

Τραπεζα Φορολογικής Ενημέρωσης από την Epsilon Net

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ	Αθήνα, 27 Δεκεμβρίου 2016
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ	ΠΟΛ: 1200
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ	
Δ/ΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	
ΤΜΗΜΑΤΑ Β'-Α'	

ΘΕΜΑ:

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)

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της [παραγράφου 4 του άρθρου 27 του Ν.4172/2013](#) (Κ.Φ.Ε.), όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με την [παρ. 1 του άρθρου 124 του Ν. 4446/2016](#), ορίζεται ότι οι ζημίες που προκύπτουν στην αλλοδαπή από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω μόνιμης εγκατάστασης δεν δύνανται να χρησιμοποιηθούν για τον υπολογισμό των κερδών του ίδιου φορολογικού έτους ούτε να συμψηφιστούν με μελλοντικά κέρδη, με εξαίρεση τις ζημίες από επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης που προκύπτουν σε άλλη χώρα ΕΕ/ΕΟΧ, με την οποία η Ελλάδα έχει συνάψει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας, βάσει της οποίας τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν απαλλιάσσονται.

Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται, σύμφωνα με την [παρ. 2 του άρθρου 124 του Ν. 4446/2016](#), από 1.1.2014 και μετά.

2. Με τις ως άνω διατάξεις τίθεται ο γενικός κανόνας που είχε περιγραφεί και στην [ΠΟΛ. 1088/2016](#) εγκύκλιό μας περί μη συμψηφισμού των ζημιών που προκύπτουν στην αλλοδαπή με εισοδήματα που φορολογούνται στην ημεδαπή, με την εξαίρεση των ζημιών που προκύπτουν εντός ΕΕ/ΕΟΧ. Ο περιορισμός δε αυτός αφορά, σύμφωνα με όσα είχαν αναφερθεί και στην πιο πάνω εγκύκλιό μας, τόσο τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες των οποίων τα κέρδη θεωρούνται ως προερχόμενα από επιχειρηματική δραστηριότητα όσο και τα φυσικά πρόσωπα που αποκτούν κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ως προς το περιεχόμενο του όρου «ζημίες αλλοδαπής», διευκρινίζεται ότι, όπως ρητά πλέον αναφέρεται στο νόμο, οι διατάξεις της [παρ. 4 του άρθρου 27 του ΚΦΕ](#) αφορούν μόνο τις ζημίες που προέρχονται από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην αλλοδαπή. Διευκρινίζεται, ότι για το αρνητικό αποτέλεσμα από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας η οποία δε συνδέεται με μόνιμη εγκατάσταση στην αλλοδαπή εφαρμόζονται οι διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 27 του Κ.Φ.Ε.](#)

Ειδικότερα, με τις νέες διατάξεις προκειμένου να αναγνωρισθεί το δικαίωμα συμψηφισμού των ζημιών από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας στην αλλοδαπή, τίθεται ως προϋπόθεση οι ζημίες να προκύπτουν από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω μόνιμης εγκατάστασης που βρίσκεται σε άλλη χώρα της ΕΕ ή του ΕΟΧ (Ισλανδία, Λιχτενστάιν και Νορβηγία), και περαιτέρω, να μην προβλέπεται απαλλογική από τη φορολογία εισοδήματος στην Ελλάδα των εισοδημάτων που προκύπτουν στη χώρα αυτή βάσει σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας εισοδήματος μεταξύ της Ελλάδας και της χώρας αυτής (χώρα ΕΕ/ΕΟΧ στην οποία προέκυψαν οι ζημίες).

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι ζημίες από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω μόνιμης εγκατάστασης που προκύπτει σε τρίτες χώρες, εκτός ΕΕ/ΕΟΧ, δεν δύνανται να χρησιμοποιείται κατ' οποιονδήποτε τρόπο στην Ελλάδα ούτε να μεταφέρεται προς συμψηφισμό με μελλοντικά κέρδη.

Γενικά, για την ορθή εφαρμογή της παραγράφου αυτής, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

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 & 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.1088/2016 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.

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

Το περιεχόμενο αυτό προστατεύεται από τον νόμο περί πνευματικής ιδιοκτησίας.

Εκτύπωση από την Τραπεζα Φορολογικής Ενημέρωσης από την Epsilon Net.

Συνδρομητής: