

ΣΤΑΟΔΔΑΙ:ΑΩΔ4ΙΚ4Τ4ΗΥΟ-ΞΤΥ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ: Β΄

Ταχ. Δ/νση : Κ. Σερβίας 10

Ταχ. Κώδικας : 101 84 Αθήνα

Πληροφορίες : Μ. Χαπίδης, Ε. Καπούτσου

Τηλέφωνο : 210 - 3375312

ΦΑΞ: 210 - 3375001

Αθήνα, 21 Οκτωβρίου 2015

ΠΟΛ:1235

ΠΡΟΣ: Αποδέκτες Π.Δ.

ΘΕΜΑ: Φορολογική μεταχείριση υπεραξίας που αποκτά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα από πώληση και επαναμίσθωση (sale and lease back) ακινήτου, μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013.

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

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013, το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ΄, του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο, ενώ με τις διατάξεις της παρ. 2 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά

πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.

3. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 28 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, η οποία προστέθηκε με την περ. 22ε΄ της ΥΠΟΠΑΡ. Δ1 του άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014 και έχει εφαρμογή, σύμφωνα με την περ. 23 της ΥΠΟΠΑΡ. Δ1 του ίδιου άρθρου και νόμου, από 1.1.2014 και μετά, 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. Στην εισηγητική έκθεση των πιο πάνω διατάξεων ορίζεται ότι για τη μεταβατική περίοδο μέχρι την 1η Ιανουαρίου 2015, οπότε και τίθενται σε ισχύ τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, η υπεραξία που αποκτά ένα νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα από πώληση και επαναμίσθωση ακινήτου αναγνωρίζεται ως έσοδο σύμφωνα με τα οριζόμενα στο Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 17, όπως αυτό υιοθετείται από την Ευρωπαϊκή Ένωση.

5. Από τα ανωτέρω προκύπτει 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. Επισημαίνεται, ότι ο χαρακτηρισμός μιας σύμβασης μίσθωσης ως χρηματοοικονομικής ή λειτουργικής γίνεται με βάση τα οριζόμενα στο άρθρο 24 του ν.4172/2013. 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.

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). Επισημαίνεται ότι για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που δυνάμει των διατάξεων της περ. ι' της παρ. 1 του άρθρου 30 του ν. 4308/2014

αντιμετωπίζουν όλες τις συμβάσεις μίσθωσης, συμπεριλαμβανομένων και αυτών της πώλησης και επαναμίσθωσης (sale and lease back), σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, ήτοι για τις πολύ μικρές οντότητες της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 1 του ίδιου νόμου, η εν λόγω υπεραξία αναγνωρίζεται και φορολογείται ως έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα στα αποτελέσματα του έτους που προέκυψε, ελλείψει ρητής διάταξης με την οποία να ορίζεται διαφορετική φορολογική μεταχείριση.

Ακριβές αντίγραφο

Η Προϊσταμένη του Αυτοτελούς Τμήματος Διοίκησης

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες Πίνακα Β' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και Περιφερειακές Διευθύνσεις του
3. Δ/ση Παροχής Φορολογικών Υπηρεσιών-Τμήμα Β'
4. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών
(με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της Γ.Γ.Δ.Ε.)
5. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης Γ.Γ.Δ.Ε.

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 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. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής 7, Τ.Κ.105 62, Αθήνα

4. ΣΑΛΑΠΑΤΑΣ ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΑΚΗ & ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΗ Α.Ε., ΞΕΝΟΔΟΧΕΙΟ «ΠΟΣΕΙΔΩΝ», Λ. Ποσειδώνος 72, Τ.Κ. 175 62 Παλαιό Φάληρο

5. ΑΔΕΛΦΟΙ ΜΠΑΪΡΑΚΤΑΡΗ Α.Ε, Μητροπόλεως 63, Τ.Κ. 105 55 Αθήνα

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού Οικονομικών

2. Γραφείο κου Αναπληρωτή Υπουργού

3. Γραφείο κας. Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων

4. Γραφείο κ. Γενικού Δ/ντή Φορολογικής Διοίκησης

5. Γραφείο κ.κ. Γεν. Δ/ντών

6. Αυτοτελές Γραφείο Επικοινωνίας και Δημοσίων Σχέσεων

7. Δ/νση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας-Τμήματα Α' (2)- Β'(10)

8. Αυτοτελές Τμήμα Νομικής Υποστήριξης Γ.Γ.Δ.Ε.