



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ
& ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΤΜΗΜΑ: Β'

Αθήνα, 6 Μαΐου 2009

Αριθ.Πρωτ.:1012466/10154/B0012

ΠΟΛ. 1061

Ταχ. Δ/ση :Κ.Σερβίας 10

Ταχ.Κώδικας:101 84 ΑΘΗΝΑ

Πληροφορίες:Μ. Χαπίδης

Τηλέφωνο :210-3375311,312

ΦΑΞ:210-3375001

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

ΘΕΜΑ: Κατά την κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών, τα οποία έχουν σχηματισθεί με ειδικούς νόμους, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε εφόσον από τους νόμους αυτούς προβλέπεται ειδική φορολογική μεταχείριση αυτών.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 54 του ν.2238/1994, όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με την παρ.1 του άρθρου 18 του ν.3697/2008, στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με τη μορφή, αμοιβών και ποσοστών των μελών του διοικητικού συμβουλίου και των διευθυντών, αμοιβών εργατοϋπαλληλικού προσωπικού, εκτός μισθού, καθώς και μερισμάτων ή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10%. Οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή για διανεμόμενα κέρδη που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 01.01.2009 και μετά.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις των παρ. 4 και 5 του άρθρου 106 του ν. 2238/1994 ορίζεται, ότι τα αφορολόγητα αποθεματικά, καθώς και τα αποθεματικά που προέρχονται από εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατ'ειδικό τρόπο των ανώνυμων εταιριών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης ή συνεταιρισμών, ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους, διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα οποτεδήποτε, φορολογούνται κατά το χρόνο της διανομής ή κεφαλαιοποίησης με βάση τις διατάξεις του ίδιου νόμου στο όνομα του νομικού προσώπου, μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου.

Τα ως άνω διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά φορολογούνται αυτοτελώς, μη συναθροιζομένων των ποσών αυτών με το προκύπτον αποτέλεσμα του ισολογισμού, κατά το χρόνο που γίνεται η διανομή ή κεφαλαιοποίηση.

Τα ανωτέρω δεν έχουν εφαρμογή σε αφορολόγητα αποθεματικά, για την κεφαλαιοποίηση των οποίων ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 1473/1984 και του άρθρου 101 του ν. 1892/1990.

Πέραν του φόρου εισοδήματος που οφείλεται με βάση τα πιο πάνω, στο καθαρό ποσό μερισμάτων που λαμβάνουν οι μέτοχοι ενεργείται και παρακράτηση φόρου εισοδήματος σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 54 του παρόντος.

Το τελευταίο εδάφιο προστέθηκε με την παρ. 12 του άρθρου 18 του ν. 3697/2008 και έχει εφαρμογή για διανεμόμενα κέρδη που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 1^η Ιανουαρίου 2009 και μετά.

3. Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 101 του ν. 1892/1990 ορίζεται, ότι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, μπορούν να κεφαλαιοποιήσουν, ολικώς ή μερικώς, τα αφορολόγητα αποθεματικά διαφόρων αναπτυξιακών νόμων, με εξαίρεση τα αποθεματικά του άρθρου 18 του α.ν. 942/1949 και το αποθεματικό της παραγράφου 4 του άρθρου 10 του α.ν. 148/1967 (παρ.1).

Τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται φορολογούνται με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%), χωρίς καμιά άλλη επιβάρυνση (παρ.2).

Με την καταβολή του φόρου που οφείλεται σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου (παρ.2), εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος της εταιρείας και των μετόχων της για τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιήθηκαν (παρ.3).

4. Με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 1473/1984 ορίζεται, ότι οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων οι μετοχές δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, μπορούν να κεφαλαιοποιήσουν ολικά ή μερικά, τα αφορολόγητα αποθεματικά διαφόρων αναπτυξιακών νόμων, με εξαίρεση το αποθεματικό του άρθρου 18 του Α.Ν. 942/1949 (ΦΕΚ 96 Α') και το

αποθεματικό της παραγράφου 4 του άρθρου 10 του Α.Ν. 148/1967 και με την προϋπόθεση ότι κατά τη διαχειριστική χρήση στην οποία συντελείται η κεφαλαιοποίηση θα αυξηθεί το μετοχικό κεφάλαιο κατά το ίδιο ποσό σε μετρητά από τους παλαιούς ή νέους μετόχους (παρ.1).

Τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται φορολογούνται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), χωρίς καμιά άλλη επιβάρυνση (παρ.2).

Με την καταβολή του φόρου που οφείλεται σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου (παρ.2), εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος της εταιρείας, των μετόχων της για τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιήθηκαν (παρ.3).

5. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 2579/1998 επιβλήθηκε αυτοτελής φορολογία εισοδήματος με συντελεστή 17,5% στο 40% επί των αποθεματικών που είχαν σχηματισθεί λόγω απαλλαγής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 2238/1994, από το φόρο εισοδήματος της υπεραξίας που είχε προκύψει από αγοραπωλησία χρεογράφων και εμφανίζοντο στον τελευταίο ισολογισμό που έκλεισαν πριν από την 1.1.1997 τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 και της παρ. 4 του άρθρου 2 του ν. 2238/1994. Με τη καταβολή του φόρου αυτού για τα φορολογηθέντα αποθεματικά, εξαντλήθηκε κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων αυτών. Τα φορολογηθέντα αποθεματικά, μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβάλλεται, εμφανίζονται σε ειδικούς λογαριασμούς στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης και δύνανται οποτεδήποτε να διανεμηθούν ή να κεφαλαιοποιηθούν ή να εξαχθούν στο εξωτερικό, προκειμένου για αλλοδαπές επιχειρήσεις, χωρίς περαιτέρω φορολογική επιβάρυνση (παρ.1).

Τα ανωτέρω έχουν ανάλογη εφαρμογή και για όλα εν γένει τα σχηματισθέντα αποθεματικά από τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994, που προέρχονται από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο πρόκυψής τους, λόγω απαλλαγής αυτών κατ' εφαρμογή διατάξεων νόμων ή εγκυκλίων διαταγών και τα οποία δεν έχουν διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί μέχρι το χρόνο δημοσίευσης του ανωτέρου νόμου (παρ.2).

6. Εξάλλου, με τις διατάξεις του ν. 3513/2006 επιβλήθηκε αυτοτελής φορολογία εισοδήματος στα πιο κάτω αποθεματικά που είχαν σχηματίσει ημεδαπές τραπεζικές ανώνυμες εταιρίες, καθώς και τα εγκατεστημένα στη χώρα μας υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών και τα οποία εμφανίζοντο στον τελευταίο ισολογισμό που έκλεισαν πριν από την 1^η Ιανουαρίου 2006 και δεν είχαν διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί:

α) στα αποθεματικά, τα οποία είχαν προέλθει από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν, λόγω απαλλαγής αυτών κατ' εφαρμογή διατάξεων νόμων εγκυκλίων διαταγών,

β) στα αποθεματικά που προήλθαν από εισοδήματα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και για τα οποία ο παρακρατηθείς φόρος έχει εκπέσει εξολοκλήρου από τον αναλογούντα φόρο με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, και

γ) στα αποθεματικά που προήλθαν από εισοδήματα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και για τα οποία ο παρακρατηθείς φόρος δεν έχει εκπέσει εξολοκλήρου από τον αναλογούντα φόρο με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (παρ.1).

Ο συντελεστής φορολογίας των αποθεματικών, τα οποία αναφέρονται στις περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 1 ορίζεται σε δεκαπέντε τοις εκατό (15%) και των αποθεματικών που αναφέρονται στην περίπτωση γ' της ίδιας παραγράφου, σε δέκα τοις εκατό (10%) (παρ.2).

Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλήθηκε κατά ρητή διατύπωση του νόμου κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου, καθώς και των μετόχων του. 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 αλλοδαπές επιχειρήσεις, χωρίς καμία άλλη φορολογική επιβάρυνση (παρ.3).

7. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 26 του ν. 2065/1992 ορίζεται, ότι με την καταβολή του φόρου στο ποσό της προκύπτουσας από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων υπεραξίας, εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος της επιχείρησης, των εταίρων, των μετόχων και των μελών του συνεταιρισμού.

Ειδικά, για την ανώνυμη εταιρία και εταιρία περιορισμένης ευθύνης η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης παρέχεται με την προϋπόθεση ότι, η εταιρία δεν θα διαλυθεί ή το κεφάλαιο τους δεν θα μειωθεί με σκοπό διανομής στους μετόχους ή εταίρους του ποσού της προκύψασας υπεραξίας των ακινήτων, πριν από την πάροδο πέντε (5) ετών από το χρόνο της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων.

8. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 22 του ν. 1828/1989 ορίζεται, ότι το συνολικό ποσό του αφορολόγητου αποθεματικού που χρησιμοποιήθηκε σε παραγωγικές

επενδύσεις στο διάστημα των τριών (3) ετών από το χρόνο σχηματισμού του αφορολόγητου αποθεματικού μεταφέρεται σε αύξηση του κεφαλαίου της επιχείρησης και απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος.

9. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ.6 του άρθρου 2 του ν. 3220/2004 ορίζεται, ότι το συνολικό ποσό του αφορολόγητου αποθεματικού που χρησιμοποιήθηκε για την πραγματοποίηση επενδύσεων σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του νόμου αυτού μεταφέρεται, μετά την παρέλευση τριετίας από το χρόνο σχηματισμού του αποθεματικού, σε αύξηση του κεφαλαίου της επιχείρησης και απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος.

10. Όπως διευκρινίσθηκε με την αριθ.1108608/11459/B0012/18-12-2008 διαταγή μας, τα ποσά των ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών επενδύσεων του ν. 3220/2004 που εξαιρέθηκαν της ανάκτησης του άρθρου 47 του ν. 3614/2007, θα πρέπει να κεφαλαιοποιηθούν υποχρεωτικά, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ.6 του άρθρου 2 του ν. 3220/2004, χωρίς να υπαχθούν σε αυτοτελή φορολογία με συντελεστή 10%, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 54 του ν.2238/1994.

Επίσης, με την αριθ. 1004540/10052/B0012/3-2-2009 διαταγή μας, διευκρινίσθηκε, ότι κατά την διανομή αφορολόγητου αποθεματικού, που είχε σχηματισθεί με βάση τις διατάξεις του αναπτυξιακού νόμου ν. 1892/1990, αυτό φορολογείται, προστιθέμενο στα κέρδη της επιχείρησης με τη δήλωση του οικείου οικονομικού έτους και δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε., καθόσον οι διατάξεις του πιο πάνω νόμου ως ειδικότερες κατисχύουν των διατάξεων του Κ.Φ.Ε.

11. Από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει, ότι οι ανωτέρω διατάξεις, οι οποίες δεν έχουν ενσωματωθεί στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, είναι ειδικότερες και επομένως κατисχύουν των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε.

Κατά συνέπεια, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε., σχετικά με την παρακράτηση φόρου 10%, κατά την κεφαλαιοποίηση:

α) αφορολόγητων αποθεματικών αναπτυξιακών νόμων, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 101 του ν. 1892/1990 και του άρθρου 13 του ν.1473/1984,

β) του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού του άρθρου 22 του ν. 1828/1989 και του άρθρου 2 του ν. 3220/2004,

γ) της προκύπτουσας υπεραξίας λόγω αναπροσαρμογής των ακινήτων με βάση τις διατάξεις του ν. 2065/1992 και

δ) των φορολογηθέντων αποθεματικών, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2579/1998 και του ν. 3513/2006, λόγω της ειδικής φορολογικής αντιμετώπισης των εν λόγω αποθεματικών από τις διατάξεις με βάση τις οποίες σχηματίζονται.

Ακριβές αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

**Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ
ΚΑΙ ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ ΣΚΟΡΔΑΣ**

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες πίνακα Β' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Οικονομικές Επιθεωρήσεις
3. Κεντρική Υπηρεσία ΥΠ.Ε.Ε. και τις Περιφερειακές Διευθύνσεις της

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Γ.Γ.Π.Σ. – Δ/νση Εφαρμογών Η/Υ (Δ30)
2. Αποδέκτες πινάκων Α', ΣΤ' (εκτός των αριθμ.1 και 2 αυτού), Ζ' (εκτός των αριθμών 3, 4 και 7), Η', Θ', Ι', ΙΑ', ΙΒ', ΙΓ', ΙΔ', ΙΕ', ΙΣΤ', ΙΖ', ΙΗ', ΙΘ', Κ', ΚΑ', ΚΒ' και ΚΓ'
3. Υπουργείο Ανάπτυξης, Διεύθυνση Ανωνύμων Εταιρειών και Πίστεως,
Πλ. Κάνιγγος – 101 80 Αθήνα
4. Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) Βουλής 7, 105 62 Αθήνα
5. ΚΡΙ-ΚΡΙ Α.Ε. (3^ο Χιλ. Σερρών-Δράμας-Νομός Σερρών)

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού
2. Γραφείο κ. Υφυπουργού
3. Γραφείο κ. Γεν. Γραμματέα Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων
4. Γραφεία κ. κ. Γενικών Δ/ντών
5. Γραφείο Τύπου και Δημοσίων σχέσεων
6. Γραφείο Επικοινωνίας και Πληροφόρησης Πολιτών
7. Γενική Δ/ση Οικονομικής Επιθεώρησης, Θεμιστοκλέους 5 – 101 84 Αθήνα
8. Δ/ση Φορολογίας Εισοδήματος (Δ12) – Τμήματα Α'(10), Β'(20), Γ'(3)
9. Γραφείο κ. Δ/ντή Φορολογίας Εισοδήματος (Δ12)