

Άρθρο της ΤΑΤΙΑΝΑΣ ΨΑΡΙΑΝΟΥ¹

Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο

Σε προηγούμενο άρθρο μας στο περιοδικό ΛΟΓΙΣΤΗΣ (βλ. ΛΟΓΙΣΤΗ Δεκεμβρίου 2025 σελ. 1290), είχαμε αναφερθεί στο σχηματισμό και τη διανομή των τακτικών και έκτακτων Αποθεματικών και τονίσαμε τη σπουδαιότητα του θέματος στο πεδίο της Λογιστικής και τη Φορολογία και, κατά συνέπεια τις ειδικές γνώσεις που απαιτούνται για τον ορθό χειρισμό τους. Επίσης, είχαμε επισημάνει την ιδιομορφία του θέματος αυτού, που ενώ συναντάται σε όλες σχεδόν τις επιχειρήσεις, ο χρόνος που θα κληθεί ο αρμόδιος υπάλληλος του Οικονομικού Τμήματος να το διαχειριστεί, μπορεί να είναι μακρύς, όπως συνήθως συμβαίνει. Δηλαδή, για να το πούμε πιο απλά, ίσως σε όλη την καριέρα του ένας λογιστής, όσο καλός και να είναι, να μη χρειαστεί να ασχοληθεί με ένα θέμα που άπτεται της διαχείρισης των Αποθεματικών, οπότε η πιθανότητα λαθών, και δικαιολογημένα, είναι αυξημένη.

Κι ακόμα τονίσαμε, ότι ο σχηματισμός του Τακτικού Αποθεματικού, καθώς και η κεφαλαιοποίηση ή διανομή του, είναι απλούστερα θέματα, αφού διέπονται από γενικές Φορολογικές και άλλες Διατάξεις, ενώ, αντίθετα, τα Αποθεματικά που σχηματίζονται βάσει ειδικών Νόμων, παρουσιάζουν αρκετές δυσκολίες σε όλα τα στάδια της διαχείρισής τους.

Στο παρόν άρθρο μας, θα αναφερθούμε στα Αποθεματικά που σχηματίζονται από Έσοδα που Φορολογούνται με Ειδικό Τρόπο, όπως αναφέρονται στο Φορολογικό Δίκαιο.

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.».

(1) Η κ. Τατιάνα Ψαριανού είναι Partner της Εταιρείας Οικονομικών Συμβούλων και Ελεγκτών «Γραφείο Ψαριανού ΑΕ

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, συναθροιζόμενα με τα λοιπά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) 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 εταιρία να μη διαλυθεί ή να μη 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 (22%) 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 Ν2238/94), φορολογούνται με συντελεστή 5% κατά την κεφαλαιοποίησή τους και χωρίς να λαμβάνεται υπόψη τυχόν φόρος που είχε καταβληθεί για αυτά στο παρελθόν και με την προϋπόθεση ότι δε θα επιστραφούν στους Μετόχους πριν το πέρας 5 ετών.

Κυκλοφορεί από τις Εκδόσεις "ΤΟΤΣΗ"

ΧΡΗΣΤΟΥ Ν. ΤΟΤΣΗ

Δικηγόρου - Οικονομολόγου

ΚΩΔΙΚΑΣ

ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

(Νέα έκδοση 22η 2024)

Ενημερωμένη με το νόμο 5144/2024

Περιεχόμενα:

- Κωδικοποίηση διατάξεων Ν. 5144/2024 (Φ.Π.Α.) • Αποφάσεις και Εγκύκλιοι Υπ. Οικ. και Γ.Γ.Δ.Ε.
- Αλφαβητικό Ευρετήριο • Πίνακας αντιστοίχισης άρθρων Ν. 2589/2000 προς τα άρθρα του Ν. 5144/2024 • Αναλυτικό αλφαβητικό ευρετήριο