

Γεώργιος Στ. Αληφαντής

Διδάσκων στο Πανεπιστήμιο Πειραιώς, τ. Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής,  
Σύμβουλος στην Εταιρεία Δικηγόρων POTAMITISVEKRIS

## 1. Αντικείμενο του φόρου

**Αντικείμενο** του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων είναι, σύμφωνα με το άρθρο 44, του Ν. 4172/2013 αυτός που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες όπως αυτές ορίζονται στα άρθρα 2 και 45 του ν. 4172/2013 (Υπ. Οικονομικών πολ. 1044/2015).

**Ως κέρδη, στα οποία επιβάλλεται ο φόρος**, νοούνται τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση το άρθρο 47 του ίδιου νόμου. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι:

*«όλα τα έσοδα που αποκτούν τα αναφερόμενα στο άρθρο 45 νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, και συνεπώς τα κέρδη τους θεωρούνται κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα».*

Τα κέρδη δε αυτά προσδιορίζονται, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 47, με βάση τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ' του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») όπως αναλυτικά αναφέρουμε στη συνέχεια (βλέπε 4.).

**Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες με απλογραφικά βιβλία.** Στην περίπτωση των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων τα οποία τηρούν απλογραφικά βιβλία εφαρμόζονται αποκλειστικά οι διατάξεις του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013, σύμφωνα με το άρθρο 45, του Ν. 4172/2013.

Με την παρ. 4, του άρθρου 47, του Ν. 4172/2013 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 του Ν. 4172/2013.

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, επίσης, στην πολ. 1059/2015.

**Αλλοδαπές με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.** Διευκρινίζεται ότι τα αναφερόμενα ανωτέρω εφαρμόζονται τόσο σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα όσο και σε αυτά που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα αλλά διατηρούν στη χώρα μας

μόνιμη εγκατάσταση, δεδομένου ότι με βάση τις διατάξεις της περ. ε, της παρ. 1, του άρθρου 5, του Ν. 4172/2013, εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στην ημεδαπή μέσω μόνιμης εγκατάστασης (Υπ. Οικονομικών πολ. 1044/2015).

Στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα περιλαμβάνεται και η άσκηση δραστηριότητας στη χώρα μας μέσω γραφείου ή παραρτήματος, κ.λπ. από αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (Υπ. Οικονομικών, πολ. 1044/2015).

## 2. Υποκείμενο του φόρου

Στον ως άνω φόρο υπόκεινται σύμφωνα με το άρθρο 45, του Ν. 4172/2013:

- α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- β) οι προσωπικές εταιρείες που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου,
- δ) οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών,
- ε) οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,
- στ) οι κοινοπραξίες και
- ζ) οι λοιπές νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2, του Ν. 4172/2013 και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις. (Υπ. Οικονομικών πολ. 1044/2015).

## 3. Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα

Από το φόρο εισοδήματος απαλλάσσονται σύμφωνα με το άρθρο 46, του Ν. 4172/2013:

- α) οι φορείς γενικής κυβέρνησης, με εξαίρεση το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.
- 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 (ΕΕ) ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (ΕΟΧ),

- 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 και
  - ε) το Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου Α.Ε. (ΤΑΙΠΕΔ), σύμφωνα με τη νομοθεσία που το διέπει.
- στ) Οι σχολικές επιτροπές και οι σχολικές εφορίες μειονοτικών σχολείων πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης.

#### **4. Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα-Έννοια κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα (Υπ. Οικονομικών πολ. 1059/2015)**

Όπως αναφέρουμε ανωτέρω (παρ. 1.) ως κέρδη, στα οποία επιβάλλεται ο φόρος, νοούνται τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση το άρθρο 47, του Ν. 4172/2013.

Με την παρ. 1, του άρθρου 47 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 (Υπ. Οικονομικών πολ. 1059/2015).

**Έννοια του φορολογητέου κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα.** Με την παρ. 1, του άρθρου 21, στην οποία παραπέμπει το άρθρο 47, ορίζεται η έννοια του φορολογητέου κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα ως το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση επιχειρηματικών δαπανών, αποσβέσεων και προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους.

**Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, συμπίπτει με το λογιστικό αποτέλεσμα.** Με την παρ. 2 του άνω άρθρου 21, στην οποία παραπέμπει το άρθρο 47, ορίζεται ότι το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, συμπίπτει με το λογιστικό αποτέλεσμα που προκύπτει κατ' εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Κατ' εξαίρεση σε περίπτωση που η επιχείρηση τηρεί Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το φορολογικό αποτέλεσμα προκύπτει από το λογιστικό αποτέλεσμα με τις αναγκαίες φορολογικές αναπροσαρμογές, όπως αποτυπώνονται στον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

**Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.** Με την παρ. 2 του άρθρου 47 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. (Υπ. Οικονομικών πολ. 1059/2015).

**Έσοδα από την αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία.** Επίσης, 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 του 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 (Υπ. Οικονομικών πολ. 1059/ 2015).

**Επιχορηγήσεις αναπτυξιακών νόμων (1892/1990, ν. 3299/2004 κ.α.).** 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) (Υπ. Οικονομικών πολ. 1059/ 2015).

**Η υπερτίμηση από αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου** δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος βάσει του άρθρου 17, του συντάγματος (Υπ. Οικονομικών πολ. 1059/ 2015). Κατά τη διανομή του εν λόγω αφορολόγητου αποθεματικού παρακρατείται φόρος 10% (και από 1.1.2017 15%) με βάση τις διατάξεις των άρθρων 62 και 64 του Ν. 4172/2013 και όσα σχετικά αναφέρονται στην πολ.1042/2015, δεδομένου ότι η σχετική απαλλακτική διάταξη καταλαμβάνει τους δικαιούχους της αποζημίωσης και όχι μετόχους, εταίρους, κ.λπ. στους οποίους διανέμονται τα σχετικά ποσά (Υπ. Οικονομικών ΔΕΑΦ Β 1089843/2015).

## 5. Διανομή ή Κεφαλαιοποίηση κερδών

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. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου έχουν εφαρμογή για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2017 και μετά (δεύτερο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013, όπως τροποποιημένο με το άρθρο 99, παρ. 2, του Ν. 4446/2016 ισχύει).

## 6. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Με το άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 τίθεται ο γενικός κανόνας για την εκπεσιμότητα των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι καταρχήν εκπίπτουν, δηλαδή αφαιρούνται από τα έσοδα, όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το επόμενο άρθρο 23 των μη εκπιπόμενων δαπανών, αφού ο κανόνας είναι ότι:

*«Όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει ως φορολογικό έξοδο» (Αιτιολογική έκθεση Ν. 4172/2013).*

Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες (Υπ. Οικονομικών πολ. 1113/2015):

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση
- γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Σημειώνεται ότι το Υπ. Οικονομικών με την εγκύκλιο πολ. 1113/2015 έδωσε αναλυτικές οδηγίες για το ποιες δαπάνες εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Επίσης, έδωσε αναλυτικές οδηγίες:

- α) για τη φορολογική έκπτωση των αποσβέσεων με την εγκύκλιο πολ. 1073/2015
- β) για την πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις με την πολ. 1056 / 2015
- γ) για την υποκεφαλαιοδότηση με την πολ. 1037/ 2015, και
- δ) για τις δαπάνες σε ακίνητα τρίτων με την πολ. 1103/ 2015.

---

*Η συνέχεια στην επόμενη δημοσίευση*

---