

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως: 178/2016

Σχετικά με τον τρόπο φορολόγησης των διανεμομένων κερδών, κατά το άρθρο 47 παρ. 1 του ν. 4172/2013

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' ΤΜΗΜΑ)

Συνεδρίαση της 21 -6 -2016

Σύνθεση

Πρόεδρος: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Μέλη: Νικόλαος Μουδάτσος, Θεόδωρος Ψυχογιός, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός, Χριστίνα Διβάνη και Διονύσης Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής: Πολύχρονης Καραστεργίου, Πάρεδρος ΝΣΚ (γνώμη χωρίς ψήφο).

Αριθμός ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦΒ 1065193 ΕΞ2016/21.4.2016 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων/Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης /Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας/Τμ. Β' του Υπουργείου Οικονομικών.

Ερώτημα: Σε περίπτωση ύπαρξης φορολογικών ζημιών παρελθόντων φορολογικών ετών, οι οποίες, μεταφερόμενες, συνεπάγονται ζημιογόνο αποτέλεσμα σε επόμενο φορολογικό έτος, κατά το οποίο λαμβάνει χώρα και διανομή ή κεφαλαιοποίηση λογιστικών κερδών, τα προς διανομή ή κεφαλαιοποίηση ποσά πρέπει, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013, να εκκαθαρίζονται ξεχωριστά (αυτοτελώς), μη συναθροιζόμενα με τα λοιπά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες), καθόσον σε κάθε περίπτωση το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων»), στις οποίες περιλαμβάνονται και οι διατάξεις του άρθρου 27 περί μεταφοράς ζημιών;

Επί του ως άνω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε ως εξής:

Ιστορικό

1. Από το έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας προκύπτει ότι, σε σχέση με τα ζητήματα που ανακύπτουν στο πλαίσιο του υποβληθέντος ερωτήματος, έχουν εκδοθεί:

α) Η με αριθμό ΠΟΛ.1059/18.3.2015 εγκύκλιος του ΥΠΟΙΚ, με την οποία διευκρινίσθηκε ότι, ως κέρδη για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος

νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων νοούνται, μεταξύ άλλων, τα διανεμόμενα κέρδη του φορολογικού έτους που έληξε των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων σε περίπτωση ύπαρξης φορολογικών ζημιών. Δηλαδή, σε περίπτωση που εταιρία προβαίνει σε διανομή κερδών μέσα στο τρέχον φορολογικό έτος λόγω επάρκειας λογιστικών κερδών, ενώ το φορολογικό της αποτέλεσμα της είναι ζημιολόγο, τα διανεμόμενα αυτά κέρδη θα υπαχθούν σε φορολόγηση κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013.

β) Η με αριθμό ΠΟΛ.1102/11.5.2015 εγκύκλιο του ΥΠΟΙΚ, με την οποία διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων, ότι τα ως άνω ποσά διανεμηθέντων ή κεφαλαιοποιηθέντων κερδών, θεωρούνται φορολογικά κέρδη του φορολογικού έτους εντός του οποίου γίνεται η διανομή ή κεφαλαιοποίηση και φορολογούνται, συναθροιζόμενα με τα λοιπά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) από επιχειρηματική δραστηριότητα και ως εκ τούτου σε περίπτωση που υφίστανται ζημίες παρελθουσών χρήσεων μεγαλύτερες του προς διανομή ποσού (μικτό), αυτές συμψηφίζονται με το ποσό αυτό χωρίς να καταβάλλεται φόρος.

2. Η ερωτώσα υπηρεσία προβληματίζεται επί της εννοίας των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013, εξ αφορμής του γεγονότος ότι, από τη γραμματική διατύπωση του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013 προκύπτει, ότι στην έννοια του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα εμπίπτει και η κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, χωρίς να αναφέρεται ότι τα κέρδη αυτά συμπεριλαμβάνονται (συναθροίζονται) με τα λοιπά εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Νομοθετικό πλαίσιο

3. Στο νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, Α' 167), ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

Άρθρο 7: «Φορολογητέο εισόδημα. 1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ. Φ. Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. 2. Ο Κ. Φ. Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α)... β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ)...δ)...

Άρθρο 8: «Φορολογικό έτος. 1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. Για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία το φορολογικό έτος μπορεί να λήγει στις 30 Ιουνίου. Σε καμία περίπτωση το φορολογικό έτος δεν μπορεί να υπερβαίνει τους δώδεκα (12) μήνες. 2... 3. Ο φόρος που επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος...».

Άρθρο 21: «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. 1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται... ».

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 φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενεστέρου έτους. 2... 3... 4...».

Άρθρο 47: «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. 1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ, του Μέρους Δευτέρου (Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων) του Κ. Φ. Ε, εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο. Στην έννοια του κέρδους από την επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο εμπίπτει και η κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. 2...» (το δεύτερο εδάφιο προστέθηκε με την παράγραφο 2α του άρθρου 23 του ν. 4223/2013, Α' 286).

Άρθρο 72: «1. Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 72 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1-1-2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επομένων παραγράφων του άρθρου αυτού22. Από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994 (Α' 151) συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ'εξουσιοδότηση αυτού του νόμου» (η παράγραφος 22 προστέθηκε με την παράγραφο 11 του άρθρου 26 του ν. 4223/2013, Α' 286).

Ερμηνεία των διατάξεων

Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις συνάγονται τα ακόλουθα:

4. Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, εφεξής και «νέος ΚΦΕ»), ο οποίος ισχύει και εφαρμόζεται για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, στο πρώτο εδάφιο του άρθρου 47 αυτού ορίζει ότι το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται, προφανώς για την επιβολή του φόρου εισοδήματος με βάση τους προβλεπόμενους στον ίδιο νόμο συντελεστές, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ, του Μέρους Δευτέρου (Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων) του νέου ΚΦΕ, εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο Κεφάλαιο Β' του Μέρους Τρίτου, υπό τον τίτλο «ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ», στο οποίο είναι εντεταγμένο και το άρθρο 47.

5. Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 21 του ίδιου Κώδικα, η οποία είναι εντεταγμένη στο Κεφάλαιο Γ', του Μέρους Δευτέρου του νέου ΚΦΕ, (στο οποίο, κατά τα προεκτεθέντα, παραπέμπει το άρθρο 47) αφορά γενικώς τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές μετ'αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

6. Εξ άλλου, στο άρθρο 27 του ίδιου Κώδικα, το οποίο είναι εντεταγμένο στο

Κεφάλαιο Γ', του Μέρους Δευτέρου του νέου ΚΦΕ, προβλέπει, υπό προϋποθέσεις, τη δυνατότητα μεταφοράς προς συμψηφισμό της ζημίας που προέκυψε σε μια διαχειριστική περίοδο στα πέντε (5) επόμενα έτη. Ειδικότερα προβλέπει 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 και ότι η ζημία του προγενεστέρου έτους συμψηφίζεται (εννοείται με κέρδος) κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας του μεταγενέστερου έτους.

7. Ενόψει τούτων, με βάση το πρώτο εδάφιο του άρθρου 47 του νέου ΚΦΕ, τα (φορολογικά) κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, τα οποία υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων είναι αυτά που προκύπτουν μετά τον προσδιορισμό τους κατ' άρθρο 21 και μετά τον συμψηφισμό τους με τις ζημίες παρελθουσών χρήσεων κατ' άρθρο 27, είναι δε προφανές ότι, εάν το κατ' αυτόν τον τρόπο προκύπτουν φορολογικό αποτέλεσμα είναι ζημιογόνο, δεν οφείλεται φόρος εισοδήματος για το έτος αυτό, ελλείψει φορολογικών κερδών.

8. Περαιτέρω, όμως, ο νέος ΚΦΕ στη διάταξη του δευτέρου εδαφίου του άρθρου 47 αυτού ορίζει ότι στην έννοια του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα εμπίπτει και η κεφαλαιοποίηση ή η διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Με τη διάταξη αυτή, κατά την αληθή έννοιά της, ο νομοθέτης υπήγαγε τα κεφαλαιοποιούμενα και τα διανεμόμενα λογιστικά κέρδη, για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος, στην αυτοτελή φορολόγηση κατά το έτος διανομής ή κεφαλαιοποίησης αυτών, εξαιρώντας τα συγκεκριμένα κέρδη από το συμψηφισμό με ζημίες παρελθόντων οικονομικών ετών. Υπέρ της απόψεως αυτής συνηγορεί και η τιθέμενη προϋπόθεση του δευτέρου εδαφίου του ίδιου άρθρου, σύμφωνα με την οποία στην έννοια του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα εμπίπτει και η κεφαλαιοποίηση ή η διανομή κερδών «για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος», η οποία προφανώς συνάδει με την υπαγωγή των εν λόγω κερδών στη φορολόγηση και αποσκοπεί στην αποφυγή διπλής φορολόγησής των. Υπό την εναντία δε εκδοχή η διάταξη θα ήταν προδήλως περιττή, αφού θα αρκούσε το πρώτο εδάφιο του άρθρου 47 για τον προσδιορισμό της έννοιας των επιχειρηματικών κερδών των νομικών προσώπων ή οντοτήτων. Επομένως, το ποσό των λογιστικών κερδών του έτους, εντός του οποίου κεφαλαιοποιούνται ή διανέμονται μη φορολογηθέντα κέρδη, δεν συναθροίζεται με τα τελευταία αυτά κέρδη, άρα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη δεν υπόκεινται σε συμψηφισμό με ζημίες παρελθόντων ετών και υπόκεινται καθολοκληρία σε αυτοτελή φορολόγηση, υπό την αντίθετη δε εκδοχή της συναθροίσεώς των μετατρέπονται σε οιονεί αφορολόγητα, αφού θα εκαλύπτοντο από τις μεταφερόμενες φορολογικές ζημίες.

9. Ζήτημα ενδεχόμενης διπλής φορολόγησης δεν υφίσταται, αφού τα κέρδη φορολογούνται για πρώτη και μόνη φορά κατά τη διανομή ή την κεφαλαιοποίηση.

Απάντηση

10. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, επί του τεθέντος ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδοτεί ως εξής:

Σε περίπτωση ύπαρξης φορολογικών ζημιών παρελθόντων φορολογικών ετών, οι

οποίες, μεταφερόμενες, συνεπάγονται ζημιολόγο αποτέλεσμα σε επόμενο φορολογικό έτος, κατά το οποίο λαμβάνει χώρα και διανομή ή κεφαλαιοποίηση λογιστικών κερδών, για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος, αυτά φορολογούνται κατ' εφαρμογή της παραγράφου 1, εδάφιο δεύτερο, του άρθρου 47 του ν.4172/2013, αυτοτελώς, κατά το άρθρο 58 τα νέου Κ.Φ.Ε., μη συναθροιζόμενα με τα λοιπά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) του έτους, οπότε δεν τίθεται καν ζήτημα διπλής φορολογήσεώς των, αφού φορολογούνται για πρώτη και μόνη φορά κατά τη διανομή ή την κεφαλαιοποίηση.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 30-6-2016

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ

Αλέξανδρος Καραγιάννης
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Ο ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

Πολυχρόνης Καραστεργίου
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.