



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.: 1146

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

ΘΕΜΑ: Φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών του ν. 2238/1994 με βάση τις διατάξεις των παρ.12 και 13 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 στην περίπτωση υπό εκκαθάριση εταιρειών.

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

1. Με την ΠΟΛ.1007/2014 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν και διευκρινίστηκαν οι διατάξεις των παραγράφων 12 και 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 σχετικά με την αυτοτελή φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών του ν. 2238/1994, επισημάνθηκε ότι οι επιχειρήσεις που τελούν υπό εκκαθάριση υπόκεινται στην αυτοτελή φορολόγηση των αφορολόγητων αποθεματικών, δεδομένου ότι με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις του Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994) τα υπόψη αποθεματικά θα φορολογούντο με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 106 του ν.2238/1994, αυτοτελώς κατά τη λύση του νομικού προσώπου, χωρίς συνάθροιση με το προκύπτον αποτέλεσμα του ισολογισμού.
2. Με την ΠΟΛ. 1143/2014 εγκύκλιό μας διευκρινίστηκε ότι 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 μην εμφανίζονται για φορολογικούς σκοπούς στους ισολογισμούς 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 ζημίες.

3. Με την ΠΟΛ. 1264/2014 εγκύκλιό μας και δεδομένου ότι για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά δεν επιτρέπεται η τήρηση λογαριασμών αφορολόγητου αποθεματικού, διευκρινίστηκε ότι σε περίπτωση που μία εταιρεία δεν επιθυμεί να διανείμει ή να κεφαλαιοποιήσει αποθεματικά που σχηματίστηκαν από αφορολόγητα έσοδα, θα πρέπει υποχρεωτικά να συμπεριλάβει τα ποσά αυτά στα φορολογητέα κέρδη της φορολογικής δήλωσης του φορολογικού έτους 2014, συμψηφιζομένων σε κάθε περίπτωση τυχόν φορολογικών ζημιών παρελθουσών χρήσεων μέχρι και το έτος 2013. Είναι αυτονόητο ότι αν στο φορολογικό έτος 2014 προκύψουν φορολογικές ζημίες, τα ποσά των αποθεματικών θα συμψηφισθούν με τις υπόψη ζημίες με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014. Στις ανωτέρω περιπτώσεις το προκύπτον αποτέλεσμα ενσωματώνεται στα φορολογητέα αποτελέσματα της επιχείρησης με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους και δεν απαιτείται η υποβολή μηδενικής δήλωσης αυτοτελούς φορολόγησης αφορολόγητων αποθεματικών. Επίσης, στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται απόφαση από το αρμόδιο όργανο της εταιρείας, σε αντίθεση με την αυτοτελή φορολόγηση των πιστωτικών υπολοίπων.

4. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του ίδιου νόμου ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων του ίδιου άρθρου.

5. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι μία εταιρεία που τέθηκε σε εκκαθάριση πριν την 01.01.2014, η οποία διαρκεί πέραν του έτους, δύναται να υποβάλει δήλωση αυτοτελούς φορολόγησης των αποθεματικών που σχηματίστηκαν από αφορολόγητα έσοδα με βάση τις διατάξεις του ν.2238/1994 οποτεδήποτε μέχρι τη λήξη της εκκαθάρισης, μετά από σχετική απόφαση του αρμόδιου οργάνου. Η υποβολή της δήλωσης

αυτοτελούς φορολόγησης αφορολόγητων αποθεματικών και καταβολή του φόρου, ως το ειδικό συνημμένο έντυπο της ΠΟΛ.1007/2014 εγκυκλίου μας, γίνεται εφάπαξ μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από τη λήψη της σχετικής απόφασης.

Ωστόσο, σε περίπτωση που το αρμόδιο όργανο αποφασίσει τη διανομή κατά τη λήξη της εκκαθάρισης και δεδομένου ότι με βάση τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 68 η υποβολή της οριστικής δήλωσης εκκαθάρισης γίνεται σε ένα μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι η υποβολή της δήλωσης αυτοτελούς φορολόγησης αφορολόγητων αποθεματικών και η απόδοση του φόρου γίνεται συγχρόνως με την υποβολή της δήλωσης λήξης της εκκαθάρισης και όχι μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την απόφαση του αρμόδιου οργάνου (εκκαθαριστής).

Σε περίπτωση που μία εταιρεία δεν επιθυμεί να διανείμει ή να κεφαλαιοποιήσει αποθεματικά που σχηματίστηκαν από αφορολόγητα έσοδα, θα πρέπει υποχρεωτικά να συμπεριλάβει τα ποσά αυτά στα φορολογητέα κέρδη της οριστικής φορολογικής δήλωσης του φορολογικού έτους λήξης της εκκαθάρισης, συμψηφισμένων σε κάθε περίπτωση τυχόν φορολογικών ζημιών που προέκυψαν στην τελευταία χρήση πριν από την έναρξη της εκκαθάρισης ή μεταφερόμενων φορολογικών ζημιών παρελθουσών χρήσεων. Είναι αυτονόητο ότι αν στο φορολογικό έτος λήξης της εκκαθάρισης προκύψουν φορολογικές ζημίες, τα ποσά των αποθεματικών θα συμψηφισθούν με τις υπόψη ζημίες με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους λήξης της εκκαθάρισης.

Περαιτέρω, σε περίπτωση χρεωστικών υπολοίπων (ποσών αποθεματικών) που είχαν σχηματισθεί με τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν. 2238/1994 και με βάση τα αναφερόμενα στην παρ. 2 του παρόντος, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι, αυτά μειώνουν τα φορολογητέα κέρδη του φορολογικού έτους λήξης της εκκαθάρισης.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και στην περίπτωση πιστωτικών ιδρυμάτων υπό ειδική εκκαθάριση, που διέπονται από τις διατάξεις του Κανονισμού ειδικής εκκαθάρισης πιστωτικών ιδρυμάτων (21/2/04.11.2011 Απόφαση της Επιτροπής Πιστωτικών και Ασφαλιστικών Θεμάτων, ΦΕΚ 2498Β'/04.11.2011) και συμπληρωματικά από τις διατάξεις του Πτωχευτικού Κώδικα (παρ.2 άρθρου 68 ν.3601/2007 – νυν ν.4261/2014).

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοίκησης

Η ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ