



ΑΡΘΡΟ

Αποθεματικά μη εισηγμένων εταιρειών στο Χ.Α.

Οπως είχαμε επισημάνει και σε προηγούμενα άρθρα μας στην εφημερίδα «Ναυτεμπορική», στις 17/10/2020 και 17/12/2020, ο χειρισμός των Αποθεματικών «τακτικών, εκτάκτων, αφορολογητών, φορολογηθέντων ή προς φορολόγηση- σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής τους, αποτελεί ένα σπουδαιότατο κεφάλαιο στη φορολογική και λογιστική πρακτική. Και τούτο, γιατί αφενός τα αποθεματικά μπορεί να παραμείνουν για πολλά χρόνια στα βιβλία της επιχείρησης και αφετέρου γιατί διέπονται από διαφορετικούς φορολογικούς νόμους και αφορούν διαφορετικούς λόγους σχηματισμού τους.

Οι δυσκολίες αυτές επιβάλλουν έναν τρόπο παρακολούθησης των αποθεματικών, που ανά πάσα στιγμή θα είναι εφικτή η άντληση των απαραίτητων πληροφοριών, για τη σωστή μεταχείρισή τους».

Τα αποθεματικά των σχετικών Νόμων στα οποία αναφερθήκαμε στα δύο προηγούμενα άρθρα μας αφορούσαν σε Αποθεματικά Εισηγμένων Εταιρειών στο Χρηματιστήριο. Στο παρόν άρθρο, καθώς και στο επόμενο που θα ακολουθήσει, θα αναλύσουμε τις διατάξεις που διέπουν τα αποθεματικά των μη Εισηγμένων Εταιρειών στο Χρηματιστήριο, κατόπιν των τροποποιήσεων που επήλθαν στο Ν. 4172/13, με την προσθήκη του άρθρου 71Γ, το οποίο τέθηκε με τις διατάξεις της παρ. 1, του άρθρου 353, του Ν. 4512/2018, όπως ισχύει σήμερα με τις μετέπειτα αλλαγές 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.

Με την προσθήκη και του άρθρου αυτού στο κεφάλαιο των αποθεματικών, θεωρούμε ότι συμβάλουμε στη διαλεύκανση ενός δύσκολου φορολογικού θέματος και στη διευκόλυνση των ενδιαφερομένων.

Αποθεματικό Ν.4172/13

Βάσει της παρ.12, του Άρθρου 72, του Ν.4172/13, «Τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά των νομικών προσώπων του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε., όπως αυτά σχηματίστηκαν μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2013, και τα οποία προέρχονται από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν λόγω απαλλαγής αυτών κατ' εφαρμογή διατάξεων του ν. 2238/1994, όπως ισχύει μετά τη δημοσίευση του Κ.Φ.Ε. ή εγκυκλίων ή αποφάσεων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού, σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης τους ... φορολογούνται αυτοτελώς ...».

Στην ΠΟΛ.1007/13 διευκρινίστηκε ότι «...οι διατάξεις του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 καταλαμβάνουν αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί αποκλειστικά και μόνο με βάση το

ν. 2238/1994 και όχι αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί με βάση ειδικές διατάξεις νόμων (αναπτυξιακών και άλλων) ή από αυτοτελώς φορολογηθέντα εισοδήματα βάσει του ν. 2238/1994».

Με την παρ.1, του άρθρου 71Γ, του Ν.4172/13, προβλέπεται ότι «Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων οι μετοχές δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, ... μπορούν να κεφαλαιοποιήσουν ολικά ή μερικά, τα αφορολόγητα αποθεματικά διαφόρων αναπτυξιακών νόμων, με εξαίρεση το αποθεματικό του άρθρου 18 του α. ν. 942/1949 (Α' 96). Στην περίπτωση αυτή, ... δύναται 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 ...».

Κατά τα οριζόμενα στην παρ. 2, του ίδιου άρθρου, «Τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται φορολογούνται με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%), χωρίς καμιά άλλη επιβάρυνση. Ο φόρος που οφείλεται αποδίδεται στο Δημόσιο με δόση, η οποία πρέπει να υποβληθεί σε έναν μήνα από την καταχώρηση στο Γ.Ε.Μ.Η. της αύξησης του μετοχικού... κεφαλαίου και καταβάλλεται σε τέσσερις (4) ίσες εξομοιωμένες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης. Ο φόρος αυτός βαρύνει την εταιρεία και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της, κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών, ούτε συμψηφίζεται με τον φόρο εισοδήματος που οφείλεται από την εταιρεία ή τους μετόχους ...».

Επίσης, στην παρ.3, του άρθρου 71Γ, του Ν.4172/13, επισημαίνεται ότι «Με την καταβολή του φόρου που οφείλεται σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από τον φόρο εισοδήματος της εταιρείας, των μετόχων ή εταιρών της για τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιήθηκαν».

Στην ίδια διάταξη (παρ.4), παρατίθενται οι συνέπειες που προκύπτουν εάν πριν από την πάροδο πέντε (5) ετών από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών δια-

λυθεί η ανώνυμη εταιρεία ή μειωθεί το μετοχικό της κεφάλαιο με σκοπό την επιστροφή των αποθεματικών στους μετόχους. Στην περίπτωση αυτή, «...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 ή μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου. Η διάταξη της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση διάλυσης της εταιρείας με σκοπό συγχώνευσής της με άλλη επιχείρηση και ίδρυση νέας ανώνυμης εταιρεί-



Τα Αποθεματικά από Έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, προκειμένου να κεφαλαιοποιηθούν, θα πρέπει να υπαχθούν σε Φόρο Εισοδήματος Νομικών Προσώπων (24%) με πίστωση του Φόρου που είχε καταβληθεί στο παρελθόν, κατά τον σχηματισμό τους.

ας ή σε περίπτωση διάλυσης της εταιρείας με σκοπό συγχώνευσής της με άλλη επιχείρηση και ίδρυση νέας ανώνυμης εταιρείας ή σε περίπτωση εξαγοράς ή απορρόφησης της από άλλη ανώνυμη εταιρεία».

Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο

Σύμφωνα με το άρθρο 47, του Ν.4172/13, «Σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ... κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ..., το ποσό που ... κεφαλαιοποιείται φορολογείται σε κάθε περίπτωση ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από την ύπαρξη φορολογικών ζημιών».

Στην ΠΟΛ.1059/2015 αναφέρεται ότι «... τα ... κεφαλαιοποιούμενα κέρδη, τα οποία δεν έχουν υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων ..., περιλαμβάνονται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των προσώπων αυτών. Ως τέτοια κέρδη νοούνται ιδίως: ... τα αποθεματικά που έχουν σχηματιστεί από εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (αυτοτελώς φορολογηθέντα εισοδήματα). Στην περίπτωση αυτή, ο παρακρατηθείς ή καταβληθείς στα ανωτέρω εισοδήματα φόρος συμψηφίζεται με το φόρο του νομικού προσώπου ..., σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 68 του Κ.Φ.Ε.».

Κατά τα οριζόμενα στην ίδια Εγκύκλιο «Τα ως άνω ... κεφαλαιοποιούμενα ποσά αποθεματικών ... θεωρούνται φορολογικά κέρδη του φορολογικού έτους εντός του οποίου γίνεται η ... κεφαλαιοποίηση και φορολογούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 58 του Ν. 4172/2013, συναθροιστικά με τα λοιπά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) από επιχειρηματική δραστηριότητα με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που θα υποβληθεί για το φορολογικό έτος αυτό. Είναι

αυτονόητο ότι αν το αποτέλεσμα από επιχειρηματική δραστηριότητα είναι ζημιογόνο, το ... κεφαλαιοποιηθέν ποσό θα μειώσει το ζημιογόνο αυτό αποτέλεσμα».

Σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης Αποθεματικών που έχουν σχηματιστεί από κέρδη φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο χωρίς εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2238/94, βάσει της παρ.6, του άρθρου 71Β, του Ν.4172/13, θα υπαχθούν σε «... φόρο εισοδήματος 5% με εξάντληση κάθε φορολογικής υποχρέωσης. Φόρος που τυχόν έχει καταβληθεί στο παρελθόν για τα αποθεματικά αυτά του ν. 2238/1994 δεν επιστρέφεται». Προϋπόθεση αποτελεί η εταιρεία να μη διαλυθεί ή να μην προβεί σε μείωση του μετοχικού της Κεφαλαίου με σκοπό την επιστροφή των Αποθεματικών στους μετόχους για τουλάχιστον πέντε έτη από την κεφαλαιοποίηση. Διαφορετικά αυτά θα υπαχθούν σε φόρο βάσει των διατάξεων που θα ισχύουν εκείνη τη χρονική περίοδο.

Επομένως, τα Αποθεματικά από Έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, προκειμένου να κεφαλαιοποιηθούν, θα πρέπει να υπαχθούν σε Φόρο Εισοδήματος Νομικών Προσώπων (24%) με πίστωση του Φόρου που είχε καταβληθεί στο παρελθόν, κατά το σχηματισμό τους.

Τα Αποθεματικά από Έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο χωρίς εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (που είχαν σχηματιστεί βάσει του Ν.2238/94), φορολογούνται με συντελεστή 5% κατά την κεφαλαιοποίησή τους και χωρίς να λαμβάνεται υπόψη τυχόν φόρος που είχε καταβληθεί για αυτά στο παρελθόν. [SID:14195210]

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



Της Τατιάνας Ψαριανού*

Τα Αποθεματικά από Έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο χωρίς εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (που είχαν σχηματιστεί βάσει του Ν.2238/94) φορολογούνται με συντελεστή 5% κατά την κεφαλαιοποίησή τους και χωρίς να λαμβάνεται υπόψη τυχόν φόρος που είχε καταβληθεί για αυτά στο παρελθόν.