

Ο γρίφος των αφορολόγητων αποθεματικών

Του Γιώργου Δαλιάνη

με τη συνεργασία του Παναγιώτη Παπασταύρου (partner και διευθυντής Ανθρωπίνου Δυναμικού της [APTION AE](#))



Λιμνάζοντα αποθεματικά, τα οποία εμφανίζονται στους Ισολογισμούς πολλών εταιρειών, οδεύουν προς τακτοποίηση. Πρόκειται για ένα νόμισμα με δύο όψεις, καθώς δίνει τη δυνατότητα στις εταιρείες να τα διανείμουν με την καταβολή μειωμένου φόρου, εφόσον όμως ολοκληρώσουν τη διαδικασία αυτή έως 31/12/2014, δημιουργώντας σε μία δύσκολη

εποχή νέες εκροές χρημάτων.

Με τις διατάξεις του νέου κώδικα φορολογίας εισοδήματος (Ν.4172/2013 παράγραφοι 11 & 12 του άρθρου 72), δημιουργείται ένα μεταβατικό στάδιο διαχείρισης των λογαριασμών αφορολόγητου αποθεματικού, το οποίο περιλαμβάνει τρεις φάσεις, που καταλήγουν στην οριστική κατάργησή τους. Πρόκειται για αποθεματικά, τα οποία δεν έχουν διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί και προέρχονται από αφορολόγητα κέρδη που σχηματίστηκαν σύμφωνα με διατάξεις του κώδικα φορολογίας εισοδήματος ν.2238/1994, ενώ δεν αφορά τα αποθεματικά που σχηματίστηκαν βάσει αναπτυξιακών νόμων.

Κατά τις τρεις φάσεις τα αποθεματικά δύναται ή ουσιαστικά “επιβάλλεται” να διανεμηθούν, να κεφαλαιοποιηθούν ή να συμψηφιστούν με ζημίες. Συγκεκριμένα:

Σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης των αποθεματικών αυτών μέχρι τις 31/12/2013 θα φορολογηθούν αυτοτελώς με συντελεστή 15% . Με την καταβολή του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, τόσο για την εταιρεία, όσο και για τους μετόχους – εταίρους, εφόσον απαλλάσσονται από τον φόρο μερίσματος, ενώ σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ.2β του Ν.1676/1986, η αύξηση κεφαλαίου, που γίνεται με κεφαλαιοποίηση κερδών, αποθεματικών ή προβλέψεων εξαιρείται από το φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου.

Από 01/01/2014 τα αποθεματικά, τα οποία δεν διακανονίστηκαν μέχρι τις 31/12/2013, θα συμψηφίζονται υποχρεωτικά στο τέλος του φορολογικού έτους με τις ζημιές που προέκυψαν κατά τα τελευταία 5 έτη μέχρι εξαντλήσεως τους, εκτός αν διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν οπότε και θα φορολογηθούν με 19%. Ο συμψηφισμός προφανώς θα γίνει με τις φορολογικά αναγνωρισμένες ζημιές.

Από την 1η Ιανουαρίου του 2015, δεν θα επιτρέπεται η τήρηση λογαριασμών αφορολόγητου αποθεματικού, σημείο που χρήζει διευκρίνησης, αλλά πιθανόν οδηγεί στην υποχρεωτική διανομή ή κεφαλαιοποίηση τους και φορολόγηση σύμφωνα με τον τότε ισχύοντα φορολογικό συντελεστή.

Με βάση το κείμενο του νόμου θα προσπαθήσουμε να καταγράψουμε τα αφορολόγητα αποθεματικά, που συνδέονται με τις παραπάνω διατάξεις τα οποία διακρίνονται σε:

1. Αποθεματικά τα οποία έχουν σχηματισθεί από αφορολόγητα εισοδήματα όπως:

- Το ειδικό αποθεματικό υπεραξίας, προέρχεται από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α.Α . (άρθρο 38 του Ν.2238/1994)
- Το αποθεματικό τεχνικών επιχειρήσεων, προέρχεται από το 60% της θετικής διαφοράς μεταξύ τεκμαρτών και λογιστικών κερδών (άρθρο 34 και 106 Ν.2238/1994).
- Το αποθεματικό που σχηματίζεται από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα (Τόκους εντόκων γραμματίων του Δημοσίου, Τόκους καταθέσεων σε ξένο νόμισμα, Τόκους ομολογιακών δανείων της Ευρωπαϊκής Τράπεζας Επενδύσεων)

2. Αποθεματικά τα οποία σχηματίσθηκαν από έσοδα, που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο και έχει εξαντληθεί η φορολογική υποχρέωση (Τόκοι καταθέσεων).

3. Αποθεματικά τα οποία σχηματίζουν ημεδαπές Α.Ε. και ΕΠΕ από τα κέρδη, σε εταιρείες που έχουν την έδρα τους στην αλλοδαπή και στις οποίες συμμετέχουν κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 11 Ν.2578/1998 (άρθρο 103 παρ ια 2238/1994).

4. Αποθεματικά που σχηματίσθηκαν από τη διαφορά υπερτιμήματος των οικοπέδων, που πουλούν οι οικοδομικοί συνεταιρισμοί μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα στα μέλη τους και τα οποία προορίζονταν να χρησιμοποιηθούν αποκλειστικά για την εκτέλεση έργων κοινής ωφέλειας του οικισμού (άρθρο 103 παρ 2 2238/1994).

5. Αποθεματικά που σχηματίσθηκαν από την υπεραξία, που προέκυψε από την πώληση ακινήτου σε εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης, με την μέθοδο του Sale and Lease Back (Περίπτωση ζ'παρ.3 του άρθρου 28 Ν.2238 , Πολ 1022/2004).

6. Αποθεματικά, που σχηματίσθηκαν από το υπερτίμημα της αναγκαστικής απαλλοτρίωσης ιδιοχρησιμοποιούμενου ακινήτου (άρθρο 28 παρ.3ζ 2238/1994).

Τέλος, θα πρέπει να υπενθυμίσουμε ότι όλη η διαδικασία της διανομής τελεί υπό την έγκριση της τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων ή του αντίστοιχου οργάνου για τις υπόλοιπες νομικές μορφές.

[ARPION Φοροτεχνική Λογιστική](#) ΑΕ