

Απόφαση του ΣτΕ: «Η φορολόγηση
αφορολόγητων αποθεματικών Α.Ε.
κατ' άρθρο 72 παρ. 12 Ν.4172/2013
δεν συνιστά αναδρομική επιβολή
φόρου που αντίκειται στο άρθρο 78
παρ. 2 του Συντάγματος»

Απόφαση του ΣΤΕ: «Η φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών Α.Ε. κατ' άρθρο 72 παρ. 12 Ν.4172/2013 δεν συνιστά αναδρομική επιβολή φόρου που αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος»

Με την απόφαση 97/2022 της επταμελούς σύνθεσης του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας παραπέμφθηκε στην Ολομέλεια του Δικαστηρίου λόγω μείζονος σπουδαιότητας το ζήτημα της συμφωνίας ή μη προς το άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος των διατάξεων της παραγράφου 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 (Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος - όπως η παράγραφος αυτή αναριθμήθηκε με το άρθρο 26 παρ. 3 του ν. 4223/2013 και τροποποιήθηκε με το άρθρο 26 παρ. 5 και 6 του ν. 4223/2013 και το άρθρο πρώτο παρ. Δ' υποπαρ. Δ1 περ. 22 υποπερ. α' του ν. 4254/2014), κατά το μέρος που η θεσπιζόμενη με αυτές φορολογική υποχρέωση εκτείνεται πέραν του προηγούμενου της επιβολής έτους.

Απόφαση του ΣΤΕ: «Η φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών Α.Ε. κατ' άρθρο 72 παρ. 12 Ν.4172/2013 δεν συνιστά αναδρομική επιβολή φόρου που αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος»

- Με την παράγραφο 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 θεσπίσθηκε ως πάγιος κανόνας ότι για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά δεν επιτρέπεται, πλην ειδικώς προβλεπόμενων εξαιρέσεων, η τήρηση ειδικών λογαριασμών αφορολόγητων αποθεματικών. Παράλληλα, με την παράγραφο 12 του ίδιου άρθρου 72 του ν. 4172/2013 προβλέφθηκε ένα ενδιάμεσο μεταβατικό στάδιο διαχείρισεως όσων αφορολόγητων αποθεματικών είχαν σχηματισθεί μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2013 βάσει διατάξεων του προγενέστερου Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994). Το μεταβατικό αυτό στάδιο περιελάμβανε δύο ειδικότερες ρυθμίσεις ανάλογα με το αν τα ως άνω αποθεματικά είχαν διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί ή όχι μέχρι την 31.12.2013.

Απόφαση του ΣΤΕ: «Η φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών Α.Ε. κατ' άρθρο 72 παρ. 12 Ν.4172/2013 δεν συνιστά αναδρομική επιβολή φόρου που αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος»

- Έτσι, σε περίπτωση μεν διανομής ή κεφαλαιοποιήσεως τους μέχρι την ημερομηνία αυτή, τα ως άνω, σχηματισθέντα βάσει του προγενέστερου Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994), αποθεματικά φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή 15% και με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση τόσο του νομικού προσώπου όσο και των μετόχων ή εταίρων αυτού. Από δε την 1.1.2014 και εφεξής, τα προαναφερθέντα αποθεματικά, που δεν διανεμήθηκαν ή κεφαλαιοποιήθηκαν μέχρι την 31.12.2013, είτε συμψηφίζονται με ζημίες παρελθουσών χρήσεων μέχρις εξαντλήσεώς τους, είτε διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται, φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή 19%, εξαντλούμενης με την καταβολή του φόρου αυτού της φορολογικής υποχρεώσεως του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων αυτού.

Απόφαση του ΣΤΕ: «Η φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών Α.Ε. κατ' άρθρο 72 παρ. 12 Ν.4172/2013 δεν συνιστά αναδρομική επιβολή φόρου που αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος»

- Το Δικαστήριο δέχθηκε ότι με τις ρυθμίσεις των παρ. 12 και 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 (Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος) ο νομοθέτης επιδίωξε, ως είχε ευρεία ευχέρεια, κατά τα άρθρα 4 παρ. 1 και 5 σε συνδυασμό με το άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος, την κατάργηση, πλην ελαχίστων εξαιρέσεων, της διατήρησης αφορολόγητων αποθεματικών από τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 45 του εν λόγω Κώδικα, στα οποία περιλαμβάνονται και οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες.

Απόφαση του ΣΤΕ: «Η φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών Α.Ε. κατ' άρθρο 72 παρ. 12 Ν.4172/2013 δεν συνιστά αναδρομική επιβολή φόρου που αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος»

- Περαιτέρω, το Δικαστήριο έκρινε ότι δεν αντίκειται στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος η βάση των διατάξεων της παρ. 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) κατάργηση του προϊσχύοντος νομοθετικού καθεστώτος που διείπε τα ως άνω αποθεματικά και η συνακόλουθη άμεση υποβολή αυτών σε φορολογία, καθ' ο μέρος η θεσπιζόμενη με αυτές φορολογική υποχρέωση εκτείνεται πέραν του προηγούμενου της επιβολής έτους, καταλαμβάνοντας αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί πριν από την 1.1.2012, διότι τα αποθεματικά αυτά δεν είχαν απαλλαγεί οριστικά της φορολογίας πριν από την έναρξη ισχύος των ως άνω διατάξεων αλλά είχαν, απλώς, υπαχθεί σε καθεστώς προσωρινής φορολογικής απαλλαγής μέχρι τη διανομή ή την κεφαλαιοποίησή τους ή τη διάλυση της επιχείρησης, οπότε θα ήσαν φορολογητέα.

Απόφαση του ΣΤΕ: «Η φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών Α.Ε. κατ' άρθρο 72 παρ. 12 Ν.4172/2013 δεν συνιστά αναδρομική επιβολή φόρου που αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος»

- Εξάλλου, έγινε δεκτό από το Δικαστήριο ότι ο χρόνος υποβολής των εν λόγω αποθεματικών σε φορολογία, μετά την κατάργηση του ως άνω καθεστώτος προσωρινής φορολογικής απαλλαγής, δεν επιβάλλεται από το Σύνταγμα να εξαρτάται στο διηνεκές από τη βούληση του κάθε φορολογούμενου αλλά επιτρεπτός ορίζεται από το νομοθέτη με την ως άνω μεταβατική ρύθμιση της παρ. 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), στο πλαίσιο της προαναφερόμενης ευρείας ευχέρειας που του παρέχεται για τη διαμόρφωση του φορολογικού συστήματος, κατ' εκτίμηση των εκάστοτε κοινωνικοοικονομικών συνθηκών. Κατά τη γνώμη, όμως, μειοψηφίας, η εν λόγω ρύθμιση της παρ. 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε), ασχέτως του ότι με αυτήν θεσπίζονται φορολογικοί συντελεστές (15 % και 19%), οι οποίοι είναι μικρότεροι των γενικώς ισχυόντων στη φορολογία εισοδήματος, συνιστά αναδρομική επαχθή μεταβολή του φορολογικού καθεστώτος των επιχειρήσεων στις οποίες αναφέρεται.

Απόφαση του ΣΤΕ: «Η φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών Α.Ε. κατ' άρθρο 72 παρ. 12 Ν.4172/2013 δεν συνιστά αναδρομική επιβολή φόρου που αντίκειται στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος»

● Τούτο δε διότι επιβάλλεται, πάντως, αμέσως και υποχρεωτικώς, φόρος εισοδήματος για ύλη η οποία κατά το σχηματισμό της και μέχρι τη δημοσίευση του ως άνω ν. 4172/2013 ήταν αφορολόγητη, εξαρτώμενη, για την υπαγωγή της σε φόρο, από γεγονότα μελλοντικά και κατ' αρχήν συναπτόμενα με τη βούληση των ως άνω νομικών προσώπων, (διανομή ή κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών ή διάλυση της επιχείρησης). Συνεπώς, οι διατάξεις της παρ. 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 (Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος), καθ' ο μέρος η θεσπιζόμενη με αυτές φορολογική υποχρέωση εκτείνεται πέραν του προηγούμενου της επιβολής έτους, καταλαμβάνοντας αποθεματικά που είχαν σχηματισθεί πριν από την 1.1.2012, αντίκεινται προς τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος και κατά συνέπεια, είναι μη εφαρμοστέες.

Charalambos Evlambides
Audit and Tax Partner
charalambos.evlambides@moore.gr

T +30 210 4290 620

www.moore.gr

