



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**  
**Δ/ΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ**  
**ΤΜΗΜΑ Β΄**

Αθήνα, 21 Οκτωβρίου 2015  
Αριθ. Πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1137818 ΕΞ 2015

**Ταχ. Δ/ση:** Καρ. Σερβίας 10  
**Ταχ. Κώδ.:** 101 84 Αθήνα  
**Πληροφορίες:** Μ. Δράγκου  
**Τηλέφωνο:** 210 – 33.75.312  
**ΦΑΞ:** 210 – 33.75.001

**ΠΡΟΣ:** Ως Π.Δ.

**ΘΕΜΑ: Φορολογική μεταχείριση των Ιδιότυπων Μεταφορικών Εταιρειών του ν.383/1976, μετά την έναρξη ισχύος του ν.4172/2013.**

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 383/1976 επιτρεπόταν η σύσταση Ιδιότυπης Μεταφορικής Εταιρείας (Ι.Μ.Ε.), η οποία διεπόταν από τη νομοθεσία που ισχύει για τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, με ορισμένες παρεκκλίσεις.

2. Όπως αναφέρεται στην εισηγητική έκθεση του πιο πάνω νόμου, κύριος στόχος ήταν η δημιουργία οργανωμένων επιχειρήσεων μεταφορών και αντίστοιχα η μείωση του αριθμού των μεμονωμένων αυτοκινητιστών. Για το σκοπό αυτό δόθηκε η δυνατότητα στους αυτοκινητιστές να συνεταιριστούν στα πλαίσια μιας ιδιότυπης μορφής επιχείρησης, η οποία δεν περιλαμβάνεται στις γνωστές μορφές εμπορικών εταιρειών, διέπεται από τη νομοθεσία που ισχύει για τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και με το ιδιαίτερο χαρακτηριστικό ότι δεν συνεισφέρεται σ' αυτή αυτοκίνητο κατά κυριότητα ή έστω κατά χρήση, αλλά αρκεί η εισφορά από τον εταίρο μόνο του δικαιώματος εκμετάλλευσης του αυτοκινήτου.

3. Οι ως άνω διατάξεις καταργήθηκαν με το άρθρο 15 του ν. 3887/2010. Ωστόσο, με τις παρ. 1, 2 και 3 του άρθρου 14 του ν. 3887/2010 δόθηκε η δυνατότητα στις μεταφορικές επιχειρήσεις που λειτουργούσαν ως Ι.Μ.Ε. μέχρι την έναρξη ισχύος του ν. 3887/2010, να εξακολουθούν να λειτουργούν με την ίδια νομική μορφή μέχρι 27.1.2022.

4. Όπως είχε γίνει δεκτό από τη Διοίκηση σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος των Ιδιότυπων Μεταφορικών Εταιριών του ν. 383/1976, καθώς και των μελών τους πριν από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013, τα κέρδη των Ι.Μ.Ε. φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις φορολογίας εισοδήματος στο όνομα των μελών τους, επομένως το νομικό πρόσωπο της Ι.Μ.Ε. υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος χωρίς όμως να φορολογείται το ίδιο.

Συγκεκριμένα, για τον προσδιορισμό του ακαθάριστου εισοδήματος των Ι.Μ.Ε. υπολογίζεται το σύνολο των ακαθάριστων εισπράξεων από κόμιστρα και λοιπά έσοδα, τα οποία εισπράττουν από την εκμετάλλευση των αυτοκινήτων που ανήκουν σ' αυτές κατά κυριότητα ή έχουν το δικαίωμα εκμεταλλεύσεως, σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις, πριν από την έκπτωση οποιασδήποτε δαπάνης που βαρύνει την επιχείρηση ή τα αυτοκίνητα αυτής. Για την εξεύρεση του καθαρού εισοδήματος αυτών, εφόσον τηρούνται επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ., εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα μόνο οι δαπάνες και τα έξοδα λειτουργίας και εκμεταλλεύσεως (μισθοί προσωπικού και οδηγών, ενοίκια, καύσιμα, αποσβέσεις ιδίων αυτοκινήτων, κλπ.), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35 του ν.δ. 3323/1995 και όχι οι δαπάνες των αυτοκινήτων των οποίων είχε το δικαίωμα εκμετάλλευσης. Το ποσό που απομένει αποτελεί το καθαρό εισόδημα της Ι.Μ.Ε., το οποίο, αφού διαιρεθεί με τα μερίδια του εταιρικού κεφαλαίου που προσδιορίζονται, σύμφωνα με τις παραπάνω διατάξεις, από το μικτό βάρος των αυτοκινήτων που έχει κατά δικαίωμα εκμεταλλεύσεως ή κατά κυριότητα ή εταιρεία, διανέμεται στους εταίρους ανάλογα με τη μερίδα συμμετοχής καθενός στην εταιρεία.

Στη συνέχεια, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος των αυτοκινητιστών μελών της Ι.Μ.Ε., οι οποίοι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 383/1976 διατηρούν την ιδιότητα του επαγγελματία αυτοκινητιστή και την κυριότητα του αυτοκινήτου και υποχρεούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 5 του π.δ. 99/1977 σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ., από το εισόδημα που λαμβάνουν από την εταιρεία για την παραχώρηση του δικαιώματος εκμεταλλεύσεως του αυτοκινήτου τους, θα εκπέσουν το σύνολο των δαπανών συντήρησης αυτού του αυτοκινήτου (έξοδα επισκευών, ανταλλακτικά, τέλη κυκλοφορίας, αποσβέσεις ιδίων αυτοκινήτων, κλπ.) που τους βαρύνει (ΠΟΛ. 1206/1993 και ΠΟΛ. 147/1978 εγκύκλιοι).

5. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ν.4172/2013, οι οποίες ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά, ορίζεται ότι σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται, μεταξύ άλλων, οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του νόμου αυτού.

6. Με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι ως νομική οντότητα νοείται κάθε μάρφωμα εταιρικής ή μη οργάνωσης και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως συνεταιρισμός, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία, κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μάρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα ή σωματείο ή οποιοδήποτε μάρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρείας διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομιάς ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου.

7. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι μετά την έναρξη ισχύος του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), η Ι.Μ.Ε., η οποία ως ιδιότυπη μορφή επιχείρησης χαρακτηρίζεται πλέον νομική οντότητα, υπόκειται σε φόρο νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων για το εισόδημα που αποκτά. Ως εκ τούτου, για την εξεύρεση του καθαρού εισοδήματος της Ι.Μ.Ε. κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 22 του ν.4172/2013 (με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του ν.4172/2013) εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημά της όχι μόνο οι δαπάνες και τα έξοδα λειτουργίας της Ι.Μ.Ε., αλλά και οι δαπάνες συντήρησης των αυτοκινήτων των οποίων έχει το δικαίωμα εκμετάλλευσης. Το ποσό που απομένει αποτελεί το καθαρό εισόδημα της Ι.Μ.Ε., το οποίο φορολογείται στο όνομά της. Ειδικά σε ό,τι αφορά τις ασφαλιστικές εισφορές των μελών της Ι.Μ.Ε., εφαρμόζονται ανάλογα όσα αναφέρονται στην ΠΟΛ. 1113/2015 ερμηνευτική εγκύκλιό μας για τις ασφαλιστικές εισφορές των εταιρών Ε.Π.Ε.

Τέλος, όσον αφορά στο ποσό που θα διανεμηθεί στους εταίρους ανάλογα με τη μερίδα συμμετοχής καθενός στην Ι.Μ.Ε., αυτό 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.

**Ακριβές Αντίγραφο**  
**Η Προϊσταμένη του Αυτοτελούς**  
**Τμήματος Διοίκησης**

**Η ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**  
**ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ**

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:****I. 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)

**II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ**

1. Αποδέκτες πινάκων Α', ΣΤ' (εκτός των αριθ. 1 και 2 αυτού), Ζ' (εκτός των αριθ. 3, 4 και 7), Η', Θ', Ι', ΙΑ', ΙΒ', ΙΓ', ΙΔ', ΙΕ', ΙΣΤ', ΙΖ', ΙΗ', ΙΘ', Κ', ΚΑ', ΚΒ' και ΚΓ'
2. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής 7 - 105 62 ΑΘΗΝΑ
3. ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ»
4. ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ ΤΣΑΜΗ, [anastassia.tsami@gmail.com](mailto:anastassia.tsami@gmail.com)
5. Κ. ΚΑΛΟΓΗΡΟΥ & ΥΙΟΙ Ο.Ε., [logmixal@otenet.gr](mailto:logmixal@otenet.gr)

**III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ**

1. Γραφείο κας. Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων
2. Γραφείο κ. Γενικού Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης
3. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
4. Γραφείο Τύπου και Δημοσίων Σχέσεων
5. Γραφείο Επικοινωνίας και Πληροφόρησης Πολιτών
6. Αυτοτελές Τμήμα Νομικής Υποστήριξης της Γ.Γ.Δ.Ε.
7. Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας - Τμήματα Α' (3) - Β' (10)