



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

**ΑΑΔΕ**Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων ΕσόδωνΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
(Δ.Ε.Α.Φ.)

ΤΜΗΜΑ Β΄

Ταχ. Δ/νση : Πειραιώς 180
Ταχ. Κώδικας : 17778
Τηλέφωνο : 2131410217 -242
E-Mail : deaf@aaade.gr

ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΝ

Αθήνα, 7 Νοεμβρίου 2025
Α.Π.: Ε 2096

ΠΡΟΣ: Ως πίνακα διανομής

ΘΕΜΑ: «Φορολογική μεταχείριση κερδών παρελθουσών χρήσεων από νομικά πρόσωπα της περ.α΄ του άρθρου 45 του ΚΦΕ τα οποία διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται και προέρχονται από φορολογικά έτη που τα υπόψη νομικά πρόσωπα απαλλάσσονταν της φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 46 του ΚΦΕ ή και με ειδικές διατάξεις νόμων.».

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Α) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Φορολογική μεταχείριση κερδών παρελθουσών χρήσεων νομικών προσώπων της περ. α΄ του άρθρου 45 του ΚΦΕ τα οποία διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται και προέρχονται από φορολογικά έτη που τα υπόψη νομικά πρόσωπα απαλλάσσονταν της φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 46 του ΚΦΕ ή και με ειδικές διατάξεις νόμων.

Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Με την παρούσα εγκύκλιο παρέχονται διευκρινίσεις αναφορικά με την φορολογική μεταχείριση σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης κερδών παρελθουσών χρήσεων νομικών προσώπων της περ. α΄ του άρθρου 45 του ΚΦΕ, τα οποία απαλλάσσονταν του φόρου εισοδήματος με βάση τις διατάξεις του άρθρου 46 του ΚΦΕ ή και με ειδικές διατάξεις νόμων.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η εν λόγω εγκύκλιος αφορά νομικά πρόσωπα της περ. α΄ του άρθρου 45 του ΚΦΕ.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και με αφορμή ερωτήματα που υποβλήθηκαν στην υπηρεσία μας, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Με τις διατάξεις της περ.α΄ του άρθρου 46 του ν. 4172/2013 (Α΄ 167, ΚΦΕ), οι διατάξεις του οποίου εφαρμόζονται για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά, οι φορείς γενικής κυβέρνησης, απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, με εξαίρεση το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. Οι κεφαλαιουχικές εταιρείες

οι οποίες χαρακτηρίζονται ως φορείς γενικής κυβέρνησης δεν εμπίπτουν στα ως άνω απαλλασσόμενα 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 αναφερόμενα πιο πάνω εισοδήματά τους (εισόδημα από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου).

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. ε' του άρθρου 46 του ΚΦΕ οι διατάξεις του οποίου εφαρμόζονται για φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2014 και μετά, το Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου Α.Ε., είναι απαλλασσόμενο του φόρου εισοδήματος νομικό πρόσωπο, σύμφωνα με τη νομοθεσία που το διέπει.

3. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 3986/2011 ορίζεται ότι «συνιστάται ανώνυμη εταιρεία με την επωνυμία «ΤΑΜΕΙΟ ΑΞΙΟΠΟΙΗΣΗΣ ΙΔΙΩΤΙΚΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ΤΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ Α.Ε.» (Ταμείο). Το Ταμείο έχει σκοπό, μεταξύ άλλων, την αξιοποίηση περιουσιακών στοιχείων της ιδιωτικής περιουσίας του Δημοσίου, καθώς και περιουσιακών στοιχείων νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου (ν.π.δ.δ.) ή δημοσίων επιχειρήσεων των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο ανήκει, άμεσα ή έμμεσα, στο Δημόσιο ή σε ν.π.δ.δ., όπως ορίζεται στην παρ. 1 του άρθρου 5 του ίδιου νόμου, σύμφωνα με τις επικρατούσες συνθήκες της αγοράς και με εγγυήσεις πλήρους διαφάνειας, προκειμένου να επιτευχθούν οι στόχοι των εσόδων (περ.α').

Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 2 του ως άνω νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι το Ταμείο και οι εταιρείες των οποίων το μετοχικό κεφάλαιο ανήκει εξ' ολοκλήρου, άμεσα ή έμμεσα, στο Ταμείο απολαμβάνουν όλων των διοικητικών, οικονομικών, φορολογικών, δικαστικών, ουσιαστικού και δικονομικού, δικαίου προνομίων και ατελειών του Δημοσίου.

4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 47 του ΚΦΕ όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 47 του ΚΦΕ ορίζεται ότι 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.

5. Επίσης, με την με αρ. πρωτ. Ε. 2107/2019 εγκύκλιό μας κοινοποιήθηκε η με αριθ.116/2019 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Τμήμα Β') σύμφωνα με την οποία, οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 47 του ΚΦΕ, 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 ΚΦΕ ή απολαμβάνουν των φορολογικών προνομίων και ατελειών του Δημοσίου με ειδικές διατάξεις νόμων.

6. Σύμφωνα με ερωτήματα που υποβλήθηκαν στην υπηρεσία μας, νομικά πρόσωπα της περ. α' του άρθρου 45 του ΚΦΕ, τα οποία ως συνέπεια της ιδιωτικοποίησής τους (π.χ. λόγω μεταβίβασης των μετοχών τους από το ΤΑΙΠΕΔ), δεν αντιμετωπίζονται πλέον ως απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα, προβαίνουν σε διανομή ή κεφαλαιοποίηση κερδών παρελθουσών χρήσεων, τα οποία προέρχονται από φορολογικά έτη που τα υπόψη νομικά πρόσωπα απαλλάσσονταν της φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 46 του ΚΦΕ ή και με ειδικές διατάξεις νόμων.

7. Κατόπιν όλων των ανωτέρω, διευκρινίζεται ότι οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 47 του ΚΦΕ, δεν έχουν εφαρμογή για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα ποσά κερδών παρελθουσών χρήσεων των υπόψη νομικών προσώπων της περ. α' του άρθρου 45 του ΚΦΕ, τα οποία δεν υπήχθησαν σε φόρο εισοδήματος, καθόσον προέρχονται από φορολογικά έτη για τα οποία αυτά απαλλάσσονταν του φόρου εισοδήματος σύμφωνα το άρθρο 46 του ΚΦΕ ή και με ειδικές διατάξεις νόμων. Τέλος, επισημαίνεται ότι η σχετική απαλλαγή αφορά στην εφαρμογή του άρθρου 47 του ΚΦΕ και δεν καταλαμβάνει τους μετόχους της εταιρείας, συνεπώς κατά την κεφαλαιοποίηση ή διανομή τους, παρακρατείται φόρος με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%), εφαρμοζόμενων των διατάξεων των άρθρων 62 και 64 του ΚΦΕ, εφόσον δεν τίθεται θέμα πλήρωσης των προϋποθέσεων της παρ. 1 του άρθρου 63 του ΚΦΕ ή δεν υφίσταται στο πρόσωπο του μετόχου υποκειμενική απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος (π.χ. εφαρμογή του άρθρου 46 του ΚΦΕ).

**Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ
ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

A. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες Πίνακα Γ
2. Δ/ση Στρατηγικής Τεχνολογιών Πληροφορικής (για ανάρτηση στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και την Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη ΑΑΔΕ)

B. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Γραφείο Υπουργού
2. Γραφείο Υφυπουργού
3. Γραφείο Γενικής Γραμματέως Φορολογικής Πολιτικής
4. Αποδέκτες Πίνακα Β΄
5. Αποδέκτες Πίνακα Ζ΄ (περιπτώσεις 1 και 7)
6. Αποδέκτες Πίνακα Η΄ (περιπτώσεις 1 έως και 3, 5 έως και 9)
7. Αποδέκτες Πίνακα Ι΄
8. Αποδέκτες Πίνακα ΙΒ΄ (περίπτωση 11)

Γ. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο Διοικητή ΑΑΔΕ
2. Γραφεία Προϊσταμένων Γενικών Διευθύνσεων
3. Διευθύνσεις, Αυτοτελή Τμήματα και Αυτοτελή Γραφεία ΓΔΦ, ΓΔΦΛ
4. Διεύθυνση Νομικής Υποστήριξης
5. Διεύθυνση Επικοινωνίας
6. Διεύθυνση Εξυπηρέτησης