

Αριθ. Πρωτ. 32923

ΑΘΗΝΑ, 8 Αυγούστου 2018

## Ε Π Ε Ι Γ Ο Ν

Π Ρ Ο Σ

1. Υπουργείο Οικονομικών  
Νίκης 5-7  
10563 ΑΘΗΝΑ
2. Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων  
Καραγιώργη Σερβίας 10  
10562 ΑΘΗΝΑ

### ΘΕΜΑ: Φορολόγηση Ζημίας.

Αξιότιμοι Κύριοι,

Α) Στην ΠΟΛ.1070/2016 της ΓΕΝΙΚΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ, ορίζονται τα εξής:

«.....»

#### III. ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ

.....»

6. Στον κωδικό 052 αναγράφεται το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από ημεδαπή θυγατρική της, όταν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 4172/2013, δηλαδή τα ποσά των φόρων νομικών προσώπων που εμφανίζονται στους πίνακες 3Α1α και 3Α1δ.

Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου του ΚΑ 004 ή του αθροίσματος των ΚΑ 004 και 523, κατά περίπτωση, η επιπλέον διαφορά δεν επιστρέφεται, καθόσον με βάση τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 68 του Ν. 4172/2013 επιστρέφεται μόνο το επιπλέον ποσό που αντιστοιχεί στον φόρο που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε.»

Β) με την ΔΕΑΦ Β' 1135136 ΕΞ 2016, της ΓΕΝΙΚΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ, δόθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με τον συμψηφισμό του φόρου νομικού προσώπου που καταβλήθηκε για εισπραττόμενα μερίσματα κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ.3 του άρθρου 68 του Ν.4172/2013, για το φορολογικό έτος 2014.

Συγκεκριμένα στη παράγραφο 1, ορίζονται τα εξής:

«1. Με την ΠΟΛ.1070/2016 εγκύκλιό μας, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για τη συμπλήρωση και την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2015, διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι στον κωδικό 052 του Εντύπου Ν «Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων» αναγράφεται το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από ημεδαπή θυγατρική της, όταν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 4172/2013, δηλαδή τα ποσά των φόρων νομικών προσώπων που εμφανίζονται στους πίνακες 3Α1 α και 3Α1 δ Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε είναι μεγαλύτερο από το ποσό του

φόρου του ΚΑ 004 ή του αθροίσματος των ΚΑ 004 και 523, κατά περίπτωση, η επιπλέον διαφορά δεν επιστρέφεται, καθόσον με βάση τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 68 του Ν. 4172/2013 επιστρέφεται μόνο το επιπλέον ποσό που αντιστοιχεί στον φόρο που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε.»

Γ) Στην πρώτη παράγραφο του άρθρου 27 του ΚΦΕ (Ν.4172/2013), ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 27 Μεταφορά ζημιών

1. Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους.

.....»

Δ) Στην ΠΟΛ.1070/2016 , ορίζονται επίσης τα εξής:

«.....»

## II. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ - ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΠΙΝΑΚΩΝ

.....

7. Στους κωδικούς 495, 474, 458, 465, 466, 470, 463, 467, 459, 468, 471, 472, 469, 559, 752, 473, 550 και 462, αναγράφονται τα έσοδα που με βάση τις αναφερόμενες στους οικείους κωδικούς διατάξεις του Ν.4172/2013 απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος.

Ειδικότερα:

α) Στον κωδικό 495 αναγράφεται το ποσό των εισπραττόμενων μερισμάτων που απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος με βάση τις προϋποθέσεις των διατάξεων του άρθρου 48 του Ν.4172/2013 . Για την τεκμηρίωση της πλήρωσης των προϋποθέσεων το νομικό πρόσωπο θα συμπληρώνει υποχρεωτικά τον πίνακα 4. Ο κωδικός αυτός συμπληρώνεται ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) που τηρούν τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, προκειμένου για τον προσδιορισμό των φορολογητέων αποτελεσμάτων τους, χωρίς να ελέγχεται η επάρκεια κερδών με βάση το ποσό του κωδικού 016. Επίσης, σε περίπτωση που ο λήπτης νομικό πρόσωπο ζητήσει προσωρινά απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος με κατάθεση αντίστοιχης εγγυητικής επιστολής, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 48, θα πρέπει να αναγράψει στον ίδιο πίνακα τα στοιχεία της εγγυητικής επιστολής ( ΠΟΛ.1039/2015 εγκύκλιος).»

Ε) Κατόπιν όλων των ανωτέρω αναφέρουμε τα εξής:

Μία από τις περιπτώσεις που δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48 του Ν.4172/2013 και συγχρόνως το ποσό που καταβλήθηκε και αναγράφεται στον Κωδικό 052 είναι μεγαλύτερο του ποσού του φόρου που αναγράφεται στον Κωδικό 004, του «Εντύπου Ν» και της «Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων» είναι στην Δήλωση Νομικού Προσώπου Μητρικής Εταιρείας η οποία έχει φορολογική ζημία και συγχρόνως συμμετέχει σε Κοινοπραξία που εμφανίζει κέρδη.

Τότε στην περίπτωση αυτή το ποσό του Κωδικού 052 είναι μεγαλύτερο του Κωδικού 004 και ΔΕΝ ΕΠΙΣΤΡΕΦΕΤΑΙ.

Όμως επειδή η αναλογία από τα κέρδη της Κοινοπραξίας έχει ενσωματωθεί στα

αποτελέσματα της Μητρικής, έχει μειώσει ισόποσα την Φορολογική της Ζημία που σύμφωνα με τα ανωτέρω (παρ.Γ) θα είχε δικαίωμα συμψηφισμού με κέρδη των επομένων πέντε ετών, χωρίς επαναλαμβάνουμε να υπάρχει δικαίωμα επιστροφής του αναλογούντος φόρου.

Επειδή στις περιπτώσεις αυτές, είναι φανερό ότι:

- Η ερμηνεία και εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 68 του Ν.4172/2013 είναι αντίθετη με την αρχή της μη διπλής φορολόγησης συγκεκριμένου εισοδήματος. Το αντιστοιχούν μέρισμα της συγκεκριμένης εταιρείας, από την συμμετοχή της σε κοινοπραξία, φορολογείται δύο φορές δηλαδή, μία με την φορολογική δήλωση της κοινοπραξίας και μία με κάποια κερδοφόρα δήλωση της εταιρείας μέσα στα επόμενα 5 έτη, καθόσον, σαν μέρισμα (κέρδος) της εταιρείας μειώνει την πραγματική ζημιά της εταιρείας τα προηγούμενα χρόνια.

- Υφίσταται κατάφωρη αδικία σε βάρος του συγκεκριμένου Νομικού Προσώπου Μητρικής Εταιρείας και μάλιστα για Εργοληπτική Εταιρεία και δεν τηρούνται οι ίδιοι όροι για όλους τους φορολογούμενους. Η συγκεκριμένη Εταιρεία, η οποία έτυχε σε μία χρήση να έχει ζημιές, από την αυτόνομη δραστηριότητα της, και κέρδη (μερίσματα) από συμμετοχή σε κοινοπραξίες, χάνει το δικαίωμα συμψηφισμού των καταβληθέντων φόρων των κερδών της κοινοπραξίας, ενώ μία άλλη Εταιρεία που είχε κέρδη από την αυτόνομη δραστηριότητα της συμψηφίζει τον φόρο από τα αντιστοιχούντα κέρδη κοινοπραξιών.

Είναι γεγονός ότι πολλές τεχνικές Εταιρείες εκτελούν έργα με κοινοπραξίες μεταξύ τους, είτε για να συμμετάσχουν σε μεγαλύτερα από τα αντιστοιχούντα στην τάξη του πτυχίου τους έργα, είτε να αθροίσουν την εμπειρία τους σε διαφορετικές κατηγορίες και εξειδικεύσεις έργων, είναι δε συχνό το φαινόμενο για κάποια χρονικά διαστήματα να εκτελούν κυρίως έργα σε κοινοπραξίες.

- Ο χαρακτηρισμός της κοινοπραξίας Εργοληπτικών Επιχειρήσεων σαν θυγατρικής και των εταιρειών που συμμετέχουν σε αυτές σαν μητρικές δεν είναι δόκιμος με την πραγματική, νομική και ουσιαστική σημασία των όρων κοινοπραξία και μητρική εταιρεία.

Πρότασή μας είναι ότι σε αυτές τις περιπτώσεις:

Είτε το ποσό των εισπραττομένων μερισμάτων να αναγράφεται και αυτό στον κωδικό 495 του εντύπου Ν, όπως αναφέρουμε παραπάνω (παρ. Δ) ή όπου αλλού κρίνεται εσείς σκόπιμο. Διότι ουσιαστικά και σε αυτή την περίπτωση πρέπει να αυξηθεί η φορολογική ζημία επειδή ο αναλογούν φόρος δεν επιστρέφεται, ούτε συμψηφίζεται.

Είτε το ποσό των αντιστοιχούντων φόρων στα μερίσματα να συμψηφίζεται με την πρώτη κερδοφόρα φορολογική δήλωση της Εταιρείας.

Επειδή από μέλη μας έχουμε πληροφορίες ότι ΦΑΕ και ΑΑΔΕ προβαίνουν από μόνες τους (ΟΙΚΟΘΕΝ), παρανόμως κατά την γνώμη μας, σε σύνταξη λανθασμένων τροποποιητικών δηλώσεων του παρελθόντος, αλλά και επειδή πλησιάζει η καταληκτική ημερομηνία συμπλήρωσης των δηλώσεων της προηγούμενης χρήσης, παρακαλούμε να δώσετε ΠΑΡΑΥΤΑ ορθές, σύμφωνα με τα ανωτέρω, οδηγίες για την σύνταξη τροποποιητικών αλλά και αρχικών για την προηγούμενη χρήση δηλώσεων.

Με τιμή,

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ

Ο ΓΕΝ. ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΒΛΑΧΟΣ

ΑΝΔΡΕΑΣ ΓΕΡΑΚΑΚΗΣ