

ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ 2014

ΑΥΤΟΤΕΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ
ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΝΕΟ ΚΦΕ 4172/2013



Εμμανουήλ Πετράκης
Senior Partner – Head of Tax

TMS AUDITORS SA
Λουκιανού 6
106 75 Αθήνα

Τηλ.: 210 7253580-1
Fax: 210 7253582

tms
AUDIT • TAX • ADVISORY



ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΣΕ ΠΟΙΑ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΕΦΑΡΜΟΖΕΤΑΙ	1
ΣΕ ΠΟΙΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΕΦΑΡΜΟΖΕΤΑΙ	2
ΣΕ ΠΟΙΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΔΕΝ ΕΦΑΡΜΟΖΕΤΑΙ.....	4
ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ	5
ΠΡΟΘΕΣΜΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΥ	6
ΕΙΔΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ.....	7

1. ΣΕ ΠΟΙΑ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΕΦΑΡΜΟΖΕΤΑΙ

Η ρύθμιση αφορά τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 καθώς και της παρ.4 του άρθρου 2 του ν.2238/1994 ήτοι:

- Ημεδαπές Α.Ε.
- Δημόσιες και δημοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα.
- Συνεταιρισμούς που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους.
- Αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας
- Ημεδαπές Ε.Π.Ε.
- ΙΚΕ.

Και εφόσον τηρούν διπλογραφικά βιβλία:

- ΟΕ, ΕΕ
- Κοινωνίες αστικού δικαίου.
- Αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες.
- Συμμετοχικές ή αφανείς.
- Κοινοπραξίες.

Τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά των παραπάνω νομικών προσώπων, τα οποία προέρχονται από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν λόγω απαλλαγής αυτών κατ' εφαρμογή διατάξεων του ν. 2238/1994, σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2013, φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή (15%).

Από την 1η Ιανουαρίου 2014 και εξής, αυτά τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά συμψηφίζονται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε φορολογικού έτους με ζημιές από οποιαδήποτε αιτία που προέκυψαν κατά τα τελευταία (5) έτη μέχρι εξαντλήσεώς τους, εκτός αν διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν οπότε υπόκεινται σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή (19%).

Με την καταβολή του φόρου εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων αυτού.

Από την 1η Ιανουαρίου 2015 δεν επιτρέπεται η τήρηση ειδικών λογαριασμών αφορολόγητου αποθεματικού.

2. ΣΕ ΠΟΙΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΕΦΑΡΜΟΖΕΤΑΙ

Οι διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4172/2013 εφαρμόζονται σε αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί αποκλειστικά και μόνο με βάση το ν.2238/1994 και όχι αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί με βάση διατάξεις αναπτυξιακών νόμων ή από αυτοτελώς φορολογηθέντα εισοδήματα βάσει του ν. 2238/1994, δηλαδή αναφέρονται σε :

- Αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν προέλθει από τόκους εντόκων γραμματίων και ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου μέχρι την έναρξη ισχύος των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 11 του ν.2459/1997 (παρ. 9 του άρθρου 12 του ν.2238/1994),
- Αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν προέλθει από την υπεραξία από την πώληση χρεογράφων.
- Αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν προέλθει από τόκους ομολογιακών δανείων που έχει εκδώσει η Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων στο εξωτερικό. (άρθρα 6 & 103 του ν.2238/1994),
- Αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν προέλθει από κέρδη από αμοιβαία κεφάλαια ή από την πρόσθετη αξία από την εξαγορά των μεριδίων τους σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης τους. (άρθρο 103 του ν.2238/1994),
- Αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν προέλθει από κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων σε Χρηματιστήριο σε τιμή ανώτερη της τιμής απόκτησής τους και από συναλλαγές επί παραγώγων στο Χρηματιστήριο Παραγώγων Αθηνών.
- Αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματίσει οι οικοδομικές και τεχνικές επιχειρήσεις και τα οποία προέρχονται από τα πραγματικά (λογιστικά) κέρδη τους κατά το μέρος που υπερβαίνουν τα τεκμαρτά (άρθρο 106 του ν.2238/1994),
- Αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί από την υπερτίμηση λόγω αναγκαστικής απαλλοτρίωσης ακινήτου, το οποίο ιδιοχρησιμοποιείτο ή έχει ιδιοχρησιμοποιηθεί για την άσκηση του αντικειμένου των εργασιών της επιχείρησης (άρθρο 28 ν.2238/1994),
- 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 (άρθρο 28 ν.2238/1994),
- Αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί από τα κέρδη από τη διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας με βάση το «Ειδικό Πρόγραμμα Ανάπτυξης Φωτοβολταϊκών Συστημάτων μέχρι δέκα (10) kw» (άρθρο 103 ν.2238/1994),
- Αφορολόγητα αποθεματικά που εμφανίζονται σε ειδικούς λογαριασμούς και έχουν σχηματισθεί από τη διαφορά υπερτιμήματος των οικοπέδων που πωλούν στα μέλη τους οι οικοδομικοί συνεταιρισμοί (άρθρο 103 ν.2238/1994),
- Αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί από εισοδήματα που απαλλάσσονται της φορολογίας με βάση σύμβαση που έχει κυρωθεί με νόμο (άρθρο 103 ν.2238/1994),
- Αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί από εισοδήματα που απαλλάσσονται της φορολογίας με βάση τις διατάξεις του άρθρου 103 του ν.2238/1994 πριν την κατάργησή τους με το ν.3842/2010,
- Αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί από τους τόκους Ομολόγων Ελληνικού Δημοσίου λόγω διακράτησής τους μέχρι την ημερομηνία λήξης του ομολόγου (παρ.11 άρθρου 12 ν.2238/1994)
- Αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί λόγω της εφάπαξ καταβολής του φόρου εισοδήματος.

Πέραν των ως άνω αναφερομένων αποθεματικών, ανεξάρτητα αν αυτά εμφανίζονται στους ισολογισμούς σε λογαριασμούς αφορολόγητων αποθεματικών ή όχι, υπόκεινται σε φορολόγηση **και τα κέρδη που δεν φορολογήθηκαν** και εμφανίζονται σε διάφορους λογαριασμούς στα βιβλία της επιχείρησης, όπως στο έκτακτο αποθεματικό, στο υπόλοιπο κερδών παρελθουσών χρήσεων.

Επισημαίνεται ότι αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί από αφορολόγητα έσοδα και τα οποία εμφανίζονται στα βιβλία των εταιρειών λόγω απορροφήσεως των επιχειρήσεων που τα είχαν σχηματίσει, εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος, γιατί οι απορροφούμενες εταιρείες είναι καθολικοί διάδοχοι των απορροφούμενων επιχειρήσεων.

3. ΣΕ ΠΟΙΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΔΕΝ ΕΦΑΡΜΟΖΕΤΑΙ

- Σε αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 2238/1994 αλλά στη διανομή τους δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 106 του νόμου, όπως συμβαίνει με τα αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί από τα απαλλασσόμενα κέρδη που εισπράττουν ημεδαπές Α.Ε και Ε.Π.Ε από εταιρείες που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος – μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, στις οποίες συμμετέχουν κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 11 του ν.2578/1998 (ποσοστό συμμετοχής 10% με διακράτηση για τουλάχιστον δύο συνεχή έτη)
- Σε αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί από εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατ' ειδικό τρόπο (τόκοι καταθέσεων, υπεραξία από την πώληση μετοχών μη εισηγμένων, κλπ.), καθώς και αποθεματικά που σχηματίστηκαν με βάση ειδικές διατάξεις νόμων π.χ. αναπροσαρμογή παγίων με τις διατάξεις του ν.2065/1992, φορολογικά κίνητρα ευρεσιτεχνίας με βάση το άρθρο 71 του ν.3842/2010.
- Στα κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων με ελληνική σημαία τα οποία απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος καθόσον αυτά υπόκεινται στον ειδικό φόρο για τα πλοία (tonnage), με την επιβολή του οποίου εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση σε επίπεδο μετόχου ή εταιρού (παρ.1 άρθρου 2 του ν.27/1975).
- Στην ωφέλεια που προκύπτει από τη διαγραφή υποχρεώσεων των προβληματικών και υπερχρεωμένων επιχειρήσεων κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 44 του ν.1892/1990 και κατ' ανάγκη εμφανίζεται σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού

4. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ

Στην αυτοτελή φορολόγηση 15% υπόκεινται τα αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2013 και θα διανεμηθούν ή θα κεφαλαιοποιηθούν με απόφαση του αρμόδιου εταιρικού οργάνου έως το τέλος του 2013.

Σε περίπτωση που αποφασισθεί η διανομή των εν λόγω αποθεματικών από τα αρμόδια όργανα μέσα στο έτος 2013 και μετά την έναρξη ισχύος του ν.4172/2013, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, οι οποίες ως ειδικότερες κατισχύουν των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 106 και των άρθρων 54 και 55 του ν. 2238/1994.

Σε περίπτωση που τα αφορολόγητα αποθεματικά είχαν σχηματισθεί με βάση τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν.2238/1994, στην αυτοτελή φορολόγηση υπόκειται το υπόλοιπο του σχετικού λογαριασμού (κωδ. ΕΓΛ 41.02.05) ενώ εάν υφίσταται ζημία από αποτίμηση αλλοδαπών συμμετοχών, αυτή δεν λαμβάνεται υπόψη κατά το ποσό που δεν έχει συμψηφισθεί με κέρδη από την πώληση αλλοδαπών συμμετοχών μέσα στην ίδια χρήση, καθόσον πρόκειται για ζημία αλλοδαπής.

Ενδεχόμενο δε χρεωστικό υπόλοιπο του σχετικού λογαριασμού (κωδ. ΕΓΛ 41.02.05) δεν μπορεί να συμψηφισθεί με αποθεματικά που έχουν σχηματιστεί από άλλη αιτία.

Το ποσό των αποθεματικών που φορολογείται, μετά την αφαίρεση του φόρου, εμφανίζεται σε ειδικούς λογαριασμούς στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης και δύναται, μετά την καταβολή του συνολικά οφειλόμενου φόρου, να διανεμηθεί ή να κεφαλαιοποιηθεί ή να εξαχθεί στο εξωτερικό, όταν πρόκειται για μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων, χωρίς καμία άλλη φορολογική επιβάρυνση.

Μετά την 1η Ιανουαρίου 2014 μία εταιρεία πρέπει να επιλέξει είτε το συμψηφισμό των φορολογικά αναγνωρισμένων ζημιών παρελθουσών χρήσεων με τα σχηματισθέντα αποθεματικά, είτε τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση των τελευταίων με υπαγωγή αυτών σε φορολόγηση με συντελεστή 19%, καθόσον για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά δεν επιτρέπεται ο σχηματισμός αφορολόγητων αποθεματικών.

Αν η επιχείρηση δεν έχει φορολογικά αναγνωρίσιμες ζημίες παρελθουσών χρήσεων προς συμψηφισμό ή σε περίπτωση που υφίστανται και ωστόσο αυτή επιλέξει τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση των μη διανεμηθέντων ή κεφαλαιοποιηθέντων οριζόμενων αποθεματικών, αυτά φορολογούνται με συντελεστή (19%).

Η αυτοτελής φορολόγηση με συντελεστή (19%) καταλαμβάνει τα υπόλοιπα των λογαριασμών των υπόψη αποθεματικών τα οποία κατ' επιλογή της επιχείρησης δεν φορολογήθηκαν με συντελεστή (15%) καθώς και τα λοιπά σχηματισθέντα αποθεματικά από αφορολόγητα έσοδα κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.2238/1994, που δεν έχουν διανεμηθεί μέχρι την 01.01.2014.

Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που μετά το συμψηφισμό των ζημιών απομένει υπόλοιπο αποθεματικών, αυτό υπόκειται υποχρεωτικά σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή (19%).

Τα αφορολόγητα έσοδα που προβλέπονται από τις διατάξεις του νέου Κ.Φ.Ε. (άρθρα 48 και 63 του ν.4172/2013) και αφορούν σε εισπραττόμενα μερίσματα από ημεδαπές και αλλοδαπές συνδεδεμένες εταιρείες κατά την έννοια του άρθρου 11 του ν.2578/1998, καθώς και στα κέρδη από τη διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας μετά από την ένταξή τους στο «Ειδικό Πρόγραμμα Ανάπτυξης Φωτοβολταϊκών Συστημάτων μέχρι 10 Kw», τηρούνται σε ειδικούς λογαριασμούς αποθεματικών που δεν φέρουν τον όρο «αφορολόγητο».

5. ΠΡΟΘΕΣΜΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΥ

Η καταβολή του φόρου της παραγράφου αυτής, προκειμένου για Α.Ε, γίνεται εφάπαξ μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από τη γενική συνέλευση των μετόχων.

Δεδομένου ότι η απόφαση για τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών μπορεί να ληφθεί και με οποιονδήποτε άλλο τρόπο προβλέπεται με τις διατάξεις του κ.ν. 2190/1920 (άλλο εξουσιοδοτημένο εταιρικό όργανο π.χ. Δ.Σ.), είναι προφανές ότι η ως άνω προθεσμία ισχύει και στις περιπτώσεις αυτές. Ειδικά, για τις Ε.Π.Ε, τις Ο.Ε. και Ε.Ε., τις κοινοπραξίες και τις αλλοδαπές εταιρείες, κατά αναλογία με τα ανωτέρω, η καταβολή του φόρου γίνεται εφάπαξ μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την απόφαση διανομής του αρμόδιου οργάνου ή από το χρόνο της πίστωσης κερδών της μόνιμης εγκατάστασης αλλοδαπής επιχείρησης προς την έδρα της, κατά περίπτωση.

6. ΕΙΔΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ

Διευκρινίζεται ότι οι επιχειρήσεις των οποίων η **διαχειριστική περίοδος** έχει έναρξη μέσα στο 2013 και λήξη πριν τις 31.12.2014, θα σχηματίσουν αφορολόγητα αποθεματικά λόγω ύπαρξης αφορολόγητων εσόδων με βάση τις διατάξεις του ν. 2238/1994, υποχρεούνται στην αυτοτελή τους φορολόγηση με συντελεστή 19%, προκειμένου αυτά να μην υφίστανται στον επόμενο ισολογισμό τους, για τον οποίο θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013).

Ομοίως, οι επιχειρήσεις με υπερδωδεκάμηνες διαχειριστικές περιόδους με έναρξη μέσα στο έτος 2013 και λήξη την 31.12.2014 και μετά, θα σχηματίσουν αφορολόγητα αποθεματικά λόγω αφορολόγητων εσόδων με βάση τις διατάξεις του ν. 2238/1994 και υποχρεούνται στην αυτοτελή τους φορολόγηση με συντελεστή 19%.

Τέλος, οι επιχειρήσεις που **τελούν υπό εκκαθάριση** υπόκεινται στην αυτοτελή φορολόγηση των αφορολόγητων αποθεματικών, δεδομένου ότι τα υπόψη αποθεματικά θα φορολογούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 106 του ν.2238/1994, αυτοτελώς κατά τη λύση του νομικού προσώπου, χωρίς συνάθροιση με το προκύπτον αποτέλεσμα του ισολογισμού.

This publication has been prepared for general guidance on matters of interest only, and does not constitute professional advice. You should not act upon the information contained in this publication without obtaining specific professional advice. No representation or warranty (express or implied) is given as to the accuracy or completeness of the information contained in this publication, and, to the extent permitted by law, TMS - AUDITORS, its members, employees and agents do not accept or assume any liability, responsibility or duty of care for any consequences of you or anyone else acting, or refraining to act, in reliance on the information contained in this publication or for any decision based on it".