

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ

ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ: Β΄

Καρ. Σερβίας 10

10184 Αθήνα

Μ. Χαπίδης

210-3375312

210-3375001

ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΝ

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

ΑΔΑ: Ψ38Χ46ΜΠ3Ζ-ΨΦΙ Αθήνα, 29 Ιανουαρίου 2018

ΠΟΛ:1014

ΠΡΟΣ: Ως προς τον πίνακα διανομής

ΘΕΜΑ: Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 47 του ν.4172/2013, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με την παρ. 2 του άρθρου 99 του ν.4446/2016.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 99 του ν.4446/2016 τροποποιήθηκε το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013 προκειμένου για τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων και νομικών

οντοτήτων, στην περίπτωση που λαμβάνει χώρα διανομή ή κεφαλαιοποίηση κερδών χωρίς να έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος (περ. α').

Ειδικότερα, με τις νέες διατάξεις, οι οποίες έχουν εφαρμογή για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2017 και μετά, 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.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι σε περίπτωση ύπαρξης φορολογικών ζημιών παρελθόντων ετών, οι οποίες μεταφερόμενες (συμψηφιζόμενες) με τα αποτελέσματα του τρέχοντος έτους συνεπάγονται ζημιογόνο αποτέλεσμα και ταυτόχρονα, μέσα στην ίδια χρήση, πραγματοποιείται και διανομή κερδών θα πρέπει τα προς διανομή ποσά να φορολογούνται, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013, ξεχωριστά (αυτοτελώς).

Το ποσό των κερδών που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται από κέρδη του τρέχοντος φορολογικού έτους που δεν έχουν υπαχθεί σε φορολόγηση προστίθεται στις μεταφερόμενες φορολογικές ζημίες, καθόσον το ποσό αυτό έχει ήδη υπαχθεί σε φορολόγηση με βάση τα αναφερόμενα πιο πάνω και επομένως ο μη συνυπολογισμός του στα αποτελέσματα του τρέχοντος φορολογικού έτους θα είχε ως αποτέλεσμα τη διπλή φορολόγησή του.

Ο φόρος που προκύπτει από τη φορολόγηση του ποσού αυτού, δεδομένου ότι αποτελεί φόρο επί κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, συμψηφίζεται με τους αναφερόμενους στην παρ. 3 του άρθρου 68 του ν. 4172/2013 φόρους με την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ν), εφαρμοζομένων όσων έχουν διευκρινισθεί με τις σχετικές οδηγίες της Διοίκησης αναφορικά με την εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος, χωρίς όμως να βεβαιώνεται προκαταβολή φόρου με βάση τις διατάξεις του άρθρου 71 του ίδιου νόμου. Για την καταβολή του φόρου αυτού έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 68 του ν. 4172/2013.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε το ακόλουθο **παράδειγμα**:

Έστω ότι ανώνυμη εταιρεία στο φορολογικό έτος 2017 εμφανίζει λογιστικά κέρδη ύψους 500.000 ευρώ, εκ των οποίων αποφασίζει να διανείμει το ποσό

των 80.000 ευρώ. Στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2017, η εν λόγω εταιρεία εμφανίζει κέρδη μετά τη φορολογική αναμόρφωση 200.000 ευρώ και ζημίες παρελθουσών χρήσεων (ετών 2016 και προηγούμενων), φορολογικά αναγνωρίσιμες, 450.000 ευρώ.

Στην περίπτωση αυτή, το φορολογικό αποτέλεσμα, όπως αυτό προκύπτει βάσει των διατάξεων του ν. 4172/2013, ανέρχεται στο ύψος των 250.000 ευρώ (ζημιογόνο αποτέλεσμα: $200.000 - 450.000 = (250.000)$). Επομένως, το προς διανομή ποσό (80.000 ευρώ), ως διανεμόμενο ποσό για το οποίο δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος, θα υπαχθεί σε φορολόγηση μετά την αναγωγή του σε μικτό ποσό ($80.000 \times 100/71 = 112.676$), με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013 ξεχωριστά, προστιθέμενο στις φορολογικά αναγνωρίσιμες ζημίες, οι οποίες ανέρχονται πλέον σε 362.676 ευρώ ($250.000 + 112.676$) και οι οποίες μεταφέρονται στα επόμενα έτη για συμψηφισμό.

Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση που μέσα σε ένα τρέχον φορολογικό έτος λαμβάνει χώρα διανομή κερδών, λόγω ύπαρξης λογιστικών κερδών, από κέρδη του τρέχοντος φορολογικού έτους για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος, όχι όμως λόγω μεταφοράς φορολογικών ζημιών παρελθουσών χρήσεων, αλλά επειδή τα φορολογικά αποτελέσματα της χρήσης, όπως αυτά προέκυψαν μετά τον συμψηφισμό των προσωρινών διαφορών ή μετά τη φορολογική αναμόρφωση, είναι ζημιογόνα.

Για την καλύτερη κατανόηση της πιο πάνω περίπτωσης, παραθέτουμε το ακόλουθο **παράδειγμα**:

Έστω ότι ανώνυμη εταιρεία στο φορολογικό έτος 2017 εμφανίζει λογιστικά κέρδη ύψους 100.000 ευρώ, εκ των οποίων αποφασίζει να διανείμει το ποσό των 60.000 ευρώ. Τα φορολογικά αποτελέσματα του φορολογικού έτους μετά τη φορολογική αναμόρφωση ανέρχονται σε 200.000 ευρώ (ζημία).

Με βάση τα ανωτέρω, το προς διανομή ποσό των 60.000 ευρώ, ως διανεμόμενο ποσό για το οποίο δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος, θα υπαχθεί σε φορολόγηση μετά την αναγωγή του σε μικτό ποσό ($60.000 \times 100/71 = 84.507$), με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013 ξεχωριστά, προστιθέμενο στις φορολογικά αναγνωρίσιμες ζημίες του τρέχοντος φορολογικού έτους, οι οποίες ανέρχονται σε 284.507 ευρώ ($200.000 + 84.507$) οι οποίες μεταφέρονται στα επόμενα έτη για συμψηφισμό.

Τα ίδια ισχύουν και αν στο πιο πάνω παράδειγμα το φορολογικό αποτέλεσμα του τρέχοντος φορολογικού έτους, όπως αυτό προέκυψε μετά τον συμψηφισμό των προσωρινών διαφορών, είναι ζημιογόνο.

2. Σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης κερδών παρελθουσών χρήσεων (αποθεματικών) για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος, ισχύουν τα αναφερόμενα πιο πάνω, με την επισήμανση ότι τα ποσά αυτά δεν προστίθενται στις φορολογικά αναγνωρίσιμες ζημίες που μεταφέρονται για συμψηφισμό στα επόμενα έτη, δεδομένου ότι δεν αποτελούν προσδιοριστικό παράγοντα των αποτελεσμάτων του τρέχοντος φορολογικού έτους.

Για την καλύτερη κατανόηση της πιο πάνω περίπτωσης, παραθέτουμε το ακόλουθο **παράδειγμα**:

Έστω ότι ανώνυμη εταιρεία στο φορολογικό έτος 2017 αποφασίζει να διανείμει αποθεματικό ύψους 50.000 ευρώ. Τα φορολογικά αποτελέσματα του φορολογικού έτους 2017 μετά τη φορολογική αναμόρφωση ανέρχονται σε 100.000 και επιπλέον στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του ίδιου φορολογικού έτους, η εν λόγω εταιρεία εμφανίζει ζημίες παρελθουσών χρήσεων (ετών 2016 και προηγούμενων), φορολογικά αναγνωρίσιμες, 200.000 ευρώ.

Με βάση τα ανωτέρω, το προς διανομή ποσό των 50.000 ευρώ, ως διανεμόμενο ποσό για το οποίο δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος, θα υπαχθεί σε φορολόγηση μετά την αναγωγή του σε μικτό ποσό ($50.000 \times 100/71 = 70.422$), με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013 ξεχωριστά, μη προστιθέμενο στις φορολογικά αναγνωρίσιμες ζημίες του τρέχοντος φορολογικού έτους, οι οποίες θα συμψηφισθούν με τα κέρδη που έχουν προκύψει το τρέχον φορολογικό έτος μετά τη φορολογική αναμόρφωση δηλαδή 100.000 ευρώ ($200.000 - 100.000$) οι οποίες και μεταφέρονται στα επόμενα έτη για συμψηφισμό.

Επομένως, με βάση τις νεώτερες διατάξεις, από 1.1.2017 και μετά οι φορολογικές ζημίες παρελθουσών χρήσεων δεν μπορούν να συμψηφισθούν με αφορολόγητα αποθεματικά για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος, όπως αυτά που έχουν σχηματισθεί με τις διατάξεις του ν.4172/2013, αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων καθώς και αποθεματικά του ν. 2238/1994 τα οποία ήταν εκτός πεδίου εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 12 και 13 του άρθρου 72 του ν.4172/2013. Οι ζημίες αυτές διατηρούνται και μεταφέρονται στο επόμενο φορολογικό έτος με τις προϋποθέσεις του άρθρου 27 του ν.4172/2013, ενώ τα προαναφερθέντα

αποθεματικά φορολογούνται ξεχωριστά, μη συναθροιζόμενα με τις ζημίες αυτές.

Τέλος, επισημαίνεται ότι τα αναφερόμενα στην παράγραφο αυτή περί φορολόγησης των αποθεματικών ισχύουν με την επιφύλαξη των οριζόμενων στα άρθρα 71B και 71Γ του ν.4172/2013, όπως αυτά προστέθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 353 του ν.4512/2018, καθώς και άλλων ειδικών διατάξεων νόμων.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες πίνακα Γ' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών (με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ καθώς και στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού
2. Γραφείο κας Υφυπουργού
3. Ε.Γ. ΣΔΟΕ- Δ/ση Στρατηγικού Σχεδιασμού και Ανταγωνισμού (με τη παράκληση να αποσταλεί στις υπηρεσίες αυτής)
4. Αποδέκτες πινάκων Α' (πλην περ.2 και 3), Β', Ζ'(πλην περ.2 και 5), Η'(πλην περ.4,10 και 11), , Θ', Ι', ΙΑ' (περ. 2 και 3), ΙΒ', ΙΓ', ΙΣΤ', ΙΖ', και ΙΘ'
5. Υπουργείο Οικονομίας, Ανάπτυξης & Τουρισμού, Γενική Γραμματεία Εμπορίου & Προστασίας Καταναλωτή, Γενική Δ/ση Αγοράς, Δ/ση Εταιριών & Γ.Ε.ΜΗ. Πλ. Κάνιγγος - 101 81 ΑΘΗΝΑ
6. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής
- 7 - 105 62 ΑΘΗΝΑ

7. ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ»

8. Διεθνής Αερολιμένας Αθηνών Α.Ε., 190 12 Σπάτα

9. Τ.Ε.Ι.Μ. BLUEGR Α.Ε, 103 Θησέως, ΤΚ 145 78 Εκάλη,

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών

3. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού, Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας

4. Δ/ση Νομικής Υποστήριξης

5. Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήματα Α' , Β' , Γ' , Δ'