



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑΤΑ: Β΄ – Α΄

Αθήνα, 24 Ιουνίου 2016

ΠΟΛ.

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10

Ταχ. Κώδικας: 101 84 ΑΘΗΝΑ

Πληροφορίες: Φ. Φανάρα, Β. Δασουράς

Τηλέφωνο : 210 – 3375312, 314

ΦΑΞ : 210 - 3375001

ΘΕΜΑ: Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 – 4 του άρθρου 27 του ν.4172/2013 περί μεταφοράς ζημιών.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 27 του ν. 4172/2013:

1. Μεταφορά ζημιών στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 27 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι 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 του μεταγενέστερου έτους. Ειδικότερα:

Πεδίο εφαρμογής – Έναρξη ισχύος

Οι διατάξεις του άρθρου αυτού περί μεταφοράς ζημιών εφαρμόζονται τόσο για τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), όσο και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που είναι υποκείμενα φόρου του άρθρου 45 του ν. 4172/2013. Ειδικά για τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που δεν χαρακτηρίζονται ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος και δεν διατηρούν στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση και αποκτούν εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και

δικαιώματα, των οποίων τα κέρδη θεωρούνται προερχόμενα από επιχειρηματική δραστηριότητα, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 27 του ν.4172/2013, καθόσον αν και τα έσοδά τους αυτά χαρακτηρίζονται ως έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, επί των εισοδημάτων αυτών διενεργείται παρακράτηση με εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης.

Περαιτέρω και δεδομένου ότι από τον νόμο δεν τίθεται κανένας περιορισμός σχετικά με την κατηγορία των τηρουμένων βιβλίων, συνάγεται ότι δικαίωμα μεταφοράς της ζημίας στην επόμενη πενταετία έχουν τα αναφερόμενα πιο πάνω πρόσωπα ανεξάρτητα αν τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο.

Ειδικά σε ό,τι αφορά τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, ο συμψηφισμός των ζημιών γίνεται μόνο με μελλοντικά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα και όχι με άλλα εισοδήματα του φυσικού προσώπου, όπως μισθούς και συντάξεις, ενοίκια ακινήτων, κ.λπ. του ίδιου φορολογικού έτους.

Οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 27 περί μεταφοράς ζημιών εφαρμόζονται για φορολογικές ζημίες που προκύπτουν στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά. Επομένως, προκειμένου για ζημίες που προέκυψαν σε χρήσεις με έναρξη πριν την 1.1.2014, θα έχουν εφαρμογή οι προϋποθέσεις των διατάξεων εκείνων που ίσχυαν κατά τον χρόνο που γεννήθηκαν οι υπόψη ζημίες, ήτοι των άρθρων 4 και 61 του ν. 2238/1994.

Ζημία που προκύπτει σε βάρος φυσικών προσώπων που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα

Όσον αφορά στη ζημία που προκύπτει σε βάρος φυσικών προσώπων που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και η οποία προκύπτει από τη μεταβίβαση κεφαλαίου, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 27 του ν. 4172/2013, αλλά οι ειδικότερες διατάξεις του ίδιου νόμου (ήτοι άρθρα 41 και 42 του ν. 4172/2013). Επομένως, σε περίπτωση μεταβίβασης τίτλων από την οποία προκύπτει ζημία, εφαρμογή θα έχουν τα οριζόμενα στην παρ. 5 του άρθρου 42 του νόμου αυτού, με την οποία ορίζεται ότι στην περίπτωση που ο προσδιορισμός της υπεραξίας του άρθρου 42 που προκύπτει από μεταβιβάσεις από φυσικά πρόσωπα μετοχών, μεριδίων Ε.Π.Ε. ή μερίδων σε προσωπικές εταιρείες, κρατικών ομολόγων, εταιρικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων, καταλήγει σε αρνητικό ποσό, το αρνητικό αυτό ποσό μεταφέρεται για τα επόμενα πέντε (5) έτη και συμψηφίζεται μόνο με μελλοντικά κέρδη υπεραξίας που προκύπτουν αποκλειστικά από τη μεταβίβαση των παραπάνω τίτλων. Επισημαίνεται, ότι για τον προσδιορισμό του τελικού αποτελέσματος (κέρδος ή ζημίας) από τις εν λόγω μεταβιβάσεις λαμβάνεται το αλγεβρικό άθροισμα των πράξεων (συναλλαγών) που φορολογούνται βάσει της παρ.1 του άρθρου 42 και έχουν λάβει χώρα εντός του ίδιου φορολογικού έτους, όλων των κατηγοριών των τίτλων της παραγράφου 1 του άρθρου 42 (σχετ. η ΠΟΛ. 1032/2015 εγκύκλιός μας). Επισημαίνεται

ότι η ζημία από μεταβίβαση τίτλων (π.χ. μετοχές εισηγμένες όταν ο μεταβιβάζων κατέχει ποσοστό μικρότερο από 0,5% του μετοχικού κεφαλαίου) που δεν φορολογείται με τις διατάξεις των άρθρων 42 και 43 του ν.4172/2013, δεν αποτυπώνεται στη δήλωση φόρου εισοδήματος (Ε1) και δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό καθόσον και το τυχόν κέρδος από τις πράξεις αυτές δεν υπόκειται σε φορολογία από καμία κατηγορία εισοδήματος.

Χρόνος μεταφοράς ζημίας

Η μεταφορά της ζημίας πρέπει, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, να γίνεται διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη μέχρι να καλυφθεί πλήρως, συμψηφίζοντας τις ζημίες αυτές υποχρεωτικά στο πρώτο φορολογικό έτος στο οποίο θα προκύψουν κέρδη. Αν μετά την παρέλευση της πενταετίας μένει ακάλυπτο ποσό, αυτό χάνεται. Επίσης, η ζημία συμψηφίζεται διαδοχικά με μελλοντικά κέρδη των επόμενων φορολογικών ετών και όχι με κέρδη των προηγούμενων.

Φορολογική μεταχείριση ζημίας σε περίπτωση εκκαθάρισης

Σε περίπτωση εκκαθάρισης που διαρκεί πέραν του έτους, ενδεχόμενη ζημία που προκύπτει στην τελευταία χρήση ή φορολογικό έτος πριν από την έναρξη της εκκαθάρισης μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα κέρδη/ζημίες της λήξης της εκκαθάρισης, καθόσον η περίοδος της εκκαθάρισης νοείται ως ενιαία για φορολογικούς σκοπούς, οπότε και υποβάλλεται η οριστική δήλωση με βάση τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 68 του ν.4172/2013. Τυχόν ζημία που προκύπτει από προσωρινές δηλώσεις δεν υπόκειται στον περιορισμό του χρόνου συμψηφισμού δεδομένου ότι το αποτέλεσμα προκύπτει στο χρόνο υποβολής της οριστικής δήλωσης. Σε αντίθετη περίπτωση, η εν λόγω ζημία δεν θα αναγνωριζόταν, καθόσον στην πλειοψηφία των περιπτώσεων η περίοδος της εκκαθάρισης διαρκεί πέραν της πενταετίας. Τα ανωτέρω δεν ισχύουν σε περίπτωση αναβίωσης της επιχείρησης, δηλαδή όσες ζημίες είχαν προκύψει πριν από τη θέση της σε εκκαθάριση, εμπίπτουν στον περιορισμό της πενταετίας, καθώς σε περίπτωση αναβίωσης δεν ολοκληρώνεται η διαδικασία της εκκαθάρισης.

Προϋποθέσεις μεταφοράς ζημίας

Για τη μεταφορά της ζημίας στα επόμενα φορολογικά έτη με βάση τις νέες διατάξεις δεν τίθενται οι προϋποθέσεις που ίσχυαν με τον προγενέστερο Κ.Φ.Ε. Ειδικότερα, δεν απαιτείται η ζημία να έχει αναγραφεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους που προέκυψε, αλλά αυτή μπορεί να δηλωθεί οποτεδήποτε, μέσα στην πενταετία, με την υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης με βάση τα οριζόμενα στα άρθρα 18 και 19 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με τις οικείες κάθε φορά κυρώσεις που προβλέπονται από τον Κώδικα αυτόν. Είναι προφανές ότι στην περίπτωση

αυτή η πενταετία ξεκινά από το επόμενο φορολογικό έτος από αυτό εντός του οποίου προέκυψε η ζημία και όχι από το επόμενο φορολογικό έτος εντός του οποίου υποβλήθηκε η δήλωση φορολογίας εισοδήματος (αρχική ή τροποποιητική).

Ως ζημία, με σκοπό τον συμψηφισμό της στα επόμενα φορολογικά έτη, λαμβάνεται είτε αυτή που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης είτε αυτή που προκύπτει από την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή με βάση δικαστική απόφαση.

Ομοίως, όσον αφορά στα φορολογικά έτη με τα κέρδη των οποίων μεταφέρεται για συμψηφισμό η ζημία, δεν απαιτείται πλέον η μεταφορά αυτή να πραγματοποιείται μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους, όπως ίσχυε με βάση τις προγενέστερες διατάξεις του ν. 2238/1994.

Μείωση μετοχικού κεφαλαίου με συμψηφισμό φορολογικών ζημιών

Ελλείπει ρητής διάταξης που ορίζει κάτι διαφορετικό, σε περίπτωση επιχείρησης με λογιστικές ζημιές στα βιβλία της η οποία επιθυμεί να μειώσει το μετοχικό/εταιρικό της κεφάλαιο με συμψηφισμό των ζημιών αυτών, οι υπόψη ζημιές κατά το μέρος που αναγνωρίζονται φορολογικά εξακολουθούν για φορολογικούς σκοπούς να μεταφέρονται προς συμψηφισμό με τα κέρδη των επόμενων φορολογικών ετών (σχετ. οι υπ' αριθ. 3733/2008, 2614/2008 και 2523/1991 αποφάσεις του Σ.τ.Ε.).

Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα ατομικής επιχείρησης σε περίπτωση διαφοράς τεκμαρτού και συνολικού εισοδήματος φυσικών προσώπων

Με την περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 34 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παρ.1 του άρθρου 30 (για φυσικά πρόσωπα), η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, φορολογείται με την παρ.1 του άρθρου 29, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα μόνο από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εφόσον το μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων του δεν προκύπτει από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

Περαιτέρω, με την παρ. 3 του ίδιου άρθρου ορίζεται, ότι για τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, η ζημία του ίδιου φορολογικού έτους ή και των προηγούμενων δεν εκπίπτει και δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα φορολογικά έτη.

Με βάση τα ανωτέρω, στις περιπτώσεις που ατομική επιχείρηση εμφάνισε ζημία και για το έτος αυτό το εισόδημα του φορολογούμενου προσδιορίστηκε με βάση τις αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες, το επόμενο φορολογικό έτος ο φορολογούμενος εκ του γεγονότος αυτού και με βάση τις προηγούμενες διατάξεις, απώλεσε το δικαίωμα συμψηφισμού της εν λόγω ζημίας. Ωστόσο, εφόσον ο φορολογούμενος με τροποποιητική δήλωση καλύψει την προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων με ανάλωση κεφαλαίου, τότε η

δηλωθείσα ζημία μεταφέρεται για συμψηφισμό κατά τις κείμενες διατάξεις (σχετ. η ΠΟΛ.1076/2015 εγκύκλιός μας).

Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει δηλώσει τη μεταφερόμενη ζημία στην επόμενη χρήση κατά την υποβολή της αρχικής δήλωσης, πρέπει λόγω της διαδοχικότητας του συμψηφισμού, να τη δηλώσει εμπρόθεσμα ή εκπρόθεσμα, σε κάθε περίπτωση, με τροποποιητική δήλωση στο επόμενο έτος που αφορά, ανεξαρτήτως εάν υπάρχουν δηλωθέντα κέρδη χρήσης ή ζημία χρήσης σε αυτό το έτος. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής με ζημία, ακόμη και μετά τη λήξη του οικείου οικονομικού έτους, η υπόψη ζημία συμψηφίζεται εντός της πενταετίας.

Ζημία κοινωνίας και λοιπών υπόχρεων μη υπαγόμενων στο άρθρο 10 του προγενέστερου ΚΦΕ (ν.2238/1994)

Η ζημία που είχε προκύψει σε επίπεδο κοινωνίας και λοιπών υπόχρεων της παρ. 4 του άρθρου 2 του ν. 2238/1994 και η οποία δεν μεταφερόταν σε επίπεδο κοινωνίας αλλά σε επίπεδο μελών με βάση τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 64 του ίδιου νόμου, μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα κέρδη του νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, καθόσον με τις νεότερες διατάξεις τα πρόσωπα και οι οντότητες αυτές πλέον αποτελούν υποκείμενο φόρου εισοδήματος και όχι τα μέλη τους.

2. Φορολογική μεταχείριση χρεωστικής διαφοράς (ζημίας) λόγω ανταλλαγής ομολόγων (PSI)

Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι η χρεωστική διαφορά που προκύπτει σε βάρος: α) των κεφαλαιουχικών εταιρειών που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή (περ. α' άρθρου 46), επομένως και των μόνιμων εγκαταστάσεων αλλοδαπών κεφαλαιουχικών εταιρειών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.4172/2013 ή τις Σ.Α.Δ.Φ. που δεν έχουν φορολογική κατοικία στην Ελλάδα (σχετ. η ΠΟΛ.1044/2015 εγκύκλιός μας), β) των μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (περ. γ' άρθρου 46) καθώς και γ) των συνεταιρισμών ή ενώσεων αυτών (περ. δ' άρθρου 46), από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιείται η ανταλλαγή των τίτλων και ανεξάρτητα από τον χρόνο διακράτησης των ομολόγων.

Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, ως χρεωστική διαφορά λαμβάνεται η διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας των τίτλων που εκδόθηκαν σε ανταλλαγή και του κόστους απόκτησης των αρχικών τίτλων. Ειδικά, σε περίπτωση που μετά την απόκτηση

των αρχικών τίτλων προέκυψε ζημία από την αποτίμησή τους η οποία δεν έχει συμψηφιστεί με αποθεματικό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 2238/1994, όπως ισχύει κατά τη δημοσίευση του Κ.Φ.Ε. λαμβάνεται το αρχικό κόστος απόκτησης.

Τα αναφερόμενα στην παράγραφο αυτή έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ.5 του άρθρου 72 του ίδιου νόμου, από την έναρξη ισχύος του ν.4046/2012, δηλαδή από τις 14.02.2012 και μετά.

Οι διατάξεις αυτές καταλαμβάνουν τη χρεωστική διαφορά που προέκυψε από την ανταλλαγή των πιο πάνω τίτλων, ανεξαρτήτως της αιτίας απόκτησής τους (π.χ. ομόλογα Ελληνικού Δημοσίου που έλαβαν οι φαρμακευτικές εταιρείες έναντι αποπληρωμής χρεών του Δημοσίου).

Επίσης, ο ανωτέρω χειρισμός αφορά στον προσδιορισμό των φορολογητέων αποτελεσμάτων των νομικών προσώπων που συμμετείχαν στο πρόγραμμα του PSI και ως εκ τούτου, η ανωτέρω έκπτωση θα πραγματοποιείται εξωλογιστικά κατ' έτος με βάση την ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος αυτών. Δεδομένου ότι η χρεωστική διαφορά εκπίπτει σε 30 ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιείται η ανταλλαγή των τίτλων, και περαιτέρω τα ανωτέρω έχουν έναρξη ισχύος από 14.02.2012 και μετά, συνάγεται ότι για το φορολογικό έτος 2014 και επόμενα η χρεωστική διαφορά για το PSI αποσβένεται σε 28 ισόποσες ετήσιες δόσεις, καθόσον για κάθε μία από τις χρήσεις 2012 και 2013 έχει ήδη εκπέσει το 1/30 αυτής.

Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που είχαν ενταχθεί στο πρόγραμμα PSI και δεδομένου ότι με τις προγενέστερες διατάξεις του ν.2238/1994 όσα από αυτά δεν είχαν εισόδημα από εμπορικές δραστηριότητες, στερούνταν της δυνατότητας να εκπέσουν φορολογικά το μέρος της χρεωστικής διαφοράς (ζημίας) από το PSI που προέκυψε στις χρήσεις 2012 και 2013 από τα λοιπά φορολογητέα εισοδήματά τους, ήτοι από το εισόδημα από κινητές αξίες και από την εκμίσθωση ακινήτων τους, λόγω του ειδικού τρόπου φορολόγησης των εισοδημάτων αυτών (αυτοτελής φορολόγηση των εισοδημάτων από κινητές αξίες με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και ειδικός τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία), με την παρούσα διευκρινίζεται ότι το μέρος αυτό της ζημίας του PSI που δεν εξέπεσε φορολογικά δεν μπορεί να μεταφερθεί για έκπτωση από τα κέρδη των φορολογικών ετών που αρχίζουν από την 1.01.2014 και μετά, συναθροιζόμενο με το αναλογούν στο έτος αυτό ποσό απόσβεσης της υπόψη χρεωστικής διαφοράς. Ομοίως, δεν μπορούν να υποβληθούν τροποποιητικές δηλώσεις για τα έτη αυτά (χρήσεις 2012 και 2013), με τη διαδικασία που προβλέπεται από τον Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), προκειμένου να δηλωθούν προς έκπτωση (εξωλογιστικά) τα υπόψη ποσά της χρεωστικής διαφοράς του PSI.

Αντίθετα, όσα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν εξέπεσαν το 1/30 της χρεωστικής διαφοράς από τα κέρδη του φορολογικού έτους 2014 και δεδομένου ότι μετά την έναρξη ισχύος του νέου Κ.Φ.Ε., η υπόψη χρεωστική διαφορά εκπίπτει σε κάθε περίπτωση φορολογικά από τα κέρδη του νομικού προσώπου, αφού τα κέρδη αυτά, συμπεριλαμβανομένων των εισοδημάτων από κεφάλαιο και από υπεραξία κεφαλαίου, θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, τα υπόψη νομικά πρόσωπα έχουν τη δυνατότητα με τροποποιητική δήλωση του έτους αυτού να εκπέσουν το ποσό της χρεωστικής διαφοράς που αντιστοιχεί στο φορολογικό έτος 2014.

Επισημαίνεται πάντως, προς άρση των όποιων αμφιβολιών, ότι μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013, το μέρος της χρεωστικής διαφοράς του PSI που δεν δηλώθηκε στο φορολογικό έτος που αφορούσε, ανεξάρτητα αν πρόκειται για νομικά πρόσωπα της περ. α', της περ. γ' ή της περ. δ' του άρθρου 46 του ν. 4172/2013, δεν μπορεί να μεταφερθεί σωρευτικά στα επόμενα φορολογικά έτη προσαυξάνοντας το 1/30 που αναλογεί στο εκάστοτε αυτό έτος, αλλά θα δηλωθεί εκπρόθεσμα με την υποβολή τροποποιητικής δήλωσης με βάση τη διαδικασία του Κ.Φ.Δ. του έτους που αφορά.

3. Φορολογική μεταχείριση χρεωστικής διαφοράς (ζημίας) λόγω διαγραφής χρεών οφειλετών στο πλαίσιο του ν. 4307/2014

Με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου, οι οποίες προστέθηκαν με το άρθρο 78 του ν.4307/2014, η χρεωστική διαφορά (οριστική ζημία) λόγω πιστωτικού κινδύνου η οποία προκύπτει για τα εποπτευόμενα από την Τράπεζα της Ελλάδος νομικά πρόσωπα των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 26 του ν.4172/2013 από τη διαγραφή χρεών οφειλετών τους κατά τις διατάξεις του άρθρου 2 του αναφερόμενου στις ίδιες διατάξεις νόμου (το οποίο τελικά ψηφίσθηκε ως άρθρο 61 του ν.4307/2014) εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά τους σε δεκαπέντε (15) ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση στην οποία πραγματοποιήθηκε η διαγραφή. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, η χρεωστική διαφορά ισούται με το συνολικό ποσό της διαγραφής μείον τους μη εγγεγραμμένους τόκους, όπως αυτοί ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 150 του ν. 4261/2014, οι οποίοι και δεν εγγράφονται. Η ανωτέρω χρεωστική διαφορά καταχωρείται σε χρέωση των αποτελεσμάτων της χρήσης στην οποία προκύπτει. Σε περίπτωση που ο πιστωτής έχει σχηματίσει και εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά του, για το χρέος που διαγράφεται, πρόσθετη ειδική πρόβλεψη κατά τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 5 του άρθρου 26 του παρόντος, η πρόβλεψη αντιλογίζεται σε πίστωση των αποτελεσμάτων του φορολογικού έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε η διαγραφή και αποτελεί για τον πιστωτή φορολογητέο κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως εποπτευόμενα από την Τράπεζα της Ελλάδος νομικά πρόσωπα (πιστωτές) λαμβάνονται αυτά των παραγράφων 5, 6 και 7 του άρθρου 26 του ν.4172/2013, ήτοι: α) τα

πιστωτικά ιδρύματα (ημεδαπά, υποκαταστήματα αλλοδαπής και υπό ειδική εκκαθάριση πιστωτικά ιδρύματα), β) οι εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης και γ) οι εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων (περ. στ' παρ. 2 άρθρου 60 ν.4307/2014). Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 61 του ν.4307/2014 ορίζεται, ότι τα φορολογικά ευεργετήματα του άρθρου 78 του ίδιου νόμου (με το οποίο προστέθηκε η παρ. 3 στο άρθρο 27 του ν.4172/2013) παρέχονται αποκλειστικά σε χρηματοδοτικούς φορείς που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα, έχουν παράσχει επιχειρηματικά δάνεια στην Ελλάδα και παρέχουν επιλέξιμες διαγραφές όπως αυτές ορίζονται στην περ. ζ' της παρ.2 του άρθρου 60 του ν.4307/2014.

Οι ανωτέρω διατάξεις ισχύουν, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 60 του ν. 4307/2014, για εκείνες τις διαγραφές ανά πιστωτικό ίδρυμα, συμπεριλαμβανομένων και των υπό ειδική εκκαθάριση πιστωτικών ιδρυμάτων, καθώς και κάθε εταιρεία πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων, οφειλών που εμφανίζονται στα βιβλία τους την 30.06.2014 εφόσον υποβληθεί αίτηση μέχρι την 30 Ιουνίου 2016 από τους επιλέξιμους οφειλέτες με βάση τις προϋποθέσεις που τίθενται με τις διατάξεις του άρθρου αυτού.

Είναι προφανές ότι για όσες διαγραφές απαιτήσεων έλαβαν χώρα μέσα στο φορολογικό έτος 2014 και προκειμένου τα υπόψη νομικά πρόσωπα να εκπέσουν ποσό ίσο με το 1/15 της χρεωστικής διαφοράς, θα πρέπει να προσθέσουν στα φορολογητέα τους κέρδη ποσό ίσο με τα 14/15 της υπόψη διαφοράς ως θετική λογιστική διαφορά. Τα επόμενα φορολογικά έτη θα προβαίνουν σε αρνητική φορολογική αναμόρφωση ίση με το 1/15 της χρεωστικής διαφοράς. Είναι αυτονόητο ότι αν η διαγραφή λάβει χώρα μεταγενέστερα (σε επόμενο φορολογικό έτος) και το αργότερο μέχρι την ανωτέρω προθεσμία, εφαρμόζονται ανάλογα τα αναφερόμενα πιο πάνω.

4. Φορολογική μεταχείριση ζημιών που προκύπτουν στην αλλοδαπή

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι οι ζημίες που προκύπτουν στην αλλοδαπή δεν δύνανται να χρησιμοποιηθούν για τον υπολογισμό των κερδών του ίδιου φορολογικού έτους ούτε να συμψηφιστούν με μελλοντικά κέρδη, με εξαίρεση το εισόδημα που προκύπτει από άλλα κράτη – μέλη της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., το οποίο δεν απαλλάσσεται στη βάση συνθήκης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συνάψει και εφαρμόζει η Ελλάδα. Οι ανωτέρω διατάξεις έχουν εφαρμογή τόσο για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες των οποίων τα κέρδη θεωρούνται ως προερχόμενα από επιχειρηματική δραστηριότητα όσο και για τα φυσικά πρόσωπα που αποκτούν κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Με τα ανωτέρω τίθεται ο γενικός κανόνας περί μη συμψηφισμού των ζημιών που προκύπτουν στην αλλοδαπή με εισοδήματα που προκύπτουν στην ημεδαπή και αφορά τόσο τις ζημίες που προκύπτουν από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας στην

αλλοδαπή όσο και από τη μεταβίβαση κεφαλαίου στην αλλοδαπή (π.χ. ζημία από μεταβίβαση τίτλων αλλοδαπής προέλευσης, κ.λπ.). Ωστόσο, οι ζημίες αλλοδαπής μπορούν να συμψηφιστούν με εισοδήματα των πιο πάνω προσώπων που προκύπτουν σε κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. (Ισλανδία, Λιχτενστάιν και Νορβηγία), τα οποία είτε με βάση τη Σύμβαση για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας με την Ελλάδα η Ελληνική Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να φορολογήσει, είτε ελλείψει ΣΑΔΦ φορολογούνται με βάση την εσωτερική μας νομοθεσία (π.χ. Λιχτενστάιν). Ο συμψηφισμός αυτός γίνεται ανά χώρα. Από τη γραμματική διατύπωση των διατάξεων αυτών συνάγεται ότι οι ανωτέρω ζημίες αλλοδαπής αναγνωρίζονται μόνο εφόσον προκύπτουν σε κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. και όχι σε τρίτες χώρες, δεδομένου ότι ο νόμος κάνει μνεία για εισοδήματα γενικά (καθαρό κέρδος) κρατών – μελών της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. και όχι μόνο για θετικά εισοδήματα (έσοδα) των χωρών αυτών. Σε περίπτωση που μετά την παρέλευση πενταετίας, το αποτέλεσμα είναι ζημιογόνο, η ζημία αυτή δεν μεταφέρεται περαιτέρω. Για τον σκοπό αυτό τα κέρδη και οι ζημίες από χώρες ΕΕ και του ΕΟΧ θα πρέπει να παρακολουθούνται διακεκριμένα ανά χώρα στα βιβλία της επιχείρησης, ώστε στα φορολογητέα κέρδη της επιχείρησης να περιλαμβάνεται το τελικό κέρδος που προκύπτει στην αλλοδαπή ανά χώρα μετά τον παραπάνω συμψηφισμό, εξαιρουμένων των εισοδημάτων εκείνων που απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος (π.χ. εισπραττόμενα μερίσματα άρθρου 48 ν. 4172/2013).

Ακριβές Αντίγραφο

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Η Προϊσταμένη του Αυτοτελούς

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

Τμήματος Διοίκησης

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες πίνακα Β' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και τις Περιφερειακές Διευθύνσεις της
3. Δ/νση Παροχής Φορολογικών Υπηρεσιών – Τμήμα Β'
4. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (e - υπηρεσίες)
(με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της Γ.Γ.Δ.Ε.)
5. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών – Τμήμα Ε'
(με την παράκληση να αναρτηθεί στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες πινάκων Α', ΣΤ' (εκτός των αριθ. 1 και 2 αυτού), Ζ' (εκτός των αριθμών 3, 4 και 7), Η', Θ', Ι', ΙΑ', ΙΒ', ΙΓ', ΙΔ', ΙΕ', ΙΣΤ', ΙΖ', ΙΗ', ΙΘ', Κ', ΚΑ', ΚΒ' και ΚΓ'

2. Υπουργείο Οικονομίας Ανάπτυξης & Τουρισμού, Γενική Γραμματεία Εμπορίου & Προστασίας Καταναλωτή, Γενική Δ/ση Αγοράς, Δ/ση Εταιρειών & Γ.Ε.ΜΗ., Πλ. Κάνιγγος, Τ.Κ. 101 81, Αθήνα
3. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής 7 – Τ.Κ. 105 62 ΑΘΗΝΑ
4. ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ»
5. ΣΩΜΑ ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ, Καποδιστρίου 28, Τ.Κ. 106 82, Αθήνα
6. Σύνδεσμος Ανωνύμων Εταιρειών και ΕΠΕ, Πανεπιστημίου 16, Τ.Κ. 10672, Αθήνα
7. ΑΤΕ Leasing, Ανώνυμη εταιρεία υπό ειδική εκκαθάριση Χρηματοδοτικές μισθώσεις, Μεσογείων 109 - 111, ΤΚ 11526 Αθήνα
8. BLUM HELLAS SA, Καποδιστρίου 102, 142 35 Νέα Ιωνία
9. ΕΛΤΕΓΚ Α.Ε., Χασιώτη 9, 151 23 Ν. Φιλοθέη
10. ΚΟΔΡΟΣ Α.Ε.Ε.Δ., Κοραή 3, 105 64 Αθήνα
11. Ένωση Ελληνικών Εταιρειών Χρηματοδοτικής Μίσθωσης, Σινώπης 27, 115 27 Αθήνα
12. Ένωση Ελληνικών Τραπεζών, Αμερικής 21Α, 106 72 Αθήνα
13. ΙΟΒΕ, Τσάμη Καρατάσου 11, 117 42 Αθήνα

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού
2. Γραφείο κ. Αναπληρωτή Υπουργού
3. Γραφείο κ. Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων
4. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
5. Γραφείο Τύπου και Δημοσίων Σχέσεων
6. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
7. Διεύθυνση Νομικής Υποστήριξης της Γ.Γ.Δ.Ε.
8. Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας - Τμήματα Α' (10) - Β' (10)