



Αποθεματικά μη εισηγμένων στο Χ.Α., μέρος Β'

Σε δύο προηγούμενα άρθρα μας που δημοσιεύτηκαν στην εφημερίδα «Ναυτεμπορική», στις 17/10/2020, 17/12/2020, είχαμε αναφερθεί στα Αποθεματικά των Εισηγμένων Εταιρειών στο Χρηματιστήριο και στο άρθρο μας της 27/03/2021, της ίδιας εφημερίδας, αναφερθήκαμε στα Αποθεματικά των μη Εισηγμένων Εταιρειών στο Χρηματιστήριο. Όπως επισημάναμε, ο χειρισμός των αποθεματικών, σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής τους, απαιτεί ιδιαίτερες γνώσεις και προσοχή, αφού πρόκειται για ένα πολύπλοκο θέμα, λόγω των διαφορετικών φορολογικών νόμων που τα διέπουν, αλλά και των λόγων που σχηματίζονται.

Με την προσθήκη και του άρθρου αυτού, ολοκληρώνεται η ανάλυση των αποθεματικών, η οποία έγινε κατόπιν των τροποποιήσεων που επήλθαν στο άρθρο 71Γ, του Ν. 4172/13 με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 353, του Ν. 4512/2018 και του άρθρου 27, του Ν. 4646/2019, και εφαρμόζονται για αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται από 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 25, του άρθρου 66, του Ν. 4646/2019.

Αποθεματικό Ν.1892/90

Βάσει της περ. β, της παρ. 1, του άρθρου 14, του Ν.1892/90 «Η αφορολόγητη έκπτωση, που πραγματοποιείται σύμφωνα με τα άρθρα 12 έως 14 του Ν.1892/90 ..., προστίθεται στα κέρδη της επιχείρησης και φορολογείται στη διαχειριστική χρήση κατά την οποία ... θα γίνει διανομή ή ανάληψη του αντίστοιχου ποσού της αφορολόγητης έκπτωσης και για το ποσό που θα διανεμηθεί ή θα αναληφθεί». Όμως, όπως έχουμε αναφέρει και στην αρχή της μελέτης, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 71Γ, του Ν.4172/13, «Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων οι μετόχοι δεν είναι εισηγμένοι στο Χρηματιστήριο Αθηνών, ... μπορούν να κεφαλαιοποιήσουν ολικά ή μερικά, τα αφορολόγητα αποθεματικά διαφόρων αναπτυξιακών νόμων ... Στην περίπτωση αυτή, ... δύνανται να κάνουν αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου είτε με την έκδοση νέων μετοχών που διανέμονται δωρεάν στους μετόχους κατά την αναλογία των μετοχών που κατέχουν αυτοί κατά τον χρόνο της κεφαλαιοποίησης, είτε με την αύξηση της ονομαστικής αξίας, είτε και με τους δύο τρόπους...». Επομένως, βάσει των ευνοϊκότερων διατάξεων που ισχύουν σήμερα, η Α.Ε. έχει τη δυνατότητα να κεφαλαιοποιήσει τα Αποθεματικά του Ν.1892/90, καταβάλλοντας φόρο με συντελεστή 5% και χωρίς καμία άλλη επιβάρυνση (όπως ορίζεται στην παρ.2, του άρθρου 71Γ, του Ν.4172/13), προβαίνοντας είτε σε Αύξηση του Μετοχικού της Κεφαλαίου με έκδοση νέων μετοχών, οι οποίες θα διατεθούν δωρεάν κατ' αναλογία συμμετοχής στους εκάστοτε Μετόχους είτε με αύξηση της ονομαστικής αξίας της μετοχής. Με την καταβολή του φόρου αυτού, εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από τον Φόρο Εισοδήματος της Εταιρείας και των Μετόχων για τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιήθηκαν.

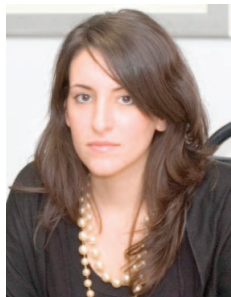
Αποθεματικό Ν. 4171/61

Ο Ν.4171/61 προέβλεπε ότι τα κέρδη που αποκτούσαν

ημεδαπές Τεχνικές Επιχειρήσεις από εργασίες τους στο εξωτερικό απαλλάσσονταν από τον Φόρο Εισοδήματος και εμφανίζονταν σε ειδικό Λογαριασμό Αφορολόγητου Αποθεματικού.

Ομοίως, όπως και στην περίπτωση του Αφορολόγητου Αποθεματικού του Ν. 1892/90, και το Αφορολόγητο Αποθεματικό του Ν.4171/61 υπάγεται στις διατάξεις του Άρθρου 71Γ, του Ν.4172/13.

Κατά συνέπεια, κατά την κεφαλαιοποίησή του, το κεφαλαιοποιηθέν ποσό υπάγεται σε φόρο 5%, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης από τον Φόρο Εισοδήματος τόσο της Εταιρείας όσο και των Μετόχων. Κατά την κεφαλαιοποίηση γίνεται ισοποίηση με το Αποθεματικό αύξηση του Μετοχικού Κεφαλαίου είτε με αύξηση της ονομαστικής αξίας εκάστης μετοχής, είτε με διανομή δωρεάν μετοχών στους υφιστάμενους μετόχους ανάλογα πάντα με το ποσοστό συμμετοχής τους στην Εταιρεία.



Της Τατιάνας Ψαριανού *

Κατά την Κεφαλαιοποίηση των Αποθεματικών από Διαφορά Αναπροσαρμογής Περιουσιακών Στοιχείων, καταβάλλεται Φόρος Εισοδήματος 5% με εξάντληση κάθε φορολογικής υποχρέωσης.

τισμού του αφορολόγητου αποθεματικού μεταφέρεται σε αύξηση του κεφαλαίου της επιχείρησης και απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος».

Στο υπ' Αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1109583 ΕΞ2017/18-07-2017 Έγγραφο του Τμήματος Β', της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας του υπουργείου Οικονομικών σημειώνεται ότι «Όπως είχε γίνει δεκτό από τη Διοίκηση, προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων του προϊσχύοντος ΚΦΕ, το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων που είχε σχηματισθεί με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 1828/1989 μεταφέρεται σε αύξηση του κεφαλαίου της επιχείρησης και απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος, δίχως ο νόμος να ορίζει προθεσμία για την κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού αυτού (σχετ. τα αριθ. πρωτ. Δ12Β 1140939 ΕΞ 2010/25.10.2010 και 1057054/10866/Β0012/3.8.2004 έγγραφα μας)».

Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη τα παραπάνω, η Φορολογική Διοίκηση κατέληξε στο συμπέρασμα ότι «... δεδομένου ότι οι διατάξεις του άρθρου 22 του ν.1828/1989 ως ειδικότερες κατοχύρωσαν των γενικών διατάξεων του ΚΦΕ, συνάγεται ότι κατά την κεφαλαιοποίηση (μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν. 4172/2013) του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού του νόμου αυτού ... δεν οφείλεται φόρος εισοδήματος, κατά ρητή διατύπωση του εν λόγω νόμου».



Κατά την κεφαλαιοποίηση του Αφορολόγητου Αποθεματικού του Ν.1828/89, δεν οφείλεται φόρος εισοδήματος, αφού αυτό προβλέπεται από τις διατάξεις που το διέπουν, οι οποίες, ως ειδικές, υπερισχύουν σε σχέση με τις γενικές διατάξεις της Φορολογίας εισοδήματος.

Οπότε, κατά την κεφαλαιοποίηση του Αφορολόγητου Αποθεματικού του Ν.1828/89, δεν οφείλεται φόρος εισοδήματος, αφού αυτό προβλέπεται από τις διατάξεις που το διέπουν, οι οποίες, ως ειδικές, υπερισχύουν σε σχέση με τις γενικές διατάξεις της Φορολογίας εισοδήματος.

Αποθεματικό Ν.2601/98

Κατά τα οριζόμενα στην παρ.11, του Άρθρου 11, του Ν.2601/98, «Το αφορολόγητο αποθεματικό της απαλλαγής που σχηματίστηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος προστίθεται στα κέρδη της επιχείρησης και φορολογείται στη διαχειριστική χρήση κατά την οποία: ... Θα γίνει διανομή ή ανάληψη του αντίστοιχου ποσού του αφορολόγητου αποθεματικού και για το ποσό που θα διανεμηθεί ή θα αναληφθεί».

Στην ΠΟΛ.1059/15, σημειώνεται ότι «... κεφαλαιοποιούμενα κέρδη, τα οποία δεν έχουν υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων ..., περιλαμβάνονται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των προσώπων αυτών. Τα ίδια ισχύουν και σε περίπτωση διανομής αφορολόγητων αποθεματικών που έχουν σχηματιστεί με τις διατάξεις ... του ν. 2601/1998, ...».

Βάσει, όμως, των προαναφερόμενων ευνοϊκών διατάξεων του άρθρου 71Γ, του Ν.4172/13, το εν λόγω Αφορολόγητο Αποθεματικό δύναται να κεφαλαιοποιηθεί αφού πρώτα φορολογηθεί με συντελεστή 5% και εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης από πλευράς Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικού Προσώπου. Κατά την κεφαλαιοποίηση είτε θα αυξηθεί η ονομαστική αξία εκάστης μετοχής, είτε θα διανεμηθούν δωρεάν στους μετόχους ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους.

Αποθεματικό αναπροσαρμογής του Ν.2065/92

Το Αποθεματικό Αναπροσαρμογής του Ν.2065/92 δεν επιπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 72, του Ν.4172/13, περί αυτοτελούς φορολόγησής διότι βάσει της ΠΟΛ.1007/2.1.2014 «Οι εν λόγω διατάξεις, ... δεν καταλαμβάνουν ... αποθεματικά που σχηματίστηκαν με βάση ειδικές διατάξεις νόμων (αναπροσαρμογή παγίων κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.2065/1992, ...)». Βάσει του Άρθρου 71Β, του Ν.4172/13, «Ανώνυμες εταιρείες, με μετοχές εισηγμένες ή μη, που έχουν σχηματίσει αποθεματικά είτε από υπεραξία μετοχών που προέρχεται από απόσχιση κλάδου ή από συγχώνευση εταιρειών στις οποίες συμμετέχει είτε από

την αύξηση της αξίας των συμμετοχών της εταιρείας ή από διανομή μετοχών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 1 του α. ν. 148/1967, του ν. 542/1977, του ν. 1249/1982, του ν. 1839/1989 και του ν. 2065/1992 κατόπιν κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή παγίων περιουσιακών στοιχείων θυγατρικής εταιρείας ή άλλης εταιρείας στην οποία συμμετέχουν, μπορούν να προβούν σε κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών αυτών. ... Η κεφαλαιοποίηση αυτή υπόκειται σε φόρο εισοδήματος 5% με εξάντληση κάθε φορολογικής υποχρέωσης. Η κεφαλαιοποίηση αυτή δεν υπόκειται σε φόρο μερισμάτων λόγω διανομής, σε παρακράτηση φόρου και σε εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του παρόντος νόμου».

Στην Εγκύκλιο 1145/18, για την εφαρμογή της παρ.6, του άρθρου 71Β, του Ν.4172/13, επισημάνεται ότι «... η περίπτωση αυτή καταλαμβάνει τις περιπτώσεις αναπροσαρμογής (σχετ. ΠΟΛ.1154/7.6.2001) και κατά συνέπεια και τις διατάξεις των άρθρων 20 - 27 του ν.2065/1992».

Στην παρ. 5 του παραπάνω άρθρου παρατίθεται η προϋπόθεση εφαρμογής της εν λόγω Φορολογικής Αντιμετώπισης ως εξής: «Σε περίπτωση που πριν από την πάροδο πέντε (5) ετών από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών διαλυθεί η ανώνυμη εταιρεία ή μειωθεί το μετοχικό της κεφάλαιο με σκοπό επιστροφής των αποθεματικών στους μετόχους, τα κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά δεν λογίζονται φορολογικά ως μετοχικό κεφάλαιο που έχει καταβληθεί και φορολογούνται με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά για τη φορολογία εισοδήματος κατά τον χρόνο της διάλυσης της εταιρείας ή μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου... Η διάταξη της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζεται αν η εταιρεία διαλυθεί με σκοπό τη συγχώνευσή της με άλλη επιχείρηση και ίδρυση νέας ανώνυμης εταιρείας ή σε περίπτωση εξαγοράς ή απορρόφησής της από άλλη ανώνυμη εταιρεία».

Συνεπώς, κατά την Κεφαλαιοποίηση των Αποθεματικών από Διαφορά Αναπροσαρμογής Περιουσιακών Στοιχείων, καταβάλλεται Φόρος Εισοδήματος 5% με εξάντληση κάθε φορολογικής υποχρέωσης.

[SID:14316669]

* Η Τατιάνα Ψαριανού είναι partner της εταιρείας οικονομικών συμβούλων και ελεγκτών Γραφείο Ψαριανού Α.Ε.