

**ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ  
ΑΔΑ:****ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ****ΑΑΔΕ**Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων**Αθήνα, 31 Δεκεμβρίου 2019****Αριθ. Πρωτ.:Ε.2002****ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ  
ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ  
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ Β´**

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10  
Ταχ. Κώδικας : 10184 Αθήνα  
Τηλέφωνο : 210-3375311  
Fax : 210-3375001

**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.**

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, 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 ακινήτου 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, καθώς και λόγω λύσης της σύμβασης ή υποκατάστασης του μισθωτή από νέο πρόσωπο, 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 είχε διευκρινισθεί 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. Επίσης, από τη Διοίκηση είχε διευκρινιστεί ότι η χορηγηθείσα, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ.3 του άρθρου 28 του ν.2238/1994, απαλλαγή για την υπεραξία που προέκυψε από την πώληση του ακινήτου προς την εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης δεν αίρεται, όταν η μισθώτρια επιχείρηση υπεκμισθώνει αυτό στη συνέχεια σε άλλη (σχετ. τα αριθ. πρωτ.1112525/11240πε/Β0012/14-10-2015 και 1127853/11791πε/Β0012/14-1-2009 έγγραφέ μας).

4. Επιπλέον, προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ.3 του άρθρου 3 του ν.2166/1993 είχε διευκρινισθεί ότι κατά την απορρόφηση εταιρείας από υφιστάμενη ανώνυμη εταιρεία με τις ευεργετικές διατάξεις του ν.2166/1993 το αποθεματικό που έχει σχηματισθεί με βάση τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ.3 του άρθρου 28 του ν.2238/1994 από την απορροφώσα εταιρεία θα εισφερθεί στη λειτουργούσα Α.Ε., χωρίς την καταβολή φόρου εισοδήματος, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται με τις διατάξεις του ν.2166/1993 και με την προϋπόθεση της αποδοχής του εν λόγω όρου από την εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης (σχετ. το αριθ. πρωτ.Δ12Β 1046268 ΕΞ2013/13-3-2013 έγγραφό μας).

5. Εξάλλου, 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 της παρ.2 του άρθρου 10 του ν.δ.1297/1972 ορίζεται ότι οι αφορολόγητες κρατήσεις αναπτυξιακών νόμων που έχουν σχηματίσει οι μετατρεπόμενες ή συγχωνευόμενες επιχειρήσεις, εφόσον μεταφέρονται σε λογαριασμούς αποθεματικών στις προκύπτουσες από τη μετατροπή ή συγχώνευση επιχειρήσεις, δεν υπόκεινται σε φορολογία κατά τον χρόνο της μετατροπής ή συγχώνευσης.

7. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 52 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι η λήπτρια μπορεί να αναλάβει αποθεματικά και προβλέψεις που σχημάτισε η εισφέρουσα εταιρεία και τα οποία σχετίζονται με τον κλάδο ή τους κλάδους δραστηριότητας που μεταβιβάζονται και τα οποία απολάμβαναν φορολογικές απαλλαγές υπό τις προϋποθέσεις που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία εάν δεν είχε γίνει η μεταβίβαση. Τα υπόψη αποθεματικά και προβλέψεις θα μεταφέρονται αυτούσια στη λήπτρια εταιρεία και θα εμφανίζονται σε ειδικούς λογαριασμούς στα βιβλία της.

**8.** Με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 54 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι η λήπτρια εταιρεία μπορεί να μεταφέρει τα αποθεματικά και τις προβλέψεις που σχηματίστηκαν από την εισφέρουσα εταιρεία, με τις φορολογικές απαλλαγές και τους όρους που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν η μεταβίβαση δεν είχε λάβει χώρα. Η λήπτρια εταιρεία αναλαμβάνει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της εισφέρουσας εταιρείας ως προς τα εν λόγω αποθεματικά και προβλέψεις.

**9.** Στην υπηρεσία μας έχουν υποβληθεί ερωτήματα με τα οποία τίθεται το ζήτημα της φορολογικής μεταχείρισης του αφορολόγητου αποθεματικού που έχουν σχηματίσει επιχειρήσεις από υπεραξία από πώληση και επαναμίσθωση ακινήτου (sale and lease back), με βάση τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ.3 του άρθρου 28 του ν.2238/1994, στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) κατά τον μετασχηματισμό επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις αναπτυξιακών νόμων (ν.2166/1993 και ν.δ.1297/1972) ή του ν.4172/2013 (άρθρα 52 και 54) και

β) κατά την υπεκμίσθωση ακινήτου που έχει αποτελέσει αντικείμενο σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης σύμβασης σε τρίτο.

**10.** Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω προκύπτει ότι η χορηγηθείσα, με βάση τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ.3 του άρθρου 28 του ν.2238/1994, απαλλαγή δεν αίρεται στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) κατά τον μετασχηματισμό επιχειρήσεων με τις διατάξεις αναπτυξιακών νόμων (ν.2166/1993 και ν.δ.1297/1972), καθώς και με τις διατάξεις του ν.4172/2013 (άρθρα 52 και 54), εφόσον το εν λόγω αποθεματικό μεταφέρεται αυτούσιο στη λήπτρια εταιρεία και εμφανίζεται σε ειδικό λογαριασμό στα βιβλία της και

β) όταν η μισθώτρια επιχείρηση υπεκμισθώνει ακίνητο για το οποίο έχει συνάψει σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης σε άλλη επιχείρηση, καθόσον η υπεκμίσθωση ακινήτου δεν περιλαμβάνεται στις περιπτώσεις του άρθρου 28 παρ. 3 περ. ζ' που θα είχαν ως συνέπεια τη φορολόγηση του αποθεματικού.

**Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΑΔΕ**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ**

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

1. Αποδέκτες πίνακα Γ' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Επιχειρησιακή Δ/ση ΣΔΟΕ Αττικής & Επιχειρησιακή Δ/ση ΣΔΟΕ Μακεδονίας
3. Διεύθυνση Στρατηγικής Τεχνολογιών Πληροφορικής (με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη της ΑΑΔΕ)

**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 Ανάπτυξης & Επενδύσεων, Γενική Γραμματεία Εμπορίου & Προστασίας Καταναλωτή, Γενική Δ/ση Αγοράς, Δ/ση Εταιρειών, Πλ. Κάνιγγος, Τ.Κ. 101 81, Αθήνα
3. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής 7, Τ.Κ. 105 62, Αθήνα
4. ΔΤΔ – Εγκεκριμένοι Οικονομικοί Φορείς
5. Περιοδικό «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ»
6. Γραφείο κ. Υπουργού Οικονομικών
7. Γραφείο κ. Υφυπουργού Οικονομικών

**III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ**

1. Γραφείο κ. Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.
2. Γραφείο κ. Γενικού Δ/ντή Φορολογικής Διοίκησης
3. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
4. Δ/ση Νομικής Υποστήριξης
5. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
6. Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήματα Α', Β', Γ'