

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ****ΑΑΔΕ**Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων**ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ****ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ****ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ****ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ****ΤΜΗΜΑ Β΄**

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10

Ταχ. Κώδικας : 101 84 Αθήνα

Τηλέφωνο : 210 – 3375311

Fax : 210 – 3375001

E-Mail : d12.b@yo.syzefxis.gov.grUrl : www.aade.gr**ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ****ΑΔΑ:****Αθήνα, 16 Μαΐου 2019****Ε. 2080**

ΘΕΜΑ: Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 24 του ν.4172/2013, όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με την παρ. 5 του άρθρου 115 του ν.4549/2018, αναφορικά με τη διενέργεια αποσβέσεων σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και σε συνέχεια της ΠΟΛ.1147/2018 εγκυκλίου, με την οποία κοινοποιήθηκαν, μεταξύ άλλων, οι διατάξεις της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 24 του ν.4172/2013, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 24 του ν.4172/2013, όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με την παρ. 5 του άρθρου 115 του ν.4549/2018, κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από:

α) τον κύριο των παγίων στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης σε όλες τις περιπτώσεις εκτός της περίπτωσης β',

β) τον μισθωτή, σε περίπτωση χρηματοδοτικής μίσθωσης κατά την έννοια του ν. 4308/2014, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν.

2. Όπως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση του άρθρου 115 του ν. 4549/2018, από το φορολογικό έτος 2018 και εφεξής καταργείται ο όρος «χρηματοοικονομική μίσθωση» της παρ. 2 του άρθρου 24 του ν. 4172/2013 και τα κριτήρια πλήρωσης αυτού και παράλληλα, στην περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 24 εισάγεται ο όρος «χρηματοδοτική μίσθωση» των διατάξεων του ν. 4308/2014, ώστε να εναρμονίζεται πλήρως ο ορισμός που χρησιμοποιείται στο φορολογικό νομοθετικό πλαίσιο με αυτόν των Ε.Λ.Π.

Επομένως, για τις συμβάσεις που συνάπτονται από 1.1.2018 και μετά, οι φορολογικές αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού εκπίπτουν από τον μισθωτή εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις και τα κριτήρια που ορίζονται ρητά στον ν. 4308/2014.

Ως εκ τούτου, το κρίσιμο στοιχείο για τον χαρακτηρισμό μιας σύμβασης μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι το εάν πληρούνται οι σχετικοί όροι, με βάση τον ορισμό του Παραρτήματος Α του νόμου αυτού. Επομένως, προκειμένου για την ερμηνεία του υπόψη ορισμού έχουν εφαρμογή τα όσα έχουν διευκρινιστεί σχετικά με τις διατάξεις του ν.4308/2014 από την αρμόδια προς τούτο υπηρεσία (ΕΛΤΕ).

3. Πιο συγκεκριμένα, για την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' της παρ.1 του άρθρου 24 του ν.4172/2013, χρησιμοποιείται ο αντίστοιχος ορισμός του παραρτήματος του ν.4308/2014, με βάση τον οποίο ως «Χρηματοδοτική μίσθωση (finance lease)» είναι η μίσθωση η οποία μεταφέρει ουσιωδώς όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που προκύπτουν από την ιδιοκτησία ενός περιουσιακού στοιχείου. Ο τίτλος ιδιοκτησίας μπορεί τελικά είτε να μεταβιβάζεται είτε όχι.

Παραδείγματα καταστάσεων, με βάση το ίδιο παράρτημα, οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό θα μπορούσαν να συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής, είναι τα ακόλουθα:

α) Η μίσθωση μεταβιβάζει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου στον μισθωτή κατά τη λήξη της μισθωτικής περιόδου.

β) Ο μισθωτής έχει το δικαίωμα αγοράς του περιουσιακού στοιχείου σε τιμή που αναμένεται να είναι επαρκώς χαμηλότερη από την εύλογη αξία κατά την ημερομηνία άσκησης του δικαιώματος, έτσι ώστε, κατά την έναρξη της μίσθωσης, να θεωρείται ευλόγως βέβαιο ότι το δικαίωμα θα ασκηθεί.

γ) Η διάρκεια της μίσθωσης εκτείνεται στο μεγαλύτερο μέρος της οικονομικής ζωής του περιουσιακού στοιχείου, έστω και αν ο τίτλος κυριότητας δε μεταβιβάζεται.

δ) Κατά την έναρξη της μίσθωσης, η παρούσα αξία των ελάχιστων καταβολών μισθωμάτων, στα οποία δεν λαμβάνεται υπόψη το κόστος τυχόν προσφερόμενων

υπηρεσιών στη διάρκεια της μίσθωσης, καλύπτει ουσιαστικά το σύνολο της εύλογης αξίας του μισθωμένου περιουσιακού στοιχείου.

ε) Τα μισθωμένα περιουσιακά στοιχεία είναι ειδικής φύσης, ώστε μόνον ο μισθωτής να μπορεί να τα χρησιμοποιεί χωρίς να απαιτούνται σοβαρές τροποποιήσεις.

Με βάση το παράρτημα αυτό, ενδείξεις καταστάσεων οι οποίες μεμονωμένα ή σε συνδυασμό θα μπορούσαν επίσης να συνεπάγονται την κατάταξη μιας μίσθωσης ως χρηματοδοτικής είναι οι εξής:

α) Εάν ο μισθωτής έχει το δικαίωμα να ακυρώσει τη μίσθωση, οι ζημίες του εκμισθωτή που συνδέονται με την ακύρωση καλύπτονται από το μισθωτή.

β) Κέρδη και ζημίες από τη διακύμανση της εύλογης αξίας του υπολείμματος ανήκουν στο μισθωτή (για παράδειγμα με τη μορφή έκπτωσης του μισθώματος που ισούται με το μεγαλύτερο μέρος του προϊόντος της πώλησης στη λήξη της μίσθωσης).

γ) Ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να παρατείνει τη μίσθωση με μίσθωμα σημαντικά χαμηλότερο από τα τρέχοντα μισθώματα της αγοράς.

4. Δεδομένου ότι η παραπομπή στον ν.4308/2014 αφορά μόνο στην έννοια της χρηματοδοτικής μίσθωσης, ως προς τους συντελεστές αποσβέσεων λαμβάνονται υπόψη οι συντελεστές της παραγράφου 4 του άρθρου 24 του ν.4172/2013 και όχι η ωφέλιμη διάρκεια ζωής του παγίου, όπως αυτή ενδεχομένως εκτιμάται κάθε φορά από την επιχείρηση.

Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης, όπου δεν μεταβιβάζεται η κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου στον μισθωτή και η διάρκειά της είναι μικρότερη του χρόνου απόσβεσης του παγίου, το τυχόν αναπόσβεστο υπόλοιπό της κατά τον χρόνο λήξης της σύμβασης θα μεταφέρεται σωρευτικά στα φορολογικά αποτελέσματα του φορολογικού έτους λήξης της μίσθωσης.

Για παράδειγμα, έστω σύμβαση μακροχρόνιας μίσθωσης εξοπλισμού ηλεκτρονικών υπολογιστών διάρκειας 3 ετών ο οποίος κατά τον χρόνο λήξης της μίσθωσης επιστέφεται στον εκμισθωτή. Δεδομένου ότι ο συντελεστής απόσβεσης του παγίου με βάση τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 24 του ν. 4172/2013 είναι 20% (5 έτη), το αναπόσβεστο υπόλοιπο των δύο (2) εναπομενόντων ετών μεταφέρεται σωρευτικά στα φορολογικά αποτελέσματα του φορολογικού έτους λήξης της μίσθωσης.

5. Με βάση τις ανωτέρω διατάξεις, στην περίπτωση που η μίσθωση χαρακτηρίζεται ως χρηματοδοτική, οι αποσβέσεις διενεργούνται από τον μισθωτή, παρά το γεγονός ότι δεν είναι ο κύριος του παγίου, και όχι από τον εκμισθωτή. Για τον σκοπό αυτό, ο μισθωτής αναγνωρίζει το μίσθιο ως περιουσιακό του στοιχείο, πιστώνοντας αντίστοιχα ισόποση

υποχρέωση προς τον εκμισθωτή και το πάγιο αντιμετωπίζεται ως πάγιο κυριότητα του (ιδιόκτητο). Όσον αφορά στον εκμισθωτή, αυτός θα εμφανίζει ως απαίτησή του έναντι του μισθωτή την αγοραία αξία του παγίου.

Επισημαίνεται ότι η αντιμετώπιση της μίσθωσης ως τοκοχρεολυτικού δανείου γίνεται για τους σκοπούς εφαρμογής του ν.4308/2014 και συνεπώς για το μέρος του μισθώματος που αναλογεί ως τόκος δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου.

Στην περίπτωση κατά την οποία δεν πληρούνται τα κριτήρια του Παραρτήματος Α του ν.4308/2014 για τον χαρακτηρισμό της σύμβασης ως χρηματοδοτικής, οι φορολογικές αποσβέσεις θα διενεργούνται από τον εκμισθωτή: α) σε περίπτωση που αυτός είναι εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν.1665/1986 σε ίσα μέρη ανάλογα με τα έτη διάρκειας της σύμβασης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του νόμου αυτού και β) στις λοιπές περιπτώσεις με βάση τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013.

6. Επίσης, με τις διατάξεις της περίπτωσης ι' της παρ.1 του άρθρου 30 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 του ίδιου νόμου αντιμετωπίζουν λογιστικά όλες τις συμβάσεις μίσθωσης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.

Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι δεν προβλέπεται διαφορετική αντιμετώπιση των συμβάσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης από τις διατάξεις του ν.4308/2014 και του ν.4172/2013, για τα υπόψη νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στις παραγράφους 3 και 4 της παρούσας.

7. Όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω ισχύουν από την 1.1.2018 και μετά, κατά ρητή διατύπωση της περ. α' της παρ. 18 του άρθρου 115 του ν.4549/2018 και όπως διευκρινίσθηκε με την ΠΟΛ.1147/2018 οι υπόψη διατάξεις ισχύουν για τις συμβάσεις που συνάπτονται από 1.1.2018 και μετά. Επισημαίνεται ότι για τροποποιήσεις συμβάσεων που έχουν συναφθεί πριν την 1.1.2018 και οι οποίες λαμβάνουν χώρα μετά την 1.1.2018, εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013, όπως αυτές ίσχυαν κατά τον χρόνο σύναψης της αρχικής μίσθωσης.

**Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ Α.Α.Δ.Ε.
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ**

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

1. Αποδέκτες πίνακα Γ΄ (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και τις Περιφερειακές Διευθύνσεις της
3. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης
4. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών – Τμήμα Ε΄
(Με την παράκληση να αναρτηθεί στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες πινάκων Α΄, Β΄ (εκτός των αριθ.1 και 2 αυτού), Ζ΄, Η΄, Θ΄, Ι΄, ΙΒ΄, ΙΓ΄, ΙΔ΄, ΙΕ΄, ΙΣΤ΄, ΙΖ΄, ΙΗ΄, ΙΘ΄, Κ΄, ΚΑ΄, ΚΒ΄ και ΚΓ΄
2. Υπουργείο Οικονομίας & Ανάπτυξης, Γενική Γραμματεία Εμπορίου & Προστασίας Καταναλωτή, Γενική Δ/νση Αγοράς, Δ/νση Εταιρειών και Γ.Ε.ΜΗ., Πλ. Κάνιγγος, 101 81, Αθήνα
3. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής 7, 105 62, Αθήνα
4. Γραφείο κ. Υπουργού Οικονομικών
5. Γραφείο κας Υφυπουργού Οικονομικών
6. ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ»
7. ΔΤΔ – Εγκεκριμένοι Οικονομικοί Φορείς

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

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