



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

**ΑΑΔΕ**Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων**ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ
ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ****ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ****ΤΜΗΜΑ Β**

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10
 Ταχ. Κώδικας : 101 84 Αθήνα
 Πληροφορίες : Μ. Χαπίδης,
 Ε. Καπούτσου
 Τηλέφωνο : 210 – 3375312
 Fax : 210 – 3375001
 E-Mail : d12.b@yo.syzefxis.gov.gr
 Url : www.aade.gr

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ**ΑΔΑ:****Αθήνα, 1 Αυγούστου 2018****Αριθ. Πρωτ.: ΔΕΑΦ 1117701 ΕΞ 2018****ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.**

ΘΕΜΑ: Φορολογική μεταχείριση αφορολόγητου αποθεματικού από υπεραξία από πώληση και επαναμίσθωση ακινήτου (sale and lease back), για συμβάσεις που έχουν συναφθεί πριν τις 1.1.2014 και το οποίο δεν έχει υπαχθεί στην αυτοτελή φορολόγηση της παρ. 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013.

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

1. Με τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ.3 του άρθρου 28 του ν.2238/1994, όπως αυτές ίσχυαν πριν την κατάργησή τους με τον ν.4172/2013, οριζόταν μεταξύ άλλων ότι η υπεραξία που προκύπτει από την πώληση ακίνητου επιχείρησης σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης, για το οποίο στη συνέχεια θα συναφθεί σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης μεταξύ εταιρείας χρηματοδοτικής μίσθωσης και της πωλήτριας επιχείρησης, απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος, με την προϋπόθεση ότι θα εμφανισθεί σε ιδιαίτερο λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού, το οποίο φορολογείται, σε περίπτωση διανομής ή διάλυσης της επιχείρησης, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Για τον προσδιορισμό της υπεραξίας, ως τιμή πώλησης λαμβάνεται αυτή που ορίζεται στη σύμβαση.

2. Με την ΠΟΛ.1022/2004 εγκύκλιό μας διευκρινίστηκε ότι σε περίπτωση που διακόπτεται η σύμβαση μίσθωσης (leasing) ή υποκαθίσταται ο μισθωτής από νέο πρόσωπο, τότε αίρεται η χορηγηθείσα σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ.3 του άρθρου 28 του ν.2238/1994 απαλλαγή και η υπεραξία υπόκειται σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος στη χρήση που προέκυψε.

3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 28 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι για την περίοδο μέχρι την 1η Ιανουαρίου 2015 η υπεραξία που αποκτά ένα νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα από πώληση και επαναμίσθωση (lease back) ακινήτου αναγνωρίζεται ως έσοδο σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 17, όπως αυτό υιοθετείται από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

4. Με την ΠΟΛ.1235/2015 εγκύκλιό μας διευκρινίστηκε ότι για την υπεραξία που αποκτά ένα νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα του άρθρου 45 του ν.4172/2013 από πώληση και επαναμίσθωση (sale and lease back) ακινήτου, για συμβάσεις που συνάφθηκαν την περίοδο από 1.1.2014 έως και 31.12.2014, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 28 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, δηλαδή αυτή θα αντιμετωπισθεί, για φορολογικούς σκοπούς, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ΔΛΠ 17. Σε περίπτωση πρόωρης εξαγοράς του ακινήτου από τον μισθωτή ή διακοπής της σύμβασης, το εναπομείναν ποσό της υπεραξίας μεταφέρεται στα αποτελέσματα του φορολογικού έτους που έγινε η εξαγορά ή διακόπηκε η σύμβαση.

Με την ίδια εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι αναφορικά με την υπεραξία που προκύπτει για συμβάσεις που συνάπτονται από την 1.1.2015 και μετά και δεδομένου ότι αφενός μεν γι' αυτήν δεν προβλέπεται από τις διατάξεις του ν. 4172/2013 ειδική φορολογική μεταχείριση, αφετέρου δε το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης που συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.), νυν ν. 4308/2014, συνάγεται ότι η φορολογική μεταχείριση της εν λόγω υπεραξίας δεν διαφέρει από τη λογιστική μεταχείρισή της, όπως αυτή υπαγορεύεται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (άρθρο 18 παρ. 5 και 6).

5. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, όπως ισχύουν, ορίζεται ότι 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.

6. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παρ.1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, το ποσό που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται φορολογείται σε κάθε περίπτωση ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από την ύπαρξη φορολογικών ζημιών.

7. Από τη Διοίκηση έχει διευκρινιστεί ότι σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης των αποθεματικών που δεν έχουν υπαχθεί στην αυτοτελή φορολόγηση της παρ.12 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, τα υπόψη αποθεματικά φορολογούνται κατά το έτος διανομής με βάση τις διατάξεις του άρθρου 47 του ίδιου νόμου όπως ισχύουν (σχετ. οι ΠΟΛ.1143/2014, ΠΟΛ.1059/2015, ΠΟΛ.1014/2018 και ΠΟΛ.1069/2018 εγκύκλιοι μας).

8. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει ότι η διακοπή της σύμβασης χρηματοδοτικής σύμβασης (leasing), λόγω καταγγελίας της από την εκμισθώτρια εταιρεία, που έχει συναφθεί πριν την 1η Ιανουαρίου 2014 και δεδομένου ότι για τις εν λόγω συμβάσεις έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του ν. 2238/1994, αποτελεί γενεσιουργό αιτία άρσης της χορηγηθείσας απαλλαγής (σχετ. η ΠΟΛ.1022/2004 εγκύκλιός μας). Αναφορικά με τον χρόνο φορολόγησης και δεδομένου ότι η διακοπή της σύμβασης, και κατά συνέπεια η άρση της χορηγηθείσας απαλλαγής, ισοδυναμεί με διανομή του υπόψη αποθεματικού συνάγεται ότι θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 47, όπως ισχύουν, κατά το έτος διακοπής της σύμβασης, όπως άλλωστε έχει διευκρινισθεί με την ΠΟΛ.1235/2015 εγκύκλιό μας για τις συμβάσεις που έχουν συναφθεί το χρονικό διάστημα από 1-31.12.2014.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ Α.Α.Δ.Ε.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:**I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ**

1. Αποδέκτες πίνακα Γ' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και τις Περιφερειακές Διευθύνσεις της
3. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης
4. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών – Τμήμα Ε' (με την παράκληση να αναρτηθεί στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες πινάκων Α', Β', (εκτός των αριθμ.1 και 2 αυτού), Ζ', Η', Θ', Ι', ΙΒ', ΙΓ', ΙΔ', ΙΕ', ΙΣΤ', ΙΖ', ΙΗ', ΙΘ', Κ', ΚΑ', ΚΒ' και ΚΓ'
2. Υπουργείο Οικονομίας Ανάπτυξης & Τουρισμού, Γενική Γραμματεία Εμπορίου & Προστασίας Καταναλωτή, Γενική Δ/νση Αγοράς, Δ/νση Εταιρειών & Γ.Ε.ΜΗ., Πλ. Κάνιγγος, Τ.Κ. 101 81, Αθήνα
3. Γραφείο κ. Υπουργού Οικονομικών
4. Γραφείο κ. Υφυπουργού Οικονομικών
5. Λογιστικό Φοροτεχνικό Γραφείο Δανιηλίδης και Συνεργάτες, 28 ης Οκτωβρίου 47, Τ.Κ. 142 31, Νέα Ιωνία
6. Τσαπουτζόγλου Ιωάννης, Αριστοτέλους 24, Τ.Κ. 546 23, Θεσσαλονίκη

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.
2. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
3. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
4. Δ/νση Νομικής Υποστήριξης
5. Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας