

Αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦΒ 1075807 ΕΞ 2016/ 11.5.2016

Το υπόλοιπο που απομένει μετά τον συμψηφισμό πιστωτικών αποθεματικών με φορολογικές ζημίες παρελθουσών χρήσεων κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 12 και 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 υπόκειται σε παρακράτηση φόρου 10% σε περίπτωση διανομής του

Αθήνα, 11 Μαΐου 2016

Αριθ. Πρωτ.: ΔΕΑΦΒ 1075807 ΕΞ2016

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ Β΄

Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κωδ.: 101 84 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες: Φ. Φανάρα
Τηλέφωνο: 210 - 3375311
ΦΑΞ: 210 - 3375001

ΘΕΜΑ: Το υπόλοιπο που απομένει μετά τον συμψηφισμό πιστωτικών αποθεματικών με φορολογικές ζημίες παρελθουσών χρήσεων κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 12 και 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 υπόκειται σε παρακράτηση φόρου 10% σε περίπτωση διανομής του.

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν.4172/2013, ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές (χρέη), καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια, οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεματικών, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό.
Ειδικότερα, με την ΠΟΛ.1042/26.1.2015 εγκύκλιό μας διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι στην έννοια της διανομής κερδών περιλαμβάνεται και η διανομή ή κεφαλαιοποίηση κερδών παρελθουσών χρήσεων.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του τρίτου και τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 12 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι από την 1η Ιανουαρίου 2014 και εξής, τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά του πρώτου εδαφίου συμψηφίζονται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε φορολογικού έτους με δηλωθείσες φορολογικές ζημίες της επιχείρησης από οποιαδήποτε αιτία που προέκυψαν κατά τα τελευταία πέντε (5) έτη μέχρι εξαντλήσεώς τους, εκτός αν διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν οπότε υπόκεινται σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 19%. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου ως συμψηφισμός νοείται το αλγεβρικό

άθροισμα και το οποίο αυξομειώνει το φορολογικό αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημιές) της επιχείρησης. Επίσης, με την παράγραφο 13 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται, ότι για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά δεν επιτρέπεται η τήρηση λογαριασμών αφορολόγητου αποθεματικού, πλην των επενδυτικών ή αναπτυξιακών νόμων, του αφορολόγητου αποθεματικού της περ. ζ' της παρ.3 του άρθρου 28 του ν.2238/1994, όπως ισχύει μετά τη δημοσίευση του ΚΦΕ καθώς και ειδικών διατάξεων νόμων.

3. Με την ΠΟΛ.1264/30.12.2014 εγκυκλιό μας διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι σε περίπτωση που μία εταιρεία δεν επιθυμεί να διανείμει ή να κεφαλαιοποιήσει αποθεματικά που σχηματίστηκαν από αφορολόγητα έσοδα και δεδομένου ότι για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά δεν επιτρέπεται η τήρηση λογαριασμών αφορολόγητου αποθεματικού, θα πρέπει υποχρεωτικά να συμπεριλάβει τα ποσά αυτά στα φορολογητέα κέρδη της φορολογικής δήλωσης του φορολογικού έτους 2014 συμψηφιζομένων σε κάθε περίπτωση τυχόν φορολογικών ζημιών παρελθουσών χρήσεων μέχρι και το έτος 2013. Είναι αυτονόητο ότι αν στο φορολογικό έτος 2014 προκύψουν φορολογικές ζημιές, τα ποσά των αποθεματικών θα συμψηφισθούν με τις υπόψη ζημιές με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014. Επισημαίνεται ότι στις ανωτέρω περιπτώσεις το προκύπτον αποτέλεσμα ενσωματώνεται στα φορολογητέα αποτελέσματα της επιχείρησης με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους και δεν απαιτείται η υποβολή μηδενικής δήλωσης αυτοτελούς φορολόγησης αφορολόγητων αποθεματικών, ως το ειδικό συνημμένο έντυπο της ΠΟΛ.1007/2.1.2014 εγκυκλίου μας. Στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται απόφαση από το αρμόδιο όργανο της εταιρείας, σε αντίθεση με την αυτοτελή φορολόγηση των πιστωτικών υπολοίπων.

4. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι σε περίπτωση που μία επιχείρηση δεν επέλεξε, με απόφαση του αρμοδίου οργάνου έως τη λήξη του φορολογικού έτους που κλείνει με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά, κατά περίπτωση, να υπαγάγει σε αυτοτελή φορολόγηση τα αποθεματικά που εμπίπτουν στις διατάξεις των παρ. 12 και 13 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 και με βάση όσα έχουν διευκρινισθεί με τις ΠΟΛ.1007/2.1.2014 και ΠΟΛ.1143/15.5.2014 εγκυκλίους μας, το υπόλοιπο που προκύπτει μετά την υποχρεωτική συμπερίληψή του στα φορολογητέα κέρδη της φορολογικής δήλωσης του φορολογικού έτους 2014, συμψηφιζομένων τυχόν φορολογικών ζημιών παρελθουσών χρήσεων, αποτελεί κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, το οποίο υπάγεται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων με συντελεστή 26%.

5. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν πιο πάνω και δεδομένου ότι το πιο πάνω ποσό έχει συμπεριληφθεί στα φορολογητέα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ως έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογικού έτους 2014, συνάγεται ότι σε περίπτωση διανομής του, υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10%, εφαρμοζομένων των διατάξεων των άρθρων 62 και 64 του ν. 4172/2013.

6. Τέλος, επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που μία επιχείρηση είχε υποχρέωση με βάση τα ανωτέρω αλλά δεν συμπεριέλαβε τα υπόψη αποθεματικά στα φορολογητέα κέρδη της φορολογικής δήλωσης του φορολογικού έτους 2014 (συμψηφιζομένων τυχόν φορολογικών ζημιών), θα πρέπει να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού αυτού έτους, επιβαλλομένων των όποιων κυρώσεων ορίζονται από τις

διατάξεις του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013).

7. Είναι αυτονόητο ότι όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω περί υποχρεωτικής συμπερίληψης των πιστωτικών αποθεματικών στα φορολογητέα κέρδη του φορολογικού έτους 2014 και φορολόγησής τους ως κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, μετά τον συμψηφισμό τους με φορολογικές ζημιές παρελθουσών χρήσεων, ισχύουν και για τις λοιπές περιπτώσεις επιχειρήσεων που κλείνουν ισολογισμούς μετά την 31.12.2014 που έχουν φορολογικό έτος το οποίο εκτείνεται σε δύο ημερολογιακά έτη, όπως για παράδειγμα, επιχείρηση με φορολογικό έτος 01.11.2014 – 30.10.2015, η οποία δεν συμπεριέλαβε τα πιστωτικά/χρεωστικά υπόλοιπά της στο προηγούμενο φορολογικό έτος ως μη έχουσα υποχρέωση και η οποία θα πρέπει να συμπεριλάβει τα υπόλοιπα αυτά στη δήλωση που θα υποβληθεί έως το τέλος Απριλίου 2016 (κωδικοί 456 και 464 του εντύπου Ν).

Ακριβές Αντίγραφο

Η Προϊσταμένη του Αυτοτελούς Τμήματος Διοίκησης

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ