



ΑΔΑ:649ΩΗ – ΛΧΝ

## ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

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

Αθήνα, 1 Ιουνίου 2016

Ταχ.Δ/νση : Καρ. Σερβίας 10  
Ταχ. Κωδ. : 101 84 ΑΘΗΝΑ  
Πληροφορίες : Φ. Φανάρα  
Τηλέφωνο : 210 - 3375311  
ΦΑΞ : 210 - 3375001

ΠΟΛ.: 1072

**ΘΕΜΑ: Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 8 του ν. 2367/1995 περί Εταιρειών Κεφαλαίου Επιχειρηματικών Συμμετοχών, 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. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν.2367/1995, οι κείμενες διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος, όπως ισχύουν κάθε φορά, εφαρμόζονται και στις Εταιρείες Κεφαλαίων Επιχειρηματικών Συμμετοχών (Ε.Κ.Ε.Σ.) με τις παρεκκλίσεις που αναφέρονται στις παραγράφους του άρθρου αυτού.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2014 και μετά με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του ίδιου άρθρου. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παρ. 18 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι οι διατάξεις του ν.2367/1995 που διέπουν τη φορολογία των Εταιρειών Κεφαλαίου Επιχειρηματικών Συμμετοχών (Ε.Κ.Ε.Σ.) δεν θίγονται από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013).

**3.** Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι διατάξεις του άρθρου 8 του ν.2367/1995 εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν.4172/2013. Κατά συνέπεια, οι κείμενες διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013) εφαρμόζονται και στις Εταιρείες Κεφαλαίων Επιχειρηματικών Συμμετοχών (Ε.Κ.Ε.Σ.) με τις παρεκκλίσεις που αναφέρονται στις παραγράφους του άρθρου αυτού. Όπου γίνεται αναφορά σε διατάξεις του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994), έχουν εφαρμογή πλέον οι αντίστοιχες διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013), καθόσον κατά ρητή διατύπωση του νόμου εφαρμογή έχουν οι εκάστοτε «κείμενες διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος».

**4.** Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 8 του ν.2367/1995 ορίζεται, ότι αντικείμενο του φόρου εισοδήματος στις Εταιρείες Κεφαλαίων Επιχειρηματικών Συμμετοχών (Ε.Κ.Ε.Σ.) είναι τα μερίσματα που διανέμονται με οποιαδήποτε μορφή μετά την αναγωγή τους σε μικτό ποσό με την προσθήκη του φόρου που αναλογεί επί τούτων, εξαιρουμένου του τμήματος των μερισμάτων αυτών που προέρχονται: α) από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιριών γενικά ή από κέρδη από συμμετοχή σε ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, τα οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2238/1994 φορολογούνται στο όνομα των εταιριών τούτων και β) από κέρδη του δεύτερου εδαφίου της περ. ζ' της παρ. 1 του άρθρου 103 του ίδιου ως άνω νόμου. Για την εξεύρεση του πιο πάνω εξαιρούμενου τμήματος μερισμάτων λαμβάνεται ποσό διανεμημένων μερισμάτων ίσο με τη σχέση μεταξύ του ύψους των παραπάνω υπό στοιχεία α' και β' μερισμάτων και κερδών και του ύψους των κερδών του ισολογισμού.

**5.** Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι ο συντελεστής φορολογίας των Εταιρειών Κεφαλαίων Επιχειρηματικών Συμμετοχών (Ε.Κ.Ε.Σ.) ορίζεται σε είκοσι τοις εκατό (20%) σε κάθε περίπτωση.

**6.** Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 6 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι οι διατάξεις των παρ. 1 έως και 5 του άρθρου 111 του ν. 2238/1994 δεν εφαρμόζονται στις Εταιρείες Κεφαλαίων Επιχειρηματικών Συμμετοχών (Ε.Κ.Ε.Σ.).

**6.** Εξάλλου, με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της περ. ζ' της παρ. 1 του άρθρου 103 του ν.2238/1994, όπως αυτές ίσχυαν πριν την κατάργησή τους με τον ν. 4172/2013, οριζόταν ότι αν δικαιούχος των κερδών από την εκμετάλλευση πλοίων υπό ελληνική σημαία είναι ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή συνεταιρισμός, σε περίπτωση διανομής τους με οποιαδήποτε μορφή, τα κέρδη αυτά δεν υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος. Ωστόσο, επισημαίνεται ότι με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 2 του ν.27/1975 ορίζεται, ότι οι κατά τις διατάξεις του νόμου αυτού επιβαλλόμενος φόρος εξαντλεί

κάθε υποχρέωση του πλοιοκτήτου καθώς και του μετόχου ή εταίρου ημεδαπής ή αλλοδαπής εταιρείας οποιουδήποτε τύπου από το φόρο εισοδήματος, σε ότι αφορά σε κέρδη, τα οποία προκύπτουν από την εκμετάλλευση πλοίων. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι με την καταβολή του φόρου χωρητικότητας επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του πλοιοκτήτη/εταίρου/μετόχου.

**7.** Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι αντικείμενο του φόρου εισοδήματος των Ε.Κ.Ε.Σ. είναι τα μερίσματα που διανέμονται σε οποιαδήποτε μορφή κατόπιν απόφασης της Γενικής Συνέλευσης των Εταίρων της Ε.Κ.Ε.Σ. μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη του φόρου εισοδήματος του νομικού προσώπου και εξαιρουμένου του ποσού των ημεδαπών μερισμάτων, κερδών εταιρειών περιορισμένης ευθύνης και των απαλλασσομένων από τη φορολογία εισοδήματος διανεμομένων κερδών από την εκμετάλλευση πλοίων υπό ελληνική σημαία που αντιστοιχούν στο σύνολο των κερδών του ισολογισμού της Ε.Κ.Ε.Σ. Ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος των Ε.Κ.Ε.Σ. είναι 20% σύμφωνα με την ειδική διάταξη της παρ.2 του άρθρου 8 του ν.2367/1995. Επίσης, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 71 του ν. 4172/2013 περί βεβαίωσης προκαταβολής φόρου εισοδήματος, καθόσον με βάση την παρ. 6 του άρθρου 8 του ν.2367/1995 προβλέπεται η μη εφαρμογή των σχετικών διατάξεων περί προκαταβολής φόρου (παρ. 1- 5 άρθρου 111 ν.2238/1994 και πλέον άρθρο 71 ν.4172/2013).

**8.** Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 8 του ν. 2367/1995 ορίζεται, ότι από το ποσό του φόρου που προκύπτει σύμφωνα με τα παραπάνω εκπίπτουν: α) ο φόρος που παρακρατήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 114 του ν. 2238/1994 και ο οποίος αναλογεί επί των σχετικών εισοδημάτων που εμπεριέχονται στα φορολογικά κέρδη των Εταιρειών Κεφαλαίων Επιχειρηματικών Συμμετοχών (Ε.Κ.Ε.Σ.), β) ο φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε για τα εισοδήματα τα οποία αφ' ενός μεν φορολογούνται με ειδικό τρόπο και εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, αφ' ετέρου δε εμπεριέχονται στα φορολογητέα κέρδη των Εταιρειών Κεφαλαίων Επιχειρηματικών Συμμετοχών (Ε.Κ.Ε.Σ.) και γ) ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για τα εισοδήματα που προέκυψαν σε αυτή και ο οποίος αναλογεί επί των εισοδημάτων τούτων που εμπεριέχονται στα φορολογητέα κέρδη των Εταιρειών Κεφαλαίων Επιχειρηματικών Συμμετοχών (Ε.Κ.Ε.Σ.), μη δυνάμενος ο φόρος αυτός να είναι μεγαλύτερος από το φόρο που προκύπτει με την εφαρμογή επί των εν λόγω εισοδημάτων του συντελεστή φορολογίας των Εταιρειών Κεφαλαίων Επιχειρηματικών Συμμετοχών (Ε.Κ.Ε.Σ.). Για την εξεύρεση των προαναφερόμενων εισοδημάτων που εμπεριέχονται στα φορολογητέα κέρδη των Εταιρειών

Κεφαλαίων Επιχειρηματικών Συμμετοχών (Ε.Κ.Ε.Σ.) εφαρμόζεται ανάλογα το προαναφερθέν τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 8 του ν.2367/1995.

**9.** Από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει, ότι από το ποσό του φόρου της Ε.Κ.Ε.Σ. εκπίπτουν, υπό τον ν.4172/2013 ο φόρος που παρακρατήθηκε με βάση τις διατάξεις των άρθρων 62 και 64 του ν.4172/2013 (αντίστοιχες του προϊσχύσαντος άρθρου 114 ν.2238/1994) και αναλογεί επί των σχετικών εισοδημάτων που εμπεριέχονται στα φορολογικά κέρδη αυτής, ο φόρος που παρακρατήθηκε για τα εισοδήματα που φορολογήθηκαν κατ' ειδικό τρόπο με βάση τις διατάξεις του προγενέστερου ΚΦΕ (ν.2238/1994) και τώρα διανέμονται (περιλαμβάνονται στα φορολογητέα κέρδη της Ε.Κ.Ε.Σ.) και ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για τα εισοδήματα που προέκυπταν σε αυτή και ο οποίος αναλογεί στα εισοδήματα που τώρα διανέμονται (άρα περιλαμβάνονται στα φορολογητέα κέρδη της Ε.Κ.Ε.Σ.) μη δυνάμενος να υπερβαίνει το φόρο που θα προέκυπτε αν επί των εν λόγω εισοδημάτων εφαρμοζόταν ο συντελεστής φορολογίας των Ε.Κ.Ε.Σ..

**10.** Επιπλέον, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 8 του ν. 2367/1995 ορίζεται ότι τα κέρδη που διανέμουν οι Εταιρείες Κεφαλαίων Επιχειρηματικών Συμμετοχών (Ε.Κ.Ε.Σ.) με τη μορφή αμοιβών και ποσοστών, εκτός μισθού, στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, καθώς και αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, εξαιρουμένου του τμήματος των κερδών αυτών που προέρχονται από τα εισοδήματα των υποπερ. α' και β' της παρ. 1 του ίδιου άρθρου, το οποίο εξευρίσκεται με την ανάλογη εφαρμογή του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 1, φορολογούνται στο όνομα των Εταιρειών Κεφαλαίων Επιχειρηματικών Συμμετοχών (Ε.Κ.Ε.Σ.) μετά την αναγωγή τους σε μικτό ποσό με την προσθήκη του φόρου που αναλογεί επί τούτων. Ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) ή σαράντα τοις εκατό (40%) σε κάθε περίπτωση, ανάλογα αν οι μετοχές των Εταιρειών Κεφαλαίων Επιχειρηματικών Συμμετοχών (Ε.Κ.Ε.Σ.) κατά τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης είναι εισηγμένες ή μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών. Για την εξεύρεση του οφειλόμενου φόρου της παρούσας περίπτωσης εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου.

**11.** Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι οι διατάξεις αυτές ως ειδικότερες κασισχύουν των κείμενων διατάξεων του ν. 4172/2013. Επομένως, στην περίπτωση των Ε.Κ.Ε.Σ. οποιαδήποτε διανομή κερδών η οποία δεν πραγματοποιείται λόγω της μετοχικής σχέσης του δικαιούχου αλλά λόγω της απόφασης της Γενικής Συνέλευσης να χορηγήσει τέτοιες αμοιβές από τα κέρδη, φορολογείται στο όνομα της Ε.Κ.Ε.Σ. με συντελεστή 35% ή 40%, κατά περίπτωση, μετά την αναγωγή της σε μικτό ποσό με την προσθήκη του φόρου εισοδήματος νομικού προσώπου που αναλογεί σε αυτή. Από τα υπόψη ποσά εξαιρούνται, ως άνω, τα

ποσά των ημεδαπών μερισμάτων, των κερδών εταιρειών περιορισμένης ευθύνης και των απαλλασσομένων από τη φορολογία εισοδήματος διανεμομένων κερδών από την εκμετάλλευση πλοίων υπό ελληνική σημαία που αντιστοιχούν στο σύνολο των κερδών του ισολογισμού της ΕΚΕΣ. Τα αναφερόμενα στην παράγραφο 9 της παρούσας εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση αυτή. Για τις δηλώσεις των Ε.Κ.Ε.Σ. εφαρμογή θα έχουν οι διατάξεις του άρθρου 68 του ν.4172/2013, δηλαδή η υποβολή της δήλωσής τους θα γίνεται μέχρι την τελευταία ημέρα του έκτου μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους.

**12.** Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 8 του ν.2367/1995 ορίζεται ότι τα μερίσματα που διανέμουν οι Εταιρείες Κεφαλαίων Επιχειρηματικών Συμμετοχών (Ε.Κ.Ε.Σ.) στους μετόχους τους με οποιαδήποτε μορφή δεν υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στο όνομα των τελευταίων, μη ισχυούσης οποιασδήποτε άλλης διάταξης η οποία ορίζει κάτι διαφορετικό. Το ίδιο ισχύει και όταν οι μέτοχοι των Εταιρειών Κεφαλαίων Επιχειρηματικών Συμμετοχών (Ε.Κ.Ε.Σ.) είναι νομικά πρόσωπα τα οποία διανέμουν περαιτέρω τα ως άνω μερίσματα στους εταίρους ή μετόχους αυτών.

**13.** Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι με την ως άνω φορολόγηση των αμοιβών προς τα μέλη του ΔΣ ή τους υπαλλήλους της Ε.Κ.Ε.Σ. καθώς και των μερισμάτων προς τους μετόχους της Ε.Κ.Ε.Σ. στο όνομα της Ε.Κ.Ε.Σ. εξαντλείται η υποχρέωση φορολόγησης των μελών του ΔΣ και των υπαλλήλων για τις αμοιβές αυτές και ομοίως εξαντλείται η υποχρέωση φορολόγησης των μετόχων για τα μερίσματα που λαμβάνουν καθώς και όταν οι μέτοχοι των Ε.Κ.Ε.Σ. είναι νομικά πρόσωπα τα οποία προβαίνουν σε περαιτέρω διανομές στους εταίρους ή μετόχους των νομικών προσώπων αυτών.

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

**Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**  
**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ**

### **ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ**

#### **Ι. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ**

1. Αποδέκτες πίνακα Β´ (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και τις Περιφερειακές Διευθύνσεις του
3. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης Γ.Γ.Δ.Ε.
4. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών (για ανάρτηση στην ιστοσελίδα της Γ.Γ.Δ.Ε.)

5. Δ/ση Παροχής Φορολογικών Υπηρεσιών

## **II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ**

1. Αποδέκτες πινάκων Α', ΣΤ' (εκτός των αριθμ.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 Οικονομίας, Ανάπτυξης και Τουρισμού, Διεύθυνση Εταιρειών & Γ.Ε.ΜΗ., Πλ. Κάνιγγος - 101 81 ΑΘΗΝΑ
3. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής 7 - 105 62 ΑΘΗΝΑ
4. ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ»

## **III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ**

1. Γραφείο κ. Υπουργού
2. Γραφείο κ. Αναπληρωτή Υπουργού
3. Γραφείο κ. Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων
4. Γραφείο κ. Γενικού Δ/ντή Φορολογικής Διοίκησης
5. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
6. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
7. Δ/ση Νομικής Υποστήριξης της Γ.Γ.Δ.Ε.
8. Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας - Τμήματα Α' (10) - Β' (10)