



## Φορολογικά | Οικονομικά

### Παράταση Φορολογικών Δηλώσεων

Μετά από συντονισμένες ενέργειες του διοικητικού συμβουλίου της Π.Ο.Φ.Ε.Ε., παρατείνονται οι ημερομηνίες υποβολής των φορολογικών δηλώσεων για φυσικά και νομικά πρόσωπα. Η απόφαση της παράτασης θα εκδοθεί άμεσα.

### ::: επιγραμματικά :::

- Αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1090759 ΕΞ 2015/2.7.2015

Επιβολή τέλους επιτηδεύματος σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που λειτουργούν ορισμένους μήνες μέσα στη χρήση, λόγω έναρξης εργασιών εντός της χρήσης (υποδωδεκάμηνη περίοδος)

- Αριθμ. πρωτ.: Δ14Β 1090827 ΕΞ 2015/2.7.2015

Φορολογική αντιμετώπιση δραστηριοτήτων αγιογράφου

- Αριθμ. 30572/495/3.7.2015

Καθορισμός ανωτάτων ορίων υπερωριακής απασχόλησης, των εργαζόμενων σε Βιομηχανικές, Βιοτεχνικές επιχειρήσεις, εκμεταλλεύσεις και εργασίες, για το Β' ημερολογιακό εξάμηνο 2015

- ΠΟΛ.1145/3.7.2015

Διευκρινίσεις σχετικά με την εξαίρεση των αφορολόγητων αποθεματικών που προέρχονται από την υπεραξία από την πώληση ακινήτου επιχείρησης σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης για το οποίο στη συνέχεια συνάφθηκε σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης (sale and lease back) από την ανυπερλή φορολόγηση των παρ. 12 και 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013

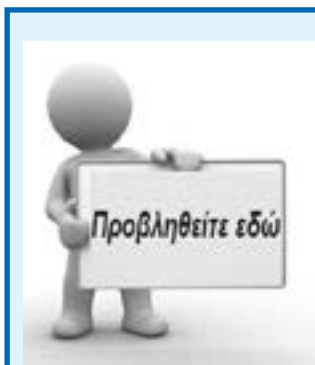
### ΠΟΛ.1143/3.7.2015

**Εξόφληση δαπανών κατά το χρονικό διάστημα της τραπεζικής αργίας που ορίζεται από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α'/28.06.2015)**

**Μ**ε αφορμή προφορικά ερωτήματα που τίθενται στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι οι δαπάνες που αφορούν σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και εξοφλούνται κατά το χρονικό διάστημα από 28 Ιουνίου και έως τη λήξη της προβλεπόμενης από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α'/28.06.2015) τραπεζικής αργίας, χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά παρέκκλιση των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται για την εξόφληση τιμολογίων και γενικά στοιχείων που έχουν εκδοθεί ως και την 28.06.2015.



Η ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ



**Αν ενδιαφέρεστε να προβάλετε  
την επιχείρησή σας επικοινωνήστε**

**στο 210 8253445**

ή

**email: pofee@otenet.gr**

## Φορολογικά | Οικονομικά

### Αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1090759 ΕΞ 2015/2.7.2015

## Επιβολή τέλους επιτηδεύματος σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που λειτουργούν ορισμένους μήνες μέσα στη χρήση, λόγω έναρξης εργασιών εντός της χρήσης (υποδωδεκάμηνη περίοδος)

**Μ**ε 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 31 του ν. 3986/2011, οι επιτηδευματίες και οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα, εφόσον τηρούν βιβλία Β' ή Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., υποχρεούνται σε καταβολή ετήσιου τέλους επιτηδεύματος, το οποίο ορίζεται ως εξής.

α) Για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε τουριστικούς τόπους και σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό έως διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε οκτακόσια (800) ευρώ ετησίως.

β) Για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό πάνω από διακόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε χίλια (1.000) ευρώ ετησίως.

γ) Για ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες, σε εξακόσια πενήντα (650) ευρώ ετησίως.

δ) Για κάθε υποκατάστημα σε εξακόσια (600) ευρώ ετησίως.

Τα ως άνω ποσά επιβάλλονται για τα οικονομικά έτη 2013 και επόμενα.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 2 του ίδιου πιο πάνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι σε περίπτωση διακοπής της δραστηριότητας μέσα στη χρήση, το τέλος επιτηδεύ-



ματος περιορίζεται ανάλογα με τους μήνες λειτουργίας της επιχείρησης ή της άσκησης του επαγγέλματος. Χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των δεκαπέντε (15) ημερών λογίζεται ως μήνας.

3. Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 3 της ΠΟΛ.1167/2.8.2011 Α.Υ.Ο., με την οποία καθορίστηκε, μεταξύ άλλων, η διαδικασία για τη βεβαίωση και είσπραξη του τέλους επιτηδεύματος που προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, ορίζεται ότι οι επιτηδευματίες και οι επιχειρήσεις που ασκούσαν το επάγγελμα ή την επιχείρησή τους για ορισμένους μήνες μέσα στη χρήση 2010, υπάγονται στην επιβολή του τέλους επιτηδεύματος, το οποίο περιορίζεται ανάλογα με τους μήνες λειτουργίας τους, εφόσον έχει ήδη υποβληθεί δήλωση διακοπής δραστηριότητας.

4. Εξάλλου, με το αριθ. Δ12Β 1114958 ΕΞ/16.8.2011 έγγραφό μας προς τη Γ.Γ.Π.Σ. διευκρινίστηκε ότι το τέλος επιτηδεύματος, σε περίπτωση που οι επιτηδευματίες και οι επιχειρήσεις ασκούσαν το επάγγελμα ή την επιχείρησή τους για ορισμένους μήνες μέσα στη χρήση 2010, περιορίζεται ανάλογα με τους μήνες λειτουργίας τους και εφόσον

έχει ήδη υποβληθεί δήλωση διακοπής της δραστηριότητας. Διάστημα μηνός (συμπεριλαμβανομένων και των ημερομηνιών της έναρξης και της διακοπής εργασιών) μεγαλύτερο των δεκαπέντε (15) ημερών λογίζεται ολόκληρος μήνας. Κάθε μήνας θεωρείται ότι έχει τριάντα (30) ημέρες. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και για τις εποχιακές επιχειρήσεις εφόσον μέσα στη χρήση 2010 έχουν πραγματοποιήσει διαδοχικές ενάρξεις και διακοπές.

5. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω και κατ' ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, σχετικά με τον περιορισμό του τέλους επιτηδεύματος ανάλογα με τους μήνες λειτουργίας σε περίπτωση διακοπής εργασιών μέσα στη χρήση, σε περίπτωση λειτουργίας νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων για ορισμένους μήνες μέσα στη χρήση, λόγω έναρξης εργασιών εντός αυτής (υποδωδεκάμηνη διαχειριστική περίοδος), το τέλος επιτηδεύματος επιβάλλεται περιοριζόμενο στους εντός της χρήσης μήνες λειτουργίας των πιο πάνω προσώπων.

Η Γ. Γ. ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ

## Φορολογικά | Οικονομικά

**Αριθμ. πρωτ.: Δ14Β 1090827 ΕΞ 2015/2.7.2015****Φορολογική αντιμετώπιση δραστηριοτήτων αγιογράφου**

Σχετ.: Το έγγραφό σας με αριθμό πρωτοκόλλου Δ14 1038413 ΕΙ 2015

**Μ**ε το ανωτέρω έγγραφό σας, μας ζητάτε να σας γνωρίσουμε τον τρόπο φορολογικής αντιμετώπισης των δραστηριοτήτων σας ως αγιογράφος. Ειδικότερα, μας ζητάτε να σας γνωρίσουμε τον εφαρμοστέο συντελεστή Φ.Π.Α. για την αγιογράφηση πάνω σε τοίχους εκκλησιών καθώς και για την παράδοση εικόνων ζωγραφισμένων, -κατόπιν παραγγελίας, - πάνω σε ξύλο, και οι οποίες προορίζονται να τοποθετηθούν μόνιμα στο τέμπλο εκκλησίας. Επίσης, μας ζητάτε να σας γνωρίσουμε εάν προβλέπεται κάποιου είδους παρακράτηση φόρου για τις σχετικές αμοιβές σας.



1. Σύμφωνα με την περίπτωση 3 του Κεφαλαίου Β' «Υπηρεσίες» του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, στο μειωμένο συντελεστή 13% υπάγονται οι υπηρεσίες που παρέχονται από συγγραφείς, συνθέτες, καλλιτέχνες και ερμηνευτές έργων τέχνης, καθώς και τα δικαιώματα αυτών, εφόσον δεν απαλλάσσονται με το Άρθρο 22 του Κώδικα Φ.Π.Α..

2. Σύμφωνα με την περίπτωση 54 του Κεφαλαίου Α' «Αγαθά» του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, στο μειωμένο συντελεστή 13%, υπάγεται η παράδοση αντικειμένων καλλιτεχνικής αξίας των παραγράφων 1, 2 και 3 του Κεφαλαίου Α' του Παραρτήματος V του Κώδικα Φ.Π.Α., εφόσον πραγματοποιείται από τον ίδιο το δημιουργό ή τους διαδόχους του. Στην περίπτωση 1 του Κεφαλαίου Α' «Αντικείμενα Καλλιτεχνικής Αξίας» του Παραρτήματος

V του Κώδικα Φ.Π.Α. εντάσσονται ζωγραφικοί πίνακες και σχέδια, που έχουν γίνει εξ' ολοκλήρου με το χέρι, με εξαίρεση τα σχέδια της κλάσης 4906 και τα βιομηχανικά είδη που έχουν διακοσμηθεί με το χέρι καθώς και έργα από συγκόλληση (κολάζ) και παρόμοιοι μικροί πίνακες (Δ.Κ. 9701).

3. Σύμφωνα με την Εγκύκλιο ΠΟΛ.347/11.12.1987 έχει διευκρινιστεί, μεταξύ άλλων, ότι οι αγιογράφοι θεωρούνται καλλιτέχνες και ότι οι αγιογραφήσεις και άλλες διακοσμήσεις που γίνονται πάνω σε τοίχο είναι σταθερά και μόνιμα συνδεδεμένες με αυτόν έτσι ώστε να μην μπορούν να αποχωριστούν από το κύριο πράγμα (αποτοιχιστούν) χωρίς βλάβη τους ή χωρίς βλάβη του κυρίου πράγματος (ακινήτου). Είναι δηλαδή συστατικά μέρη του ακινήτου σύμφωνα με τις διατάξεις του Αρθρου 953 του Αστικού Κώδικα και δεν μπορούν, επομένως, να αποτελούν αντικείμενο χωριστής κυριότητας. Συνεπώς, ο αγιογράφος που φιλοτεχνεί αγιογραφήσεις ή

άλλες διακοσμήσεις στον τοίχο δεν αποκτά κυριότητα, δεν πωλεί επομένως πράγμα, αλλά παρέχει υπηρεσίες. Σημειώνεται ότι με βάση την ως άνω Εγκύκλιο, τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, και όταν η αγιογράφηση γίνεται πρώτα πάνω σε πανί (κάμποτο) και στη συνέχεια κολλιέται και συμπληρώνεται πάνω στον τοίχο (σπατουλάρισμα άκρων, ζωγραφική συμπλήρωση λεπτομερειών εικόνων και προσαρμογή χρωμάτων, μπορντούρες, περιμετρικά πλαίσια με πινέλο κ.λ.π.). Δηλαδή στις περιπτώσεις αυτές η αρχική ζωγραφική επάνω στο πανί, που στη συνέχεια κολλιέται στον τοίχο, είναι ενδιάμεσο στάδιο της όλης τοιχογραφικής εργασίας, και συνεπώς η όλη δραστηριότητα θεωρείται ως παροχή υπηρεσίας με συντελεστή Φ.Π.Α. 13%.

4. Με βάση τα ανωτέρω, εφόσον αγιογραφείτε είτε απευθείας πάνω στον τοίχο είτε πάνω σε πανί το οποίο εν συνεχεία κολλιέται στον τοίχο, σύμφωνα με την Εγκύκλιο ΠΟΛ.347/11.12.1987, παρέχετε

συνέχεια στην επομένη σελίδα



## Φορολογικά | Οικονομικά

**Αριθμ. πρωτ.: Δ14Β 1090827 ΕΞ 2015/2.7.2015**

### Φορολογική αντιμετώπιση δραστηριοτήτων αγιογράφου

καλλιτεχνικές υπηρεσίες και οφείλετε να επιρρίπτετε Φ.Π.Α. με συντελεστή 13%.

5. Εφόσον, αγιογραφείτε πάνω σε ξύλο η κυριότητα του οποίου σας ανήκει και εν συνεχεία προβαίνετε στην πώληση της έτοιμης πλέον εικόνας, τότε προβαίνετε σε παράδοση αγαθού ενσώματου κινητού αγαθού (εικόνας), ανεξαρτήτως εάν αυτό τελικά τοποθετείται μόνιμα ή όχι πάνω στο τέμπλο της εκκλησίας.

6. Στην περίπτωση που προβαίνετε στην παράδοση εικόνων των οποίων είστε δημιουργός, κατά τα ανωτέρω, τότε οφείλετε να επιρρίπτετε Φ.Π.Α. με το μειωμένο συντελεστή 13%,

μόνο εφόσον οι παραδιδόμενες εικόνες εντάσσονται στη Δασμολογική Κλάση 9701.

Σε διαφορετική περίπτωση οφείλετε να επιρρίπτετε Φ.Π.Α. με τον κανονικό συντελεστή 23%.

7. Αρμόδια υπηρεσία για να σας απαντήσει κατά πόσον, οι παραδιδόμενες εικόνες των οποίων είστε δημιουργός εντάσσονται στη Δασμολογική Κλάση 9701, είναι η Διεύθυνση Δασμολογικών Θεμάτων και Τελωνειακών Οικονομικών Καθεστώτων, στην οποία πρέπει να απευθυνθείτε και προς την οποία κοινοποιείται το παρόν με συνημμένο απλό φωτοαντίγραφο του ερωτήματός σας.

8. Αρμόδια υπηρεσία για να σας απαντήσει ως προς το εάν προβλέπεται κάποια παρακράτηση φόρου εισοδήματος επί των αμοιβών σας είναι το τμήμα Α' - Φόρου Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, προς το οποίο κοινοποιείται το παρόν με συνημμένο φωτοαντίγραφο του ερωτήματός σας, προκειμένου να σας απαντήσει.

9. Σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος των πραγματικών περιστατικών εμπέδεται στην αρμοδιότητα της οικείας Δ.Ο.Υ. στην οποία και κοινοποιείται το παρόν.

Ο Γ. Διευθ. Φορολογικής Διοίκησης  
Ιωάννης Μπάκας

**Αριθμ. 30572/495/3.7.2015**

### Καθορισμός ανωτάτων ορίων υπερωριακής απασχόλησης, των εργαζόμενων σε Βιομηχανικές, Βιοτεχνικές επιχειρήσεις, εκμεταλλεύσεις και εργασίες, για το Β' ημερολογιακό εξάμηνο 2015

**Κ**αθορίζουμε ως ανώτατο όριο υπερωριακής απασχόλησης των εργαζομένων στις Βιομηχανικές, Βιοτεχνικές επιχειρήσεις, εκμεταλλεύσεις και εργασίες για το Β' ημερολογιακό εξάμηνο 2015, τις τριάντα (30) ώρες.

Για τις επιχειρήσεις που λειτουργούν όλο το 24ωρο με εναλλασσόμενες ομάδες, σε περιπτώσεις έκτακτης ασθένειας ή αυθαίρετης απουσίας εργαζομένου κάποιας ομάδας, μπορεί, για την κάλυψη της θέσης του εργαζομένου που

απουσιάζει και για χρονικό διάστημα μέχρι πέντε (5) ημέρες στον ίδιο μήνα, να απασχοληθούν υπερωριακά μέχρι τέσσερις (4) ώρες την ημέρα και εντός των πλαισίων των παραγρ. 1 και 2 αντίστοιχα εργαζόμενοι της ίδιας ειδικότητας των άλλων ομάδων εργασίας με καταχώρηση της υπερωριακής εργασίας, πριν την έναρξη πραγματοποίησής της, στο «Ειδικό Βιβλίο Υπερωριών».

Οι διατάξεις της απόφασης αυτής, δεν εφαρμόζονται στο προσωπικό των αρτοποιειών, των αυ-

τοκινήτων, των επιχειρήσεων που δεν υπάγονται στις διατάξεις του Π.Δ. 27.6/4.7/1932 καθώς και επί των επιχειρήσεων στις οποίες οι διατάξεις «περί οκταώρου» επεκτάθηκαν με τη μορφή αυτοτελών ρυθμίσεων χωρίς αναφορά στις διατάξεις του Π.Δ. 27.6/4.7/1932.

Η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Αθήνα, 3 Ιουλίου 2015

Ο ΥΠΟΥΡΓΟΣ  
ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ ΣΚΟΥΡΛΕΤΗΣ

## Φορολογικά | Οικονομικά

**ΠΟΛ.1145/3.7.2015**

**Διευκρινίσεις σχετικά με την εξαίρεση των αφορολόγητων αποθεματικών που προέρχονται από την υπεραξία από την πώληση ακινήτου επιχείρησης σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης για το οποίο στη συνέχεια συνάφθηκε σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης (sale and lease back) από την αυτοτελή φορολόγηση των παρ. 12 και 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013**



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

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' της παρ. 22 της υποπαρ. Δ1 της παρ. Δ του άρθρου πρώτου του Κεφαλαίου Α' του ν. 4254/2014, 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.

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.

Η πιο πάνω ρύθμιση περί συνέχισης της τήρησης των πιο πάνω αφορολόγητων αποθεματικών ισχύει, σύμφωνα με την παρ. 23 της υποπαρ. Δ1 της παρ. Δ του άρθρου πρώτου του Κεφαλαίου Α' του ν. 4254/2014, από την 1.1.2014, εκτός αν ορίζε-

ται σε αυτές διαφορετικά. Κατά συνέπεια, μέχρι τις 31.12.2013 οι επιχειρήσεις δεν όφειλαν να προβούν σε καμία ενέργεια περί αυτοτελούς φορολόγησης των αποθεματικών αυτών. Ωστόσο, μέχρι τη δημοσίευση του ν. 4254/2014 πολλές επιχειρήσεις είχαν ήδη προβεί σε κεφαλαιοποίηση ή διανομή των αποθεματικών της περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994. Για τον σκοπό αυτό, η Διοίκηση με την ΠΟΛ.1143/15.5.2014 εγκύκλιο διευκρίνισε ότι οι νέες διατάξεις του ν. 4254/2014 εφαρμόζονται από τότε που ίσχυσαν οι διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 και κατά συνέπεια, σε περίπτωση που είχε ήδη καταβληθεί φόρος (19% ή 15%) για τα ως άνω αφορολόγητα αποθεματικά που σχηματίστηκαν με βάση την περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, θα πρέπει

συνέχεια στην επομένη σελίδα

## Φορολογικά | Οικονομικά

### ΠΟΛ.1145/3.7.2015

#### **Διευκρινίσεις σχετικά με την εξαίρεση των αφορολόγητων αποθεματικών που προέρχονται από την υπεραξία από την πώληση ακινήτου επιχείρησης σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης για το οποίο στη συνέχεια συνάφθηκε σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης (sale and lease back) από την αυτοτελή φορολόγηση των παρ. 12 και 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013**

να επιστραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθείς.

2. Από τα ερωτήματα που τέθηκαν στην υπηρεσία μας προκύπτει, ότι δεν είναι δυνατή η επιστροφή του φόρου (19% ή 15%) που ήδη καταβλήθηκε για τα ως άνω αφορολόγητα αποθεματικά που σχηματίστηκαν με βάση την περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/1994, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, ιδίως στις περιπτώσεις που έλαβε χώρα πραγματική διανομή των υπόψη αποθεματικών στους μετόχους ή μέλη της εταιρείας, καθόσον υπάρχει αντικειμενική αδυναμία «ακύρωσης» της διανομής και επιστροφής των εν λόγω ποσών από τους δικαιούχους, όπως λόγω χάρη στις ανώνυμες εταιρείες με μετοχές εισηγμένες που ο αριθμός των μετόχων τους είναι πολύ μεγάλος και μη διαχειρίσιμος.

3. Κατόπιν των ανωτέρω και με γνώμονα την εύρυθμη λειτουργία της αγοράς και την άρση των όποιων ερμηνευτικών προβλημάτων προέκυψαν με βάση τις διατάξεις της περ. β' της παρ. 22 της υποπαρ. Δ1 της παρ. Δ του άρθρου πρώτου του Κεφαλαίου Α' του ν. 4254/2014 για την περίπτωση επιχειρήσεων στα βιβλία των οποίων τηρούντο λογαριασμοί αφορολόγητων αποθεματικών που είχαν σχηματισθεί με βάση την περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν.2238/1994, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι αν τα υπόψη αποθεματικά υπήχθησαν σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή φόρου είτε 15% είτε 19% με ειδικότερη

δήλωση που υπεβλήθη από την έκδοση του ν.4172/2013, ήτοι από 23.07.2013 έως και την 15.05.2014 (ημερομηνία έκδοσης της αριθ. ΠΟΛ.1143/15.5.2014 εγκυκλίου μας), οι υπόψη επιχειρήσεις δεν υποχρεούνται να προβούν σε οποιαδήποτε ενέργεια με σκοπό την επιστροφή του φόρου που καταβλήθηκε αχρεωστήτως.

Τα αναφερόμενα πιο πάνω ισχύουν μόνο στην περίπτωση που δεν είναι δυνατή η επιστροφή των ποσών των ήδη διανεμηθέντων αποθεματικών από τα μέλη (μετόχους, κλπ.) στην εταιρεία, καθόσον διαφορετικά, αν δηλαδή τα σχετικά ποσά είναι εφικτό να αναζητηθούν από τους δικαιούχους, έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1143/15.5.2014 εγκυκλίο μας περί επιστροφής του φόρου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος.

4. Επιπλέον, με την ίδια ως άνω ΠΟΛ.1143/15.5.2014 ερμηνεύτηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013, για εκείνα τα αποθεματικά που δεν καταλαμβάνονται από την αυτοτελή φορολόγηση των παρ.12 και 13 του άρθρου 72 του νόμου αυτού. Ειδικότερα, διευκρινίστηκε ότι σε περίπτωση διανομής (ή κεφαλαιοποίησης) των αποθεματικών που δεν καταλαμβάνονται από την υπόψη αυτοτελή φορολόγηση, 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 εται-

ρείας 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.

Οι ανωτέρω διευκρινίσεις δόθηκαν στην υπόψη εγκύκλιο που αφορούσε στην αυτοτελή φορολόγηση διαφορετικής κατηγορίας αποθεματικών για λόγους πληρότητας και ανεξάρτητα από το γεγονός ότι κάποια αποθεματικά αρχικά φορολογήθηκαν αυτοτελώς ενώ στη συνέχεια λόγω τροποποίησης των διατάξεων εξαιρέθηκαν. Κατά συνέπεια, με την υπόψη εγκύκλιο δεν δημιουργείται υποχρέωση συμπληρωματικής φορολόγησης των υπόψη αποθεματικών, ανεξάρτητα από το αν οι επιχειρήσεις τελικά επιλέξουν να προβούν στην ακύρωση της διανομής ή κεφαλαιοποίησης. Όπως προαναφέρθηκε, αν τελικά αποφασισθεί η «ακύρωση» της διανομής ή κεφαλαιοποίησης τέτοιων αποθεματικών, ο φόρος που καταβλήθηκε θα πρέπει να επιστραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθείς προκειμένου στη συνέχεια, σε περίπτωση που λάβει χώρα μεταγενέστερα, διανομή ή κεφαλαιοποίηση, να φορολογηθεί με βάση τις διατάξεις των άρθρων 47 και 64 ΚΦΕ (ν.4172/2013) κατά το χρόνο εκείνο.

Η Γ. Γ. ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ