ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
Δ/ΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ
ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ
ΥΠΟΔ/ΝΣΗ Α΄ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑΤΑ Β΄, Α΄

Ταχ. Δ/νση: Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδ.: 101 84 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες: Ε. Καπούτσου, Β. Δασουράς
Τηλέφωνο: 210 – 33.75.312
ΦΑΞ: 210 – 33.75.001

Αθήνα, 18 Μαρτίου 2015

ΠΟΛ.: 1059

ΠΡΟΣ: ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ Π.Δ.

ΘΕΜΑ: Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 47, 57 και 58 του ν. 4172/2013.

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των άρθρων 47, 57 και 58 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23.07.2013), όπως ισχύουν, αναφορικά με τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, την εκκαθάριση και τον φορολογικό συντελεστή των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, αντίστοιχα, και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Άρθρο 47

Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες του άρθρου 45. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ' («Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα») του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013), εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά σε αυτό το

Κεφάλαιο. Δηλαδή, τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 έως και 28 του ν. 4172/2013.

Στην έννοια του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα εμπίπτει και η κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Συνεπώς, τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη, τα οποία δεν έχουν υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, περιλαμβάνονται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των προσώπων αυτών. Ως τέτοια κέρδη νοούνται ιδίως:

Α. Αποθεματικά

α) τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά που δεν έχουν υπαχθεί στην αυτοτελή φορολόγηση της παρ. 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, όπως τα αποθεματικά που έχουν σχηματιστεί από εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (αυτοτελώς φορολογηθέντα εισοδήματα). Στην περίπτωση αυτή, ο παρακρατηθείς ή καταβληθείς στα ανωτέρω εισοδήματα φόρος συμψηφίζεται με το φόρο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 68 του Κ.Φ.Ε.

Επίσης, στα πιο πάνω αποθεματικά που δεν έχουν υπαχθεί στην αυτοτελή φορολόγηση της παρ. 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 περιλαμβάνονται και τα αποθεματικά που είχαν σχηματισθεί με βάση ειδικές διατάξεις νόμων, στους οποίους όπου γίνεται αναφορά στις διατάξεις του άρθρου 106 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994) ή στις «γενικές διατάξεις του Κ.Φ.Ε.» νοούνται πλέον οι αντίστοιχες διατάξεις του άρθρου 47 του ν. 4172/2013. Τέτοιες περιπτώσεις αποθεματικών είναι ενδεικτικά οι ακόλουθες:

- των παρ. 13 και 14 του άρθρου 15 του ν. 4015/2011 περί φορολογικών κινήτρων υπέρ Συλλογικών Αγροτικών Οργανώσεων (νυν Αγροτικών Συνεταιριστικών Οργανώσεων),

- του άρθρου 71 του ν. 3842/2010 περί φορολογικών κινήτρων ευρεσιτεχνίας,

- του άρθρου 5 του ν. 3220/2004 περί επιχειρήσεων που λειτουργούν ως Σύστημα Εναλλακτικής Διαχείρισης,

- της παρ. 9 του άρθρου 14 του ν. 3156/2003 περί κερδών που προκύπτουν από μεταβίβαση απαιτήσεων σε εταιρεία ειδικού σκοπού,

- της παρ. 21 του άρθρου 7 του ν. 2364/1995 περί ΕΔΑ ή ΔΕΠΑ.

Τα ανωτέρω ισχύουν και στην περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης αποθεματικών που είχαν σχηματισθεί με βάση ειδικές διατάξεις νόμων, για τη φορολογική

μεταχείριση των οποίων δεν γινόταν παραπομπή στις σχετικές διατάξεις του ν. 2238/1994. Ενδεικτικά αναφέρονται τα ακόλουθα αποθεματικά:

- της παρ. 5 του άρθρου 1 του ν. 2992/2002 περί σχηματισμού αφορολόγητων αποθεματικών του κόστους προσαρμογής σε ΔΛΠ κατά τον πρώτο χρόνο εφαρμογής τους,

- του άρθρου 2 του ν. 2367/1995 περί εταιρειών αμοιβαίων εγγυήσεων,

- της παρ. 1 του άρθρου 5 του ν. 1775/1988 περί εταιρειών παροχής επιχειρηματικού κεφαλαίου.

Τα ίδια ισχύουν και σε περίπτωση διανομής αφορολόγητων αποθεματικών που έχουν σχηματιστεί με τις διατάξεις του ν. 3299/2004, του ν. 2601/1998, καθώς και με οποιονδήποτε άλλο αναπτυξιακό νόμο, πλην του ν. 3908/2011 όπως ισχύει, λόγω πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων. Σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης των πιο πάνω αποθεματικών κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13 του ν. 1473/1984 ή του άρθρου 101 του ν. 1892/1990 δεν εφαρμόζονται τα αναφερόμενα ανωτέρω, αλλά τα ειδικότερα οριζόμενα στις διατάξεις των νόμων αυτών.

Επισημαίνεται ότι ειδικές διατάξεις που ρυθμίζουν τη φορολογική μεταχείριση διανομής ή κεφαλαιοποίησης αποθεματικών συνεχίζουν να ισχύουν (π.χ. παρ. 6 άρθρου 8 ν. 3299/2004).

β) τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά που σχηματίζονται με βάση τις διατάξεις του νέου Κ.Φ.Ε. και απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, όπως για παράδειγμα ο ειδικός λογαριασμός της παρ. 5 του άρθρου 58 «Ειδικό Πρόγραμμα Ανάπτυξης Φωτοβολταϊκών Συστημάτων μέχρι δέκα (10) kw».

Σημειώνεται ότι ειδικά για τα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί με βάση τις διατάξεις του νέου Κ.Φ.Ε. (άρθρο 48 ν. 4172/2013) από αφορολόγητα έσοδα τα οποία προέρχονται από τα μερίσματα που εισπράττουν τα νομικά πρόσωπα από ημεδαπές και αλλοδαπές συνδεδεμένες εταιρείες, δεν έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα πιο πάνω, αλλά οι ειδικότερες οδηγίες που έχουν δοθεί με την ΠΟΛ. 1039/2015 εγκύκλιό μας.

Τα ως άνω διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα ποσά αποθεματικών της ενότητας Α΄ θεωρούνται φορολογικά κέρδη του φορολογικού έτους εντός του οποίου γίνεται η διανομή ή κεφαλαιοποίηση και φορολογούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4172/2013, συναθροιζόμενα με τα λοιπά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) από επιχειρηματική δραστηριότητα με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που θα υποβληθεί για το φορολογικό έτος αυτό. Είναι αυτονόητο ότι αν το αποτέλεσμα από επιχειρηματική δραστηριότητα είναι ζημιογόνο, το διανεμηθέν ή κεφαλαιοποιηθέν ποσό θα μειώσει το ζημιογόνο αυτό αποτέλεσμα.

Τέλος, όσον αφορά στα αποθεματικά που έχουν σχηματιστεί από την υπερτίμηση από αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου και δεδομένου ότι η αποζημίωση που λαμβάνεται στις περιπτώσεις αυτές κατά συνταγματική επιταγή δεν υπόκειται σε φόρο, δεν εφαρμόζονται τα παραπάνω.

Β. Κέρδη του φορολογικού έτους που έληξε

α) τα διανεμόμενα κέρδη του φορολογικού έτους που έληξε των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας και απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν. 4172/2013 (π.χ. Τράπεζα της Ελλάδος, κ.λπ.) ή ειδικές διατάξεις νόμων, εκτός αν τα πρόσωπα αυτά υπόκεινται σε φόρο βάσει άλλης ειδικής διάταξης (π.χ. παρ. 3 άρθρου 103 ν. 4099/2012 για τους ΟΣΕΚΑ),

β) τα διανεμόμενα κέρδη του φορολογικού έτους που έληξε των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων που προκύπτουν βάσει των Δ.Λ.Π., κατά το μέρος που υπερβαίνουν τα φορολογικά κέρδη, καθώς και τα διανεμόμενα κέρδη νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων σε περίπτωση ύπαρξης φορολογικών ζημιών.

Διευκρινίζεται ότι τα κέρδη του φορολογικού έτους που έληξε για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος (π.χ. κέρδη νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων που απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, τόκοι από ομόλογα του Ε.Τ.Χ.Σ. κατ' εφαρμογή του προγράμματος για την αναδιάταξη του Ελληνικού χρέους, υπεραξία από μεταβίβαση ημεδαπών εταιρικών ομολόγων σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3156/2003, απαλλασσόμενα έσοδα κεφαλαιουχικών εταιρειών – φορέων γενικής κυβέρνησης) κατά το μέρος που το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα αποφασίζει να μην διανείμει αυτά στο φορολογικό έτος που προέκυψαν, παρακολουθούνται σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού ώστε να είναι ευχερής η διαπίστωση του χρόνου διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους στο μέλλον, προκειμένου να υπαχθούν σε φόρο.

Τα πιο πάνω ποσά της ενότητας Β΄ (Κέρδη του φορολογικού έτους που έληξε) περιλαμβάνονται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους μέσα στο οποίο προέκυψαν τα κέρδη που διανέμονται.

Διευκρινίζεται επίσης ότι σε όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις των ενοτήτων Α΄ και Β΄ σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπάγεται το καθαρό ποσό των διανεμόμενων ή κεφαλαιοποιούμενων κερδών ή αποθεματικών, μετά την αναγωγή του ποσού αυτού σε μικτό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

Τέλος, διευκρινίζεται ότι τα αναφερόμενα πιο πάνω έχουν εφαρμογή στα πρόσωπα του άρθρου 45 που τηρούν διπλογραφικά βιβλία.

2. Με την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Επομένως, τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες από κάθε πηγή και αιτία θεωρούνται ως έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και συνεπώς τα κέρδη τους φορολογούνται με βάση τους συντελεστές του άρθρου 58 παρ. 1 και 2 ή 29 παρ. 1, κατά περίπτωση, ανάλογα με το αν τηρούν διπλογραφικά ή απλογραφικά βιβλία.

Στα πάσης φύσεως έσοδα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων περιλαμβάνονται όλα τα έσοδα που αναφέρονται στα λοιπά Κεφάλαια του ν. 4172/2013 (Κεφάλαια Ε΄ και ΣΤ΄), καθώς επίσης και οι κάθε είδους συνδρομές, επιχορηγήσεις, αποζημιώσεις στα πλαίσια της επιχειρηματικής δραστηριότητας των πιο πάνω προσώπων, κ.λπ. Διευκρινίζεται ότι όσον αφορά στις επιχορηγήσεις που εισπράττονται στα πλαίσια αναπτυξιακών νόμων (π.χ. ν. 1892/1990, ν. 3299/2004) συνεχίζουν να ισχύουν όσα ειδικότερα ορίζονται στις σχετικές διατάξεις καθώς και οι οδηγίες που έχουν δοθεί για την εφαρμογή τους, ενώ για τις επιχορηγήσεις που καταβάλλονται για την κάλυψη συγκεκριμένων δαπανών, αυτές δεν προσαυξάνουν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά αποτελούν μειωτικό στοιχείο του κόστους της δαπάνης που επιχορηγήθηκε (π.χ. οι επιχορηγήσεις από τον ΟΑΕΔ για την καταπολέμηση της ανεργίας αποτελούν μειωτικό στοιχείο της δαπάνης για αμοιβές προσωπικού). Επίσης, σημειώνεται ότι η υπερτίμηση που προκύπτει από αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, βάσει του άρθρου 17 του Συντάγματος.

Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι ειδικά για τις συνδρομές, χορηγίες, κ.λπ. που λαμβάνουν τα πρόσωπα της περ. γ’ του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 (νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα) έχουν εφαρμογή τα ειδικότερα αναφερόμενα στην ΠΟΛ. 1044/2015 εγκύκλιό μας. Όσον αφορά στις αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες, ως ακαθάριστο εισόδημά τους, υποκείμενο σε φόρο, θεωρείται μόνο αυτό που προέρχεται από επιχειρηματική δραστηριότητα (π.χ. τέλεση δημόσιων θεαμάτων, έκδοση εφημερίδων, προβολή κινηματογραφικών ταινιών, ενοίκια, τόκοι καταθέσεων, κ.λπ.). Αντίθετα, οι συνδρομές και εγγραφές των μελών, καθώς και οι χορηγίες ή δωρεές προς αυτές, επειδή αποτελούν εισροές κεφαλαιουχικού χαρακτήρα, δηλαδή στερούνται τα εννοιολογικά γνωρίσματα του εισοδήματος, δεν εμπίπτουν στην έννοια των ακαθάριστων εσόδων για να φορολογηθούν. Τέλος, τα ποσά των χορηγιών που τους παρέχονται για την τέλεση δραστηριοτήτων που εκτελούνται από τους υπόψη φορείς, μειώνουν το κόστος αυτών.

Επίσης, διευκρινίζεται ότι στα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν περιλαμβάνονται αυτά που προκύπτουν από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 στην εύλογη αξία (ν. 4308/2014), δεδομένου ότι κατά τον ως άνω χρόνο δεν προκύπτει κανένα έσοδο από επιχειρηματική συναλλαγή για το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα, αλλά το όποιο έσοδο εισόδημα θα προκύψει κατά τη ρευστοποίηση των υπόψη στοιχείων.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και για το εισόδημα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα που δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος αλλά διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας, καθώς και για τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που χαρακτηρίζονται ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος, ενώ δεν εφαρμόζονται για τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που δεν χαρακτηρίζονται ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος και δεν διατηρούν στη χώρα μας μόνιμη εγκατάσταση και αποκτούν εισόδημα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα στην Ελλάδα, για τα οποία δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 63 του ν. 4172/2013, καθόσον, αν και τα έσοδά τους χαρακτηρίζονται ως έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με την παρακράτηση φόρου σε αυτά επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσής τους.

3. Με την παράγραφο 3 ορίζεται ότι τα έσοδα και τα έξοδα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), που προκύπτουν κατά την αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών μέσων, κατανέμονται ανάλογα με τη χρονική διάρκεια των αντίστοιχων μέσων, σύμφωνα με τα οριζόμενα από τα ΔΛΠ. Ως χρηματοοικονομικά μέσα νοούνται τα οριζόμενα από τα ΔΛΠ, όπως αυτά υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση κατ' εφαρμογή του Κανονισμού 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου.

4. Με την παράγραφο 4 ορίζεται ότι για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 21 έως και 28 του Κεφαλαίου Γ' του Μέρους Δεύτερου.

Ειδικότερα, η υφιστάμενη διαφορά των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία από τα νομικά πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά βιβλία είναι ως προς τον τρόπο φορολόγησης των κερδών με βάση ανάλογο φορολογικό συντελεστή, σύμφωνα με το άρθρο 58 του ν. 4172/2013 και τα αναφερόμενα πιο κάτω.

5. Με την παράγραφο 5 προβλέπεται ότι οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 37, σχετικά με την απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος των τόκων που προκύπτουν από ομόλογα του Ε.Τ.Χ.Σ. κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάταξη του ελληνικού χρέους, καθώς και οι διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 42, σχετικά με την απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος των κεφαλαιακών κερδών (υπεραξίας) που προέκυψαν

κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάταξη του ελληνικού χρέους, εφαρμόζονται ανάλογα και στα νομικά πρόσωπα του άρθρου 45.

Επίσης, με την παράγραφο 6 προβλέπεται απαλλαγή από το φόρο υπεραξίας που αποκτούν από τη μεταβίβαση ομολογιακών δανείων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι και δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

Για την εφαρμογή των πιο πάνω διατάξεων των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013 έχουν δοθεί οδηγίες με τις ΠΟΛ. 1032/2015 και 1042/2015 εγκυκλίους μας.

6. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού ισχύουν για εισοδήματα τα οποία αποκτώνται σε φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Συνεπώς, για τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων με φορολογικά έτη (χρήσεις) που άρχισαν πριν την 1η Ιανουαρίου 2014, η οποία λαμβάνει χώρα εντός της χρήσης αυτής, δεν έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013, αλλά όσα ορίζονταν στις σχετικές διατάξεις του προϊσχύσαντος ν. 2238/1994.

Άρθρο 57
Εκκαθάριση

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

Στην έννοια του καταβεβλημένου κεφαλαίου περιλαμβάνονται και τα αποθεματικά που έχουν σχηματιστεί κατά την τυχόν υπέρ το άρτιον έκδοση των μετοχών, εταιρικών μεριδίων, κ.λπ. των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, δεδομένου ότι αυτά αποτελούν κεφάλαιο προερχόμενο από καταβολή εισφορών των μετόχων, εταίρων, κ.λπ. των πιο πάνω προσώπων και όχι από έσοδα των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων.

Από το συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 57, καθώς και αυτών του άρθρου 36, της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 62 και της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013, προκύπτει ότι το προϊόν της εκκαθάρισης, στο βαθμό που υπερβαίνει το σύμφωνα με τα ανωτέρω καταβεβλημένο κεφάλαιο, θεωρείται ως διανομή κέρδους και αντιμετωπίζεται ως μέρισμα, για την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων, σύμφωνα με τα

οριζόμενα στο άρθρο 36 του ν. 4172/2013. Επομένως, το εν λόγω ποσό υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, με βάση τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 64 του ίδιου πιο πάνω νόμου και αποδίδεται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1011/2014 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και βάσει της παραγράφου 7 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013, στο τέλος του δεύτερου μήνα από την καταβολή του προϊόντος της εκκαθάρισης.

Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση αυτή δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 48 και 63 του ν. 4172/2013, δεδομένου ότι οι διατάξεις αυτές καταλαμβάνουν ενδοομιλικά μερίσματα που καταβάλλονται σε περιπτώσεις πλην της εκκαθάρισης, όπως άλλωστε ορίζεται στο άρθρο 4 της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς μητρικών – θυγατρικών, με την επιφύλαξη των διατάξεων των ΣΑΔΦ.

Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα τίθεται σε εκκαθάριση και εμφανίζει αποθεματικά από κέρδη για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος αυτά θα πρέπει να υπαχθούν σε φόρο εισοδήματος κατά το χρόνο ολοκλήρωσης της εκκαθάρισης, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο άρθρο 47 της παρούσας συναθροιζόμενα με τα λοιπά αποτελέσματα της εκκαθάρισης.

Για τον προσδιορισμό του προϊόντος της εκκαθάρισης, προκειμένου για την εφαρμογή του άρθρου 57, σε περίπτωση που νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες προβαίνουν για την ολοκλήρωση της εκκαθάρισης στη μεταβίβαση, ως απόδοση των εισφορών τους, παγίων ή άλλων περιουσιακών στοιχείων (αποθεμάτων, τίτλων, κ.λπ.) στα μέλη τους, λαμβάνεται η αγοραία αξία των πιο πάνω παγίων ή η αξία των λοιπών στοιχείων, όπως προκύπτει από κάθε πρόσφορο μέσο (π.χ. έκθεση ορκωτού ελεγκτή). Για το τυχόν επιπλέον ποσό που προκύπτει από τη διαφορά της κατά τα ανωτέρω αξίας των μεταβιβαζόμενων στοιχείων από το καταβεβλημένο κεφάλαιο, όπως αυτό ορίστηκε ανωτέρω, δεν παρακρατείται φόρος εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 62 και 64 του παρόντος, αλλά το ποσό αυτό περιλαμβάνεται στην ετήσια δήλωση φόρου εισοδήματος του δικαιούχου και φορολογείται ως μέρισμα.

Σημειώνεται ότι τα αναφερόμενα πιο πάνω έχουν εφαρμογή για το προϊόν εκκαθάρισης που αποκτάται σε φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Σε περίπτωση που μέχρι την έκδοση της παρούσας έχει καταβληθεί προϊόν εκκαθάρισης πέραν του καταβεβλημένου κεφαλαίου για το οποίο δεν έχει διενεργηθεί παρακράτηση φόρου εισοδήματος, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι το ποσό αυτό θα συμπεριληφθεί στην ετήσια δήλωση φόρου εισοδήματος του δικαιούχου, προκειμένου να φορολογηθεί.

Άρθρο 58
Φορολογικός συντελεστής

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθώς και τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης γ' του άρθρου 45 (μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα Ν.Π.Δ.Δ., Ν.Π.Ι.Δ. που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα) που τηρούν απλογραφικά βιβλία, φορολογούνται με συντελεστή είκοσι έξι τοις εκατό (26%).

Όταν οι υπόχρεοι των περιπτώσεων β' (προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή), δ' (συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών), ε' (κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα), στ' (κοινοπραξίες) και ζ' (νομικές οντότητες του άρθρου 2 που δεν περιλαμβάνονται στις περιπτώσεις γ' έως στ' του άρθρου 45) του άρθρου 45 τηρούν απλογραφικά βιβλία, τα κέρδη που αποκτούν από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται σύμφωνα με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 29, δηλαδή με την ακόλουθη κλίμακα:

Φορολογητέο εισόδημα (ευρώ)	**Συντελεστής (%)**
≤ 50.000	26%
> 50.000	33%

Για παράδειγμα, ομόρρυθμη εταιρεία με απλογραφικά βιβλία απέκτησε μέσα στο φορολογικό έτος 2014 κέρδη 54.000€. Ο φόρος που οφείλεται ανέρχεται στο ποσό των 14.320€, το οποίο προκύπτει ως εξής: (26% x 50.000) + (33% x 4.000).

2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κάθε πηγή και αιτία, που αποκτούν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί και οι ομάδες παραγωγών φορολογούνται με συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%). Διευκρινίζεται ότι στους αγροτικούς συνεταιρισμούς περιλαμβάνονται ενώσεις αγροτικών συνεταιρισμών, κοινοπραξίες αγροτικών συνεταιριστικών οργανώσεων, κεντρικές συνεταιριστικές ενώσεις, καθώς και αγροτικές εταιρικές συμπράξεις.

3. Με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι ο φορολογούμενος (νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα) που αποκτά εισόδημα το οποίο υπόκειται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με το άρθρο 62 (μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, αμοιβές, κ.λπ.) περιλαμβάνει το εισόδημα αυτό στα φορολογητέα κέρδη του πριν την αφαίρεση του

παρακρατούμενου φόρου (μικτό ποσό). Δεδομένου ότι το υπόψη θέμα ρυθμίζεται και με τις διατάξεις του άρθρου 68 του ν. 4172/2013 θα δοθούν οδηγίες με νεότερη εγκύκλιό μας.

4. Με την παράγραφο 4 του άρθρου αυτού ορίζεται ότι για τους φορολογούμενους των περιπτώσεων α' (κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή), β' (προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή), δ' (συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών), ε' (κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα) και στ' (κοινοπραξίες) του άρθρου 45 οι συντελεστές της παραγράφου 1 μειώνονται κατά ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) για τα κέρδη που προκύπτουν από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται σε νησιά με πληθυσμό, σύμφωνα με την τελευταία απογραφή, κάτω από τρείς χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου ισχύει μέχρι την 31^{η} Δεκεμβρίου 2015.

Τονίζεται ότι για τη μείωση κατά ποσοστό 40% των συντελεστών της παραγράφου 1 του άρθρου 58 ή της παραγράφου 1 του άρθρου 29, για διπλογραφικά ή απλογραφικά βιβλία, κατά περίπτωση, απαιτείται τα πιο πάνω νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες να έχουν την έδρα τους ή να διατηρούν υποκατάστημα στα εν λόγω νησιά. Η πιο πάνω μείωση ισχύει μόνο για τα κέρδη των πιο πάνω νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που προκύπτουν από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στα νησιά αυτά. Συνεπώς, τα κέρδη που αποκτώνται από δραστηριότητες που δεν ασκούνται στα πιο πάνω νησιά φορολογούνται με τους συντελεστές της παρ. 1 χωρίς τη σχετική μείωση. Κατόπιν τούτων, όταν νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και στη λοιπή Ελλάδα και σε νησιά με πληθυσμό κάτω από 3.100 κατοίκους θα πρέπει να τηρεί τα λογιστικά της αρχεία και στοιχεία με τέτοιο τρόπο ώστε να προσδιορίζονται ευχερώς τα κέρδη της ανά περιοχή.

Περαιτέρω και δεδομένου ότι τα πιο πάνω πρόσωπα δύνανται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 4172/2013, να έχουν φορολογικό έτος που λήγει σε ημερομηνία άλλη πέραν της 31^{ης} Δεκεμβρίου και προκειμένου να εφαρμοσθούν οι υπόψη διατάξεις, οι οποίες ισχύουν μέχρι 31.12.2015, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι οι συντελεστές της παρ. 1 θα μειωθούν κατά 40% για τα κέρδη που αντιστοιχούν στο χρονικό διάστημα που περιλαμβάνεται μέσα στο έτος 2015.

Για παράδειγμα, ανώνυμη εταιρεία με φορολογικό έτος 1.9.2015 – 31.8.2016 απέκτησε κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ασκηθείσα σε νησί με λιγότερους από 3.100 κατοίκους, σύμφωνα με την τελευταία απογραφή, 500.000€. Ο αναλογών φόρος έχει ως εξής:

α) Φόρος που αναλογεί στα κέρδη με μειωμένο συντελεστή:

[500.000€ x (4/12)] x [26% x (1-0,4)] = 166.667€ x 15,6% = 26.000€

β) Φόρος που αναλογεί στα κέρδη χωρίς τη μείωση του συντελεστή:

[500.000€ (8/12)] x 26% = 333.333€ x 26% = 86.667€

Συνολικός αναλογών φόρος = 26.000€ + 86.667€ = 112.667€

5. Με τις διατάξεις της παρ. 5 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι τα κέρδη των επιχειρήσεων των περιπτώσεων α' (κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή), β' (προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή), δ' (συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών), ε' (κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα) και στ' (κοινοπραξίες) του άρθρου 45, εφόσον αυτές εμπίπτουν στην έννοια των πολύ μικρών επιχειρήσεων, όπως ορίζονται στη Σύσταση 2003/361/ΕΚ της Επιτροπής της 6ης Μαΐου 2003, από τη διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας προς την εταιρεία «Δ.Ε.Η. Α.Ε.» ή άλλο προμηθευτή, μετά από την ένταξή τους στο «Ειδικό Πρόγραμμα Ανάπτυξης Φωτοβολταϊκών Συστημάτων μέχρι δέκα (10) Kw», κατόπιν απόφασης των Υπουργών Οικονομικών, Ανάπτυξης και Περιβάλλοντος, η οποία εκδίδεται σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 14 του ν. 3468/2006 (Α΄ 8), απαλλάσσονται του φόρου. Η εν λόγω απαλλαγή χορηγείται με την προϋπόθεση ότι τα κέρδη εμφανίζονται σε ειδικό λογαριασμό με την ονομασία «Ειδικό Πρόγραμμα Ανάπτυξης Φωτοβολταϊκών Συστημάτων μέχρι δέκα (10) Kw». Σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους, φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος Κώδικα κατά το χρόνο διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους αντίστοιχα (σχετ. άρθρο 47). Για τα νομικά πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά βιβλία, το απαλλασσόμενο ποσό θα αφαιρείται κατ' ανάγκη από τα καθαρά κέρδη προκειμένου για το προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τους, δίχως να εμφανίζεται σε λογαριασμό αποθεματικού.

Επισημαίνεται ότι η σχετική απόφαση της παρ. 3 του άρθρου 14 του ν. 3468/2006 έχει εκδοθεί από τους Υπουργούς Οικονομικών και Περιβάλλοντος, Χωροταξίας, Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής, βρίσκεται σε ισχύ και επικαιροποιείται κάθε έτος.

6. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοίκησης

Η ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ
ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ
Ι. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες πίνακα Β' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και τις Περιφερειακές Διευθύνσεις της
3. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (e - ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ)
4. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικά Συναλλασσομένων (e-υπηρεσίες)
   (Με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της ΓΓΔΕ)

ΙΙ. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες πινάκων Α', ΣΤ' (εκτός των αριθ.1 και 2 αυτού), Ζ' (εκτός των αριθμών 3, 4 και 7), Η', Θ', Ι', ΙΑ', ΙΒ', ΙΓ', ΙΔ', ΙΕ', ΙΣΤ', ΙΖ', ΙΗ', ΙΘ', Κ', ΚΑ', ΚΒ' και ΚΓ'
2. Υπουργείο Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας, Διεύθυνση Ανωνύμων Εταιριών και Πίστεως, Πλ. Κάνιγγος - 101 81 ΑΘΗΝΑ
3. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής 7 - 105 62 ΑΘΗΝΑ
4. ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ»
5. CREDIT AGRICOLE LEASING, Πανεπιστημίου 39, Τ.Κ. 105 64 ΑΘΗΝΑ
6. ΜΠΑΛΑΚΑ ΕΛΕΝΗ, Αγ. Σπυρίδωνος 25, Τ.Κ. 185 35 ΠΕΙΡΑΙΑΣ
7. CENTRAL PETROLEUM ΑΕΒΕ, Ελ. Βενιζέλου 20 & Υμηττού, Τ.Κ. 144 52 ΜΕΤΑΜΟΡΦΩΣΗ
8. ΕΡΝΣΤ & ΓΙΑΝΓΚ, Χειμάρρας 8Β, Τ.Κ. 151 25 ΜΑΡΟΥΣΙ
9. Ι. ΖΙΜΠΟΥΛΙΔΗΣ – Ι. ΖΕΡΒΑΚΗΣ Ο.Ε., Ανδρέα Παπανδρέου 11, Τ.Κ. 71414 ΓΑΖΙ ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ
10. PRICE COM ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΚΙΝΗΤΗΣ ΤΗΛΕΦΩΝΙΑΣ ΕΠΕ, Αριστοτέλους 133, Τ.Κ. 112 51 ΑΘΗΝΑ

ΙΙΙ. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού
2. Γραφείο κας Αναπληρώτριας Υπουργού
3. Γραφείο κας Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων
4. Γραφείο κ. Γενικού Δ/ντή Φορολογικής Διοίκησης
5. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
6. Γραφείο Τύπου και Δημοσίων Σχέσεων
7. Δ/νση Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας, Υποδ/νση Α' Άμεσης Φορολογίας - Τμήματα Α' (3), Β' (6)