

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**



**Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α**

**ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Α. Ε.**

**ΒΩΒΟΣ ΔΙΟΝΥΣΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΣ**

**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ**

**Καθηγ. κ.ΠΕΤΡΑΚΗΣ ΛΟΥΚΑΣ**

**Μ Ε Σ Ο Λ Ο Γ Γ Ι 2 0 1 3**

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**



**Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α**

**ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Α. Ε.**

(υποβλήθηκε για έγκριση τον Ιανουάριο του 2013)

**ΒΩΒΟΣ ΔΙΟΝΥΣΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΣ (Α.Μ. 13990)**

**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ**

**Καθηγ. κ.ΠΕΤΡΑΚΗΣ ΛΟΥΚΑΣ**

**Μ Ε Σ Ο Λ Ο Γ Γ Ι 2 0 1 3**

**Οι διαπιστώσεις, τα αποτελέσματα, τα συμπεράσματα και οι πιθανές προτάσεις της παρούσας πτυχιακής εργασίας –εκτός των αναφορών που σημαίνονται ως λήματα- αποτελούν προσωπικές διαπιστώσεις του σπουδαστή ή της ομάδας των σπουδαστών που την επιμελήθηκαν και δεν απηχούν κατ' ανάγκη τη γνώμη του επιβλέποντα εκπαιδευτικού, του Εκπαιδευτικού Προσωπικού του Τμήματος Λογιστικής ή του Α.Τ.Ε.Ι. Μεσολογγίου.**

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ**

ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΤΩΝ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ –	9
1.1 Διάκριση της Α.Ε. με άλλες μορφές επιχειρήσεων-	9
1.2 Τα χαρακτηριστικά της Α.Ε.-	9
1.2.1 Τα βασικά γνωρίσματα της Α.Ε.-	9
1.2.2 Πλεονεκτήματα της Α.Ε. -	11
1.3 Διάκριση των Α.Ε. σε ημεδαπές και αλλοδαπές-	13
1.3.1 Ημεδαπές-	13
1.3.2.Αλλοδαπές-	13
1.4 Λόγοι που αδρανούν την πρόοδο της Α.Ε.	15

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ**

ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ Α.Ε.	16
2.1 Η έννοια των κερδών της Α.Ε.	16
2.1.1 Σε ποιες κατηγορίες διακρίνονται τα κέρδη της Α.Ε.	16
2.2 Έννοια της διαθέσεως των κερδών της Α.Ε.	17
2.3 Γενικά για τη διανομή των καθαρών κερδών	18
2.4 Πολιτική στη διάθεση των κερδών – Πολιτική μερισμάτων	19
2.5 Σειρά στη διάθεση των κερδών της χρήσεως της Α.Ε.	21

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ**

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΡΔΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΤΩΝ Α.Ε.	24
3.1 Η φορολογία των καθαρών κερδών της Α.Ε.	24
3.1.1 Προσδιορισμός των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών της Α.Ε.	24
3.1.2 Προσδιορισμός του εισοδήματος της Α.Ε.	25
3.1.3 Προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος ,υπολογισμού και καταβολή του οφειλόμενου φόρου της Α.Ε.	27
3.2 Η φορολογία των εμπορικών επιχειρήσεων	29
3.3 Φορολογική διάκριση των εισοδημάτων της Α.Ε.	30
3.4 Πρόσθετοι φόροι – φόρος εισοδήματος	32
3.5 Υπολογισμός φόρου ανωνύμων εταιρειών	34
3.5.1 Τρόπος υπολογισμού του φόρου στα κέρδη της Α.Ε.	34
3.5.2 Εκπτώσεις από το φόρο εισοδήματος	35
3.5.3 Προσδιορισμός του ποσού του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος	35
3.5.4 Προκαταβολή φόρου 36	
3.5.5 Καταβολή του φόρου βάσει της αρχικής εμπρόθεσμης δήλωσης	36
3.6 Υπολογισμός φόρου εισοδήματος αδιανέμητων κερδών	36

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ**

ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ : ΣΕ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ ΚΑΙ ΙΔΡΥΤΙΚΟΥΣ ΤΙΤΛΟΥΣ	
4.1 Διανομή κερδών στο προσωπικό	37
4.2 Διανομή κερδών στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων	37
4.3 Φορολογία των εισοδημάτων από ιδρυτικούς τίτλους	38
4.4 Διάθεση του υπολοίπου των κερδών μετά τις κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα	
4.5 Διανομή μετοχών στο προσωπικό Α.Ε. ή εταιρείας που είναι συνδεδεμένη με την Α.Ε. (Π.Δ. 30/1988	40
4.6 Τα διανεμόμενα κέρδη Α.Ε. καταβάλλονται στους δικαιούχους ελεύθερα φόρου	41
4.7 Διανομή κερδών Α.Ε. Διανομή κερδών φορολογηθέντων με ειδικό τρόπο	41

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ**

### **ΔΙΑΝΟΜΗ – ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ**

5.1 Διανομή ή Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών	43
5.2 Κεφαλαιοποίηση αφορολ. Αποθεματικών Α.Ε. με βάση τις διατάξεις του άρθ. 13 του Ν. 1473/84	
5.3 Κεφαλαιοποίηση αφορολ. Αποθεματικών με βάση τις διατάξεις του άρθ. 101 του 1892/90	45
5.4 Διανομή ή κεφαλαιοποίηση αποθεματικών με βάση τις διατάξεις της παραγ. 8 του άρθ. 101 του Ν. 1892/90	45
5.5 Κεφαλαιοποίηση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικού	45
5.6 Διανομή ειδικού αποθεματικού της παρ. 4 του άρ. 10 του Α.Ν. 148/67	46
5.7 Διανομή ή κεφαλαιοποίηση αποθεματικών φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο	46
5.8 Διανομή ή κεφαλαιοποίηση αποθεματικών (αδιανέμητων κερδών ) που έχουν φορολογηθεί στο όνομα της εταιρείας	46
5.9 Φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων των κεφαλαιοποιημένων αποθεματικών	47
5.10 Λογιστικός χειρισμός της κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών	48
5.11 Πρακτική εφαρμογή κεφαλαιοποίησης αποθεματικών Α.Ε.	48

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ**

### **ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Α.Ε.**

(Άρθρο 101 Ν. 2238/94)

6.1 Αντικείμενο φόρου (άρθρο 99 Ν. 2238/94) -	50
6.2 Προσδιορισμός του , από φορολογική άποψη καθαρού εισοδήματος –	51
6.3 Οδηγίες γενικά για τη δήλωση –	51
6.3.1 Υπόχρεοι για υποβολή της δήλωσης -	51
6.3.2 Προθεσμία υποβολής της φορολογικής δήλωσης -	52

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ**

Παράδειγμα διάθεσης κερδών

53

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

66

## **ΠΡΟΛΟΓΟΣ**

Με την εργασία μου αυτή στα πλαίσια της πτυχιακής εργασίας και υπό την καθοδήγηση του καθηγητή μου κ. Πετράκη μπαίνω στην διαδικασία να γράψω ένα επιστημονικό κείμενο .Απο τη μία πλευρά επικεντρώνομαι και συγκεντρώνω καινούριες και παλιές γνώσεις όσον αφορά τα χαρακτηριστικά των ανωνύμων εταιρειών, την φορολογία τους και τη διανομή κερδών τους και από την άλλη μαθαίνω να συντάσσω μια πτυχιακή εργασία που είναι η πλέον ενδεδειγμένη στην Παγκόσμια Κοινότητα.

Πιο συγκεκριμένα στοχεύω και αναλύω τα χαρακτηριστικά των ανωνύμων εταιρειών , την φορολογία τους και την διανομή κερδών τους.

Τονίζω λοιπόν πώς η εξέταση του θέματος που με απασχολεί προσπαθεί να προσαρμόσει θεωρητικές και πρακτικές απόψεις που επικρατούν στις επιχειρήσεις της χώρας μας.

Τέλος τα δεδομένα που συγκεντρώθηκαν και η ανάλυση που ακολούθησε ανταποκρίνονται στις γνώσεις σημαντικών ανθρώπων, αλλά και στις δικές μου .Ωστόσο το όφελος από την πτυχιακή μου εργασία είναι τεράστιας σημασίας , γιατί έμαθα πώς να συγγράφω οποιοδήποτε επιστημονικό κείμενο που μπορεί να μου ζητηθεί στο μέλλον.

## **ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Την πιο σημαντική μορφή εταιρικής επιχείρησης αποτελεί η Ανώνυμη Εταιρία (Α.Ε.). Είναι η πιο «κλασική» και εκ του νόμου εμπορική εταιρία ακόμη και αν ο σκοπός της δεν είναι εμπορικός. Η ανώνυμη εταιρία (Α.Ε.) ρυθμίζεται από τις διατάξεις του Νόμου 2190/1920

«Περί Ανωνύμων Εταιριών» και χαρακτηρίζεται ως εμπορική, ανεξάρτητα από το σκοπό της 108. Με διάφορα διατάγματα, ο παραπάνω νόμος κωδικοποιήθηκε σε ενιαίο νόμο, στον οποίο συμπεριλήφθηκαν οι κατά καιρούς τροποποιήσεις και συμπληρώσεις του. Με την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 3604/2007, αναμορφώθηκε ριζικά το θεσμικό πλαίσιο ίδρυσης και λειτουργίας της ΑΕ.. Απλουστευτήκαν οι διαδικασίες που απαιτούνται για την ίδρυση και παράλληλα επήλθαν ουσιαστικές μεταβολές στην οργάνωση, τη λειτουργία και τις υποχρεώσεις της. Αποτελεί ενσωμάτωση στο Ελληνικό δίκαιο της Οδηγίας 2006/68/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου, με την ψήφιση του οποίου, ο Ν. 2190/1920 εκσυγχρονίστηκε, επιδιώκοντας να εισάγει τις επιχειρήσεις στην εποχή της πληροφορίας και των νέων δεδομένων, που επέβαλλε ο διεθνής ανταγωνισμός. Στην Α.Ε., η οποία χαρακτηρίζεται ως κεφαλαιουχική 109, όλοι οι μέτοχοι ευθύνονται μέχρι το ποσό της εισφοράς τους. Το κεφάλαιο της διαιρείται σε ίσα τμήματα, τις μετοχές, οι οποίες μπορεί να είναι ανώνυμες ή ονομαστικές και ενσωματώνονται σε τίτλους μιας ή περισσότερων μετοχών. Τέλος, οι εταίροι έχουν τη δυνατότητα να μεταβιβάζουν το σύνολο των μετοχών τους, χωρίς να υπάρχει διακοπή ή λύση των εταιρικών σχέσεων.

Στο πρώτο κεφάλαιο αναλύω τα χαρακτηριστικά των ανωνύμων εταιρειών και κάνω την διάκριση αυτών. Επίσης κάνω μια σύγκριση της Α.Ε. με άλλες επιχειρήσεις.

Στο δεύτερο κεφάλαιο γίνεται λόγος γενικά περί των κερδών των ανωνύμων εταιρειών .

Στο τρίτο κεφάλαιο αναλύω την φορολογία κερδών Α.Ε. και τον υπολογισμό του φόρου τους με διάφορα παραδείγματα.

Στο τέταρτο κεφάλαιο γίνεται λόγος για την διανομή κερδών σε προσωπικό και ιδρυτικού τίτλους.

Στο πέμπτο κεφάλαιο ασχολούμαι με την διανομή – κεφαλαιοποίηση των αφορολόγητων αποθεματικών.

Στο έκτο κεφάλαιο ασχολούμαι με την φορολογία εισοδήματος των Α.Ε.

Τέλος στο έβδομο κεφάλαιο παραθέτω αναλυτικά ένα παράδειγμα διανομής κερδών.

## **ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ**

A.E.

Ανώνυμη Εταιρεία

A.K.

Αστικός Κώδικας

A.N.

Αναπτυξιακός Νόμος

A.X.

Αποτελέσματα χρήσεως

Γ.Σ.

Γενική Συνέλευση

Δ.Ο.Υ.

Δημόσια οικονομική υπηρεσία

Δ.Σ.

Διοικητικό Συμβούλιο

Ε.Γ.Λ.Σ.

Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Ε.Δ.

Ελληνικό Δημόσιο

Ε.Ε .

Ετερόρρυθμη εταιρεία

Ε.Κ.

Εταιρικό κεφάλαιο

Ε.Π.Ε.

Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης

Ι.Κ.Α.

Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων

Κ.Α.

Κωδικός αριθμός (επαγγέλματος)

Κ.Β.Σ.

Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων

Κ.Π.

Καθαρή Περιουσία

Κ.Φ.Σ.

Κώδικας Φορολογικών Στοιχείων

Μ.Κ.

Μετοχικό κεφάλαιο

Ν.

Νόμος

Ν.Δ.

Νομοθετικό Διάταγμα

Ν.Π.Δ.Δ.

Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου

Ν.Π.Ι.Δ.

Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου

Ο.Ε.

Ομόρρυθμη Εταιρεία

Π.Δ.

8



Προεδρικό Διάταγμα  
Πολ.  
Πολυγραφημένη Διαταγή Υπ. Οικ.  
Τ.Α.  
Τακτικό αποθεματικό  
Υπ. Οικ.  
Υπουργείο Οικονομικών  
Φ.Ε.Κ.  
Φύλλο Εφημερίδας της Κυβερνήσεως  
Χ.Α.Α.  
Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών

# **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ**

## **ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΤΩΝ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ**

### **1.1 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΗΣ Α.Ε. ΜΕ ΑΛΛΕΣ ΜΟΡΦΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

Οι ανώνυμες εταιρείες που αποτελούν το αντικείμενο της παρούσας εργασίας εντάσσονται βεβαίως στο ευρύ φάσμα των επιχειρηματικών μονάδων , των πιο δυναμικών, μολονότι , κυττάρων της οικονομίας . Σ' αντίθεση , ίσως με τις άλλες νομικές μορφές επιχειρήσεων , α ανώνυμη εταιρεία αποτελεί τον πιο ξεκαθαρισμένο , τον πιο τέλεια νομοθετημένο και κατά το δυνατό οργανωμένο τύπο επιχειρηματικής μονάδας.

### **1.2 ΤΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΗΣ Α.Ε.**

Η εξέλιξη του οικονομικού βίου , η οποία επέφερε τη διεύρυνση συναλλαγών και την ανάπτυξη των αγορών , καθώς επίσης και η τεχνολογική πρόοδος δημιούργησαν τη μεγάλη σύγχρονη επιχείρηση η οποία , για τη χρηματοδότηση της παραγωγικής της διαδικασίας , έχει ανάγκη να συγκεντρωθούν κεφάλαια σημαντικού ύψους.

Η συγκέντρωση όμως μέσω παραγωγής και η διάθεση κεφαλαίων σε μια συγκεκριμένη οικονομική δραστηριότητα , όχι μόνο , πέρα από ένα σημείο , είναι δύσκολο να πραγματοποιηθεί από λίγα πρόσωπα , όπως συνήθως οι εταίροι μιας προσωπικής εταιρείας , αλλά αυξάνει υπέρμετρα τις συνέπειες ως προς το χρηματοδότη ,σε περίπτωση κακής εκβάσεως των εργασιών , εφόσον οι ευθύνες του επεκτείνονται στο σύνολο της περιουσίας ως φορέα του κεφαλαίου.

#### **1.2.1 ΤΑ ΒΑΣΙΚΑ ΓΝΩΡΙΣΜΑΤΑ ΤΗΣ Α.Ε.**

Τα βασικά γνωρίσματα της ανώνυμης εταιρείας είναι τα ακόλουθα :

α)Αποτελεί τη σοβαρότερη μορφή επιχειρηματικής δράσης με το νομικό τύπο της εταιρείας . Ο νομός ορίζει για την ίδρυση της μεγάλο, σχετικά κεφάλαιο.

Είναι σήμερα το ποσό των εξήντα χιλιάδων (60.000) ευρώ, ως κατώτατο όριο γενικώς ενώ υπάρχουν πολλές περιπτώσεις που ο νόμος απαιτεί πολύ μεγαλύτερο ποσό κεφαλαίου. Αλλά και η φύση της ανώνυμης εταιρείας ευνοεί τη συγκέντρωση , συνήθως , πολύ ανώτερων από το νόμιμο όριο , κεφαλαίων .

β)Το κεφάλαιο της Α.Ε. διαιρείται σε ίσα μερίδια , που ενσωματώνονται σε έγγραφο ,τις μετοχές. Οι μετοχές είναι αξιόγραφα , που μεταβιβάζονται εύκολα .Αν οι ανώνυμες (έχουν εκδοθεί στον κομιστή ) μεταβιβάζονται , όπως κάθε κινητό πράγμα , δηλαδή με παράδοση της νομής και συμφωνία των μερών ότι μεταβιβάζεται και η κυριότητα .Αν είναι ονομαστικές , απαιτείται και εγγραφή στο ειδικό βιβλίο μετοχών της εταιρείας και γραπτή συμφωνία μεταβίβασης της κυριότητας. Μετά τον \*Ν.2459/97 , η μεταβίβαση εν ζωή ή λόγω θανάτου ονομαστικών ή

---

\* Πρέπει να ληφθεί υπόψη ότι με βάση το άρθρο 15 παρ. 3 του Ν.2459/97 προστέθηκε στο άρθρο 79 η παράγραφος 4 σύμφωνα με την οποία: "Η μεταβίβαση εν ζωή ή λόγω θανάτου ονομαστικών ή ανωνύμων μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών πραγματοποιείται αποκλειστικώς με συμβολαιογραφικό έγγραφο ή με ιδιωτικό έγγραφο θεωρημένο από τον Προϊστάμενο της οικείας Δ.Ο.Υ. Απόκτηση τέτοιων μετοχών κατά παράβαση της διάταξης του προηγούμενου εδαφίου θεωρείται άκυρη και δεν παράγει κανένα έννομο δικαίωμα υπέρ αυτού που τις αποκτά, όπως το δικαίωμα είσπραξης μερίσματος, συμμετοχής στις Γενικές Συνελεύσεις, μεταβίβασης των μετοχών αυτών κλπ

ανώνυμων μετοχών μη  
εισαγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών πραγματοποιείται αποκλειστικώς με συμβολαιογραφικό  
έγγραφο ή με ιδιωτικό έγγραφο θεωρημένο από τον προϊστάμενο της οικείας δημόσιας οικονομικής  
υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ)

γ) Για τη σύσταση της ανώνυμης εταιρείας απαιτούνται αυστηροί όροι δημοσιότητας ,ήτοι  
συμβολαιογραφικό έγγραφο , έγκριση της εποπτεύουσας αρχής (νομάρχη) και δημοσίευση του  
καταστατικού της εταιρείας στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Αλλά και σ' ολόκληρη τη διάρκεια  
της ζωής της , η δημοσιότητα είναι απαραίτητη (δημοσίευση σε πολλές εφημερίδες του ετήσιου  
ισολογισμού , της ανακοινώσεως των μελών του διοικητικού συμβουλίου της μεταβολής της έδρας  
και των προσώπων που αποτελούν τη διοίκηση της εταιρείας κ.α.). Επίσης ο έλεγχος της  
εποπτεύουσας αρχής (νομαρχίας) είναι συνεχής αφού παρακολουθεί τα πρακτικά των  
συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου και των γενικών συνελεύσεων τα μεγέθη και τα  
αποτελέσματα των ισολογισμών κ.α.

δ) Η διάρκεια της ανώνυμης εταιρείας ορίζεται μακρά (συνήθως 50 ετών).  
Καταγγελία της Α.Ε. πριν από τη λήξη της δεν επιτρέπεται (σ' αντίθεση με ότι συμβαίνει στις Ο.Ε.  
και .Ε.Ε.) Επιτρέπεται , βεβαίως η λύση της Α.Ε. με απόφαση της πλειοψηφίας των μετόχων αυτής  
στη γενική συνέλευση , οπωσδήποτε , όμως είναι αδύνατος ο αιφνιδιασμός εκ μέρους της  
μειοψηφίας .Έτσι , η σταθερότητα και η συνέχεια της Α.Ε. είναι εξασφαλισμένες.

ε) Η ευθύνη των μετόχων της Α.Ε. είναι περιορισμένη και φθάνει μέχρι το ποσό της εισφοράς τους .  
Οι μέτοχοι δεν ευθύνονται προσωπικά με την ατομική τους περιουσία για τις υποχρεώσεις της  
εταιρείας . Η ευθύνη τους περιορίζεται στην εκπλήρωση της υποχρέωσης που ανέλαβαν για την  
καταβολή της εισφοράς τους.

στ) Οι αποφάσεις στην Α.Ε. παίρνονται κατά πλειοψηφία . Οι αποφάσεις για τα τρέχοντα ζητήματα  
και για την όλη διοίκηση και διαχείριση της εταιρικής περιουσίας είναι αρμοδιότητα του  
διοικητικού συμβουλίου και οι σοβαρότερες αποφάσεις ( διορισμός διοικητικού συμβουλίου,  
αύξηση μετοχικού κεφαλαίου , αλλαγή σκοπού , διάλυση της εταιρείας κ.α.) είναι αρμοδιότητα της  
γενικής συνέλευσης των μετόχων . Στη Γ.Σ. έχουν δικαίωμα να παραστούν και να ψηφίσουν όλοι οι  
μέτοχοι . Κάθε μετοχή αντιπροσωπεύει μια ψήφο . Στην Α.Ε. η πλειοψηφία είναι πανίσχυρη και  
αποφασίζει για κάθε ζήτημα . Η μειοψηφία δεν έχει πάρα μόνο κάποιες ασθενείς δυνατότητες  
ελέγχου. Όπως γίνεται αντιληπτό , αυτό εξασφαλίζει στην Α.Ε. σταθερότητα διοικήσεως και  
απόλυτη ευχέρεια στη λειτουργία της.

ζ) Η Α.Ε. λόγω σοβαρότητας της ( μεγάλα κεφάλαια , πλήρες λογιστήριο , δημοσιότητα κλπ.)  
παρέχει πλεονεκτήματα , που καμία άλλη μορφή επιχειρήσεως δεν μπορεί να εξασφαλίσει . Στις  
αρχές , τις τράπεζες και την αγορά γενικώς αντιμετωπίζεται με μεγάλη εμπιστοσύνη . Σ' αυτό  
συντελεί και ο εύκολος τρόπος μεταβιβάσεως των μετοχών , που μπορούν να δοθούν ως ενέχυρο  
για εξασφάλιση μιας συναλλαγής ή και να μεταβιβασθούν για να επιτευχθεί η είσοδος νέων  
προσώπων στην εταιρεία . Παράλληλα , οι τράπεζες και το κράτος , πολλές φορές , προκειμένου να  
χρηματοδοτήσουν μια επένδυση απαιτούν να περιβληθεί αυτή τον τύπο της Α.Ε. Επίσης στο  
Χρηματιστήριο Αξιών γίνονται δεκτές μόνο Α.Ε.

η) Η ανώνυμη εταιρεία όπως έχει διαμορφωθεί αυτή στο εξωτερικό και κυρίως στην Αμερική και  
όπως την προβλέπει και η δική μας νομοθεσία , είναι η εταιρεία με το μεγάλο κεφάλαιο , που  
ανήκει στο πολύ , το ευρύ, το ανώνυμο κοινό. Ωστόσο , στην πράξη έχει διαμορφωθεί στη χώρα  
μας ένας ιδιαίτερος τύπος Α.Ε. αυτός της οικογενειακής ανώνυμης εταιρείας , που αποτελεί και τη

μεγάλη πλειοψηφία. Στην οικογενειακή .Α.Ε. οι ιδρυτές και μοναδικοί μέτοχοι είναι τα μέλη της οικογένειας που για πολλά χρόνια παραμένουν μέτοχοι με μικρές σε αριθμό και όχι συχνές μεταβιβάσεις μετοχών .

θ)Η Α.Ε. έχει την εμπορική ιδιότητα κατά το τυπικό κριτήριο .

Το άρθρο 1 του Κ.Ν. 2190/1920

ορίζει ότι : <<Πάσα ανώνυμος εταιρεία είναι εμπορική και εάν ο σκοπός αυτής δεν είναι εμπορική επιχείρησης >>.

## **1.2.2 ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΗΣ Α.Ε.**

Όπως τονίσθηκε και παραπάνω , η Α.Ε. είναι η επιχείρηση του μεγάλου κεφαλαίου. Ήδη αυτό είναι ένα αξιόλογο πλεονέκτημα , που της δίνει σπουδαία υπέροχη απέναντι στις άλλες μορφές επιχειρηματικής δραστηριότητας .

Άλλα σοβαρά πλεονεκτήματα της Α.Ε. είναι :

α)Η αυξημένη εμπιστοσύνη που εμπνέει στον κύκλο των συναλλασσόμενων μ' αυτήν (τράπεζες , προμηθευτές , πελάτες κ.ο.κ.). Την ίδια εμπιστοσύνη εμπνέει και μεταξύ των μετόχων .

β)Η ευκολία του να μεταβιβάζονται οι μετοχές (μετοχικοί τίτλοι) , που παρέχει τη δυνατότητα ταχείας αλλαγής φορέα (κύριου της επιχειρήσεως ) . Η ιδιότητα αυτή των εταιρικών μεριδίων παρέχει , ακόμα , δυνατότητες άμεσης εξυγιάνσεως και αναπτύξεως της Α.Ε. . Μια Α.Ε. δηλαδή που βρίσκεται σε οικονομική δυσχέρεια μπορεί να δανειοδοτηθεί με ενέχυρο τις μετοχές της ή να δεχθεί νέο αίμα (νέους μετόχους) που θα την αναζωογονήσει.

γ) Το περιεχόμενο της ευθύνης . Η ευθύνη των μετόχων της Α.Ε. απέναντι στους δανειστές της περιορίζεται στο ύψος της συμμετοχής τους σ' αυτήν . Δεν υπάρχει η απεριόριστη και αλληλεγγύη ευθύνη , που συναντάται στους ομόρρυθμους εταίρους των προσωπικών εταιρειών και στους ατομικούς επιχειρηματίες. Έτσι , εκείνος που θέλει να αναπτύξει επιχειρηματική δραστηριότητα χωρίς να θέσει σε κίνδυνο το σύνολο της περιουσίας του θα προτιμήσει την Α.Ε.

δ) Φορολογικά πλεονεκτήματα Η υπεραξία (κέρδος) , που τυχόν προκύπτει κατά την πώληση των μετοχών λόγω διαφοράς τιμής πωλήσεων και τιμής κτήσεως , απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος (άρθρο 10 παρ.4 Α.Ν. 148/67). Μετά το άρθρο 15 του Ν. 2459/97 όμως η παράγραφος 1 του οποίου τροποποίησε την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του Ν. 2238/94 το κέρδος (υπεραξία) που προέρχεται από τη μεταβίβαση μετοχών Α.Ε. μη εισηγμένων στο Χ.Α. φορολογήθηκε με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%). Αργότερα με το άρθρο 3 του Ν.2753/99 τροποποιήθηκε εκ νέου το άρθρο 13 του Ν.2238/94 και τώρα φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%) η πραγματική αξία των πωληθέντων μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο μετοχών . Υπάρχουν βέβαια και άλλα φορολογικά πλεονεκτήματα όπως η απαλλαγή του εισφερόμενου κεφαλαίου κατά τη σύσταση της Α.Ε. των καταστατικών , της μεταβιβάσεως μετοχών, της διανομής κερδών κ.λπ. από τα τέλη χαρτοσήμου ή άλλη εισφορά υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων (άρθρο 11 παρ 4 Α.Ν. 148/67 ). Αφορολόγητη είναι και η υπεραξία των εισφερόμενων ειδών για το σχηματισμό του μετοχικού κεφαλαίου , εφόσον η Α.Ε. προέρχεται από μετατροπή ή συγχώνευση που γίνεται κατά τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/72 και του Ν. 2166/93. Επίσης δεν ζητείται τεκμήριο υπάρξεως εισοδήματος (πόθεν έσχες) για τα μετρητά που καταθέτουν οι μέτοχοι της Α.Ε. για σύσταση ή αύξηση του Μ.Κ. αυτής . Επιπλέον τα κέρδη της Α.Ε. φορολογούνται με μικρότερο συντελεστή σε σχέση με τις ατομικές επιχειρήσεις και γενικώς τα εισοδήματα των φυσικών προσώπων.

ε)Εχέγγυα μεγαλύτερης τάξεως και ειλικρίνειας . Η Α.Ε. υποχρεούται από το νόμο να τηρεί τα περισσότερα και σοβαρότερα βιβλία από κάθε άλλη μορφή επιχειρήσεως .Επίσης υπόκειται στον έλεγχο του κράτους που ασκείται από την οικεία νομαρχία και το Υπουργείο Εμπορίου (έλεγχος γενικών συνελεύσεων, μετόχων ,ισολογισμών κ.λπ.) και ακόμα υποχρεούται σε τυπικές δημοσιότητες (δημοσίευση στον τύπο του ισολογισμού και της προσκλήσεως των μετόχων σε Γ.Σ. στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως του ισολογισμού , της συνθέσεως και κάθε αλλαγής του Δ.Σ. της έδρας και των αυξήσεων του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας κ.ο.κ). Με όλα αυτά αναγκάζεται , κατά κάποιο τρόπο να έχει μεγαλύτερη τάξη στο λογιστήριο της και να είναι σε θέση να παρέχει σοβαρότερα και πιο αξιόπιστα στοιχεία. Από την κατάσταση αυτή ωφελούνται τόσο οι μέτοχοι όσο και οι δανειστές της εταιρείας , αλλά και οι δημόσιες αρχές.

στ)Εξασφάλιση καλών σχέσεων μεταξύ των μετόχων . Το κυριότερο ίσως πλεονέκτημα που προσφέρει η Α.Ε. στους μετόχους της είναι οι καλές και σίγουρες σχέσεις ανάμεσα στους μετόχους . Στην προσωπική εταιρεία επιτρέπεται η εκ μέρους ενός εταίρου καταγγελία αυτής οποτεδήποτε (αρθρ.767 Α.Κ.).Συνεπώς αυτός που έχει την πλειοψηφία δεν μπορεί να αισθάνεται ασφαλής , αφού και ο έχων συμμετοχή στην εταιρεία με μόλις 1% μπορεί να ζητήσει τη λύση της και να καταστρέψει ολόκληρη την επιχείρηση . Η κατάσταση αυτή αποτελεί σοβαρότατο ανασταλτικό παράγοντα για κάθε επιχειρηματία και σε συνδυασμό μάλιστα με το απεριόριστο της επιχειρηματικής ευθύνης καταλήγει σε τεράστιο μειονέκτημα.

Αντίθετα , στην Α.Ε. δεν επιτρέπεται η καταγγελία αυτής και η λύση επέρχεται μόνο με απόφαση της πλειοψηφίας. Έτσι η πλειοψηφία των μετόχων αποκλείεται να αιφνιδιασθεί ή να εκβιασθεί από τη μειοψηφία. Τα παραπάνω ισχύουν σε κάθε περίπτωση και φυσικά κι όταν οι μέτοχοι είναι συγγενείς μεταξύ τους. Αυτό το τελευταίο οδηγεί πολλούς αυτοδημιούργητους και γενικά μικρομεσαίους επιχειρηματίες , που επιθυμούν να εξασφαλίσουν ομαλή συνέχιση της επιχειρήσεως τους από τους κληρονόμους αυτών , στην απόφαση να μετατρέψουν την ατομική επιχείρησή τους ή την προσωπική εταιρεία τους σε Α.Ε. Την τάση αυτή , όπως γενικότερα , τη δημιουργία μεγάλων οικονομικών μονάδων , ενισχύει και το κράτος , παρέχοντας φορολογικές απαλλαγές και αλλά κίνητρα (βλ. Ν.Δ. 1297/72 και Ν. 2166/93).Υπάρχει , ωστόσο και ο αντίλογος ότι η πλειοψηφία έστω και μιας μετοχής παρέχει σ' αυτή απόλυτη κυριαρχία μέχρι καταδυναστεύσεως της μειοψηφίας.

### 1.3 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ Α.Ε., ΣΕ ΗΜΕΔΑΠΕΣ ΚΑΙ ΑΛΛΟΔΑΠΕΣ

Θα εξετάσουμε μερικά βασικά φορολογικά θέματα , αναφερόμενα κυρίως στη φορολογία του εισοδήματος των Α.Ε. (αλλά και των λοιπών νομικών και φυσικών προσώπων ) είναι ο Ν.2238/94 (άρθρα 98-116).

Υπάρχουν και πολλές άλλες σχετικές διατάξεις διάσπαρτες σε διάφορα νομοθετήματα , που αφορούν ειδικές κατηγορίες Α.Ε.( όπως τραπεζικές , ασφαλιστικές , αμοιβαίων κεφαλαίων , εκμεταλλεύσεως πλοίων και αεροπλάνων κ.λπ.) ή φοροαπαλλαγές για ορισμένα εισοδήματα. Ο φόρος εισοδήματος επιβάλλεται στο συνολικό από κάθε πηγή καθαρό εισόδημα , το οποίο αποκτάται από τις Α.Ε. \*(αρθ.98 Ν.2238/94).

#### 1.3.1 ΗΜΕΔΑΠΕΣ

Ημεδαπές Α.Ε. χαρακτηρίζονται εκείνες που έχουν συσταθεί και λειτουργούν κατά τους ελληνικούς νόμους. Η ικανότητα του νομικού προσώπου της Α.Ε. ρυθμίζεται από το δίκαιο της έδρας αυτού (άρθρο 10 Α. Κ. ). Το ίδιο και η εθνικότητα ή ιθαγένεια της Α.Ε. προσδιορίζεται από την έδρα αυτής και τούτο ανεξάρτητα από την ιθαγένεια των μετόχων της εταιρείας. Ας σημειωθεί όμως ότι ή έδρα που αναφέρεται στις συστατική πράξη (καταστατικό) , πρέπει να είναι και πραγματική δηλαδή να είναι ο τόπος που λαμβάνονται οι βασικές για τη λειτουργία της Α.Ε. αποφάσεις και απ' όπου κατευθύνεται η δράση της και όχι εικονική (Ν.Σ. Κρ 496/73).

#### 1.3.2 ΑΛΛΟΔΑΠΕΣ

Αλλοδαπές Α.Ε. θεωρούνται εκείνες , που έχουν την έδρα τους στην αλλοδαπή και έχουν συσταθεί και λειτουργούν κατά τους νόμους της ξένης χώρας στην οποία έχουν την έδρα τους . Για να υπαχθούν στη φορολογία εισοδήματος , τα κτώμενα στην Ελλάδα εισοδήματα αλλοδαπής Α.Ε. πρέπει αυτή να έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα κατά την έννοια του άρθρου 100 του Ν.2238/94 το οποίο έχει ως εξής :

---

\* Άρθρο 101 Στο φόρο υπόκεινται:

α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες.

β) Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα.

γ) Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους.

δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων.

ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης.

στ) Οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες

## ΑΡΘΡΟ 100

### ΕΝΝΟΙΑ ΜΟΝΙΜΗΣ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ ΤΩΝ ΑΛΛΟΔΑΠΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

1. Για την εφαρμογή του παρόντος θεωρείται ότι υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής επιχείρησης ή οργανισμού στην Ελλάδα εφόσον:

α) Διατηρεί στην Ελλάδα ένα ή περισσότερα καταστήματα , πρακτορεία , παραρτήματα . Γραφεία , αποθήκες , εργοστάσια ή εργαστήρια , καθώς και εγκαταστάσεις που αποσκοπούν στην εκμετάλλευση φυσικών πόρων , ή

β) προβαίνει στην βιομηχανοποίηση πρώτων υλών ή επεξεργασία γεωργικών προϊόντων με δικές του εγκαταστάσεις ή με τη χρησιμοποίηση εγκαταστάσεων τρίτων στην Ελλάδα οι οποίοι ενεργούν ύστερα από εντολή και για λογαριασμό του , ή

γ ) διεξάγει στην Ελλάδα εργασίες ή παρέχει υπηρεσίες μέσω αντιπροσώπου , ο οποίος έχει εξουσιοδότηση και μπορεί να διαπραγματεύεται και να συνάπτει συμβάσεις για λογαριασμό του νομικού προσώπου επίσης και όταν οι εργασίες ή υπηρεσίες προσφέρονται χωρίς αντιπρόσωπο , εφόσον αφορούν είτε στην κατάρτιση μελετών ή σχεδίων είτε στη διεξαγωγή ερευνών γενικά ή αυτές οι εργασίες και υπηρεσίες είναι τεχνικές ή επιστημονικές γενικά , ή

δ) διατηρεί απόθεμα εμπορευμάτων από το οποίο εκτελεί παραγγελίες για λογαριασμό

ε) συμμετέχει σε προσωπική εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης , που εδρεύει στην Ελλάδα .

2. Για να προσδιοριστεί το καθαρό κέρδος που προκύπτει στην Ελλάδα από τη μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης , η επιβάρυνση της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα με γενικά έξοδα διαχείρισης και διάφορα άλλα έξοδα οργάνωσης και λειτουργίας της που πραγματοποιούνται από την έδρα της επιχείρησης που βρίσκεται στην αλλοδαπή , δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από πέντε τοις εκατό (5%) των εξόδων διοικητικής λειτουργίας που πραγματοποιούνται στην Ελλάδα από τη μόνιμη εγκατάσταση της αλλοδαπής επιχείρησης όπως αυτά εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις κάθε δεδομένης διαχειριστικής χρήσης.!

Με αποφάσεις του Υπ. Οικονομικών καθορίζονται τα αναγκαία προς τούτο δικαιολογητικά για την αναγνώριση των δαπανών αυτών και κάθε άλλη λεπτομέρεια χρήσιμη για την εφαρμογή αυτού του άρθρου( η παράγραφος 2 τέθηκε εδώ όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 12 του άρθρου 14 του Ν. 2459/97).

#### **1.4 ΛΟΓΟΙ ΠΟΥ ΑΔΡΑΝΟΥΝ ΤΗΝ ΠΡΟΟΔΟ ΤΗΣ Α.Ε.**

Η Α.Ε. αναπτύχθηκε ως μορφή συγκροτήσεως της επιχειρηματικής δραστηριότητας η οποία επιτρέπει να αρθούν οι παράγοντες εκείνοι που αποτελούν αντικίνητρα στη συγκρότηση ατομικών επιχειρήσεων ή προσωπικών εταιρειών.

Επομένως την ανάπτυξη της Α.Ε. εμποδίζουν :

- A) Η ανάγκη συγκεντρώσεως κεφαλαίων σημαντικού ύψους
- B) Η ανάγκη διασποράς και περιορισμού του κινδύνου που προέρχεται από τη συγκέντρωση αυτή των κεφαλαίων.
- Γ) Η ανάγκη να μεταβιβάζεται με ευχέρεια η ιδιότητα του κεφαλαιούχου εταίρου (μετόχου) ώστε αυτός να μπορεί να αποδεσμεύει εύκολα τα κεφάλαια του από μια συγκεκριμένη οικονομική δραστηριότητα.



## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ**

### **ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ Α.Ε.**

#### **2.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ Α.Ε.**

Τα κέρδη της επιχειρήσεως έχουν καταρχήν προορισμό να διανεμηθούν στους κεφαλαιούχους - επιχειρηματίες . Πολλές φορές ωστόσο αυτά παραμένουν στην επιχείρηση και χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς της όπως και οι λοιπές κατηγορίες ιδίου κεφαλαίου. Συντελούν δηλαδή ουσιαστικά στην επαύξηση των σχηματιζόμενων αποθεματικών . Υπάρχουν όμως μεταξύ των καθαρών αποθεματικών και των αδιανέμητων κερδών μερικές λεπτές διαφορές. Κατά τη στιγμή της συντάξεως του ισολογισμού τα αδιανέμητα κέρδη επιχειρήσεως αποτελούν κάτι το ξεχωριστό από όλα τα είδη των αποθεματικών . Και τούτο ανεξάρτητα από το γεγονός ότι εφόσον αυτά παραμείνουν στην επιχείρηση και δεν αναληφθούν τελικά από τον επιχειρηματία ή δεν διανεμηθούν στους εταίρους , θα καταλήξουν να γίνουν και αυτά ουσιαστικά πλέον αποθεματικά. Επίσης ταύτιση των εννοιών των κερδών και των αποθεματικών δεν επιτρέπεται γιατί τα πρώτα δεν αποτελούν τη μοναδική πηγή προελεύσεως των δευτέρων.

Τα κέρδη που δεν διανέμονται και παραμένουν στον ισολογισμό μεταφερόμενα <<εις νέων >> , αποτελούν ένα από τους τρόπους αυτοχρηματοδότησης της επιχειρήσεως.

##### **2.1.1 ΣΕ ΠΟΙΕΣ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΔΙΑΚΡΙΝΟΝΤΑΙ ΤΑ ΚΕΡΔΗ ΤΗΣ Α.Ε.**

Τα κέρδη , φορολογικώς , διακρίνονται σε α) Μικτά και β) Καθαρά. Μικτά κέρδη είναι αυτά που προκύπτουν από το σύνολο των οργανικών εσόδων της επιχειρήσεως , αφού αφαιρεθεί το σύνολο των οργανικών άμεσα παραγωγικών εξόδων.

Καθαρά κέρδη είναι τα διαμορφούμενα στη συνέχεια αφού προστεθούν στα μικτά και όλα τα ανόργανα έσοδα και αφαιρεθούν όλες οι υπόλοιπες δαπάνες (ήτοι δαπάνες διαχειρίσεως της επιχειρήσεως και ανόργανα έξοδα αυτής ).

Η διάκριση των κερδών σε μικτά και καθαρά δεν έχει μόνο σημασία φορολογική αλλά και για τη μελέτη και εξαγωγή χρήσιμων συμπερασμάτων για την ευρωστία της επιχειρήσεως. Π.χ. η αποδοτικότητα μιας επιχειρήσεως συμπεραίνεται από το συντελεστή των καθαρών κερδών αυτής . Αλλά και τα μικτά χρησιμοποιούνται για τη συγκέντρωση χρήσιμων δεικτών για την αποδοτικότητα ή το κόστος των προϊόντων της επιχειρήσεως.

Τα καθαρά (και όχι τα μικτά) κέρδη της επιχείρησης φορολογούνται με τρόπους και συντελεστές που ποικίλουν ανάλογα με το είδος και τη νομική μορφή αυτής.

Φορολογικά τα κέρδη της Α.Ε. που δεν έχουν διανεμηθεί στους μετόχους και έχουν παραμείνει στον ισολογισμό της εταιρείας μεταφερόμενα <<εις νέον >> ή έχουν αχθεί σε κάποιο ειδικό αποθεματικό για μελλοντική αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, φορολογούνται κατά τη χρήση που προέκυψαν. Έτσι αν αργότερα αυτά τα κέρδη χρησιμοποιηθούν για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου δεν προκύπτει θέμα φορολογίας αυτών εκ νέου παρά μόνο αν έχουν φορολογηθεί με συντελεστή μικρότερο από τον πρόπονα. Τα αδιανέμητα κέρδη της Α.Ε. μπορούν να συσσωρεύονται για πολλά χρόνια και να εμφανίζονται κατάλληλα στον ισολογισμό. Η Α.Ε. έχει το δικαίωμα να κεφαλαιοποιήσει αυτά ανά πάσα στιγμή. Το ίδιο συμβαίνει και με τα αποθεματικά εκείνα που δεν έχουν κάποιο συγκεκριμένο σκοπό. Δεν μπορεί π.χ. να μετατρέψει σε μετοχικό κεφάλαιο το τακτικό αποθεματικό, γιατί αυτό προορίζεται αποκλειστικά για κάλυψη (συμψηφισμό) ζημιών.

Φυσικά αυτό ισχύει μέχρι του σημείου που το τακτικό αποθεματικό σχηματίζεται υποχρεωτικά δηλαδή μέχρις ότου το ύψος φθάσει το (1/3) του ύψους του μετοχικού κεφαλαίου. Το πέραν του σημείου αυτού τμήμα του τακτικού αποθεματικού μπορεί ελεύθερα να χρησιμοποιηθεί κατά τα άνω.

## **2.2 ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ Α.Ε.**

Σκοπός κάθε επιχειρήσεως συνεπώς και της Α.Ε. είναι η πραγματοποίηση κερδών και η διανομή αυτών στους φορείς της προκειμένου για Α.Ε. στους μετόχους, στα μέλη του Δ.Σ., στους ιδρυτές, στο προσωπικό της (υπαλλήλους και εργάτες) για τη συμβολή τους στην πραγματοποίηση του κέρδους ή ακόμη και σε τρίτους λόγω συμβατικής προς αυτούς υποχρεώσεως.

Τμήμα όμως των κερδών δεν εξέρχεται από το νομικό πρόσωπο της εταιρείας δεν διανέμεται αλλά με βάση διατάξεις του νόμου ή του καταστατικού ή ύστερα από απόφαση της Γ.Σ. των μετόχων, παραμένουν στην εταιρεία με την μορφή ποικιλώνυμων αποθεματικών ή κερδών εις νέο.

Ο όρος λοιπόν διάθεση των κερδών περιλαμβάνει τόσο τη διανομή στην οποία υπάγονται τα κέρδη που εξέρχονται από την εταιρεία όσο και την αποθεματοποίηση των κερδών στην οποία περιλαμβάνονται τα κέρδη που δεν διανέμονται και τα οποία παραμένουν στην εταιρεία (*tertium non datur*).

Σχηματικά, διάθεση των κερδών της Α.Ε. μπορεί να παρασταθεί ως εξής :

## ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

-ΔΙΑΝΟΜΗ

-ΑΠΟΘΕΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗ

Τα προς διανομή κέρδη προέρχονται είτε από κέρδη της κλειόμενης χρήσεως είτε από τα κέρδη εις νέο προηγούμενων χρήσεων είτε από διανεμήσιμα αποθεματικά , δηλαδή:

**ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ = ΚΕΡΔΗ ΚΛΕΙΟΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ +ΚΕΡΔΗ ΕΙΣ ΝΕΟ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ +ΔΙΑΝΕΜΗΣΙΜΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ**

Η κατά το νόμο υποχρεωτική διάθεση των κερδών αφορά αποκλειστικά τα κέρδη της κλειόμενης χρήσεως κι όχι τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις ή από ποσά που λαμβάνονται από σχηματισμένα διανεμήσιμα αποθεματικά. Κι αυτό γιατί τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις ή από σχηματισμένα διανεμήσιμα αποθεματικά οι διατάξεις περί διαθέσεως των κερδών κατά το χρόνο που προέκυψαν ή σχηματίστηκαν αντίστοιχα.

Διανεμήσιμα αποθεματικά είναι τα ελεύθερα αποθεματικά εκείνα δηλαδή που σχηματίστηκαν με ελεύθερη ( μη υπαγορευόμενη από το νόμο ή το καταστατικό ) απόφαση της Γ.Σ. καθώς και τα καταστατικά αποθεματικά τα οποία προορίζονταν να διανεμηθούν.

Διανεμήσιμα είναι τα αφορολόγητα αποθεματικά των διαφόρων αναπτυξιακών νόμων.

## 2.3 ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΔΙΑΝΟΜΗ ΤΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

Ο νόμος 2190/20 ορίζει ότι το καταστατικό της Α.Ε. πρέπει να περιέχει διατάξεις για τον ισολογισμό και τη διάθεση των κερδών αυτής δίνοντας συγχρόνως και τα πλαίσια μέσα στα οποία πρέπει να κινείται αυτό για τον τρόπο της διάθεσης των .

Σύμφωνα λοιπόν με τις διατάξεις των άρθ. 44 και 45 του νόμου αυτού επιβάλλεται κράτηση από τα καθαρά κέρδη της χρήσης ορισμένου ποσοστού για το σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού και τη διανομή του πρώτου μερίσματος , ενώ για το υπόλοιπο αφήνει στο καταστατικό την ευχέρεια να καθορίσει την διάθεση αυτών.

Τα προς διανομή κέρδη προέρχονται από τα κέρδη της χρήσης , ενώ ενδέχεται να προέρχονται και από προηγούμενες χρήσεις όπως αυτά είναι το υπόλοιπο κερδών εις νέο και τα αποθεματικά που επιτρέπεται η διανομή των.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθ. 99 του Κ.Φ.Ε. , τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

Για να διανεμηθούν τα κέρδη της χρήσης , πρέπει να υπάρχουν ορισμένες προϋποθέσεις, όπως :

-πλήρης απόσβεση όλων των εξόδων εγκατάστασης εκτός αν το υπόλοιπο των εξόδων αυτών είναι μικρότερο από το άθροισμα των προαιρετικών αποθεματικών και του υπολοίπου των κερδών εις νέο (άρθ. 43 παρ.3δ και 4.α. του Κ.Ν. 2190/20)

-διατήρηση ελαχίστου ορίου ιδίων κεφαλαίων . Από τις διατάξεις του άρθ. 44<sup>α</sup> παρ .1 του Κ.Ν. 2190/20 προκύπτει ότι απαγορεύεται η διανομή μερίσματος όταν υπάρχουν ζημιές που υπερβαίνουν ή μετά τη διανομή θα υπερβούν τα κέρδη που πραγματοποίησε η εταιρεία κατά τη χρήση πλέον το υπόλοιπο κερδών εις νέο και τα προαιρετικά μείον τα διαθέσιμα αποθεματικά.

-Κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων

## **2.4 ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΣΤΗ ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ – ΠΟΛΙΤΙΚΗ ΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ**

Η τακτική που ακολουθεί η διοίκηση της εταιρείας σχετικά με τη διάθεση των κερδών , της χρήσεως για την οποία έγινε λόγος στην προηγούμενη παράγραφο δηλαδή η διατήρηση κάποιας σχέσης μεταξύ διανεμόμενων και μη κερδών λέγεται πολιτική σταθεροποίησης των μερισμάτων. Η πολιτική αυτή αντιμετωπίζεται κάθε χρόνο από την εταιρεία κατά την κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων αυτής.

Την διάθεση των κερδών διέπουν δύο αντίρροπες τάσεις . Η μία που τείνει στη διανομή του μεγαλύτερου δυνατού ποσοστού κερδών στους μετόχους και λοιπούς δικαιούχους και η άλλη που τείνει στη διατήρηση στην επιχείρηση μεγαλύτερου δυνατού ποσού κερδών. Διάφοροι παράγοντες συνηγορούν υπέρ της μίας ή της άλλης τάσεως και η διοίκηση της εταιρείας πρέπει αφού σταθμίσει με σύνεση τους παράγοντες τους παράγοντες αυτούς , να βρεί τη χρυσή τομή που να εξυπηρετήσει καλύτερα την επιχείρηση και τους μετόχους.

Οι κυριότεροι παράγοντες που συνηγορούν υπέρ της διανομής είναι οι εξής :

α) Ο νόμος ή το καταστατικό της εταιρείας επιβάλλουν τη διανομή στους μετόχους και λοιπούς δικαιούχους ενός τμήματος των κερδών . Τις επιταγές αυτές του νόμου ή του καταστατικού δεν μπορεί να αγνοεί η διοίκηση της εταιρείας αλλά μέχρι και ορισμένου σημείου και η Γ.Σ. των μετόχων ,

β) το κύρος και το γόητρο που έχει ή προσπαθεί να αποκτήσει στην αγορά η επιχείρηση υπαγορεύουν τη διανομή υψηλών μερισμάτων

γ) μια κατηγορία μετόχων αποβλέπει στη διανομή όσο το δυνατόν περισσότερων μερισμάτων . Γι' αυτό και στις χρήσεις ακόμη που η εταιρεία πραγματοποιεί χαμηλά κέρδη κρίνεται σκόπιμη η διανομή έστω και μικρού μερίσματος για να έχουν οι μέτοχοι αυτοί ένα τρέχον εισόδημα,

δ) η προσέλευση κεφαλαίων είτε ιδίων ( αύξηση μετοχικού κεφαλαίου) είτε ξένων υπαγορεύει τη διανομή σταθερών και υψηλών μερισμάτων ,

ε) η μη διανομή μερίσματος , έστω και σε μια χρήση , πιθανόν να έχει δυσμενείς συνέπειες στις τιμές των μετόχων τους που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο.

Οι κυριότεροι παράγοντες που συνηγορούν στο να μη διανέμουν οι επιχειρήσεις το σύνολο των κερδών τους σε μετρητά είναι οι εξής :

α) το καταστατικό της εταιρείας πιθανόν αν επιβάλλει το σχηματισμό διαφόρων αποθεματικών και οπωσδήποτε του τακτικού που επιβάλλεται από το νόμο.

β) καθοριστικό ρόλο στην πολιτική διαδραματίζει η δυνατότητα δημιουργίας αφορολόγητων αποθεματικών με βάση της διατάξεις των αναπτυξιακών νόμων που κάθε φορά ισχύουν. Με βάση τις ευεργετικές διατάξεις των φορολογικών αυτών νόμων οι επιχειρήσεις δε διανέμουν το μεγαλύτερο μέρος των κερδών τους αλλά το επανεπενδύουν στην επιχείρηση .

γ) η επέκταση της επιχείρησης κυρίως σε αναπτυσσόμενες επιχειρήσεις με δυνατότητες εξαπλώσεως επιβάλλει την αυτοχρηματοδότηση της με αδιανέμητα κέρδη , τα οποία είτε τα επενδύει σε πάγιες εγκαταστάσεις είτε τα χρησιμοποιούν ως κεφάλαιο κίνησης.

δ) η ρευστότητα της επιχειρήσεως και μάλιστα η ανάγκη εξοφλήσεως ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων και γενικά η ανάγκη της διατηρήσεως του αναγκαίου κεφαλαίου κινήσεως υποχρεώνει τη διοίκηση της εταιρείας στη δημιουργία αποθεματικών από τα κέρδη κάθε χρήσεως .

ε) οι περισσότεροι επενδυτές προτιμούν τις επιχειρήσεις που καταβάλλουν σταθερό μέρισμα. Γι' αυτό οι διευθύνοντες της επιχείρησης που έχουν την τάση να εφαρμόζουν μια σχετικά σταθερή πολιτική μερίσματος και αναγγέλλουν αύξηση μόνο όταν προβλέπουν ότι θα μπορέσουν και στο μέλλον να διατηρήσουν το μέρισμα σταθερό , τουλάχιστον στο ύψος του αναγγελλόμενου μερίσματος. Γι' αυτό παρακρατούνται κέρδη στις πολύ κερδοφόρες χρήσεις για να διατεθούν για την πληρωμή μερισμάτων στις χρήσεις που τα κέρδη δεν επαρκούν και να επιτευχθεί έτσι η συνέχιση της διανομής σταθερού μερίσματος.

Σημαντικό ρόλο επίσης , παίζει η σταθερότητα και η πορεία των κερδών . Οι επιχειρήσεις που παρουσιάζουν κάποια σταθερότητα στην πραγματοποίηση κερδών ή που εμφανίζουν συνεχή κερδοφόρο ανοδική πορεία μπορούν ευκολότερα να εφαρμόζουν την πολιτική μερίσματος που επιθυμούν σε σύγκριση με τις επιχειρήσεις που τα κέρδη τους παρουσιάζουν μεγάλες διακυμάνσεις. Οι τελευταίες αυτές επιχειρήσεις υποχρεώνονται να δημιουργούν από τα κέρδη των κερδοφόρων χρήσεων ειδικό αποθεματικό από το οποίο να συμπληρώνουν το διανεμόμενο μέρισμα στις λιγότερο κερδοφόρες χρήσεις.

στ) ο βαθμός δανειακής επιβάρυνσης και η δυνατότητα εξευρέσεως ξένων κεφαλαίων ασκεί επίσης σημαντική βαρύτητα στη λήψη αποφάσεως σχετικά με την πολιτική κερδών.

ζ) από τις αποφάσεις των νομισματικών αρχών ή από τους πιστωτές επιβάλλεται σε πολλές περιπτώσεις μια ορισμένη σχέση μεταξύ ιδίων και ξένων κεφαλαίων . Η σχέση αυτή επιτυγχάνεται εκτός από την εισφορά νέων κεφαλαίων από τους μετόχους και με τη δημιουργία αποθεματικών ή την κεφαλαιοποίηση κερδών,

η) οι πιστωτές πολλές φορές υποχρεώνουν την επιχείρηση να διατηρεί ένα ορισμένο ποσοστό από τα κέρδη ή στις δανεικές συμβάσεις της επιχειρήσεως με τους πιστωτές της (τράπεζες κ.λπ.) τίθεται ως προϋπόθεση κάθε νέας χρηματοδοτήσεως η αύξηση των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας.

## **2.5 ΣΕΙΡΑ ΣΤΗ ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ ΤΗΣ Α.Ε.**

Ο νόμος 2190/20 καθορίζει τη σειρά με την οποία διατίθενται τα καθαρά κέρδη της χρήσεως. Η σειρά αυτή πρέπει να τηρείται πιστά. Δεν επιτρέπεται δηλαδή η μεταβολή της γιατί οι διατάξεις που την καθορίζουν είναι αναγκαστικής εφαρμογής.

Σχηματικά η σειρά στην διάθεση των καθαρών κερδών της χρήσεως μπορεί να παρασταθεί ως εξής :

### **ΤΑΞΗ ΚΑΙ ΠΡΟΤΕΡΑΙΟΤΗΤΑ ΣΤΗΝ ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ**

1. ΚΑΛΥΨΗ ΤΩΝ ΖΗΜΙΩΝ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

2. ΚΡΑΤΗΣΗ ΓΙΑ ΦΟΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

(Υπολογίζεται επί του συνόλου των καθαρών κερδών διανεμόμενων και μη , μετά την αφαίρεση των ζημιών προηγούμενων χρήσεων και των αφορολόγητων αποθεματικών).

3. ΚΡΑΤΗΣΗ ΓΙΑ ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ

4. ΚΡΑΤΗΣΗ ΓΙΑ ΔΙΑΝΟΜΗ ΣΤΟΥΣ ΜΕΤΟΧΟΥΣ ΤΟΥ ΠΡΩΤΟΥ ΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ

5. ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΤΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

(κατά τους ορισμούς του καταστατικού και τις αποφάσεις της τακτικής συνελεύσεως ):

-πρόσθετο μέρισμα

-Αμοιβές και ποσοστά Δ.Σ.

-μέρισμα στο προσωπικό

-αποθεματικά (φορολογημένα και αφορολόγητα)

-κ.λπ.

Το παραστατικό διάγραμμα των λογτικών μεγεθών που υποβάλλονται σε σύγκριση σύμφωνα με όσα εκτέθηκαν έχει ως εξής:

## ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΚΕΡΔΩΝ

(άρθρο 43 παράγραφος 2δ και 4 α)

<u>1. ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΣ</u>	XXX	<u>1.ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ</u>	
Έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως	XX	Ελεύθερα αποθεματικά	XX
συν/κές διάφορες δανείων για κτήσεις παγίων στοιχείων	XX	Καταστατικά αποθεματικά τα οποία προορίζονται να διανεμηθούν στους μετόχους	XX
τόκοι κατασκευαστικής περιόδου	XX	τακτικό αποθεματικό το πέρα από το υποχρεωτικό	XX
λοιπά έξοδα εγκ/σεως	XX	ανώτατο όριο	XX
έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων	XX		
έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου	XX	<u>2.ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ ΕΙΣ ΝΕΟ</u>	XX
διαφορά εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών	XX		
έξοδα αναδιοργανώσεως	XX	<u>B : ( Εξοφλήσεως ομολογιών και κάτω )</u>	
λοιπά έξοδα πολ. Αποσβ.	<u>XX</u>		
<u>2.ΕΞΟΔΑ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΕΩΣ</u>	XXX		
<u>3. ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΕΚΠ/ΣΕΩΣ</u>	XXX		
<u>4.ΛΟΙΠΕΣ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΕΙΣ</u>	<u>XXX</u>		
	A		



Μέγιστο ποσό διανεμήσιμων κερδών είναι η θετική διαφορά των συνόλων Β μείον Α .

Ο νομοθέτης επιδιώκει τη διατήρηση της ακεραιότητας του Μ.Κ. της εταιρείας και των μη διανεμήσιμων αποθεματικών και την περιφρούρηση τους από διανομές στους μετόχους κυρίως μερισμάτων και τόκων από μετοχές. Έτσι ορίζεται αφενός το ελάχιστο όριο των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας το οποίο δεν πρέπει να φαλκιδεύεται από διανομές στους μετόχους και αφετέρου οροθετείται το μέγιστο ύψος των κερδών και αποθεματικών που είναι δυνατό να διανεμηθούν.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ**

### **ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΤΗΣ Α.Ε.**

#### **3.1 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ Α.Ε.**

Το συνολικό καθαρό εισόδημα ή το κέρδος που αποκτούν οι ημεδαπές Α.Ε. στην ημεδαπή ή αλλοδαπή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ.99 του Κ.Φ.Ε. φορολογείται με συντελεστή 25% , αν οι μετοχές τους είναι ονομαστικές ή εισηγμένες στο Χ.Α.Α. (αριθ.109 του Κ.Φ.Ε.). Εξάιρεση αποτελούν οι τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρείες για τις οποίες από το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος αυτών , αφαιρείται το μέρος που αναλογεί στα αφορολόγητα έσοδα ή στα εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Για τον προσδιορισμό του μέρους αυτών γίνεται επιμερισμός των συνολικών καθαρών κερδών ανάλογα με το ύψος των φορολογούμενων εσόδων και των αφορολόγητων ή κατά το ειδικό τρόπο φορολογηθέντων κερδών , επί του υπόλοιπου φορολογούνται με τους πιο πάνω συντελεστές.

Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι σύμφωνα με τις διατάξεις παρ.3 του άρθ. 109 του Κ.Φ.Ε. όταν στο φορολογητέο εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα , το συνολικό αυτό ακαθάριστο εισόδημα υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο 3% ο οποίος φόρος δεν μπορεί να υπερβεί το ποσόν του φόρου εισοδήματος που αντιστοιχεί στα συνολικά δηλούμενα εισοδήματα. Απεναντίας δεν υπόκειται στο συμπληρωματικό φόρο τα εισοδήματα από ακίνητα των Α.Ε. που απαλλάσσονται της Φορολογίας Εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ.103 του Κ.Φ.Ε.

##### **3.1.1 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ Α.Ε.**

Τα καθαρά κέρδη μιας χρήσεως της Α.Ε. εταιρείας που αποτελούν το φορολογητέο εισόδημα , εξευρίσκονται ως εξής. Από το σύνολο των πάσης πηγής ακαθάριστων εσόδων της Α.Ε. εκπίπτουν οι δαπάνες εκείνες που ο νόμος περιοριστικός αναφέρει και το υπόλοιπο αποτελεί το φορολογητέο καθαρό εισόδημα ή τα φορολογητέα καθαρά κέρδη της χρήσεως.

Πιο αναλυτικά το άρθρο 105 του Ν. 2238/94 ορίζει ότι ως ακαθάριστα έσοδα της Α.Ε. θεωρούνται :

- α) Το τίμημα των οριστικών πωλήσεων και οι αμοιβές από την παροχή υπηρεσιών.
- β) Τα λοιπά εισοδήματα που μια Α.Ε. μπορεί να έχει από οικοδομές από εκμίσθωση γαιών από κινητές αξίες , από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές γεωργικές κ.λπ. (όπως αυτά περιγράφονται στα άρθρα 20 – 51 του Ν. 2238/94 ).Από την παραπάνω διατύπωση γίνεται αντιληπτό ότι ο νόμος με την περίπτωση (α) υπονοεί τα εισοδήματα από το κύριο αντικείμενο εργασιών της εταιρείας ενώ με την περίπτωση (β) όλα τα εξ άλλων πηγών εισοδημάτων τακτικά ή ευκαιριακά. Δηλαδή το εισόδημα από ακίνητα , κινητές αξίες , από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις από γεωργικές επιχειρήσεις καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή.

Δηλαδή τα ακαθάριστα έσοδα των Α.Ε. απαρτίζονται από:

- Το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί  
(Ε.Γ.Λ.Σ. λογ/σμοί 70-72 και 74 , 81-84)

-Οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών  
(λογ/σμοί :73, ορισμένοι υπολ/σμοί των 75 και 81-84)

-Το εισόδημα από ακίνητα  
(λογ/σμοί :75.04-75.09)

-Το εισόδημα από γεωργικές επιχ/εις  
(λογ/σμοί 70-72 και 74)

-Το εισόδημα από αλλοδαπές επιχ/σεις  
(λογ/σμός 76)

Από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτονται οι δαπάνες αποκτήσεως του εισοδήματος όπως τις προσδιορίζει περιοριστικά το άρθρο 31 του Ν. 2238/94.

### 3.1.2 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΗΣ Α.Ε.

Από τα ακαθάριστα έσοδα των Α.Ε. αφαιρούνται οι υπό του Νόμου εκπιπόμενες δαπάνες απόκτησης του εισοδήματος , ενώ για τις ασφαλιστικές εταιρείες , εκπίπτονται και τα αποθεματικά ασφαλειών ζωής ως και οι καλύψεις των εν ισχύει κινδύνων καθώς και οι κρατήσεις για αποζημιώσεις δι' επισυμβάσας ζημιές.

Πέραν όμως των ανωτέρω από τα ακαθάριστα έσοδα των Α.Ε. εκπίπτονται και τα παρακάτω ποσά ήτοι:

α. Τα ποσά για την εξαγορά ιδρυτικών τίτλων της εταιρείας ως και των τόκων που καταβάλλει στους κατόχους αυτών , αν δεν προέρχονται από τα κέρδη της.

β. Οι τόκοι που καταβάλλει στους κατόχους προνομιούχων μετοχών αυτής εφόσον οι τόκοι δεν προέρχονται από τα κέρδη της.

γ. Οι αμοιβές και οι αποζημιώσεις μελών του Δ.Σ. που βαρύνουν την ίδια εταιρεία (άρθ.24,παρ.1 εδάφ. Α και άρθ. 25 παρ. 5 του Κ.Φ.Ε. ).

### 3.1.3 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ ΤΗΣ Α.Ε.

Όταν μεταξύ των εισοδημάτων των Α.Ε. συμπεριλαμβάνονται και εισοδήματα από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρείες, των οποίων τα κέρδη έχουν φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 10 του Κ.Φ.Ε.(Ο.Ε., Ε.Ε., κοινοπραξίες, κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη Εταιρείες, συμμετοχικές ή μη), τα εισοδήματα αυτά αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη, προκειμένου να υπολογισθεί ο φόρος της Α.Ε. Ενώ στην περίπτωση που στα καθαρά κέρδη ημεδαπής Α.Ε. συμπεριλαμβάνονται εκτός από μερίσματα και τα κέρδη από συμμετοχή σε άλλες Εταιρείες, που αναφέραμε παραπάνω, και αφορολόγητα εισοδήματα ή και εισοδήματα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο (τόκοι καταθέσεων κ.λπ.), με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης της εταιρείας και περαιτέρω λάβει χώρα διανομή των κερδών αυτών, τότε χρειάζεται φορολογική αναμόρφωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Έτσι, λοιπόν, στα προκύψαντα φορολογητέα κέρδη προστίθεται και το μέρος των αφορολόγητων κερδών ή φορολογουμένων κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε μικτό, με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου (άρθ. 106 του Κ.Φ.Ε.) Ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος της Α.Ε. απεικονίζεται συνοπτικά στον ακόλουθο πίνακα:

Συνολικό καθαρό εισόδημα βάσει ισολογισμού χρήσης	XX	
Ή ζημιά βάσει ισολογισμού χρήσης		(XX)
Προσθέτονται (σε περίπτωση ζημιάς αφαιρούνται):		
1. Φόροι που δεν εκπίπτουν		XX
2. Ποσό αποσβέσεων που εκπέστηκε πλέον των νομίμων		XX
3. Πρόσθετοι φόροι-προσαυξήσεις-πρόστιμα ΚΒΣ		XX
4. Δαπάνες αυτοκινήτων που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση	XX	
5. Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση		XX
6. Δαπάνες που αφορούν αφορ. Έσοδα ή έσοδα φορολ.		
Κατ' ειδικό τρόπο ή έσοδα από μερίσματα και συμμετοχές		<u>XX</u> <u>XX</u>

Άθροισμα ή υπόλοιπο

XX

Αφαιρούνται (σε περίπτωση ζημιάς προσθέτονται):

1. Υπόλοιπο καθαρών κερδών που μεταφέρθηκε από προηγούμενη χρήση XX

2. Μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές

XX

3. Έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο

XX

4. Έσοδα αφορολόγητα

XX

5. Κέρδη από πώληση χρεογράφων

XX (XX)

Κέρδη χρήσεως

XX

Ζημιές χρήσεως

(XX)

Διανεμόμενα κέρδη:

XX

Μερίσματα:

XX

Αμοιβές μελών Δ.Σ.

XX

Διανεμόμενα κέρδη στο προσωπικό

----

Σύνολο

XX

**Προσθέτονται:**

1. Μέρος αφορολ. Εσόδων που αναλογούν στα διανεμόμενα

[ Διανεμόμενα  
κέρδη.....\* Αφορολόγητα \_ έσοδα..... ]

Κέρδη Ισολογισμού

2. Πλέον: φόρος που αναλογεί στο πιο πάνω ποσό XX
3. Μέρος κερδών φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο που αναλογούν στα διανεμόμενα  
XX

[ Διανεμόμενα  
κέρδη.....\* κερδη \_ φορολογημένα \_ κατ' ειδικό \_ τρόπο ]

Κέρδη Ισολογισμού

4. Πλέον: Φόρος που αναλογεί στο πιο πάνω ποσό XX XX  
Κέρδη ή ζημιά  
XX
- Μείον: Ζημιά παρελθουσών χρήσεων (XX)

ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΕΣ ΜΕΤΑ ΦΟΡΟΛ. ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ  
ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΑΦΟΡ. ΑΠΟΘ/ΤΙΚΩΝ ΑΝΑΠΤΥΞ. ΝΟΜΩΝ

1. Αφορολόγητη έκπτωση Ν. 1892/1990  
XX
2. Αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων Ν. 1828/1989  
XX
3. Αφορολόγητο αποθεματικό Ν. 2601/1998  
XX XX

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΑ

XX

### 3.2 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΜΠΟΡΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

Η έννοια του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις δίνεται από το άρθρο 28 του Ν. 2238/1994. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση, εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος το οποίο δεν υπάγεται στα ελεύθερα επαγγέλματα.

Επιχείρηση αποτελεί μεμονωμένη ή συμπωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, καθώς και η πώληση μέσα σε δύο (2) χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία.

Θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις:

Το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοραπωλησίας ακινήτων γενικά, εκτός από τις επιχειρήσεις των οποίων το καθαρό κέρδος εξευρίσκεται με ειδικό τρόπο.

Κέρδος θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας του ακινήτου το οποίο πουλήθηκε και της αξίας αυτού κατά τον χρόνο της αγοράς. Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982 (ΦΕΚ 43Α'). αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σ' αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά για τις περιοχές όπου δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.

Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας, κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων.

Η ωφέλεια που πραγματοποιείται από οργανωμένη επιχείρηση πώλησης οικοπέδων ή αγροτεμαχίων τα οποία προέρχονται από εδαφικές εκτάσεις της επιχείρησης που βρίσκονται εντός σχεδίου πόλεως, δήμου ή κοινότητα οι οποίες έχουν κατατμηθεί ή ρυμοτομηθεί. Ωφέλεια θεωρείται η επιπλέον διαφορά μεταξύ της αξίας της έκτασης η οποία πουλήθηκε και της αξίας της πριν από την κατάτμηση ή τη ρυμοτόμηση.

Ως αξία πώλησης λαμβάνεται αυτή που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Ν. 1249/1982. Αν όμως το τίμημα που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια είναι μεγαλύτερο από την πιο πάνω αξία, ως ακαθάριστο έσοδο λαμβάνεται το αναφερόμενο σε αυτά τα συμβόλαια τίμημα. Ειδικά για τις περιοχές όπου δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται:

Το τίμημα από τις πωλήσεις των πιο πάνω ακινήτων που αναφέρεται στα οικεία πωλητήρια συμβόλαια.

Η διαφορά μεταξύ του τιμήματος της αξίας, κατά περίπτωση, που φορολογήθηκε και της πραγματικής αξίας του ακινήτου, η οποία εξευρίσκεται σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων. Η διαφορά αυτή μειώνεται με τις δαπάνες που βαρύνουν τον πωλητή.

Τα ποσά που καταβάλλουν με τη μορφή μερίσματος ή αμοιβής στα μέλη τους οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νομίμως.

Τα κέρδη από παρεπόμενες εργασίες που ενεργούνται από την επιχείρηση παράλληλα με τον κύριο σκοπό της.

Η επιχειρηματική αμοιβή του ομόρρυθμου εταίρου, του κοινωνού και του εταίρου διαχειριστή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης.



Ο μισθός που καταβάλλεται από Α.Ε. στα μέλη τους Δ.Σ. της για τις υπηρεσίες που παρέχουν βάσει ειδικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας ή εντολής, εφόσον για τις υπηρεσίες αυτές τα μέλη του Δ.Σ. είναι ασφαλισμένα σε οποιονδήποτε, εκτός του Ιδρύματος Κοινωνικών Ασφαλίσεων, ασφαλιστικό οργανισμό ή Ταμείο.

Θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και η πραγματοποιηθείσα αυτόματη υπερτίμηση του παγίου κεφαλαίου που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση, καθώς και η υπερτίμηση που δεν πραγματοποιήθηκε, εφόσον αυτή που περιληφθεί στην απογραφή.

Κατ' εξαίρεση, η υπερτίμηση από την αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου το οποίο ιδιοχρησιμοποιείται ή έχει ιδιοχρησιμοποιηθεί για την άσκηση του αντικείμενου των εργασιών της επιχείρησης απαλλάσσεται του φόρου, εφόσον εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού και φορολογείται σε περίπτωση διανομής του ή διάλυσης της επιχείρησης, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Κατά τον υπολογισμό του υπερτιμήματος από την πώληση ακινήτου, εξαιρούμενοι του υπερτιμήματος που προκύπτει από την αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου, ως τιμή πώλησης δεν δύναται να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβίβασης ακινήτων

Ειδικά για τα ακίνητα που αποτέλεσαν αντικείμενο σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης του Ν. 1665/1986 και μεταβιβάζονται λόγω λήξης της σύμβασης αυτής ή εξαγοράζεται πριν από τη λήξη της μίσθωσης από τον μισθωτή, ως αξία πώλησης αυτών λαμβάνεται αυτή που καθορίζεται από τους όρους σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης που είχε υπογραφεί. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται στις περιπτώσεις που το ακίνητο μεταβιβάζεται σε τρίτο πρόσωπο πλην του μισθωτή ή των κληρονόμων του, εφόσον υπεισέλθουν στη θέση του θανόντος μισθωτή, λόγω κληρονομική διαδοχής.

Οι τόκοι συναλλαγματικών και γραμματίων από εμπορικές συναλλαγές, οι τόκοι από τις αποδεδειγμένες πωλήσεις εμπορευμάτων με πίστωση μεταξύ εμπόρων και οι προκύπτοντες τόκοι υπερημερίας, λόγω καθυστέρησης στη καταβολή του πιστωθέντος τμήματος, δεν λογίζονται ως εισόδημα από κινητές αξίες αλλά ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, με την προϋπόθεση ότι αυτός που αποκτά το εισόδημα αυτό ασκεί εμπορική επιχείρηση στην Ελλάδα ή προκειμένου για αλλοδαπό, ότι αυτός έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και οι τόκοι προέρχονται από εργασίες της μόνιμης αυτής εγκατάστασης.

Ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λογίζονται και οι τόκοι που επιδικάζονται με δικαστική απόφαση.

Οι αποδόσεις από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων που πραγματοποιούν επιτηδευματίες που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ.

### 3.3 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΤΗΣ Α.Ε.

Σύμφωνα με τις διατάξεις των §§1 και 2 του άρθρου 106 του Ν. 2238/1994

1. Όταν μεταξύ των εισοδημάτων της Α.Ε. συμπεριλαμβάνονται και μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρείες, τα εισοδήματα αυτά αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη προκειμένου υπολογισμού των φορολογητέων κερδών της  
Σε περίπτωση όμως που στα καθαρά κέρδη της Α.Ε. συμπεριλαμβάνονται εκτός από τα μερίσματα και τα κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρείες, και εισοδήματα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή αφορολόγητα έσοδα και περαιτέρω λαμβάνει χώρα διανομή κερδών, για τον προσδιορισμό των διανεμόμενων κερδών που αναλογούν στα εισοδήματα, λαμβάνονται τα συνολικά καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από τους ισολογισμούς των

2. Αν στα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τους υπολογισμούς των Α.Ε., συμπεριλαμβάνονται και έσοδα αφορολόγητα, για τον προσδιορισμό των φορολογηθέντων κερδών τους, προστίθεται σε αυτά το μέρος των αφορολόγητων εσόδων, που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, μετά την αναγωγή του εξευρισκόμενου αυτού ποσού με μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.

Αν όμως τα αφορολόγητα έσοδα της Α.Ε. είναι μεγαλύτερα από τα προκύψαντα, βάσει ισολογισμού, καθαρά κέρδη και περαιτέρω λαμβάνει χώρα διανομή κερδών με οποιαδήποτε μορφή, το μέρος των κερδών που διανέμεται φορολογείται στο όνομα της Α.Ε. κατά την αναγωγή αυτού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου. Στην περίπτωση αυτή επί της ζημιάς που προκύπτει μετά την λογιστική αναμόρφωση των προκυψάντων αποτελεσμάτων, οποία λαμβάνει χώρα με την υποβολή της δήλωσης. Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι ο νόμος περί φορολογίας εισοδήματος διακρίνει το εισόδημα της Α.Ε. σε πέντε κατηγορίες που απεικονίζονται στην ακόλουθη σχηματική παράσταση

#### ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

- ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΣΕ ΠΛΗΡΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ
- ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΣΕ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΕΙΤΑΙ ΠΛΗΡΩΣ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ ΠΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΕΙΤΑΙ
- ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟ ΚΑΤ' ΕΙΔΙΚΟ ΤΡΟΠΟ
- ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ
- ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΚΑΙ ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΣΕ ΑΛΛΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ
- ΤΑ ΠΕΡΑΝ ΤΩΝ ΤΕΚΜΑΡΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ ΤΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

### 3.4 ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ – ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Επιβάλλονται πρόσθετοι φόροι αν, ο κατά τη φορολογία εισοδήματος υπόχρεος δεν υποβάλλει φορολογική ή υποβάλλει ανακριβή ή εκπρόθεσμοι και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή μη την πληρωμή του αναλογούντος φόρου. Οι πρόσθετοι αυτοί, φόροι, κατά περίπτωση, έχουν ως εξής:

1. Αν υποβάλλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ενάμισι τοις εκατό (1,5%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου, για κάθε μήνα καθυστέρησης, από την επόμενη ημέρα εκείνης που έληξε η προθεσμία υποβολής της δήλωσης και μέχρι διακόσια τοις εκατό (200%)
2. Αν υποβάλλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης και μέχρι 300%.
3. Αν δεν υποβάλλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό τριάμισι τοις εκατό (3,5%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής για κάθε μήνα καθυστέρησης από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της και μέχρι 300%. Οι πρόσθετοι αυτοί φόροι εφαρμόζονται για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/97. Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διάφορα, ανεξάρτητα από την αιτία οφείλεται αυτή (κατόπιν ελέγχου, συμβιβασμού, δικαστικής απόφασης κ.λπ)

Όταν έχει υποβληθεί εκπρόθεσμη συμπληρωματική δήλωση, ως φόρος που προκύπτει με τη δήλωση θεωρείται το συνολικό ποσό φόρου αρχικής και συμπληρωματικής δήλωσης. Σε περίπτωση καταλογισμού ποσού φόρου μετά από έλεγχο, ο πρόσθετος φόρος ανακρίβειας επιβάλλεται στη διαφορά του φόρου μεταξύ του ποσού που προκύπτει με την αρχική συν τη συμπληρωματική δήλωση και του ποσού του φόρου που από τον έλεγχο καταλογίζεται.

Σε περίπτωση μερικής διοικητικής επίλυσης της διαφοράς για τον προσδιορισμό της ανακρίβειας επί της τυχόν επιπλέον διαφοράς που προσδιορίζεται από το δικαστήριο, λαμβάνεται υπόψη η διαφορά μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογητέα ύλη που προσδιορίστηκε από το δικαστήριο και του φόρου που αναλογεί στη φορολογητέα ύλη που προέκυψε από τη μερική διοικητική επίλυση της διαφοράς.

Εξάλλου, ο χρόνος υπολογισμού των πρόσθετων φόρων ως και ο περιορισμός αυτών, μετά από διοικητική ή δικαστική επίλυση της διαφοράς, αναλυτικά έχουν ως εξής:

1. Τα ποσοστά των προσθέτων φόρων που ορίζονται πιο πάνω υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου.
2. Όταν εκδοθεί απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου ενεργείται, με βάση τα όσα έχουν γίνει δεκτά από την πρωτόδικη απόφαση, νέα εκκαθάριση του οφειλόμενου κύριου που πρόσθετου φόρου την επόμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία έληξε η προθεσμία υποβολής της φορολογικής δήλωσης. Η αυτή διαδικασία ακολουθείται και με βάση τα όσα έχουν γίνει δεκτά με την εφετειακή απόφαση ή την απόφαση του Σ.Τ.Ε. ή την απόφαση, που εκδίδεται μετά από αναίρεση.

3. Όταν δεν υποβληθεί φορολογική δήλωση, χρονικό σημείο αφετηρίας υπολογισμού του πρόσθετου φόρου είναι η επόμενη ημέρα της ημερομηνίας κατά την οποία έληξε για το φορολογούμενο η κατά νόμο προθεσμία υποβολής της δήλωσης του.
4. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων σε καμία περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν:
  - Το διακόσια τοις εκατό (200%) για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και
  - Το τριακόσια τοις εκατό (300%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου για την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος.
5. Στη φορολογία εισοδήματος για την επιβολή πρόσθετου φόρου ως φόρος που οφείλεται με βάση τη δήλωση θεωρείται αυτός που προκύπτει είτε από εισόδημα που εξευρίσκεται, είτε από το εισόδημα που προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις των άρθρων 15 έως και 19 του Κ.Φ.Σ.
6. Ο πρόσθετος φόρος λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης επιβάλλεται και συμβεβαιώνεται με το φόρο της δήλωσης, ενώ στις περιπτώσεις της ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης επιβάλλεται με καταλογιστική πράξη του φόρου. Εξαιρετικά, ο πρόσθετος φόρος λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης επιβάλλεται με καταλογιστική πράξη της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. στις περιπτώσεις που η δήλωση δεν υποβάλλεται σε Δ.Ο.Υ., ή άλλη αρχή για την επιβολή πρόσθετου φόρου.
7. Όταν η διαφορά λυθεί με δικαστικό συμβιβασμό ή ολικά ή μερικά με διοικητική επίλυση, ο επιπλέον πρόσθετος φόρος υπολογίζεται για το ποσό του φόρου μέχρι το χρονικό σημείο της υπογραφής της συμβιβαστικής ή διοικητικής επίλυσης της διαφοράς και ο πρόσθετος φόρος που προκύπτει συνολικά περιορίζεται στα τρία πέμπτα (3/5) αυτού.

### 3.5 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ Α.Ε.

Ο φόρος της Α.Ε. υπολογίζεται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα της υπόχρεης Α.Ε., με φορολογητέο συντελεστή, σύμφωνα με την τροποποίηση του άρθρου 109 .N 2238/1994:

Χρήση 2004 με συντελεστή 35%

Χρήση 2005 με συντελεστή 32%

Χρήση 2006 με συντελεστή 29%

Χρήση 2007 και επόμενα έτη με συντελεστή 25%

Επιπλέον επιβάλλεται και συμπληρωματικός φόρος στο εισόδημα από ακίνητα που αποκτά η εταιρεία με συντελεστή 3%.

Σύμφωνα λοιπόν με τα παραπάνω ο φόρος εισοδήματος των Α.Ε. υπολογίζεται επί του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος της εταιρείας πριν από την αφαίρεση των διανεμόμενων κερδών. Ο συντελεστής φορολογίας των κερδών ανέρχεται πλέον σε 25% και ισχύει για όλες τις κατηγορίες Α.Ε.: βιομηχανικές, εμπορικές, ξενοδοχειακές κ.λπ.

#### 3.5.1 ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΣΤΑ ΚΕΡΔΗ Α.Ε.

Σύμφωνα με το άρθρο 109 §1 του Ν. 2238/94, όπως τροποποιήθηκε με την παράγραφο 4 του άρθρου 6 του Ν.3296/2004, ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα της Α.Ε. με φορολογικούς συντελεστές, οι οποίοι καθορίζονται ως εξής:

α) Για τις διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2005, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε τριάντα δύο τοις εκατό (32%)

β) Για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2006 έως 31 Δεκεμβρίου του ίδιου έτους, ο συντελεστής φορολογίας σε είκοσι εννέα τοις εκατό (29%)

γ) Για τα κέρδη (συνολικό φορολογητέο εισόδημα) που προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2007 και μετά ο φορολογικός συντελεστής ορίζεται σε είκοσι πέντε τοις εκατό (25%)

### 3.5.2 ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φορου εκπίπτουν:

α) ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 12, 13, §1, 55, 111 και 114 του Ν.2238/94 στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο.

β) ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρεώσεως εισοδημάτων που διανέμονται και με τα οποία έχουν προσαυξηθεί τα υποκείμενα σε φορολογία κέρδη του νομικού προσώπου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 106 §§ 1-3 του Ν. 2238/94.

γ) ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φόρο. Ο φόρος αυτός σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα (άρθρο 109 § 4γ Ν. 2238/94).

Όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το φόρο που αναλογεί, η επιπλέον διαφορά συμψηφίζεται στο υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση.

### 3.5.3 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΠΟΣΟΥ ΤΟΥ ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Ο φόρος εισοδήματος εξευρίσκεται με πολλαπλασιασμό του φορολογητέου εισοδήματος επί του συντελεστή φορολογίας της εταιρείας (25%). Δηλαδή:

$$\begin{array}{lcl} \text{ΦΟΡΟΣ} & & \text{ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ} & & \text{ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ} \\ \text{ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ} & = & \text{ΕΙΣΟΔΗΜΑ} & * & \\ \text{ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ 25\%} & & & & \end{array}$$

Από το συνολικό ποσό του φόρου, που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και τον συμπληρωματικό φόρο εκπίπτουν:

α) ο φόρος που προκαταβλήθηκε έναντι του φόρου εισοδήματος της κλειόμενης χρήσης.

β) ο φόρος που παρακρατήθηκε από τα εισοδήματα της κλειόμενης χρήσης

γ) ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εισοδημάτων που διανέμονται.

δ) ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτή και υπόκειται σε φόρο.

Ο φόρος αυτός σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το ποσό του ακίνητα και το εισόδημα από κινητές αξίες. Η κατηγορία του εισοδήματος αυτού περιλαμβάνει μεταξύ άλλων μερίσματα και τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και μετοχές Α.Ε., είτε προέρχονται από τίτλους ημεδαπής προελεύσεως είτε αλλοδαπής, τόκους τίτλων εντόκων καταθέσεων ή εγγυήσεων καθώς και κέρδη από αμοιβαία κεφάλαια. Παρακάτω θα αναφερθούμε στις διάφορες πηγές από τις οποίες προέρχονται το εισόδημα των Α.Ε.

#### 3.5.4 ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ

Κατά την υποβολή της δηλώσεως φόρου εισοδήματος του νομικού προσώπου της Α.Ε. βεβαιώνεται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ως καταβλητέα προκαταβολή φόρου ποσό ίσο προς το 65% του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα της λήξασας διαχειριστικής περιόδου. Η βεβαίωση της άνω προκαταβολής γίνεται έναντι του φόρου επί του εισοδήματος της διανυόμενης διαχειριστικής περιόδου.

Για τις πράξεις το ποσοστό της προκαταβολής είναι 80% (άρθρο 111 § 1 Ν. 2238/94, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 10 του Νόμου «Ρυθμίσεις στο φορολογικό καθεστώς των Συνδεδεμένων Εταιρειών και άλλες διατάξεις»).

#### 3.5.5 ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΡΧΙΚΗΣ ΕΜΠΡΟΘΕΣΜΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ

Ο φόρος εισοδήματος η προκαταβολή αυτού, τα τέλη χαρτοσήμου και λοιπά ποσά που οφείλονται με βάση την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση της ημεδαπής Α.Ε., καταβάλλονται σε 5 ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η μεν πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, οι δε υπόλοιπες τέσσερις, την τελευταία εργάσιμη ημέρα των τεσσάρων επομένων μηνών.

Ενώ των υπό εκκαθάριση ημεδαπών Α.Ε., ο φόρος, η προκαταβολή και τα λοιπά ποσά καταβάλλονται εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης προσωρινής ή οριστικής δήλωσης (πλην της προκαταβολής του φόρου που δεν υπολογίζονται στην οριστική δήλωση λόγω της διάλυσης της Α.Ε.)

#### 3.6 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΔΙΑΝΕΜΗΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

Τα συνολικά καθαρά κέρδη που προκύπτουν με βάση τον Ισολογισμό, μετά τη φορολογική αναμόρφωση και την αφαίρεση των αφορολόγητων αποθεματικών των διαφόρων αναπτυξιακών νόμων, υποβάλλονται σε φόρο εισοδήματος με συντελεστή 25% αν οι μετοχές της εταιρείας είναι ονομαστικές ή εισηγμένες στο Χ.Α.Α. προς της λήξης διαχειριστικής χρήσης και με 40% στις ανώνυμες και μη εισηγμένες στο Χ.Α.Α. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 109 του Κ.Φ.Ε. Αν στη συνέχεια τα κέρδη αυτά διανεμηθούν με οποιαδήποτε μορφή (μερίσματα, ποσοστά και αμοιβές μελών Δ.Σ., αμοιβές εργατοϋπαλληλικού προσωπικού κ.λπ) δεν υπόκεινται ξανά σε φορολογία κατά ρητή διάταξη της παραγ. 5 του άρθρου 117 του Κ.Φ.Ε., διότι αυτά φορολογήθηκαν στο όνομα της Α.Ε.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ**

### **ΔΙΑΝΟΜΗ ΣΕ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ ΚΑΙ ΙΔΡΥΤΙΚΟΥΣ ΤΙΤΛΟΥΣ**

#### **4.1 ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΣΤΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ**

Η διανομή ή μη ποσού των καθαρών κερδών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό Α.Ε., σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν. 1473/1984 (Φ.Ε.Κ. 127/1284 Τεύχος Α') εξαρτάται από την απόφαση της Γ.Σ. και δεν μπορεί να ξεπεράσει αφενός μεν το 15% των ετησίων καθαρών κερδών, αφετέρου δε το 25% των συνολικών ετησίων καθαρών κερδών, αφετέρου δε το 25% των συνολικών ετησίων ακαθάριστων αποδοχών του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού, της περιόδου που αναφέρονται τα καθαρά κέρδη, με την προϋπόθεση ότι θα καταβληθεί σ' όλο το προσωπικό κάποιο ποσόν κατά την κρίση της διοίκησης της εταιρείας.

Τα αναφερόμενα παραπάνω κέρδη των Α.Ε. που διανέμονται στο προσωπικό υπόκεινται σε ασφαλιστικές εισφορές από 30/6/92, λόγω κατάργησης των σχετικών απαλλαγών που προβλέπονταν από τις διατάξεις του άρθρου 43 του Ν. 1892/90 (από 31/12/89), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43 του Ν. 1892/90 (από 31/12/89), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 παρ. 2 και 43 παρ. 5 του Ν. 2065/92 και του άρθ. 18 παρ. 1 του Ν. 2166/93 (Εγκ. ΙΚΑ 38/1994) Εγκ. ΙΚΑ (Δ.Φ.Ν . Τεύχος 1078/1994 Εγκ. 1994), ενώ απεναντίας απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγ. 1 του άρθ. 54 του Κ.Φ.Ε. Εδώ πρέπει να τονιστεί ότι τα διανεμόμενα κέρδη στο προσωπικό, επειδή αναφέρονται στη χρήση του ισολογισμού, πρέπει να επιμερίζονται στους αντίστοιχους ημερολογιακούς μήνες και να προτίθενται στις καταβληθείσες τακτικές αποδοχές αυτών. Στις διαμορφούμενες νέες αποδοχές υπολογίζονται ασφαλιστικές εισφορές, για μεν τους παλαιούς ασφαλισμένους μέχρι του ποσού της εκάστοτε ανώτατης ασφαλιστικής κλάσης, χωρίς επιμερισμό των δώρων εορτών και επιδόματα αδείας, για τα οποία δεν οφείλονται εισφορές.

Ενώ για τους νέους ασφαλισμένους, που υπάγονται για πρώτη φορά, από 1/1/93, στην ασφάλιση του ΙΚΑ δεν υπάρχει ανώτατο όριο αποδοχών, για τον υπολογισμό των ασφαλιστικών εισφορών.

#### **4.2 ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΣΤΟΥΣ ΚΑΤΟΧΟΥΣ ΙΔΡΥΤΙΚΩΝ ΤΙΤΛΩΝ**

Οι ιδρυτικοί τίτλοι διακρίνονται σε κοινούς και εξαιρετικούς. Οι κοινοί ιδρυτικοί τίτλοι δίνονται σε ορισμένους ή σε ένα μόνο ή σε όλους τους ιδρυτές της εταιρείας ως ανταμοιβή των υπηρεσιών που προσέφεραν κατά τη σύσταση της. Οι τίτλοι δεν έχουν ονομαστική αξία και δεν παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στη διοίκηση και διαχείριση της εταιρείας ούτε στο προϊόν της εκκαθάρισεως. Οι εξαιρετικοί ιδρυτικοί τίτλοι δίνονται κατά την ίδρυση ή λειτουργία της εταιρείας για «αντάλλαγμα εισφορών εις ειδος».



### 4.3 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΙΔΡΥΤΙΚΟΥΣ ΤΙΤΛΟΥΣ

Η φορολογική μεταχείριση των εισοδημάτων των κατόχων ιδρυτικών τίτλων κοινών και εξαιρετικών έχει ως εξής:

α) μέρισμα και τόκος από ιδρυτικούς τίτλους

Το μέρισμα που διανέμεται στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων κοινών, και εξαιρετικών, θεωρείται εισόδημα από κινητές αξίες. Στην ίδια κατηγορία εντάσσεται και το ποσό των τόκων που καταβάλλεται στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων. Η διαφορά μεταξύ των δύο κατηγοριών εσόδων είναι ότι τα μερίσματα προέρχονται πάντοτε από τη διάθεση των κερδών της Α.Ε., ενώ οι τόκοι που καταβάλλονται στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων είναι δυνατό να προέρχονται είτε από διάθεση κερδών της Α.Ε. είτε όχι.

Ως τον παρακρατητέο φόρο εισοδήματος, στα μερίσματα ιδρυτικών τίτλων που προέρχονται από τη διάθεση των κερδών της Α.Ε. δεν γίνεται παρακράτηση φόρου εισοδήματος, επειδή τα ποσά αυτά προέρχονται από φορολογηθέντα κέρδη στο όνομα του νομικού προσώπου της Α.Ε. μόνο στους τόκους από ιδρυτικούς τίτλους που εκπίπτουν, ως δαπάνες, από τα ακαθάριστα έσοδα της Α.Ε., διενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 35%.

β) ποσά εξαγοράς ιδρυτικών τίτλων

Το ποσό που λαμβάνουν οι κάτοχοι ιδρυτικών τίτλων Α.Ε., κατά την εξαγορά τους από αυτή θεωρείται ως εισόδημα από κινητές αξίες.

Το ποσό αυτό, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της. Στις περιπτώσεις που δεν προέρχονται από διάθεση κερδών, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 35%.

#### 4.4 ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΜΕΤΑ ΤΙΣ ΚΡΑΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΚΑΙ ΠΡΩΤΟ ΜΕΡΙΣΜΑ

Σύμφωνα με τον ν. 2190/1920, το υπόλοιπο των κερδών μετά τις κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό, και πρώτο μέρισμα διατίθεται όπως ορίζεται στο καταστατικό. Το υπόλοιπο κερδών προκύπτει αν από το σύνολο των καθαρών κερδών της χρήσεως αφαιρεθούν:

- Ο φόρος εισοδήματος επί των κερδών της χρήσης
- Η κράτηση για τακτικό αποθεματικό
- Η κράτηση για πρώτο μέρισμα στους μετόχους

Διευκρινίζει ότι όταν αναφερόμαστε για κράτηση τακτικού αποθεματικού εννοείται η κράτηση που επιβάλλει το καταστατικό, η οποία μπορεί να είναι μεγαλύτερη από την οριζόμενη από το νόμο, δηλαδή μεγαλύτερη από το 1/20 των καθαρών κερδών της χρήσεως και συνολικά μεγαλύτερη από το 1/3 του Μ.Κ.

Ο νόμος ορίζει ότι αφαιρείται ποσό μερίσματος ίσο προς 6% επί του καταβεβλημένου κεφαλαίου. Αν όμως το καταστατικό ορίζει τη διανομή μεγαλύτερου κεφαλαίου. Αν όμως το καταστατικό ορίζει τη διανομή μεγαλύτερου ποσοστού, πρέπει να αφαιρεθεί το οριζόμενο από το καταστατικό μεγαλύτερο ποσό μερίσματος για να εξευρεθεί το «υπόλοιπο των κερδών».

Το υπόλοιπο των κερδών υπολογίζεται ως εξής:

Κέρδη χρήσεως (υπόλοιπο λογ/σμού 36)	α	
± Υπόλοιπο λογ/μών:		
42.04 «διαφορές φορολογικού ελέγχου Προηγούμενων χρήσεων»		(±β)
88.09 «λοιποί μη ενσωματωμένοι στο Λειτουργικό κόστος φόρου»		(-γ)
Φόρος εισοδήματος χρήσεως (λογ 88.08)		(-δ)
Ζημιές προηγούμενων χρήσεων (λογ. 42.01-02)		(-ε)
Τακτικό αποθεματικό: ζ*5%		(-η)
Κράτηση για το πρώτο μέρισμα (το οριζόμενο από το νόμο ή το μείζον που ορίζεται από το καταστατικό	(-θ)	
«Υπόλοιπο κερδών»		ι

Σε περίπτωση που το καταστατικό δεν ομιλεί για τον τρόπο διανομής του «υπολοίπου των κερδών» ούτε ορίζει όργανο για να τον καθορίσει, τεκμαίρεται η εξουσιοδότηση της τακτικής Γ.Σ., να αποφασίζει, κατά τη συνήθη αυτής απαρτία και πλειοψηφία, για τη διανομή των κερδών αυτών.

#### 4.5 ΔΙΑΝΟΜΗ ΜΕΤΟΧΩΝ ΣΤΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ Α.Ε. Ή ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΠΟΥ ΕΙΝΑΙ ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΗ ΜΕ ΤΗΝ Α.Ε. (Π.Δ. 30/1998)

##### ΑΡΘΡΟ 1

1. Οποιαδήποτε Α.Ε., μπορεί να διανείμει μετοχές στο προσωπικό της ή στο προσωπικό εταιρείας που είναι συνδεδεμένη με αυτή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 παρ. 2 του κωδ. Ν2190/1920, όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 20 του Π.Δ 409/1986 «προσαρμογή της Ελληνικής Νομοθεσίας (κωδ. 2190/1920) «περί Α.Ε.» όπως κωδικοποιήθηκε με το β.δ. 174/1963, προς το Κοινοτικό Δίκαιο, και ειδικότερα προς διατάξεις της Πρώτης Οδηγίας 68/151/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 9<sup>ης</sup> Μαρτίου 1968, της Δεύτερης Οδηγίας 68/151/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 13<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου 1976, της Τέταρτης Οδηγίας 78/660/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 25<sup>ης</sup> Ιουλίου 1978 και μερικούς, της Έβδομης Οδηγίας 83/349/ΕΟΚ του Συμβουλίου της 13<sup>ης</sup> Ιουνίου 1983», και από το άρθρο 25 παρ. 1 του ν. 1682/1987 «Μέσα και όργανα αναπτυξιακής πολιτικής».
2. Η διανομή μετοχών σύμφωνα με την παρ 1 του παρόντος άρθρου είναι προαιρετική και αποφασίζεται από τη Γ.Σ. της εταιρείας στην οποία ανήκουν οι διανεμόμενες μετοχές, με απαιτούμενη απαρτία και πλειοψηφία την οριζόμενη στα άρθρα 29, παρ. 1,2 και 31 παρ. 1 αντίστοιχα του Ν. 2190/1920. Για το σκοπό αυτό η εταιρεία αποκτά τις μετοχές προσφεύγοντας στην αγορά, ή εκδίδοντας νέες μετοχές με αύξηση του Μ.Κ. που είτε συντελείται με μη διατιθέντα κέρδη είτε καλύπτεται από τους μετόχους. Οι προς διανομή μετοχές μπορεί να είναι κοινές ή προνομιούχες. Δικαιούχοι μπορεί να είναι πρόσωπα που απασχολούνται με οποιαδήποτε σχέση εργασίας στην επιχείρηση ή σε επιχείρηση που είναι συνδεδεμένη με αυτήν. Η διάθεση των μετοχών γίνεται με πράξη του Δ.Σ. και με παράδοση των μετοχών στους δικαιούχους.

Η απόφαση της Γ.Σ. ορίζει ειδικότερα το είδος και τον αριθμό των προς μετοχών, τους δικαιούχους εργαζόμενους, και κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια που δεν ρυθμίζεται διαφορετικά από το νόμο.

Ιδίως είναι δυνατό προκειμένου για εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες σε Χ.Α.Α., με την απόφαση αυτή να χορηγηθούν και δικαιώματα αγοράς μετοχών (stock option) σύμφωνα με όρους που αποφασίζει η Γ.Σ. Στην περίπτωση αυτή το δικαίωμα αυτό πρέπει να ασκηθεί το αργότερο σε μια πενταετία από τη χορήγηση του στο δικαιούχο. Η χορήγηση των δικαιωμάτων αγοράς συνυπολογίζεται για την τήρηση του ανωτάτου ορίου του 1/10 του Μ.Κ. που προβλέπεται στο άρθρο 16 παρ. 2 του κωδ. Ν 2190/1920 όπως τροποποιήθηκε από το άρθρο 25 του Ν. 1682/1987.

## ΑΡΘΡΟ 2

1. Για την εφαρμογή του άρθρου 18 του Ν. 1731/1987 «Ρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία και άλλες διατάξεις» εφαρμόζονται οι διατάξεις αυτού του παρόντος διατάγματος.
2. Η χορήγηση μετοχών γίνεται με απόφαση της Γ.Σ. των μετόχων η οποία λαμβάνεται με την απαρτία και πλειοψηφία που καθορίζουν αντίστοιχα τα άρθρα 29, παρ. 1,2 και 31 του κωδ. Ν 2190/1920. Η απόφαση καθορίζει κάθε άλλη σχετική λεπτομέρεια που δεν ρυθμίζεται διαφορετικά από το νόμο.
3. Η χορήγηση των μετοχών στην περίπτωση αυτή επιτρέπεται μόνο ύστερα από αντίστοιχη αύξηση του Μ.Κ. της εταιρείας που πραγματοποιείται με την κεφαλαιοποίηση των μη διατεθέντων κερδών σε ποσοστό που δεν θα υπερβαίνει το 20% αυτών.
4. Οι εκδιδόμενες μετοχές είναι ονομαστικές και επί μία τριετία από την έκδοσή τους μπορούν να μεταβιβαστούν μόνο κατόπιν εγκρίσεως της Γ.Σ. Παραδίδονται στους δικαιούχους και παρέχουν πλήρη μετοχικά δικαιώματα, ιδίως αντικαθίστανται από ανώνυμες και ελεύθερα μεταβιβάσιμες.
5. Σε κάθε διανομή δεν είναι δυνατή η χορήγηση σε δικαιούχο υπερτριπλάσιου αριθμού μετοχών από τις χορηγούμενες σε οποιοδήποτε άλλο δικαιούχο.

### 4.6 ΤΑ ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ Α.Ε. ΚΑΤΑΒΑΛΛΟΝΤΑΙ ΣΤΟΥΣ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΥΣ ΕΛΕΥΘΕΡΑ ΦΟΡΟΥ

Από τις διατάξεις του άρθρου 99§ 1<sup>α</sup> προκύπτει ότι αντικείμενο φόρου των ημεδαπών, γενικά, Α.Ε., πλην τραπεζικών και ασφαλιστικών είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή. Τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών, που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

Στις διατάξεις του άρθρου 114 § 1 ορίζει ότι, οι ημεδαπές Α.Ε. και συνεταιρισμοί που διανέμουν κέρδη με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών εκτός μισθού, στα μέλη του Δ.Σ. και τους διευθυντές, καθώς και αμοιβών σε εργατοϋπάλληλικό προσωπικό, δεν προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου, ως φορολογούμενα τα εισοδήματα στο όνομα του νομικού προσώπου. Με την καταβολή του οριζόμενου φόρου εισοδήματος (άρθρου 109) επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για τα διανεμόμενα κέρδη της περίπτωσης αυτής.

Άρα η Α.Ε. φορολογείται για το σύνολο των κερδών της (διανεμομένων και μη) και περαιτέρω, οι δικαιούχοι (μέτοχοι κ.λπ.) δεν φορολογούνται για τα κέρδη που λαμβάνουν από αυτή (Εγκ. Πολ. 1248/1992 ερμηνευτική εγκύκλιος του ν. 2065/1992). Τα κέρδη καταβάλλονται στους δικαιούχους ελεύθερα φόρου, δεδομένου ότι πρέπει να λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση και του αναλογούντος φόρου εισοδήματος (σχετικό και το άρθρο 45 κ.ν. 2190/20)

#### 4.7 ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ Α.Ε. ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΘΕΝΤΩΝ ΜΕ ΕΙΔΙΚΟ ΤΡΟΠΟ

Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 45 του Ν. 2190/20 καθαρά κέρδη της Α.Ε. είναι αυτά που προκύπτουν μετά την αφαίρεση από τα πραγματοποιηθέντα ακαθάριστα έσοδα παντός εξόδου, κάθε ζημιάς των κατά νόμο αποσβέσεων και κάθε άλλου εταιρικού βάρους (παραγ. 1). Τα καθαρά αυτά κέρδη διανέμονται υποχρεωτικά με τη σειρά που προβλέπεται από την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού (τακτικό αποθεματικό, πρώτο μέρισμα κ.λπ), ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ίδιου νόμου προβλέπονται οι προϋποθέσεις για διανομή προσωπικών μερισμάτων, τα οποία δεν μπορούν να υπερβαίνουν το ήμισυ των καθαρών κερδών, όπως αυτά προκύπτουν από λογιστική κατάσταση, η οποία υποβάλλεται για το σκοπό αυτό στο υπουργείο Εμπορίου.

Σημειώνεται ότι δεν είναι δυνατή η διανομή κέρδους Α.Ε., το οποίο απέκτησε από συγκεκριμένες πράξεις (π.χ. πώληση συμμετοχής) αφού από τις προαναφερόμενες διατάξεις επιβάλλεται η διανομή κερδών, που προέρχονται από όλες τις δραστηριότητες, δηλαδή πρέπει να προκύπτουν κέρδη στο σύνολο της επιχείρησης της όχι από επιμέρους πράξεις αυτής.

Στην περίπτωση αυτή αποφασίζεται από τη Γ.Σ. διανομή κερδών και στα οποία συμπεριλαμβάνονται και φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο κέρδη, τότε αυτά φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου, αφαιρουμένου του φόρου που είχε καταβληθεί, δηλαδή δεν αρκεί ο κατ' αρχήν καταβληθείς φόρος (σχετικές διατάξεις 16 §3, 109 § 4β).

Τα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο κέρδη και κατά το μέρος που δεν διανέμονται πρέπει να εμφανίζονται, σύμφωνα με την Α.Υ.Ο. Πολ. 1117/23.3.1993 σε λογαριασμό αποθεματικού. Εάν δεν διανεμηθούν καθόλου κέρδη, τότε ολόκληρο το ποσό των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο κερδών θα εμφανιστεί στο εν λόγω αποθεματικό προκειμένου αυτό να φορολογηθεί με ακέραιο συντελεστή το χρόνο μεταγενέστερης διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

### 5.1 ΔΙΑΝΟΜΗ Η ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 106 του Κ.Φ.Ε (Ν. 2238/16.9.94, Φ.Ε.Κ. 151 Τεύχος Α΄) τα διανεμόμενα ή Κεφαλαιοποιούμενα οποτεδήποτε μετά την 11/5/1994, αφορολόγητα αποθεματικά Α.Ε., Ε.Π.Ε., ή Συνεταιρισμών, φορολογούνται αυτοτελώς, κατά το χρόνο της διανομής ή κεφαλαιοποίησης τους στο όνομα της Α.Ε., χωρίς αυτά να συναθροίζονται με τα λοιπά αποτελέσματα της εταιρείας κατά το χρόνο της διανομής ή της κεφαλαιοποίησης.

Η φορολόγηση των αποθεματικών αυτών γίνεται με τις ισχύουσες εκάστοτε διατάξεις, περί φορολογίας Α.Ε. (εισηγμένων ή μη στο Χ.Α.Α.). Επομένως, ο συντελεστής που εφαρμόζεται από 11/5/94, βάσει του άρθ. 109 του Κ.Φ.Ε. για τις ημεδαπές Α.Ε., των οποίων οι μετοχές κατά τη λέξη της διαχειριστικής περιόδου, είναι ανώνυμες και μη εισηγμένες στο Χ.Α.Α., για τις αλλοδαπές εταιρείες καθώς και Οργανισμούς, που προβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, είναι 40%, ενώ για τις λοιπές ημεδαπές Α.Ε. των οποίων οι μετοχές είναι ονομαστικές εισηγμένες ή μη, και για τις ανώνυμες εισηγμένες στο Χ.Α.Α., είναι 35%.

Ο υπολογισμός του φόρου γίνεται επί των διανεμομένων αφορολόγητων αποθεματικών, αφού προηγουμένως προσαυξηθούν οι αξίες αυτών κατά το ποσόν του αναλογούντος φόρου, με την εφαρμογή των παραπάνω κατά περίπτωση αναφερομένων συντελεστών.

Με την καταβολή δε του φόρου από την Α.Ε., εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων (μετόχων της εταιρείας) για τα διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αυτά αποθεματικά. Για την απόδοση του αναλογούντος στα αποθεματικά αυτά φόρου, η Α.Ε. υποχρεούται να υποβάλει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος (αρθ. 107 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε.), μέσα στο πρώτο δεκαήμερο του επομένου μήνα από αυτόν που πάρθηκε απόφαση για τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση από το αρμόδιο όργανο, τη Γ.Σ. των μετόχων της.

Ο φόρος που προκύπτει από την υποβαλλόμενη δήλωση, καταβάλλεται σε τρεις (3) μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μαζί με την δήλωση οι δε υπόλοιπες δύο (2) μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των δύο επομένων μηνών, από την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης. Τα παραπάνω αναφερόμενα δεν έχουν εφαρμογή σε ορισμένες περιπτώσεις κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών που ισχύουν οι διατάξεις του αρθ. 13 του Ν. 1473/84, και της παραγ. 1 του άρθρου 101 του Ν. 1892/90, καθώς επίσης και των παρακάτω αναφερομένων διατάξεων, βάσει των οποίων σχηματίστηκαν αφορολόγητα αποθεματικά, ήτοι:

1. Άρθ. 101 παράγρ. 8 του Ν. 1892/90
2. Άρθ. 22 του Ν. 1882/89
3. Άρθ. 11 του Ν. 1882/90

Όπως επίσης και στο αποθεματικό του άρθ. 10 του Α.Ν. 148/67. Οι περιπτώσεις αυτές αναλυτικότερα έχουν ως εξής:

## 5.2 ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ Α.Ε. ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 13 ΤΟΥ Ν. 1473/84

Με τις διατάξεις του άρθ. 13 του Ν. 1473/84 που εξακολουθούν να ισχύουν σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθ. 106 του Κ.Φ.Ε., παρέχεται η δυνατότητα στις Α.Ε., των οποίων οι μετοχές δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, καθώς και στις Ε.Π.Ε., μερικής ή ολικής κεφαλαιοποίησης των αφορολόγητων αποθεματικών διαφορών αναπτυξιακών νόμων, δηλαδή των αφορολόγητων κρατήσεων για νέες εγκαταστάσεις του Ν. 3213/1995, του αρθ. 12 του Ν.Δ. 2901/1954, και των αφορολόγητων εκπτώσεων του Ν.Δ. 4002/1959, Α.Ν. 147/1967, Ν.Δ. 1078,1971, ΝΔ 1313/1972, ΝΔ 331/1974., Ν289/1976., 849/ 1978., Ν 1116/1981., Ν 1262/1982 και του 1892/90, με εξαίρεση τα αποθεματικά του άρθ. 18 του ΑΝ 942/49 (από πραγματοποιηθέντα κέρδη μέχρι 31/12/72 για την κάλυψη μελλοντικών ζημιών) και της παρ. 4 του άρθ. 10 του ΑΝ. 148/67 (προερχόμενα από πώληση χρεογράφων σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης, με το οποίο αποσκοπείται ο συμψηφισμός ζημιών που ενδεχομένως να προκύψουν στο μέλλον από την πώληση αυτή), με την προϋπόθεση ότι, κατά τη χρήση στην οποία συντελείται η κεφαλαιοποίηση, θα αυξηθεί το Μ.Κ. ή εταιρικό κατά το ίδιο ποσό σε μετρητά από τους παλαιούς ή νέους μετόχους. Τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται φορολογούνται με συντελεστή 10% χωρίς καμία άλλη επιβάρυνση (εγκ. ΥΠολ. π. Οικ. Ε. 1290/Πολ. 19/1985 και 1040321/Πολ.1093/5.5.92). Ο φόρος αυτός δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, ούτε συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος που οφείλεται από την εταιρεία ή τους μετόχους. Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος της εταιρείας και των μετόχων για τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιήθηκαν. Ο φόρος που οφείλεται στα κεφαλαιοποιηθέντα παραπάνω αποθεματικά αποδίδεται στη Δ.Ο.Υ. που υπάγεται η εταιρεία, με δήλωση η οποία πρέπει να υποβληθεί μέσα σε ένα μήνα από τη δημοσίευση της απόφασης του Υπ. Εμπορίου που εγκρίνει την αύξηση του Μ.Κ. και καταβάλλεται σε 4 ίσες εξαμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης. Σε περίπτωση διάλυσης της εταιρείας πριν από την πάροδο 10 ετών από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών ή μείωσης του κεφαλαίου, με σκοπό την επιστροφή των αποθεματικών ή μείωσης του κεφαλαίου, με σκοπό την επιστροφή των αποθεματικών στους μετόχους, τα κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά δεν λογίζονται φορολογικώς ως Μ.Κ. και φορολογούνται με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά για τη φορολογία εισοδήματος κατά το χρόνο της διάλυσης ή μείωσης του Μ.Κ., μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε κατά την κεφαλαιοποίηση. Αυτά δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση διάλυσης της εταιρείας με σκοπό συγχώνευσης της με άλλη επιχείρηση και ίδρυση νέας Α.Ε. ή σε περίπτωση ή απορρόφησης της από άλλη Α.Ε.

### 5.3 ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΗΣ ΠΑΡ. 1 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 101 ΤΟΥ Ν. 1892/90

Με τις διατάξεις του αρθ. 101 της παρ. 1-5 του Ν. 1892/90, οι Α.Ε. με μετοχές εισηγμένες στο Χ.Α. μπορούν να κεφαλαιοποιήσουν, ολικώς ή μερικώς, τα αφορολόγητα αποθεματικά διαφόρων αναπτυξιακών νόμων, με εξαίρεση τα αποθεματικά του αρθ. 18 του Α.Ν. 942/49 και της παρ. 4 του Α.Ν. 148/67. Τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται με τη διάταξη αυτή φορολογούνται με συντελεστή 5%, χωρίς καμία άλλη επιβάρυνση

Ο φόρος αυτός αποδίδεται με δήλωση μέσα σε ένα μήνα από τη δημοσίευση της απόφασης του Υπ. Εμπορίου στο Φ.Ε.Κ. και καταβάλλεται σε τέσσερις ίσες τριμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης.

Όσα αναφέραμε στην προηγούμενη περίπτωση ι. 2., σχετικά με την εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, την μη έκπτωση του φόρου από τα ακαθάριστα έσοδα και τις συνέπειες σε περίπτωση διάλυσης της εταιρείας πριν από την πάροδο 10 ετών από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών, ισχύουν και στην προκειμένη περίπτωση της κεφαλαιοποίησης των αποθεματικών αυτών.

### 5.4 ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΗΣ ΠΑΡ. 8 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 101 ΤΟΥ Ν. 1892/90

Επίσης, οι Α.Ε. που έχουν σχηματίσει αφορολόγητα αποθεματικά από υπεραξία μετοχών που προέρχονται από απόσχιση κλάδου ή από συγχώνευση εταιρειών στις οποίες συμμετέχουν ή από αύξηση της αξίας των συμμετοχών ή από διανομή μετοχών με βάση τις διατάξεις του άρθ. 1 του Α.Ν. 148/1967, του Ν. 1249/82, της κοινής Υπ. Αποφάσεως Ε' 2665/Π.Ο.Λ. 72/88, και του Ν. 1839/82 κατόπιν κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων που προέκυψαν από την αναπροσαρμογή παγίων περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας ή άλλων εταιρειών στις οποίες συμμετέχουν, μπορούν να προβούν σε κεφαλαιοποίηση τα εν λόγω αποθεματικά, σύμφωνα με τη ρητή διάταξη της παρ. 8 του αρθ. 101 του Ν. 1892/90, με σκοπό τη διανομή νέων μετοχών στους μετόχους των, χωρίς να υπαχθούν σε φορολογία, ενώ αν διανεμηθούν υπόκεινται σε φορολογία (Εγκ. Υπ. Οικ. Η 1028579/10072/Πολ. 1062/27.2.89 Δ.Φ.Ν. Τόμος 43<sup>ος</sup> Σελ. 404).



## 5.5 ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΕΙΔΙΚΩΝ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ

Τα ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά που προβλέπονται από τις διατάξεις (α) της κοινής Υπουργικής Απόφασης των Υπουρ. Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, Ε. 2665/88, (β) του άρθρου 22 του Ν. 1828/89 και (γ) του άρθ. 11 του Ν. 1882/90, κατά την κεφαλαιοποίηση τους δεν φορολογούνται, με την προϋπόθεση ότι η κεφαλαιοποίηση πραγματοποιείται μετά την πάροδο τριετίας από το χρόνο σχηματισμού τους.

## 5.6 ΔΙΑΝΟΜΗ ΕΙΔΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ ΤΗΣ ΠΑΡ. 4 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 10 ΤΟΥ Α.Ν. 148/67

Το ειδικό αυτό αποθεματικό αφορά κέρδη από την πώληση χρεογράφων, σε περίπτωση διανομής του ή διάλυση της επιχείρησης, μετά την 30/6/1992. Το αποθεματικό αυτό προστίθεται στα λοιπά εισοδήματα κατά το χρόνο της διανομής ή διάλυσης και φορολογείται στο όνομα της Α.Ε., σύμφωνα με τις ισχύουσες εκάστοτε διατάξεις, δηλαδή σήμερα με συντελεστή 35% ή 40% κατά περίπτωση (αρθ. 109 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε.). Ενώ απεναντίας προηγουμένως, δηλαδή προς της 30/6/1992, το αποθεματικό αυτό κατά τη διανομή του ή τη διάλυση της εταιρείας φορολογείτο στην πηγή ως μέρισμα των μετόχων της εταιρείας.

## 5.7 ΔΙΑΝΟΜΗ Η ΚΕΦΑΛΟΠΟΙΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΘΕΝΤΩΝ ΚΑΤΑ ΕΙΔΙΚΟ ΤΡΟΠΟ

Τα αποθεματικά που προέρχονται από εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο, όπως αυτά είναι οι τόκοι καταθέσεων, οι τόκοι εντόκων γραμματίων και ομολόγων (REPOS), στους οποίους έχει παρακρατηθεί φόρος 15%, η υπεραξία από την πώληση αυτοκινήτου ως εμπορεύσιμου περιουσιακού στοιχείου κ.λπ. φορολογούνται αυτοτελώς κατά τον χρόνο της διανομής ή κεφαλαιοποίησης τους στο όνομα της Α.Ε., με συντελεστή που ισχύει κάθε φορά, όπως σχετικά αναφέρεται λεπτομερώς παραπάνω.

Εδώ πρέπει να τονισθεί, ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του αρθ. 106 του Κ.Φ.Ε., ο παρακρατηθείς από τα παραπάνω αναφερόμενα εισοδήματα φόρος (15%) συμψηφίζεται ή κεφαλαιοποιούμενα αυτά αποθεματικά κέρδη.

## 5.8 ΔΙΑΝΟΜΗ Η ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ

### (ΑΔΙΑΝΕΜΗΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ) ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΘΕΙ ΣΤΟ ΟΝΟΜΑ ΤΟΥ ΝΟΜΙΚΟΥ ΠΡΟΣΩΠΟΥ

Με βάση τις διατάξεις της παρ. 5 του αρθ. 117 του Κ.Φ.Ε., τα αδιανέμητα κέρδη που έχουν φορολογηθεί στο όνομα της εταιρείας μέχρι και την 30/12/1991, αν διανεμηθούν σε οποιαδήποτε μορφή ή κεφαλαιοποιηθούν μετά την 12/5/92, υπόκεινται σε φορολογία με συντελεστή 3% μη εμπιστευόμενου ή συμψηφιζόμενου του φόρου εισοδήματος που είχε καταβληθεί κατά το χρόνο που προέκυψαν αυτά.

Επίσης πρέπει να διευκρινισθεί ότι, τα αδιανέμητα κέρδη των Ισολογισμών της περιόδου από 31/12/1991 μέχρι και 29/6/1992, αν διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν φορολογούνται με συντελεστή 35% ή 40% ανάλογα (αρθ. 117 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε.)

Ακόμα, σημειώνεται ότι ως αδιανέμητα κέρδη δε θα λαμβάνονται αυτά που αναφέρονται στον Ισολογισμό, αλλά εκείνα που είχαν φορολογηθεί στο όνομα της Α.Ε. κατά το χρόνο που προέκυψαν αυτά.

Τέλος σημειώνεται ότι τα αδιανέμητα κέρδη των εταιρειών που κλείνουν ισολογισμούς από 30/6/1992 και μετά, αν διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν δεν υπόκεινται σε φορολογία, καθότι αυτά φορολογήθηκαν στο όνομα της Α.Ε. και εξαντλήθηκε πλέον η φορολογική υποχρέωση, κατά ρητή διάταξη του νόμου.

Από την πλευρά όμως του Κ.Ν. 2190/20 η διανομή κερδών προηγούμενων χρήσεων, που είχαν μεταφερθεί σε λογαριασμούς «Έκτακτο Αποθεματικό» ή «Υπόλοιπο Κερδών εις Νέο» αποτελεί τακτοποίηση των Ισολογισμών αυτών και μπορεί να γίνει μόνο με απόφαση της Τακτικής Γ.Σ., διότι ο σχηματισμός των εν λόγω αποθεματικών είχε αποφασισθεί από προηγούμενες Τακτικές Γ.Σ., που ενέκριναν τους Ισολογισμούς αυτούς και έχουν καταστεί πλέον οριστικοί.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 35 β παρ. 2 του Κ.Ν. 2190/20 για τους εγκεκριμένους Ισολογισμούς αυτούς που έχουν καταστεί οριστικοί αποκλείεται κάθε μεταγενέστερη τροποποίηση, εκτός αν το αρμόδιο Δικαστήριο αποφασίσει την ακύρωση της συνέλευσης που ενέκρινε αυτούς, μετά από αίτηση των μετόχων που εκπροσωπούν το 1/20 του καταβεβλημένου Μ.Κ. και αναφέρονται σε ενέργειες που είχαν ως αποτέλεσμα τη μη διανομή του πρώτου μερίσματος που ορίζεται από το Καταστατικό.

Κατά συνέπεια η Έκτακτη Γ.Σ. δεν μπορεί να αποφασίζει τη διάθεση κερδών προηγούμενων χρήσεων.

Αν όμως συμβεί αυτό, τότε η διανομή αυτή ισχυροποιείται με απόφαση που θα ληφθεί από την αμέσως επόμενη Τακτική Γ.Σ. των μετόχων της εταιρείας (Γνωμ. Ολομέλειας Ν.Σ.Κ. 356/76 Τεύχος Συνδέσμου Α.Ε. και Ε.Π.Ε 1/12/1976 και γνωμ. Α' Τμήματος Ν.Σ.Κ. 649/1977, Τεύχος Συνδέσμου Α.Ε. και Ε.Π.Ε 1/12/1977)

## 5.9 ΦΟΡΟΣ ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ ΤΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΟΥΜΕΝΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ

Κατά την κεφαλαιοποίηση των διαφόρων αποθεματικών, εκτός του θέματος της υπαγωγής των σε φόρο εισοδήματος στο όνομα της Α.Ε., υπάρχει και θέμα επιβολής φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων (Φ.Σ.Κ.) σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 18 του Ν. 1676/86.

Με τις διατάξεις της παραγ. 1.γ. του άρθ. 18 του εν λόγω νόμου, η αύξηση Μ.Κ. Αν. Εταιρείας που γίνεται με εισφορά περιουσιακών στοιχείων οποιουδήποτε είδους (πάγια, αγαθά, εμπορεύματα, χρήματα κ.λπ.) προκειμένου ο εισφέρων να αποκτήσει δικαίωμα ψήφου ή συμμετοχής στα κέρδη ή στο προϊόν της εκκαθάρισης της εταιρείας, υπόκειται στο Φ.Σ.Κ. 1%.

Ειδικά η διαφορά που προέρχεται από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, κατά το χρόνο της δημιουργίας της δεν υπόκειται σε Φ.Σ.Κ., καθότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της προηγούμενης παραγράφου, αν όμως γίνει κεφαλαιοποίηση της διαφοράς αυτής, που έχει ως συνέπεια την αύξηση του Μ.Κ., τότε σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγ. 1α. Του εν λόγω άρθρου, υπάρχει υποχρέωση καταβολής Φ.Σ.Κ. (Απόφ. Υπουργ. Οικ.

1115824/9651/Δ0014/Πολ.1230/10.8.94).

Εξάλλου, σύμφωνα με την υπ' αριθμό Σ.3657/442/Πολ. 349/19.12.86 εγκ. Του Υπουργ. Οικον. (Δ.Φ.Ν. 1987 σελ. 99) που ερμηνεύει τις διατάξεις του αρθ. 18 του Ν. 1676/86, εξαιρούνται του Φ.Σ.Κ. οι κεφαλαιοποιήσεις των υπεραξιών «αποθεματικών», που δημιουργούνται από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων που γίνονται βάσει ορισμένων νόμων (Ν. 1542/77., Ν1249/82, κ.λπ.), Μ.Κ. αλλά απλή τιμαριθμική μεταβολή της αξίας αυτών (Αποφ. Σ.τ.Ε. 219/1958 και 3056/1974).

Ενώ απεναντίας, σύμφωνα με την ερμηνεία του αρθ. 18 από την παραπάνω απόφαση του Υπ. Οικονομικών, η υπεραξία που δημιουργείται από την αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων της μετατρεπόμενης ή συγχωνευμένης Επιχείρησης από την επιτροπή του αρθ. 9 του Κ.Ν 2190/20, υπόκειται σε Φ.Σ.Κ. μόνο στο ποσό που κεφαλαιοποιείται κατά το χρόνο της μετατροπής ή της συγχώνευσης, ενώ το υπόλοιπο αυτής που ενδεχομένως παραμένει και εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό της ομάδας 41.96 του Γ.Λ.Σ. με τον τίτλο «Υπεραξία λόγω συγχώνευσης ή μετατροπής» δεν υπόκειται σε φόρο μέχρι το χρόνο της κεφαλαιοποίησης (Αποφ. Υπ. Οικ. Σ. 1467/235/Πολ.145/11.5.87)

Τέλος σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγ. 2.β του άρθ. 22 του Ν. 1676/86, η αύξηση του κεφαλαίου που γίνεται με κεφαλαιοποίηση κερδών, αποθεματικών ή προβλέψεων, απαλλάσσεται από το Φ.Ε.Κ.

## 5.10 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗΣ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ

Σχετικά με το λογιστικό χειρισμό των αφορολόγητων αποθεματικών που κεφαλαιοποιούνται παρατηρούνται τα εξής:

α. Τα ποσά που καταχωρούνται στο Λογ. 43 «Ποσά περιορισμένα για αύξηση κεφαλαίου» μας το ορίζει το Γενικό ή Λογιστικό Σχέδιο παραγ. 2.2.404. Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι η προς κεφαλαιοποίηση διαφορά αναπροσαρμογής αξίας ακινήτων του Λογ. 41.07 δεν συντρέχει λόγος να μεταφέρεται στον παραπάνω λογαριασμό κατά την προηγούμενη της κεφαλαιοποίησης χρήση.

Από την φορολογική νομοθεσία ή κεφαλαιοποίηση πραγματικών αποθεματικών, δηλαδή αποθεματικών προερχόμενων αποκλειστικά από μη διανεμηθέντα σε προηγούμενες χρήσεις λογιστικά (πραγματικά) κέρδη, εξομοιώνεται μη διανομή μερίσματος στους μετόχους και αποτελεί εισόδημα από κινητές αξίες (άρθρο 26 παρ. 1 Ν.Δ. 3323/1955 που εντάχθηκε στο άρθρο 25 παρ. 1 Ν. 2238/1995). Επομένως και ο λογιστικός χειρισμός της κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών αναπτυξιακών νόμων συνοψίζεται ως ακολούθως:

1. Μεταφορά του προς κεφαλαιοποίηση αποθεματικού, από τον οικείο υπολογαριασμό του 41, στην πίστωση του λογαριασμού 88.07 «λογ/σμός αποθεματικών προς διάθεση». Η μεταφορά αυτή γίνεται κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, προκειμένου να εγκριθεί η κεφαλαιοποίηση από την Τακτική Γ.Σ. των μετόχων (όχι από έκτακτη Γ.Σ.) μαζί με την έγκριση του ισολογισμού της χρήσης.
2. Ακολουθεί η λογιστική εγγραφή υπολογισμού του τυχόν αναλογούντος φόρου, όταν σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις επιβάλλεται φόρος (όπως π.χ. άρθρο 101 παρ. 2 Ν.1892/1990), οπότε χρεώνεται ο λογαριασμός 88.08 με πίστωση του λογαριασμού 54.07.
3. Ακολουθούν οι λογιστικές εγγραφές μεταφορές του λογ/σμού 88.07 «Λογ/σμός αποθεματικών προς διάθεση» στην πίστωση του λογ/σμού 88.99 «Κέρδη προς διάθεση» και από αυτός (τον 88.99) μεταφέρεται το προς κεφαλαιοποίηση ποσό του αποθεματικού στην πίστωση του λογ. 43.90 «αποθεματικά διατιθέμενα για αύξηση κεφαλαίου».
4. Μετά την έγκριση του ισολογισμού από την Τακτική Γ.Σ. και αφού πραγματοποιηθεί, η προβλεπόμενη από το άρθρο 7β του Κωδ. Ν 2190/1920 δημοσιότητα, διενεργούνται οι γνωστές λογιστικές εγγραφές αύξησης του Μ.Κ., με τη διαφοροποίηση ότι, επειδή τα σχετικά ποσά για την αύξηση του Μ.Κ. δεν εισφέρονται (σε χρήμα ή σε είδος) από τους μετόχους, αλλά λαμβάνονται από τα αποθεματικά, δύναται να μη χρησιμοποιείται ο λογαριασμός 33.04 «οφειλόμενο κεφάλαιο» καθώς και οι λογαριασμοί 40.02 και 40.03
5. Όταν συντρέχει και η περίπτωση μαζί με την κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού, να γίνεται αύξηση του Μ.Κ. και με καταβολή μετρητών από τους μετόχους (όπως π.χ. άρθρο 13 παρ. 1 Ν. 1473/184 ή προαιρετικά), τότε για την αύξηση αυτή διενεργούνται όλες οι γνωστές λογιστικές εγγραφές αύξησης του Μ.Κ με καταβολή μετρητών (Εγκ. Υπ. Εθνικής Οικον. 8351/Λ.Σ.2288/5 Ν. 241/95)

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ**

### **ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Α.Ε.**

#### 6.1 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΦΟΡΟΥ (ΑΡΘΡΟ 99 Ν. 2238/1994)

\* Στις Α.Ε. (ημεδαπές) με εξαίρεση τις τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρείες, το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή. Τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος

\* Στις τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρείες (ημεδαπές), το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος, που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή μετά την αφαίρεση του μέρους αυτών, που αναλογεί στα αφορολόγητα έσοδα ή στα εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Για τον προσδιορισμό του μέρους των κερδών που αναλογούν στα αφορολόγητα έσοδα ή στα εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εσόδων. Περαιτέρω, σε περίπτωση διανομής, στα ανωτέρω προκύψαντα φορολογούμενα κέρδη προστιθέμενο μέρος των αφορολόγητων κερδών ή των φορολογούμενων κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, μετά την αναγωγή του εξευρισκόμενου αυτού ποσού σε μικτό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.

\* Στις Α.Ε. (ημεδαπές) οι οποίες απαλλάσσονται του φόρου βάσει ειδικών διατάξεων νόμων, αντικείμενο φόρου είναι τα κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα με οποιαδήποτε μορφή κέρδη, μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτά φόρου εισοδήματος.

\* Στις δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα το συνολικό εισόδημα ή κέρδος.

\* Στους συνεταισμούς που έχουν συσταθεί νόμιμα και στις ενώσεις αυτών, στο συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή, πριν από την αφαίρεση των χορηγούμενων εκπτώσεων στα μέλη τους. Τα διανεμόμενα κέρδη και οι χορηγούμενες εκπτώσεις στα μέλη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών, που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

\* Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρείας και στου κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς οι οποίοι αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, το καθαρό εισόδημα ή κέρδος το οποίο προκύπτει από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα, καθώς και το καθαρό κέρδος το οποίο προκύπτει από την μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης στην Ελλάδα κατά την έννοια του άρθρου 100.

## 6.2 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΟΥ, ΑΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΟΨΗ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Το καθαρό εισόδημα της Α.Ε., όπως και κάθε επιχειρήσεως που τηρεί Γ' κατηγορίας βιβλία του ΚΒΣ, είναι η διαφορά μεταξύ ακαθάριστων εσόδων και εκπιπτόμενων δαπανών, όπως τα δυο αυτά μεγέθη προσδιορίζονται με βάση τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, κατά την εξίσωση:

$$\begin{array}{rcccl} \text{ΚΑΘΑΡΟ} & = & \text{ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ} & - & \text{ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ} \\ \text{ΕΙΣΟΔΗΜΑ} & & \text{ΕΣΟΔΑ} & & \text{ΔΑΠΑΝΕΣ} \end{array}$$

Σύμφωνα με την παρ. 7 του άρθρου 105 του Ν. 2238/1994, το ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση από τα ακαθάριστα έσοδα των αναγνωριζόμενων ως εκπιπτόμενων δαπανών αποτελεί το συνολικό καθαρό εισόδημα των νομικών προσώπων, μεταξύ των οποίων της Α.Ε. κι της εταιρείας Ε.Π.Ε. Επιβάλλεται επομένως να προσδιορίσουμε ποια εννοούμε ακαθάριστα έσοδα και ποιες εκπιπτόμενες δαπάνες.

## 6.3 ΟΔΗΓΙΕΣ ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΗ ΔΗΛΩΣΗ

### 6.3.1 ΥΠΟΧΡΕΟΙ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΤΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται από τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 (ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες συνεταιρισμούς και ενώσεις αυτών, αλλοδαπές εταιρείες, δημόσιες, δημοτικές επιχειρήσεις κ.λπ) με εξαίρεση τις ανώνυμες τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρείες καθώς και τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, για τις οποίες υπάρχουν διαφορετικά έντυπα δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος.

Η δήλωση έχει προσαρμοσθεί με τις διατάξεις του Ν.Δ. 3843/1958, τώρα Ν. 2238/1994 όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίηση τους με τις διατάξεις του Ν. 2065/1992 και υποβάλλεται από τα ανωτέρω νομικά πρόσωπα προκειμένου για τη δήλωση των κερδών τους που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν με 30 Ιουνίου 1992 και μετά

Επίσης, στη δήλωση πρέπει απαραίτητα:

- α) Να αναγράφεται στο επάνω δεξιό μέρος αυτής ο αριθμός φορολογικού μητρώου, καθώς και ο αριθμός φακέλου της επιχείρησης, εφόσον η αρμόδια για την παραλαβή της δήλωσης Δ.Ο.Υ. τηρεί το αρχείο της κατά αύξοντα αριθμό φακέλου, και
- β) Να συμπληρώνουν με ακρίβεια τα στοιχεία του υπόχρεου. Ειδικά, η επωνυμία του νομικού προσώπου πρέπει να είναι αυτή που ορίζεται στο Καταστατικό του. Επίσης, αναλυτικά πρέπει να γράφεται και το αντικείμενο των εργασιών της επιχείρησης.

### 6.3.2 Προθεσμία υποβολής της φορολογικής δήλωσης

Η δήλωση υποβάλλεται, σε τρία αντίτυπα, μέχρι τη 15<sup>η</sup> μέρα του πέμπτου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Από τα ανωτέρω αντίτυπα, τα δυο (2) παραμένουν στη Δ.Ο.Υ. το δε τρίτο, αφού θεωρηθεί, επέχει θέση απόδειξης υποβολής δήλωσης.

Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες που υποχρεούνται, βάσει του άρθρου 107 του Ν. 2238/1994 να υποβάλουν τη δήλωση τους στις Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε.Ε. Αθηνών, Φ.Α.Β.Ε. Αθηνών, Φ.Α.Ε Πειραιά και Φ.Α.Ε Θεσσαλονίκης, θα υποβάλουν αυτή μέσα στις ακόλουθες προθεσμίες κάθε έτους, ανάλογα με το πρώτο γράμμα της ελληνικής αλφαβήτου της επωνυμίας ή του τίτλου του ως εξής:

Α. Μέχρι την 15 Μαΐου, οι Α.Ε. με επωνυμία ή τίτλο από τα γράμματα Α έως και Δ.

Β. Μέχρι την 16 Μαΐου, οι Α.Ε. με επωνυμία ή τίτλο από τα γράμματα Ε έως και Κ.

Γ. Μέχρι την 17 Μαΐου, οι Α.Ε. με επωνυμία ή τίτλο από τα γράμματα Λ έως και Π.

Δ. Μέχρι την 18 Μαΐου, οι Α.Ε. με επωνυμία ή τίτλο από τα γράμματα Ρ έως και Ω.

Περαιτέρω, με την ίδια απόφαση προβλέπονται ότι αν η επωνυμία ή ο τίτλος της ανώνυμης είναι ξενόγλωσσος, ως κριτήριο για την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης λαμβάνεται το γράμμα της ελληνικής αλφαβήτου με το οποίο αρχίζει η προσφορά της ξένης επωνυμίας ή τίτλου. Έτσι, αν για παράδειγμα, ο τίτλος της εταιρείας είναι «XIFIAS» (ελληνική προφορά: ξιφίας), η εταιρεία υποχρεούται να υποβάλλει τη δήλωση της στις 17 Μαΐου και όχι στις 18 Μαΐου. Επίσης, προβλέπεται ότι, σε περίπτωση που η ημέρα στην οποία μια από τις προαναφερθείσες προθεσμίες είναι εξαιρεσιμη ή αργία για τις δημόσιες υπηρεσίες, τότε η προθεσμία αυτή μεταφέρεται στην αμέσως επόμενη εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα και οι τυχόν επόμενες αυτής μεταφέρονται διαδοχικά στις κατά σειρά αντίστοιχες επόμενες εργάσιμες ημέρες. Τα ανωτέρω δεν έχουν εφαρμογή για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες που αρμόδιοι για την παραλαβή της δήλωσης τους είναι Προϊστάμενοι άλλης Δ.Ο.Υ. πλην Φ.Α.Ε.Ε. Αθηνών, Φ.Α.Β.Ε. Αθηνών, Φ.Α.Ε. Πειραιά και Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, καθώς και για όλες τις ανώνυμες εταιρείες, ανεξάρτητα από την έδρα τους, που κλείνουν ισολογισμό σε χρόνο διαφορετικό της 31 Δεκεμβρίου

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΒΔΟΜΟ**

### 7.1 Γενικά για την διάθεση κερδών

Το ποσό που διανέμεται στους μετόχους δε μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των αποτελεσμάτων της τελευταίας χρήσης που έχει λήξει προσαυξημένο με τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις και τα αποθεματικά για τα οποία επιτρέπεται και αποφασίστηκε από τη γενική συνέλευση η διανομή τους (άρθρο 44α, παρ. 2, Κ.Ν.2190/1920).

Ακολουθεί ενδεικτική σειρά διάθεσης κερδών η οποία προκύπτει από το συνδυασμό διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας:

1. Κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων (Άρθρο 45α, παρ. 1 και 44α, παρ. 2 Κ.Ν.2190/1920)
  2. Κράτηση για φόρο εισοδήματος (Άρθρο 45, παρ. 1 Κ.Ν.2190/1920).  
(Υπολογίζεται επί του συνόλου των κερδών, διανεμόμενων και μη, αναμορφωμένων με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών και μειωμένων με τις ζημίες προηγούμενων χρήσεων, τα αφορολόγητα αποθεματικά κ.λ.π).
  3. Κράτηση για τακτικό αποθεματικό (Άρθρο 45, παρ. 2α Κ.Ν.2190/1920).  
(Υπολογίζεται επί των λογιστικών κερδών της χρήσης, μετά την αφαίρεση του αναλογούντος επ' αυτών φόρου εισοδήματος).
  4. Κράτηση για διανομή στους μετόχους του πρώτου μερίσματος (παρ. 8, άρθρο 1, Ν.3220/2004).
  5. Αποθεματικό για ίδιες μετοχές (ισόποσο με την αξία κτήσης των μετοχών αυτών), εφόσον συντρέχει η περίπτωση αυτή (άρθρο 42ε, παρ. 13 Κ.Ν.2190/1920).
  6. Διάθεση του υπολοίπου των καθαρών κερδών.  
(Όπως ορίζεται από το καταστατικό και τις αποφάσεις της τακτικής γενικής συνέλευσης)
- Πρόσθετο μέρισμα
  - Αμοιβές και ποσοστά Δ.Σ.
  - Μέρισμα στο προσωπικό
  - Αποθεματικά (φορολογημένα και αφορολόγητα) κ.λ.π

Επίσης θα πρέπει σε κάθε περίπτωση να λαμβάνονται υπόψη οι απαγορευτικές διατάξεις περί διανομής κερδών του άρθρου 43, παρ. 3, περ. δ' και 4α και του άρθρου 44α, παρ. 1 και 2 του Κ.Ν.2190/1920.



## 7.2 Παράδειγμα

### Δεδομένα

Τα δεδομένα της επιχείρησης ΒΗΤΑ Α.Ε.. για τη σύνταξη του Πίνακα Διάθεσης Κερδών και την υποβολή δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος είναι:

<b>Καθαρά κέρδη χρήσεως</b>	<b>650.000 ευρώ</b>
Κέρδη εις νέο προηγ. Χρήσεων	30.000 ευρώ
Καταβλημένο Μετοχικό Κεφάλαιο	300.000 ευρώ
Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων	55.000 ευρώ
Δαπάνες Ε.Ι.Χ. κατά το μέρος που Δεν εκπίπτουν στη Φορολογία Εισοδήματος	12.000 ευρώ
Πρόστιμα και προσαυξήσεις	11.000 ευρώ
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	22.000 ευρώ

### Τα έσοδα της εταιρείας αναλύονται ως εξής:

Έσοδα από εμπορική δραστηριότητα	1.300.000 ευρώ
Έσοδα από συμμετοχές	20.000 ευρώ
Έσοδα από ακίνητα	60.000 ευρώ
Έσοδα από τόκους ομολογιακών δανείων του Δημοσίου	10.000 ευρώ
Κέρδη από πώληση μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων	30.000 ευρώ
Έσοδα από τόκους καταθέσεων	5.000 ευρώ
<b>Σύνολο</b>	<b>1.425.000 ευρώ</b>

Παρακρατημένος φόρος από καταθέσεις	4.000 ευρώ
Παρακρατημένος φόρος από πωλήσεις Στο Δημόσιο	7.200 ευρώ
Προκαταβολή φόρου έναντι κερδών προηγ. Χρήσεως	40.000 ευρώ

Το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας σε συνεδρίασή του προτείνει προς τα Γενική Συνέλευση της Εταιρείας:

1. Το σχηματισμό του κατά νόμο τακτικού αποθεματικού
2. Τη διανομή του προβλεπόμενου από το νόμο υποχρεωτικού πρώτου μερίσματος
3. Τη χορήγηση αμοιβών στα μέλη του Δ.Σ. ποσού ύψους 100.000 ευρώ
4. Το υπόλοιπο ποσό της διάθεσης κερδών να αχθεί σε λογαριασμό κερδών εις νέο.

## Βήματα για τη σύνταξη του Πίνακα Διάθεσης Κερδών

Με βάση τα παραπάνω, από το λογιστήριο της επιχείρησης γίνονται οι παρακάτω ενέργειες:

### 1. Τακτικό Αποθεματικό

Σύμφωνα με το άρθρο 44 του Κ.Ν.2190/20 ετησίως το 1/20 των κερδών διατίθεται για σχηματισμό Τακτικού Αποθεματικού. Ο σχηματισμός του Τακτικού Αποθεματικού είναι υποχρεωτικός μέχρι το ποσό να φτάσει στο ένα τρίτο του Εταιρικού Κεφαλαίου. Ο σχηματισμός γίνεται από τα κέρδη της χρήσης μετά την αφαίρεση κάθε ζημίας και κάθε εταιρικού βάρους (όπως του φόρου εισοδήματος). Το Τακτικό Αποθεματικό θα υπολογισθεί ως εξής:

Καθαρά κέρδη χρήσεως	650.000,00
Μείον: Διαφορές φορ. Ελέγχου πρ. Χρήσεων	55.000,00
	<u>595.000,00</u>
Μείον: Ο φόρος που αναλογεί (25%)	148.750,00
Υπόλοιπο κερδών για σχηματισμό Τ.Α.	<u>227.120,00</u>
 Τακτικό Αποθεματικό: $446.250 \times 5\% =$	 <u>22.312,50</u>

ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΧΨ - Α.Ε.					
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΤΑΚΤΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ					
					<u>ΠΟΣΑ</u>
	88.00(86.99)	Καθαρά αποτελέσματα Χρήσεως			650.000,00
Μείον :	88.03 (42.01)	Ζημίες προηγ.χρήσεων προς κάλυψη			<b>0,00</b>
	88.04 (42.01)	Ζημίες προηγ/νης.χρήσεων προς κάλυψη			<b>0,00</b>
	42.04	<u>Διαφορές Φορολογικού ελέγχου</u>			55.000,00
	88.09	<u>Λοιποί μη ενσ/νοι στο λειτουρ.Κόστος Φόροι</u>			<b>0,00</b>
		<u>Υπόλοιπο Κερδών</u>			<u>595.000,00</u>
Μείον :	88.08	Φόρος εισοδήματος Α χ Β Φόρος(Αναλογούν)	<u>595.000,00</u>	25%	148.750,00
		<u>Υπόλοιπο Κερδών</u>			<u>446.250,00</u>
Μείον :	41.02	Τακτικό Αποθεματικό χ 5%	446.250,00		22312.50
		<u>Υπόλοιπο Κερδών</u>			<u>423.937,50</u>

## 2. Διανομής Μερισματος

α. Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Α.Ν.148/1967 όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 του Ν.876/1979 και το άρθρο 3, παρ. 18 του Ν.2753/99, οι ανώνυμες εταιρείες υποχρεούνται να διανέμουν ως πρώτο μερίσμα ποσοστό ίσο με το 35% των καθαρών κερδών της χρήσεως μετά την αφαίρεση του Τακτικού Αποθεματικού, των τυχόν ζημιών προηγούμενων χρήσεων του φόρου εισοδήματος και εφόσον το ποσό αυτό είναι μεγαλύτερο από το ποσό που ορίζεται απ' το άρθρο 45 του Κ.Ν.2190/1920.

Στην περίπτωση που το ποσόν του μερίσματος με βάση τις διατάξεις του άρθ. 3 του Α.Ν.148/1967, είναι μεγαλύτερο του προβλεπόμενου από το άρθρο 45 του Κ.Ν.2190/20, η Γενική Συνέλευση μπορεί να αποφασίσει τα εξής:

- Με πλειοψηφία 70% τουλάχιστον, να μη διανέμει ως μερίσμα το 35% των κερδών, αλλά το πρώτο μερίσμα που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 2β, του άρθ. 45 του Κ.Ν.2190/20.
- Σημειώνεται ότι με πλειοψηφία 100% του καταβεβλημένου Μ.Κ. η εταιρία μπορεί να μη διανέμει ούτε πρώτο, αλλά ούτε και πρόσθετο μερίσμα, με την προϋπόθεση ότι το ποσό αυτό θα διατεθεί για την κάλυψη αναγκών της εταιρίας και όχι για τη διανομή αμοιβών Δ.Σ. (Απόφαση Ν.Σ.Κ. 723/6.10.1972).

### γ. Υπολογισμός μερίσματος

#### Υπολογισμός Μερισματος, άρθρο 1, Ν.876/79

Υπόλοιπο καθαρών κερδών για σχηματισμό Τ.Α.

446.250,00

**Μείον:** Τακτικό Αποθεματικό

22.312,50

Υπόλοιπο για σχηματισμό α' μερίσματος

**423.937,50**

Επί συντελεστή α' μερίσματος

35%

**148.378,13**

## 3. Διανεμόμενα Κέρδη

Α' μερίσμα

**148.378,13**

Αμοιβές μελών Δ.Σ.

100.000,00

**Διανεμόμενα κέρδη**

**248.378,13**

#### 4. Αποθεματικά από αφορολόγητα έσοδα

Το αποθεματικό από αφορολόγητα έσοδα υπολογίζεται ως εξής: Από το συνολικό ποσό των αφορολογήτων εσόδων αφαιρείται το μέρος των αφορολογήτων εσόδων που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη, προσαυξημένο με τον αναλογούντα φόρο

$$\text{Μέρος Αφορολογήτων που αναλογούν στα διανεμόμενα} = \frac{\text{Διανεμόμενα Κέρδη * Αφορολόγητα Έσοδα}}{\text{Καθαρά Κέρδη Χρήσεως}}$$

$$\text{Μέρος Αφορολογήτων που αναλογούν στα διανεμόμενα} = \frac{248.378,13 * 40.000,00}{650.000,00} = 15.284,31$$

Πλέον: Αναλογών Φόρος (32/68)	5.094,94
	<hr/>
	20.379,25
Αφορολόγητα έσοδα	40.000,00
<b>Μείον:</b> Μέρος Αφορολογήτων που αναλογούν στα διανεμόμενα	20.379,25
<b>Αφορολόγητο Αποθεματικό από Έσοδα Αφορολόγητα</b>	<hr/> <b>19.620,75</b>

**Σημείωση:** Αφορολόγητα Έσοδα στο παράδειγμα είναι τα “Έσοδα από τόκους ομολογιακών δανείων του Δημοσίου” (10.000,00) και “Κέρδη από πώληση μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων” (30.000,00).

## 5. Λογιστικές διαφορές

Σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 31 του Ν.2238/1994 “Σε περίπτωση κατά την οποία στα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται και έσοδα που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή έσοδα από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε ημεδαπές εταιρίες, για τον υπολογισμό του καθαρού κέρδους της επιχείρησης που υπόκειται σε φορολογία, το συνολικό ποσό των δαπανών που πρόκειται να εκπεσθεί μειώνεται κατά τα εξής ποσά δαπανών, που βαρύνουν τα πιο πάνω ακαθάριστα έσοδα:

α. Ποσό των χρεωστικών τόκων που εξευρίσκεται με επιμερισμό των τόκων αυτών μεταξύ των υποκείμενων στη φορολογία ακαθάριστων εσόδων και αυτών που αναφέρονται πιο πάνω.

β. Ποσοστό 5% (πέντε τοις εκατό) των εσόδων που απαλλάσσονται της φορολογίας ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή των εσόδων από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε άλλες

ημεδαπές επιχειρήσεις, ως λοιπές δαπάνες. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%) των πάσης φύσεως δαπανών της επιχείρησης.”

Με βάση τα παραπάνω και με δεδομένο ότι υπάρχουν μη εκπιπτόμενες δαπάνες Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων, καθώς και πρόστιμα και προσαυξήσεις, οι λογιστικές διαφορές εξευρίσκονται ως εξής:

Δαπάνες Ε.Ι.Χ. κατά το μέρος που δεν εκπίπτουν στη Φορολογία Εισοδήματος	12.000,00
Πρόστιμα και προσαυξήσεις	11.000,00
Αφορολόγητα έσοδα	40.000,00
Έσοδα από συμμετοχές	20.000,00
	<hr/>
	60.000,00
Δαπάνες που αφορούν τα αφορολόγητα έσοδα και τα έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο που δεν εκπίπτουν από τη Φορολογία Εισοδήματος (60.000,00 * 5%=)	3.000,00
Αναλογία χρεωστικών τόκων (1)	926,32
<b>Σύνολο Λογιστικών Διαφορών</b>	<hr/> <b>5.678,00</b> <hr/>

**(1) Η Αναλογία χρεωστικών τόκων υπολογίζεται :**

**Χρεωστικοί τόκοι \* Αφορολόγητα έσοδα και φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο**  
**Ακαθάριστα έσοδα**

$$\frac{22.000 * 60.000,00}{1.425.000,00} = 926,32$$

## 2. Υπολογισμός φόρου εισοδήματος

### Φορολογητέα κέρδη

Καθαρά κέρδη χρήσεως	650.000,00
<b>Πλέον:</b> Λογιστικές Διαφορές	26.926,32
	<hr/>
	<b>676.926,32</b>

<b>Μείον:</b> Έσοδα συμμετοχών	20.000,00
Αποθ. από αφορολ. έσοδα	19.620,75

39.620,75

<b>Φορολογητέα κέρδη</b>	<hr/>
	<b>637.305,57</b>

### Φόρος Εισοδήματος

α. Κύριος Φόρος Εισοδήματος $637.305,57 * 25\% =$	159.326,39
β. Συμπληρ/κός φόρος εις/τος $60.000,00 * 3\% =$	1.800,00
<b>Σύνολο Φόρου Εισοδήματος</b>	<b>161.126,39</b>

### Προκαταβολή φόρου εισοδήματος

Φόρος Εισοδήματος	161.126,39
Επί συντελεστή προκαταβολής 80%	
<b>Σύνολο</b>	<hr/>
	<b>128.901,11</b>

### **Μείον:** Παρακρατημένοι φόροι εισοδήματος

από τόκους καταθέσεων	400,00
από πωλήσεις στο Δημόσιο	7.200,00

7.600,00

### **Προκαταβολή φόρου εισοδήματος κερδών επόμενης χρήσης**

52.901,11

### Φόρος Εισοδήματος για καταβολή

Φόρος Εισοδήματος	136.126,39
Πλέον: προκαταβολή Φ.Ε. επ. Χρήσης	101.301,11
<b>Σύνολο</b>	<hr/>
	<b>237.427,50</b>

**Μείον:** Προκαταβολή κερδών προηγ. Χρήσης 40.000,00

Παρακρατημένος φόρος τόκων καταθέσεων 400,00

Παρακρατημένος φόρος από πωλήσεις στο Δημόσιο 7.200,00

47.600,00

### **Πλέον:** Χαρτόσημο εσόδων από ακίνητα

( $60.000,00 * 3\%$ ) 1.800,00

ΟΓΑ Χαρτοσήμου 20% 360,00

2.160,00

<b>Σύνολο υποχρέωσης φόρου</b>	<hr/>
	<b>191.987,50</b>

### Γ. Εγγραφές διάθεσης κερδών και φόρου εισοδήματος

Μετά τον προσδιορισμό του τακτικού αποθεματικού, του μερίσματος, του φόρου και της προκαταβολής του φόρου ακολουθούν οι εγγραφές του φόρου, της προκαταβολής φόρου και της Διάθεσης Κερδών, που έχουν ως εξής:

Όλοι οι υπολογαριασμοί του 88 έχουν πλέον μηδενιστεί και τα υπόλοιπά τους έχουν μεταφερθεί στον 88-99, προκειμένου να γίνει η διανομή.

Το υπόλοιπο του λογαριασμού 80-00-00 δημιουργήθηκε ως εξής:

#### ΕΓΓΡΑΦΗ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΚΕΡΔΩΝ

	Χρέωση	Πίστωση
<b>88-99-00</b> Κέρδη προς διάθεση	388.873,61	
<b>41-02-00</b> Τακτικό Αποθεματικό		22.312,50
<b>53-01-00</b> Μερίσματα πληρωτέα		148.378,13
<b>53-08-00</b> Αμοιβές μελών Δ.Σ.		100.000,00
<b>41-90-00</b> Αποθεματικό από απαλλασσόμενα		
της φορολογίας έσοδα		19.620,75
<b>42-00-00</b> Υπόλοιπο κερδών εις νέο		98.562,23

Με την εγγραφή ο λογαριασμός 88-99 κλείνει και έτσι ολοκληρώνεται η σειρά των εγγραφών διανομής των κερδών της χρήσης.

**Δ. Πίνακας Διάθεσης Κερδών****Κατόπιν αυτών ο Πίνακας Διάθεσης Κερδών διαμορφώνεται ως εξής:****ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ (Α.88)**

<b>ΚΩΔ.ΛΟΓ.ΣΧΕΔΙΟΥ</b>	<b>ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ</b>	<b>Ποσά κλειόμενης Χρήσης 2008</b>
88.00	Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ) χρήσεως	650.000,00
88.02-04 (42.00-02)	<b>Πλέον:</b> Υπόλοιπο αποτελεσμάτων (κερδών) προηγούμενων χρήσεων	30.000,00
88.06 (42.04)	<b>Μείον:</b> Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγ. χρήσεων	55.000,00
	<b>Σύνολο</b>	<b>625.000,00</b>
	<b>Μείον:</b>	
88.08	1. Φόρος εισοδήματος	136.126,39
	<b>Κέρδη προς διάθεση</b>	<b>388.873,61</b>
	<b>Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:</b>	
41.02	1. Τακτικό αποθεματικό	22.312,50
53.01	2. Πρώτο μέρισμα	148.378,13
	-	
41.90	βα. Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα	19.620,75
53.08	Αμοιβές από ποσοστά μελών Διοικητικού Συμβουλίου	100.000,00
42.00	8. Υπόλοιπο κερδών εις νέο	98.562,23
		<b>388.873,61</b>



Συνοψίζοντας οι Ανώνυμες Εταιρείες αποτελούν σημαντικό μέρος των επιχειρήσεων. Λειτουργούν αποδεδειγμένα καλύτερα απ' όλες τις υπόλοιπες μορφές εταιρειών και προτιμούνται από τους υποψήφιους επιχειρηματίες λόγω της περιορισμένης ευθύνης αυτών σε περίπτωση χρεών παρ' όλο το σχετικά μεγάλο ύψος κεφαλαίου που απαιτείται για την ίδρυση μιας ανώνυμης εταιρείας (60.000 ευρώ ).

Επίσης ένα πολύ σημαντικό πλεονέκτημα που έχουν έναντι των άλλων μορφών εταιρειών είναι η δημοσίευση των οικονομικών τους καταστάσεων (ισολογισμός , αποτελέσματα χρήσης κλπ).Γεγονός που σημαίνει πολλά για την προσέλκυση υποψήφιων επενδυτών και την διαφάνεια τους.

Τέλος μπορεί κάποιος να χαρακτηρίσει τις ανώνυμες εταιρείες σημαντικότερο κομμάτι της οικονομίας μας.

Δυστυχώς όμως στοχεύονται και αυτές, όπως σχεδόν τα πάντα στην Ελλάδα, από την μνημονιακή πολιτική της χώρας μας και από την ακαταλόγιστη φορολογία.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

1. **Ηλιόκαυτος, Δ., Ι. (1995).** <<Πρακτικός οδηγός Α.Ε.>>. Αθήνα.
2. **Κοψιάτση, Α., Γ. (2003).**<<Ερμηνεία Διατάξεων Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων>>. Τόμος Δ΄. Αθήνα: Εκδόσεις Σακκουλά.
3. **Λεοντάρη, Μ., Κ. (2006).**<<Ανώνυμες Εταιρείες>>. Αθήνα: Εκδόσεις Πάμισος.
4. **Μήτσιος, Η., Ν. (1996).**<<Ο φοροτεχνικός κοντά σας>>. Αθήνα.
5. **Σταματόπουλος, Δ., & Καραβοκύρης, Α. (2003).**<<Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & και Νομικών Προσώπων>>. Τόμος Β΄ . Αθήνα : Elforin.
6. **Σταματόπουλος, Δ., & Καραβοκύρης, Α. (2003).**<<Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών & και Νομικών Προσώπων>>. Τόμος Α΄ . Αθήνα : Elforin.
7. **Φινοκαλιώτης, Δ., Κ. (1998).**<<Φορολογικό Δίκαιο>>. Θεσσαλονίκη : Εκδόσεις Σάκκουλα.
8. **Καραγιάννης, Ι. Δ. ( 2011).** <<Παραδείγματα εφαρμογής και ανάλυσης του γενικού λογιστικού σχεδίου>>. Θεσσαλονίκη: Εκτύπωση Γραφικές Τέχνες Αρίων

## **ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΟΙ ΤΟΠΟΙ**

1. epsilonnetwork.gr (2007). Νόμος 2238/1994 – Κύρωση Κώδικα Φορολογίας εισοδήματος. Βρέθηκε στις 6.8.2012 από την ιστοσελίδα <http://www.e-forologia.gr/lawbank>.

2. [www.gsis.gr](http://www.gsis.gr)

3. [www.tovima.gr](http://www.tovima.gr)

4. [www.gus.gr](http://www.gus.gr)

5. [www.kathimerini.gr](http://www.kathimerini.gr)

6. [www.taxsystem.gr](http://www.taxsystem.gr)