

**ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ
ΑΔΑ:Ω8ΕΜ46ΜΠ3Ζ-Β65**

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΤΜΗΜΑΤΑ Β΄, Α΄

Ταχ. Δ/ση Ταχ. Κώδ. Τηλέφωνο Fax	: Καρ. Σερβίας 10 : 10184 Αθήνα : 210 - 3375312
E-Mail	: 210 - 3375001 : d12.b@yo.syzefxis.gov.gr

ΘΕΜΑ: Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 10 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013, όπως αυτές τέθηκαν με την παρ. 13 του άρθρου 115 του ν.4549/2018, αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση των μη διανεμηθέντων κερδών νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων σε περίπτωση αλλαγής κατηγορίας βιβλίων από διπλογραφικά σε απλογραφικά

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και σε συνέχεια της ΠΟΛ.1147/2018 εγκυκλίου, με την οποία κοινοποιήθηκαν, μεταξύ άλλων, οι διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 115 του ν.4549/2018, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 115 του ν.4549/2018 προστέθηκε νέα παράγραφος 10 στο άρθρο 64 του ν. 4172/2013, σύμφωνα με την οποία σε περίπτωση που νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα αλλάζει κατηγορία βιβλίων από διπλογραφικά σε απλογραφικά, τα μη διανεμηθέντα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, κατά περίπτωση, όπως αυτά εμφανίζονται κατά το χρόνο αλλαγής της κατηγορίας βιβλίων, υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με το συντελεστή της περίπτωσης α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού.

Ο οφειλόμενος φόρος αποδίδεται εφάπαξ μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από τη λήξη του φορολογικού έτους μέχρι το οποίο τα βιβλία τηρούνταν με τη διπλογραφική μέθοδο.

Τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια ισχύουν και όταν ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία μετατρέπεται σε προσωπική εταιρεία, με αποτέλεσμα να αλλάζει κατηγορία βιβλίων από διπλογραφικά σε απλογραφικά. Στην περίπτωση αυτή, ο οφειλόμενος φόρος αποδίδεται εφάπαξ μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ολοκλήρωση της μετατροπής.

2. Όπως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση του ν.4549/2018, με τις διατάξεις αυτές ρυθμίζεται η υποχρέωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου σε περίπτωση μετάβασης από το διπλογραφικό σύστημα στο απλογραφικό, καθόσον ελλείπει τέτοιας διάταξης τα εν λόγω κέρδη διαφεύγουν της φορολόγησης.

3. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι όταν νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 (κεφαλαιουχικές εταιρείες, προσωπικές εταιρείες, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, συνεταιρισμοί, κλπ) αλλάζει σύστημα τήρησης των λογιστικών του αρχείων από διπλογραφικό σε απλογραφικό, τα κέρδη του εν λόγω προσώπου, όπως αυτά εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που έχουν συνταχθεί για το τελευταίο φορολογικό έτος που τηρούνταν τα λογιστικά αρχεία με τη διπλογραφική μέθοδο, και τα οποία δεν έχουν διανεμηθεί, υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου μερισμάτων, με συντελεστή 10% (για τα εισοδήματα που αποκτώνται κατά τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2019 και μετά), ανεξάρτητα από την πραγματική καταβολή των σχετικών κερδών στους εταίρους των πιο πάνω προσώπων.

Στην περίπτωση αυτή χρόνος κτήσης του εισοδήματος, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του, είναι ο χρόνος αλλαγής του συστήματος τήρησης λογιστικών αρχείων ή ο χρόνος κατά τον οποίο ολοκληρώνεται η μετατροπή, κατά περίπτωση. Συνεπώς, στο φορολογικό έτος που έγινε η αλλαγή τήρησης των λογιστικών αρχείων του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας από διπλογραφικό σε απλογραφικό σύστημα, τα φυσικά πρόσωπα εταίροι/μέλη αυτών, υποχρεούνται να δηλώσουν τα μη διανεμηθέντα κέρδη ως εισόδημα από κεφάλαιο (μερίσματα) στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους. Το ως άνω εισόδημα μαζί με τον παρακρατηθέντα φόρο αποστέλλεται από το νομικό πρόσωπο/νομική

οντότητα στη ΔΗΛΕΔ με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, σύμφωνα με την Α.1009/2019 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (παράρτημα 3 κωδικός: 1).

4. Τα εν λόγω πρόσωπα αποδίδουν τον οφειλόμενο φόρο με τη δήλωση που καθορίστηκε με την Α. 1100/2019 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από τη λήξη του φορολογικού έτους μέχρι το οποίο τα πιο πάνω πρόσωπα τηρούσαν τα λογιστικά τους αρχεία με τη διπλογραφική μέθοδο.

5. Τα αναφερόμενα πιο πάνω εφαρμόζονται και σε περίπτωση μετατροπής ανώνυμης εταιρείας, εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας σε προσωπική εταιρεία, με αποτέλεσμα η μετασχηματιζόμενη εταιρεία να αλλάζει, συνεπεία της μετατροπής, σύστημα τήρησης των λογιστικών της αρχείων από διπλογραφικό σε απλογραφικό.

Στην περίπτωση αυτή ο φόρος αποδίδεται εφάπαξ μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ολοκλήρωση της μετατροπής.

6. Επισημαίνεται ότι στα μη διανεμηθέντα κέρδη των πιο πάνω προσώπων περιλαμβάνεται το σύνολο των μη διανεμηθέντων κερδών των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, φορολογηθέντα και αφορολόγητα, που εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης κατά τον χρόνο αλλαγής της κατηγορίας βιβλίων. Ως εκ τούτου, στην υπόψη διάταξη εμπίπτουν τα μη διανεμηθέντα κέρδη παρελθουσών χρήσεων, τα αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματίσει τα νομικά πρόσωπα λόγω πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων με βάση αναπτυξιακό νόμο, καθώς και τα αφορολόγητα έσοδα ή αυτοτελώς φορολογηθέντα εισοδήματα που τηρούν τα υπόψη πρόσωπα και τα οποία δεν έχουν υπαχθεί στην αυτοτελή φορολόγηση των παρ. 12 και 13 του άρθρου 72 του ν.4172/2013.

Διευκρινίζεται ότι τα ανωτέρω δεν έχουν εφαρμογή για τα μη διανεμηθέντα κέρδη παρελθουσών χρήσεων που έχουν σχηματιστεί από εταιρείες περιορισμένης ευθύνης (ΕΠΕ) μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2010, δεδομένου ότι με τις ισχύσασες κατά τον χρόνο εκείνο διατάξεις, τα εν λόγω κέρδη είχαν φορολογηθεί στο όνομα του νομικού προσώπου.

7. Οι ως άνω διατάξεις ισχύουν για αλλαγές συστήματος τήρησης λογιστικών αρχείων που συντελούνται και μετατροπές που ολοκληρώνονται από τη δημοσίευση του ν. 4549/2018, ήτοι από 14.6.2018 και μετά.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ Α.Α.Δ.Ε.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες πίνακα Γ΄ (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
 2. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και τις Περιφερειακές Διευθύνσεις της
 3. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης
 4. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών - Τμήμα Ε΄
- (Με την παράκληση να αναρτηθεί στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. 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΄
2. Υπουργείο Οικονομίας & Ανάπτυξης, Γενική Γραμματεία Εμπορίου & Προστασίας Καταναλωτή, Γενική Δ/νση Αγοράς, Δ/νση Εταιρειών και Γ.Ε.ΜΗ., Πλ. Κάνιγγος, 101 81, Αθήνα
3. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής 7, 105 62, Αθήνα
4. Γραφείο κ. Υπουργού Οικονομικών
5. Γραφείο κας Υφυπουργού Οικονομικών
6. ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ»
7. ΔΤΔ - Εγκεκριμένοι Οικονομικοί Φορείς

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 της Α.Α.Δ.Ε.

6. Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας - Τμήματα Α΄, Β΄, Γ΄