

# Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος

Ερμηνεία & Λογιστική Αντιμετώπιση

- Φορολογία εισοδήματος φυσικών & νομικών προσώπων και οντοτήτων
- Φορολογικές & λογιστικές πρακτικές εφαρμογές
- Κωδικοποίηση Ν 4172/2013 (ΚΦΕ)
- Σημαντικές εγκύκλιοι Υπ. Οικονομικών

7η έκδοση ενημερωμένη









# Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος

## Ερμηνεία & Λογιστική Αντιμετώπιση

- Φορολογία εισοδήματος φυσικών & νομικών προσώπων και οντοτήτων
- Φορολογικές & λογιστικές πρακτικές εφαρμογές
- Κωδικοποίηση Ν 4172/2013 (ΚΦΕ)
- Σημαντικές εγκύκλιοι Υπ. Οικονομικών

7η έκδοση ενημερωμένη

## ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ - 7η έκδοση

Ερμηνεία & Λογιστική Αντιμετώπιση

Νίκος Σγουρινάκης, Βαγγέλης Μιχελινάκης

ISBN 978-960-622-286-3

Σύμφωνα με το Ν. 2121/93 για την Πνευματική Ιδιοκτησία απαγορεύεται η αναδημοσίευση και γενικά η αναπαραγωγή του παρόντος έργου, η αποθήκευσή του σε βάση δεδομένων, η αναμετάδοσή του σε ηλεκτρονική ή οποιαδήποτε άλλη μορφή και η φωτοανατύπωσή του με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς γραπτή άδεια του εκδότη.

### ΔΗΛΩΣΗ ΕΚΔΟΤΙΚΟΥ ΟΙΚΟΥ

Το περιεχόμενο του παρόντος έργου έχει τύχει επιμελούς και αναλυτικής επιστημονικής επεξεργασίας. Ο εκδοτικός οίκος και οι συντάκτες δεν παρέχουν διά του παρόντος νομικές συμβουλές ή παρεμφερείς συμβουλευτικές υπηρεσίες, ουδείς δε ευθύνη φέρουν για τυχόν ζημιά τρίτου λόγω ενέργειας ή παράλειψης που βασίστηκε εν όλω ή εν μέρει στο περιεχόμενο του παρόντος έργου.

Art Director:	Θεόδωρος Μαστρογιάννης
Υπεύθυνος Παραγωγής:	Ανδρέας Μενούνος
Φωτοστοιχειοθεσία:	Γιάννης Δεδούσης
Παραγωγή:	NB Production ΓΔ220917M23



Μαυρομικάλη 23, 106 80 Αθήνα

Τηλ.: 210 3678 800 • Fax: 210 3678 819

<http://www.nb.org> • e-mail: [info@nb.org](mailto:info@nb.org)

Αθήνα: Μαυρομικάλη 2, 106 79 • Τηλ.: 210 3607 521

Πειραιάς: Φίλωνος 107-109, 185 36 • Τηλ: 210 4184 212

Πάτρα: Κανάρη 15, 262 22 • Τηλ.: 2610 361 600

Θεσ/νίκη: Φράγκων 1, 546 26 • Τηλ.: 2310 532 134



Νίκος Σγουρινάκης, Βαγγέλης Μιχελινάκης, Λογιστές - Φοροτεχνικοί

# Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος

## Ερμηνεία & Λογιστική Αντιμετώπιση

- Φορολογία εισοδήματος φυσικών & νομικών προσώπων και οντοτήτων
- Φορολογικές & λογιστικές πρακτικές εφαρμογές
- Κωδικοποίηση Ν 4172/2013 (ΚΦΕ)
- Σημαντικές εγκύκλιοι Υπ. Οικονομικών

Συνεργασία: Αναστασία Καραντάνα, Δικηγόρος, MSc

7η έκδοση ενημερωμένη έως και τον Ν 4485/2017



ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

**INCOME TAX CODE 7th edition**  
Interpretation & Accounting Treatment

Authors: **N. Sgourinakis, V. Mihelinakis**  
Accountants - Tax consultants

**Abstract:** This 7th updated edition is an attempt at offering a comprehensive interpretation of all tax provisions governing income taxation from 2017 onwards; the analysis includes useful applications and examples. In particular, the authors analyse all relevant general provisions and taxation terms, along with specific income categories, such as business income, property or equity income, capital gains, with special emphasis on amended provisions requiring special attention. The second part of this book includes the consolidated text of Greek Law No. 4172/2014, as currently in force. Each article of this Code is annotated with comments and useful applications and examples prepared by the authors, with a view to enabling user to better understand the provisions thereof; this book also includes circulars issued by the tax authorities to resolve challenging issues or offer guidance and clarifications with regard to the implementation of the relevant law.

ISBN 978-960-622-286-3

**COPYRIGHT**

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or by any means, without the prior permission of NOMIKI BIBLIOTHIKI S.A., or as expressly permitted by law or under the terms agreed with the appropriate reprographic rights organisation. Enquiries concerning reproduction which may not be covered by the above should be addressed to NOMIKI BIBLIOTHIKI S.A. at the address below.

**DISCLAIMER**

The content of this work is intended for information purposes only and should not be treated as legal advice. The publication is necessarily of a general nature; NOMIKI BIBLIOTHIKI S.A. makes no claim as to the comprehensiveness or accuracy of the information provided; Information is not offered for the purpose of providing individualized legal advice. Professional advice should therefore be sought before any action is undertaken based on this publication. Use of this work does not create an attorney-client or any other relationship between the user and NOMIKI BIBLIOTHIKI S.A. or the legal professionals contributing to this publication.



OIKONOMIKI BIBLIOTHIKI

23, Mavromichali Str., 106 80 Athens Greece  
Tel.: +30 210 3678 800 • Fax: +30 210 3678 819  
<http://www.nb.org> • e-mail: [info@nb.org](mailto:info@nb.org)



© 2017, NOMIKI BIBLIOTHIKI S.A.



# ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η παρούσα 7η έκδοση του βιβλίου Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, της Οικονομικής Βιβλιοθήκης, συνιστά τη συνέχεια της προσπάθειας για ενημερωμένη παρουσίαση και ερμηνεία των διατάξεων του Ν 4172/2013 (*Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και οντοτήτων*).

Ο ισχύων ΚΦΕ εφαρμόζεται ήδη από 1/1/2014 για τα εισοδήματα που αποκτώνται από αυτή την ημερομηνία και μετά, με ταυτόχρονη κατάργηση του Ν 2238/1994, όπως αυτός είχε διαμορφωθεί και ίσχυε για τελευταία φορά επί της φορολογίας των εισοδημάτων του έτους 2013.

Όπως έχουμε υπογραμμίσει και στις προηγούμενες εκδόσεις μας, ανέκαθεν οι φορολογικές διατάξεις χαρακτηρίζονταν από αλληπάλληλες μεταβολές, με αποτέλεσμα να είναι αναγκαία η συνεχής ενημέρωση, η προσεκτική ανάλυση των νέων δεδομένων, αλλά και η αξιολόγηση των επιπτώσεων, σε ό,τι αφορά τις φορολογικές επιβαρύνσεις, τόσο επί των εισοδημάτων που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα, όσο και επί των αποτελεσμάτων που παρουσιάζουν οι οικονομικές μονάδες, οι επιχειρήσεις, τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες.

Συνεπώς, η προσπάθεια που επιχειρείται και στην παρούσα έκδοση, αναφέρεται στην όσο το δυνατόν πληρέστερη ενημέρωση των αναγνωστών, σχετικώς με το νέο φορολογικό πλαίσιο που θα ισχύσει κατά το τρέχον φορολογικό έτος 2017 και για τα επόμενα, με την επιφύλαξη τυχόν μελλοντικών τροποποιήσεων των φορολογικών διατάξεων.

Στο πρώτο μέρος του βιβλίου (κεφάλαια Α και Β) γίνεται ερμηνεία των διατάξεων, με παράθεση παραδειγμάτων, σε σχέση πάντα με τις διαθέσιμες προσεγγίσεις από την Φορολογική Διοίκηση.

Στο δεύτερο μέρος, παρουσιάζεται η κωδικοποίηση του Ν 4172/2013, με σχόλια - παραδείγματα - σχετικές εγκυκλίους, ενδιαμέσως των άρθρων, ώστε να είναι ευχερής και άμεση η επεξήγηση των διατάξεων.

Σε κάθε περίπτωση και στο πλαίσιο της τρέχουσας οικονομικής συγκυρίας, αναφέρουμε τους παρακάτω προβληματισμούς:

Ο Ν 4172/2013, (ΚΦΕ εφεξής), είναι κοινό μυστικό, ότι συντάχθηκε υπό την πίεση των προβλημάτων της Ελληνικής οικονομίας, κατά τα τελευταία χρόνια και φυσικά εν μέσω των στόχων που έχουν θέσει οι δανειστές της χώρας μας, ως προς την φορολογική μεταρρύθμιση. Αυτό μοιραία είχε ως αποτέλεσμα να παρατηρούνται σε πολλά σημεία των διατάξεων ασάφειες, νομοτεχνικές αστοχίες ή ανεφάρμοστες επιδιώξεις. Ενίοτε δε και εμφανείς αδικίες.

Ήδη, μετά την ολοκλήρωση, τρόπον τινά, της εφαρμογής των ως άνω διατάξεων, έχουν γίνει αρκετές προσπάθειες διόρθωσης και εξορθολογισμού τους, υπό την ευρεία έννοια, με αλληπάλληλες και συνεχείς νομοθετικές παρεμβάσεις.

Ωστόσο, εξακολουθεί να υπάρχει ανάγκη για επιπλέον διορθώσεις, μεταβολές, παρεμβάσεις και προσαρμογές, οι οποίες πάντως, πρέπει να ευθυγραμμίζονται, εντός του πνεύματος της επιδίωξης να σταθεροποιηθεί κάποια στιγμή το φορολογικό μας σύστημα.

Αυτή η ασάθεια είναι εξάλλου μία διαχρονική παθογένεια του φορολογικού μας συστήματος που δυστυχώς δεν κατορθώσαμε ως κράτος - μέλος - οντότητα της Ευρωπαϊκής Ένωσης να υπερβούμε σε ικανοποιητικό βαθμό, τις τελευταίες δεκαετίες, σύμφωνα με τις ανάγκες του παγκοσμιοποιημένου οικονομικού περιβάλλοντος.

Σε κάθε περίπτωση οι συγγραφείς του βιβλίου και το σύνολο των συμμετεχόντων στην Επιστημονική Ομάδα του περιοδικού ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ παρακολουθούν τις εξελίξεις του ευρύτερου φορολογικού συστήματος της χώρας μας με σκοπό την ενημέρωση των αναγνωστών - συνδρομητών, τόσο μέσω της αρθρογραφίας και του site [www.epixeirisi.gr](http://www.epixeirisi.gr), όσο και μέσω των εκδόσεων της Οικονομικής Βιβλιοθήκης, για να ενημερώσουν έγκυρα και έγκαιρα για τις όποιες αλλαγές προκύψουν.

Η συγγραφική ομάδα και οι συνεργάτες που βοήθησαν και επιμελήθηκαν την κωδικοποίηση των νόμων και τον έλεγχο των κειμένων εύχονται και ελπίζουν η έκδοση αυτή να είναι ένα ακόμη χρήσιμο φορολογικό βοήθημα για κάθε σχετικό επαγγελματία και φοιτητή, μέσα στη δύσκολη περίοδο που διανύουμε.

Αθήνα, Σεπτέμβριος 2017

**Νίκος Σγουρινάκης, Βαγγέλης Μιχελινάκης**

# ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ .....	VII
----------------	-----

## I. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

### A. ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1. Ορισμοί.....	1
2. Υποκείμενο του φόρου .....	4
3. Φορολογική κατοικία .....	4
4. Μεταφορά φορολογικής κατοικίας .....	5
5. Εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα .....	9
6. Μόνιμη εγκατάσταση .....	10
7. Πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό της επιχείρησης.....	11
8. Εργασίες μέσω αντιπροσώπου ή μεσίτη (ανεξάρτητου πράκτορα) .....	12
9. Φορολογητέο εισόδημα.....	12
10. Φορολογικό έτος .....	13
11. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος .....	14
12. Πίστωση φόρου αλλοδαπής.....	15
13. Αντικείμενο του φόρου εισοδήματος των φυσικών προσώπων - Εξαρτώμενα μέλη .....	15
14. Υποβολή φορολογικής δήλωσης από συζύγους.....	16
15. Προϋποθέσεις εξάρτησης (εξαρτώμενα μέλη) .....	17

### B. ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ

1. Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.....	19
i. Γενικά χαρακτηριστικά.....	19
ii. Ακαθάριστα εισοδήματα (μικτά) από μισθωτή εργασία και συντάξεις .....	20
iii. Παροχές σε είδος .....	21
a. Παραχώρηση οχήματος προς εργαζόμενο, εταίρο ή μέτοχο .....	22
β. Δανειοδότηση εργαζόμενου, εταίρου ή μετόχου .....	23
γ. Προκαταβολή αποδοχών σε εργαζόμενο, άνω των τριών μισθών .....	23
δ. Δικαιώματα προαίρεσης απόκτησης μετοχών (stock option).....	24

ε. Παραχώρηση κατοικίας σε εργαζόμενο, εταίρο ή μέτοχο .....	25
iv. Απαλλαγές εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις .....	25
v. Τρόπος φορολόγησης του εισοδήματος από μισθωτή εργασία .....	27
vi. Μείωση φόρου .....	29
vii. Προϋπόθεση μείωσης του φόρου .....	32
viii. Μειώσεις του φόρου .....	35
α. Πρόσθετες μειώσεις φόρου .....	35
β. Μειώσεις φόρου για ιατρικές δαπάνες .....	35
γ. Μειώσεις φόρου για δωρεές .....	36
ix. Φορολόγηση της εφάπαξ αποζημίωσης λόγω διακοπής της εργασιακής σχέσης .....	37
x. Επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα .....	39
xi. Το ασφάλισμα που καταβάλλεται στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστήριων .....	41
<b>2. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα .....</b>	<b>43</b>
i. Γενικά χαρακτηριστικά .....	43
ii. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες .....	44
iii. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες .....	45
iv. Φορολογικές αποσβέσεις .....	47
α. Γενικά .....	47
β. Ο όρος «χρηματοοικονομική μίσθωση» .....	48
γ. Περιουσιακά στοιχεία που δεν υπόκεινται σε απόσβεση .....	49
δ. Πίνακας συντελεστών απόσβεσης .....	49
ε. Επισημάνσεις επί των φορολογικών αποσβέσεων .....	51
στ. Χρηματοδοτική και χρηματοοικονομική μίσθωση .....	52
v. Αποτίμηση αποθεμάτων και ημικατεργασμένων προϊόντων .....	62
vi. Επισφαλείς απαιτήσεις .....	66
α. Η πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, από 1/1/2014 .....	66
β. Ειδικές περιπτώσεις προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων .....	68
γ. Ανάκτηση της πρόβλεψης .....	68
δ. Τι ισχύει για τις τραπεζικές επιχειρήσεις .....	68
ε. Τι ισχύει για τις εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης .....	69
στ. Τι ισχύει για τις εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων .....	69
vii. Μεταφορά ζημιών .....	70
viii. Ρύθμιση για το PSI .....	70

ix. Έμμεσες μέθοδοι ελέγχου και προσδιορισμού εσόδων .....	70
<i>a. Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα .....</i>	<i>70</i>
<i>β. Εισόδημα προερχόμενο από άλλη πηγή .....</i>	<i>71</i>
x. Φορολογικός συντελεστής.....	71
<i>a. Φορολόγηση νέων ασκούντων επιχειρηματική δραστηριότητα</i> <i>(φυσικών προσώπων).....</i>	<i>71</i>
<i>β. Φορολόγηση αγροτών .....</i>	<i>72</i>
<i>γ. Απαλλαγή από τον φόρο.....</i>	<i>72</i>
<b>3. Εισόδημα από κεφάλαιο .....</b>	<b>73</b>
i. Γενικά.....	73
ii. Μερίσματα.....	74
iii. Τόκοι.....	75
iv. Δικαιώματα (royalties).....	75
v. Εισόδημα από ακίνητη περιουσία.....	77
vi. Φορολογικός συντελεστής για το εισόδημα από κεφάλαιο .....	79
<b>4. Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου .....</b>	<b>80</b>
i. Εισόδημα από υπεραξία κεφαλαίου.....	80
ii. Εισόδημα από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας.....	81
<i>a. Αντικείμενο του φόρου.....</i>	<i>82</i>
<i>β. Υπολογισμός υπεραξίας .....</i>	<i>83</i>
<i>γ. Φορολογικός συντελεστής και τρόπος καταβολής του φόρου .....</i>	<i>87</i>
iii. Εισόδημα από μεταβίβαση τίτλων .....	88
iv. Τρόποι προσδιορισμού της τιμής κτήσης και της τιμής πώλησης.....	89
<i>a. Εισηγμένοι τίτλοι.....</i>	<i>89</i>
<i>β. Μη εισηγμένοι τίτλοι.....</i>	<i>89</i>
<b>Γ. ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΟΣ ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΕΛΑΧΙΣΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</b>	
<b>1. Προσδιορισμός του εισοδήματος με αντικειμενικό τρόπο.....</b>	<b>93</b>
i. Γενικά.....	93
ii. Προσδιορισμός του εισοδήματος βάσει αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών.....	93
iii. Διευκρινίσεις επί των αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών .....	104
iv. Προσδιορισμός του εισοδήματος βάσει δαπανών απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.....	105

v. Μη εφαρμογή αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών .....	108
vi. Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής .....	109

## ΙΙ. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ

### A. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΚΑΙ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Γενικές διατάξεις .....	113
2. Φορολογικοί συντελεστές .....	117
3. Παρακράτηση και προκαταβολή φόρου .....	118
i. Παρακράτηση φόρου .....	118
a. Υπόχρεοι σε παρακράτηση .....	118
β. Απαλλαγή για ορισμένες ενδοομιλικές πληρωμές .....	120
γ. Συντελεστές παρακράτησης και χρόνος απόδοσης του φόρου .....	122
ii. Προκαταβολή του φόρου εισοδήματος .....	124
a. Προκαταβολή φόρου από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα .....	124
β. Μείωση προκαταβλητέου φόρου από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα .....	126
γ. Προκαταβολή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων .....	127
3. Ενδοομιλικές συναλλαγές .....	130
4. Διατάξεις για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής .....	138
i. Φοροαποφυγή .....	138
a. Συναλλαγές με εταιρείες σε μη συνεργάσιμα ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς κράτη .....	141
β. Ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες .....	145
ii. Φοροδιαφυγή .....	147
a. Τεχνική ανάλυσης ρευστότητας του φορολογούμενου .....	149
β. Τεχνική καθαρής θέσης του φορολογούμενου .....	150
γ. Τεχνική τραπεζικών καταθέσεων και δαπανών σε μετρητά .....	151

### III. ΚΩΔΙΚΟΠΟΙΗΣΗ Ν 4172/2013 - ΣΧΟΛΙΑ - ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ - ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

#### Ν 4172/2013

«Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής  
του Ν 4046/2012, του Ν 4093/2012 και του Ν 4127/2013  
και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α΄ 167/23.7.2013)

#### ΤΜΗΜΑ ΠΡΩΤΟ – ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

##### ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ – ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Άρθρο 1 – Πεδίο Εφαρμογής.....	153
Άρθρο 2 – Ορισμοί.....	153
Άρθρο 3 – Υποκείμενα του φόρου .....	156
Άρθρο 4 – Φορολογική κατοικία.....	156
Άρθρο 5 – Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή.....	158
Άρθρο 6 – Μόνιμη εγκατάσταση.....	159
Άρθρο 7 – Φορολογητέο εισόδημα.....	161
Άρθρο 8 – Φορολογικό έτος.....	162
Άρθρο 9 – Πίστωση φόρου αλλοδαπής.....	164

##### Σχόλια - Εφαρμογές - Παραδείγματα (άρθρα 1-9)

1. Πότε ένας φορολογούμενος θεωρείται κάτοικος Ελλάδας .....	166
2. Πώς φορολογείται το εισόδημα από την αλλοδαπή των κατοίκων Ελλάδας.....	169
3. Πώς φορολογείται στην Ελλάδα το εισόδημα κατοίκων της αλλοδαπής .....	171
4. Πότε ένα νομικό πρόσωπο ή οντότητα θεωρείται κάτοικος Ελλάδας .....	173
5. Πότε θεωρείται ότι υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα .....	175
6. Ο χρόνος κτήσης του εισοδήματος από μισθωτή εργασία.....	177
7. Ο χρόνος κτήσης του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα.....	177
8. Χρόνος κτήσης λοιπών περιπτώσεων εισοδήματος .....	180

**ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ – ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ****ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄ – ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ**

Άρθρο 10 – Αντικείμενο του φόρου εισοδήματος των φυσικών προσώπων .....	182
Άρθρο 11 – Εξαρτώμενα μέλη .....	182

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄ – ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΗ ΕΡΓΑΣΙΑ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ**

Άρθρο 12 – Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις .....	184
Άρθρο 13 – Παροχές σε είδος .....	186
Άρθρο 14 – Απαλλαγές εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις .....	189
Άρθρο 15 – Φορολογικός συντελεστής .....	191
Άρθρο 16 – Μείωση φόρου εισοδήματος .....	195
Άρθρο 17 – Πρόσθετες μειώσεις φόρου .....	197
Άρθρο 18 – Μειώσεις φόρου για ιατρικές δαπάνες .....	197
Άρθρο 19 – Μειώσεις φόρου για δωρεές .....	198
Άρθρο 20 – Πίστωση φόρου και ρυθμίσεις για τους φορολογούμενους που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα .....	199

**Σχόλια - Εφαρμογές - Παραδείγματα (άρθρα 10-20)**

1. Ενδοομιλικές συναλλαγές (Ε/Ο) .....	200
2. Γενικά .....	207
3. Παροχή σε είδος λόγω παραχώρησης Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτου .....	208
4. Ο υπολογισμός του φόρου .....	210
5. Πηγές προέλευσης των αμοιβών, ως εισοδημάτων από μισθωτή εργασία .....	214
6. Η φορολόγηση των αμοιβών μελών ΔΣ, ή διαχειριστών ΕΠΕ .....	215
7. Πότε το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογείται με την κλίμακα των μισθωτών .....	215

**ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ΄ – ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ**

Άρθρο 21 – Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα .....	218
Άρθρο 22 – Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες .....	221
Άρθρο 22Α – Δαπάνες Επιστημονικής και Τεχνολογικής Έρευνας .....	226
Άρθρο 23 – Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες .....	231
Άρθρο 24 – Φορολογικές αποσβέσεις .....	236
Άρθρο 25 – Αποτίμηση αποθεμάτων και ημικατεργασμένων προϊόντων .....	242
Άρθρο 26 – Επισφαλείς απαιτήσεις .....	242



Άρθρο 27 – Μεταφορά ζημιών.....	245
Άρθρο 27Α – Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.....	249
Άρθρο 28 – Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων .....	255
Άρθρο 29 – Φορολογικός συντελεστής .....	256

### Σχόλια - Εφαρμογές - Παραδείγματα (άρθρα 21-29)

1. Αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα.....	259
2. Επιχειρηματική δραστηριότητα γενικά .....	261
3. Ειδικές περιπτώσεις εισοδημάτων από Ε.Δ. ....	271
4. Η φορολογική αναμόρφωση.....	272
5. Η μείωση φόρου στους αγρότες .....	277
6. Διαφορές λογιστικής - φορολογικής βάσης.....	279
7. Κέρδος από συμπτωματική πράξη .....	282
8. Συστηματική διενέργεια πράξεων.....	282
9. Τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα .....	283
10. Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας .....	287
11. Το δικαίωμα έκπτωσης των επιχειρηματικών δαπανών .....	287

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ Δ΄ – ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΟΣ ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΗΣ ΕΛΑΧΙΣΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Άρθρο 30 – Εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας.....	294
Άρθρο 31 – Αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες .....	295
Άρθρο 32 – Δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων.....	300
Άρθρο 33 – Μη εφαρμογή αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών.....	302
Άρθρο 34 – Διαφορά εισοδήματος και υπολογισμός του φόρου αυτής.....	304

### Σχόλια - Εφαρμογές - Παραδείγματα (άρθρα 30-34)

1. Παραδείγματα προσδιορισμού εισοδήματος βάσει αντικειμενικών δαπανών και υπηρεσιών .....	308
2. Ο εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού ελάχιστης φορολογίας για κατοίκους εξωτερικού .....	318
3. Τρόπος φορολόγησης της προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίων .....	319

### ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ε΄ – ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Άρθρο 35 – Εισόδημα από κεφάλαιο .....	321
Άρθρο 36 – Μερίσματα.....	321

Άρθρο 37 – Τόκοι .....	323
Άρθρο 38 – Δικαιώματα (royalties) .....	324
Άρθρο 39 – Εισόδημα από ακίνητη περιουσία .....	326
Άρθρο 39Α – Εισόδημα από βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτων στο πλαίσιο της οικονομίας διαμοιρασμού .....	329
Άρθρο 40 – Φορολογικός συντελεστής για το εισόδημα από κεφάλαιο .....	330

### **Σχόλια - Εφαρμογές - Παραδείγματα (άρθρα 35-40)**

1. Ορισμοί .....	332
2. Εισόδημα από ακίνητη περιουσία .....	338
3. Γενικά .....	344
4. Χρήσιμες διευκρινίσεις .....	351

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΣΤ´ – ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ**

Άρθρο 41 – Μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας .....	355
Άρθρο 42 – Μεταβίβαση τίτλων .....	363
Άρθρο 43 – Φορολογικός συντελεστής .....	367
Άρθρο 43Α – Επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα .....	368

### **Σχόλια - Εφαρμογές - Παραδείγματα (άρθρα 41-43)**

1. Υπολογισμός υπεραξίας μεταβίβασης μη εισηγμένων μετοχών .....	372
--	-----

## **ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ – ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ**

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α´ – ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ**

Άρθρο 44 – Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων .....	375
Άρθρο 45 – Υποκείμενα του φόρου .....	376
Άρθρο 46 – Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα .....	380

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β´ – ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ**

Άρθρο 47 – Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα .....	382
Άρθρο 48 – Απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων .....	385
Άρθρο 49 – Υποκεφαλαιοδότηση .....	387
Άρθρο 50 – Ενδοομιλικές συναλλαγές .....	389
Άρθρο 51 – Μεταφορά λειτουργιών .....	390

Άρθρο 52 – Εισφορές ενεργητικού έναντι τίτλων.....	392
Άρθρο 53 – Ανταλλαγή τίτλων.....	396
Άρθρο 54 – Συγχωνεύσεις και διασπάσεις.....	400
Άρθρο 55 – Μεταφορά της καταστατικής έδρας μίας SE ή μίας SCE.....	405
Άρθρο 56 – Μη εφαρμογή ευεργετημάτων .....	406
Άρθρο 57 – Εκκαθάριση .....	406
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ΄ – ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ</b>	
Άρθρο 58 – Φορολογικός συντελεστής.....	407
<b>Σχόλια - Εφαρμογές - Παραδείγματα (άρθρα 44-58)</b>	
1. Παράδειγμα ΕΠΕ με βιοτεχνικό κλάδο.....	410
2. Εκπτώσεις δαπανών επιχειρήσεων - Υποκεφαλαιοδότηση .....	416
<b>ΜΕΡΟΣ ΤΕΤΑΡΤΟ – ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ</b>	
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ Α΄ – ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΣΤΗΝ ΠΗΓΗ</b>	
Άρθρο 59 – Φορολόγηση στην πηγή .....	419
Άρθρο 60 – Φορολογικός συντελεστής.....	419
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β΄ – ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ</b>	
Άρθρο 61 – Υπόχρεοι σε παρακράτηση .....	421
Άρθρο 62 – Πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση .....	422
Άρθρο 63 – Απαλλαγή για ορισμένες ενδοομιλικές πληρωμές .....	424
Άρθρο 64 – Συντελεστές παρακράτησης φόρου .....	427
<b>Σχόλια - Εφαρμογές - Παραδείγματα (άρθρα 59-64)</b>	
1. Παρακράτηση φόρου - Πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου .....	433
2. Τόκοι δανείων και τόκοι υπερημερίας - Λογιστική αντιμετώπιση του παρακρατηθέντος φόρου επί των αμοιβών της περ. δ΄, παρ. 1 του άρθρου 62 του ΚΦΕ .....	434
3. Λογιστικός χειρισμός του παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από πωλήσεις προς φορείς της Γενικής Κυβέρνησης.....	437
<b>ΜΕΡΟΣ ΠΕΜΠΤΟ – ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΑΠΟΦΥΓΗΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ</b>	
Άρθρο 65 – Κράτη μη συνεργάσιμα στο φορολογικό τομέα και κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.....	440

Άρθρο 66 – Ελεγχόμενες αλλοδαπές εταιρείες (ΕΑΕ) ..... 441

### **Σχόλια - Εφαρμογές - Παραδείγματα (άρθρα 65-66)**

1. Τα είδη των φορολογικών ελέγχων και των πράξεων προσδιορισμού του φόρου ..... 444

2. Οι έμμεσες τεχνικές ελέγχου ..... 445

### **ΜΕΡΟΣ ΕΚΤΟ – ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ**

Άρθρο 67 – Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου ..... 453

Άρθρο 67Α – Υποβολή της δήλωσης υπολογισμού του φόρου υπεραξίας από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας ..... 456

Άρθρο 68 – Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και καταβολή του φόρου ..... 457

Άρθρο 69 – Προκαταβολή του φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν φυσικά πρόσωπα ..... 460

Άρθρο 70 – Μείωση προκαταβλητέου φόρου από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα ..... 462

Άρθρο 71 – Προκαταβολή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων ..... 463

Άρθρο 72 – Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη ισχύος ..... 466

### **Σχόλια – Εφαρμογές – Παραδείγματα (άρθρα 67-72)**

1. Γενικά περί προκαταβολής φόρου ..... 477

2. Προκαταβολή φόρου από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα ..... 477

3. Προκαταβολή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων ..... 482

**ΑΛΦΑΒΗΤΙΚΟ ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ..... 487**

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει υπολογίζεται ως εξής:

Για επιφάνεια 55 τ.μ., (55 τ.μ. X 320,00) ποσό 17.600,00 ευρώ.

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει είναι 17,600,00 ευρώ.

### **Παράδειγμα 27ο**

Φορολογούμενος κατέχει εξωτερική δεξαμενή κολύμβησης 91 τ.μ., και εσωτερική 25 τ.μ.

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει υπολογίζεται ως εξής:

Για την εξωτερική δεξαμενή κολύμβησης 91 τ.μ.

**α)** Για επιφάνεια 60 τ.μ., (60 τ.μ. X 160,00) ποσό 9.600,00 ευρώ

**β)** Για επιφάνεια 31 τ.μ., (31 τ.μ. X 320,00) ποσό 9.920,00 ευρώ.

Σύνολο αντικειμενικής δαπάνης εξωτερικής δεξαμενής κολύμβησης 91 τ.μ., ποσό 19.520,00 ευρώ.

Για την εσωτερική δεξαμενή κολύμβησης 25 τ.μ.

Για επιφάνεια 25 τ.μ., (25 τ.μ. X 320,00), ποσό 8.000,00 ευρώ.

Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη που προκύπτει είναι 27.520,00 ευρώ.

## **2. Ο εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού ελάχιστης φορολογίας για κατοίκους εξωτερικού**

**Περίπτωση 1η.** Φορολογούμενος κάτοικος εξωτερικού με εισόδημα στην Ελλάδα.

### **Παράδειγμα:**

Φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής κατέχει κατοικία στην Ελλάδα την οποία μισθώνει για κάποιους μήνες το χρόνο, αποκτώντας εισόδημα 3.000 ευρώ. Στην κατοικία αυτή πραγματοποίησε προσθήκες συνολικού κόστους 15.000 ευρώ (μετρητοίς) εντός του οικείου φορολογικού έτους.

Ο φορολογούμενος θα δηλώσει το εισόδημα των 3.000 ευρώ αλλά θα πρέπει να δικαιολογήσει και προστιθέμενη διαφορά ποσού 12.000 ευρώ. Ο λόγος είναι ότι απαλλάσσεται από την αντικειμενική δαπάνη για την κατοχή της κατοικίας, αλλά όχι και από τη δαπάνη απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων.

Για την κάλυψη αυτής της διαφοράς θα πρέπει ο φορολογούμενος να προσκομίσει στοιχεία εισαγωγής συναλλάγματος. Δεν απαιτείται η δικαιολόγηση της απόκτησης αυτού του συναλλάγματος στο εξωτερικό.

### **Περίπτωση 2η. Φορολογούμενος κάτοικος εξωτερικού χωρίς εισόδημα στην Ελλάδα.**

#### **Παράδειγμα:**

Φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής κατέχει κατοικία στην Ελλάδα αλλά δεν αποκτά εισόδημα από αυτή ή από οποιαδήποτε άλλη αιτία στην Ελλάδα. Στην κατοικία αυτή πραγματοποίησε προσθήκες συνολικού κόστους 15.000,00 ευρώ (μετρητοίς) εντός του οικείου φορολογικού έτους.

Ο φορολογούμενος δε θα δηλώσει εισόδημα ούτε θα κληθεί να δικαιολογήσει τη δαπάνη των 15.000,00 ευρώ. Ο λόγος είναι ότι απαλλάσσεται από την αντικειμενική δαπάνη για την κατοχή της κατοικίας, αλλά και από τη δαπάνη απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων, εξ αιτίας του γεγονότος ότι δεν αποκτά εισόδημα στην Ελλάδα.

## **3. Τρόπος φορολόγησης της προστιθέμενης διαφοράς τεκμηρίων**

### **Παράδειγμα 1**

Φορολογούμενος με εισόδημα μόνο από μισθωτή εργασία ποσού 12.000,00 ευρώ και προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων 3.000,00 ευρώ.

Το ποσό των 3.000,00 ευρώ θα φορολογηθεί με την ενιαία κλίμακα της παρ. 1 του άρθρου 15 αλλά στο συνολικό ποσό του φόρου που θα προκύψει (για το εισόδημα των 12.000,00 + 3.000,00 = 15.000,00 ευρώ) θα υπολογιστεί κανονικά η μείωση που αφορά το εισόδημα μισθωτής εργασίας, εφόσον ισχύουν οι λοιπές προϋποθέσεις (κάλυψη του προβλεπόμενου ορίου ηλεκτρονικών πληρωμών).

Δηλαδή ο φόρος θα είναι:  $15.000,00 \times 22\% = 3.300,00 - 1.900,00$  (έστω άγαμος) = 1.400,00 ευρώ υπό την προϋπόθεση ότι οι ηλεκτρονικά εξοφλημένες δαπάνες είναι ίσες ή περισσότερες των  $(10.000,00 \times 10\%) + (5.000,00 \times 15\%) = 1.750,00$  ευρώ. Εάν οι σχετικές δαπάνες είναι έστω 1.000 ευρώ ο συνολικός φόρος θα είναι:  $1.400,00 + (750,00 \times 22\%) = 1.565,00$  ευρώ.

### **Παράδειγμα 2**

Φορολογούμενος με μηδενικό εισόδημα και προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων 7.000,00 ευρώ.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ε΄ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

### Άρθρο 35

#### Εισόδημα από κεφάλαιο

Το εισόδημα από κεφάλαιο περιλαμβάνει το εισόδημα που αποκτά ένα φυσικό πρόσωπο και προκύπτει στο φορολογικό έτος σε μετρητά ή σε είδος με τη μορφή μερισμάτων, τόκων, δικαιωμάτων, καθώς και το εισόδημα από ακίνητη περιουσία. [Όπως στο άρθρο 35 διαγράφηκε το κόμμα μετά τη λέξη «είδος» με το άρθρο 22 παρ. 16 του Ν 4223/2013, ισχύς από 31.12.2013 σύμφωνα με το άρθρο 59 παρ. 1 του ίδιου νόμου.]

#### ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ

#### **Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από εκμίσθωση του δικαιώματος εκμετάλλευσης περιπέτρου**

Το εισόδημα από την εκμίσθωσή του δικαιώματος εκμετάλλευσής περιπέτρου σε τρίτους (είτε πρόκειται για υφιστάμενες είτε για νέες άδειες), αποτελεί εισόδημα από δικαιώματα του άρθρου 38 του ΚΦΕ, καθόσον φέρει όλα τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του δικαιώματος και φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 40 του Ν 4172/2013 με ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%). Το εισόδημα που αποκτά ο μισθωτής (ενοικιαστής) του δικαιώματος εκμετάλλευσης περιπέτρου, αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. [Πολ 1213/2015]

### Άρθρο 36

#### Μερίσματα

1. Ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεματικών, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό.
2. Εάν η διανομή των μερισμάτων υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του ΚΦΕ, ο παρακρατούμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και για το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος του φορολογούμενου με βάση τον ΚΦΕ.



**ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ****Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα**

Στην έννοια του μερίσματος εμπίπτει, μεταξύ άλλων, κάθε διανομή κερδών, ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης, που προέρχεται από εισηγμένες και μη μετοχές, από ιδρυτικούς τίτλους, από εταιρικά μερίδια ΕΠΕ ή από συμμετοχή σε προσωπικές εταιρείες, κοινοπραξίες και λοιπές νομικές οντότητες, τα προμερίσματα που διανέμουν οι ανώνυμες εταιρείες σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΝ 2190/1920, οι προσωρινές απολήψεις κερδών των εταιρών, οι τόκοι προνομιούχων μετοχών, οι υπεραποδόσεις επενδύσεων μαθηματικών αποθεμάτων των ασφαλιστικών εταιρειών, οι διανομές κερδών των καταπιστευμάτων και των εξωχώριων εταιρειών, καθώς και οι αμοιβές που καταβάλλονται με οποιαδήποτε μορφή στα μέλη ΔΣ, διαχειριστές και εργατοϋπαλληλικό προσωπικό από τα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας. [Πολ 1042/2015]

**Διευκρινίσεις σχετικά με τη διανομή - κατανομή κερδών στους εταιρούς -μέλη των δικηγορικών εταιρειών**

Αν από το νόμιμα δημοσιευμένο καταστατικό της δικηγορικής εταιρείας, προβλέπονται ρητώς διαφορετικά ποσοστά συμμετοχής των εταιρών - μελών στα κέρδη - ζημιές της εταιρείας από τις μερίδες συμμετοχής τους στην εταιρία, τότε κατά τη διανομή των κερδών λαμβάνονται υπόψη τα ποσοστά συμμετοχής τους στα κέρδη, ανεξάρτητα των μερίδων συμμετοχής τους στην εταιρεία. Προϋπόθεση για τη διανομή των κερδών μεταξύ των εταιρών- μελών βάσει των ανωτέρω, είναι η τήρηση των διατυπώσεων που ορίζονται στις οικείες διατάξεις (ν.4194/2013) και τον φορολογικό νόμο (συστατικό έγγραφο και δημοσίευση αυτού, κ.λπ.). Τέλος, και δεδομένου ότι κατά την αποχώρηση εταιρού από τη δικηγορική εταιρεία δεν αποκτάται και υπεραξία από μεταβίβαση τίτλων, διευκρινίζεται ότι για τα κέρδη που διανέμονται στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης προς τους αποχωρήσαντες εταιρούς δικηγορικής εταιρείας για τους μήνες συμμετοχής τους σε αυτή, έχουν εφαρμογή οι οδηγίες για τη συμπλήρωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, όπως ισχύουν, καθόσον δεν ασκεί επιρροή στη φύση του αποκτώμενου εισοδήματος η τυχόν αποχώρηση του μέλους πριν το τέλος του φορολογικού έτους από τα κέρδη του οποίου λαμβάνει μερίδιο κατά τα ανωτέρω. [Πολ 1146/2016]

**Φορολογική μεταχείριση του «πάγιου μερίσματος» που λαμβάνουν τα αθλητικά σωματεία από τις αθλητικές ανώνυμες εταιρείες**

Και τα ποσά που καταβάλλονται από τις αθλητικές ανώνυμες εταιρείες στα ιδρυτικά αθλητικά σωματεία τους, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 71 του Ν 2725/1999 και τα οποία αντιστοιχούν σε σταθερό ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των καθαρών εισπράξεων από αγώνες, αποτελούν μερίσμα κατά την έννοια του άρθρου 36 του Ν 4172/2013, ως προερχόμενο και συνδεδεμένο με την κατοχή προνομιούχων μετοχών. [ΕγκΥΠΟικ Β 1148410/17.11.2015]

**Φορολογική μεταχείριση των Ιδιότυπων Μεταφορικών Εταιρειών**

Το ποσό που θα διανεμηθεί στους εταιρούς ανάλογα με τη μερίδα συμμετοχής καθενός στην Ι.Μ.Ε. αποτελεί εισόδημα από μερίσματα του άρθρου 36 του Ν 4172/2013 και φορολογείται με βάση τις διατάξεις των άρθρων 40, 61, 62 και 64 του ίδιου νόμου. [ΕγκΥΠΟικ ΔΕΑΦ Β 1137818 ΕΞ 21.10.2015]

**Περί υποχρέωσης καταβολής φόρου 10% στις έκτακτες αμοιβές (BONUS) και απαλλαγή των αντίστοιχων ποσών εισαγομένων συναλλάγματος από την έκτακτη εισφορά του άρθρου 43 του Ν 4111 /2013**

Η έκτακτη εισφορά επί του συνολικού εισαγομένου συναλλάγματος, δεν επιβάλλεται σε ποσό που αφορά είτε μέρισμα είτε έκτακτη αμοιβή από τα κέρδη πέραν των μισθών (bonus), αλλά μόνο επί του συνολικού εισαγομένου και ευρωπαϊποιημένου συναλλάγματος ή του ποσού σε ευρώ, το οποίο αφορά τις ανάγκες του υποκαταστήματος και το οποίο φαίνεται και από τις εγγραφές στα βιβλία του υποκαταστήματος. [ΕγκΥπΟικ Δ12Γ 1028539/3.3.2015]

## Άρθρο 37

### Τόκοι

1. Ο όρος «τόκοι» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από απαιτήσεις κάθε είδους, είτε εξασφαλίζονται με υποθήκη είτε όχι, και είτε παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη είτε όχι, και ιδιαίτερα εισόδημα από καταθέσεις, κρατικά χρεόγραφα, τίτλους και ομολογίες, με ή χωρίς ασφάλεια, και κάθε είδους δανειακή σχέση, συμπεριλαμβανομένων των πρόσθετων ωφελημάτων (premiums), των συμφωνιών επαναγοράς (repos/ reverse repos) και ανταμοιβών τα οποία απορρέουν από τίτλους, ομολογίες ή χρεόγραφα.
2. Απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος οι τόκοι ομολογιακών δανείων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου που αποκτούν φυσικά πρόσωπα.
3. Οι τόκοι που προκύπτουν από ομόλογα που εκδίδονται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας (Ε.Τ.Χ.Σ.), κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, έχουν την ίδια φορολογική αντιμετώπιση με τους τόκους που προκύπτουν από ομόλογα που εκδίδει το Ελληνικό Δημόσιο στην Ελλάδα. Για τους τόκους που προκύπτουν από τα ομόλογα αυτά εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις της παρ. 2.
4. Εάν οι τόκοι υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του ΚΦΕ, ο παρακρατούμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και για το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος του φορολογούμενου με βάση τον ΚΦΕ.

### Σχετικές εγκύκλιοι

**Παρακράτηση φόρου σε τόκους υπερημερίας που καταβάλλονται σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες**

Οι πληρωμές τόκων, στους οποίους περιλαμβάνονται και οι τόκοι υπερημερίας, που πραγματοποιούνται από 1.1.2014 και μετά υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 15% και η παρακράτηση αυτή δεν εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, εκτός των προσώπων που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους και δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, αλλά για το εισόδημα αυτό θα φορολογηθεί. [ΕγκΥπΟικ ΔΕΑΦ Β 1061927/5.5.2015].

### Εισόδημα από τόκους

Όταν ημεδαπό νομικό πρόσωπο αποκτά εισοδήματα από τόκους αλλοδαπής τα οποία στη συνέχεια εισάγονται στην Ελλάδα, ως άνω, η παρακράτηση φόρου ενεργείται στο μικτό ποσό των τόκων και η απόδοση του παρακρατούμενου φόρου πραγματοποιείται από το ημεδαπό χρηματοπιστωτικό ίδρυμα ή θεματοφύλακα, κατά περίπτωση, που μεσολαβεί και λειτουργεί ως φορέας πληρωμής. Με την παρακράτηση αυτή δεν επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του ημεδαπού νομικού προσώπου, αλλά τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και ο παρακρατηθείς φόρος συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος εφαρμοζομένων των διατάξεων της παρ.4 του άρθρου 64 του Ν 4172/2013. Όταν τα εν λόγω εισοδήματα παραμένουν στην αλλοδαπή, δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου και τα εισοδήματα θα φορολογηθούν μαζί με τα λοιπά εισοδήματά τους ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. [Πολ 1042/2015]

### Παρακράτηση φόρου 15% σε τόκους Φ.Π. που δεν έχουν κατοικία στην Ελλάδα και Ν.Π. αλλοδαπής

Μετά την κατάργηση των διατάξεων των άρθρων 3 έως και 13 του ν.3312/2005 ισχύουν οι γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, δηλαδή στους τόκους που αποκτώνται από φυσικά πρόσωπα που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή καθώς και από νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία και δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 15%, με την επιφύλαξη των όσων προβλέπονται στις οικείες ΣΑΔΦ. [Πολ 1078/2016]

## Άρθρο 38

### Δικαιώματα (royalties)

1. Ο όρος «δικαιώματα» σημαίνει το εισόδημα που αποκτάται ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης, των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επί λογοτεχνικού, καλλιτεχνικού ή επιστημονικού έργου, συμπεριλαμβανομένων των κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές και αναπαραγωγής βιντεοκασετών, λογισμικού για εμπορική εκμετάλλευση ή προσωπική χρήση, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, εμπορικών σημάτων, προνομίων, σχεδίων ή υποδειγμάτων, σχεδιαγραμμάτων, απόρρητων χημικών τύπων ή μεθόδων κατεργασίας ή σε αντάλλαγμα πληροφοριών που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική πείρα, οι πληρωμές για τη χρήση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού, για τη χρήση τεχνικών μεθόδων παραγωγής, τεχνικής ή τεχνολογικής βοήθειας, τεχνογνωσίας (knowhow), αποτελεσμάτων ερευνών, αναδημοσίευσης άρθρων και μελετών, καθώς και οι πληρωμές για συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά μέσω δικτύων πληροφορικής σε βάση δεδομένων επίλυσης προβλημάτων, την ηλεκτρονική λήψη (downloading) λογισμικού ηλεκτρονικού υπολογιστή, ακόμα και στην περίπτωση που τα εν λόγω προϊόντα αποκτώνται για προσωπική ή επαγγελματική χρήση του αγοραστή, την εκμίσθωση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού και εμπορευματοκιβωτίων και λοιπών συναφών δικαιωμάτων.

2. Εάν το εισόδημα από δικαιώματα υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του ΚΦΕ, ο παρακρατούμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και για το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος του φορολογούμενου με βάση τον ΚΦΕ.

### Σχετικές εγκύκλιοι

#### **Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από δικαιώματα**

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

Ειδικότερα, δικαίωμα αποτελούν και οι πληρωμές που καταβάλλονται με σκοπό την περαιτέρω παραχώρηση της αρχικής άδειας χρήσης του άυλου στοιχείου (δικαιώματος). Στην περίπτωση αυτή άυλο περιουσιακό στοιχείο εμφανίζει τόσο ο αρχικός κάτοχος του όσο και εκείνος που διατηρεί το δικαίωμα παραχώρησης είτε του συνόλου είτε μέρους της άδειας χρήσης (relicence/sublicence). Ειδικά οι πληρωμές που πραγματοποιούνται για την κάθε είδους εκμίσθωση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού (π.χ. ο εξοπλισμός για τη μεταφορά ηλεκτρικής ενέργειας ή τηλεπικοινωνιών, μεταφοράς αερίου ή πετρελαίου, κ.λπ.) και εμπορευματοκιβωτίων, εμπίπτουν στην έννοια των δικαιωμάτων. Περαιτέρω, οι διατάξεις αυτές δεν καταλαμβάνουν τις περιπτώσεις που μεταβιβάζεται η κυριότητα του άυλου στοιχείου και επέρχεται η πλήρης αποξένωση του ιδιοκτήτη από αυτό αλλά μόνο τις περιπτώσεις που παρέχεται η χρήση ή το δικαίωμα χρήσης του άυλου στοιχείου. Επίσης, δεν περιλαμβάνονται οι πληρωμές που πραγματοποιούνται σε τρίτους οι οποίοι δεν είναι κύριοι του υπόψη δικαιώματος ή δεν διατηρούν το δικαίωμα χρήσης αυτού (π.χ. αποκλειστικοί αντιπρόσωποι στην Ελλάδα, μεταπωλητές, διαμεσολαβητές κ.λπ.). Τέτοια περίπτωση αποτελεί και η πώληση τυποποιημένου λογισμικού. Ειδικότερα, στην περίπτωση λογισμικού που αναπτύσσεται για τις ανάγκες συγκεκριμένης επιχείρησης (κατά παραγγελία προϊόν) εάν με τις πληρωμές που καταβάλλονται για το υπόψη αγαθό επέρχεται πλήρης αποξένωση της επιχείρησης ανάπτυξης λογισμικού από το προϊόν, τότε αυτές δεν συνιστούν δικαιώματα. Αντίθετα, εάν με τις πληρωμές αυτές δεν επέρχεται αποξένωση της επιχείρησης ανάπτυξης λογισμικού από το κατά παραγγελία προϊόν, τότε αυτές συνιστούν δικαιώματα με εξαίρεση την περίπτωση που οι πληρωμές αφορούν στην χρήση λογισμικού με δυνατότητα παραμετροποίησής του. Ομοίως, δεν υπόκειται στην έννοια των δικαιωμάτων η συντήρηση του λογισμικού που ανατίθεται στην πωλήτρια επιχείρηση βάσει συμβολαίου συντήρησης. Σε περίπτωση μικτών συμβάσεων που περιλαμβάνουν αμοιβές για την παροχή άλλων υπηρεσιών και καταβολή δικαιωμάτων,

θα πρέπει να γίνεται επιμερισμός των ποσών που αφορούν τα δικαιώματα, με βάση τα οριζόμενα στην υπόψη σύμβαση ή με βάση λοιπά διαθέσιμα στοιχεία που να τεκμηριώνουν επαρκώς τον όποιο επιμερισμό (π.χ. υπηρεσίες franchising, management fees οι οποίες δεν είναι δικαιώματα). Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω αφορούν γενικές αρχές και ως εκ τούτου κάθε ενδεχόμενη περίπτωση καταβολής δικαιωμάτων, θα πρέπει να εξετάζεται ξεχωριστά με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής. [Πολ 1042/2015]

#### **Φορολογική μεταχείριση μισθωμάτων που καταβάλλονται για τη χρήση δικαιωμάτων (franchising)**

Τα όποια δικαιώματα καταβάλλονται προς τον δικαιοπάροχο (franchisor)-προμηθευτή για τη χρήση των επωνυμιών αποτελούν μέρος των μισθωμάτων για τη χρήση δικαιωμάτων (franchising) τα οποία ενσωματώνονται στο κόστος των εμπορευμάτων που λαμβάνει από τον προμηθευτή. Οι κάθε είδους καταβολές δικαιωμάτων (είτε για μισθώματα είτε για τη χρήση των επωνυμιών των εμπορευμάτων) εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του δικαιοδόχου (franchisee) μέσω του κόστους πωληθέντων με τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013. Συνεπώς, δεν είναι δυνατή η έκπτωση των αντίστοιχων δαπανών σε περίπτωση έκδοσης χωριστού στοιχείου για τα δικαιώματα αυτά. [Πολ 1029/2017]

#### **Χαρακτηρισμός εισοδήματος από την εκμίσθωση του δικαιώματος εκμετάλλευσης κυλικίων, σε κτίρια που στεγάζονται Δημόσιες Υπηρεσίες**

Το φυσικό πρόσωπο - δικαιούχος που εισπράττει το αντάλλαγμα, όταν δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα σχετική με τα δικαιώματα, αποκτά εισόδημα από δικαίωμα του άρθρου 38 του ΚΦΕ, καθόσον πρόκειται για εισόδημα που αποκτάται ως αντάλλαγμα για την εκμίσθωση της άδειας λειτουργίας κυλικείου, και συνεπώς φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 40 του ίδιου νόμου. [ΕγκΥπΟικ ΔΕΑΦ 1004570/5.1.2017]

## **Άρθρο 39**

### **Εισόδημα από ακίνητη περιουσία**

1. Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από:

α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.

β) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα.

γ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών.

δ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα.

**2.** Το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρίτα τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Κατ' εξαίρεση το τεκμαρτό εισόδημα του προηγούμενου εδαφίου που αφορά δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.) προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες απαλλάσσεται από το φόρο.

Ειδικά για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα δεν υπολογίζεται τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση προς ανιόντες, κατιόντες και συζύγους, αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που χρησιμοποιούνται για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής. [Όπως στο τέλος της παρ. 2 του άρθρου 39 προστέθηκε νέο εδάφιο με το άρθρο 1 παρ. 5 του Ν 4330/2015, εφαρμογή για το φορολογικό έτος 2014 και εξής σύμφωνα με την παρ. 6 του ίδιου άρθρου και νόμου.]

**3.** Οι ακόλουθες δαπάνες εκπίπτουν με τις παρακάτω προϋποθέσεις:

**α)** Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι φυσικό πρόσωπο εκπίπτει ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης ή άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου.

**β)** Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου και τα κάθε είδους ιδρύματα οι κάθε είδους δαπάνες εκπίπτουν σε ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%). Ειδικά για το Άγιο Όρος το ποσοστό της έκπτωσης για τις δαπάνες του προηγούμενου εδαφίου ανέρχεται σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%).

**γ)** Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα εκπίπτουν σε ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%), οι δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, καθώς και οι πάγιες και λειτουργικές δαπάνες.

**δ)** Το μίσθωμα που καταβάλλεται στις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης.

**ε)** Οι δαπάνες αντιπλημμυρικών έργων και έργων αποξήρανσης ελών σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%).

**στ)** Το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει, βάσει νόμου, ο εκμισθωτής στο μισθωτή για τη λύση της μισθωτικής σχέσης του ακινήτου.

**4.** Τα εισοδήματα από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας, τα οποία δεν έχουν εισπραχθεί από τον δικαιούχο, δεν συνυπολογίζονται στο συνολικό εισόδημά του, εφόσον έως την προθεσμία υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, έχει εκδοθεί εις βάρος του μισθωτή διαταγή πληρωμής ή διαταγή απόδοσης χρήσης μίσθιου ή δικαστική απόφαση αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων ή έχει ασκηθεί εναντίον του μισθωτή αγωγή αποβολής ή επιδίκασης μισθωμάτων. Τα εν λόγω εισοδήματα φορολογούνται στο έτος και κατά το ποσό που αποδεδειγμένα εισπράχθηκαν, κατά παρέκκλιση των διατάξεων του άρθρου 8. Τα μη εισπραχθέντα εισοδήματα δηλώνονται σε ειδικό κωδικό ανείσπρακτων εισοδημάτων από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. [Όπως στο αρ-

θρο 39 προστέθηκε νέα παρ. 4 με το άρθρο 11 παρ. 1 του Ν 4346/2015 (ΦΕΚ Α' 152), ισχύς για τα εισοδήματα που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου 2015 και μετά σύμφωνα με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου του ίδιου νόμου. Η παλαιά παρ. 4 του άρθρου 39, η οποία είχε προστεθεί με το άρθρο 2 παρ. 3 του Ν 4328/2015 (ΦΕΚ Α' 51), ισχύς σύμφωνα με την παρ. 7 του ίδιου άρθρου και νόμου, για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά, είχε καταργηθεί με το άρθρο 2 παρ. 5 του Ν 4337/2015 (ΦΕΚ Α' 129) για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2015 και μετά.].

### Σχετικές εγκύκλιοι

#### **Εκχώρηση μισθωμάτων στο Δημόσιο**

Τα εισοδήματα από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας που θεωρούνται ότι έχουν αποκτηθεί κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου και τα οποία αποδεδειγμένα δεν έχουν εισπραχθεί από τον δικαιούχο, επιτρέπεται να μη συνυπολογίζονται στο συνολικό εισόδημά του, εφόσον εκχωρηθούν στο Δημόσιο χωρίς αντάλλαγμα. Η εκχώρηση γίνεται με δήλωση του υπόχρεου σε φόρο, η οποία υποβάλλεται στον αρμόδιο για την παραλαβή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του Προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας πριν την εμπρόθεσμη υποβολή της ετήσιας δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος του φορολογικού έτους που αφορά. Το Δημόσιο υποκαθίσταται στα δικαιώματα του εκχωρητή. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων θα καθορισθεί η διαδικασία κ.λπ. θέματα σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων αυτών. [Πολ 1120/2015]

#### **Ανείσπρακτα εισοδήματα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας**

Οι διατάξεις του άρθρου 39 παρ. 4 δεν εφαρμόζονται για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες. Αντίθετα, δεν μπορούν να δηλωθούν ανείσπρακτα εισοδήματα από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας από φυσικά πρόσωπα, όταν τα εισοδήματα αυτά προέρχονται από αποζημίωση χρήσης ακινήτου καθώς και από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας (π.χ. τουριστική εκμετάλλευση, διοργανώσεις εκδηλώσεων σε αίθουσες ή κτήματα κλπ.). [Πολ 1102/2016]

#### **Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος που αποκτά ΑΕ από την παραχώρηση του δικαιώματος εκμετάλλευσης Σταθμών Εξυπηρέτησης Αυτοκινητιστών**

Το σχετικό εισόδημα που αποκτά ανώνυμη εταιρεία, η οποία έχει ενταχθεί στο Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης που τηρείται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή έχοντας ως μοναδικό μέτοχο το Ελληνικό Δημόσιο, από την παραχώρηση δικαιώματος εκμετάλλευσης των Σταθμών Εξυπηρέτησης Αυτοκινητιστών (Σ.Ε.Α.) σε τρίτο (παραχωρησιούχο), των οποίων το κόστος κατασκευής (εγκαταστάσεις και μηχανήματα) έχει επιβαρύνει εξολοκλήρου τον παραχωρησιούχο και το οποίο προσδιορίζεται ως ποσοστό επί του συνολικού κύκλου εργασιών που αναπτύσσει ο παραχωρησιούχος, αποτελεί εισόδημα από ακίνητη περιουσία, με βάση τις διατάξεις του Ν 4172/2013 για το οποίο η ανώνυμη εταιρεία, ως φορέας γενικής κυβέρνησης, υπόκειται σε φορολογία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 46 του ίδιου νόμου. [ΕγκΥπΟικ ΔΕΑΦ 1188103/23.12.2016].

**Χαρακτηρισμός του ανταλλάγματος (μίσθωμα) που αποκτούν οι ΟΤΑ από την παραχώρηση του δικαιώματος απλής χρήσης αιγιαλού, παραλίας, όχθης και παρόχθιας ζώνης μεγάλων λιμνών και πλεύσιμων ποταμών ως εισοδήματος από ακίνητη περιουσία**

Από τις ειδικές διατάξεις του Ν 2971/2001 προβλέπεται η παραχώρηση της απλής χρήσης των πιο πάνω κοινόχρηστων πραγμάτων στους Ο.Τ.Α. προκειμένου να ασκήσουν οι ίδιοι το σχετικό δικαίωμα, ή τρίτοι στους οποίους δύνανται να μεταβιβάσουν αυτό έναντι ανταλλάγματος. Η μεταβίβαση του σχετικού δικαιώματος συντελείται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στη σχετική κοινή υπουργική απόφαση, με τη σύναψη σύμβασης μίσθωσης (μίσθωτήριο συμβόλαιο), εφαρμοζόμενης της κείμενης νομοθεσίας περί εκμίσθωσης δημόσιων ακινήτων. Κατά συνέπεια, το μίσθωμα που αποκτούν οι Ο.Τ.Α. Α' βαθμού από τη μεταβίβαση του δικαιώματος απλής χρήσης αιγιαλού, παραλίας, κ.λπ. σε τρίτους αποτελεί εισόδημα από ακίνητη περιουσία, για το οποίο, ως φορείς γενικής κυβέρνησης υπόκεινται σε φορολογία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 46 του ν. 4172/2013. [ΕγκΥπΟικ ΔΕΑΦ Β 1083083/17.6.2015].

**Φορολογική μεταχείριση των ποσών που εισπράττουν οι Ο.Τ.Α. από την παραχώρηση του δικαιώματος χρήσης θέσεων περιπτέρων και κοινόχρηστων χώρων**

Το τέλος για την παραχώρηση του δικαιώματος χρήσης κοινόχρηστου χώρου (πεζοδρόμια, οδοί, πλατείες και εν γένει κοινόχρηστοι χώροι) που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του από 24.9/20.10.1958 βασιλικού διατάγματος δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος με βάση τις διατάξεις του Ν 4172/2013, για τους ΟΤΑ Α' βαθμού που το εισπράττουν, δεδομένου ότι έχει κριθεί νομολογιακά ότι αποτελεί τέλος ανταποδοτικού χαρακτήρα, με την έννοια ότι είναι ανάλογο του οφέλους που αποκομίζει αυτός που χρησιμοποιεί τον παραχωρούμενο δημοτικό χώρο (Ειδική Έκθεση του Συνηγόρου του Πολίτη, ΣτΕ 4001/1986, κ.ά). Με τον ίδιο τρόπο αντιμετωπίζεται φορολογικά και το τέλος που εισπράττουν οι ΟΤΑ Α' βαθμού από τους κατά την περ. 4 της υποπαρ. ΣΤ2 του άρθρου πρώτου του Ν 4093/2012 δικαιούχους των θέσεων περιπτέρων. [ΕγκΥπΟικ ΔΕΑΦ Β 1147493/12.11.2015].

## Άρθρο 39Α

### Εισόδημα από βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτων στο πλαίσιο της οικονομίας διαμοιρασμού

1. Το εισόδημα που αποκτάται, από φυσικά πρόσωπα, από τη βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτου της οικονομίας διαμοιρασμού, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 111 του Ν 4446/2016 (Α' 167), όπως ισχύει, είναι εισόδημα από ακίνητη περιουσία και εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 39 και της παρ. 4 του άρθρου 40 του Ν 4172/2013 (Α' 167), όπως ισχύουν, εφόσον τα ακίνητα εκμισθώνονται επιπλωμένα χωρίς την παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας πλην της παροχής κλινοσκεπασμάτων. Σε περίπτωση που παρέχονται οποιεσδήποτε άλλες υπηρεσίες, το εισόδημα αυτό αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 του Ν 4172/2013, όπως ισχύει.



2. Το εισόδημα που αποκτάται από νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, από τη βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτου της οικονομίας διαμοιρασμού, όπως ορίζεται στην προηγούμενη παράγραφο, θεωρείται εισόδημα από ακίνητη περιουσία.

3. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος που αρχίζει από 1.1.2017 και εφεξής.

[Όπως νέο άρθρο 39Α προστέθηκε μετά το άρθρο 39 με το άρθρο 83 του Ν 4472/2017 (ΦΕΚ Α' 74/19.5.2017), ισχύς για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος που αρχίζει από 1.1.2017 και εφεξής, σύμφωνα με την παρ. 3 της ίδιας της προστεθείσας διάταξης.]

#### ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ

##### **Εισόδημα που αποκτάται από τη βραχυχρόνια εκμίσθωση ακινήτων στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού**

Το εν λόγω εισόδημα στην περίπτωση των φυσικών προσώπων θεωρείται εισόδημα από ακίνητη περιουσία και εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 39 και της παρ.4 του άρθρου 40 του ΚΦΕ, εφόσον τα ακίνητα εκμισθώνονται επιπλωμένα χωρίς την παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας πλην της παροχής κλινοσκεπασμάτων. Σε περίπτωση που παρέχονται οποιεσδήποτε άλλες υπηρεσίες, το εισόδημα αυτό αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 του Ν 4172/2013.

Όσον αφορά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα, υπενθυμίζεται ότι το εισόδημα από ακίνητη περιουσία φορολογείται με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε., καθώς τα εν λόγω έσοδα θεωρούνται σε κάθε περίπτωση έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Συνακόλουθα, για τις δαπάνες που πραγματοποιούνται και αφορούν τα ακίνητα που μισθώνονται στο πλαίσιο της οικονομίας διαμοιρασμού έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ίδιου νόμου.

Όσον αφορά τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το εν λόγω εισόδημα θεωρείται έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση τα αναφερόμενα πιο πάνω, ενώ ως προς την έκπτωση των δαπανών, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των περ. Β' ή γ' της παρ. 3 του άρθρου 39 του Ν 4172/2013, ανάλογα αν πρόκειται για ν.π.δ.δ./ ίδρυμα ή ν.π.ι.δ., αντίστοιχα. [Πολ 1112/2017]

## **Άρθρο 40**

### **Φορολογικός συντελεστής για το εισόδημα από κεφάλαιο**

1. Τα μερίσματα φορολογούνται με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%). [Όπως η παρ. 1 του άρθρου 40 αντικαταστάθηκε από το άρθρο 112 παρ. 7 του Ν 4387/2016, εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2017 και μετά σύμφωνα με την παρ. 11 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, όπως αυτή αντικαταστάθηκε από το άρθρο 44 παρ. 4 του Ν 4389/2016.]

2. Οι τόκοι φορολογούνται με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

3. Τα δικαιώματα φορολογούνται με συντελεστή είκοσι (20%).

4. Το εισόδημα από ακίνητη περιουσία φορολογείται αυτοτελώς, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:



## Σχόλια - Εφαρμογές - Παραδείγματα (άρθρα 35-40)

### 1. Ορισμοί

#### A. Μέρισμα

Ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από

- μετοχές,
- ιδρυτικούς τίτλους, ή
- άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και
- το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται
- τα μερίδια,
- οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεματικών,
- οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων,
- οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό.

Στην έννοια του μερίσματος εμπίπτει, μεταξύ άλλων, κάθε διανομή κερδών, ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης, που προέρχεται από εισηγμένες και μη μετοχές, από ιδρυτικούς τίτλους, από εταιρικά μερίδια ΕΠΕ ή από συμμετοχή σε προσωπικές εταιρείες, κοινοπραξίες και λοιπές νομικές οντότητες, τα προμερίσματα που διανέμουν οι ανώνυμες εταιρείες σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΝ 2190/1920, οι προσωρινές απολήψεις κερδών των εταίρων, οι τόκοι προνομιούχων μετοχών, οι υπεραποδόσεις επενδύσεων μαθηματικών αποθεμάτων των ασφαλιστικών εταιρειών, οι διανομές κερδών των καταπιστευμάτων και των εξωχώριων εταιρειών, καθώς και οι αμοιβές που καταβάλλονται με οποιαδήποτε μορφή στα μέλη ΔΣ, διαχειριστές και εργατοϋπαλληλικό προσωπικό από τα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας.

#### Διευκρινίσεις:

1. Σε περίπτωση διανομής κερδών δεν εφαρμόζεται η περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του Ν 4172/2013. Κατά συνέπεια, σε περίπτωση απόληψης κερδών από τα παραπάνω πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά βιβλία,

δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου, καθόσον τα κέρδη αυτά φορολογούνται μόνο στο όνομα του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας.

2. Στην έννοια της διανομής κερδών περιλαμβάνεται και η διανομή ή κεφαλαιοποίηση κερδών παρελθουσών χρήσεων, των αποθεματικών που δεν υπάγονται στην αυτοτελή φορολόγηση της παρ. 12 του άρθρου 72 του Ν 4172/2013, καθώς και των αποθεματικών που σχηματίζονται με βάση τις διατάξεις του νέου ΚΦΕ (Ν 4172/2013). Ειδικά για τα αποθεματικά από κέρδη παρελθουσών χρήσεων των ΕΠΕ τα οποία έχουν σχηματισθεί μέχρι 31.12.2010 (κέρδη ισολογισμών 31.12.2009, σε περίπτωση ομαλής διαχειριστικής περιόδου), δεδομένου ότι αυτά έχουν ήδη αποκτηθεί από τους εταίρους με βάση τις διατάξεις του Ν 2238/1994 έχει γίνει δεκτό ότι κατά τη διανομή ή κεφαλαιοποίησή των κερδών αυτών μετά την 1.1.2014, δεν θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 64 του Ν 4172/2013 και δε θα διενεργείται παρακράτηση φόρου.

3. Τα παραπάνω ισχύουν και για τα κέρδη παρελθουσών χρήσεων των προσωπικών εταιρειών που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθόσον αυτά θεωρείται ότι έχουν ήδη αποκτηθεί και δηλωθεί από τους εταίρους με βάση τις διατάξεις του Ν 2238/1994 (παρ. 4 άρθρου 28, όπως ίσχυε για τις χρήσεις αυτές). Ειδικά για τα κέρδη των προσωπικών εταιρειών της χρήσης 2013 στα οποία υπήρχε σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό τους και πραγματοποιήθηκε διανομή μέρους των κερδών τους (παρ. 1 άρθρου 10 Ν 2238/1994, όπως ίσχυε για τη χρήση 2013, μετά την τροποποίησή του με το άρθρο 3 του Ν 4110/2013), καθώς και των επομένων χρήσεων οπότε και ίσχυε ο Ν 4172/2013 για τα οποία διενεργήθηκε παρακράτηση φόρου, είναι αυτονόητο ότι παρακράτηση φόρου θα ενεργείται στο υπόλοιπο αδιανέμητο ποσό των κερδών της χρήσης αυτής κατά τη διανομή. Επισημαίνεται, ότι σε περίπτωση που για τα κέρδη των προσωπικών εταιρειών των παραπάνω χρήσεων δεν υπήρχε σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό τους, ο φόρος έχει ήδη παρακρατηθεί στο σύνολο των κερδών, καθόσον αυτά θεωρούντο ως διανεμόμενα.

- Με την αριθμ. ΝΣΚ 950/1977 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του ΝΣΚ (αριθμ. Ε.1058/288/Πολ. 13/1978 εγκύκλιό μας) έγινε αποδεκτό ότι με βάση τις διατάξεις του ΚΝ 2190/1920 η έγκριση του ισολογισμού γίνεται μία φορά κατ' έτος από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων, που συνέρχεται υποχρεωτικά μέσα σε έξι μήνες από τη λήξη κάθε εταιρικής χρήσεως και η οποία αποφασίζει τη διανομή από τα καθαρά κέρδη μερίσματος ή το σχηματισμό αποθεματικών (τακτικών, εκτάκτων, κ.λπ.). Μετά την έγκριση του ισολογισμού, στοιχείο του οποίου αποτελεί και ο πίνακας διάθεσης κερδών και ο τρόπος διάθεσης αυτών, από την τακτική γενική συνέλευση, ο ισολογισμός αυτός καθίσταται οριστικός, αποκλεισμένης κάθε τροποποίησής αυτού σε μεταγενέστερο χρόνο από έκτακτη γενική συνέλευση. **Συνεπώς, μόνο η τακτική γενική συνέλευση των μετό-**

χων δύναται να αποφασίσει, κατά την έγκριση του ισολογισμού, για τη διάθεση των κερδών καθώς και για τη διανομή στους μετόχους εκτάκτων αποθεματικών προηγούμενων εταιρικών χρήσεων. Κατά συνέπεια η έκτακτη γενική συνέλευση των μετόχων δεν μπορεί να αποφασίσει για διανομή κερδών εκτάκτων αποθεματικών που έχουν σχηματισθεί στον ισολογισμό της κλειόμενης χρήσης, καθόσον η διανομή αυτή συνεπάγεται τροποποίηση του ισολογισμού που έχει εγκριθεί από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων. Τα παραπάνω ισχύουν και για ΕΠΕ δεδομένου ότι οι διατάξεις του Ν 3190/1955 δεν διαφέρουν από αυτές του ΚΝ 2190/1920 σε ό,τι αφορά την έγκριση οικονομικών καταστάσεων των ΕΠΕ.

- Στην έννοια του μερίσματος εμπίπτει, κατ' αρχήν, και η διανομή κερδών από μερίδια ΟΣΕΚΑ που είναι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή ή σε άλλο κράτος μέλος αυτής Ε.Ε. ή σε κράτος ΕΟΧ/ΕΖΕΣ ή αμοιβαίων κεφαλαίων που είναι εγκατεστημένα σε τρίτες χώρες. Ειδικά για τα κέρδη με τη μορφή μερισμάτων ή άλλων ωφελημάτων εκ των μεριδίων ή μετοχών που αποκτούν οι μεριδιούχοι ή μέτοχοι από ημεδαπούς ΟΣΕΚΑ έχουν εφαρμογή οι ειδικότερες διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 103 του Ν 4099/2012, οι οποίες δεν έχουν καταργηθεί με το Ν 4172/2013 και με τις οποίες ορίζεται ότι αυτά απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος. Την ίδια φορολογική μεταχείριση έχουν και τα μερίσματα που αποκτούν οι μεριδιούχοι από ΟΣΕΚΑ Ε.Ε. ή ΕΟΧ/ΕΖΕΣ (Απόφαση ΔΕΕ C-35/98, Verkooyen).

## **B. Τόκοι**

Ο όρος «τόκοι» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από απαιτήσεις κάθε είδους, είτε εξασφαλίζονται με υποθήκη είτε όχι, και είτε παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη είτε όχι, και ιδιαίτερα:

- εισόδημα από καταθέσεις,
- κρατικά χρεόγραφα,
- τίτλους και ομολογίες, με ή χωρίς ασφάλεια, και

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

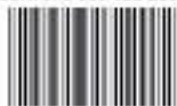
Στην έννοια των τόκων εμπίπτουν κάθε είδους τόκοι, ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται:

- οι τόκοι δανείων,
- οι τόκοι υπερημερίας λόγω συμβατικής υποχρέωσης, καθώς και





ISBN: 978-960-622-286-3



14506