

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

ΑΔΑ:



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ

ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Β΄

Αθήνα, 12 Ιουνίου 2019

Αρ. Πρωτ: Ε.2107

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδικας : 101 84 ΑΘΗΝΑ
Τηλέφωνο : 210 3375312
Fax : 210 3375001
E-Mail : d12.b@yo.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση της αριθ.116/2019 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β΄) σύμφωνα με την οποία, οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυσαν διαχρονικά, δεν έχουν εφαρμογή για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα ποσά κερδών των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων τα οποία απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος με βάση τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4172/2013 ή απολαμβάνουν των φορολογικών προνομίων και ατελειών του Δημοσίου με ειδικές διατάξεις νόμων.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας κοινοποιούμε την αριθ.116/2019 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β΄), που έγινε αποδεκτή από τον Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, σύμφωνα με την οποία, οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυσαν διαχρονικά, δεν έχουν εφαρμογή για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα ποσά κερδών των νομικών

προσώπων και νομικών οντοτήτων τα οποία απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος με βάση τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4172/2013 ή απολαμβάνουν των φορολογικών προνομίων και ατελειών του Δημοσίου με ειδικές διατάξεις νόμων και περαιτέρω σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Δεδομένου ότι η σχετική γνωμοδότηση αναφέρεται στην εφαρμογή των διατάξεων της παρ.1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυσαν διαχρονικά, τα αναφερόμενα σ' αυτήν έχουν εφαρμογή από την έναρξη ισχύος του ν.4172/2013 (νέου ΚΦΕ) και ως εκ τούτου καταλαμβάνουν τα φορολογικά έτη με έναρξη από την 1.1.2014 και μετά, καταργουμένων των σχετικών προβλέψεων της ΠΟΛ.1059/2015 εγκυκλίου για τη φορολογική μεταχείριση των διανεμομένων κερδών των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων που απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος με βάση τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4172/2013 (π.χ Τράπεζα της Ελλάδος, κ.λ.π) ή ειδικές διατάξεις νόμων.

2. Επομένως, τα νομικά πρόσωπα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της υπόψη γνωμοδότησης και τα οποία έχοντας ακολουθήσει οδηγίες της Διοίκησης (σχετ. η αριθμ. ΠΟΛ. 1059/2015 εγκύκλιός μας) είχαν εφαρμόσει την παρ.1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013 στη διανομή των κερδών τους, θα πρέπει να υποβάλουν τροποποιητικές δηλώσεις για τα φορολογικά έτη 2014 και μετά, χωρίς την επιβολή κυρώσεων και να καταχωρήσουν τα διανεμηθέντα ποσά στον κωδικό 384 του Εντύπου Ν (τα ποσά που αναγράφονται στον κωδικό αυτό δεν προστίθενται στα κέρδη της επιχείρησης συναθροιζόμενα με τα λοιπά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα), προκειμένου να γίνει νέα εκκαθάριση των φορολογικών τους δηλώσεων με βάση τα αναφερόμενα στην αριθμ.116/2019 γνωμοδότηση του ΝΣΚ.

3. Στον ίδιο κωδικό **384** του Εντύπου Ν θα καταχωρούνται για τα φορολογικά έτη 2018 και επόμενα τα τυχόν διανεμηθέντα κέρδη των νομικών προσώπων του φορολογικού έτους που έληξε για τα οποία δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013 με βάση τα αναφερόμενα στην αριθμ.116/2019 γνωμοδότηση του ΝΣΚ.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ

Α.Α.Δ.Ε.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

Συνημμένα:

Φωτοτυπία της αριθ.116/2019 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β')

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:**I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ**

1. Αποδέκτες πίνακα Γ' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και τις Περιφερειακές Διευθύνσεις της
3. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης
4. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών – Τμήμα Ε' (με την παράκληση να αναρτηθεί στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες πινάκων Β' (εκτός των αριθ.1 και 2 αυτού), Ζ' (εκτός των αριθ.2,3,5 και 6 αυτού), Η' (εκτός των αριθ.4,10 και 11 αυτού), Ι', ΙΒ', ΙΕ', ΙΣΤ', ΙΖ', ΙΗ', ΙΘ', Κ', ΚΑ', ΚΒ' και ΚΓ'
2. Υπουργείο Οικονομίας και Ανάπτυξης, Γενική Γραμματεία Εμπορίου & Προστασίας Καταναλωτή, Γενική Δ/νση Αγοράς, Δ/νση Εταιρειών, Πλ. Κάνιγγος, Τ.Κ. 101 81, Αθήνα
3. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής 7, Τ.Κ. 105 62, Αθήνα
4. ΔΤΔ – Εγκεκριμένοι Οικονομικοί Φορείς
5. Γραφείο κ. Υπουργού Οικονομικών
6. Γραφείο κας Υφυπουργού Οικονομικών
7. Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, Κεντρική Υπηρεσία – Τμήμα Μελετών Ακαδημίας 68 & Χ. Τρικούπη, Τ.Κ.106 78, Αθήνα
8. Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, Ειδικό Νομικό Γραφείο Δημοσίων Εσόδων – Τμήμα Α' Ακαδημίας 68 & Χ. Τρικούπη, Τ.Κ.106 78, Αθήνα

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.
2. Γραφείο κ. Γενικού Δ/ντή Φορολογικής Διοίκησης
3. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
4. Δ/νση Νομικής Υποστήριξης
5. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
6. Δ/νση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήματα Α', Β', Γ'
7. Δ/νσεις, Αυτοτελή Τμήματα και Αυτοτελή Γραφεία της Κεντρικής Υπηρεσίας της Α.Α.Δ.Ε.



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδότησης 116 /2019

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Τμήμα Β')

Συνεδρίαση της 21^{ης} Μαΐου 2019

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Στέφανος Δέτσης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

Μέλη: Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός, Ελένη Πασαμιχάλη Χριστίνα Διβάνη, Διονύσιος Χειμώνας και Δασκαλέα-Ασημακοπούλου Παναγιώτα-Ελευθερία , Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής : Χρήστος Κοραντζάνης, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ. (γνώμη χωρίς ψήφο)

Αριθμός Ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β1027625 ΕΞ 2019 έγγραφο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Γενική Δ/ση Φορολογικής Διοίκησης, Δ/ση Άμεσης Φορολογίας).

Ερώτημα: Εάν οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013 έχουν εφαρμογή για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα ποσά των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων τα οποία απολαμβάνουν των προνομίων και ατελειών του Δημοσίου ή απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος με βάση τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4172/2013 ή ειδικές διατάξεις νόμων.

Επί του ανωτέρω ερωτήματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδότησε ως ακολούθως:

Ιστορικό

1. Με το ανωτέρω έγγραφο της ερωτώσας Υπηρεσίας αρχικά γίνεται μνεία στις διατάξεις του άρθρου 46 ν.4172/13 (Κ.Φ.Ε.), που αφορούν στα απαλλασσόμενα από

το φόρο εισοδήματος νομικά πρόσωπα, καθώς και, ενδεικτικά, σε διάταξη του νόμου 4389/2016 με την οποία, η ιδρυθείσα με άλλη διάταξη του νόμου αυτού << >> ορίζεται ότι απολαμβάνει, μεταξύ άλλων, όλων των φορολογικών προνομίων και ατελειών του Δημοσίου. Ακολούθως γίνεται μνεία της διάταξης του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 47 Κ.Φ.Ε. που αφορά στην φορολόγηση, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, του ποσού που διανέμεται ως κέρδος ή κεφαλαιοποιείται, για το οποίο δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ή οντοτήτων, και των, επί της διάταξης αυτής, δοθεισών διευκρινήσεων με την ΠΟΛ 1059/2015 σχετικά με την υπαγωγή στην διάταξη αυτή και 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 ή ειδικές διατάξεις νόμων οι οποίες έχουν εφαρμογή και για τα απαλλασσόμενα έσοδα των φορέων της Γενικής Κυβέρνησης, κατά το μέρος που αυτά δεν διανέμονται στο φορολογικό έτος που προέκυψαν, κατά τον μελλοντικό, χρόνο διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους.

Γίνεται ακολούθως μνεία στην δοθείσα με την, προγενέστερη, ΠΟΛ 1044/2015 εγκύκλιο διευκρίνιση ότι « *επειδή το Ελληνικό Δημόσιο δεν περιλαμβάνεται στα υποκείμενα του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 και κατ' επέκταση στο πεδίο εφαρμογής του νόμου αυτού, εξαιρείται της φορολογίας εισοδήματος, για το κάθε μορφής εισόδημά του συμπεριλαμβανομένου αυτού που προκύπτει από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου* »

2. Μετά ταύτα η ερωτώσα υπηρεσία προβληματίζεται επί του πεδίου εφαρμογής των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013, ήτοι εάν αυτές εφαρμόζονται και επί των απαλλασσόμενων της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 4172/2013 ή με ειδικές διατάξεις νόμων, ζήτημα για το οποίο έχει ήδη λάβει ερμηνευτική θέση κατά τα ανωτέρω με την 1059/2015 εγκύκλιο ΠΟΛ, στην οποία και εμμένει με το παρόν έγγραφο, διατυπώνοντας την άποψη ότι οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013, οι οποίες έχουν εν τω μεταξύ διαφοροποιηθεί, έχουν εφαρμογή, ως ειδικότερες, για τα ποσά που διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται και τα οποία έχουν τύχει απαλλαγής της φορολογίας εισοδήματος είτε βάσει ειδικών διατάξεων νόμων είτε βάσει των διατάξεων του άρθρου 46 του ν.4172/2013, ομοίως

δε και για τα κέρδη νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που απολαμβάνουν των προνομίων και ατελειών του Δημοσίου.

Νομοθετικό πλαίσιο.

3. Στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) (ν. 4172/2013, Α' 167), ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

Άρθρο 7: «Φορολογητέο εισόδημα. 1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα, 2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) ... β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

Άρθρο 21: «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. 1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.... 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία...».

Άρθρο 27: «Μεταφορά ζημιών. 1. Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να ιτυμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε φορολογικά έτη. ...».

Άρθρο 44: «Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. «Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων» είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες.»

Άρθρο 45: «Υποκείμενα του φόρου Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται: α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, β) οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα

δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα... δ) συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών, ε) κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στ) κοινοπραξίες, ζ) οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις.»

Άρθρο 46: « Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα. Από το φόρο εισοδήματος απαλλάσσονται: α) οι φορείς γενικής κυβέρνησης με εξαίρεση το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου στους φορείς Γενικής Κυβέρνησης δεν περιλαμβάνονται οι κεφαλαιουχικές εταιρείες, εκτός από αυτές στις οποίες το κράτος ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου συμμετέχει με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%), β) η Τράπεζα της Ελλάδος, γ) οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ), που είναι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή ή σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου, δ) οι διεθνείς οργανισμοί, υπό τον όρο ότι η απαλλαγή από το φόρο προβλέπεται βάσει διεθνούς συμβάσεως που έχει κυρωθεί στην ημεδαπή ή τελεί υπό τον όρο της αμοιβαιότητας, ε) το Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου Α.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία που το διέπει. στ) Οι σχολικές επιτροπές και οι σχολικές εφορείες μειονοτικών σχολείων πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης.»

Άρθρο 47: « Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. 1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ, του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο. Σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, το ποσό που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται φορολογείται σε κάθε περίπτωση ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από την ύπαρξη φορολογικών ζημιών. 2. Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. 3... 4... 5...6...7. Το εισόδημα από ακίνητη περιουσία που αποκτούν




οι Ο.Τ.Α. α' και β' βαθμού απαλλάσσεται του φόρου, εφόσον πρόκειται για: α) ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα των Ο.Τ.Α., καθώς και...»

4. Σημειώνεται ότι το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 47 Κ.Φ.Ε. προστέθηκε αρχικά με την παράγραφο 2^α του άρθρου 23 ν.4223/2013 με την οποία οριζόταν ότι : «Στην έννοια του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο εμπίπτει και η κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.» και αντικαταστάθηκε όπως ανωτέρω ισχύει με την παράγραφο 2^α του άρθρου 99 του ν. 4446/2016.

Ερμηνεία των διατάξεων.

Από τις προαναφερόμενες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς, αλλά και σε συνδυασμό μεταξύ τους, ενόψει και όλου του νομικού πλαισίου εντός του οποίου εντάσσονται και του σκοπού που υπηρετούν καθώς και του ιστορικού που τέθηκε υπόψη του Τμήματος από την ερωτώσα υπηρεσία, συνάγονται τα ακόλουθα:

5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 7 προσδιορίζονται οι χωριστές κατηγορίες εισοδήματος που αναγνωρίζει ο Κ.Φ.Ε. και οι οποίες περιγράφονται στα κατ' ιδίαν κεφάλαια του Κώδικα, μεταξύ των οποίων , ως περίπτωση β , το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Με τις διατάξεις των άρθρων 21-29 Κ.Φ.Ε. οριοθετείται εννοιολογικά η έννοια «των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα» ως το λογιστικό αποτέλεσμα μετά από τις φορολογικές αναπροσαρμογές που αναγνωρίζει ο Κώδικας.

Με το άρθρο 47 του ΚΦΕ ρυθμίζεται ο τρόπος προσδιορισμού των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα για τα νομικά πρόσωπα. Το πρώτο εδάφιο της πρώτης παραγράφου του άρθρου αυτού παραπέμπει, σε σχέση με τον εννοιολογικό προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα , καταρχήν , στις διατάξεις του κεφαλαίου Γ του δεύτερου μέρους του ΚΦΕ , ήτοι στις διατάξεις τις σχετικές με την φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων από επιχειρηματική δραστηριότητα των άρθρων 21-29 Κ.Φ.Ε. , καθιερώνοντας έτσι την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας σε ότι αφορά την φορολογική αντιμετώπιση

των εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα¹, ανεξάρτητα δηλαδή από το αν πρόκειται για φυσικά ή νομικά πρόσωπα.

Στην αιτιολογική έκθεση της ανωτέρω διάταξης, όπως αυτή αρχικά εισήχθη με το νόμο 4172/2013 αναφέρεται ότι : «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 47 ορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες του άρθρου 45, ο οποίος γίνεται σύμφωνα με το άρθρο 21 του παρόντος Κώδικα»

Με τη διάταξη της δεύτερης παραγράφου του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα υποκείμενα στη φορολογία εισοδήματος νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες του άρθρου 45 ΚΦΕ θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, χωρίς ο νόμος να διακρίνει σε ότι αφορά τις πηγές του εισοδήματος, αφού κατατάσσει όλα τα έσοδα αυτών των προσώπων και οντοτήτων στην κατηγορία αυτή, σε αντίθεση, εδώ, με τα φυσικά πρόσωπα.

6. Από την ρητή παραπομπή της ανωτέρω παραγράφου 2 στα νομικά πρόσωπα και οντότητες του άρθρου 45 Κ.Φ.Ε., αλλά και από την αιτιολογική έκθεση της παραγράφου 1 καθίσταται σαφές ότι η, αδιακρίτως κατηγορίας εισοδήματος, υπαγωγή όλων των εσόδων στην έννοια του εσόδου από επιχειρηματική δραστηριότητα και ο εννοιολογικός προσδιορισμός του κέρδους από την δραστηριότητα αυτή αφορά, υπό την αρχική τουλάχιστον διατύπωση της διάταξης, αποκλειστικά σε αυτά τα νομικά πρόσωπα και οντότητες του άρθρου 45 Κ.Φ.Ε

7. Με την προσθήκη του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1, με την παράγραφο 2^α του άρθρου 23 ν.4223/2013, ρητά εντάσσεται από τον νόμο στην έννοια του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με το πρώτο εδάφιο, και η κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων τα οποία, αναγκαίως, κατά την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, θεωρούνται και αυτά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

8. Η διάταξη αυτή ερμηνεύθηκε από τη φορολογική διοίκηση, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1059/2015, ότι καταλαμβάνει τις εξής περιπτώσεις: Α. Αποθεματικά, ήτοι κέρδη προηγούμενων χρήσεων, που διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται. Η περίπτωση αυτή

¹ Φινοκαλιώτης Φορολογία εισοδήματος σελ. 386.

δεν απασχολεί ερμηνευτικά την ερωτώσα Υπηρεσία και δεν εξετάζεται στα πλαίσια της παρούσας γνωμοδότησης. Β. Κέρδη του φορολογικού έτους που έληξε. Διακρίνονται στην εγκύκλιο δύο περιπτώσεις². Αφενός (υπό στοιχείο Β.β) διανεμόμενα κέρδη των νομικών προσώπων και οντοτήτων του άρθρου 45 Κ.Φ.Ε που προκύπτουν βάσει των Δ.Λ.Π. κατά το μέρος που υπερβαίνουν τα φορολογικά κέρδη, καθώς και διανεμόμενα κέρδη των ιδίων προσώπων σε περίπτωση ύπαρξης φορολογικών ζημιών. Πρόκειται δηλαδή για περιπτώσεις όπου στο φορολογικό έτος προκύπτουν διαφορές μεταξύ λογιστικών και φορολογικών αποτελεσμάτων (αποσβέσεις, μεταφερόμενες φορολογικές ζημιές προηγούμενων ετών σε λογιστικά κερδοφόρα χρήση, φορολογική αναμόρφωση χρήσης κ.λ.π.) που θα είχαν ως αποτέλεσμα να μην οφείλεται φόρος εισοδήματος ή να οφείλεται μειωμένος φόρος για το έτος αυτό ελλείψει φορολογικών κερδών ή εμφάνισης μειωμένων έναντι των διανεμόμενων λογιστικών.

9. Στην περίπτωση αυτή, το ζήτημα του τρόπου φορολόγησης των διανεμόμενων ή κεφαλαιοποιούμενων κερδών, αυτών των νομικών προσώπων, έχει ήδη αποτελέσει αντικείμενο γνωμοδότησης του Ν.Σ.Κ. Όπως έγινε δεκτό με την 178/2016 Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ., σε απάντηση σχετικού με την αυτοτελή εκκαθάριση των ποσών αυτών ερωτήματος : « ...Με τη διάταξη αυτή (του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 47 Κ.Φ.Ε.) , κατά την αληθή έννοιά της, ο νομοθέτης υπήγαγε τα κεφαλαιοποιούμενα και τα διανεμόμενα λογιστικά κέρδη, για τα οποία δεν

² 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 αναδιάρθρωση 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.

έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος, στην αυτοτελή φορολόγηση κατά το έτος διανομής ή κεφαλαιοποίησης αυτών, εξαιρώντας τα συγκεκριμένα κέρδη από το συμψηφισμό με ζημίες παρελθόντων οικονομικών ετών. Υπέρ της απόψεως αυτής συνηγορεί και η τιθέμενη προϋπόθεση του δευτέρου εδαφίου του ίδιου άρθρου, σύμφωνα με την οποία στην έννοια του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα εμπίπτει και η κεφαλαιοποίηση ή η διανομή κερδών «για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος», η οποία προφανώς συνάδει με την υπαγωγή των εν λόγω κερδών στη φορολόγηση (...). Υπό την εναντία δε εκδοχή η διάταξη θα ήταν προδήλως περιττή, αφού θα αρκούσε το πρώτο εδάφιο του άρθρου 47 για τον προσδιορισμό της έννοιας των επιχειρηματικών κερδών των νομικών προσώπων ή οντοτήτων. Επομένως, το ποσό των λογιστικών κερδών του έτους, εντός του οποίου κεφαλαιοποιούνται ή διανέμονται μη φορολογηθέντα κέρδη, δεν συναθροίζεται με τα τελευταία αυτά κέρδη, άρα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη δεν υπόκεινται σε συμψηφισμό με ζημίες παρελθόντων ετών και υπόκεινται καθ' ολοκληρία σε αυτοτελή φορολόγηση(...).

Εισάγεται συνεπώς με την ανωτέρω διάταξη, όπως ερμηνεύτηκε με την ανωτέρω γνωμοδότηση, μία περίπτωση αυτοτελούς φορολόγησης διανεμόμενων ή κεφαλαιοποιούμενων λογιστικών κερδών των νομικών προσώπων και οντοτήτων του άρθρου 45 Κ.Φ.Ε.

10. Η ανωτέρω ΠΟΛ 1059/2015 διακρίνει, περαιτέρω, και μία διαφορετική (υπό στοιχ. Β.α) περίπτωση υπαγόμενη στο ως άνω δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 47 ΚΦΕ. Υπάγει ομοίως στην έννοια του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα και περιπτώσεις διανεμόμενων κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος, όχι λόγω έλλειψης φορολογικών κερδών αλλά λόγω του ότι τα νομικά πρόσωπα που τα πραγματοποίησαν απαλλάσσονται υποκειμενικά από το φόρο εισοδήματος, με βάση είτε τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν. 4172/2013 στα οποία, ενδεικτικά, περιλαμβάνονται η Τράπεζα της Ελλάδος, το ΤΑΙΠΕΔ Α.Ε. και φορείς Γενικής Κυβέρνησης, ή νομικά πρόσωπα που, όπως διευκρινίζεται με το ερώτημα απολαμβάνουν των (φορολογικών) προνομίων και ατελειών του Δημοσίου με ειδικές διατάξεις νόμων.

11. Ειδικότερα, με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν. 4172/2013, όπως ισχύουν, ορίζονται τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που απαλλάσσονται από το φόρο

εισοδήματος . Μεταξύ αυτών συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα, αναφερόμενα στο εξεταζόμενο ερώτημα νομικά πρόσωπα και οντότητες ενδεικτικά αλλά προφανώς σε σχέση με την δραστηριότητά τους, ως ευνάμενα να παράγουν διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη.

α) Οι φορείς γενικής κυβέρνησης, με εξαίρεση το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. Ως φορείς γενικής κυβέρνησης, προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, νοούνται αυτοί που περιλαμβάνονται στο Μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης που τηρείται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή (ΕΛΣΤΑΤ) με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 14 του Ν. 4270/2014 οι οποίες ισχύουν από 1-1-2015. Οι κεφαλαιουχικές εταιρείες οι οποίες χαρακτηρίζονται ως φορείς γενικής κυβέρνησης δεν εμπίπτουν στα απαλλασσόμενα πιο πάνω πρόσωπα και επομένως φορολογούνται για το σύνολο των εισοδημάτων τους, εκτός και αν σε αυτές συμμετέχει το κράτος ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%), οπότε φορολογούνται μόνο για τα ρητώς αναφερόμενα στη διάταξη αυτή εισοδήματά τους. (εισόδημα από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου).

Περαιτέρω και δεδομένου ότι στο εν λόγω Μητρώο περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, και οι φορείς της Κεντρικής Διοίκησης ή Δημοσίου ή Κράτους (εφεξής Ελληνικό Δημόσιο) διευκρινίζεται με την ανωτέρω ΠΟΛ 1044/15 ότι επειδή το Ελληνικό Δημόσιο δεν περιλαμβάνεται στα υποκείμενα του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 και κατ' επέκταση στο πεδίο εφαρμογής του νόμου αυτού, εξαιρείται της φορολογίας εισοδήματος, για το κάθε μορφής εισόδημά του, συμπεριλαμβανομένου αυτού που προκύπτει από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου

β) Η Τράπεζα της Ελλάδος. Με την περίπτωση β' του άρθρου 46 διατηρείται η απαλλαγή της Τράπεζας της Ελλάδος από το φόρο εισοδήματος για τα πάσης φύσεως εισοδήματά της.

Ανεξαρτήτως πάντως της ανωτέρω απαλλακτικής διάταξης θα πρέπει να σημειωθεί ότι το ως άνω νομικό πρόσωπο, όπως παγίως γίνεται δεκτό από τη νομολογία, απαλλάσσεται παντός φόρου τελούς, εφ' όσον συνδέεται άρρηκτα με τις εργασίες εκείνες που ρητώς και λεπτομερώς αναφέρονται στο Κατάστατικό του και αποτελούν τον κύκλο των κυρίων ή έστω παρεπόμενων τραπεζικών του

εργασιών, με βάση διάταξη η οποία έχει υπερνομοθετική, κατ' άρθρο 28 παρ. 1 του Συντάγματος, ισχύ και ειδικότερα, με τη ρητή διάταξη του άρθρου 73 παρ. 1 του Καταστατικού του, όπως ερμηνεύθηκε αυθεντικά με το άρθρο 5 του ν. 4502/1930, το οποίο αποτελούσε προσαρτώμενο τμήμα διεθνών συμβάσεων που κυρώθηκαν με νόμο, η οποία ούτως υπερισχύει κάθε αντίθετης διάταξης τυπικού νόμου.³

γ) ΤΑΙΠΕΔ Α.Ε. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 1 του Ν. 3986/2011 έχει συσταθεί ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «ΤΑΜΕΙΟ ΑΞΙΟΠΟΙΗΣΗΣ ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ Α.Ε.» (Ταμείο). Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 11 του άρθρου 2 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι η μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων στο Ταμείο, σύμφωνα με την παράγραφο 5, καθώς και η μεταγραφή της απόφασης του Διοικητικού Συμβουλίου του Ταμείου που προβλέπεται στην παράγραφο 6, απαλλάσσονται από κάθε φόρο, τέλος, εισφορά, αμοιβή ή δικαίωμα υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου, συμπεριλαμβανομένου του φόρου εισοδήματος για το κάθε μορφής εισόδημα που προκύπτει από τη δραστηριότητα του Ταμείου. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 13 του ίδιου πιο πάνω άρθρου και νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι το Ταμείο απολαμβάνει όλων των διοικητικών, οικονομικών, φορολογικών, δικαστικών, ουσιαστικού και δικονομικού, δικαίου προνομίων και ατελειών του Δημοσίου. Επομένως, το ΤΑΙΠΕΔ Α.Ε. απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος με βάση τη νομοθεσία που το διέπει.

12. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του ν.4389/2016 συνιστάται ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «...». Η Εταιρεία και οι άμεσες θυγατρικές της (εκτός από το ... και το ... για τα οποία εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι ειδικές διατάξεις των ιδρυτικών τους νόμων), απολαμβάνουν όλων των διοικητικών, οικονομικών, φορολογικών, δικαστικών, ουσιαστικού και δικονομικού δικαίου προνομίων και ατελειών του Δημοσίου, πλην του ΦΠΑ (άρθρο 206)⁴.

³ 323/2016 Γν.Ολ.Ν.Σ.Κ., με εκεί περαιτέρω αναφορά σε σχετική νομολογία ΣτΕ και γνωμοδοτήσεις Ν.Σ.Κ.

⁴ «Η Εταιρεία και οι άμεσες θυγατρικές της (εκτός από το ... και το ... για τα οποία εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι ειδικές διατάξεις των ιδρυτικών τους νόμων), απολαμβάνουν όλων των διοικητικών, οικονομικών, φορολογικών, δικαστικών, ουσιαστικού και δικονομικού δικαίου προνομίων και ατελειών του Δημοσίου, πλην του ΦΠΑ»

13. Στην προκείμενη περίπτωση, η εφ'αυτώσα Υπηρεσία, εμμένοντας στην ερμηνευτική θέση που διατύπωσε με την ΠΟΛ. 1059/2015, θεωρεί ότι με την ανωτέρω διάταξη εισάγεται, πέραν όσων ανωτέρω εκτίθενται για την φορολόγηση διανεμόμενων ή κεφαλαιοποιούμενων αποθεματικών και λογιστικών κερδών εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα νομικών προσώπων και οντοτήτων που υπάγονται στην φορολογία εισοδήματος και άρθρο 45 Κ.Φ.Ε. (περίπτωση Β.β της εγκυκλίου) και, ειδικότερη, ρύθμιση η οποία υπάγει στο φόρο εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα και νομικά πρόσωπα που απαλλάσσονται κατά τα ανωτέρω, με ρητή διάταξη νόμου (αυτή του άρθρου 46 Κ.Φ.Ε ή άλλη ειδική), εν γένει από τον φόρο τον εισοδήματος, ήτοι για το εισόδημα που αποκτούν από κάθε πηγή εισοδήματος, με την εξαίρεση, και πάλι με ρητή διάταξη νόμου, για ορισμένες πηγές εισοδήματος (από κεφάλαιο και υπερξία μεταβίβασης κεφαλαίου) ορισμένων νομικών προσώπων και οντοτήτων (των φορέων γενικής κυβέρνησης - κεφαλαιουχικών εταιρειών στις οποίες συμμετέχει το κράτος ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου με ποσοστό εκατό τοις εκατό)

14. Όπως γίνεται παγίως δεκτό, κατά την ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων, ακολουθείται η στενή ερμηνεία, υπό την έννοια ότι αποβλέπουμε, προεχόντως, στο γράμμα του νόμου. Η γραμματική ερμηνεία επιβάλλεται κυρίως προκειμένου περί διατάξεων, οι οποίες θεσπίζουν απαλλαγές ή εξαιρέσεις, καθόσον πρόκειται περί εξαιρετικών νομοθετικών ρυθμίσεων, που επιτάσσεται να ερμηνεύονται στενά (βλ. ΣτΕ 3422/75, 2989/80, 3007/84 κ.λ.π.) Επίσης, οι φορολογικές εν γένει διατάξεις δεν επιδέχονται διασταλτικής ερμηνείας, ούτε είναι επιτρεπτή η συναγωγή συμπεράσματος από τη σιωπή του νόμου.

15. Στην προκείμενη περίπτωση από την προγενέστερη διατύπωση της κρίσιμης διάταξης, ήτοι προ της αντικατάστασής της με την παράγραφο 2^α του άρθρου 99 του ν. 4446/2016 και υπό τη μορφή⁵ που αποτέλεσε αντικείμενο της δοθείσας με την ΠΟΛ 1059/2015 ερμηνείας, δεν προκύπτει κατά τρόπο γραμματικά ρητό και σαφή η περίπτωση της υπαγωγής σε αυτήν και των κερδών τα οποία «απαλλάσσονται» από τον φόρο και μάλιστα λόγω υποκειμενικής απαλλαγής από το φόρο εισοδήματος των νομικών προσώπων που τα πραγματοποιούν. Η έννοια της μη καταβολής δεν ταυτίζεται με την έννοια της απαλλαγής και δεν είναι επιτρεπτή, κατά τα ανωτέρω, η

⁵ «Στην έννοια(...) εμπίπτει και η κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών (...) για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων»

διασταλτική ερμηνεία της «μη καταβολής» ώστε να καταλαμβάνει και την περίπτωση της «απαλλαγής από την καταβολή».

16. Αλλά και η σαφής διαφοροποίηση της αιτίας της μη καταβολής φόρου στις δύο ερμηνευόμενες με την εγκύκλιο ως υπαγόμενες στο πεδίο εφαρμογής της ίδιας διάταξης, περιπτώσεις, ήτοι στην μια περίπτωση η ύπαρξη λογιστικών αλλά όχι φορολογικών κερδών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 21-29 ΚΦΕ, νομικών προσώπων υπαγόμενων, κατ' άρθρο 45 ΚΦΕ, στην φορολογία εισοδήματος και στην δεύτερη η υποκειμενική απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος των νομικών προσώπων που πραγματοποιούν τα κέρδη, θα απαιτούσε, αντίστοιχα, σαφή γραμματική διαφοροποίηση της διάταξης η οποία θα υπήγαγε σε φόρο εισοδήματος τις δύο περιπτώσεις. Στην δεύτερη περίπτωση πρόκειται ουσιαστικά για κατάργηση ή τροποποίηση περίπτωσης υποκειμενικής απαλλαγής φόρου η οποία έχει θεσπιστεί με ρητή, ειδική διάταξη νόμου και απαιτείται ομοίως διάταξη από την οποία θα προκύπτει, αν όχι ρητώς πάντως με σαφήνεια, η κατάργηση ή τροποποίηση της σχετικής ειδικής απαλλακτικής διάταξης (πρβλ. ΣΤΕ 634/2014 υπο στοιχ. 5).

17. Ακόμη σαφέστερη όμως, ως προς το εύρος εφαρμογής της, είναι η εξεταζόμενη διάταξη όπως ισχύει σήμερα⁶ ήτοι μετά την αντικατάσταση της με την παράγραφο 2^α του άρθρου 99 του ν. 4446/2016, η θέσπιση της οποίας είναι μεταγενέστερη της σύνταξης της εγκυκλίου ΠΟΛ 1059/2015 και η οποία έχει εφαρμογή για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2017 και μετά.

Αφ' ενός έχει απαλειφθεί η διατύπωση « στην έννοια του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα ... εμπίπτει» και έχει αντικατασταθεί από την διατύπωση «φορολογείται ...ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα», ώστε η σχετική διανομή ή κεφαλαιοποίηση κέρδους να υπάγεται μεν σε φορολόγηση, χωρίς όμως να ανάγεται εννοιολογικά σε αυτοτελή μορφή επιχειρηματικού κέρδους. Περαιτέρω, και ως προς το ζήτημα που κυρίως εν προκειμένω ενδιαφέρει, αυτή η φορολόγηση «ως κέρδος» συνδέεται αναπόσπαστα εννοιολογικά με την ύπαρξη φορολογικών ζημιών (ανεξάρτητα από την ύπαρξη φορολογικών ζημιών).

⁶ «Σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, το ποσό που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται φορολογείται σε κάθε περίπτωση ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από την ύπαρξη φορολογικών ζημιών»

Με την πλέον σαφή διατύπωση λοιπόν ο νομοθέτης αποσύνδεσε την φορολόγηση διανεμόμενων ή κεφαλαιοποιούμενων κερδών από την διάταξη του άρθρου 21 Κ.Φ.Ε. (συμψηφισμό με ζημίες προηγούμενων ετών) στην εφαρμογή του οποίου, μεταξύ άλλων παραπέμπει το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 της διάταξης αλλά και από την συνάθροισή τους με ζημιογόνο αποτέλεσμα (μετά από συμψηφισμό προσωρινών διαφορών ή μετά από φορολογική αναμόρφωση⁷) του έτους που λαμβάνει χώρα η διανομή ή κεφαλαιοποίηση, υπάγοντάς τα σε φορολόγηση ανεξαρτήτως της ύπαρξης φορολογικών ζημιών κατά το έτος διανομής ή κεφαλαιοποίησης. Παράλληλα, με τη ρητή αυτή σύνδεση, δεν καταλείπεται καμία αμφιβολία ως προς το αντικειμενικό εύρος της διάταξης, καθώς με την διατύπωση αυτή δεν υφίσταται κανένα έρεισμα γραμματικής ερμηνείας προκειμένου να θεωρηθεί ότι με την ανωτέρω διάταξη εισάγεται πέραν της ανωτέρω περίπτωσης και διάταξη για την εξαιρετική φορολόγηση των διανεμόμενων ή κεφαλαιοποιούμενων κερδών νομικών προσώπων και οντοτήτων του απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος.

18. Η ως άνω θέση επικουρείται και από την ratio legis της διάταξης όπως διατυπώνεται στην εισηγητική έκθεση της διάταξης της παραγράφου 2^α του άρθρου 99 του ν. 4446/2016, με την οποία διαλαμβάνεται ότι: «Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 επαναδιατυπώνεται το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013 προκειμένου σε περίπτωση ζημιογόνων αποτελεσμάτων σε φορολογικό έτος κατά το οποίο λαμβάνει χώρα διανομή ή κεφαλαιοποίηση λογιστικών κερδών, για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος, αυτά να φορολογούνται κατ' εφαρμογή των υπόψη διατάξεων, μη συναθροιζόμενα με τα λοιπά αποτελέσματα τους έτους από επιχειρηματική δραστηριότητα.»

19. Ο νομοθέτης εκφράζει σαφώς αυτό το οποίο ερμηνευτικά είχε γίνει δεκτό ήδη με την 178/2016 Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ.⁸, υπό την προηγούμενη διατύπωση της διάταξης, ότι δηλαδή εισάγεται με την διάταξη αυτή μία μορφή αυτοτελούς φορολόγησης διανεμόμενων ή κεφαλαιοποιούμενων λογιστικών κερδών στην περίπτωση ύπαρξης φορολογικών ζημιών, λόγω μεταφοράς φορολογικών ζημιών παρελθόντων ετών, καθώς, όπως είχε γίνει δεκτό με την ανωτέρω γνωμοδότηση, υπό την εναντία

⁷ ΠΟΛ 1014/2018

⁸ Βλ. ανωτέρω υπό στοιχ. 9

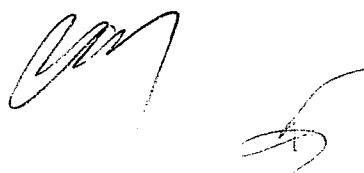
εκδοχή (δηλαδή της ύπαρξης φορολογικών κερδών κατά το φορολογικό έτος διανομής ή κεφαλαιοποίησης) η διάταξη θα ήταν προδήλως περιττή, αφού θα αρκούσε το πρώτο εδάφιο του άρθρου 47 για τον προσδιορισμό της έννοιας των κερδών των νομικών προσώπων ή οντοτήτων.

20. Εξάλλου, επί της εφαρμογής της διάταξης του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 47 Κ.Φ.Ε. όπως κατά τα ανωτέρω τροποποιήθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 99 του ν. 4446/2016, έχει εκδοθεί η με αρ. ΠΟΛ 1014/2018, η οποία αναφέρεται αποκλειστικά στην λογιστική και φορολογική αντιμετώπιση του φόρου που προκύπτει από την φορολόγηση κερδών επί ζημιογόνων αποτελεσμάτων τρέχοντος φορολογικού έτους ή αποθεματικών.

21. Τα ως άνω ισχύουν ανεξαρτήτως του αν η απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος των νομικών προσώπων και οντοτήτων προβλέπεται από την διάταξη του άρθρου 46 Κ.Φ.Ε. ή με ειδικές διατάξεις νόμων που θεσπίζουν την εφαρμογή σ' αυτές των φορολογικών προνομίων του Δημοσίου (ενδεικτικά Ελληνική Εταιρεία Συμμετοχών και Περιουσίας Α.Ε)

Ο προβληματισμός που εισάγεται ειδικά ως προς αυτήν την κατηγορία εκκινεί από την παραδοχή ότι επειδή το Δημόσιο (σε αντίθεση προς την διδόμενη με το ερώτημα ερμηνευτική εκδοχή ως προς τα λοιπά νομικά πρόσωπα του άρθρου 46 Κ.Φ.Ε., συμπεριλαμβανομένων των λοιπών φορέων γενικής κυβέρνησης) δεν μπορεί να υπαχθεί στο πεδίο εφαρμογής της διάταξης του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 47, αφού εκ των πραγμάτων δεν προβαίνει σε διανομές κερδών, η παραπομπή στις απαλλαγές του Δημοσίου δεν αφορά στην απαλλαγή αυτών των νομικών προσώπων από τον φόρο εισοδήματος για διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη.

22. Με δεδομένη όμως την ερμηνευτική θέση ότι η διάταξη του άρθρου 47 παρ. 1 δεν υπάγει σε φορολόγηση τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη των λοιπών νομικών προσώπων του άρθρου 46 , και συνεπώς τόσο το Δημόσιο όσο και οι λοιποί φορείς γενικής κυβέρνησης του άρθρου 46 περ.1 δεν φορολογούνται για τα κέρδη αυτά, δεν υφίσταται ζήτημα για το αν οι, κατά παραπομπή στα προνόμια του Δημοσίου, απαλλαγές από την φορολόγηση από τον φόρο εισοδήματος αφορούν ή όχι στην απαλλαγή αυτών των νομικών προσώπων ή οντοτήτων για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη τους.



Απάντηση

23. Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, επί του τεθέντος ερωτήματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδοτεί ομόφωνα ως εξής:

Οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυσαν διαχρονικά, δεν έχουν εφαρμογή για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα ποσά κερδών των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων τα οποία απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος με βάση τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ή απολαμβάνουν των φορολογικών προνομίων και ατελειών του Δημοσίου με ειδικές διατάξεις νόμων.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 3 Ιουνίου 2019

Ο Πρόεδρος του Τμήματος
^{Υπογραφή}
 Στέφανος Δέτσος
 Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Ο Εισηγητής
^{Υπογραφή}
 Χρήστος Κορακτζάνης
 Πρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Γίνεται δεκτή

Αθήνα, 12 Ιουνίου 2019

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ
 ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Υπογραφή
 ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
 Ο/Η Προϊστάμενος-η
 του Αυτοτελούς Τμήματος Διοίκησης



Μαγδαληνή Γ. Φιορέτου
 ΔΕ/ΕΦΟΡΙΑΚΩΝ

