



29/01/20 | Αρχική (<https://www.e-forologia.gr/>) > Ειδησεογραφία
(<viewSections.aspx?id=55>) > Οικονομικά (<viewCategories.aspx?id=26>)

Υποχρεώσεις κατά την αλλαγή λογιστικών βιβλίων από διπλογραφικά σε απλογραφικά



(<https://www.e-forologia.gr/images/content/216450.jpg>)

Με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 115 του Ν.4549/2018 (<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=6A9DC4B1A50FA300.529351F75F69F580&version=2018/06/14>) προστέθηκε νέα παράγραφος 10 στο άρθρο 64 του Ν. 4172/2013 (<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=670A3CF4572C6550.36B2336F74ACA8&version=2019/12/12>), σύμφωνα με την οποία σε περίπτωση που νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα αλλάζει κατηγορία βιβλίων από διπλογραφικά σε απλογραφικά, τα μη διανεμηθέντα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, κατά περίπτωση, όπως αυτά εμφανίζονται κατά το χρόνο αλλαγής της κατηγορίας βιβλίων,

υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με το συντελεστή της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού (σ.σ. ήδη 5%). Η διάταξη αυτή τέθηκε προκειμένου τα εν λόγω αδιανέμητα κέρδη να μην «εξαφανίζονται» (λόγω της μη υποχρέωσης λογιστικής παρακολούθησής τους στα απλογραφικά βιβλία) και έτσι να διαφεύγουν της φορολόγησης (αιτιολογική έκθεση).

Από τη νέα αυτή διάταξη θα πρέπει να αναδειχθούν δύο ζητήματα που αν μη τι άλλο προκαλούν ερωτηματικά.

Ως προς τη νέα αυτή διάταξη θα πρέπει να επισημανθεί εισαγωγικά ότι έχει κάποια κοινά χαρακτηριστικά με διάταξη που υπήρχε στον παλαιό Κ.Φ.Ε (ν. 2238/1994). Ειδικότερα από την παράγραφο 6 του άρθρου 109 του Ν. 2238/1994 (<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=D2510C09ACCA3910.3BFB7F9FAB6C50&version=2013/01/23>), η οποία είχε τεθεί με την παρ. 6 του άρθρου 322 του Ν. 4072/2012 (<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=A3F8684DFBA494D8.390BEACFDBD6E4&version=2012/04/11>) (ΦΕΚ Α' 86/11-04-2012) και σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 330 του ιδίου νόμου ίσχυε από 11/04/2012 και μετά (εκ των πραγμάτων μέχρι 31/12/2013), προβλεπόταν ότι:

“Όταν μετατρέπεται ανώνυμη εταιρεία σε προσωπική εταιρεία, στα ήδη φορολογηθέντα κέρδη που υφίστανται κατά το χρόνο της μετατροπής επιβάλλεται σε βάρος του νομικού προσώπου ο οριζόμενος από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε. φόρος. Επίσης, όταν η μετατροπή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης σε προσωπική εταιρεία δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της

Κυβερνήσεως, επιβάλλεται ο οριζόμενος από τις διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 φόρος. Το οφειλόμενο ποσό φόρου αποδίδεται εφάπαξ, μέσα στον επόμενο από την ολοκλήρωση της μετατροπής μήνα, με τα έντυπα απόδοσης του παρακρατούμενου σύμφωνα με τις πάνω διατάξεις φόρου. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου έχουν εφαρμογή και για τα αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματιστεί λόγω πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων με βάση αναπτυξιακό νόμο, καθώς και από αφορολόγητα έσοδα ή αυτοτελώς φορολογηθέντα εισοδήματα. Τα ανωτέρω δεν έχουν εφαρμογή για τα φορολογηθέντα κέρδη παρελθουσών χρήσεων που έχουν σχηματισθεί από εταιρείες περιορισμένης ευθύνης μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2010".

Η διοίκηση δεν είχε προβεί σε έκδοση ερμηνευτικής εγκυκλίου σε σχέση με την περίπτωση αυτή.

Αφήνοντας πρόσκαιρα τη διάταξη αυτή να μεταβούμε στη νέα διάταξη της παραγράφου 10 στο άρθρο 64 του Ν. 4172/2013 (<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=670A3CF4572C6550.36B2336F74ACA8&version=2019/12/12>) η οποία ορίζει ότι:

«10. Σε περίπτωση που νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα αλλάζει κατηγορία βιβλίων από διπλογραφικά σε απλογραφικά, τα μη διανεμηθέντα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, κατά περίπτωση, όπως αυτά εμφανίζονται κατά το χρόνο αλλαγής της κατηγορίας βιβλίων, υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με το συντελεστή της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού.

Ο οφειλόμενος φόρος αποδίδεται εφάπαξ μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από τη λήξη του φορολογικού έτους μέχρι το οποίο τα βιβλία τηρούνταν με τη διπλογραφική μέθοδο. Τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια ισχύουν και όταν ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία μετατρέπεται σε προσωπική εταιρεία, με αποτέλεσμα να αλλάζει κατηγορία βιβλίων από διπλογραφικά σε απλογραφικά. Στην περίπτωση αυτή, ο οφειλόμενος φόρος αποδίδεται εφάπαξ μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ολοκλήρωση της μετατροπής»

Και επ' αυτής η σχετική εγκύκλιος 2104/2019:

“Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και σε συνέχεια της ΠΟΛ.1147/2018 (<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=8A1FBADD5A8630C0.1D031AEA53&version=2018/07/26>) εγκυκλίου, με την οποία κοινοποιήθηκαν, μεταξύ άλλων, οι διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 115 του Ν.4549/2018 (<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=6A9DC4B1A50FA300.529351F75F69F580&version=2018/06/14>) , σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 115 του Ν.4549/2018 (<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=6A9DC4B1A50FA300.529351F75F69F580&version=2018/06/14>) προστέθηκε νέα παράγραφος 10 στο άρθρο 64 του Ν. 4172/2013 (<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=670A3CF4572C6550.36B2336F74ACA8&version=2019/12/12>), σύμφωνα με την οποία σε περίπτωση που

νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα αλλάζει κατηγορία βιβλίων από διπλογραφικά σε απλογραφικά, τα μη διανεμηθέντα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας, κατά περίπτωση, όπως αυτά εμφανίζονται κατά το χρόνο αλλαγής της κατηγορίας βιβλίων, υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με το συντελεστή της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού.

Ο οφειλόμενος φόρος αποδίδεται εφάπαξ μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από τη λήξη του φορολογικού έτους μέχρι το οποίο τα βιβλία τηρούνταν με τη διπλογραφική μέθοδο.

Τα οριζόμενα στα προηγούμενα εδάφια ισχύουν και όταν ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία μετατρέπεται σε προσωπική εταιρεία, με αποτέλεσμα να αλλάζει κατηγορία βιβλίων από διπλογραφικά σε απλογραφικά. Στην περίπτωση αυτή, ο οφειλόμενος φόρος αποδίδεται εφάπαξ μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ολοκλήρωση της μετατροπής.

2. Όπως αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση του Ν.4549/2018 (<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=6A9DC4B1A50FA300.1D031AEA53&version=2018/06/14>), με τις διατάξεις αυτές ρυθμίζεται η υποχρέωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου σε περίπτωση μετάβασης από το διπλογραφικό σύστημα στο απλογραφικό, καθόσον ελλείψει τέτοιας διάταξης τα εν λόγω κέρδη διαφεύγουν της φορολόγησης.

3. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι όταν νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013 (<https://www.e-forologia.gr>

/lawbank/document.aspx?digest=670A3CF4572C6550.27F4DE21DB08&version=2013/12/30) (κεφαλαιουχικές εταιρείες, προσωπικές εταιρείες, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, συνεταιρισμοί, κλπ) αλλάζει σύστημα τήρησης των λογιστικών του αρχείων από διπλογραφικό σε απλογραφικό, τα κέρδη του εν λόγω προσώπου, όπως αυτά εμφανίζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που έχουν συνταχθεί για το τελευταίο φορολογικό έτος που τηρούνταν τα λογιστικά αρχεία με τη διπλογραφική μέθοδο, και τα οποία δεν έχουν διανεμηθεί, υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου μερισμάτων, με συντελεστή 10% (για τα εισοδήματα που αποκτώνται κατά τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2019 και μετά), ανεξάρτητα από την πραγματική καταβολή των σχετικών κερδών στους εταίρους των πιο πάνω προσώπων.

Στην περίπτωση αυτή χρόνος κτήσης του εισοδήματος, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του, είναι ο χρόνος αλλαγής του συστήματος τήρησης λογιστικών αρχείων ή ο χρόνος κατά τον οποίο ολοκληρώνεται η μετατροπή, κατά περίπτωση. Συνεπώς, στο φορολογικό έτος που έγινε η αλλαγή τήρησης των λογιστικών αρχείων του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας από διπλογραφικό σε απλογραφικό σύστημα, τα φυσικά πρόσωπα εταίροι/μέλη αυτών, υποχρεούνται να δηλώσουν τα μη διανεμηθέντα κέρδη ως εισόδημα από κεφάλαιο (μερίσματα) στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους. Το ως άνω εισόδημα μαζί με τον παρακρατηθέντα φόρο αποστέλλεται από το νομικό πρόσωπο/νομική οντότητα στη ΔΗΛΕΔ με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, σύμφωνα με την Α.1009/2019 Απόφαση του

Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (παράρτημα 3 κωδικός: 1).

4. Τα εν λόγω πρόσωπα αποδίδουν τον οφειλόμενο φόρο με τη δήλωση που καθορίστηκε με την Α. 1100/2019 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από τη λήξη του φορολογικού έτους μέχρι το οποίο τα πιο πάνω πρόσωπα τηρούσαν τα λογιστικά τους αρχεία με τη διπλογραφική μέθοδο.

5. Τα αναφερόμενα πιο πάνω εφαρμόζονται και σε περίπτωση μετατροπής ανώνυμης εταιρείας, εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας σε προσωπική εταιρεία, με αποτέλεσμα η μετασχηματιζόμενη εταιρεία να αλλάζει, συνεπεία της μετατροπής, σύστημα τήρησης των λογιστικών της αρχείων από διπλογραφικό σε απλογραφικό.

Στην περίπτωση αυτή ο φόρος αποδίδεται εφάπαξ μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ολοκλήρωση της μετατροπής.

6. Επισημαίνεται ότι στα μη διανεμηθέντα κέρδη των πιο πάνω προσώπων περιλαμβάνεται το σύνολο των μη διανεμηθέντων κερδών των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013 (<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=670A3CF4572C6550.27F4DE21DB08&version=2013/12/30>), φορολογηθέντα και αφορολόγητα, που εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης κατά τον χρόνο αλλαγής της κατηγορίας βιβλίων. Ως εκ τούτου, στην υπόψη διάταξη εμπίπτουν τα μη διανεμηθέντα κέρδη παρελθουσών χρήσεων, τα αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματίσει τα νομικά πρόσωπα λόγω

πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων με βάση αναπτυξιακό νόμο, καθώς και τα αφορολόγητα έσοδα ή αυτοτελώς φορολογηθέντα εισοδήματα που τηρούν τα υπόψη πρόσωπα και τα οποία δεν έχουν υπαχθεί στην αυτοτελή φορολόγηση των παρ. 12 και 13 του άρθρου 72 του Ν.4172/2013 (<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=670A3CF4572C6550.37CBCCED2EE330&version=2019/12/12>) .

Διευκρινίζεται ότι τα ανωτέρω δεν έχουν εφαρμογή για τα μη διανεμηθέντα κέρδη παρελθουσών χρήσεων που έχουν σχηματιστεί από εταιρείες περιορισμένης ευθύνης (ΕΠΕ) μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2010, δεδομένου ότι με τις ισχύσασες κατά τον χρόνο εκείνο διατάξεις, τα εν λόγω κέρδη είχαν φορολογηθεί στο όνομα του νομικού προσώπου.

7. Οι ως άνω διατάξεις ισχύουν για αλλαγές συστήματος τήρησης λογιστικών αρχείων που συντελούνται και μετατροπές που ολοκληρώνονται από τη δημοσίευση του Ν. 4549/2018 (<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=6A9DC4B1A50FA300.1D031AEA53&version=2018/06/14>), ήτοι από 14.6.2018 και μετά”.

Ζήτημα ως προς ποια είναι η αιτία φορολόγησης

Από την ανάγνωση της διάταξης της παρ. 10 του άρθρου 64 του Ν. 4172/2013 (<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=670A3CF4572C6550.36B2336F74ACA8&version=2019/12/12>) αλλά και της σχετικής εγκυκλίου προκύπτει ότι

για να υπάρξει υποχρέωσης υπαγωγής στο φόρο διανεμομένων (ήδη 5%) των αδιανέμητων κερδών του νομικού προσώπου θα πρέπει κατ' αρχάς να υπάρξει και αλλαγή της κατηγορίας βιβλίων από διπλογραφικά σε απλογραφικά.

Ως εδώ τα πράγματα είναι κατανοητά. Οι δυσκολίες αρχίζουν από τα αναφερόμενα και στη διάταξη του νόμου (τρίτο εδάφιο της παρ. 10 του άρθρου 64) και στην παρ. 5 της εγκυκλίου από τις οποίες εξάγεται η εντύπωση ότι συνεπεία μετατροπής κεφαλαιουχικής εταιρείας σε προσωπική η μετασχηματιζόμενη εταιρεία αλλάζει (άμεσα?) σύστημα τήρησης των λογιστικών της αρχείων από διπλογραφικό σε απλογραφικό.

Κάτι τέτοιο όμως δεν μπορεί να γίνει κατ' αρχάς στην περίπτωση που το μετατρεπόμενο νομικό πρόσωπο δεν χαρακτηρίζεται ως «πολύ μικρή» οντότητα (διότι δεν έχει κατέλθει κάτω από το όριο του κύκλου εργασιών 1.500.000 ευρώ για δύο συνεχόμενες χρήσεις), καθώς στην αντίθετη περίπτωση θα είχαμε παράβαση του άρθρου 3 παρ. 2 του Ν. 4308/2014 (<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=D512E30CB4D2F800.20BF10EFD4&version=2016/08/03>). Επίσης για τη μη δυνατότητα άμεσης (κατά το χρόνο ολοκλήρωσης της μετατροπής) μετάπτωσης των βιβλίων από διπλογραφικά σε απλογραφικά, σχετική και η εγκύκλιος ΠΟΛ. 1003/2014 (<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=BF85D6F4196CAE60.1D031AEA53&version=2014/12/31>) (περί ΕΛΠ) κατά την παρ. 2.16 της οποίας σε περίπτωση μετατροπής κεφαλαιουχικής εταιρείας σε προσωπική,

απλογραφικά βιβλία από την προσωπική εταιρεία μπορούν τηρηθούν (τηρουμένων των αριθμητικών ορίων) **από το επόμενο της ολοκλήρωσης της μετατροπής έτος**. Σχετική επίσης και η ερώτηση – απάντηση 5 του εγχειριδίου ερωτήσεων – απαντήσεων Αύγουστος 2017 της ΑΑΔΕ:

“5. Τι κατηγορίας βιβλία τηρεί μία Ανώνυμη εταιρεία που μετατρέπεται σε Ομόρρυθμη εταιρεία στη διάρκεια του φορολογικού έτους;

Εάν υφίσταται το ίδιο πρόσωπο, η εταιρεία συνεχίζει να τηρεί διπλογραφικά βιβλία μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους. Εάν θεωρείται νέο πρόσωπο, θα τηρήσει απλογραφικά βιβλία από την ημερομηνία που υφίσταται το νέο πρόσωπο.”

Επειδή όμως στην περίπτωση της μετατροπής της Α.Ε. σε Ο.Ε. δεν έχουμε νέο πρόσωπο αλλά μόνο νέα νομική μορφή (άρθρο 113 παρ. 3 περ. α Ν. 4601/2019 (<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=F6B156915104ADC0.1D031AEA53&version=2019/03/09>)) τα απλογραφικά βιβλία δεν μπορούν να τηρηθούν πριν από την έναρξη του νέου φορολογικού έτους (εφόσον επιτρέπουν βέβαια τα αριθμητικά όρια).

Αρα βάσει των παραπάνω δεν μπορεί να υπάρξει μετάπτωση των βιβλίων από την κατηγορία των διπλογραφικών στην κατηγορία των απλογραφικών κατά το χρόνο της ολοκλήρωσης της μετατροπής και ως εκ τούτου αιτία για την καταβολή φόρου μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ολοκλήρωση της μετατροπής, όπως σχετικά

ορίζει το τελευταίο εδάφιο της παρ. 10 (Στην περίπτωση αυτή, ο οφειλόμενος φόρος αποδίδεται εφάπαξ μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ολοκλήρωση της μετατροπής).

Ζήτημα ως προς την υποχρέωση απόδοσης φόρου διανεμομένων για τα αφορολόγητα αποθεματικά

Το δεύτερο ζήτημα προκύπτει από την παρ. 6 της εγκυκλίου κατά την οποία «στα μη διανεμηθέντα κέρδη των πιο πάνω προσώπων περιλαμβάνεται το σύνολο των μη διανεμηθέντων κερδών των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013 (<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=670A3CF4572C6550.27F4DE21DB08&version=2013/12/30>), φορολογηθέντα **και αφορολόγητα**, που εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης κατά τον χρόνο αλλαγής της κατηγορίας βιβλίων. Ως εκ τούτου, στην υπόψη διάταξη εμπίπτουν τα μη διανεμηθέντα κέρδη παρελθουσών χρήσεων, τα αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματίσει τα νομικά πρόσωπα λόγω πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων με βάση αναπτυξιακό νόμο.....».

Η θέση αυτή της διοίκησης να φορολογηθούν και τα αφορολόγητα αποθεματικά ακόμη και αναπτυξιακών νόμων, μπορεί να έχει δύο αναγνώσεις. Κατά την μια και ιδιαίτερα ευνοϊκή για τους φορολογούμενους, εξάγεται το συμπέρασμα ότι με την πληρωμή του φόρου 10% (ήδη 5%) για τα αφορολόγητα αποθεματικά, αίρονται όλες οι υποχρεώσεις και όλες οι συνέπειες που κάποτε εκ των πραγμάτων θα επέλθουν (λ.χ. φορολόγηση αυτών κατά τη διάλυση). Ήταν άραγε

αυτή η πρόθεση του νομοθέτη (σε αντίθεση με την παλαιά διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 109 του Ν. 2238/1994 (<https://www.e-forologia.gr/lawbank>

[/document.aspx?digest=D2510C09ACCA3910.3BFB7F9FAB6C50&version=2013/01/23](#)), όπου υπήρξε σαφής αναφορά για φορολόγηση και των αφορολόγητων αποθεματικών), ή απλά κατά την κρίση της ΑΑΔΕ δόθηκε διασταλτική ερμηνεία στην υποχρέωση;

Κατά τη δεύτερη και δυσμενή ανάγνωση πιθανόν να υπονοείται ότι η καταβολή του φόρου διανεμομένων θα έρθει μετά και την επιβάρυνση των αφορολογήτων αποθεματικών με το συντελεστή φόρου εισοδήματος κερδών 24%. Σε μια τέτοια περίπτωση λοιπόν η επιβάρυνση θα είναι πολύ μεγαλύτερη σε σχέση με την προηγούμενη. Κάτι τέτοιο βέβαια δεν έχει έρεισμα στη διάταξη η οποία εν προκειμένω πραγματεύεται μόνο το ζήτημα του φόρου διανεμομένων. Επίσης προκαλεί εντύπωση η θέση αυτή σε σχέση με τα αφορολόγητα αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων, καθώς όπως είναι γνωστό ανέκαθεν είχαν το δικαίωμα να σχηματίζουν τέτοια και οι επιχειρήσεις με απλογραφικά βιβλία και να διατηρούν αυτά χωρίς καμία πρόσθετη επιβάρυνση σε σχέση με αυτές που τηρούν διπλογραφικά βιβλία. Αρα λοιπόν γιατί μια επιχείρηση με διπλογραφικά βιβλία αναγκάζεται να υποστεί αυτή τη συνέπεια όταν «γυρίσει» τα βιβλία σε απλογραφικά, ενώ μια που είχε εξαρχής απλογραφικά δεν έχει καμία επιβάρυνση. Η αντιμετώπιση αυτή λοιπόν αντίκειται πλήρως στις σχετικές περί συνεπειών διατάξεις των επιμέρους αναπτυξιακών νόμων (Λ.Χ 1892/1990, 2601/1998, 3299/2004 ή και παλαιότερων) και δημιουργεί ανισότητα μεταξύ των

δικαιωμάτων φορολογουμένων με τα ίδια χαρακτηριστικά. Άποψή μου με βάση τα παραπάνω είναι ότι επιβάρυνση και με φόρο εισοδήματος δεν τεκμηριώνεται.

Μετά τα παραπάνω επανερχόμαστε για να εξετάσουμε τη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 109 του Ν. 2238/1994 (<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=D2510C09ACCA3910.3BFB7F9FAB6C50&version=2013/01/23>). Η διάταξη αυτή είχε ένα προφανή σκοπό, αυτό της φορολόγησης των αδιανεμήτων κερδών και αφορολογήτων αποθεματικών των κεφαλαιουχικών εταιρειών στην περίπτωση μετατροπής αυτών σε προσωπικές εταιρείες. Η διάταξη αυτή ήταν δομημένη ούτως ώστε να απόλυτα συμβατή με τα τότε δεδομένα. Ειδικότερα:

- Υπό τα τότε δεδομένα (Ν. 2238/1994 (<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=D2510C09ACCA3910.1D031AEA53&version=1994/09/16>)) δεν υπήρχε ενδεχόμενο φορολογικής υπόστασης κονδυλίου «αποτελέσματα εις νέον» στις προσωπικές εταιρείες καθώς το υποκείμενο των πρόσθετων φορολογικών υποχρεώσεων (λ.χ επιχειρηματική αμοιβή εταίρων) δεν επηρεαζόταν από την πραγματική καταβολή ή όχι των κερδών προς τους εταίρους. Για το λόγο αυτό επί εταιρειών με διπλογραφικά βιβλία τα κέρδη πιστωνόταν στις μερίδες των εταίρων. Ως εκ τούτου λοιπόν από τη στιγμή που τέθηκε η υποχρέωση παρακράτησης φόρου διανεμομένων και στα κέρδη (ύστερα από την φορολογία στο επίπεδο της εταιρείας) με βάση την παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν. 4110/2013 (<https://www.e->

[forologia.gr/lawbank](https://www.e-forologia.gr/lawbank)

[/document.aspx?digest=31D2D5DD95A41D70.201812A3A8&](https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=31D2D5DD95A41D70.201812A3A8&version=2013/01/23)

version=2013/01/23) και ίσχυε από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά, τότε τέθηκε ζήτημα (επί καταστατικής πρόβλεψης όμως) να υπάρχουν αδιανέμητα κέρδη και στις προσωπικές εταιρείες. Αρα λοιπόν ήταν επιβεβλημένο από πλευράς κράτους να «καθαρίσει» με τα αδιανέμητα κέρδη των κεφαλαιουχικών εταιρειών κατά τη στιγμή της μετατροπής, καθώς μετέπειτα δεν υπήρχε «νομικό έρεισμα» για την φορολόγηση με φόρο διανεμομένων παλαιών κερδών στις προσωπικές εταιρείες, Εφόσον λοιπόν δεν ετίθετο η διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 109, υπήρξε ο κίνδυνος κεφαλαιουχικές εταιρείες με υψηλά αδιανέμητα κέρδη, να απέφυγαν το φόρο διανεμομένων μετατρεπόμενες σε προσωπικές εταιρείες.

- Περαιτέρω το πιο σημαντικό στοιχείο, ήταν ότι κατά την εισαγωγή της διάταξης της παρ. 6 του άρθρου 109 ο συντελεστής φόρου διανεμομένων ήταν βάσει τροποποίησης με την παρ. 1 του άρθρου 14 του Ν.3943/2011 (<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=F885769A9CF1960.25B9D9BD7E60&version=2013/01/23>) (ΦΕΚ Α' 66/31-03-2011) 25% (άσχετα που τελικά η διάταξη αυτή δεν εφαρμόστηκε ποτέ). Σχετικό και το απόσπασμα της αιτιολογικής έκθεσης του Ν. 4072/2012 (<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=A3F8684DFBA494D8.1D031AEA53&version=2012/04/11>) σε σχέση με τη (νέα τότε) παρ. 6 του άρθρου 109 του Ν. 2238/1994 (<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=D2510C09ACCA3910.3BFB7F9FAB6C50&version=2013/01/23>):

«Με τις προτεινόμενες διατάξεις της παραγράφου 6 επιβάλλεται αυτοτελής φορολόγηση με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%), σε βάρος των ανωνύμων εταιρειών ή εταιρειών περιορισμένης ευθύνης όταν μετατρέπονται σε προσωπική εταιρεία, για τα φορολογηθέντα κέρδη, για τα αφορολόγητα αποθεματικά λόγω πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων με βάση αναπτυξιακό νόμο, καθώς και για τα αποθεματικά από αφορολόγητα έσοδα ή από αυτοτελώς φορολογηθέντα εισοδήματα, τα οποία υφίστανται κατά το χρόνο μετατροπής, προς αποφυγή καταστρατήγησης των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Κ.Φ.Ε. Από τη ρύθμιση αυτή εξαιρούνται τα αποθεματικά που έχουν σχηματίσει οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης από κέρδη παρελθουσών χρήσεων μέχρι 31 Δεκεμβρίου 2010, αφού αυτά θεωρούνται ότι έχουν ήδη αποκτηθεί από τους εταίρους».

Από τα παραπάνω λοιπόν προκύπτει ότι ήταν σε απόλυτα επίγνωση η σημασία της υπαγωγής (και) των αφορολόγητων αποθεματικών των αναπτυξιακών νόμων στην ειδική αυτή φορολόγηση καθώς θα υπήρξε για το Δημόσιο ένα έσοδο της τάξης του 25%.

Καταλήγοντας με το παρόν αναδεικνύονται τα εξής ερωτήματα:

- Γιατί από την εγκύκλιο τέθηκε το ζήτημα της υπαγωγής στο φόρο διανεμομένων (ήδη 5%) και των αφορολόγητων αποθεματικών τη στιγμή που κάτι τέτοιο δεν προκύπτει από το κείμενο της νέας διάταξης της παρ. 9 του άρθρου 64 του Ν. 4172/2013 (<https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=670A3CF4572C6550.304F66E1E4A8&>

version=2019/12/12);

- Λόγω της συσχέτισης των διατάξεων (παλαιού και νέου Κ.Φ.Ε.) μήπως θεωρήθηκε ότι η νέα υποχρέωση «εννοείται» ότι αφορά και στα αφορολόγητα αποθεματικά; Εδώ βέβαια αποδίδεται ένα «δίκαιο» στη λογική της σύνταξης της εγκυκλίου, καθώς στο πρώτο εδάφιο της διάταξης πριν από τη φράση «τα μη διανεμηθέντα κέρδη» δεν έχει τεθεί ο προσδιορισμός «φορολογηθέντα».

Τέλος αν λοιπόν καταβληθεί το 5% των αφορολογήτων αποθεματικών «καθαρίσαμε» οριστικά με όλες τις εκ των νόμων αυτών ((Λ.Χ 1892/1990, 2601/1998, 3299/2004 ή και παλαιότερων) υποχρεώσεις και συνέπειες;



Γεώργιος Λαζαρίδης

Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής ΣΟΛ ΑΕΟΕ

Δίκτυο Epsilon Net

Epsilon Software
(<http://www.epsilonnet.gr>)

e-Forologia (<http://www.e-forologia.gr>)

Epsilon Training
(<http://www.epsilontraining.gr>)

Αθήνα

Λεωφ. Συγγρού 350, 17674
Καλλιθέα
t: 211 5007000 ,
f: 211 5007070
e: infoath@epsilon.net
(<mailto:infoath@epsilon.net>)

Θεσσαλονίκη

Πάροδος 17ης Νοέμβρη 87,
Ζώνη ΕΜΟ, 555 34 Πυλαία
t: 2310 981700 ,
f: 2310 920770
e: info@epsilon.net
(<mailto:info@epsilon.net>)

Social



(<http://www.facebook.com/eforologia>)



(<http://twitter.com/#!/eforologia>)



(<http://www.linkedin.com/company/115213>)



(https://www.youtube.com/channel/UCv1I6y_5B9PXISkikkpm6A)

Μέλος του



[e-forologia mobile \(/cms/mobile.aspx\)](#) [Epsilon Cloud \(http://cloud.epsilonnet.gr/\)](http://cloud.epsilonnet.gr/)

[Δωρεάν εκπαίδευση \(https://www.e-forologia.gr/esupport.aspx#2\)](https://www.e-forologia.gr/esupport.aspx#2)

[Όροι Χρήσης \(http://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=21324\)](http://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=21324)

[After Sales support \(https://www.e-forologia.gr/esupport.aspx#1\)](https://www.e-forologia.gr/esupport.aspx#1)

[Επικοινωνία \(https://www.e-forologia.gr/contact.aspx#3\)](https://www.e-forologia.gr/contact.aspx#3)



(<https://goo.gl/OwZTi7>)



(<https://goo.gl/cEVq4X>)

(<http://www.epsilonnet.gr>)