



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**  
**ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ**  
**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ**  
**ΤΜΗΜΑ: Β΄**

Αθήνα, 3 Ιουλίου 2015

**Ταχ. Δ/ση** : Καρ. Σερβίας 10  
**Ταχ. Κώδικας:** 101 84 ΑΘΗΝΑ  
**Πληροφορίες:** Φ. Φανάρα  
**Τηλέφωνο** : 210 - 3375311  
**ΦΑΞ** : 210 - 3375001

**ΠΟΛ. 1145**

ΠΡΟΣ.: Ως Π.Δ.

**ΘΕΜΑ: Διευκρινίσεις σχετικά με την εξαίρεση των αφορολόγητων αποθεματικών που προέρχονται από την υπεραξία από την πώληση ακινήτου επιχείρησης σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης για το οποίο στη συνέχεια συνάφθηκε σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης (sale and lease back) από την αυτοτελή φορολόγηση των παρ. 12 και 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013.**

Με αφορμή προφορικά και γραπτά ερωτήματα που έχουν τεθεί στην υπηρεσία μας αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με βάση τις διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με την περ. β' της παρ. 22 της υποπαρ. Δ1 της παρ. Δ του άρθρου πρώτου του Κεφαλαίου Α' του ν. 4254/2014, δεν εμπίπτουν στην αυτοτελή φορολόγηση της παρ. 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 τα αφορολόγητα αποθεματικά της περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται τα αφορολόγητα αποθεματικά που προέρχονται από την υπεραξία που προκύπτει από την πώληση ακινήτου επιχείρησης σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης, για το οποίο στη συνέχεια είχε συναφθεί σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης μεταξύ της εταιρείας χρηματοδοτικής μίσθωσης και της πωλήτριας επιχείρησης.

Κατά συνέπεια, οι λογαριασμοί των υπόψη αποθεματικών μπορούν να εξακολουθούν να τηρούνται στους ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις με 31.12.2014 και μετά, όπως ακριβώς συμβαίνει και με τα αποθεματικά των επενδυτικών ή αναπτυξιακών νόμων, καθώς και αυτά των ειδικών διατάξεων νόμων.

Η πιο πάνω ρύθμιση περί συνέχισης της τήρησης των πιο πάνω αφορολόγητων αποθεματικών ισχύει, σύμφωνα με την παρ. 23 της υποπαρ. Δ1 της παρ. Δ του άρθρου πρώτου του Κεφαλαίου Α' του ν. 4254/2014, από την 1.1.2014, εκτός αν ορίζεται σε αυτές διαφορετικά. Κατά συνέπεια, μέχρι τις 31.12.2013 οι επιχειρήσεις δεν όφειλαν να προβούν σε καμία ενέργεια περί αυτοτελούς φορολόγησης των αποθεματικών αυτών. Ωστόσο, μέχρι τη δημοσίευση του ν. 4254/2014 πολλές επιχειρήσεις είχαν ήδη προβεί σε κεφαλαιοποίηση ή διανομή των αποθεματικών της περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994. Για τον σκοπό αυτό, η Διοίκηση με την ΠΟΛ. 1143/15.5.2014 εγκύκλιο διευκρίνισε ότι οι νέες διατάξεις του ν. 4254/2014 εφαρμόζονται από τότε που ίσχυσαν οι διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 και κατά συνέπεια, σε περίπτωση που είχε ήδη καταβληθεί φόρος (19% ή 15%) για τα ως άνω αφορολόγητα αποθεματικά που σχηματίστηκαν με βάση την περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, θα πρέπει να επιστραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθείς.

**2.** Από τα ερωτήματα που τέθηκαν στην υπηρεσία μας προκύπτει, ότι δεν είναι δυνατή η επιστροφή του φόρου (19% ή 15%) που ήδη καταβλήθηκε για τα ως άνω αφορολόγητα αποθεματικά που σχηματίστηκαν με βάση την περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, ιδίως στις περιπτώσεις που έλαβε χώρα πραγματική διανομή των υπόψη αποθεματικών στους μετόχους ή μέλη της εταιρείας, καθόσον υπάρχει αντικειμενική αδυναμία «ακύρωσης» της διανομής και επιστροφής των εν λόγω ποσών από τους δικαιούχους, όπως λόγου χάρη στις ανώνυμες εταιρείες με μετοχές εισηγμένες που ο αριθμός των μετόχων τους είναι πολύ μεγάλος και μη διαχειρίσιμος.

**3.** Κατόπιν των ανωτέρω και με γνώμονα την εύρυθμη λειτουργία της αγοράς και την άρση των όποιων ερμηνευτικών προβλημάτων προέκυψαν με βάση τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 22 της υποπαρ. Δ1 της παρ. Δ του άρθρου πρώτου του Κεφαλαίου Α' του ν. 4254/2014 για την περίπτωση επιχειρήσεων στα βιβλία των οποίων τηρούντο λογαριασμοί αφορολόγητων αποθεματικών που είχαν σχηματισθεί με βάση την περ. ζ' της παρ.3 του άρθρου 28 του ν.2238/1994, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι αν τα υπόψη αποθεματικά υπήχθησαν σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή φόρου είτε 15% είτε 19% με ειδικότερη δήλωση που υπεβλήθη από την έκδοση του ν.4172/2013, ήτοι από 23.07.2013 έως και την 15.05.2014 (ημερομηνία έκδοσης της αριθ. ΠΟΛ.1143/2014 εγκυκλίου μας), οι υπόψη

επιχειρήσεις δεν υποχρεούνται να προβούν σε οποιαδήποτε ενέργεια με σκοπό την επιστροφή του φόρου που καταβλήθηκε αχρεωστήτως.

Τα αναφερόμενα πιο πάνω ισχύουν μόνο στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η επιστροφή των ποσών των ήδη διανεμηθέντων αποθεματικών από τα μέλη (μετόχους, κλπ.) στην εταιρεία, καθόσον διαφορετικά, αν δηλαδή τα σχετικά ποσά είναι εφικτό να αναζητηθούν από τους δικαιούχους, έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ. 1143/2014 εγκύκλιό μας περί επιστροφής του φόρου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος.

4. Επιπλέον, με την ίδια ως άνω ΠΟΛ. 1143/2014 ερμηνεύτηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013, για εκείνα τα αποθεματικά που δεν καταλαμβάνονται από την αυτοτελή φορολόγηση των παρ.12 και 13 του άρθρου 72 του νόμου αυτού. Ειδικότερα, διευκρινίστηκε ότι σε περίπτωση διανομής (ή κεφαλαιοποίησης) των αποθεματικών που δεν καταλαμβάνονται από την υπόψη αυτοτελή φορολόγηση, τα διανεμόμενα ποσά θα υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος με βάση τις διατάξεις του άρθρου 47 του ν.4172/2013, συναθροιζόμενα με τα λοιπά εισοδήματα της εταιρείας με συντελεστή φορολογίας 26% καθώς και σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10% λόγω διανομής με βάση τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν.4172/2013 σύμφωνα με τα οριζόμενα στην αριθμ. ΠΟΛ. 1011/2014 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Οι ανωτέρω διευκρινίσεις δόθηκαν στην υπόψη εγκύκλιο που αφορούσε στην αυτοτελή φορολόγηση διαφορετικής κατηγορίας αποθεματικών για λόγους πληρότητας και ανεξάρτητα από το γεγονός ότι κάποια αποθεματικά αρχικά φορολογήθηκαν αυτοτελώς ενώ στη συνέχεια λόγω τροποποίησης των διατάξεων εξαιρέθηκαν. Κατά συνέπεια, με την υπόψη εγκύκλιο δεν δημιουργείται υποχρέωση συμπληρωματικής φορολόγησης των υπόψη αποθεματικών, ανεξάρτητα από το αν οι επιχειρήσεις τελικά επιλέξουν να προβούν στην ακύρωση της διανομής ή κεφαλαιοποίησης. Όπως προαναφέρθηκε, αν τελικά αποφασισθεί η «ακύρωση» της διανομής ή κεφαλαιοποίησης τέτοιων αποθεματικών, ο φόρος που καταβλήθηκε θα πρέπει να επιστραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθείς προκειμένου στη συνέχεια, σε περίπτωση που λάβει χώρα μεταγενέστερα, διανομή ή κεφαλαιοποίηση, να φορολογηθεί με βάση τις διατάξεις των άρθρων 47 και 64 ΚΦΕ (ν.4172/2013) κατά το χρόνο εκείνο.

**Ακριβές Αντίγραφο**  
**Η Προϊσταμένη του Αυτοτελούς**  
**Τμήματος Διοίκησης**

**Η ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**  
**ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ**

## **ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ**

### **I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ**

1. Αποδέκτες πίνακα Β' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και τις Περιφερειακές Διευθύνσεις της
3. Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ, Μεσολογγίου 13, Τ.Κ. 67100, Ξάνθη (για το αριθμ. πρωτ. 4871/03.03.2015 έγγραφό σας)
4. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (e – ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ)
5. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικά Συναλλασσομένων (e – υπηρεσίες)  
(Με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της ΓΓΔΕ)

### **II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ**

1. Αποδέκτες πινάκων Α', ΣΤ' (εκτός των αριθμ. 1 και 2 αυτού), Ζ' (εκτός των αριθμών 3, 4 και 7), Η', Θ', Ι', ΙΑ', ΙΒ', ΙΓ', ΙΔ', ΙΕ', ΙΣΤ', ΙΖ', ΙΗ', ΙΘ', Κ', ΚΑ', ΚΒ' και ΚΓ'
2. Υπουργείο Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας, Διεύθυνση Ανωνύμων Εταιρειών και Πίστewς, Πλ. Κάνιγγος - 101 81 ΑΘΗΝΑ
3. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής 7 - 105 62 ΑΘΗΝΑ
4. ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ»
5. Ένωση Ελληνικών Εταιρειών Χρηματοδοτικής Μίσθωσης, Σινώπης 27, 115 27, Αθήνα
6. Σ.Ν.Μπρεγιάννος – Γ.Ν.Μπρεγιάννος & Συνεργάτες Α.Ε.Δ.Ε. Δικηγορική Εταιρεία, Λεωφόρος Μεσογείων 2 – 4, Πύργος Αθηνών (Β' κτίριο), Τ.Κ. 115 27, Αθήνα
7. FLGROUΡ ΦΩΤΙΟΣ Δ. ΛΑΧΑΝΑΣ Μονοπρόσωπη Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης, Αριστοφάνους 4, Τ.Κ. 152 34, Χαλάνδρι
8. Όμιλος Επιχειρήσεων Καντζάς, 2<sup>ο</sup> χλμ Ε.Ο. Σερρών – Θεσ/νίκης, Τ.Κ. 62 100 Σέρρες

### **III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ**

1. Γραφείο κ. Υπουργού
2. Γραφείο κας. Αναπληρώτριας Υπουργού Οικονομικών
3. Γραφείο κ. Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων
4. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
5. Γραφείο κου. Γενικού Δ/ντή Φορολογικής Διοίκησης
6. Γραφείο Τύπου και Δημοσίων Σχέσεων
7. Γραφείο Επικοινωνίας και Πληροφόρησης Πολιτών
8. Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας - Τμήμα Β' (3)