

Αθήνα, 15 Μαΐου 2014

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Δ12)
ΤΜΗΜΑ: Β΄

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

ΠΟΛ 1143/2014

ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση των διατάξεων των περ. α΄ και β΄ της παρ. 22 της υποπαρ. Δ1 της παρ. Δ του άρθρου πρώτου του Κεφαλαίου Α΄ του ν. 4254/2014 και λοιπές διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 12 και 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013.

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των περ. α΄ και β΄ της παρ. 22 της υποπαρ. Δ1 της παρ. Δ του άρθρου πρώτου του Κεφαλαίου Α΄ του ν. 4254/2014 (ΦΕΚ 85Α'), με τις οποίες τροποποιήθηκαν οι διατάξεις των παραγράφων 12 και 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, αναφορικά με την αυτοτελή φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών του ν. 2238/1994 και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

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΄ των κοινοποιούμενων διατάξεων, 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, δηλαδή τα αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί από την υπερτίμηση λόγω αναγκαστικής απαλλοτρίωσης ακινήτου, το οποίο ιδιοχρησιμοποιείται ή έχει ιδιοχρησιμοποιηθεί για την άσκηση του αντικειμένου των εργασιών της επιχείρησης καθώς και 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.

Είναι προφανές ότι σε περίπτωση διανομής είτε των συγκεκριμένων αποθεματικών είτε των λοιπών αποθεματικών που δεν καταλαμβάνονται από τις υπόψη διατάξεις αυτοτελούς φορολόγησης, 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.1011/2.1.2014 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

2. Η πιο πάνω ρύθμιση περί μη υπαγωγής στην αυτοτελή φορολόγηση της παρ.12 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 καταλαμβάνει τα αποθεματικά εκείνα που είχαν σχηματισθεί με βάση την περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, όπως ισχύει μετά τη δημοσίευση του Κ.Φ.Ε., δηλαδή μετά τις 23.07.2013 και ως εκ τούτου, οι νέες διατάξεις εφαρμόζονται από τότε που ίσχυσαν οι διατάξεις των παρ.12 και 13 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 και όχι από τη δημοσίευση του ν.4254/2014 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

3. Κατά συνέπεια, ο φόρος (15% ή 19%) που ενδεχομένως έχει ήδη καταβληθεί για τα έως 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.

Για το σκοπό αυτό, θα πρέπει να ακολουθηθούν οι διαδικασίες που ορίζονται από τον Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (ν. 4174/2013). Ειδικότερα, ο υπόχρεος που πρόβη στην καταβολή του θα πρέπει να υποβάλει τροποποιητική δήλωση στη Δ.Ο.Υ., συνοδευόμενη από σχετική αίτηση με την οποία θα ζητά είτε την επιστροφή του πιο πάνω ποσού φόρου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, είτε θα αιτείται τη διαγραφή της βεβαιωμένης οφειλής που αντιστοιχεί στον υπόψη φόρο σε περίπτωση που αυτός δεν έχει ακόμη καταβληθεί (υφίσταται, δηλαδή, ταυτότητα οφειλής).

Τα ίδια ισχύουν και σε περίπτωση που ένας φορολογούμενος υπέβαλε δήλωση με την οποία φορολογήθηκαν αποθεματικά τα οποία δεν εμπίπτουν στη ρύθμιση αυτή (π.χ. αποθεματικά που σχηματίστηκαν από εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατ' ειδικό τρόπο, αποθεματικά που σχηματίστηκαν με βάση ειδικές διατάξεις νόμων, κλπ.).

4. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. α' των κοινοποιούμενων διατάξεων τροποποιήθηκε η παρ. 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013. Ειδικότερα, αντικαταστάθηκε ο όρος «φορολογικά αναγνωρίσιμες ζημίες» με τον όρο «δηλωθείσες φορολογικές ζημίες της επιχείρησης». Επομένως, με βάση τις νέες διατάξεις, οι ζημίες που συμψηφίζονται υποχρεωτικά από την 1η Ιανουαρίου 2014 και εξής με τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά του πρώτου εδαφίου της παρ. 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, είναι οι δηλωθείσες φορολογικές ζημίες της επιχείρησης, όπως αυτές είχαν προκύψει, από οποιαδήποτε αιτία, με βάση τις διατάξεις του ν.2238/1994 κατά τα τελευταία 5 έτη μέχρι εξαντλήσεώς τους.

5. Με την ευκαιρία κοινοποίησης των υπόψη διατάξεων και με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί σχετικά με το θέμα αυτό στην υπηρεσία μας, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

α) Ως "δηλωθείσες φορολογικές ζημίες" της επιχείρησης που συμψηφίζονται μετά την 1-1-2014, είναι εκείνες που εμφανίζονται στη φορολογική δήλωση της χρήσης 2013 (μεταφερόμενες ή προκύψασες στη χρήση αυτή).

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ζημιές οι οποίες ενδεχομένως προέκυψαν εντός της διαχειριστικής περιόδου που αφορά ο επόμενος ισολογισμός από αυτόν που ελήφθη υπόψη για την υπαγωγή σε αυτοτελή φορολόγηση με 15%, δεν λαμβάνονται υπόψη προκειμένου για το συμψηφισμό ζημιών με τα υπόψη σχηματισθέντα αποθεματικά.

β) Όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση του υπολοίπου των αποθεματικών που απομένει μετά το συμψηφισμό των φορολογικών ζημιών, με την ΠΟΛ.1007/2.1.2014 εγκύκλιό μας, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 12 και 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, διευκρινίστηκε ότι μετά την 1η Ιανουαρίου 2014 μία εταιρεία πρέπει να επιλέξει είτε το συμψηφισμό των φορολογικά αναγνωρίσιμων ζημιών παρελθουσών χρήσεων (δηλωθείσες φορολογικές ζημιές) με τα υπόψη σχηματισθέντα αποθεματικά, είτε τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση των τελευταίων με υπαγωγή αυτών σε φορολόγηση με συντελεστή 19%. Σε περίπτωση που μετά το συμψηφισμό των ζημιών απομένει υπόλοιπο αποθεματικών, αυτό υπόκειται υποχρεωτικά σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 19%.

Ωστόσο, δεδομένου ότι με τις διατάξεις του τέταρτου εδαφίου της παρ. 12 του πιο πάνω άρθρου και νόμου ορίζεται, ότι με τον υπόψη συμψηφισμό (αλγεβρικό άθροισμα) αυξομειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημιές) της επιχείρησης, προκύπτει ότι το υπόλοιπο ποσό αποθεματικού που απομένει μετά το συμψηφισμό προσαυξάνει τα φορολογητέα κέρδη της επιχείρησης, μη υπαγόμενο σε αυτοτελή φορολόγηση.

Κατόπιν των ανωτέρω, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι σε περίπτωση που μετά το συμψηφισμό των ζημιών απομένει υπόλοιπο αποθεματικών, αυτό θα περιλαμβάνεται στα φορολογητέα κέρδη του φορολογικού έτους 2014 και θα φορολογείται με συντελεστή 26%, ανακαλουμένων των όσων αναφέρονται για το θέμα αυτό στην ΠΟΛ.1007/2.1.2014 εγκύκλιό μας.

6. Τυχόν χρεωστικά υπόλοιπα (ποσών αποθεματικών) που είχαν σχηματισθεί με τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν. 2238/1994 και δεδομένου ότι με βάση τις διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 απαιτείται και αυτά να «εξαφανιστούν» για φορολογικούς σκοπούς από τον ισολογισμό των επιχειρήσεων που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά, αυτά μειώνουν τα φορολογητέα κέρδη του φορολογικού έτους 2014 και σε περίπτωση φορολογικών ζημιών προστίθενται σε αυτές, κατ' αναλογία των όσων αναφέρονται πιο πάνω σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των πιστωτικών υπολοίπων μετά το συμψηφισμό τους με φορολογικές ζημιές.

7. Τέλος, ως προς το χρόνο διανομής του ποσού των αποθεματικών μετά την καταβολή του φόρου της παρ. 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, με την ΠΟΛ.1007/2.1.2014 εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι το ποσό των αποθεματικών που φορολογήθηκε με αυτόν τον τρόπο, μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβάλλεται, εμφανίζεται σε ειδικούς λογαριασμούς στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης και δύναται, μετά την καταβολή του συνολικά οφειλόμενου φόρου, να διανεμηθεί ή να κεφαλαιοποιηθεί ή να εξαχθεί στο εξωτερικό, όταν πρόκειται για μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων, χωρίς καμία άλλη φορολογική επιβάρυνση, μη εφαρμοζόμενων των άρθρων 54 ή 55 του ν.2238/1994 ή του άρθρου 64 του ν.4172/2013, κατά περίπτωση.

Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι δεν ορίζεται κάτι διαφορετικό στο νόμο, συνάγεται ότι δεν υφίσταται χρονικός περιορισμός για το χρόνο διανομής του πιο πάνω ποσού αποθεματικών στους μετόχους μετά την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, με την επιφύλαξη των διατάξεων του κ.ν.2190/1920.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΘΕΟΧΑΡΗΣ ΘΕΟΧΑΡΗΣ

www.sale.gr