

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Ταχ. Δ/υση	: Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδικας	: 101 84, Αθήνα ΠΡΟΣ
Πληροφορίες	: Κ. Παπαμακαρίου
Τηλέφωνο	: 2103375311
Fax	: 2103375001
Url	: www.aade.gr

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

ΑΔΑ: 6ΝΖΤ46ΜΠ3Ζ-ΣΡ3

Αθήνα, 12 Φεβρουαρίου 2018

ΠΟΛ.1023

Ως Π.Δ.

Θέμα: «Διευκρινίσεις σχετικά με τις φορολογικές αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων επιχείρησης που έχουν αποκτηθεί συνεπεία μεταβίβασης αυτής στο πλαίσιο εξυγίανσής της».

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και σε ζητήματα δικής μας αρμοδιότητάς, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013 καθορίζονται οι φορολογικές αποσβέσεις οι οποίες εκπίπτουν από το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές προκειμένου για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα. Οι διατάξεις αυτές ισχύουν, σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, για φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά ανεξάρτητα του χρόνου απόκτησης των παγίων δηλαδή, είτε αυτά αποκτήθηκαν πριν από την 01.01.2014 είτε μετά την ημερομηνία αυτή. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται αφενός για όλα τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και για τα φυσικά πρόσωπα που αποκτούν κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα (παρ.1 και 2 άρθρου 21, παρ.1 του άρθρου 47 του νόμου αυτού).

2. Επίσης, με την παρ.1 του άρθρου 24 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από: α) τον κύριο των πάγιων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β' της παραγράφου αυτής, β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοοικονομικής μίσθωσης.

Με την παρ.4 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου και του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης, ανακατασκευής και αποκατάστασης

του περιβάλλοντος αποσβένονται με τους συντελεστές φορολογικών αποσβέσεων ανά πάγιο περιουσιακό στοιχείο που αναφέρονται στον σχετικό πίνακα της παραγράφου αυτής.

3. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 3 του ν.1665/1986 «Χρηματοδοτική Μίσθωση (Leasing)» ορίζεται ότι ο μισθωτής μπορεί να μεταβιβάσει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του από τη σύμβαση της χρηματοδοτικής μίσθωσης σε τρίτο με έγγραφη συναίνεση της εκμισθώτριας εταιρείας.

4 . Με το αριθ. ΔΕΑΦ Β 1087176 ΕΞ 2015/25-6-2015 έγγραφό μας έχει διευκρινιστεί ότι κατά τη διάρκεια της μεταβατικής περιόδου όπως αυτή καθορίζεται με βάση τις διατάξεις της παρ.18 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, ήτοι μέχρι και την 31.12.2018, οι συμβάσεις χρηματοοικονομικής μίσθωσης που είχαν συναφθεί πριν την 1.1.2014, θα ακολουθούν τον φορολογικό χειρισμό που προβλεπόταν από τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν.2238/1994, με τις προϋποθέσεις όμως που τίθενται από τον ν.4172/2013 σχετικά με την έκπτωση των δαπανών. Δηλαδή, ο εκμισθωτής, ως κύριος του παγίου, θα εξακολουθεί να διενεργεί αποσβέσεις επί της αξίας αυτού, ενώ ο μισθωτής θα εκπίπτει τα μισθώματα που καταβάλλει στον εκμισθωτή (εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν.1665/1986). Ειδικά, σε ότι αφορά τα μισθώματα που καταβάλλονται για ακίνητα και δεδομένου ότι με τον ν.4172/2013 πλέον δεν προβλέπεται ρητά η μη έκπτωση των μισθωμάτων κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου (βλ. περ. ιστ' άρθρου 31 ν.2238/1994, προϊσχύοντος Κ.Φ.Ε.), διευκρινίζεται ότι αυτά εξακολουθούν και με τις διατάξεις του ν.4172/2013 να εκπίπτουν με τον ως άνω περιορισμό, εφόσον βέβαια πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013.

5. Από στοιχεία που έχουν περιέλθει σε γνώση της υπηρεσίας μας προκύπτει ότι στις συμφωνίες εξυγίανσης- μεταβίβασης επιχείρησης, σύμφωνα με το άρθρο 106θ΄ ΠτωχΚ ως ίσχυε ως την κατάργησή του, οι οποίες επικυρώνονται από τα αρμόδια δικαστήρια, συμφωνείται μεταξύ της υπό εξυγίανσης επιχείρησης και της αποκτώσας επιχείρησης η μεταβίβαση του ενεργητικού όπως θα αποτυπώνεται στο Ισοζύγιο κατά την ημερομηνία ολοκλήρωσης της συναλλαγής. Ως αντάλλαγμα για τη μεταβίβαση του ενεργητικού συνυπολογιζόμενου και του μεταφερόμενου παθητικού μπορεί να συμφωνείται, πέραν της αποπληρωμής από την αποκτώσα επιχείρηση των υποχρεώσεων που περιλαμβάνονται στο παθητικό και η καταβολή ενός επιπλέον ποσού. Το συνολικό ενεργητικό και η λογιστική του αξία περιγράφεται στην συμφωνία εξυγίανσης. Ειδικότερα ορίζεται ότι κατά την ημερομηνία ολοκλήρωσης της ως άνω συναλλαγής συντάσσεται ισοζύγιο το οποίο ελέγχεται και πιστοποιείται από Ορκωτή Ελεγκτή της νέας επιχείρησης στο οποίο θα συμπεριλαμβάνεται το σύνολο των διαφοροποιήσεων που έχουν προκύψει έως την ολοκλήρωση της συναλλαγής, αναφορικά με τα μεταβιβαζόμενα στην αποκτώσα επιχείρηση στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού (Ισοζύγιο μεταβίβασης της υπό εξυγίανση επιχείρησης στην αποκτώσα επιχείρηση που προσαρτάται με ιδιωτικό συμφωνητικό-πρωτόκολλο μεταβίβασης της επιχείρησης).

6. Κατόπιν όλων των ανωτέρω διευκρινίζεται ότι ως αξία κτήσης των παγίων για τον υπολογισμό των φορολογικών αποσβέσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013 στην [2]

περίπτωση απόκτησης αυτών συνεπεία μεταβίβασης επιχείρησης στο πλαίσιο εξυγίανσής της με βάση τις διατάξεις του Πτωχευτικού Κώδικα, όπως ίσχυαν πριν τη κατάργησή τους, λαμβάνεται υπόψη η αξία των παγίων όπως αυτή αποτυπώνεται στη συμφωνία εξυγίανσης που επικυρώνεται από το Πτωχευτικό Δικαστήριο. Ως προς τον φορολογικό χειρισμό των μισθωμάτων που καταβάλλονται δυνάμει συμβάσεων χρηματοοικονομικής μίσθωσης του ν.1665/1986 που είχαν συναφθεί πριν την 1.1.2014 και μεταβιβάζονται στην αποκτώσα εταιρεία με την συναίνεση του εκμισθωτή, ισχύουν τα όσα έχουν ειδικότερα διευκρινιστεί με το αριθ. ΔΕΑΦ Β 1087176 ΕΞ 2015/25-6-2015 έγγραφό μας, καθόσον στην περίπτωση αυτή η αποκτώσα εταιρεία υπεισέρχεται διά σωρευτικής αναδοχής σ' όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του αρχικού χρηματοδοτικού μισθωτή.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες πίνακα Γ' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών (με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ καθώς και στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού
2. Γραφείο κας Υφυπουργού
3. Ε.Γ. ΣΔΟΕ- Δ/νση Στρατηγικού Σχεδιασμού και Ανταγωνισμού (με τη παράκληση να αποσταλεί στις υπηρεσίες αυτής)
4. Αποδέκτες πινάκων Α' (πλην περ.2 και 3), Β', Ζ'(πλην περ.2 και 5), Η'(πλην περ.4,10 και 11), Θ', Ι', ΙΑ' (περ. 2 και 3), ΙΒ', ΙΓ', ΙΣΤ', ΙΖ', και ΙΘ'
5. Υπουργείο Οικονομίας, Ανάπτυξης & Τουρισμού, Γενική Γραμματεία Εμπορίου & Προστασίας Καταναλωτή, Γενική Δ/νση Αγοράς, Δ/νση Εταιριών & Γ.Ε.ΜΗ. Πλ. Κάνιγγος - 101 81 ΑΘΗΝΑ
6. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής
7 - 105 62 ΑΘΗΝΑ
7. ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ»
8. ΓΡΑΦΕΙΟ ΨΑΡΙΑΝΟΥ, ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ Α.Ε., Αμαλιάδος 29 & Ελσίν 15,
115 23 ΑΘΗΝΑ

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
2. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
3. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού, Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας

4. Δ/νσεις, Αυτοτελή Τμήματα και Αυτοτελή Γραφεία της Α.Α.Δ.Ε.
5. Δ/νση Νομικής Υποστήριξης
6. Δ/νση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας