

# Κελεμένης & Συνεργάτες

## Δικηγορική Εταιρεία

Τσακάλωφ 5, 106 76 Αθήνα  
 Τ: + 30 210 3612800 F: + 30 210 12820  
 E: enquiries@kelemenis.com W: www.kelemenis.com

# Tax Alert

## Φορολογική Επικαιρότητα

### 1. ΠΟΛ 1046/21.02.2011: Διανομή κερδών παρελθουσών χρήσεων μέσα στην τρέχουσα εταιρική χρήση με απόφαση του Δ.Σ.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (άρθρο 54 παρ. 1), όπως ίσχυαν πριν από τη θέση σε ισχύ του ν. 3842/2010, διενεργείτο παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10% στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές Α.Ε. είτε με τη μορφή αμοιβών και ποσοστών των μελών του Δ.Σ. και των διευθυντών, είτε επιπρόσθετων αμοιβών εργατοϋπαλληλικού προσωπικού (πέραν του μισθού), είτε μερισμάτων ή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα (ημεδαπά ή αλλοδαπά), ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας (ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές). Με την υπ' αριθμ. 1180/31.12.2008 Υπουργική Απόφαση είχε διευκρινισθεί ότι σε παρακράτηση φόρου 10% υπόκεινται και τα κέρδη ή τα αποθεματικά παρελθουσών χρήσεων, τα οποία διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται με απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης που ελήφθη μετά την 01.01.2009.

Περαιτέρω, ο ΚΦΕ (δεύτερο και τρίτο εδάφιο της περ. ζ' της παρ. 6 του άρθρου 54) προβλέπει ότι σε περίπτωση διανομής μερισμάτων από κέρδη προηγούμενων χρήσεων, η παρακράτηση φόρου ενεργείται μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της σχετικής απόφασης από την τακτική γενική συνέλευση. Επίσης, στην παρ. 6 του άρθρου 26 του ΚΦΕ ορίζεται ότι για τα εισοδήματα από κινητές αξίες που προέρχονται από αποθεματικά Α.Ε., τα οποία διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται με οποιονδήποτε τρόπο και σε οποιονδήποτε χρόνο, ανεξάρτητα αν η

διανομή τους γίνεται σε χρήμα ή σε ακίνητα, κινητά ή άλλες αξίες, χρόνος απόκτησης είναι ο χρόνος έγκρισής τους από την τακτική γενική συνέλευση.

Σύμφωνα με το νόμο περί Α.Ε. (άρθρο 34 παρ. 2 κ.ν. 2190/1920), με απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης μπορεί να ανατίθεται στο Δ.Σ. η δυνατότητα διανομής κερδών ή προαιρετικών αποθεματικών, εφόσον έχει υπάρξει σχετική εξουσιοδότηση της εν λόγω γενικής συνέλευσης. Κατά την άποψη του αρμόδιου Υπουργείου Περιφερειακής Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας, η εξουσιοδότηση αυτή θα πρέπει να αναφέρει ρητά το λογαριασμό, από τον οποίο θα γίνεται η διανομή, και το ύψος του διανεμόμενου ποσού. Η διανομή θα πρέπει να πραγματοποιείται από το Δ.Σ. μέχρι το τέλος της εταιρικής χρήσης, εντός της οποίας ελήφθη η απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης. Η εν λόγω απόφαση της γενικής συνέλευσης θα εγκρίνει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας και θα παρέχει την εν λόγω εξουσιοδότηση προς το Δ.Σ., χωρίς να απαιτείται περαιτέρω έγκριση των ως άνω οικονομικών καταστάσεων, βάσει των οποίων έγινε η διανομή των κερδών ή προαιρετικών αποθεματικών. Σε περίπτωση, ωστόσο, που με απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης εξουσιοδοτείται το Δ.Σ. να προβεί σε διανομή κερδών, το Δ.Σ. μπορεί να καθορίσει ελεύθερα το ύψος αυτής της διανομής. Το ύψος της εν λόγω διανομής θα πρέπει τότε να εγκριθεί από συμπληρωματική απόφαση νεότερης γενικής συνέλευσης της εταιρείας.

Σε συνέχεια των ανωτέρω και δεδομένου ότι μέσα

στο έτος 2010 μεγάλος αριθμός Α.Ε. διένειμαν κέρδη παρελθουσών χρήσεων με απόφαση του Δ.Σ. μετά από σχετική εξουσιοδότηση από την τακτική γενική συνέλευση (κατ' εφαρμογή της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 34 του κ.ν. 2190/1920), προκύπτει ότι στην περίπτωση που η εξουσιοδότηση ανέφερε ρητά το ύψος του διανεμομένου ποσού δεν απαιτείται περαιτέρω έγκριση της διανομής από νεότερη γενική συνέλευση. Ως εκ τούτου, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν. 2238/1994, όπως ίσχυαν πριν από την έναρξη ισχύος του ν. 3842/2010. Δηλαδή, στα διανεμηθέντα κέρδη έπρεπε να παρακρατηθεί φόρος 10% μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της σχετικής απόφασης από τη γενική συνέλευση. Ο παρακρατούμενος φόρος έπρεπε να αποδοθεί στο Δημόσιο το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου από την παρακράτηση μήνα.

Αντίθετα, στην περίπτωση που με την απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων δεν ορίσθηκε ρητά το ύψος του διανεμομένου ποσού και απαιτείται, σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, έγκριση από νεότερη τακτική γενική συνέλευση που θα λάβει χώρα εντός του έτους 2011, θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις που θα ισχύσουν για τις διανομές κερδών μέσα στο έτος 2011. Έτσι, θα έχουν εφαρμογή οι δυσμενέστερες ως προς το συντελεστή παρακράτησης φόρου διατάξεις του ΚΦΕ.

## **2. ΠΟΛ 1043/01.03.2011: Φορολογική αντιμετώπιση, από την άποψη του διακανονισμού Φ.Π.Α., της κατασκευής έργων σύνδεσης σταθμών αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε.**

Με την εν λόγω Υπουργική Απόφαση, πραγματοποιείται κοινοποίηση των διατάξεων των παραγράφων 14 και 15 του άρθρου 12 του ν. 3851/2010 «Επιτάχυνση της ανάπτυξης των Ανανεώσιμων Πηγών Ενέργειας για την αντιμετώπιση της κλιματικής αλλαγής και άλλες διατάξεις σε θέματα αρμοδιότητας του Υπουργείου Περιβάλλοντος, Ενέργειας και κλιματικής Αλλαγής», που αφορούν σε θέματα Φ.Π.Α.

Με την παρ. 14 του ανωτέρω άρθρου προστίθεται υποπερίπτωση δδ' στην περίπτωση α' της παρ. 3 του άρθρου 33 του Κώδικα Φ.Π.Α., με την οποία ορίζεται ότι τα έργα σύνδεσης σταθμών αυτοπαραγωγής (που παραδίδονται κατά τη διάρκεια πενταετούς διακανονισμού) ή ανεξάρτητης παραγωγής (για σύνδεση μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε. [δίκτυα διανομής και μεταφοράς]) θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν για το διακανονισμό του ΦΠΑ,

ότι χρησιμοποιούνται αποκλειστικά σε φορολογητέα δραστηριότητα.

Επίσης, με την παρ. 15 του εν λόγω άρθρου 12 προστίθεται εδάφιο στο τέλος της περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 33 του Κώδικα Φ.Π.Α., με το οποίο οι δαπάνες που καταβάλλει η επιχείρηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ν. 2773/1999, για την κατασκευή μη ιδιόκτητου δικτύου σύνδεσης του σταθμού αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε. (δίκτυα διανομής και μεταφοράς), θεωρούνται ως αγαθά επένδυσης της επιχείρησης.

Σύμφωνα με το υπ' αριθμ. 170/18.01.2011 έγγραφο της Διεύθυνσης Δικτύου της Δ.Ε.Η. Α.Ε., η κατασκευή μη ιδιόκτητου δικτύου σύνδεσης του σταθμού αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής περιλαμβάνει τα ακόλουθα:

- (α) Δίκτυο διανομής Ηλεκτρικής Ενέργειας Μέσης ή Χαμηλής Τάσης, εναέριο (αποτελούμενο από στύλους ξύλινους ή τιμεντένιους, αγωγούς, εξαρτήματα στήριξης των αγωγών στους στύλους- βραχίονες, μονωτήρες, κλπ), ή υπόγειο (υπόγειο καλώδιο εγκατεστημένο κάτω από την επιφάνεια του εδάφους).
- (β) Υποσταθμό Διανομής αποτελούμενο από μετασχηματιστή Μέσης προς Χαμηλή Τάση, τοποθετημένο σε ένα ή δύο στύλους (δίστυλο). Ανάλογα με την τοπολογία του υφιστάμενου δικτύου Διανομής της ΔΕΗ Α.Ε., καθώς και την ισχύ και τη θέση του σταθμού ΑΠΕ ενδέχεται να μην απαιτείται κατασκευή Υποσταθμού Διανομής.
- (γ) Μέσα προστασίας και ζεύξης του δικτύου (ασφάλειες Χαμηλής Τάσης, ενδεχομένως ασφάλειες και αποζεύκτες Μέσης Τάσης).

Σύμφωνα με τις ανωτέρω προσθήκες στις διατάξεις του άρθρου 33 του Κώδικα Φ.Π.Α., όταν μεταβιβάζονται κατά κυριότητα τα έργα σύνδεσης από την επιχείρηση παραγωγής στη Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή το Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε., θεωρείται ότι χρησιμοποιούνται σε φορολογητέες δραστηριότητες και δεν απαιτείται διακανονισμός του φόρου, δεδομένου ότι θεωρούνται επενδυτικά αγαθά της επιχείρησης. Ο νόμος ισχύει από τη δημοσίευσή του και συνεπώς για τις μεταβιβάσεις των έργων σύνδεσης που γίνονται από 04.06.2010 δεν απαιτείται διακανονισμός του φόρου εισροών για τα μεταβιβαζόμενα επενδυτικά αγαθά.

### 3. ΠΟΛ 1035/21.02.2011: Περαιώση εκκρεμών υποθέσεων

Σε συνέχεια προηγούμενων εγκυκλίων και οδηγιών, το Υπουργείο Οικονομικών με την εν λόγω Υπουργική Απόφαση διευκρινίζει τα ακόλουθα:

**3.1** Εφόσον σε Εκκαθαριστικό Σημείωμα που έχει γίνει αποδεκτό περιλαμβάνονται χρήσεις ήδη ελεγχθείσες ή περαιωθείσες με οποιονδήποτε τρόπο (όπως π.χ. με τακτικό έλεγχο κατά τους ν. 3259/2004 και ν. 3697/2008 ή με το ν. 3296/2004 περί αυτοελέγχου) και υπό την προϋπόθεση ότι πληρούνται όλοι οι κατά περίπτωση όροι και προϋποθέσεις περαίωσης κλπ., το ποσό που έχει προκύψει για τις ελεγχθείσες ή περαιωθείσες χρήσεις με βάση το παραπάνω Εκκαθαριστικό Σημείωμα συμψηφίζεται ή, εφόσον δεν είναι δυνατός ο συμψηφισμός, επιστρέφεται κατόπιν έκδοσης σχετικού ΑΦΕΚ (ύστερα από αίτηση του ενδιαφερόμενου επιτηδευματία στην αρμόδια κατά το χρόνο έκδοσης του Σημειώματος Δ.Ο.Υ).

**3.2** Για τα επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία που για οποιονδήποτε λόγο δεν ήταν διαθέσιμα κατά την 13.10.2010 στη Γ.Γ.Π.Σ. και δεν λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων από τη Γ.Γ.Π.Σ., αλλά υφίσταντο ήδη στις αρμόδιες Δ.Ο.Υ. και τα Ελεγκτικά Κέντρα κατά την ίδια ημερομηνία, δεν θα εκδίδονται αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. (στο πλαίσιο της διαδικασίας έκδοσης του προβλεπόμενου σχετικού Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος). Το ίδιο θα ισχύσει και στην περίπτωση μη αποδοχής του εν λόγω Σημειώματος, για λόγους ίσης μεταχείρισης με τις περιπτώσεις επιβαρυντικών στοιχείων που ήταν διαθέσιμα στη Γ.Γ.Π.Σ. κατά την ως άνω ημερομηνία και λήφθηκαν υπόψη κατά την έκδοση των Εκκαθαριστικών Σημειωμάτων.

Σε όλες τις λοιπές περιπτώσεις επιβαρυντικών εν γένει συμπληρωματικών στοιχείων κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 9 του ν. 3888/2010, τα οποία περιέχονται στις Δ.Ο.Υ. μετά την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, θα εκδίδονται σε κάθε περίπτωση οι σχετικές αποφάσεις επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. πριν από την έκδοση του οικείου Συμπληρωματικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος. Τα ίδια ισχύουν και για επιβαρυντικά συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν στις Δ.Ο.Υ. από 13.10.2010 μέχρι την αποδοχή του αρχικού Εκκαθαριστικού Σημειώματος, προκειμένου για Εκκαθαριστικά Σημειώματα που εκδόθηκαν από τη Γ.Γ.Π.Σ.

**3.3** Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 7 του ν. 3888/2010, για όλα εν γένει τα λοιπά φορολογικά αντικείμενα (πλην δηλαδή της φορολογίας εισοδήματος) συμπεριλαμβανομένου και του Φ.Π.Α., εφόσον διαπιστώνεται η μη υποβολή των σχετικών δηλώσεων ή εφόσον κατά το χρόνο αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος υπάρχουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. επιβαρυντικά στοιχεία, τότε, ανεξαρτήτως της επελεύσεως περαίωσης, για τα συγκεκριμένα αντικείμενα και τις συγκεκριμένες δηλώσεις διενεργείται έλεγχος, ακολουθούμενων όλων εν γένει των προβλεπόμενων ελεγκτικών διαδικασιών. Ειδικά σε ό,τι αφορά στο Φ.Π.Α., εφόσον για περαιωθείσες χρήσεις δεν έχουν υποβληθεί μία ή περισσότερες περιοδικές δηλώσεις, τα ανωτέρω εφαρμόζονται για τις κατά περίπτωση φορολογικές περιόδους που αφορούν στις μη υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις και, εφόσον συντρέχει περίπτωση, εκδίδονται συμπληρωματικές πράξεις. Τα ανωτέρω ισχύουν και στις περιπτώσεις που κατά το χρόνο αποδοχής του Εκκαθαριστικού Σημειώματος υπάρχουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. επιβαρυντικά εν γένει στοιχεία για ανακρίβεια των δηλώσεων Φ.Π.Α..

**Θανάσης Κυριακόπουλος**  
Εταίρος (*Partner*)

**Ελένη Πίτσα**  
Συνεργάτης (*Associate*)