

**ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑ
ΑΔΑ: ΨΥΡΛ46ΜΠ3Ζ-**

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Β΄

Ταχ. Δ/υση : Καρ. Σερβίας 10

Ταχ. Κώδικας : 105 62 Αθήνα

Τηλέφωνα : 210 3375312

Email : deaf@aade.gr

Url : www.aade.gr

ΘΕΜΑ: Οδηγίες για τη φορολογική μεταχείριση του Κοινού Κεφαλαίου και των επιχορηγήσεων που λαμβάνουν κεφαλαιουχικές εταιρείες - φορείς γενικής κυβέρνησης, μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4916/2022 (Α΄65).

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

A) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Εγκύκλιος που αφορά τη φορολογική μεταχείριση του Κοινού Κεφαλαίου, των λογαριασμών ταμειακής διαχείρισης που τηρούν στην Τράπεζα της Ελλάδος οι φορείς γενικής κυβέρνησης, καθώς και ορισμένων επιχορηγήσεων που λαμβάνουν φορείς γενικής κυβέρνησης.

B) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Περιεχόμενο της εγκυκλίου είναι η παροχή οδηγιών σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση του Κοινού Κεφαλαίου, των προσόδων που αποκτούν οι φορείς γενικής κυβέρνησης από τη συμμετοχή τους σε αυτό, καθώς και των προσόδων από τους λογαριασμούς ταμειακής διαχείρισης που διατηρούν στην Τράπεζα της Ελλάδος φορείς γενικής

κυβέρνησης, μετά τη σχετική ρύθμιση των διατάξεων του άρθρου 54 του ν. 4916/2022 που επέφερε τροποποίηση στα άρθρα 45 και 47 του ν. 4172/2013 (Α'167, ΚΦΕ). Επίσης, περιεχόμενο της εγκυκλίου είναι και η παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της περ. α' του άρθρου 46 του ΚΦΕ μετά την τροποποίησή της με το άρθρο 55 του ν. 4916/2022, αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση κάποιων επιχορηγήσεων που λαμβάνουν φορείς γενικής κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων και κεφαλαιουχικών εταιρειών ανεξαρτήτως ποσοστού συμμετοχής σε αυτές του κράτους ή νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου, για την εξόφληση ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων τους προς τρίτους.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η εγκύκλιος αφορά το Κοινό Κεφάλαιο και τους φορείς γενικής κυβέρνησης που συμμετέχουν σε αυτό ή διατηρούν λογαριασμούς ταμειακής διαχείρισης στην Τράπεζα της Ελλάδος, καθώς και αυτούς που λαμβάνουν επιχορήγηση για την ικανοποίηση ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεών τους προς τρίτους.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Α. ΚΟΙΝΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ - ΠΡΟΣΟΔΟΙ ΚΟΙΝΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΚΑΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΤΑΜΕΙΑΚΗΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ

1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 4916/2022 προστέθηκε εδάφιο στο τέλος του άρθρου 45 του ΚΦΕ, σύμφωνα με το οποίο το Κοινό Κεφάλαιο της παρ. 11 του άρθρου 15 του ν. 2469/1997 (Α'38) εξαιρείται του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

Κατά συνέπεια, το Κοινό Κεφάλαιο δεν αποτελεί υποκείμενο του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και εξαιρείται της φορολογίας εισοδήματος για το κάθε μορφής εισόδημά του. Περαιτέρω, δεδομένης της μη συμπερίληψής του στα νομικά πρόσωπα και οντότητες του άρθρου 45 του ΚΦΕ δεν υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 68 του ΚΦΕ και περαιτέρω δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου στα εισοδήματά του. Τυχόν ποσά που έχουν ήδη παρακρατηθεί και αποδοθεί δεν αναζητούνται, καθόσον οι ως άνω διατάξεις ισχύουν μεν από

1.1.2014, σύμφωνα με την περ. ζ΄ της παρ. 3 άρθρου 92 του ν. 4916/2022, ωστόσο, με βάση τις διατάξεις της 3 του άρθρου 54 του ίδιου νόμου, ποσά φόρου που έχουν καταβληθεί έως την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού, ήτοι τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως την 28.3.2022 (παρ. 1 του άρθρου 92 του ν. 4916/2022), δεν επιστρέφονται.

2. Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4916/2022 προστέθηκε παράγραφος 9 στο τέλος του άρθρου 47 του ΚΦΕ, σύμφωνα με την οποία οι πρόσοδοι που αποκτούν οι φορείς γενικής κυβέρνησης από τη συμμετοχή τους στο Κοινό Κεφάλαιο της παρ. 11 του άρθρου 15 του ν. 2469/1997, καθώς και από τους λογαριασμούς ταμειακής διαχείρισης, σύμφωνα με την περ. η΄ της παρ. 11 του άρθρου 15 του ν. 2469/1997, απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος.

Συνεπώς, δεδομένης της σχετικής απαλλαγής των προσόδων που αποκτούν οι φορείς γενικής κυβέρνησης από τη συμμετοχή τους στο Κοινό Κεφάλαιο, καθώς και από τους λογαριασμούς ταμειακής διαχείρισης, τα σχετικά εισοδήματα δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου. Τυχόν ποσά φόρου που έχουν παρακρατηθεί και αποδοθεί δεν αναζητούνται σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παράγραφο 1 της παρούσας.

Οδηγίες για την απεικόνιση των εν λόγω, απαλλασσόμενων, προσόδων στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2021 έχουν δοθεί με την Ε. 2040/2022 εγκύκλιο. Με την ίδια εγκύκλιο διευκρινίστηκε επίσης ότι τυχόν δαπάνες ή ζημίες σχετιζόμενες με τις πιο πάνω απαλλασσόμενες από το φόρο προσόδους (από τη συμμετοχή στο Κοινό Κεφάλαιο ή από τους λογαριασμούς ταμειακής διαχείρισης), δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα λοιπά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα των πιο πάνω νομικών προσώπων.

3. Όσον αφορά στα προηγούμενα φορολογικά έτη, δεδομένου ότι οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4916/2022 ισχύουν μεν από 1.1.2014, σύμφωνα με την περ. ζ΄ της παρ. 3 του άρθρου 92 του ίδιου νόμου, ωστόσο ποσά φόρου που έχουν καταβληθεί έως τις 28.3.2022 δεν επιστρέφονται, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 54 του ίδιου νόμου, και προκειμένου να αποφευχθεί άσκοπη ταλαιπωρία των φορολογουμένων και πρόσθετο διοικητικό κόστος για τη φορολογική διοίκηση, με την παρούσα διευκρινίζεται ότι φορείς γενικής

κυβέρνησης που συμπεριέλαβαν τα σχετικά ποσά στο φορολογητέο εισόδημά τους δεν απαιτείται να υποβάλουν τροποποιητικές δηλώσεις, καθόσον η υποβολή τους δεν θα γεννούσε καμία αξίωση για επιστροφή φόρου. Επίσης, δεν απαιτείται η υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων από τους φορείς γενικής κυβέρνησης που δεν συμπεριέλαβαν τα σχετικά ποσά στο φορολογητέο εισόδημά τους, ακόμα και αν δεν τα απεικόνισαν ούτε στα «Λοιπά μη φορολογούμενα έσοδά τους».

B. ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΦΟΡΕΩΝ ΓΕΝΙΚΗΣ ΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΙΚΑΝΟΠΟΙΗΣΗ ΛΗΞΙΠΡΟΘΕΣΜΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΠΡΟΣ ΤΡΙΤΟΥΣ

4. Με τις διατάξεις του άρθρου 55 του ν. 4916/2022 προστέθηκε νέο εδάφιο στο τέλος της περ. α΄ του άρθρου 46 του ΚΦΕ, που αφορά στη φορολογική μεταχείριση των φορέων γενικής κυβέρνησης, σύμφωνα με το οποίο, εξαιρετικά, απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος ειδικά οι επιχορηγήσεις του Υπουργείου Οικονομικών με αποκλειστικό σκοπό την ικανοποίηση των ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων προς τρίτους των φορέων Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων και των κεφαλαιουχικών εταιρειών, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 4281/2014 (Α΄ 160) ή την παρ. 2α της υποπαρ. Γ2 του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Α΄ 222) και τις κατ' εξουσιοδότηση των άρθρων αυτών υπουργικές αποφάσεις, ανεξαρτήτως ποσοστού συμμετοχής στους φορείς αυτούς του κράτους ή νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου.

Διευκρινίζεται ότι, η απαλλαγή των επιχορηγήσεων του τρίτου εδαφίου της περ. α΄ του άρθρου 46 του ΚΦΕ, όπως προστέθηκε με το άρθρο 55 του ν. 4916/2022, καταλαμβάνει αποκλειστικά κεφαλαιουχικές εταιρείες στις οποίες το κράτος ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου συμμετέχει με ποσοστό μικρότερο του εκατό τοις εκατό (100%), καθώς για τους λοιπούς φορείς γενικής κυβέρνησης, στους οποίους περιλαμβάνονται και οι κεφαλαιουχικές εταιρείες στις οποίες το κράτος συμμετέχει με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%), οι επιχορηγήσεις συμπεριλαμβάνονται στο εισόδημα που απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου και δεύτερου εδαφίου της περ. α΄ του άρθρου 46 του ΚΦΕ.

Ειδικότερα, όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση των επιχορηγήσεων προς τις κεφαλαιουχικές εταιρείες της περ. α΄ του άρθρου 46 του ΚΦΕ και προκειμένου οι εταιρίες να δικαιούνται την

απαλλαγή πρέπει σε κάθε περίπτωση να αποτελούν φορείς γενικής κυβέρνησης με την έννοια ότι περιλαμβάνονται στο μητρώο Φορέων Γενικής Κυβέρνησης που τηρείται από την Ελληνική Στατιστική Αρχή, χωρίς, ωστόσο, να λαμβάνεται υπόψη το ποσοστό συμμετοχής του κράτους ή νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου. Για την τεκμηρίωση της απαλλαγής, οι δικαιούχες κεφαλαιουχικές εταιρείες οφείλουν να έχουν διαθέσιμα για επίδειξη σε ενδεχόμενο έλεγχο από την αρμόδια φορολογική αρχή τα σχετικά δικαιολογητικά που αποδεικνύουν ότι η επιχορήγηση του Υπουργείου Οικονομικών χορηγήθηκε με αποκλειστικό σκοπό την ικανοποίηση των ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων προς τρίτους, σύμφωνα με το άρθρο 6 του ν. 4281/2014 (Α' 160) ή την παρ. 2α της υποπαρ. Γ2 του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Α' 222) και τις κατ' εξουσιοδότηση των άρθρων αυτών υπουργικές αποφάσεις, όπως για παράδειγμα απόφαση υπαγωγής στις πιο πάνω διατάξεις ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο.

Επισημαίνεται, επιπλέον, ότι σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης των εν λόγω απαλλασσόμενων ποσών δεν εφαρμόζονται σύμφωνα με την Ε. 2107/2019 οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 47 του ΚΦΕ, καθόσον η σχετική απαλλαγή έχει εισαχθεί στο άρθρο 46 του ΚΦΕ.

Οδηγίες για την απεικόνιση των εν λόγω απαλλασσόμενων επιχορηγήσεων στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2021 έχουν δοθεί με την Ε. 2040/2022 εγκύκλιο.

5. Όσον αφορά στα προηγούμενα φορολογικά έτη, δεδομένου ότι η διάταξη του άρθρου 55 του ν. 4916/2022 που τροποποίησε την περ. α' του άρθρου 46 του ΚΦΕ εφαρμόζεται και για τις ληφθείσες από 1.1.2014 επιχορηγήσεις προς τους φορείς της παρ. 1 του άρθρου αυτού, με αποκλειστικό σκοπό την ικανοποίηση των ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων προς τρίτους (περ. η' της παρ. 3 του άρθρου 92 του ν. 4916/2022), οι δικαιούχες της απαλλαγής κεφαλαιουχικές εταιρείες δύνανται να προβούν σε υποβολή τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, χωρίς την επιβολή των κυρώσεων του ΚΦΔ, στο αντίστοιχο, κατά περίπτωση, έτος για την απεικόνιση της σχετικής επιχορήγησης ως απαλλασσόμενου εσόδου στον κωδικό 468 του εντύπου Ν, ακολουθώντας τις οδηγίες που δόθηκαν με την Ε.2040/2022 εγκύκλιο για το φορολογικό έτος 2021. Σε περίπτωση

που με την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης γεννάται αξίωση επιστροφής φόρου, το σχετικό ποσό επιστρέφεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 του ΚΦΔ.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΑΔΕ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

- 1. Αποδέκτες πίνακα Γ΄ (εκτός του αριθμού 2 αυτού)**
- 2. Επιχειρησιακή Δ/ση ΣΔΟΕ Αττικής & Επιχειρησιακή Δ/ση ΣΔΟΕ Μακεδονίας**
- 3. Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης**
- 4. Διεύθυνση Στρατηγικής Τεχνολογιών Πληροφορικής (με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη της ΑΑΔΕ)**

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

- 1. Γραφείο κ. Υπουργού Οικονομικών**
- 2. Γραφείο κ. Υφυπουργού Οικονομικών**
- 3. Γραφείο κ. Γενικού Γραμματέα Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας**
- 4. Αποδέκτες πινάκων Α΄, Β΄ (εκτός των αριθ.1 και 2 αυτού), Ζ΄, Η΄, Θ΄, Ι΄, ΙΒ΄, ΙΓ΄, ΙΔ΄, ΙΕ΄, ΙΣΤ΄, ΙΖ΄, ΙΗ΄, ΙΘ΄, Κ΄, ΚΑ΄, ΚΒ΄ και ΚΓ΄**
- 5. ΔΤΔ - Εγκεκριμένοι Οικονομικοί Φορείς**
- 6. Υπουργείο Ανάπτυξης & Επενδύσεων, Γενική Γραμματεία Εμπορίου & Προστασίας Καταναλωτή, Γενική Δ/ση Αγοράς, Δ/ση Εταιρειών, Πλ. Κάνιγγος - 101 81, Αθήνα**
- 7. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) Βουλής 7**

- 105 62, Αθήνα

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

- 1. Γραφείο κ. Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων**
- 2. Γραφείο κ. Γενικού Δ/ντή Φορολογικής Διοίκησης**
- 3. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών**
- 4. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού, Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας**
- 5. Δ/ση Νομικής Υποστήριξης**
- 6. Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας - Τμήματα Α΄ , Β΄ , Γ΄**