

ΥΠΟΜΝΗΜΑ
ΣΧΕΤΙΚΟ ΜΕ ΘΕΜΑΤΑ ΕΠΙΣΤΡΕΠΤΕΑΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗΣ

Έχουμε φθάσει πάλι σε περίοδο φορολογικών δηλώσεων και ενώ αρχικά θα έπρεπε να έχει οριστικοποιηθεί το μη επιστρεπτέο ποσό της επιστρεπτέας προκαταβολής έως την 31/12/2021, μέχρι σήμερα αυτό δεν έχει γίνει.

Και ενώ στο προηγούμενο φορολογικό έτος (2020) η αυτόματη ενημέρωση των κωδικών 781 & 782 του εντύπου Ε1 με το ποσό της ληφθείσας επιστρεπτέας προκαταβολής από τις ατομικές επιχειρήσεις, παρέπεμπε στην ενιαία αντιμετώπιση φορολογικά του μη επιστρεπτέου ποσού της έκτακτης ενίσχυσης αυτής και για όλα τα νομικά πρόσωπα (ως αφορολόγητο - όπως άλλωστε αναφερόταν σε όλες τις εκδοθείσες ΓΔΟΥ), από το τέλος του 2021 άρχισε μία αρθρογραφία πάνω στα ζητήματα αυτά και άλλα σχετικά (ΦΠΑ) με διφορούμενες απόψεις, ερμηνεύοντας κατά το δοκούν διατάξεις του άρθρου 47 του Ν.4172/2013, του ΦΠΑ κλπ, με την ΑΑΔΕ μάλιστα να ακολουθεί εκ των υστέρων με επίσης ασαφείς οδηγίες.

Και ενώ για το φορολογικό έτος 2021 δεν θα έπρεπε να μας απασχολούσε το όλο ζήτημα, από την στιγμή που δεν οριστικοποιήθηκε / αναγνωρίστηκε από την φορολογική αρχή έως την 31/12/2021 το μη επιστρεπτέο ποσό αυτής (άλλωστε δεν υφίσταται ουσιαστικά φορολογικό ζήτημα λόγω του καταρχήν αφορολόγητου αυτού του ποσού), άρχισε μια νέα φιλολογία περί του δεδουλευμένου, ώστε να συμπεριληφθεί το ποσό αυτό στα αποτελέσματα του φορολογικού έτους 2021

Σε όλη αυτή την κατάσταση είναι στην μέση οι λογιστές – φοροτεχνικοί, που εν μέσω φορολογικών δηλώσεων δεν έχουν έγκαιρα σαφείς και τεκμηριωμένες οδηγίες, με αποτέλεσμα να μην μπορούν να κλείσουν ισολογισμούς και να υποβάλλουν φορολογικές δηλώσεις. Ας δούμε πιο συγκεκριμένα τα θέματα αυτά και πως πρέπει να επιλυθούν άμεσα από την φορολογική αρχή.

ΘΕΜΑ 1^ο : Πότε δηλώνεται ως ΕΣΟΔΟ η επιστρεπτέα προκαταβολή.

Η επιστρεπτέα προκαταβολή θεωρείται ως κρατική επιχορήγηση (ΣΛΟΤ 957 ΕΞ 04.08.2020 & Λογιστική Οδηγία ΕΛΤΕ) και μάλιστα της παραγράφου 1 του άρθρου 23 του Ν.4308/2014 και όχι της παραγράφου 2 (επιχορηγήσεις δαπανών).

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 23 του Ν.4308/2014, ... 1. Κρατικές επιχορηγήσεις περιουσιακών στοιχείων. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται με τα ποσά που εισπράττονται ή εγκρίνονται οριστικά.

Σύμφωνα με την Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής ΕΛΤΕ, « 23.1.2 Οι κρατικές επιχορηγήσεις, είτε αφορούν απόκτηση περιουσιακών στοιχείων είτε επιχορήγηση εξόδων, αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους, και με την προϋπόθεση ότι είναι σφόδρα πιθανό ότι θα εισπραχθούν. Συνήθως, η έγκριση των επιχορηγήσεων θεωρείται οριστική, όταν η οντότητα έχει τεκμηριωμένα συμμορφωθεί με τους όρους που διέπουν τη χορήγησή τους. Οι επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται με τα ποσά που εισπράττονται ή εγκρίνονται, αναλόγως.»

Σύμφωνα με τις Οδηγίες ΑΑΔΕ Εντύπου Ε3 Ερώτηση 11, Α. Το ποσό της ενίσχυσης με την μορφή της επιστρεπτέας προκαταβολής το οποίο δεν επιστρέφεται από τις επιχειρήσεις αναγράφεται στους κωδικούς του πίνακα Ζ1 «Σύνολο εσόδων» του Εντύπου Ε3 στο φορολογικό έτος κατά το οποίο το εν λόγω ποσό θα καταστεί δεδουλευμένο και θα αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξης του (σχετ. ΠΟΛ.1223/2015), ήτοι θα οριστικοποιηθεί η ωφέλεια λόγω μη επιστροφής του.

Με βάση τις ρητές διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4308/2014 όμως, προκύπτουν σαφέστατα ότι :

- Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται (δηλαδή καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία) αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν . Οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται (ως έσοδα εκ των υστέρων) με τα ποσά που εισπράττονται ή εγκρίνονται οριστικά.
- Στην προκειμένη περίπτωση δε, καταρχήν η επιστρεπτέα προκαταβολή, έχει εισπραχθεί ως «δάνειο - υποχρέωση» και όχι ως «επιδότηση». Δεν υπάρχει κανενός είδους έγκριση για τη μη επιστροφή μέρους της ενίσχυσης ως επιστρεπτέας προκαταβολής. Η έγκριση αυτή επέρχεται με τον οριστικό καταλογισμό από το κράτος του ποσού υποχρέωσης της «επιστρεπτέας προκαταβολής» που θα επιστραφεί. Κατά συνέπεια, το μη επιστρεπτέο ποσό της επιστρεπτέας προκαταβολής θα πρέπει να αναγνωριστεί ως έσοδο (γίνεται δεδουλευμένο), την ημερομηνία που η κρατική αρχή με πράξη θα το εγκρίνει και το οριστικοποιήσει ως τέτοιο, δηλαδή εντός του 2022 όπως αναμένεται.

Επιπλέον, με τις ΓΔΟΥ 1048-1054/15.11.2021, αποφασίσθηκαν τα εξής :

- Για όλες τις δοθείσες επιστρεπτέες προκαταβολές επανακαθορίστηκαν νέες προϋποθέσεις ως προς το μη επιστρεπτέο ποσό, όπως και περίοδο χάριτος με έκπτωση και κατάθεση δικαιολογητικών έως την 31/12/2021.
- Ορίστηκε ότι, το ποσό της επιστροφής μετά την καταβολή του εμφανίζεται ως έσοδο στον κρατικό προϋπολογισμό στους Αναλυτικούς Λογαριασμούς Εσόδων (ΑΛΕ) 1590305001 «Επιστροφές μεταβιβάσεων με τη μορφή της επιστρεπτέας προκαταβολής από ατομικές επιχειρήσεις» και 1590305002 «Επιστροφές μεταβιβάσεων με τη μορφή της επιστρεπτέας προκαταβολής από ιδιωτικές επιχειρήσεις με νομική μορφή».

Με βάση δε νεότερες ΓΔΟΥ του έτους 2022, επανακαθορίστηκε η περίοδος χάριτος αρχικά έως την 31/3/2022 και στην συνέχεια έως την 31/5/2022. Όμως και μέχρι σήμερα, ενώ έχει παρέλθει η ημερομηνία (31/12/2021) κατάθεσης των συμπληρωματικών δικαιολογητικών και της υποχρέωσης οριστικοποίησης / ανάρτησης από την ΑΑΔΕ μέσω ταξίς του μη επιστρεπτέου ποσού, «ζητείται» από τις επιχειρήσεις να συμπεριλάβουν αυτό το ποσό στα αποτελέσματα του φορολογικού έτους 2021.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΙΚΑ ΤΩΝ ΠΑΡΑΠΑΝΩ. Επειδή όμως και με βάση τα προεκτεθέντα, προκύπτει γενικότερα μια ασάφεια τόσο ως προς τις διάφορες ερμηνείες (Λογιστική Οδηγία ΕΛΤΕ – Οδηγίες ΑΑΔΕ) όσο και ως προς την αρχή του δεδουλευμένου, **θα πρέπει η φορολογική αρχή και εν όψει των δηλώσεων του ΦΕ 2021, να ξεκαθαρίσει ρητά και τεκμηριωμένα σε ποιο φορολογικό έτος θα περιληφθεί ως έσοδο το μη επιστρεπτέο ποσό της επιστρεπτέας προκαταβολής. Δεν είναι επιχορήγηση συνδεδεμένη με δαπάνες (παρ.2 αρθρ.23 ν.4308/2014), αλλά έκτακτη επιχορήγηση λόγω εκτάκτων δυσμενών συνθηκών που τελεί υπό την αίρεση της αναγνώρισης / οριστικοποίησης της από την κρατική αρχή. Και δεν μπορεί οι επιχειρήσεις να δηλώνουν ως έσοδο ΦΕ 2021 ποσό το οποίο η κρατική αρχή δεν έχει αναγνωρίσει ως τέτοιο το 2021, ως όφειλε.**

ΘΕΜΑ 2^ο : Πως ΦΟΡΟΛΟΓΕΙΤΑΙ η επιστρεπτέα προκαταβολή.

Σε όλες τις εκδοθείσες (1-7) ΓΔΟΥ της επιστρεπτέας προκαταβολής αναφέρονται πανομοιότυπα τα εξής,

Άρθρο 1 Σκοπός.

1. Με την παρούσα απόφαση θεσπίζεται καθεστώς ενίσχυσης με τη μορφή της επιστρεπτέας προκαταβολής για επιχειρήσεις, ανεξαρτήτως κλάδου, που επλήγησαν οικονομικά λόγω της εμφάνισης και διάδοσης της νόσου του κορωνοϊού COVID-19 (COVID-19)

3. Η ενίσχυση με τη μορφή της επιστρεπτέας προκαταβολής είναι ακατάσχετη, αφορολόγητη και δεν συμψηφίζεται με οποιαδήποτε οφειλή.

Άρθρο 3 Δικαιούχοι.

1. Δικαιούχοι-λήπτες της ενίσχυσης είναι:

β) Οι ιδιωτικές επιχειρήσεις κάθε νομικής μορφής, συμπεριλαμβανομένων των ατομικών,

Η επιστρεπτέα προκαταβολή κατά συνέπεια αναφέρεται γενικά σε επιχειρήσεις ανεξαρτήτως τύπου, νομικής μορφής και κατηγορίας βιβλίων. Όπως φυσικά δεν υπάρχει στις εν λόγω ΓΔΟΥ και καμία διαφορετική διάκριση ως προς την φορολογική της αντιμετώπιση, είναι ενιαία, τόσο ως προς της είσπραξη όσο και ως προς την φορολογική της αντιμετώπιση.

Όμως με την Ε.2122/2021

40,

, _____ (_____)

Ε.2122/2021 :

κδ) Στον κωδικό 481 καταχωρείται το ποσό της ενίσχυσης το οποίο δεν επιστρέφεται στο Ελληνικό Δημόσιο από τις επιχειρήσεις που έχουν υπαχθεί στο καθεστώς ενίσχυσης με τη μορφή επιστρεπτέας προκαταβολής, λόγω της εμφάνισης και διάδοσης του κορωνοϊού COVID-19. Το ως άνω ποσό της ενίσχυσης είναι αφορολόγητο. Επισημαίνεται ότι κατά τον χρόνο διανομής ή κεφαλαιοποίησής του υπάγεται σε φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013.

9. Στον κωδικό 382 καταχωρείται το ποσό των διανεμηθέντων κερδών του τρέχοντος φορολογικού έτους, που αντιστοιχεί σε εισοδήματα εκτός του άρθρου 712 του ν.4172/2013, για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος και περαιτέρω, στον κωδικό 383 το ίδιο ποσό ανάγεται σε μικτό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

Στην περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης θα πρέπει στο έντυπο Ν και συγκεκριμένα στον κωδικό 382 να αναγραφεί το καθαρό ποσό του μη επιστρεπτέου ποσού που θα διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί. Στη συνέχεια και με αναγωγή (Χ100/78) θα υπολογισθεί το μικτό ποσό που θα υπαχθεί σε φορολόγηση.

Έντυπου Ν Ερώτημα 40 (απλογραφικά βιβλία)

_____ :

Α Όπως αναφέρεται στην Ε.2122/2021 εγκύκλιο, η κατανομή κερδών γίνεται με βάση τα κέρδη που προκύπτουν από τα βιβλία της εταιρείας (κωδικούς 016 και 100) αφαιρουμένου του φόρου εισοδήματος που αναλογεί (κωδικός 004) κατά το ποσοστό συμμετοχής των μελών στην υπόψη εταιρεία.

Τα αφορολόγητα ποσά που εισπράττει το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα, όπως για παράδειγμα η αποζημίωση ειδικού σκοπού, αφαιρούνται από τα φορολογητέα κέρδη με την καταχώρηση τους στον αντίστοιχο κωδικό, (π.χ. κωδικός 482) χωρίς αυτά να λαμβάνονται υπόψη στην κατανομή των κερδών στα μέλη, καθόσον η απαλλαγή περιορίζεται στα νομικά πρόσωπα/ νομικές οντότητες και όχι στα μέλη αυτών.

Επίσης, όπως προκύπτει από τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 47 του ν.4172/2013 για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 21 έως και 28 του Κεφαλαίου Γ' του Μέρους Δεύτερου, ως εκ τούτου δεν εφαρμόζεται το δεύτερο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 47 του ΚΦΕ για τα αφορολόγητα ποσά που εισπράττουν.

Με βάση τα παραπάνω επισημαίνουμε τα εξής.

A. Σχετικά με την εφαρμογή του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 47 του ΚΦΕ για τα αφορολόγητα ποσά που εισπράττουν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία.

Όπως προκύπτει όμως ρητά, με βάση τις φορολογικές διατάξεις του άρθρου 47 παρ.2 και του δεύτερου εδαφίου της παρ.1 του Ν.4172/2013, το μη επιστρεπτέο ποσό της επιστρεπτέας προκαταβολής αποτελεί αφορολόγητο έσοδο-κέρδος ανεξαρτήτως κατηγορίας βιβλίων και πάντα θα πρέπει να έχει την ίδια φορολογική αντιμετώπιση ως προς την διανομή ή κεφαλαιοποίηση του.

Τα ερμηνευόμενα (κατά την Ε.2122/2021) σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 47 του Ν.4172/2013 είναι σε εντελώς λανθασμένη κατά την άποψη μας βάση, καθότι όπως και στα διπλογραφικά έτση και στα απλογραφικά βιβλία, τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζονται ακριβώς με τα ίδια άρθρα του νόμου (21 έως και 28), η δε παράγραφος 4 για τα απλογραφικά βιβλία προστέθηκε με την παράγραφο 2γ του άρθρου 23 του ν. 4223/2013 με σκοπό (αιτιολογική έκθεση), ότι σε περίπτωση διανομής κερδών από τους εν λόγω υπόχρεους δεν εφαρμόζεται η περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/ 2013 (παρακράτηση φόρου μερισμάτων).

Όπως επίσης προστέθηκε αρχικά (τροποποιήθηκε αργότερα – 2016 – στην σημερινή του μορφή) και το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 47, με την περίπτωση Α της παραγράφου 2 του άρθρου 23 του ν. 4223/2013, ώστε (αιτιολογική έκθεση), τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη, τα οποία δεν έχουν υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων να περιλαμβάνονται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ουδεμία νύξη στην αιτιολογική έκθεση περί μη εφαρμογής του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 47 στα απλογραφικά βιβλία, η διάταξη ήταν και είναι καθολικής εφαρμογής για τα νομικά πρόσωπα ανεξαρτήτως κατηγορίας βιβλίων.

Η δε παράγραφος 4 του άρθρου 47, προστέθηκε αποκλειστικά και μόνον για να μην υφίσταται η υποχρέωση της παρακράτησης του φόρου μερισμάτων (άρθρο 64 παρ. 1.α) στις προσωπικές εταιρείες, καθότι η συντριπτική πλειοψηφία των προσωπικών εταιρειών τηρεί απλογραφικά βιβλία και τα κέρδη των εταιρειών αυτών θεωρούνται διανεμηθέντα την φορολογική περίοδο που αφορούν (όπως και στις ατομικές επιχειρήσεις ανεξαρτήτως βιβλίων) και δεν διανέμονται σε επόμενη φορολογική περίοδο (όπως στην περίπτωση των κεφαλαιουχικών εταιρειών που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, αλλά και μια πολύ μικρή μειοψηφία προσωπικών εταιρειών που τηρούν επίσης διπλογραφικά βιβλία).

Β. Σχετικά με την τελική φορολογική επιβάρυνση για τα αφορολόγητα ποσά των επιστρεπτών προκαταβολών, που εισπράττουν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες ανάλογα με την κατηγορία των τηρούμενων βιβλίων και σε συσχέτισμό με την φορολογική αντιμετώπιση των ατομικών επιχειρήσεων ανεξαρτήτως κατηγορίας τηρούμενων βιβλίων.

Ατομικές Επιχειρήσεις. Πλήρως αφορολόγητα (κωδικοί 781, 782 Εντύπου Ε1), ανεξαρτήτως κατηγορίας βιβλίων.

Προσωπικές εταιρείες με απλογραφικά βιβλία. Πλήρως αφορολόγητα, είτε διανέμονται είτε κεφαλαιοποιούνται (με βάση την ως άνω σχετική οδηγία ΑΑΔΕ). Βέβαια στην εκδοθείσα οδηγία της ΑΑΔΕ το ένα εδάφιο αναιρεί το άλλο. Διότι ως γνωστόν και όπως η οδηγία αναφέρει, κατανέμονται στα μέλη των προσωπικών εταιρειών τα λογιστικά κέρδη (στα οποία περιλαμβάνεται και το μη επιστρεπτέο ποσό της επιστρεπτέας προκαταβολής) αφαιρούμενου του αναλογούντος φόρου εισοδήματος, οπότε τα αναφερόμενα στην οδηγία ότι τα αφορολόγητα ποσά δεν περιλαμβάνονται στην κατανομή των κερδών και η απαλλαγή περιορίζεται μόνο στο νομικό πρόσωπο και όχι στα μέλη αυτού, δεν μπορεί να ισχύουν. Με δεδομένο δε ότι για τα νομικά πρόσωπα αυτά, τα κέρδη (λογιστικά μετά τις διαφορές λογιστικής / φορολογικής βάσης – κωδικός 016 εντύπου Ν) του φορολογικού έτους θεωρούνται και διανεμηθέντα στο ίδιο έτος, είναι σαφέστατο ότι το μη επιστρεπτέο ποσό της επιστρεπτέας προκαταβολής και διανέμεται στα μέλη των νομικών προσώπων αυτών και είναι πλήρως αφορολόγητο (και στο νομικό και στα φυσικά πρόσωπα μέλη του).

Κεφαλαιουχικές εταιρείες και Προσωπικές εταιρείες με διπλογραφικά βιβλία. Πλήρως φορολογημένα και μάλιστα υπερ-φορολογημένα, σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης (κατά την Ε. 2122/2021 και τις τωρινές οδηγίες ΑΑΔΕ). Και αυτό γιατί υπάρχει αναγωγή του αφορολόγητου ποσού σε μικτό (100/78), με αποτέλεσμα ο φόρος εισοδήματος να είναι τελικά 28,205 % (αντί 22 %). Υπολογιζόμενου δε και του αναλογούντος φόρου μερισμάτων, η τελική φορολογική επιβάρυνση του διανεμηθέντος «αφορολόγητου» ανέρχεται σε 31,795 %.

Το τελικό αποτέλεσμα. Για την συντριπτική πλειοψηφία των επιχειρήσεων, εκ του συνόλου αυτών που έλαβαν επιστρεπτέα προκαταβολή, το μη επιστρεπτέο ποσό της επιστρεπτέας προκαταβολής είναι παντελώς αφορολόγητο και κατά την διανομή ή κεφαλαιοποίηση του (ατομικές επιχειρήσεις, προσωπικές εταιρείες με απλογραφικά βιβλία), ενώ για την υπολειπόμενη μικρή μειοψηφία επιχειρήσεων (κεφαλαιουχικές εταιρείες, προσωπικές εταιρείες με διπλογραφικά βιβλία), το μη επιστρεπτέο ποσό κατά την διανομή ή κεφαλαιοποίηση του, όχι μόνο δεν είναι αφορολόγητο αλλά και υπερ-φορολογείται.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΙΚΑ ΤΩΝ ΠΑΡΑΠΑΝΩ. Επειδή όμως και με βάση τα προεκτεθέντα, προκύπτουν διφορούμενες ερμηνείες (Ε. 2122/2021 και τωρινές οδηγίες ΑΑΔΕ) των επιμέρους παραγράφων του άρθρου 47 του Ν.4172/2013 και μάλιστα σε προφανή αντίθεση με τις αιτιολογικές εκθέσεις του νόμου, **θα πρέπει η φορολογική αρχή και εν όψει των δηλώσεων του φορολογικού έτους 2021, να ξεκαθαρίσει ρητά και τεκμηριωμένα, εάν τελικά ισχύει αυτή η άδικη φορολογική μεταχείριση εις βάρος μιας μικρής μειοψηφίας επιχειρήσεων εκ του συνόλου των επιχειρήσεων που έλαβαν επιστρεπτέα προκαταβολή. Δεν είναι δυνατόν, να δίνεται έκτακτη επιδότηση λόγω έκτακτων δυσμενών συνθηκών, αφορολόγητη, σε επιχειρήσεις ανεξαρτήτως νομικής μορφής και κατηγορίας βιβλίων και τελικά να υπάρχει υποκρυπτόμενη διαφορετική φορολογική αντιμετώπιση αυτής από το ίδιο το κράτος.**

ΘΕΜΑ 3^ο : Επιστρεπτέα προκαταβολή και Δήλωση ΦΠΑ / PRO-RATA.

Με τις ήδη εκδοθείσες οδηγίες και εγκυκλίους ως άνω, το μη επιστρεπτέο ποσό της επιστρεπτέας προκαταβολής είναι παντελώς αφορολόγητο μέχρι φυσικού προσώπου για την συντριπτική πλειοψηφία των επιχειρήσεων της χώρας (ατομικές επιχειρήσεις, προσωπικές εταιρείες με απλογραφικά βιβλία). Μάλιστα για τα νομικά πρόσωπα που ισχύει το παραπάνω, δεν υπάρχει καμία σχετική αναφορά στις εκδοθείσες ΓΔΟΥ περί μη εφαρμογής σε περίπτωση διανομής η κεφαλαιοποίησής του των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013. Άρα η όποια γενικότερη ή ειδικότερη φορολογική αντιμετώπιση του σχετικού ποσού, θα πρέπει να είναι ίδια για όλες τις επιχειρήσεις ανεξαρτήτως νομικής μορφής ή κατηγορίας βιβλίων, όπως αναδείξαμε και στα δύο ως άνω θέματα.

Όμως σχετικά και με άλλες 23 έκτακτες επιδοτήσεις που δόθηκαν λόγω COVID και φυσικών καταστροφών την περίοδο 2020-2021, ακολουθείται και στο ΦΠΑ μια διαφορετική αντιμετώπιση (κωδικός 312), επειδή στις εκδοθείσες αποφάσεις για αυτές, γίνεται αναφορά στο ότι τα εν λόγω ποσά είναι αφορολόγητα και σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους δεν υπόκεινται σε φορολογία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013.

Σε όποιες λοιπόν περιπτώσεις τέτοιων επιδοτήσεων γίνεται αναφορά περί μη εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013, το ποσό των επιδοτήσεων αυτών δεν περιλαμβάνεται στον κωδικό 312 της δήλωσης ΦΠΑ, ενώ στις άλλες που δεν αναφέρεται αλλά ουσιαστικά ισχύει (όπως ως άνω για την επιστρεπτέα προκαταβολή) περιλαμβάνεται στον κωδικό 312 της δήλωσης ΦΠΑ (Ε.2185/18-11-2020 ΑΑΔΕ).

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΙΚΑ ΤΩΝ ΠΑΡΑΠΑΝΩ. Δημιουργείται και στον ΦΠΑ, μια επιπλέον φορολογική επιβάρυνση μόνο για τις υπόχρεες σε PRO-RATA επιχειρήσεις, όχι λόγω μιας συνήθους επιχορήγησης όπως πάγια προβλέπεται, αλλά λόγω μιας έκτακτης επιχορήγησης εξ αιτίας έκτακτων συνθηκών και κινδύνων και μάλιστα με διακρίσεις τύπων και όχι ουσίας, όπως διατυπώσαμε και μάλιστα, μέσω διφορούμενων εγκυκλίων της ΑΑΔΕ, πράγμα το οποίο δεν θα έπρεπε να συμβαίνει.

ΓΕΝΙΚΗ ΣΥΝΟΨΗ

Εν όψει των δηλώσεων του φορολογικού έτους 2021, μετά και την παραπάνω αναλυτική συγκριτική παρουσίαση των δεδομένων και προκειμένου να μπορεί να κυλίσει, υπό τις παρούσες δύσκολες συνθήκες, τουλάχιστον ομαλά σε ένα βαθμό η όλη διαδικασία του κλεισίματος των ισολογισμών των επιχειρήσεων και της υποβολής των φορολογικών δηλώσεων, θα πρέπει άμεσα από την φορολογική αρχή να λυθούν τα θέματα που προαναφέραμε.

Και η λύση στο πλαίσιο της ενιαίας φορολογικής αντιμετώπισης των ζητημάτων αυτών, όπως και στις εκδοθείσες ΓΔΟΥ άλλωστε προβλέπεται, είναι ότι, το μη επιστρεπτέο ποσό της επιστρεπτέας προκαταβολής:

- Θα αναγνωρισθεί ως έσοδο το φορολογικό έτος 2022, τότε δηλαδή που θα γίνει και η οριστική αναγνώριση του από την ΑΑΔΕ ως τέτοιου.
- Σε περίπτωση διανομής η κεφαλαιοποίησής του δεν θα υπόκειται σε φορολογία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013.
- Δεν θα περιλαμβάνεται στον κωδικό 312 της δήλωσης ΦΠΑ.

Κέρκυρα 5 Μαΐου 2022

Γιώργος Ν. Νίνος

**Οικονομολόγος – Μέλος ΟΕΕ
Λογιστής - Φοροτεχνικός
Πρόεδρος 16^{ου} ΠΤ ΟΕΕ Ιονίων Νήσων**