

Μεταφορά ζημιών στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη (1088/2016)

-Ζημία 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:

-Οι διατάξεις του άρθρου 27 του ΚΦΕ 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](#), και ανεξαρτήτως **τήρησης βιβλίων**

-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.

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

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.

Χρόνος μεταφοράς ζημίας

Διαδοχικά Στα επόμενα 5 Έτη - ΥΠΟΧΡΕΩΤΙΚΑ συμψηφίζονται οι ζημιές στο ΠΡΩΤΟ φορολογικό έτος; Με κέρδη.

Προϋποθέσεις μεταφοράς ζημίας

Για τη μεταφορά της ζημίας **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 .

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

Ελλείψει ρητής διάταξης που ορίζει κάτι διαφορετικό, σε περίπτωση επιχείρησης με λογιστικές ζημίες στα βιβλία της η οποία επιθυμεί να μειώσει το μετοχικό/εταιρικό της κεφάλαιο με συμψηφισμό των ζημιών αυτών, οι υπόψη ζημίες 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. [ΣτΕ 3733/2008](#), [ΣτΕ 2614/2008](#) και ΣτΕ 2523/1991 αποφάσεις του Σ.τ.Ε.).

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

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.1076/26.3.2015](#) εγκύκλιός μας).

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 από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάταξη του ελληνικού χρέους, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενόμενης από τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιείται η ανταλλαγή των τίτλων και ανεξάρτητα από τον χρόνο διακράτησης των ομολόγων.

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 γενόμενης 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.

ΔΕΑΦ Β 1167345 ΕΞ 2016

Φορολογική μεταχείριση της χρεωστικής διαφοράς (ζημίας) που προέκυψε σε βάρος προσωπικής εταιρείας από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο πλαίσιο του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους

.....Επομένως, οι προσωπικές εταιρίες, οι οποίες, σε αντίθεση με τα νομικά πρόσωπα του [άρθρου 101](#) του ν. [2238/1994](#), δεν έχουν τη δυνατότητα με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις να εκπέσουν τη χρεωστική διαφορά (ζημία) που προέκυψε από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο πλαίσιο του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους ισόποσα σε βάθος τριακονταετίας, διατηρούν το δικαίωμα εφάπαξ έκπτωσης του ποσού αυτού από τα ακαθάριστα έσοδά τους στη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκε η ανταλλαγή των εν λόγω τίτλων με βάση τις διατάξεις της περ. η' της [παρ. 1 του άρθρου 31](#) του ν. [2238/1994](#).

Αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α 1047465 ΕΞ 2016/24.3.2016 Μεταφορά ζημιάς ατομικής επιχείρησης

Εφόσον σε κάθε έτος η προκύπτουσα ζημία του έτους έχει δηλωθεί, έστω αν στο επόμενο έτος που ήταν ζημιογόνο αυτή δεν δηλώθηκε ως μεταφερόμενη, το σύνολο των ζημιών παλαιότερων ετών, συμψηφίζεται διαδοχικά εντός της πενταετίας, δηλαδή δεν χρειάζεται να υποβληθούν συμπληρωματικές δηλώσεις με τη μεταφερόμενη σε κάθε έτος ζημιά.

ΠΟΛ 1200/2016 Φορολογική μεταχείριση ζημιών που προκύπτουν στην αλλοδαπή με βάση τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 27 του ν.4172/2013, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 124 του ν. 4446/2016 (Α' 240)

Λαμβάνοντας υπόψη ότι όλα τα κράτη - μέλη της ΕΕ/ΕΟΧ έχουν διατάξεις στην εσωτερική τους νομοθεσία με τις οποίες λαμβάνονται υπόψη αυτές οι ζημίες ή μεταφέρονται για συμψηφισμό με μελλοντικά κέρδη, και προκειμένου να αποφευχθεί ο κίνδυνος χρησιμοποίησης των ζημιών δύο φορές, είτε σε δύο διαφορετικές χώρες, είτε σε δύο διαφορετικές χρήσεις, είτε από δύο πρόσωπα, θα πρέπει σε κάθε περίπτωση να διασφαλίζεται ο γενικός κανόνας περί μη διπλού συνυπολογισμού των ζημιών αλλοδαπής. Σε κάθε περίπτωση, θα πρέπει να έχει γίνει χρήση των δυνατοτήτων χρησιμοποίησης των εν λόγω ζημιών στη χώρα που βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση.

Προς τούτο διευκρινίζεται ότι όσο υφίσταται η μόνιμη εγκατάσταση σε άλλη χώρα ΕΕ/ΕΟΧ, οι ζημίες από αυτή τη μόνιμη εγκατάσταση δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν στην Ελλάδα ούτε κατά τον χρόνο που προέκυψαν ούτε και να μεταφερθούν προς συμψηφισμό με κέρδη φορολογητέα στην Ελλάδα κατά τα επόμενα έτη, δεδομένου ότι όσο υφίσταται η μόνιμη εγκατάσταση έχει το δικαίωμα χρησιμοποίησης των ζημιών με τους όρους και τις προϋποθέσεις της χώρας που αυτή είναι εγκατεστημένη.

Αντιθέτως, ζημίες που έχουν καταστεί οριστικές στην αλλοδαπή λόγω διακοπής της λειτουργίας του υποκαταστήματος, και υπό την προϋπόθεση ότι δεν υπολογίζονται δύο φορές, και για τις οποίες, επιπλέον, έχουν εξαντληθεί οι δυνατότητες να ληφθούν υπόψη στη χώρα που προέκυψε είτε από το ίδιο πρόσωπο είτε από άλλο πρόσωπο, δύνανται να μεταφερθούν στην Ελλάδα κατά το χρόνο που κατέστησαν οριστικές και, εφόσον δεν καλύπτονται από κέρδη του ίδιου έτους στην Ελλάδα, μεταφέρονται προς συμψηφισμό με μελλοντικά κέρδη σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 27](#) του Κ.Φ.Ε. (Σχετ. η απόφαση ΔΕΚ [C-446/03](#) - Marks and Spencer).

Για να καταστεί δυνατή η χρησιμοποίηση των ζημιών αλλοδαπής που προκύπτουν από μόνιμη εγκατάσταση σε χώρα ΕΕ/ΕΟΧ, οι ζημίες αυτές θα πρέπει να παρακολουθούνται διακεκριμένα ανά χώρα, όπως έχει ήδη διευκρινισθεί και με την [ΠΟΛ.1088/24.6.2016](#) εγκύκλιό μας, και σε κάθε περίπτωση κατά τέτοιο τρόπο ώστε να είναι ευχερής η διαπίστωση της προέλευσης των ζημιών κάθε φορά. Αδυναμία του φορολογούμενου να αποδείξει ευχερώς την προέλευση των ζημιών τις οποίες προτίθεται να χρησιμοποιήσει στην Ελλάδα καθιστά αδύνατη την εφαρμογή της διάταξης και τυχόν τέτοιες ζημίες που έχουν συνυπολογισθεί για τον προσδιορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος στην Ελλάδα δεν λαμβάνονται υπόψη.

Για την ορθή εφαρμογή των παραπάνω ο φορολογούμενος οφείλει να αποδείξει με κάθε πρόσφορο μέσο το γεγονός ότι οι ζημίες έχουν καταστεί οριστικές, το ύψος αυτών, το έτος που κατέστησαν οριστικές και το γεγονός ότι έχουν εξαντληθεί οι δυνατότητες λήψης υπόψη των ζημιών στη χώρα που προέκυψαν (χώρα εγκατάστασης) από το ίδιο ή άλλο πρόσωπο (π.χ. ο φορολογούμενος μπορεί να προσκομίσει σχετική βεβαίωση της αλλοδαπής φορολογικής αρχής). Εναλλακτικά, ο φορολογούμενος μπορεί να προσκομίζει έκθεση ορκωτού ελεγκτή της χώρας εγκατάστασης. Σε περίπτωση αμφισβήτησης, η αρμόδια ελεγκτική αρχή απευθύνει τεκμηριωμένο αίτημα διοικητικής συνδρομής ή συνεργασίας στην εκάστοτε χώρα ΕΕ/ΕΟΧ.

Αριθ. Πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1054541 ΕΞ 2017 Υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος για τη μεταφορά ζημιών παρελθουσών χρήσεων στο φορολογικό έτος 2015, όταν τα αποτελέσματα είναι μηδενικά.

Από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω συνάγεται ότι η εν λόγω Ε.Π.Ε. πρέπει να υποβάλει τροποποιητικές δηλώσεις τόσο για το οικονομικό έτος 2014 όσο και για το φορολογικό έτος 2014, προκειμένου για την ορθή απεικόνιση των ζημιών παρελθουσών χρήσεων στο φορολογικό έτος 2015 (1.07.2015 – 30.06.2016) (κωδικός 039 του εντύπου Ν), κατ' ανάλογη εφαρμογή των όσων έχουν γίνει δεκτά από τη Διοίκηση για χρήσεις με ζημιογόνα αποτελέσματα.