

Αθήνα, 2 Ιανουαρίου 2014

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Δ12)
ΤΜΗΜΑ: Β΄

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδικας: 101 84 Αθήνα
Πληροφορίες: Φ. Φανάρα
Τηλέφωνο : 210 - 3375312
ΦΑΞ : 210 - 3375001

ΠΟΛ 1007/2013

ΘΕΜΑ: Κοινοποίηση των παραγράφων 12 και 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 σχετικά με την αυτοτελή φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών του ν. 2238/1994.

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των παραγράφων 12 και 13 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α΄), όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις των παραγράφων 5 και 6 του άρθρου 26 του ν.4223/2013 «Ενιαίος φόρος ιδιοκτησίας ακινήτων και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ 287Α΄), οι οποίες αναφέρονται στην αυτοτελή φορολόγηση των αποθεματικών που έχουν σχηματισθεί από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν λόγω απαλλαγής αυτών κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.2238/1994 και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 12 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 προβλέπεται, ότι σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2013 των αποθεματικών που ορίζονται στην παράγραφο αυτή, αυτά φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή 15%. Η ρύθμιση αυτή αφορά στα αποθεματικά που έχουν σχηματίσει τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 45 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013), ήτοι τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του ν.2238/1994 (ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, ΕΠΕ, συνεταιρισμοί, εγκατεστημένα στη χώρα μας υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών, δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις) και της παρ. 4 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου που τηρούν βιβλία με βάση το διπλογραφικό σύστημα (προσωπικές εταιρείες, κοινοπραξίες, κλπ.). Επομένως, από την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων εξαιρούνται οι ατομικές επιχειρήσεις, καθώς επίσης και τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, διότι τα εν λόγω νομικά πρόσωπα, παρά το γεγονός ότι οι διατάξεις της παραγράφου 12 του ίδιου άρθρου αναφέρονται στο σύνολο των νομικών προσώπων του άρθρου 45 του ν.4172/2013, δεν έχουν κέρδη από εμπορική εκμετάλλευση, δεν προβαίνουν σε διανομή κερδών και δεν έχουν ορισμένο κεφάλαιο (μετοχικό ή εταιρικό κεφάλαιο).

2. Τα αποθεματικά που εμπίπτουν στις κοινοποιούμενες διατάξεις προέρχονται από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν κατ' εφαρμογή των

διατάξεων του ν.2238/1994, όπως αυτές ίσχυαν κατά το χρόνο αυτό, ή που σχηματίστηκαν με βάση αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων του ν.2238/1994, καθώς και διευκρινιστικές εγκυκλίους που ρυθμίζουν θέματα φορολογικής μεταχείρισης και λογιστικής απεικόνισης των αφορολόγητων εσόδων. Κατά συνέπεια, 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.

Διευκρινίζεται ότι για τα έσοδα που απαλλάσσονται της φορολογίας κατ' εφαρμογή του ν. 2238/1994, τα νομικά πρόσωπα της παρ.1 του άρθρου 101 του ν.2238/1994 (Α.Ε., Ε.Π.Ε., κλπ.) είχαν υποχρέωση να εμφανίζουν στα βιβλία τους σε ειδικούς λογαριασμούς αποθεματικών, καθώς και στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, το μέρος των αδιανεμήτων καθαρών κερδών που προκύπτουν σε κάθε διαχειριστική περίοδο και τα οποία προέρχονται, μεταξύ άλλων, από τα έσοδα αυτά με βάση τα οριζόμενα στην αριθ. 1044770/10159/Β0012/ΠΟΛ.1117/23.3.1993 Α.Υ.Ο., που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της παρ.8 του άρθρου 8α του ν.δ.3843/1958, διατάξεις οι οποίες κωδικοποιήθηκαν με την παρ. 7 του άρθρου 106 του ν.2238/1994 με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος.

Επισημαίνεται ότι για να υπαχθούν στην αυτοτελή φορολόγηση 15% τα αφορολόγητα αποθεματικά του ν. 2238/1994, θα πρέπει τα έσοδα από τα οποία αυτά σχηματίστηκαν να έχουν τύχει προσωρινής απαλλαγής από το φόρο εισοδήματος, αφού με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 106 του ν. 2238/1994 προβλέπεται σε κάθε περίπτωση η φορολόγηση με τις γενικές διατάξεις των διανεμόμενων ή κεφαλαιοποιούμενων αφορολόγητων αποθεματικών. Κατά συνέπεια, 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 ίδιου νόμου, όπως συμβαίνει με τα αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί από τα απαλλασσόμενα κέρδη που εισπράττουν ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης 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 κατ' εφαρμογή της περ. ια' της παρ. 1 του άρθρου 103 του ν. 2238/1994, δεν εμπίπτουν στις διατάξεις της αυτοτελούς φορολόγησης του ν. 4172/2013. Επομένως, σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης των συγκεκριμένων αποθεματικών μέχρι το τέλος του 2013 θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 54 ή της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 55 του ν.2238/1994, μη εφαρμοζομένων των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 106 του ν.2238/1994, ενώ για διανομές που θα πραγματοποιηθούν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά θα παρακρατείται φόρος 10% σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 64 του ν.4172/2013.

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

3. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε περιπτώσεις

αποθεματικών που emπίπτουν στις κοινοποιούμενες διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 72 του ν.4172/2013:

- 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 (περ. α΄ και β΄ της παρ. 9 του άρθρου 12 του ν.2238/1994),
- Αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν προέλθει από την υπεραξία από την πώληση χρεογράφων βάσει της παρ.3 του άρθρου 10 του α.ν. 148/1967, διάταξη η οποία κωδικοποιήθηκε με το άρθρο 38 του ν.2238/1994 με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος,
- Αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν προέλθει από τόκους ομολογιακών δανείων που έχει εκδώσει η Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων στο εξωτερικό (περ. ζ΄ της παρ. 3 του άρθρου 6 του ν.2238/1994 και περ. ι΄ της παρ. 1 του άρθρου 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 (περ. ι΄ της παρ. 3 του άρθρου 6 και περ. ι΄ της παρ. 1 του άρθρου 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 (παρ. 1 και 6 άρθρου 38 σε συνδυασμό με την παρ.11 του άρθρου 105 του ν.2238/1994) ,
- Αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματίσει οι οικοδομικές και τεχνικές επιχειρήσεις και τα οποία προέρχονται από τα πραγματικά κέρδη τους κατά το μέρος που υπερβαίνουν τα αντίστοιχα τεκμαρτά (παρ. 8 άρθρου 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 (περ. ζ΄ παρ.3 άρθρου 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 (περ. ζ΄ παρ.3 άρθρου 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» (περ.ιε΄ παρ.1 άρθρου 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 (παρ.2 άρθρου 103 ν.2238/1994),

- Αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί από εισοδήματα που απαλλάσσονται της φορολογίας με βάση σύμβαση που έχει κυρωθεί με νόμο (περ. ιγ' παρ.1 άρθρου 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 σε συνδυασμό με την αριθμ. 1044770/10159/Β0012/ΠΟΛ.1117/23.3.1993 Α.Υ.Ο.),

- Αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί λόγω της εφάπαξ καταβολής του φόρου εισοδήματος κατ' εφαρμογή των όσων έχουν γίνει δεκτά από την Διοίκηση (Ε.5343/29/28.05.1974 και αριθ. πρωτ. 1072615/10795πε/Β0012/15.04.2004 έγγραφά μας).

4. Οι εν λόγω διατάξεις, πέραν των όσων αναφέρονται στην παράγραφο 2 της παρούσας, δεν καταλαμβάνουν 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 (αναπροσαρμογή παγίων κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.2065/1992, φορολογικά κίνητρα ευρεσιτεχνίας κατ' εφαρμογή του άρθρου 71 του ν.3842/2010, άρθρο 15 του ν.4015/2011 περί Αγροτικών Συνεταιριστικών Οργανώσεων, ανάπτυξη επιχειρησιακών πάρκων κατ' εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 62 του ν.3982/2011 κλπ.).

Επίσης, σε αυτοτελή φορολόγηση με βάση το άρθρο αυτό δεν υπόκεινται τα κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων με ελληνική σημαία τα οποία απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων με βάση τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ.1 του άρθρου 103 του ν.2238/1994, καθόσον αυτά υπόκεινται στον ειδικό φόρο για τα πλοία (tonnage), με την επιβολή του οποίου εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση σε επίπεδο μετόχου ή εταίρου (παρ.1 άρθρου 2 του ν.27/1975).

Επιπλέον, οι εν λόγω διατάξεις δεν καταλαμβάνουν την 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, καθόσον αυτή δεν αποτελεί φορολογητέο εισόδημα κατά την έννοια των διατάξεων του Κ.Φ.Ε. ως μη προερχόμενα από πραγματικά κέρδη της επιχείρησης (αριθμ. 457/1994 γνωμοδότηση του Δ' Τμήματος του Ν.Σ.Κ., αριθμ. πρωτ. 1061110/10281/Β0012/17.01.1996 και 1018121/10224/Β0012/23.03.2000 έγγραφα της υπηρεσίας μας).

5. Πέραν των ως άνω αναφερομένων αποθεματικών, διευκρινίζεται ότι στη φορολόγηση που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού υπόκεινται γενικά τα κέρδη των νομικών προσώπων του άρθρου 45 του ν.4172/2013 τα οποία δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν ανεξάρτητα αν αυτά εμφανίζονται

στους ισολογισμούς σε λογαριασμούς αφορολόγητων αποθεματικών ή όχι. Επομένως, 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 ή εμφανίζονται συγκεντρωτικά σε λογαριασμό αποθεματικού στον ισολογισμό που καταρτίζεται με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) τα οποία συνοδεύονται από σχετική ανάλυση στο Προσάρτημα (σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων), κλπ. Τα ανωτέρω γίνεται δεκτό ότι δεν έχουν εφαρμογή για το τακτικό αποθεματικό σε περίπτωση που κατά το σχηματισμό αυτού λήφθηκαν υπόψη και αφορολόγητα κέρδη, καθόσον σε αυτή την περίπτωση προφανώς επιλέχθηκε η φορολόγηση των υπόψη κερδών και στη συνέχεια ο σχηματισμός του τακτικού αποθεματικού.

6. Περαιτέρω, επισημαίνεται ότι με βάση τις διατάξεις του κοινοποιούμενου νόμου, στην αυτοτελή φορολόγηση 15% υπόκεινται τα ως άνω 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.

Είναι αυτονόητο ότι 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. Επομένως, όσα έχουν γίνει δεκτά από τη Διοίκηση σε περίπτωση διανομής αποθεματικών ανωνύμων εταιρειών με απόφαση της έκτακτης γενικής συνέλευσης, αναφορικά με το χρόνο απόκτησης των εισοδημάτων αυτών από τους μετόχους (Ε.1058/288/ΠΟΛ.13/1978 εγκύκλιος με την οποία έγινε αποδεκτή η αριθ. 950/1977 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ.), δεν ισχύουν στην περίπτωση αυτή.

Διευκρινίζεται ότι 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. Επισημαίνεται ότι, 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.

7. Με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 12 ορίζεται, ότι με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων αυτού. 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.

8. Με το τρίτο και τέταρτο εδάφιο της παραγράφου 12 ορίζονται ότι από την 1η Ιανουαρίου 2014 και εξής τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά συμψηφίζονται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε φορολογικού έτους με ζημίες φορολογικά αναγνωρίσιμες 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 19%. Περαιτέρω, για τους σκοπούς του παραπάνω εδαφίου, ως συμψηφισμός νοείται το αλγεβρικό άθροισμα το οποίο αυξομειώνει το φορολογικό αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημίες) της επιχείρησης.

9. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του ίδιου άρθρου και νόμου 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. Είναι αυτονόητο ότι αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί από αυτοτελώς φορολογηθέντα εισοδήματα, π.χ. τόκους καταθέσεων νομικών προσώπων πριν την έναρξη ισχύος του ν.3091/2002, υπεραξία από την πώληση μη εισηγμένων μετοχών πριν την 01.01.2007, κλπ. δεν εμπίπτουν στις ανωτέρω διατάξεις και κατά συνέπεια οι επιχειρήσεις θα συνεχίσουν να παρουσιάζουν τους υπόψη λογαριασμούς στα βιβλία τους.

10. Από τις ανωτέρω διατάξεις σε συνδυασμό με την παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου, με την οποία ορίζεται η έναρξη ισχύος του νέου Κ.Φ.Ε., συνάγεται ότι μετά την 1η Ιανουαρίου 2014 μία εταιρεία πρέπει να επιλέξει είτε το συμψηφισμό των φορολογικά αναγνωρισμένων ζημιών παρελθουσών χρήσεων με τα υπόψη 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.

Σε περίπτωση που μία επιχείρηση επιλέξει να συμψηφίσει τις φορολογικές ζημίες της με τα εν λόγω αποθεματικά, χάνει το δικαίωμα μεταφοράς των ζημιών που συμψηφίστηκαν (μειώνονται οι μεταφερόμενες ζημιές). Αν μετά το συμψηφισμό προκύπτει υπόλοιπο φορολογικών ζημιών, το υπόλοιπο αυτό μεταφέρεται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 27 του ν.4172/2013. Το μέρος των αποθεματικών που συμψηφίζεται δεν υπόκειται στην ανωτέρω αυτοτελή φορολόγηση.

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% σύμφωνα με τα οριζόμενα στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 12 του άρθρου 72, 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% κατ' εφαρμογή των διατάξεων του εδαφίου αυτού, λαμβανομένων υπόψη και όσων διευκρινίζονται με την παράγραφο 9 της παρούσας αναφορικά με την εφαρμογή της παραγράφου 13 του άρθρου αυτού.

Κατ' αντιστοιχία με την παράγραφο 7 της παρούσας, και στην περίπτωση καταβολής του φόρου με συντελεστή 19% εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση για τα συγκεκριμένα αποθεματικά και αυτά μπορούν να διανεμηθούν ή να κεφαλαιοποιηθούν ή να εξαχθούν στο εξωτερικό όταν πρόκειται για αλλοδαπές επιχειρήσεις, χωρίς καμία άλλη φορολογική επιβάρυνση, μη εφαρμοζομένων των διατάξεων του άρθρου 64 του ν.4172/2013.

11. Με τις διατάξεις του έκτου εδαφίου της παραγράφου 12 του άρθρου αυτού ορίζεται, ότι η καταβολή του φόρου της παραγράφου αυτής, προκειμένου για ανώνυμες εταιρείες, 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), είναι προφανές ότι η ως άνω προθεσμία ισχύει και στις περιπτώσεις αυτές. Ειδικά, για τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, τις προσωπικές εταιρείες, τις κοινοπραξίες και τις αλλοδαπές εταιρείες, αν και δεν υπάρχει αντίστοιχη πρόβλεψη στις υπόψη διατάξεις, κατά αναλογία με τα ανωτέρω, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι, 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. Για την απόδοση του φόρου που οφείλεται με βάση τις ανωτέρω διατάξεις, οι υπόχρεες εταιρείες υποβάλλουν στην αρμόδια για τη φορολογία τους Δ.Ο.Υ., ιδιαίτερη δήλωση, ως το συνημμένο υπόδειγμα. Αν η δήλωση υποβληθεί μετά την ημερομηνία αυτή, θεωρείται εκπρόθεσμη, οπότε επί του οφειλόμενου φόρου θα επιβληθούν οι τόκοι του άρθρου 53 και τα πρόστιμα του άρθρου 57 του ν.4174/2013. Τα έσοδα από το φόρο που επιβάλλεται με βάση τις κοινοποιούμενες διατάξεις της παραγράφου αυτής καταχωρούνται στον ΚΑΕ 0142 (είδος φόρου 6135 «Αφορολόγητο αποθεματικό άρθρου 72 ν.4172/2013»).

12. 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 και περαιτέρω υποχρεούνται σε αυτοτελή φορολόγηση των αποθεματικών αυτών 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 περαιτέρω υποχρεούνται σε αυτοτελή φορολόγηση των αποθεματικών

αυτών 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».

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.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΘΕΟΧΑΡΗΣ ΘΕΟΧΑΡΗΣ