

Ποιες τροποποιήσεις επέρχονται στην αυτοτελή φορολόγηση των αφορολόγητων αποθεματικών

το άρθρο που δημοσιεύθηκε στη «Ναυτεμπορική» 5.2.2014, με τίτλο «Αυτοτελής φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών Ν. 2238/1994 - Βάσει του άρθρου 72, του Ν. 4172/2013», αναφέρονται οι ισχύουσες, κατά το Φεβρουάριο 2014, διατάξεις της νομοθεσίας και ερμηνευτικές απόψεις του υπ. Οικονομικών βάσει των οποίων θα φορολογηθούν τα αφορολόγητα αποθεματικά τα οποία εμπίπτουν στην αυτοτελή φορολογία του άρθρου 72 (παρ. 12), του Ν. 4172/2013.

Πρόσφατα, η άνω διάταξη της παρ. 12, του άρθρου 72, καθώς επίσης και της παρ. 13, του ίδιου άρθρου, τροποποιήθηκαν με τις περ. 22α και 22β της υποπαραγράφου Δ1 του πρώτου άρθρου του Ν. 4254/2014. Επίσης το υπ. Οικονομικών με την πολ. 1143/2014 έδωσε ερμηνευτικές επεξηγήσεις σχετικά με τη φορολογία των αφορολόγητων αποθεματικών βάσει των παρ. 12 και 13, του άρθρου 72, του Ν. 4172/2013 ορισμένες από τις οποίες τροποποίησαν τις αρχικές οδηγίες οι οποίες είχαν δοθεί με την πολ. 1007/2014.

1.1. Το νέο κείμενο της παρ 12, του άρθρου 72, του Ν. 4172/2013.

Το νέο κείμενο της διάταξης αυτής, παρατίθεται στη συνέχεια, με τις τροποποιήσεις και συμπληρώσεις της περ. 22α της υποπαραγράφου Δ1 του πρώτου άρθρου του Ν. 4254/2014 να σημειώνονται με μαύρα γράμματα:

12. Τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά των νομικών προσώπων του άρθρου 45 του ΚΦΕ, 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 ΚΦΕ ή εγκυκλίων ή αποφάσεων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού, σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους - μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2013, φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%). Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων αυτού. Από την 1η Ιανουαρίου 2014 και εξής, τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά του «πρώτου» εδαφίου συμψηφίζονται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε φορολογικού έτους με δηλωθείσες φορολογικές ζημιές της επιχείρησης από οποιαδήποτε αιτία που προέκυψαν κατά τα τελευταία πέντε (5) έτη μέχρι εξαντλήσεώς τους, εκτός αν διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν οπότε υπόκεινται σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή δεκαεννέα τοις εκατό (19%). «Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου ως συμψηφισμός νοείται το αλγεβρικό άθροισμα και το οποίο αυξομειώνει το φορολογικό αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημιές) της επιχείρησης». Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων αυτού.

«Η καταβολή του φόρου της παραγράφου αυτής γίνεται μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την απόφαση διανομής από τη γενική συνέλευση των μετόχων».

1.1.1. Αντικατάσταση του όρου «φορολογικά αναγνωρίσιμες ζημιές» με τον όρο «δηλωθείσες φορολογικές ζημιές της επιχείρησης».

Με τις νέες διατάξεις του Ν. 4254/2014 οι οποίες τροποποίησαν την παρ. 12, του άνω άρθρου 72, αντικαταστάθηκε ο όρος «φορολογικά αναγνωρίσιμες ζημιές» με τον όρο «δηλωθείσες φορολογικές ζημιές της επιχείρησης». Επομένως, με βάση τις νέες διατάξεις, οι ζημιές που συμψηφίζονται υποχρεωτικά από την 1η Ιανουαρίου 2014 και εξής με τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά του πρώτου εδαφίου της

παρ. 12 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013, είναι οι δηλωθείσες φορολογικές ζημίες της επιχείρησης, όπως αυτές είχαν προκύψει, από οποιαδήποτε αιτία, με βάση τις διατάξεις του Ν.2238/1994 κατά τα τελευταία 5 έτη μέχρι εξαντλήσεώς τους. (υπ. Οικονομικών πολ. 1143/2014)

1.1.2. Εννοια δηλωθεισών φορολογικών ζημιών

Σχετικά με το θέμα του συμψηφισμού των δηλωθεισών φορολογικών ζημιών με τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά του πρώτου εδαφίου της παρ. 12 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013, το υπ. Οικονομικών με την πολ. 1143/2014 διευκρίνισε τα ακόλουθα:

«Ως “δηλωθείσες φορολογικές ζημίες” της επιχείρησης που συμψηφίζονται μετά την 1.1.2014, είναι εκείνες που εμφανίζονται στη φορολογική δήλωση της χρήσης 2013 (μεταφερόμενες ή προκύψασες στη χρήση αυτή).

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ζημίες οι οποίες ενδεχομένως προέκυψαν εντός της διαχειριστικής περιόδου που αφορά ο επόμενος ισολογισμός από αυτόν που ελήφθη υπόψη για την υπαγωγή σε αυτοτελή φορολόγηση με 15%, δεν λαμβάνονται υπόψη προκειμένου για το συμψηφισμό ζημιών με τα υπόψη σχηματισθέντα αποθεματικά». (υπ. Οικονομικών πολ. 1143/2014).

1.1.3. Από πότε ισχύουν οι διατάξεις της παρ. 12

Οι νέες διατάξεις εφαρμόζονται από τότε που ίσχυσαν οι διατάξεις της παρ.12 του Ν.4172/2013 και όχι από τη δημοσίευση του Ν.4254/2014 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (υπ. Οικονομικών πολ. 1143/2014).

1.2. Το κείμενο της παρ 13, του άρθρου 72, του Ν. 4172/2013.

Το νέο κείμενο της διάταξης αυτής, παρατίθεται στη συνέχεια, με τις τροποποιήσεις και συμπληρώσεις της περ. 22β της υποπαραγράφου Δ1 του πρώτου άρθρου του Ν. 4254/2014 να σημειώνονται με μαύρα γράμματα:

«13. Για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά δεν επιτρέπεται η τήρηση λογαριασμών αφορολόγητου αποθεματικού, πλην των επενδυτικών ή αναπτυξιακών νόμων, του αφορολόγητου αποθεματικού της περίπτωσης ζ της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ν. 2238/18994, όπως ισχύει μετά τη δημοσίευση του ΚΦΕ καθώς και ειδικών διατάξεων νόμων».

1.2.1. Δεν εμπίπτουν στην αυτοτελή φορολόγηση της παρ. 12 του άρθρου 72 του Ν.4172/2013 τα αφορολόγητα αποθεματικά της περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 28 του Ν.2238/1994.

Στο άρθρο που δημοσιεύθηκε στη «Ναυτεμπορική» 5.2.2014, με τίτλο «Αυτοτελής φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών Ν. 2238/1994 - Βάσει του άρθρου 72, του Ν. 4172/2013» και συγκεκριμένα στην παρ. 3.4.1. του άρθρου αυτού, αναφέρεται ότι τα αποθεματικά, τα οποία εμπίπτουν στις διατάξεις της παρ. 12, του Ν. 4172/2013, «περί αυτοτελούς φορολογίας των αποθεματικών» και σύμφωνα με την πολ. 1007/2014, είναι εκτός των άλλων και τα εξής:

α) 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 β) 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.

Με τις νέες διατάξεις του Ν. 4254/2014 οι οποίες τροποποίησαν την παρ. 13, του άνω άρθρου 72, δεν εμπίπτουν στην αυτοτελή φορολόγηση της παρ. 12 του άρθρου 72 του Ν.4172/2013 τα αφορολόγητα αποθεματικά της περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 28 του Ν.2238/1994, δηλαδή (υπ. Οικονομικών πολ. 1143/2014):

α) τα 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 καθώς και

β) τα 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.

1.2.2. Από πότε ισχύουν οι διατάξεις της παρ. 13

Οι νέες διατάξεις εφαρμόζονται από τότε που ίσχυσαν οι διατάξεις των παρ.12 και 13 του άρθρου 72 του Ν.4172/2013 και όχι από τη δημοσίευση του Ν. 4254/2014 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. (υπ. Οικονομικών πολ.1143/2014).

1.2.3. Διαδικασία επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου

Κατά συνέπεια, και σύμφωνα με την πολ. 1143/2014, ο φόρος (15% ή 19%) που ενδεχομένως έχει ήδη καταβληθεί για τα έως άνω αφορολόγητα αποθεματικά που σχηματίστηκαν με βάση την περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 28 του Ν.2238/1994 θα πρέπει να επιστραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθείς.

Για το σκοπό αυτό, θα πρέπει να ακολουθηθούν οι διαδικασίες που ορίζονται από τον Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (Ν. 4174/2013). Ειδικότερα, ο υπόχρεος που προέβη στην καταβολή του θα πρέπει να υποβάλει τροποποιητική δήλωση στη ΔΟΥ, συνοδευόμενη από σχετική αίτηση με την οποία θα ζητά είτε την επιστροφή του πιο πάνω ποσού φόρου ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, είτε θα αιτείται τη διαγραφή της βεβαιωμένης οφειλής που αντιστοιχεί στον υπόψη φόρο σε περίπτωση που αυτός δεν έχει ακόμη καταβληθεί (υφίσταται, δηλαδή, ταυτότητα οφειλής). (υπ. Οικονομικών πολ.1143/2014)

Τα ίδια ισχύουν και σε περίπτωση που ένας φορολογούμενος υπέβαλε δήλωση με την οποία φορολογήθηκαν αποθεματικά τα οποία δεν εμπίπτουν στη ρύθμιση αυτή (π.χ. αποθεματικά που σχηματίστηκαν από εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατ' ειδικό τρόπο, αποθεματικά που σχηματίστηκαν με βάση ειδικές διατάξεις νόμων, κ.λπ.). (υπ. Οικονομικών πολ.1143/2014).

1.2.4. Οι λογαριασμοί των υπόψη αποθεματικών μπορούν να εξακολουθούν να τηρούνται στους ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις με 31.12.2014

Κατά συνέπεια, οι λογαριασμοί των υπόψη αποθεματικών της περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 28 του Ν.2238/1994, δηλαδή:

α) τα 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 καθώς και

β) τα 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 μπορούν να εξακολουθούν να τηρούνται στους ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις με 31.12.2014 και μετά, όπως ακριβώς συμβαίνει και με τα αποθεματικά των επενδυτικών ή αναπτυξιακών νόμων, καθώς και αυτά των ειδικών διατάξεων νόμων. (υπ. Οικονομικών 1143/2014).

1.2.5. Διανομή οποιουδήποτε αφορολόγητου αποθεματικού

Είναι προφανές ότι σε περίπτωση διανομής είτε των συγκεκριμένων αποθεματικών (της περ. ζ' της παρ. 3 του άρθρου 28 του Ν.2238/1994) είτε των λοιπών αποθεματικών που δεν καταλαμβάνονται από τις υπόψη διατάξεις αυτοτελούς φορολόγησης, τα διανεμόμενα ποσά θα υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος με βάση τις διατάξεις του άρθρου 47 του Ν.4172/2013 συναθροιζόμενα με τα λοιπά εισοδήματα της εταιρείας με συντελεστή φορολογίας 26% καθώς και σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10% λόγω διανομής με βάση τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν.4172/2013 σύμφωνα με τα οριζόμενα στην αριθμ. πολ. 1011/2.1.2014 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. (υπ. Οικονομικών 1143/2014).

Σημειώνεται ότι κατά τη γνώμη μας, για τη φορολογία κατά τη διανομή των αφορολόγητων εκπτώσεων και αποθεματικών των αναπτυξιακών νόμων (1892/1990, 2601/1982, 3299/2004 κ.α.) ισχύουν οι ιδιαίτερες διατάξεις των αναπτυξιακών αυτών νόμων βάσει των οποίων σχηματίσθηκαν.

2. Ερμηνευτικές επεξηγήσεις σχετικά με τη φορολογία των αφορολόγητων αποθεματικών βάσει της παρ. 12, του άρθρου 72, του Ν. 4172/2013.

2.1. Σε περίπτωση που μετά το συμψηφισμό των ζημιών απομένει υπόλοιπο αποθεματικών, αυτό θα περιλαμβάνεται στα φορολογητέα κέρδη του φορολογικού έτους 2014 και θα φορολογείται με συντελεστή 26%.

Επίσης, το υπ. Οικονομικών με την πολ. 1143/2014 έδωσε ερμηνευτικές επεξηγήσεις σχετικά με τη φορολογία των αφορολόγητων αποθεματικών βάσει της παρ. 12, του άρθρου 72, του Ν. 4172/2013, ορισμένες από τις οποίες τροποποίησαν τις αρχικές οδηγίες οι οποίες είχαν δοθεί με την πολ. 1007/2014. Πιο συγκεκριμένα:

Στο άρθρο που δημοσιεύθηκε στη «Ναυτεμπορική» 5.2.2014, με τίτλο «Αυτοτελής φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών Ν. 2238/1994 - Βάσει του άρθρου 72, του Ν. 4172/2013» και συγκεκριμένα στην παρ. 4.1.7. του άρθρου αναφέρονται τα εξής:

«Μετά το συμψηφισμό των ζημιών εάν απομένει υπόλοιπο αποθεματικών, αυτό υπόκειται υποχρεωτικά σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 19% κατ' εφαρμογή των διατάξεων του τρίτου εδαφίου της παρ. 12, λαμβανομένων, επίσης, υπόψη ότι με τις διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 72, του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά δεν επιτρέπεται η τήρηση λογαριασμών αφορολόγητου αποθεματικού, πλην των επενδυτικών ή αναπτυξιακών νόμων ή άλλων ειδικών διατάξεων νόμων. (υπ. Οικονομικών πολ. 1007/2014)».

Για το θέμα το οποίο αναπτύσσεται στην άνω παρ. 4.1.7. το υπ. Οικονομικών με νεώτερη εγκύκλιο (πολ.1143/2014) αναφέρει τα ακόλουθα:

«Όσον αφορά τη φορολογική μεταχείριση του υπολοίπου των αποθεματικών που απομένει μετά το συμψηφισμό των φορολογικών ζημιών, με την πολ.1007/2.1.2014 εγκυκλιό μας, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 12 και 13 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013, διευκρινίσθηκε ότι μετά την 1η Ιανουαρίου 2014 μία εταιρεία πρέπει να επιλέξει είτε το συμψηφισμό των φορολογικά αναγνωρίσιμων ζημιών

παρελθουσών χρήσεων (δηλωθείσες φορολογικές ζημιές) με τα υπόψη σχηματισθέντα αποθεματικά, είτε τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση των τελευταίων με υπαγωγή αυτών σε φορολόγηση με συντελεστή 19%. Σε περίπτωση που μετά το συμψηφισμό των ζημιών απομένει υπόλοιπο αποθεματικών, αυτό υπόκειται υποχρεωτικά σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 19%». Η άποψη αυτή αναφέρεται και στο άρθρο που δημοσιεύθηκε στη «Ναυτεμπορική» 5.2.2014, με τίτλο «Αυτοτελής φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών Ν. 2238/1994 - Βάσει του άρθρου 72, του Ν. 4172/2013» και συγκεκριμένα στην παρ. 4.1.7. του άρθρου.

Στη συνέχεια, όμως, οι απόψεις του υπ. Οικονομικών για τη φορολογία του υπολοίπου του αποθεματικού το οποίο απομένει μετά το συμψηφισμό των ζημιών τροποποιήθηκαν με την άνω εγκύκλιο (πολ. 1143/2014) με αποτέλεσμα σε περίπτωση που μετά το συμψηφισμό των ζημιών απομένει υπόλοιπο αποθεματικών, αυτό θα περιλαμβάνεται στα φορολογητέα κέρδη του φορολογικού έτους 2014 και θα φορολογείται με συντελεστή 26%.

Πιο συγκεκριμένα: το υπ. Οικονομικών στην πολ. 1143/2014 αναφέρει τα εξής:

«Ωστόσο, δεδομένου ότι με τις διατάξεις του τέταρτου εδαφίου της παρ. 12 του πιο πάνω άρθρου και νόμου ορίζεται, ότι με τον υπόψη συμψηφισμό (αλγεβρικό άθροισμα) αυξομειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημιές) της επιχείρησης, προκύπτει ότι το υπόλοιπο ποσό αποθεματικού που απομένει μετά το συμψηφισμό προσαυξάνει τα φορολογητέα κέρδη της επιχείρησης, μη υπαγόμενο σε αυτοτελή φορολόγηση.

Κατόπιν των ανωτέρω, με την παρούσα (σημ. πολ.1143/2014) γίνεται δεκτό ότι σε περίπτωση που μετά το συμψηφισμό των ζημιών απομένει υπόλοιπο αποθεματικών, αυτό θα περιλαμβάνεται στα φορολογητέα κέρδη του φορολογικού έτους 2014 και θα φορολογείται με συντελεστή 26%, ανακαλουμένων των όσων αναφέρονται για το θέμα αυτό στην πολ.1007/2.1.2014 εγκύκλιό μας».

2.2. Εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Η λογιστική μετά τη φορολογία. Χρόνος διανομής του ποσού των αποθεματικών.

Στο άρθρο που δημοσιεύθηκε στη «Ναυτεμπορική» 5.2.2014, με τίτλο «Αυτοτελής φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών Ν. 2238/1994 - Βάσει του άρθρου 72, του Ν. 4172/2013» και συγκεκριμένα στην παρ. 3.7. του άρθρου αυτού, αναφέρονται τα εξής :

α) Εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων αυτού. Με το δεύτερο και πέμπτο εδάφιο της παρ.12 του άρθρου 72, του Ν. 4172/2013 ορίζεται, ότι με την καταβολή του φόρου της αυτοτελούς φορολόγησης των αποθεματικών εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων αυτού.

β) Η λογιστική μετά τη φορολογία. Το ποσό των αποθεματικών που φορολογήθηκε με αυτόν τον τρόπο, μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβάλλεται, εμφανίζεται σε ειδικούς λογαριασμούς στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης (υπ. Οικονομικών πολ. 1007/2014 και 1143/2014) .

γ) Διανομή ή κεφαλαιοποίηση των φορολογημένων αποθεματικών. Το ποσό των αποθεματικών 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, μη εφαρμοζομένων των διατάξεων των άρθρων 54 ή 55 του Ν.2238/1994 ή του άρθρου 64 του Ν.4172/2013, κατά περίπτωση. (υπ. Οικονομικών πολ. 1007/2014 και 1143/2014) .

δ) Χρόνος διανομής του ποσού των αποθεματικών. Ως προς το χρόνο διανομής του ποσού των αποθεματικών μετά την καταβολή του φόρου της παρ. 12 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013, το υπ. Οικονομικών με την

πολ.1143/2014 επανέλαβε τα ανωτέρω στην (γ) περίπτωση, δηλαδή ότι το ποσό των αποθεματικών που φορολογήθηκε με αυτόν τον τρόπο, μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβάλλεται, 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, μη εφαρμοζομένων των άρθρων 54 ή 55 του Ν.2238/1994 ή του άρθρου 64 του Ν.4172/2013, κατά περίπτωση.

Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι δεν ορίζεται κάτι διαφορετικό στο νόμο, συνάγεται ότι δεν υφίσταται χρονικός περιορισμός για το χρόνο διανομής του πιο πάνω ποσού αποθεματικών στους μετόχους μετά την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, με την επιφύλαξη των διατάξεων του κωδ. Ν.2190/1920. (υπ. Οικονομικών 1143/2014).

2.3. Αποθεματικά με χρεωστικά υπόλοιπα

Στο άρθρο που δημοσιεύθηκε στη «Ναυτεμπορική» 5.2.2014, με τίτλο «Αυτοτελής φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών Ν. 2238/1994 - Βάσει του άρθρου 72, του Ν. 4172/2013») και συγκεκριμένα στην παρ. 3.4.2. του άρθρου αυτού, αναφέρονται τα εξής :

2.3.1 Αφορολόγητα αποθεματικά που είχαν σχηματισθεί με βάση τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν.

2238/1994. Σε περίπτωση που τα αφορολόγητα αποθεματικά είχαν σχηματισθεί με βάση τις διατάξεις του άρθρου 38 του Ν. 2238/1994, στην ως άνω αυτοτελή φορολόγηση υπόκειται το υπόλοιπο του σχετικού λογαριασμού. 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 χρεωστικό υπόλοιπο του σχετικού λογαριασμού δεν μπορεί να συμψηφιστεί με αποθεματικά που έχουν σχηματιστεί από άλλη αιτία. Τέλος, οι ζημίες οι οποίες ενδεχομένως προέκυψαν από την πώληση ή αποτίμηση χρεογράφων εντός της διαχειριστικής περιόδου που αφορά ο επόμενος ισολογισμός από αυτόν που ελήφθη υπόψη για την υπαγωγή σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 15% των αφορολόγητων αποθεματικών, δεν λαμβάνονται υπόψη για την εξεύρεση του φορολογούμενου ποσού αποθεματικών. Συνεπώς οι ζημίες αυτές, εφόσον υφίστανται, κατά την εν λόγω διαχειριστική περίοδο δεν επιτρέπεται να συμψηφισθούν με τα συγκεκριμένα αφορολόγητα αποθεματικά τα οποία έχουν εμφανισθεί στον τελευταίο ισολογισμό. (υπ. Οικονομικών πολ. 1007/2014) .

2.3.2.Χρεωστικά υπόλοιπα λογαριασμών αποθεματικών. Με τη νεότερη πολ. 1143/2014 διευκρινίζεται περαιτέρω ότι τα τυχόν χρεωστικά υπόλοιπα (ποσών αποθεματικών) που είχαν σχηματισθεί με τις προϊσχύσασες διατάξεις του Ν. 2238/1994 και δεδομένου ότι με βάση τις διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 απαιτείται και αυτά να «εξαφανιστούν» για φορολογικούς σκοπούς από τον ισολογισμό των επιχειρήσεων που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά, αυτά μειώνουν τα φορολογητέα κέρδη του φορολογικού έτους 2014 και σε περίπτωση φορολογικών ζημιών προστίθενται σε αυτές, κατ' αναλογία των όσων αναφέρονται πιο πάνω σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των πιστωτικών υπολοίπων μετά το συμψηφισμό τους με φορολογικές ζημίες. (υπ. Οικονομικών 1143/2014).

Αναφέροντας η πολ. 1143/2014 «κατ' αναλογία των όσων αναφέρονται πιο πάνω σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των πιστωτικών υπολοίπων μετά το συμψηφισμό τους με φορολογικές ζημίες» προφανώς εννοεί τις νέες απόψεις που παρατίθενται στην άνω παρ. 2.1 όπου σε περίπτωση που μετά το συμψηφισμό των ζημιών απομένει υπόλοιπο αποθεματικών, αυτό θα περιλαμβάνεται στα φορολογητέα κέρδη του φορολογικού έτους 2014 και θα φορολογείται με συντελεστή 26%.

Κατά τη γνώμη μας, πρόκειται για τα χρεωστικά υπόλοιπα από ακάλυπτες ζημίες από πώληση καθώς και αποτίμηση μετοχών και χρεογράφων τα οποία σύμφωνα με τις διατάξεις της ισχύουσας μέχρι 31.12.2013 φορολογικής νομοθεσίας (άρθρο 38, Ν. 2238/1994) εμφανίζονται σε «ειδικούς λογαριασμούς» (41.02.90 «Ζημία από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων προς συμψηφισμό» και 42.02.95 «Ζημία από υποτίμηση συμμετοχών και χρεογράφων προς συμψηφισμό» γνωμ .Ε.ΣΥ.Λ. 288/1997, Λογιστής 1997, σελ. 883).

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤ. ΑΛΗΦΑΝΤΗΣ - Διδάσκων στο Πανεπιστήμιο Πειραιώς, τ. Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής, Σύμβουλος στην Εταιρεία Δικηγόρων PotamitisVekris.