



ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΝ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Αθήνα, 21 Οκτωβρίου 2015

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Αριθ. Πρωτ.: ΔΕΑΦΒ 1137110 ΕΞ2015

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Β΄

Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

Ταχ. Κωδ.: 101 84 ΑΘΗΝΑ

Πληροφορίες: Φ.Φανάρα

Τηλέφωνο: 210 - 3375311

ΦΑΞ: 210 - 3375001

ΘΕΜΑ: Πρόσθετες διευκρινίσεις επί της ΠΟΛ.1056/2015 εγκυκλίου μας, σχετικά με τον φορολογικό χειρισμό του υπόλοιπου του λογαριασμού «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» που σχηματίστηκε με βάση τις προϋσχύσασες διατάξεις του ν. 2238/1994.

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

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994, όπως αυτές ίσχυαν πριν την κατάργησή τους με το ν.4172/2013 και εφαρμόζονται για προβλέψεις που σχηματίζονται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν πριν την 1^η Ιανουαρίου 2014, το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος, εκτός αν στο τέλος κάθε πενταετίας αρχής γενομένης από τη διαχειριστική περίοδο 2005 υφίσταται στον ως άνω λογαριασμό υπόλοιπο λόγω μη επαληθεύσεως των προβλέψεων με επισφαλείς απαιτήσεις. Το υπόλοιπο αυτό ποσό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις.

2. Με το αριθμ. Δ12Β 1070502 ΕΞ2010/31.05.2010 έγγραφό μας διευκρινίσθηκε ότι στην περίπτωση που επιχείρηση κλείνει διαχειριστική περίοδο στις 30 Ιουνίου κάθε έτους, για τον υπολογισμό του ποσού που θα υπαχθεί σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις, θα ληφθεί το υπόλοιπο του λογαριασμού «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις», όπως αυτό εμφανίζεται στα βιβλία της ανώνυμης εταιρείας στο τέλος της πενταετίας, δηλαδή στις 30.06.2010, και το οποίο μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου.

Επίσης, με το αριθμ. Δ12Β 1111247 ΕΞ2009/23.11.2009 έγγραφό μας διευκρινίσθηκε ότι σε περίπτωση που επιχείρηση κάνει έναρξη εργασιών από το 2006 και μετά, η πενταετία που ορίζεται στην παραπάνω παράγραφο αρχίζει να μετράει από την έναρξη εργασιών και όχι από το 2006. Επομένως, όταν μια επιχείρηση κλείνει την πρώτη της διαχειριστική περίοδο σε ημερομηνία πέραν της 31^{ης} Δεκεμβρίου, π.χ. στις 31.03.2007, λόγω προσαρμογής με τη μητρική της εξωτερικό, για τον υπολογισμό του ποσού που θα υπαχθεί σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις με βάση τις διατάξεις της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994, θα ληφθεί το υπόλοιπο του λογαριασμού «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» όπως αυτό εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης στο τέλος της πρώτης πενταετίας, δηλαδή στις 31.03.2011 και το οποίο θα μεταφερθεί στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου (σχετ. το αριθμ. Δ12Β 1064583 ΕΞ2010/18.05.2010 έγγραφό μας).

3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι για τις προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων που έχουν σχηματισθεί στα φορολογικά έτη 2010, 2011, 2012 και 2013 θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994 (παλαιός Κ.Φ.Ε.).

4. Με την ΠΟΛ.1056/2015 εγκύκλιό μας, με την οποία δόθηκαν διευκρινίσεις για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή του άρθρου 26 του ν.4172/2013 περί φορολογικής μεταχείρισης των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων μετά την έναρξη ισχύος το νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013), διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι το υπόλοιπο του λογαριασμού «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» που σχηματίστηκε με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν.2238/1994, όπως αυτό εμφανίζεται στις 31.12.2014 πρέπει να μεταφερθεί στα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2015, καθόσον τότε συμπληρώνεται η πενταετία με βάση τις προαναφερόμενες διατάξεις. Κατά συνέπεια, το πιο πάνω υπόλοιπο θα μεταφερθεί αυτούσιο στα φορολογητέα έσοδα του φορολογικού έτους 2015 συναθροιζόμενο με τα λοιπά φορολογούμενα έσοδα του έτους αυτού μειωμένο κατά τις τυχόν διαγραφές επισφαλών απαιτήσεων που αφορούν χρήσεις πριν την 31.12.2013 και έλαβαν χώρα εντός του φορολογικού έτους 2014.

5. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω συνάγεται, ότι σε περίπτωση που μία επιχείρηση κλείνει ισολογισμό με ημερομηνία διαφορετική εκείνης της 31^{ης} Δεκεμβρίου, το υπόλοιπο του λογαριασμού «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» που σχηματίστηκε με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν.2238/1994, όπως αυτό εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης την τελευταία διαχειριστική περίοδο για την οποία ίσχυε ο ν.2238/1994 (έναρξη έως και εντός του 2013), θα μεταφερθεί αυτούσιο στα φορολογητέα έσοδα του φορολογικού έτους που ακολουθεί την πενταετία μειωμένο κατά τις τυχόν διαγραφές επισφαλών απαιτήσεων που έλαβαν χώρα έως και το προηγούμενο φορολογικό έτος.

Για παράδειγμα, ανώνυμη εταιρεία που κλείνει τη διαχειριστική της περίοδο στις 30 Ιουνίου, θα μεταφέρει το υπόλοιπο του λογαριασμού «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις», όπως αυτό εμφανίζεται στις 30.06.2014 και αφορά τις χρήσεις που έληξαν στις 30.06.2011, 30.06.2012, 30.06.2013 και 30.06.2014, στο φορολογικό έτος που λήγει στις 30.06.2016, συναθροιζόμενο με τα λοιπά φορολογητέα έσοδα του έτους αυτού, καθόσον τότε συμπληρώνεται η πενταετία με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις του ν.2238/1994. Είναι αυτονόητο, ότι το πιο πάνω ποσό θα είναι μειωμένο κατά τις τυχόν διαγραφές επισφαλών απαιτήσεων που έλαβαν χώρα εντός του φορολογικού έτους που έληξε στις 30.6.2015.

Τέλος, επισημαίνεται ότι στην περίπτωση εταιρείας που έχει κάνει έναρξη εργασιών από το 2006 και μετά, δεδομένου ότι η οριζόμενη πενταετία αρχίζει να μετράει από την έναρξη εργασιών και όχι από το 2005, το υπόλοιπο θα μεταφερθεί αυτούσιο στα φορολογητέα έσοδα του φορολογικού έτους που ακολουθεί την πενταετία μειωμένο κατά τις τυχόν διαγραφές επισφαλών απαιτήσεων που έλαβαν χώρα έως και το προηγούμενο φορολογικό έτος. Επομένως, επιχείρηση με πρώτη διαχειριστική περίοδο 1.1.2011 – 31.12.2011, θα φορολογήσει το υπόψη υπόλοιπο στο φορολογικό έτος 2016, καθόσον τότε συμπληρώνεται η οριζόμενη από το νόμο πενταετία, μειωμένο κατά τις τυχόν διαγραφές επισφαλών απαιτήσεων που έλαβαν χώρα εντός των φορολογικών ετών 2014 και 2015.

Ακριβές Αντίγραφο	Η ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Η Προϊσταμένη του Αυτοτελούς	ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ
Τμήματος Διοίκησης	

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες πίνακα Β' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και τις Περιφερειακές Διευθύνσεις της
3. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (e - ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες πινάκων Α', ΣΤ' (εκτός των αριθ.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 Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας, Διεύθυνση Ανωνύμων Εταιριών και Πίστωσης, Πλ. Κάνιγγος - 101 81 ΑΘΗΝΑ
3. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής 7 - 105 62 ΑΘΗΝΑ
4. ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ»
5. ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ ΚΡΙΕΖΑΣ, Αγ. Αρτεμίου 64, 18120 Κορυδαλλός

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού
2. Γραφείο κ. Αναπληρωτή Υπουργού
3. Γραφείο κας Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων
4. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
5. Γραφείο Τύπου και Δημοσίων Σχέσεων
6. Γραφείο Επικοινωνίας και Πληροφόρησης Πολιτών
7. Αυτοτελές Τμήμα Νομικής Υποστήριξης της Γ.Γ.Δ.Ε.
8. Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας - Τμήματα Α' (3) - Β' (10)