

Αριθ. Πρωτ.: 29682/ΣΜ/λμ

ΑΘΗΝΑ, 15 Ιανουαρίου 2016

Π Ρ Ο Σ  
Υπουργείο Οικονομικών  
Γενική Γραμματεία Δημοσίων  
Εσόδων

ΑΝΑΚ. Γραφείο Υπουργού Οικονομικών

**ΘΕΜΑ: Αίτημα προαιρετικής εφαρμογής της ΠΟΛ.1223/8.10.2015 για την χρήση 2014, ως προς το χρόνο απόκτησης των κερδών (μερισμάτων) από συμμετοχή σε Κοινοπραξία εκτέλεσης τεχνικών έργων**

Αξιότιμοι κ.κ.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 8 του Ν. 4172/2013, ορίσθηκε ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του.

Με βάση δε την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 8 του ν.4172/2013, με τις πιο πάνω διατάξεις τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύουσες διατάξεις του ν.2238/1994.

Επιπρόσθετα με τις διατάξεις του άρθρου 36 του ίδιου ως άνω Ν. 4172/2013 ορίσθηκε ότι:

*«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.....»*

Σημειώνεται ότι οι ανωτέρω διατάξεις έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα που κτώνται από 1.1.2014.

Από την ανάλυση και ερμηνεία των ως άνω διατάξεων προκύπτει, λοιπόν, ευθέως ότι για τα φορολογικά έτη που ξεκινούν από 1.1.2014 και εφεξής, τα αναλογούντα κέρδη ή οι διανομές κερδών από Κοινοπραξίες εκτέλεσης, χαρακτηρίζονται ως μερίσματα και φορολογούνται σύμφωνα με τα ειδικότερα αναφερόμενα και οριζόμενα στο Ν. 4172/2013.

Κατ' εφαρμογή των διατάξεων αυτών, εξεδόθη η εγκύκλιος ΠΟΛ.1223/8.10.2015, η οποία στην παράγραφο 4 αυτής ορίζει:

«.....»

*Όσον αφορά στις συγκεκριμένες κατηγορίες εισοδήματος που παρατίθενται πιο κάτω, ο χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Ε. έχει ως ακολούθως:*

*ι).....»*

*Όσον αφορά στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, τις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, τις αστικές κερδοσκοπικές εταιρείες, τις συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, καθώς και τις κοινοπραξίες, που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης των διανεμόμενων κερδών (μερισμάτων), όπως αυτά προκύπτουν από τις σχετικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία, θεωρείται η τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους. Αν έχουν διενεργηθεί προσωρινές απολήψεις κερδών ή διανομή κερδών παρελθουσών χρήσεων, χρόνος κτήσης του εισοδήματος αυτού θεωρείται ο χρόνος που λαμβάνει χώρα η απόληψη ή η διανομή αυτών (πίστωση ή καταβολή).....»*

Δηλαδή παρά το ότι, ο χρόνος που ο δικαιούχος αποκτά το δικαίωμα είσπραξης του εισοδήματος είναι ίδιος με αυτόν που προέβλεπε ο προηγούμενος ΚΦΕ (ν2238/94), όπως άλλωστε αναφέρει και η παραπάνω ΠΟΛ., εν τούτοις όσον αφορά στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, τις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, τις αστικές κερδοσκοπικές εταιρείες, τις συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, καθώς και τις κοινοπραξίες, που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, αλλάζει και πλέον χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης των διανεμόμενων κερδών (μερισμάτων), όπως αυτά προκύπτουν από τις σχετικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία, θεωρείται η τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους.

Όπως είναι πρόδηλο, η διάταξη αυτή απετέλεσε ένα απόλυτο αιφνιδιασμό για το σύνολο των εργοληπτικών εταιρειών της χώρας, καθώς:

α) Η εγκύκλιος αυτή εξεδόθη, με αναδρομική εφαρμογή από την 1.1.2014 στις 8.10.2015, ήτοι μετά την λήξη της ημερομηνίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 και

β) μέχρι την χρήση 2013 οι διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος όριζαν ότι ειδικά για τα κέρδη που προκύπτουν από προσωπικές εταιρείες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία θεωρείται ότι αποκτούνται από τους εταίρους – μέλη τους κατά την 31.12, εφόσον μέχρι τις 31.12 πραγματοποιείται η λογιστική εγγραφή διανομής κερδών στα βιβλία της εταιρείας (πίστωση ή καταβολή).....»

Σαν συνέχεια δε αυτών, εξεδόθη και η υπ' αριθμ. ΔΕΑΦ Α 1160573 ΕΞ 2015/14.12.2015, η οποία στην παράγραφο 8 αυτής αναφέρει:

*«8. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει ότι χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από τα διανεμόμενα κέρδη του φορολογικού έτους 2014 ομόρρυθμης και ετερόρρυθμης εταιρείας, κοινωνίας αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικής κερδοσκοπικής εταιρείας, συμμετοχικής ή αφανούς εταιρείας, καθώς και κοινοπραξίας που τηρεί διπλογραφικά βιβλία θεωρείται η τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ήτοι η 30ή Σεπτεμβρίου 2015, και συνεπώς πρέπει να περιληφθούν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2015.*

*Τα πιο πάνω δεν ισχύουν αν έχουν διενεργηθεί προσωρινές απολήψεις έναντι των κερδών του φορολογικού έτους 2014 πριν από το τέλος αυτού, οπότε στην περίπτωση αυτή χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που λαμβάνει χώρα η απόληψη των κερδών, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην ΠΟΛ.1223/8.10.2015 εγκύκλιό μας. Συνεπώς, τα φυσικά και νομικά πρόσωπα καθώς και οι νομικές οντότητες θα μπορούσαν να συμπεριλάβουν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014 τα κέρδη του ίδιου φορολογικού έτους προσωπικής εταιρείας, κ.λπ. που τους αναλογούσαν, όπως προέκυψαν από τις λογιστικές εγγραφές της 31.12.2014, εφόσον πράγματι είχαν λάβει χώρα απολήψεις των κερδών εντός του έτους 2014.*

Οι εργοληπτικές εταιρείες, όμως είχαν και για τη χρήση 2014, ελλείψει άλλης σχετικής οδηγίας, συμπεριλάβει τα κέρδη από τις κοινοπραξίες εκτέλεσης τεχνικών έργων στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος χρήσης 2014, όπως συλλήβδην συνέβαινε όλα τα προηγούμενα έτη, καλούνται, λοιπόν, με τις διατάξεις αυτές να υποβάλλουν τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για τη χρήση 2014, καθώς έχουν συμπεριλάβει έσοδα (μερίσματα) ανήκοντα σε επόμενη χρήση (2015), χωρίς δική τους ευθύνη, ελλείψει σχετικών έγκαιρων οδηγιών.

**Επειδή, λοιπόν, γεννώνται σοβαρά ζητήματα, επιβολής αδικών προστίμων, καθώς έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος χρήσης 2014, και χωρίς να υπάρχει ουσιαστικό θέμα, διότι απλά τα εν λόγω εισοδήματα, δηλώθηκαν νωρίτερα, όπως προέκυψε από καθυστερημένη ΠΟΛ. του Υπουργείου, **το παραπάνω θέμα, θα μπορούσε πολύ εύκολα να λυθεί, προσθέτοντας στην υπ' αριθμ ΔΕΑΦ Β 1165757 ΕΞ 2015 απόφαση ως χρόνο κτήσης και την πίστωση εκτός των απολήψεων.****

Με τιμή,

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ

Ο ΓΕΝ. ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ

ΖΑΧΑΡΙΑΣ ΑΘΟΥΣΑΚΗΣ

ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΙΔΗΣ