνω λόγους και καταλαμβάνει, με βάση την παράγραφο 3, μετατροπές και συγχωνεύσεις με ημερομηνία ολοκλήρωσης του μετασχηματισμού από 31.3.2011 και μετά ή με ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού από 31.3.2011 και μετά, κατά περίπτωση.

Άρθρο 21

Λοιπές διατάξεις εισοδήματος

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 12 του άρθρου 21 προστίθεται νέα υποπερίπτωση ξξ' στην περίπτωση ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 12 του ν. 3842/2010. Με τις νέες διατάξεις προβλέπεται ότι διατηρούνται οι απαλλαγές που ορίζονται στα άρθρα 25 και 26 του ν. 27/1975 και μετά την έναρξη ισχύος του ν. 3842/2010. Επομένως, εξακολουθούν να ισχύουν οι προβλεπόμενες απαλλαγές για τις ναυτιλιακές εταιρείες του ν. 959/1979, αλλά και για τις λοιπές ημεδαπές ή αλλοδαπές επιχειρήσεις, καθώς και τους μετόχους των εταιρειών αυτών, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται από τα άρθρα 25 και 26 του ν. 27/1975, χωρίς να επέρχεται οποιαδήποτε μεταβολή σε σχέση με τα ισχύοντα πριν την έναρξη εφαρμογής του ν. 3842/2010.

2. Με τις διατάξεις της παρ. 13 ορίζεται, ότι η προηγούμενη παράγραφος εφαρμόζεται για εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 2010 και μετά, δηλαδή αναδρομικά, αρχής γενομένης από την έναρξη ισχύος της τροποποιούμενης διάταξης του ν. 3842/2010.

3. Με την παράγραφο 14 του ίδιου άρθρου του νόμου αυτού αντικαταστάθηκε το προτελευταίο εδάφιο της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ΚΦΕ. Με τις νέες διατάξεις η υπεραξία που προκύπτει κατά τη μεταβίβαση μεριδίων εταιρείας περιορισμένης ευθύνης που πραγματοποιείται από πωλητή που έχει βαθμό συγγένειας Α' ή Β' κατηγορίας της παρ. 1 του άρθρου 29 του ν.2961/2001 με τον αγοραστή στο εξής θα φορολογείται με 5% και 10%, αντίστοιχα, όπως δηλαδή συμβαίνει και στην περίπτωση μεταβίβασης μερίδων προσωπικής εταιρείας. Η ρύθμιση αυτή ισχύει για μεταβιβάσεις εταιρικών μεριδίων Ε.Π.Ε. που λαμβάνουν χώρα από τη δημοσίευση του νόμου, δηλαδή από 31.03.2011 και μετά.

4. Με την παράγραφο 17 του άρθρου 21 του νόμου αυτού τροποποιήθηκε η παράγραφος 10 του πέμπτου άρθρου του ν.3845/2010, σχετικά με την επιβολή της έκτακτης εισφοράς σε βάρος των επιχειρήσεων. Η τροποποίηση αυτή έγινε ώστε να

αποφευχθεί η επιβολή έκτακτης εισφοράς στα έσοδα των επιχειρήσεων από συμμετοχές, για τα οποία έχει καταβληθεί εισφορά από τη θυγατρική εταιρεία με βάση τις διατάξεις του ν.3808/2009, καθόσον σε διαφορετική περίπτωση θα υπήρχε διπλή επιβολή εισφοράς στα ίδια κέρδη (κέρδη από συμμετοχές).

Οι επιχειρήσεις που εμπίπτουν στην πιο πάνω περίπτωση πρέπει να υποβάλουν, αίτηση προς την αρμόδια Δ.Ο.Υ και να ζητήσουν νέα εκκαθάριση. Στην συνέχεια, οι Δ.Ο.Υ. θα πρέπει να προβούν στις απαραίτητες ενέργειες, προκειμένου να βεβαιώσουν το ορθό ποσό της έκτακτης εισφοράς, εφόσον βέβαια τα στοιχεία που τεθούν υπόψη τους ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα.

Κατά τα λοιπά, εξακολουθούν να ισχύουν τα αναφερόμενα στην ΠΟΑ.1181/14.12.2010, ερμηνευτική εγκύκλιο του ν.3845/2010.

5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 19 του ιδίου άρθρου αντικαταστάθηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 18 του ν.3842/2010 (ΦΕΚ 58 Α'). Με τις νέες διατάξεις παρατείνεται το δικαίωμα των φυσικών και νομικών προσώπων που είναι φορολογικά υπόχρεα στην Ελλάδα να μεταφέρουν ή να δηλώσουν μέχρι την 30η Σεπτεμβρίου 2011 κεφάλαια τα οποία είναι κατατεθειμένα ή επενδεδυμένα στους αντίστοιχους λογαριασμούς που τηρούνται ή παρακολουθούνται στην αλλοδαπή.

6. Σε περίπτωση που το φυσικό ή νομικό πρόσωπο επιλέγει τη μεταφορά και όχι την παραμονή των υπόψη κεφαλαίων στο εξωτερικό τα κεφάλαια αυτά πρέπει να μεταφερθούν σε προθεσμιακό λογαριασμό κατάθεσης στην Ελλάδα διάρκειας τουλάχιστον ενός έτους. Για το λόγο αυτό θα πρέπει το φυσικό ή νομικό πρόσωπο να διαθέτει ΑΦΜ, σύμφωνα με τις οδηγίες που ήδη δόθηκαν με την αριθμ. ΠΟΑ.1135/4.10.2010 ερμηνευτική εγκύκλιο μας.

7. Σε αντίθεση με τα οριζόμενα αρχικά από το ν. 3842/2010, οφείλεται πλέον φόρος με συντελεστή 8%, ανεξάρτητα αν τα κεφάλαια μεταφέρονται στην Ελλάδα, ή αν παραμένουν στην αλλοδαπή. Έτσι οι διατάξεις περί επαναπατρισμού είναι πλέον συμβατές με την ελευθερία κίνησης κεφαλαίων (άρθρα 56 και 63 της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ε. Ε. - ΣΛΕΕ και άρθρα 36 και 40 της Συμφωνίας για τον ΕΟΧ).

8. Υπενθυμίζουμε, ότι στις υπόψη διατάξεις υπάγονται εκείνα τα κεφάλαια που δεν δηλώθηκαν από τον υπόχρεο ή για τα οποία δεν καταβλήθηκε φόρος στην ημεδαπή, καίτοι συνέτρεχε υποχρέωση σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Κεφάλαια για τα οποία είχε καταβληθεί φόρος εισοδήματος στην Ελλάδα ή είχαν απαλλαγεί από το φόρο εισοδήματος νόμιμα, δεν εμπίπτουν στη ρύθμιση του άρθρου αυτού και μπορούν να εισαχθούν χωρίς την καταβολή φόρου.

Επισημαίνεται, ότι με τη νέα ρύθμιση τα εισαγόμενα κεφάλαια έπρεπε να υπήρχαν στην αλλοδαπή κατά την 31η Μαρτίου 2011.

9. Τα κεφάλαια που υπάγονται στον επαναπατρισμό τηρούνται σε καταθετικούς ή επενδυτικούς λογαριασμούς σε τράπεζα στην αλλοδαπή (περιλαμβάνονται και τα υποκαταστήματα ημεδαπών τραπεζών στην αλλοδαπή) ή παρακολουθούνται από αυτή ή από ασφαλιστική εταιρεία που εδρεύει στην αλλοδαπή, προκειμένου για ασφαλιστήρια συμβόλαια ζωής που συνδέονται με επενδύσεις. Σε περίπτωση επενδυτικού λογαριασμού που είτε δηλώνεται με σκοπό την παραμονή του κεφαλαίου

στην αλλοδαπή είτε το κεφάλαιο αυτού εισάγεται στην ημεδαπή, φόρος επιβάλλεται επί της αξίας του σχετικού χρηματοπιστωτικού μέσου και ειδικότερα προκειμένου για χρηματοπιστωτικό μέσο που διαπραγματεύεται στην οργανωμένη αγορά χώρας - πλήρους μέλους του ΟΟΣΑ λαμβάνεται υπόψη η τιμή κλεισίματος του κατά την προηγούμενη μέρα αυτής που καταβάλλεται ο οφειλόμενος φόρος, ενώ αν δεν είναι εισηγμένο στην παραπάνω αγορά λαμβάνεται υπόψη η ονομαστική του αξία.

10. Περαιτέρω, με τις νέες διατάξεις ορίζεται ρητά, ότι σε περίπτωση επενδυτικών λογαριασμών της αλλοδαπής δεν είναι υποχρεωτική η ρευστοποίηση των κεφαλαίων που είναι επενδεδυμένα σε χρηματοπιστωτικά μέσα και η εισαγωγή τους στην Ελλάδα σε αντίθεση με τις προϊσχύσασες διατάξεις. Κατόπιν των ανωτέρω, συνάγεται ότι κεφάλαια υπαγόμενα στο πεδίο εφαρμογής των υπόψη διατάξεων τα οποία είναι επενδεδυμένα σε χρηματοπιστωτικά μέσα τα οποία είναι εισηγμένα σε οργανωμένη αγορά χώρας - πλήρους μέλους του ΟΟΣΑ ή μη και των οποίων ο κάτοχος επιλέγει την διατήρηση τους στην αλλοδαπή δεν απαιτούν ρευστοποίηση. Σε περίπτωση που ο κάτοχος επιλέξει την μεταφορά των υπόψη κεφαλαίων σε προθεσμιακό λογαριασμό στην ημεδαπή, η ρευστοποίηση τους μπορεί να γίνεται και μετά την 31η Μαρτίου 2011.

Με τη ρύθμιση αυτή είναι προφανές ότι διευκολύνονται οι κάτοχοι κεφαλαίων εξωτερικού οι οποίοι με τις προγενέστερες διατάξεις δεν ήταν σε θέση να υπαχθούν στη ρύθμιση αυτή (π.χ. κεφάλαια λόγω κληρονομιάς σε επενδυτικούς λογαριασμούς κλπ.)

11. Όσον αφορά τη διαδικασία επιστροφής του ποσού φόρου (50%) που έχει καταβληθεί λόγω επαναπατριζόμενων κεφαλαίων εξακολουθούν να ισχύουν οι διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 18 του ν.3842/2010.

Με την αριθμ. 10733/Β0012/ΠΟΛ.1059/14.5.2010 ΑΥΟ του Υπουργού Οικονομικών ορίζεται, ότι ως επένδυση επιχειρηματικής δραστηριότητας νοείται και η αγορά μετοχών ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας, μεριδίων ημεδαπής εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, η αγορά ολόκληρης επιχείρησης, καθώς και οποιαδήποτε άλλη επένδυση που αποβλέπει στην τόνωση της ελληνικής αγοράς. Η επένδυση αυτή θα πρέπει σε κάθε περίπτωση να πραγματοποιείται μέσα σε δύο (2) έτη από το χρόνο εισαγωγής των κεφαλαίων και περαιτέρω, να μην μεταβιβάζονται με οποιονδήποτε τρόπο τα στοιχεία της επένδυσης πριν από το πέρας δύο (2) ετών.

Επίσης, με την αριθμ. πρωτ. Δ12Β 1175150 ΕΞ2010/29.12.2010 διαταγή μας έγινε δεκτό, ότι προκειμένου για τα μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων και όλες γενικά τις επενδύσεις, που ορίζονται με την παραπάνω ΑΥΟ, στις οποίες τοποθετούνται τα επαναπατριζόμενα κεφάλαια, αυτές πρέπει να διακρατούνται υποχρεωτικά για μία διετία από το χρόνο που πραγματοποιούνται, όπως ισχύει και για τα ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου.

12. Κατόπιν των ανωτέρω, συνάγεται ότι προκειμένου για την άτοκη επιστροφή του 50% του φόρου που έχει επιβληθεί επί των κεφαλαίων που μεταφέρονται στην ημεδαπή και επενδύονται είτε σε τίτλους δανείων Ελληνικού Δημοσίου, είτε σε αμοιβαία κεφάλαια ή άλλες επενδύσεις όπως αυτές ορίζονται στην αριθμ. πρωτ.10733/Β0012/ΠΟΛ.1059/14.5.2010 ΑΥΟ του Υπουργού Οικονομικών, οι υπόψη επενδύσεις θα πρέπει να διακρατούνται έως το πέρας της διετίας από την

πραγματοποίησή τους και στη συνέχεια θα επιστρέφεται άτοκα το 50% του φόρου που καταβλήθηκε. Όσον αφορά τα κεφάλαια εκείνα που επενδύθηκαν σε αγορά ακινήτου ή στην ανέγερση οικοδομής το 50% του φόρου που καταβλήθηκε θα επιστρέφεται άτοκα από την ημερομηνία αγοράς του ακινήτου που προκύπτει από το συμβολαιογραφικό έγγραφο ή προκειμένου για ανέγερση οικοδομής την ημερομηνία κατάθεσης δικαιολογητικών για την ηλεκτροδότηση της νέας οικοδομής. Για την επιστροφή του φόρου, το υπόχρεο φυσικό ή νομικό πρόσωπο υποβάλλει αίτηση στην αρμόδια για τη φορολογία του ΔΟΥ προσκομίζοντας τα δικαιολογητικά που ορίζονται στην αριθμ. 10733/B0012/ΠΟΛ.1059/14.5.2010 ΑΥΟ.

13. Για την υλοποίηση της επιστροφής του φόρου θα ακολουθείται η ακόλουθη διαδικασία: Οι Τράπεζες θα χορηγούν στους υπόψη φορολογούμενους βεβαίωση, από την οποία θα προκύπτει το ποσό φόρου που παρακρατήθηκε και αποδόθηκε στο Δημόσιο, ο αριθμός του διπλοτύπου εισπραξής, καθώς και η Δ.Ο.Υ στην οποία έχει αποδοθεί ο σχετικός φόρος, προκειμένου στη συνέχεια ο φορολογούμενος να την υποβάλει στη Δ.Ο.Υ που ανήκει μαζί με την αίτηση επιστροφής του φόρου και τα υπόλοιπα δικαιολογητικά που ορίζονται στην αριθμ. 10733/B0012/ΠΟΛ.1059/14.5.2010 ΑΥΟ. Ακολουθώς, το τμήμα Φορολογίας Εισοδήματος της αρμόδιας ΔΟΥ αφού διαπιστώσει την ακρίβεια των υποβληθέντων στοιχείων θα προβαίνει στη σύνταξη του ατομικού φύλλου έκπτωσης (ΑΦΕΚ).

14. Κατά τα λοιπά και κατά το μέρος που δεν αντιβαίνουν με την παρούσα εξακολουθούν να εφαρμόζονται η αριθμ. 10733/B0012/ΠΟΛ.1059/14.5.2010 ΑΥΟ, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με την αριθμ.11491/B0012/ΠΟΛ.1134/4.10.2010 ΑΥΟ, η αριθμ. 10732/B0012/ΠΟΛ.1058/14.5.2010 ΑΥΟ και η αριθμ. ΠΟΛ.1135/4.10.2010.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

Ο ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΠΑΝΤΕΛΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΟΥ