

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ**  
**ΣΧΟΛΗ ΔΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**  
**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΤΕΛΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΝΟΜΗ  
ΚΕΡΔΩΝ Α.Ε**

**ΒΟΥΛΤΣΟΣ ΣΠ. ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ (Α.Μ.13517)**  
**ΓΚΑΜΠΡΙΕΛΙΑΝ ΓΚ. ΣΑΡΚΙΣ(Α.Μ.13715)**  
**ΓΙΟΒΑΝΑΚΗΣ ΠΡΟΚ. ΣΠΥΡΙΔΩΝ(Α.Μ.12213)**

**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ**  
**ΓΚΟΛΦΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ Καθηγητής**

**ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2014**

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**  
**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

Λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης – Διανομή κερδών Α.Ε.

**ΒΟΥΛΤΣΟΣ ΣΠ. ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ**  
athanboyl@logistiki.teimes.gr  
**ΓΚΑΜΠΡΙΕΛΙΑΝ ΓΚ. ΣΑΡΚΙΣ**  
sargkam@logistikh.teimes.gr  
**ΓΙΟΒΑΝΑΚΗΣ ΠΡΟΚ. ΣΠΥΡΙΔΩΝ**  
spyrgiob@logistiki.teimes.gr

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ  
ΓΚΟΛΦΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ καθηγητής

**ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2014**

**ΠΡΟΛΟΓΟΣ**

Στους σύγχρονους επιχειρηματικούς κύκλους που επεκτείνουν ολόένα και περισσότερο τις δραστηριότητές τους σε παγκόσμιο επίπεδο σε συνδυασμό με τις ιδιόμορφες καταναλωτικές ανάγκες, είναι επιτακτική η ανάγκη για σύσταση και ομαλή λειτουργία υπηρεσιών που θα παρακολουθούν, θα μελετούν και τέλος θα αναλύουν κάθε οικονομικό γεγονός ανεξαρτήτως της νομικής μορφής που λαμβάνει η οικονομική μονάδα.

Η επιστήμη που ενσαρκώνει τους παραπάνω στόχους είναι η λογιστική η οποία ως εφαρμοσμένη επιστήμη και με τη χρήση των κατάλληλων εργαλείων έχει τη δυνατότητα να παρουσιάσει και να ερμηνεύσει με ακρίβεια ρολογιού όλες τις οικονομικές εργασίες προσδιορίζοντας την οικονομική θέση της επιχείρησης. Πολλές φορές τα αποτελέσματα που εξάγει παρέχουν στις επιχειρήσεις σημαντικές πληροφορίες όχι μόνο για τη τρέχουσα αλλά και τη μελλοντική οικονομική τους θέση στους επιχειρηματικούς κύκλους. Συχνά δηλαδή λειτουργεί προληπτικά προς όφελος της οικονομικής μονάδας και προλαμβάνει γεγονότα με αρνητικό αντίκτυπο για την οικονομική μονάδα. Συμπεραίνουμε πως η λογιστική δεν παραμένει σε μια απλή καταγραφή αριθμητικών δεδομένων αλλά ορμώμενη από τις εξελίξεις στον επιχειρηματικό κλάδο και την οικονομία γενικότερα αναλύει εις βάθος όλες τις επιλογές και τους οικονομικούς χειρισμούς των σύγχρονων οικονομικών μονάδων οι οποίες βρίσκονται μεταξύ τους σε αδιάκοπο ανταγωνισμό στην άναρχη διεθνή αγορά.

Η λογιστική στο παρελθόν ήταν συνώνυμη της συστάσεως και λειτουργίας πολυδάπανων και πολυάριθμων λογιστηρίων πνιγμένων κάτω από τόννους αποδείξεων και βασανιστικών αριθμητικών πράξεων. Η εκσυγχρονισμένη λογιστική είναι κωδικοποιημένη, μηχανοποιώντας την εργασία του λογιστή σε μεγάλο ποσοστό. Για πολλούς η λογιστική και οι θεωρήσεις της μοιάζουν ακατανόητα ωστόσο πολλά από τα καινοτόμα συστήματα για τη καταχώρηση των οικονομικών δεδομένων που υιοθέτησε γίνονται αντιληπτά ακόμη και σε εκείνους που δεν ασχολούνται με την οικονομική επιστήμη εις βάθος. Τα σύγχρονα λογιστικά συστήματα παρέχουν αξιοπιστία σε αριθμητικά ζητήματα και δίνουν απαντήσεις σε οικονομικά προβλήματα με υψηλό δείκτη πολυπλοκότητας. Η φοροτεχνική, η κοστολόγηση αλλά και δεκάδες άλλοι τομείς που χαρακτηρίζουν τις δραστηριότητες της σημερινής

επιχείρησης βρίσκονται πλέον στο πεδίο ελέγχου των νέων λογιστικών συστημάτων. Ωστόσο τα λογιστικά συστήματα αποτελούν μονάχα την αρχή για τον μοντέρνο λογιστή ο οποίος έχει στη διάθεσή του πολλά εργαλεία που διευκολύνουν σημαντικά το έργο του. Ένα από αυτά είναι οι Εργασίες τέλους χρήσης με τις οποίες καταπιάνεται η παρούσα εργασία. Στη πτυχιακή αυτή γίνεται μια προσπάθεια καταγραφής και ανάλυσης των εργασιών τέλους χρήσης που καλείται η επιχείρηση να εκτελέσει στις 31/12 πριν τη σύνταξη του Ισολογισμού, της Κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης και του Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης της. Ο λογιστής κάθε οικονομικής μονάδας κατά την εφαρμογή των εργασιών τέλους χρήσης οφείλει να προβεί σε απογραφή της περιουσίας (αποθέματα, κτίρια, οικόπεδα), σε αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων, στον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος και του τρόπου διανομής των κερδών. Πιο συγκεκριμένα στη παρούσα εργασία στο δεύτερο μέρος θα εξετάσουμε τη φορολογία και τη διάθεση των κερδών των Α.Ε αλλά θα υπογραμμίσουμε και τις αλλαγές που συντελέστηκαν από τη ψήφιση και εφαρμογή του νέου θεσμικού πλαισίου του Ν. 4110/2013 για τη φορολογία εισοδήματος των ανώνυμων εταιρειών.

Οι διαπιστώσεις, τα αποτελέσματα, τα συμπεράσματα και οι πιθανές προτάσεις της παρούσας πτυχιακής εργασίας –εκτός των αναφορών που σημαίνονται ως λήμματα– αποτελούν προσωπικές θεωρητικές ή εμπειρικές διαπιστώσεις της ομάδας των σπουδαστών που την επιμελήθηκαν και δεν απηγούν κατ’ ανάγκη τη γνώμη του εισηγητή εκπαιδευτικού, του Εκπαιδευτικού Προσωπικού του Τμήματος Λογιστικής ή του Α.Τ.Ε.Ι. Μεσολογγίου.

## **ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Η παρούσα εργασία προσπαθεί να παρουσιάσει ένα από τα σημαντικότερα και ουσιαστικότερα θέματα που συνιστούν τη λογιστική των εταιρειών. Οι Εργασίες Τέλους Χρήσης αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα της λογιστικής επιστήμης και βασικό εργαλείο των σύγχρονων οικονομικών μονάδων ώστε να εξασφαλίσουν την ομαλή τους λειτουργία και να εξάγουν ένα ασφαλές οικονομικό αποτέλεσμα.

Η επιχείρηση είναι μια οικονομική οντότητα με οργάνωση και καταστατικό λειτουργίας η οποία μέσα από μια σειρά οικονομικών πράξεων και εργασιών εκτελεί της δραστηριότητές της (παραγωγή αγαθών ή παροχή υπηρεσιών) αποβλέποντας στην εξασφάλιση κέρδους. Οι επιχειρήσεις δραστηριοποιούνται σε ένα εξαιρετικά πολύπλοκο και ευμετάβλητο περιβάλλον. Πρωταρχικός τους σκοπός είναι πέραν της αποκόμισης κέρδους η επιβίωσή τους και η σταδιακή ισχυροποίηση της θέσης τους στην άναρχη αγορά. Η σύγχρονη αγορά χαρακτηρίζεται ως άκρως ανταγωνιστική και οι επιχειρήσεις καλούνται να αντιμετωπίσουν καθημερινά δεκάδες ζητήματα. Οι εργασίες τέλους χρήσης περιλαμβάνουν μια σειρά προπαρασκευών ώστε να καταλήξουμε σε αυτές καθαυτές τις εγγραφές τέλους χρήσης και στην εξαγωγή ενός ασφαλούς οικονομικού αποτελέσματος που είναι άλλωστε και ο επιδιωκόμενος στόχος. Στο πρώτο μέρος της παρούσας εργασίας αναλύουμε όλες τις ενέργειες που συνιστούν τις εργασίες τέλους χρήσης. Η απογραφή της περιουσίας των επιχειρήσεων στην οποία περιλαμβάνονται τα αποθέματα και οι απαιτήσεις, οι ασώματες και ενσώματες ακινητοποιήσεις, τα χρεόγραφα και οι συμμετοχές αλλά και η αποτίμησή τους αποτελούν την ουσία αυτών που αποκαλούμε λογιστικές εργασίες τέλους χρήσης.

Στο δεύτερο μέρος της πτυχιακής επικεντρωνόμαστε στις Α.Ε όπου πέρα από τη παρουσίαση των διατάξεων για τη φορολογία του εισοδήματός τους διαπραγματευόμαστε κυρίως το ζήτημα της διάθεσης των κερδών τους σε θεωρητικό επίπεδο υπογραμμίζοντας όλες τις βασικές αρχές που διέπουν το συγκεκριμένο μέρος της λογιστικής και παραθέτοντας μια σειρά θεωρητικών προσδιορισμών, ώστε να γίνει αντιληπτό το σκεπτικό των οικονομικών μονάδων πάνω στο ζήτημα της διάθεσης των κερδών. Η επιχείρηση στη λήξη της οικονομικής χρήσεως καλείται να επιλέξει το τρόπο διάθεσης του καθαρού κέρδους στους μετόχους/δικαιούχους. Περιγράφονται, στη παρούσα εργασία οι τρόποι που έχει στη διάθεσή της η επιχείρηση καθώς και το ρυθμιστικό νομοθετικό πλαίσιο μέσα στο οποίο πρέπει να

λειτουργήσει. Σημαντικό και άξιο αναφοράς κομμάτι της διανομής των κερδών είναι η μερισματική πολιτική που εφαρμόζει η επιχείρηση. Η μερισματική πολιτική επί της ουσίας επηρεάζει την απόφαση της οικονομικής μονάδας σχετικά με τη διάθεση των κερδών ενώ παράλληλα στοιχειοθετεί το επιχειρηματικό της προφίλ και ορίζει τους μελλοντικούς της στόχους. Η μερισματική πολιτική συχνά καθορίζει τη στάση της επιχείρησης προς τους δικαιούχους και το επενδυτικό κοινό. Η διάθεση των κερδών αναλύεται στη παρούσα εργασία με βάση το θεσμικό πλαίσιο του νόμου 2190/1920 ωστόσο όμως πρέπει να σημειώσουμε παράλληλα και τις ουσιώδεις αλλαγές που επιβάλλει το νέο νομοθετικό πλαίσιο 4140/2013 τόσο στη φορολογία εισοδήματος των Α.Ε. με την οποία συνδιαλεγόμαστε όσο και σε ορισμένα σημεία της διάθεσης των κερδών.

Τέλος, ακολουθεί η καταγραφή των βιβλιογραφικών αναφορών , των πηγών του διαδικτύου και της επιλεγμένης αρθρογραφίας που χρησιμοποιήθηκαν για τη συγγραφή της παρούσας εργασίας.

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1</b>	14
Η ΑΠΟΓΡΑΦΗ	14
1.1 Εισαγωγικό σημείωμα περί απογραφής	14
1.2 Η διαδικασία της απογραφής	15
1.3 Τα είδη της απογραφής	16
1.4 Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων	17
1.5 Πάγια περιουσιακά στοιχεία	18
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2</b>	19
ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΜΕ ΒΑΣΕΙ ΤΟΝ ΚΒΣ	19
2.1 Η έννοια των αποθεμάτων	19
2.2 Απογραφή Αποθεμάτων	21
2.3 Διαφορές Απογραφής	22
2.3.1 Η λογιστικοποίηση	22
2.4 Καταστροφή Αποθεμάτων	25
2.4.1 Η λογιστική αντιμετώπιση	25
2.5 Πλεονάσματα και Ελλείμματα στη παραλαβή εμπορευμάτων	28
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3</b>	29
ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	29
3.1 Η έννοια των ενσώματων ακινητοποιήσεων	29
3.2 Η αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων	30
3.3 Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις	30
3.4 Οι αυξήσεις των ενσώματων ακινητοποιήσεων	32
3.4.1 Η αξία κτήσεως των ενσώματων ακινητοποιήσεων	32
3.4.2 Η αναπροσαρμογή της αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων	33

3.4.3	Ιδιοκατασκευή ενσώματων ακινητοποιήσεων	34
3.5	Μειώσεις της αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων	35
3.5.1	Οριστική μείωση της αξίας ενσώματου παγίου	35
3.5.2	Η κατά πρόβλεψη μείωση της αξίας του παγίου	35
3.6	Απογραφή Ενσώματων ακινητοποιήσεων	37
3.7	Το Μητρώο Πάγιων Στοιχείων	37
3.8	Η αποτίμηση των πάγιων στοιχείων	38
3.9	Οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων	39
3.9.1	Ο υπολογισμός της Απόσβεσης	40
3.9.2	Οι μέθοδοι των αποσβέσεων	40
3.10	Οι αποσβέσεις και η Ελληνική Νομοθεσία	41
	<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4</b>	43
	ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΚΤΙΡΙΩΝ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΚΤΙΡΙΩΝ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ	43
4.1	Εισαγωγικό Σημείωμα	43
4.2	Η απογραφή των κτιρίων και των τεχνικών έργων	44
4.3	Η αποτίμηση κτιρίων και τεχνικών έργων	45
	<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5</b>	45
	ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ	45
5.1	Εισαγωγή	45
5.2	Η απογραφή των άυλων ακινητοποιήσεων	46
5.3	Η αποτίμηση των ασώματων ακινητοποιήσεων	47
5.3.1	Η αποτίμηση αποθεμάτων με ειδικά χαρακτηριστικά	48
5.4	Οι μέθοδοι αποτίμησης	49
	<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6</b>	54
	ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ	54



6.1 Εισαγωγή	54
6.2 Η αποτίμηση των χρεογράφων και των συμμετοχών	55
6.2.1 Η φορολογική αντιμετώπιση της αποτίμησης χρεογράφων	56
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7</b>	56
ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ	56
7.1 Η αποτίμηση των απαιτήσεων	56
7.2 Η απογραφή των απαιτήσεων	57
7.3 Η αποτίμηση των απαιτήσεων	59
7.3.1 Οι προβλέψεις για επισφαλείς πελάτες – επισφαλείς απαιτήσεις	59
7.4 Η διαγραφή των επισφαλών απαιτήσεων βάσει του Ν. 3091/2002	61
7.5 Η πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων από την 1η Ιανουαρίου 2014	63
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8</b>	65
ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ-ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ	65
8.1 Αποτίμηση Απαιτήσεων –υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα	65
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9</b>	68
ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ	68
9.1 Η εννοιολογική προσέγγιση	68
9.2 Ο σχηματισμός και η επαύξηση των προβλέψεων	69
9.3 Η χρησιμοποίηση και ο χειρισμός των προβλέψεων	70
9.4 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την επιχείρηση	72
9.5 Προβλέψεις για την υποτίμηση γηπέδων	73
9.6 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους ή για έξοδα προηγούμενων χρήσεων	74
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10</b>	76
Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ Α.Ε	76
10.1 Το υποκείμενο και το αντικείμενο του φόρου	76

10.2 Ο προσδιορισμός του καθαρού και ακαθάριστου εισοδήματος	76
10.3 Ο φόρος των Α.Ε	78
10.4 Προστιθέμενα στο φόρο	79
10.4.1 Αφαιρούμενα ποσά από το φόρο	80
10.5 Η υποβολή των αιτήσεων και η καταβολή του φόρου	81
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11</b>	<b>81</b>
Η ΔΙΑΝΟΜΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΩΝ Α.Ε	81
11.1 Εισαγωγή	81
11.2 Η έννοια της διανομής των κερδών	83
11.2.1 Οι προϋποθέσεις διανομής κερδών	84
11.3 Η διάθεση των κερδών	85
11.4 Η πολιτική στη διάθεση των κερδών	86
11.5 Οι περιορισμοί στη διανομή των κερδών	88
11.5.1 Η εξουσία της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης	89
11.6 Ο νόμος 2190/1920 για τη διάθεση των κερδών	90
11.6.1 Η σειρά διάθεσης βάσει του Ν. 2190/1920	91
11.7 Διάθεση των κερδών στα μέλη του Δ.Σ	93
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12</b>	<b>94</b>
Η ΜΕΡΙΣΜΑΤΙΚΗ ΠΟΛΙΤΙΚΗ &	94
ΤΑ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ	94
12.1 Η μερισματική πολιτική	94
12.2 Τα είδη των μερισμάτων	98
12.2.1 Τακτικό Αποθεματικό	100
12.2.2 Μέρισμα-Προμέρισμα-Διανομή	101
α.1.Μέρισμα Πρώτο και Συμπληρωματικό	101
α.2.Προμέρισμα	103

β. Παραγραφή μερίσματος	107
γ. Αμοιβές και Ποσοστά Μελών Διοικητικού Συμβουλίου	107
γ. 1. Αμοιβές μελών Δ.Σ. βάσει ειδικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας ή εντολής	108
γ. 1.α. Αμοιβές μελών Δ.Σ. θεωρούμενες ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις	108
γ.1.β. Αμοιβές μελών Δ.Σ. θεωρούμενες ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες	109
γ.1.γ. Αμοιβές μελών Δ.Σ. θεωρούμενες ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα	109
γ.2. Αμοιβές που ορίζονται ή όχι από το Καταστατικό	110
γ.2.α. Αμοιβές μελών Δ.Σ. που ορίζονται από το Καταστατικό της εταιρείας	110
γ.2.β. Λοιπές αμοιβές μελών Δ.Σ. που δεν ορίζονται από το Καταστατικό της εταιρείας	111
γ.3. Αμοιβές μελών Δ.Σ. από τα κέρδη της χρήσης	112
γ.4. Προϋποθέσεις αναγνώρισης των αμοιβών των μελών του Δ.Σ. ως έξοδα της εταιρείας	112
γ.4.α. Προέγκριση αμοιβών μελών Δ.Σ. από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων	112
γ.4.β. Υποδείγματα εγγράφων παροχής εξουσιοδότησης για σύναψη σύμβασης παροχής εξαρτημένων ή μη εργασιών με μέλη του Δ.Σ. και προέγκρισης αμοιβών μελών Δ.Σ. από τη Γ.Σ. των μετόχων	113
γ.5. Φορολογία αμοιβών μελών Δ.Σ.	121
γ.5.α. Φορολογία αμοιβών μελών Δ.Σ. που θεωρούνται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις	121
γ.5.β. Φορολογία αμοιβών μελών Δ.Σ. που θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες	122
γ.5.γ. Φορολογία αμοιβών μελών Δ.Σ. που θεωρούνται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα	123
γ.5.δ. Φορολογία αμοιβών μελών Δ.Σ. που ορίζονται από το Καταστατικό	123
γ.5.ε. Φορολογία αμοιβών μελών Δ.Σ. που δεν ορίζονται από το Καταστατικό	124
γ.5.στ. Φορολογία αμοιβών μελών του Δ.Σ. από τα κέρδη της χρήσης	125
γ.6. Λογιστικός χειρισμός των αμοιβών και ποσοστών των μελών του Δ.Σ.	125
γ.7. Υποβολή της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος από τα μέλη Δ.Σ. που έλαβαν αμοιβές από Α.Ε. για υπηρεσίες που παρείχαν σ' αυτή.	126
ε. Αφορολόγητα αποθεματικά και λογιστική παρακολούθηση αυτών	127
ε. 1. Προϋποθέσεις πραγματοποίησης αφορολόγητων εκπτώσεων του Ν. 1262/82	128
ε.2. Φορολόγηση των αφορολόγητων εκπτώσεων του Ν. 1262/82	129
ε.3. Προϋποθέσεις πραγματοποίησης αφορολόγητων εκπτώσεων του Ν.1892/90	129
ε.4. Προϋποθέσεις πραγματοποίησης ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού του άρθρου 7 του Ν. 2386/96	130
ε.5. Φορολόγηση των αφορολόγητων εκπτώσεων του Ν. 1892/90	131
ε.6. Προϋποθέσεις φορολόγησης των αφορολόγητων αποθεματικών του Ν. 2601/98	132
ε.7. Φορολόγηση των αφορολόγητων αποθεματικών του Ν. 2601/98	134
στ. Λογιστική Εμφάνιση των αποθεματικών	135
στ.1. Έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας εισοδήματος	135
στ.2. Καθαρά κέρδη φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο και λογιστική εμφάνιση του παρακρατηθέντος φόρου	136
στ.3. Κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων	136
στ.4. Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων	138

στ.5. Απόδοση παρακρατηθέντων φόρων αμοιβών μελών Δ.Σ. Αν. Εταιρειών	139
ζ. Φορολόγηση καθαρών κερδών Αν. Εταιρείας	140
ζ.1. Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος Αν. Εταιρείας	141
ζ. 1.γ. Προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων	143
ζ.1.δ. Φορολογική αναμόρφωση κερδών Ανωνύμων Εταιρειών	147
ζ.1.ε. Ζημίες Ανώνυμης Εταιρείας μετά από φορολογική αναμόρφωση λόγω αφορολογητών εσόδων	151
ζ.1.στ. Ζημίες Ανώνυμης Εταιρείας μετά από φορολόγηση της αναμόρφωσης λόγω εισοδημάτων, απαλλασσόμενων της φορολογίας ή φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο	152
ζ.1.ζ. Φορολόγηση αποθεματικών αφορολογητών κερδών τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων	153
ζ.1.η. Φορολόγηση ωφέλειας κατά τη διάλυση ή την εξαγορά ιδίων μετοχών Ανώνυμης Εταιρείας	154
ζ.1.θ. Ζημία Αν. Εταιρείας που απορροφά άλλη με βάση το Ν.Δ. 1297/72	156
ζ.1.ι. Φορολογική αντιμετώπιση της ζημίας Α.Ε. που προκύπτει κατά την αναμόρφωση των αποτελεσμάτων μετά την αφαίρεση των μερισμάτων από συμμετοχές ή των κερδών από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α.Α.	156
ζ.1.κ. Ζημία επιχείρησης η οποία προέρχεται από την εκκαθάριση Α.Ε. που κατείχε μετοχές της, αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της	159
ζ.1.λ. Φορολογική μεταχείριση ζημίας Αν. Εταιρείας που απορροφά άλλη με κέρδη, βάση των διατάξεων του Ν. 1297/72 ή του Ν. 2166/93	160
ζ.2. Παραδείγματα διανομής καθαρών κερδών Ανωνύμων Εταιρειών	161
ζ.2.α. Διανομή καθαρών κερδών Ανωνύμων Βιομηχανικών Εταιρειών	161
η. Υπολογισμός φόρου εισοδήματος αδιανέμητων κερδών Αν. Εταιρειών	179
θ. Αποθεματικά κεφάλαια	180
θ. 1. Είδη αποθεματικών	180
θ.2. Λογιστικές εγγραφές αφορολογητών αποθεματικών τεχνικών - οικοδομικών και λοιπών επιχειρήσεων	181
ι. Διανομή - Κεφαλαιοποίηση αποθεματικών	185
ι.1. Διανομή ή κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών	185
ι.2. Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών Αν. Εταιρειών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 1473/84	188
ι.3. Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 101 του Ν. 1892/90	189
ι.4. Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών με βάση τις διατάξεις της παραγ. 8 του άρθρου 101 του Ν. 1892/90	190
ι.5. Κεφαλαιοποίηση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών	190
ι.6. Διανομή ή κεφαλαιοποίηση του ειδικού αποθεματικού της παρ. 4 του άρθρου 10 του Α.Ν. 148/67	191
ι.7. Διανομή ή κεφαλαιοποίηση αποθεματικών φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο	191
ι.8. Αυτοτελής φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών	192
ι.9. Διανομή ή κεφαλαιοποίηση αποθεματικών (αδιανέμητων κερδών) που έχουν φορολογηθεί στο όνομα του νομικού προσώπου	198
ι. 10. Φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων των κεφαλαιοποιούμενων αποθεματικών	200
ι. 11. Λογιστικός χειρισμός της κεφαλαιοποίησης αφορολογητών αποθεματικών	201

<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 13</b>	203
ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ	203
ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	203
13.α. Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος:	203
α.1. Χρόνος υποβολής φορολογικής δήλωσης ανωνύμων εταιρειών	203
α.2. Υπόδειγμα Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Αν. Εταιρείας	205
β. Υποβαλλόμενα στοιχεία με τη φορολογική δήλωση Ανώνυμης Εταιρείας	207
β.1. Πρακτικό Δ.Σ. Έγκρισης Ισολογισμού και αποτελέσματα χρήσης	207
β.2. Λοιπά υποβαλλόμενα στοιχεία με τη Φορολογική Δήλωση Α.Ε.	209
γ. Υπολογισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος Ανώνυμης Εταιρείας	211
γ.1. Προκαταβολή φόρου εισοδήματος Αν. Εταιρειών	211
γ.2. Υποβολή Φορολογικών Δηλώσεων φορολογία Εισοδήματος Α.Ε.,	212
δ. Καταβολή του φόρου εισοδήματος βάσει της αρχικής εμπρόθεσμης δήλωσης	213
ε. Πρόσθετοι φόροι - Πρόστιμα στη φορολογία εισοδήματος	214
ε.1. Πρόσθετοι φόροι	214
ε.2. Φορολογικά πρόστιμα	216
ε.3. Λοιπές φορολογικές κυρώσεις	217
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 14</b>	221
ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ - ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΒΟΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ	
ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΠΕΡΙΟΔΟ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ ΤΟΥ ΕΥΡΩ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	221
α. Υποβολή Φορολογικών Δηλώσεων από 1/1/2002	221
β. Τήρηση βιβλίων και στοιχείων από 1/1/2002 και μετά	222
γ. Συναλλαγματικές διαφορές και Δαπάνες μετάβασης στο Ευρώ	223
14.2 ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ ΚΑΙ ΣΤΡΟΓΓΥΛΟΠΟΙΗΣΗ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ	
ΚΑΙ ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ ΑΝ. ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΣΕ ΕΥΡΩ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 12	
ΤΟΥ Ν. 2842/2000	223
14.3. ΑΝΑΓΡΑΦΗ ΣΤΑ ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΤΩΝ ΓΕΝ. ΣΥΝΕΛΕΥΣΕΩΝ ΤΟΥ ΣΧΕΤΙΚΟΥ ΜΕ	
ΤΟ ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΚΑΙ ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΗ ΑΞΙΑ ΜΕΤΟΧΗΣ ΚΑΤΑ ΤΗ	
ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ ΣΕ ΕΥΡΩ ΑΡΘΡΟ ΤΟΥ ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟΥ ΚΑΤΑ ΤΟ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟ	
ΣΤΑΔΙΟ 1/1 - 31/12/20001.	225
14.4.	227
ΠΡΑΚΤΙΚΑ Δ.Σ. και Γ.Σ. ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ ΣΕ ΕΥΡΩ ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ	227
ΜΕΤΟΧΗΣ ΚΑΙ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΑΝ. ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	227
α. Μετατροπή μετοχικού κεφαλαίου και ονομαστικής αξίας μετοχής σε ευρώ με αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου Αν. Εταιρείας	227
<b>ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ</b>	234

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο

### Η ΑΠΟΓΡΑΦΗ

#### *1.1 Εισαγωγικό σημείωμα περί απογραφής*

Για να κατανοήσουμε καλύτερα την έννοια της απογραφής θα παραθέσουμε ένα επεξηγηματικό ορισμό. Ως απογραφή καλούμε *‘τη λεπτομερή και δαπανηρή διαδικασία επαλήθευσης και ελέγχου της αξιοπιστίας των λογιστικών πληροφοριών’* (Ευρετήριο Οικονομικών όρων, [www.euretirio.com](http://www.euretirio.com)). Η απογραφή ενσαρκώνει ορισμένες ενέργειες που στοχεύουν στην απόδοση σε χρηματικές μονάδες όλων των δεδομένων του ενεργητικού, του παθητικού και της πραγματικής οικονομικής θέσης της επιχείρησης σε μια ορισμένη χρονική περίοδο. Η διαδικασία της απογραφής συνηθίζεται να διενεργείται στο τέλος της χρήσης. Τα αριθμητικά δεδομένα που λαμβάνουμε και τα συμπεράσματα που εξάγουμε από την απογραφή είναι απαραίτητα διότι έχοντάς τα στη διάθεσή μας μπορούμε να συντάξουμε τον ισολογισμό της επιχείρησης. Πιστή με το νομοθετικό πλαίσιο κάθε επιχείρηση όπως προείπαμε διεξάγει απογραφή τουλάχιστον μία φορά το χρόνο στο τέλος της λογιστικής χρήσης. Η απογραφή αυτή ονομάζεται τακτική απογραφή η οποία διακρίνεται σε δύο είδη: την εξωλογιστική και την εσωλογιστική, τη περιγραφή των οποίων θα παραθέσουμε στη συνέχεια της ενότητας.

Η απογραφή ουσιαστικά στοχεύει στη κάλυψη των αναγκών ελέγχου που αναδύονται και πιο συγκεκριμένα στον έλεγχο της οικονομικής μονάδας που αποκαλείται εσωτερικός έλεγχος αλλά και στον έλεγχο προς τρίτα μέρη που ονομάζεται αντίστοιχα εξωτερικός έλεγχος. Η επιχείρηση επιβαρύνεται να απογράψει τη περιουσία της σημειώνοντας πιθανές απώλειες που τυχόν έλαβαν χώρα. Ως εκ τούτου η επιχείρηση γνωστοποιεί τη πραγματική οικονομική της θέση και καλείται να επιλέξει τη βέλτιστη πρακτική για την εξυγίανση ή τη σταθεροποίηση της αν τα εξαγόμενα αποτελέσματα φέρουν θετικό πρόσημο.

Επιπλέον η επιχείρηση αντανακλά μέσω αυτής της διαδικασίας τα οικονομικά της μεγέθη προς τέρψη τρίτων όπως για παράδειγμα η φορολογούσα αρχή. Μέσω της απογραφής επιτυγχάνεται ακόμη η σύγκλιση των λογιστικών με τα πραγματικά δεδομένα με στόχο να ταυτιστούν με τα πραγματικά περιουσιακά στοιχεία (Ιωάννης Δ. Γεωργόπουλος, 2006).

Συνοψίζοντας, η σχολαστικότητα κατά τη διενέργεια της απογραφής είναι απαραίτητη διότι όλα τα παραγόμενα από αυτή στοιχεία θα καταχωρηθούν σε τελευταίο στάδιο στα απογραφικά δελτία για να καταχωρηθεί εν κατακλείδι η διαδικασία στο βιβλίο απογραφών.

## ***1.2 Η διαδικασία της απογραφής***

Πρωταρχικά στην απογραφή καταχωρούνται τα στοιχεία του ενεργητικού αθροίζοντας τις αξίες των διακρίσεων και των υποδιακρίσεων του. Ακολούθως και με τα στοιχεία του παθητικού δίνοντας προσοχή στη καταχώρηση των περιουσιακών στοιχείων να παραθέτουμε κάθε λεπτομέρεια ως προς το είδος, τη ποσότητα και την αξία. Η απογραφή περιλαμβάνει όλα τα στοιχεία του Ισολογισμού της επιχείρησης εκτός από τη καθαρή θέση όπου καταχωρούνται όλες οι διαφορές που αντλούμε, δηλαδή τα ελλείμματα και τα πλεονάσματα. Η διαδικασία της απογραφής –εκτός από το λογαριασμό της καθαρής θέσης-περιλαμβάνει τη φυσική απογραφή που αποτελεί τη φυσική καταμέτρηση των αντικειμένων που σχετίζονται με τα υλικά περιουσιακά στοιχεία όπως είναι τα αποθέματα ενώ περιλαμβάνει επιπλέον την εξακρίβωση της κατοχής τίτλων ή δικαιωμάτων ή απαιτήσεων όταν πρόκειται για άυλα στοιχεία όπως είναι οι υποχρεώσεις.

Κατά την απογραφή καλούμαστε να εξετάσουμε την υπόσταση του στοιχείου (άυλο ή υλικό) αλλά πρέπει παράλληλα να περιγράψουμε και τη ποιότητά του. Αν για παράδειγμα στη περίπτωση ενός υλικού στοιχείου π.χ. απόθεμα αν αυτό είναι λόγου χάριν απαξιωμένο. Η απογραφή όπως σημειώσαμε παραπάνω στην εισαγωγή του κεφαλαίου διενεργείται στο τέλος της λογιστικής χρήσης και ονομάζεται τακτική απογραφή η οποία διακρίνεται σε εξωλογιστική (φυσική ή πραγματική) και σε εσωλογιστική/θεωρητική. Σε ότι αφορά τη πρώτη περίπτωση η εξωλογιστική απογραφή ακολουθείται όταν πρόκειται να απογραφούν ενσώματα στοιχεία όπου η επιχείρηση απολαμβάνει το δικαίωμα της άμεσης

πρόσβασης δηλαδή στη περίπτωση των εμπορευμάτων, των μετρητών, των αποθεμάτων κ.α. Η εξωλογιστική απογραφή προσδιορίζει τη πραγματική φύση των περιουσιακών στοιχείων και εξετάζουμε ακριβέστερα εν αντιθέσει με την εσωλογιστική/θεωρητική απογραφή που περιλαμβάνει τα άυλα στοιχεία του Ισολογισμού όπως για παράδειγμα τις υποχρεώσεις ή τα υλικά στοιχεία του ενεργητικού τα οποία όμως δεν βρίσκονται υπό τη κατοχή της επιχείρησης αλλά ανήκουν σε τρίτα μέρη. Για να εξάγουμε όσο το δυνατόν ασφαλέστερα αποτελέσματα από τη θεωρητική απογραφή θεωρείται ορθό να διεξάγεται έλεγχος στα στοιχεία της επιχείρησης και διασταύρωση αυτών με τα παραστατικά έγγραφα (Κριαράς Ευστάθιος,2014).

Τέλος, η απογραφή ακολουθεί συγκεκριμένα και διακριτά στάδια τα οποία θα παραθέσουμε συνοπτικά:

- 1.Εύρεση και καθορισμός των προς απογραφή στοιχείων
- 2.Καταμέτρηση μονάδων και αναγνωρισθέντων στοιχείων
- 3.Αποτίμηση στοιχείων με την αξία της ημέρας που διενεργείται η απογραφή
- 4.Καταχώρηση εξαγόμενων αποτελεσμάτων από την απογραφή στο βιβλίο απογραφών.

### ***1.3 Τα είδη της απογραφής***

Η απογραφή διακρίνεται σε επιμέρους είδη σε σχέση με το εκτιμητέο επίπεδο έκτασής της. Έχοντας ως άξονα μας αυτή την αρχή η απογραφή διακρίνεται στα παρακάτω είδη:

1.Γενική: η γενική απογραφή αποσκοπεί στο προσδιορισμό της οικονομικής θέσης της εκάστοτε επιχείρησης και περιλαμβάνει όλα τα περιουσιακά στοιχεία (δηλαδή το σύνολο των επιδεικτικών απογραφής στοιχείων της περιουσίας) Η απογραφή που ορίζεται από το νόμο στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου είναι Γενική και αποκαλείται τελική απογραφή της χρήσης που τελείωσε και αρχική της επόμενης χρήσης.

Μερική: είναι η απογραφή που περιλαμβάνει ένα τμήμα των επιδεικτικών απογραφών στοιχείων της περιουσίας, επιλέγει και κάνει αναφορά για ορισμένα περιουσιακά στοιχεία. Διενεργείται για λόγους ελέγχου τόσο προληπτικού όσο και κατασταλτικού χαρακτήρα. Τέλος, η μερική απογραφή είναι φυσική και έτσι μπορούμε να ελέγχουμε κατ' επέκταση τις υλικές αξίες μιας επιχείρησης.



Σε δεύτερο επίπεδο η απογραφή που σχετίζεται με τη χρονική στιγμή διενέργειας χωρίζεται σε τακτική και έκτακτη. Η μεν τακτική χαρακτηρίζεται από επαναλαμβανόμενη φύση και η δε έκτακτη διενεργείται χωρίς προγραμματισμό και δεν ακολουθεί ένα υποχρεωτικό επαναληπτικό πλάνο. Στο σημείο αυτό είναι σημαντικό να υπογραμμίσουμε πως η απογραφή μπορεί να είναι είτε διαρκής είτε περιοδική. Από τη μία η διαρκής απογραφή μας παρέχει τη δυνατότητα συνεχούς ενημέρωσης σε ότι αφορά τη ποσότητα, το κόστος ανά μονάδα και το συνολικό κόστος για κάθε είδος εμπορεύματος. Ωστόσο χαρακτηρίζεται ως πρακτική πολυδάπανη με μεγάλο αριθμό εκτενών λογαριασμών αφού εξετάζουμε κάθε στοιχείο χωριστά κατά ποιότητα και κόστος. Αντίθετα, η περιοδική απογραφή γνωστοποιεί στην επιχείρηση και το κόστος ανά μονάδα των εμπορευμάτων που κατέχει και όσων έχει ήδη πωλήσει. (Κριαράς Ευστάθιος,2014).

#### ***1.4 Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων***

Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων είναι ένα νομοθέτημα που διέπει τις χρηματοοικονομικές σχέσεις ανάμεσα στους επαγγελματίες (ΠΔ 186/1992/ΦΕΚ Α 84) και σχετίζεται με την αυτόματη και μηχανογραφημένη διευθέτηση όλων των ζητημάτων που πραγματεύεται. Ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων συμβάλλει καταλυτικά στην ορθή και σύμφωνη με τη φορολογική νομοθεσία τήρηση των βιβλίων αλλά και στη σωστή έκδοση στοιχείων. ([www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr))

Σύμφωνα με τους λογιστικούς κανόνες και θεωρήσεις η απογραφή πρέπει να ανταποκρίνεται στη πραγματικότητα και να αντικατοπτρίζει τη θέση της επιχείρησης ώστε να διενεργείται με διαφάνεια η επαλήθευση των εγγραφών που έχουν ήδη καταχωρηθεί στα βιβλία. Η απογραφή σύμφωνα με το άρθρο 27 του ΚΒΣ καθίσταται υποχρεωτική για όσες επιχειρήσεις τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας και εξάγουν λογιστικό αποτέλεσμα. Οι επιχειρήσεις αυτές στη λήξη της διαχειριστικής περιόδου και έως την 20<sup>η</sup> ημέρα του μεθεπόμενου μήνα, οφείλει να προβεί σε καταμέτρηση, καταγραφή και αποτίμηση στο βιβλίο των απογραφών του συνόλου της επαγγελματικής περιουσίας. Αν η επιχείρηση κρατά για πρώτη φορά βιβλία Γ' κατηγορίας είτε βάσει νόμου είτε προαιρετικά έχει την υποχρέωση να συντάξει Απογραφή Έναρξης. Όταν ο επιτηδευματίας δεν διαθέτει πάγια περιουσιακά στοιχεία ή αποθέματα δεν

συντάσσει την Απογραφή Έναρξης που προαναφέραμε, οφείλει όμως να καταχωρήσει τα υπόλοιπα δεδομένα που ενυπάρχουν στο Ενεργητικό και στο Παθητικό κατά την εγγραφή ανοίγματος βιβλίων. Να σημειώσουμε πως την ευθύνη του επιτηδευματία επωμίζονται και άλλα νομικά πρόσωπα όπως οι Α.Ε (άρθρο 101 Ν. 2258/1994) που βρίσκονται στη φάση εκκαθάρισης πέραν του έτους.

Στο βιβλίο των απογραφών καταγράφονται όλα τα αποθέματα αφού πρωτίστως διενεργηθεί η ποσοτική τους καταμέτρηση. Η καταγραφή είναι αναλυτική για κάθε αποθηκευτικό χώρο ξεχωριστά αλλά δεν συμπεριλαμβάνει όσα αποθέματα βρίσκονται σε αποθηκευτικό χώρο που συστεγάζεται ή βρίσκεται σε συνεχόμενο κτίριο με άλλο αποθηκευτικό χώρο. Στο σημείο αυτό θα παραθέσουμε τη δικαστηριακή νομολογία 3856/1974 για το τι συνιστά ξεχωριστός αποθηκευτικός χώρος, παράθεση που βοηθά σημαντικά κατά τη διαδικασία καταχώρησης των αποθεμάτων. Σύμφωνα με τη νομολογία ως *‘διακριτά ξεχωριστοί αποθηκευτικοί χώροι θεωρούνται οι αυτοτελείς χώροι που δεν επικοινωνούν μεταξύ τους ακόμη και αν βρίσκονται στην ίδια κτιριακή εγκατάσταση ή στον ίδιο όροφο’*. Επιπλέον αν στο ίδιο ή σε συνεχόμενα κτίρια υπάρχουν ένας ή περισσότεροι αποθηκευτικοί χώροι επιτρέπει η νομοθεσία τη σύνταξη ενιαίας απογραφής για τα αποθέματά τους. Δύναται επίσης να εμφανίζονται αποθέματα στη διάθεση τρίτων τα οποία καταχωρούνται ως έχουν χωρίς να υπάρχει αξίωση για τη καταχώρησή τους κατά αποθηκευτικό χώρο τρίτου. (Σταματόπουλος Δημήτρης,2010).

Η καταχώρηση των αποθεμάτων στο βιβλίο απογραφών πρέπει να παρουσιάζει τη ποσότητα του αγαθού, το είδος του, τη μονάδα μέτρησής του με την οποία εμπορεύεται, τη κατά μονάδα αξία και τη συνολική του αξία. Ωστόσο τα παραπάνω δεδομένα που σχετίζονται με τη καταχώρηση των αποθεμάτων σύμφωνα με το άρθρο 17 του ΚΒΣ καταχωρούνται σε διαφορετικές καταληκτικές ημερομηνίες. Για παράδειγμα η κατά μονάδα αξία και η συνολική αξία καταχωρούνται στο κλείσιμο του ισολογισμού ενώ τα υπόλοιπα στοιχεία κατά τη προθεσμία που ορίζει το άρθρο 17 του ΚΒΣ παρ.7.

### ***1.5 Πάγια περιουσιακά στοιχεία***

Στο βιβλίο απογραφών καταχωρούνται ξεχωριστά και τα πάγια περιουσιακά στοιχεία με μοναδική εξαίρεση τα σκεύη και τα έπιπλα. Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία καταγράφονται με

γνώμονα την αξία κτήσεως ή το κόστος ιδιοκατασκευής προσαυξάνοντας τις δαπάνες επεκτάσεων ή προσθηκών ή τυχόν βελτιώσεων, τις αποσβέσεις αλλά και την αναπόσβεστη αξία τους. Η επιχείρηση στη περίπτωση που τηρεί μητρώο πάγιων περιουσιακών στοιχείων έχει τη δυνατότητα να καταχωρήσει τα στοιχεία στο βιβλίο απογραφών κατά κατηγορίες ομοειδών στοιχείων αναφέροντας φυσικά τις συνολικές αποσβέσεις, την αξία κτήσης και την συνολική αναπόσβεστη αξία. Τέλος όταν το πάγιο περιουσιακό στοιχείο έχει ήδη αποσβεστεί πλήρως παραμένει στο μητρώο και στην υψηλή κυριότητα της οικονομικής μονάδας με αναπόσβεστη αξία 0,01 ευρώ. ([www.taxheaven.com](http://www.taxheaven.com)).

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο**

### **ΑΠΟΓΡΑΦΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ ΜΕ ΒΑΣΕΙ ΤΟΝ ΚΒΣ**

#### ***2.1 Η έννοια των αποθεμάτων***

Τα αποθέματα καταχωρούνται για λογαριασμό της εκάστοτε επιχείρησης ως περιουσιακό στοιχείο μέχρι τη χρονική στιγμή που θα εκτιμηθούν ως έξοδα με τη πώλησή τους και τη πιθανή υποτίμησή τους με βάση τη ρευστοποιήσιμη αξία τους. Τα αποθέματα σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΛ.Γ.Σ) καταχωρούνται, παρακολουθούνται και ελέγχονται στην ομάδα 2. Τα αποθέματα μπορεί να είναι παράγωγα της διαδικασίας της απογραφής ή ακόμη μπορεί να προέρχονται και από περιπτώσεις δωρεάς ή ανταλλαγής. Τα αποθέματα είναι υλικά αγαθά που βρίσκονται στη κατοχή της οικονομικής μονάδας και τα οποία:

1. Προορίζονται για πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εμπορικών εργασιών της επιχείρησης
2. Αποτελούν τμήμα της διαδικασίας παραγωγής και η πώλησή τους μπορεί να λάβει χώρα μονάχα όταν τα αγαθά μορφοποιηθούν σε έτοιμα προϊόντα
3. Έχουν τη μορφή εφοδίου για να χρησιμοποιηθούν στη παραγωγή έτοιμων προϊόντων ή τη παροχή υπηρεσιών

4. Προορίζονται να αναλυθούν για την ορθή λειτουργία, τη συντήρηση, την επισκευή ή την ιδιοπαραγωγή πάγιων στοιχείων
5. Δύναται να βρουν εφαρμογή ως συσκευασία των εξαγόμενων προϊόντων ή των εμπορευμάτων που πρόκειται να πωληθούν

Στο σημείο αυτό μπορούμε να υπογραμμίσουμε ότι στη κατηγορία των αποθεμάτων ανήκουν τα κτίρια, τα διαμερίσματα κ.α. που προορίζονται για πώληση και ως εκ τούτου δεν υπόκεινται σε λογιστική απόσβεση. Όπως προαναφέραμε τα αποθέματα καταχωρούνται στην ομάδα 2 η οποία περιλαμβάνει τις ακόλουθες κατηγορίες αποθεμάτων:

A) εμπορεύματα (Λογ.20): αναφερόμαστε στα υλικά αγαθά λχ ύλες /υλικά που αποκτώνται από την οικονομική μονάδα με απώτερο σκοπό τη μεταπώλησή τους στην ίδια κατάσταση με αυτή της αγοράς

B) έτοιμα προϊόντα (Λογ.21): περιλαμβάνονται τα υλικά αγαθά που εξάγονται, κατασκευάζονται ή συναρμολογούνται από την οικονομική μονάδα που επιθυμεί να τα πωλήσει

Γ) ημιτελή προϊόντα (Λογ. 21): περιλαμβάνει όσα υλικά αγαθά έχουν υποστεί κατεργασία σε ορισμένο στάδιο και είναι σε θέση να κατεργαστούν περαιτέρω ή ακόμη και να πωληθούν σε ημιτελή κατάσταση

Δ) υποπροϊόντα (Λογ.22): κάνουμε λόγο για όσα προϊόντα αποτελούν κατάλοιπα της παραγωγικής διαδικασίας σε διάφορα στάδια. Συχνά η επιχείρηση τα χρησιμοποιεί εκ νέου ενώ άλλες φορές δεν φέρουν καμία ιδιαίτερη χρησιμότητα

E) υπολείμματα (Λογ.22): αποτελούνται από κατάλοιπα προερχόμενα από τη παραγωγική διαδικασία άνευ αξίας. Τα υπολείμματα συνήθως απορρίπτονται. Από μέρους της βαριάς βιομηχανίας. Στη κατηγορία των υπολειμμάτων ανήκουν και όσα υλικά αξιολογούνται ως ακατάλληλα για βιομηχανοποίηση ή απλή αξιοποίηση

Στ) παραγωγή σε εξέλιξη (Λογ.23): περιλαμβάνει τις πρώτες ύλες , τα ημιτελή προϊόντα και τα βοηθητικά υλικά και άλλα όπως τα βιομηχανικά έξοδα αλλά και κάποια ακόμη στοιχεία κόστους όταν όλα αυτά κατά τη χρήση ή στη λήξη αυτής βρίσκονται εν μέσω της παραγωγικής διαδικασίας

Z) πρώτες και βοηθητικές ύλες (Λογ.24): περιλαμβάνονται τα υλικά αγαθά που έχει στη διάθεσή της η επιχείρηση με στόχο τη βιομηχανική επεξεργασία ή τη συναρμολόγηση τους για τη παραγωγή προϊόντων

Η) υλικά συσκευασίας (Λογ.24): κάνουμε λόγο για τα υλικά που αποκτά η οικονομική μονάδα με στόχο τη χρησιμοποίησή τους για τη συσκευασία των προϊόντων τα οποία θα λάβουν τη τελική μορφή για τον εφοδιασμό της αγοράς

Θ) αναλώσιμα υλικά (Λογ.25): τα υλικά που αναλώνονται για τη συντήρηση του πάγιου εξοπλισμού της επιχείρησης

Ι) ανταλλακτικά πάγιων στοιχείων (Λογ.26): είναι τα υλικά που διαθέτει η επιχείρηση για τη συντήρηση και επισκευή του εξοπλισμού της

ΙΑ) είδη συσκευασίας (Λογ.28): συμπεριλαμβάνονται τα υλικά που χρησιμοποιεί η επιχείρηση για να συσκευάσει τα εμπορεύματά της και παραδίδονται στο πελάτη μαζί με το περιεχόμενό τους (Σταματόπουλος Δημήτρης,2010).

## ***2.2 Απογραφή Αποθεμάτων***

Όπως αναφέραμε και σε προηγούμενη υποενότητα η υποχρέωση απογραφής των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης και η παράλληλη αποτίμησή τους ορίζονται ρητά μέσα από τα άρθρα 27 και 28 του ΠΔ 186/1992. Η απογραφή των περιουσιακών στοιχείων δεν εξυπηρετεί μόνον τη νομολογία της φορολογικής νομοθεσίας αλλά συνάμα αποτελεί το μέσο για τη κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων που κρατούν βιβλία Γ κατηγορίας. Για την απογραφή των αποθεμάτων είναι απαραίτητη η ποσοτική καταμέτρησή τους έπειτα από τη διενέργεια της φυσικής απογραφής. Στο βιβλίο απογραφών καταχωρείται η ποσότητα και η μονάδα μέτρησης για κάθε είδος χωριστά που εντοπίζεται σε κάθε αποθηκευτικό χώρο. Εξαιρέση αποτελούν τα αποθέματα των αποθηκευτικών χώρων που στεγάζονται στον ίδιο ή σε όμορο κτιριακό χώρο με άλλη αποθηκευτική εγκατάσταση. Αυτά τα αποθέματα καταχωρούνται ενιαία για το σύνολο των παραπάνω χώρων. Στη περίπτωση που ένα μέρος του συνόλου των αποθεμάτων ανήκει σε τρίτο μέρος λχ ένα εμπόρευμα που έχει ήδη τιμολογηθεί και βρίσκεται στον αποθηκευτικό χώρο της επιχείρησης η καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών γίνεται πρώτα κατά είδος και μάλιστα σε ξεχωριστή κατηγορία εφόσον τα δεδομένα αυτά δεν εντοπίζονται σε άλλο βιβλίο ή συμπληρωματικό έγγραφο. Αντίθετα στη περίπτωση που εντοπιστούν αποθέματα σε χώρους τρίτων μερών οι ποσότητες τους καταχωρούνται ανά τρίτο μέρος σε ξεχωριστή πάλι

κατηγορία ενώ δεν είναι υποχρεωτική η διακριτή καταχώρηση των αποθεμάτων κατά αποθηκευτικό χώρο τρίτου.

Συνοψίζοντας, η απογραφή των αποθεμάτων ουσιαστικά απεικονίζει τη συνολική ποσότητα αποθέματος κατά τη καταληκτική ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου. Ιδιαίτερη προσοχή δίδεται για τα αποθέματα που συστεγάζονται ή βρίσκονται σε συνεχόμενα κτίρια όπου επιτρέπεται η σύνταξη ενιαίας απογραφής (Βούλγαρης-Παπαγεωργίου,2005).

## **2.3 Διαφορές Απογραφής**

### **2.3.1 Η λογιστικοποίηση**

Κατά τη διάρκεια διενέργειας της απογραφής των αποθεμάτων είναι πολύ συχνό φαινόμενο η εμφάνιση ελλειμμάτων ή πλεονασμάτων. Οι διαφορές αυτές είναι υψίστης σημασίας και πρέπει να εξεταστούν με μεγάλη προσοχή από την εκάστοτε επιχείρηση διότι ενδέχεται να υποβόσκουν γεγονότα κλοπής ή καταστροφές που αποσιωπούνται εσκεμμένα. Επιπλέον, οι διαφορές που προκύπτουν από την απογραφή μπορεί να οφείλονται σε λογιστικό σφάλμα κατά τη καταχώρηση των αποθεμάτων. Πρέπει επίσης να λάβουμε υπ' όψιν μας ότι τυχόν πλεονάσματα ή ελλείμματα που δύναται να εμφανιστούν είναι πολύ πιθανόν να σχετίζονται με τις φύρες παραγωγής ή με σφάλματα στις προδιαγραφές των εξαγόμενων προϊόντων. Πλεόνασμα θεωρούμε ότι εμφανίζεται όταν το λογιστικό υπόλοιπο του αγαθού είναι μικρότερο από το πραγματικό ενώ το έλλειμμα ακολουθεί αντίθετη πορεία. Το έλλειμμα της απογραφής εντοπίζεται ως διαφορά ανάμεσα στις καταγεγραμμένες ποσότητες κατά τη διενέργεια φυσικής απογραφής και είναι μικρότερες από αυτές στο βιβλίο αποθήκης (Ευστάθιος Κριαράς,2014).

Στις παραγράφους που ακολουθούν θα παραθέσουμε τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να λογιστικοποιούνται οι εγγραφές τέλους χρήσης σύμφωνα με τον Ε.Λ.Γ.Σ και τις σύγχρονες αρχές κοστολόγησης. Πιο συγκεκριμένα τα ελλείμματα ή τα πλεονάσματα αποθεμάτων καταχωρούνται στις καρτέλες αποθήκης της αναλυτικής λογιστικής με βάση την αξία και τη ποσότητα. Η λογιστικοποίηση των διαφορών απογραφής είναι υψίστης σημασίας διότι η επιχείρηση στους λογαριασμούς του ενεργητικού και παθητικού στο τέλος της χρήσης

απεικονίζει τη πραγματική της οικονομική θέση. Κατά το Ε.Λ.Γ.Σ να υπογραμμίσουμε ότι αν πρόκειται για ελλείμματα ή πλεονάσματα ειδών κατά τη παραγωγική διαδικασία αντί του λογαριασμού 94 κινείται ο 93 'Κόστος παραγωγής' και ο λογαριασμός 97.10 μετακινείται στον 98.99 στα 'Αποτελέσματα χρήσεως'.

Στη γενική λογιστική, οι διαφορές απογραφής όλων των κατηγοριών αποθεμάτων π.χ. πρώτων υλών, έτοιμων προϊόντων κ.α. επηρεάζουν την αξία απογραφής των αποθεμάτων λήξεως. Απώτερη συνέπεια αυτού είναι ότι συνεπάγεται αλυσιδωτή αντίδραση και κατ'επέκταση επηρεάζεται το κόστος και το οργανικό αποτέλεσμα της χρήσεως. Στη γενική λογιστική δεν καταχωρούνται οι διαφορές απογραφής διότι οι λογαριασμοί ενημερώνονται ταχύτατα με το τελικό υπόλοιπο της φυσικής απογραφής (Σακέλλης Εμ,2011).

Στη γενική λογιστική για τη περίπτωση των ελλειμμάτων:

ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
97 Διαφορές ενσωματώσεως & καταλογισμού	94 Αποθέματα
97.10.00 Διαφορές απογραφών	94.20 Εμπορεύματα
97.10.00.00 Ελλείμματα	
97.10.00.00.20 Εμπορευμάτων	
.....	

ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
98 Αναλυτικά αποτελέσματα	97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως	97.10.00 Διαφορές απογραφών

98.99.03 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού	97.10.00.00 Ελλείμματα
....	97.10.00.00.20 Εμπορευμάτων

Για τη περίπτωση των πλεονασμάτων:

ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
94 Αποθέματα	97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού
94.20 Εμπορεύματα	97.10.00 Διαφορές απογραφών
	97.10.00.00 Πλεονάσματα
	97.10.00.01.20 Εμπορευμάτων

ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
97 Διαφορές ενσωματώσεως και καταλογισμού	97.10.00.01.20 Εμπορευμάτων
97.10.00 Διαφορές απογραφών	98 Αναλυτικά Αποτελέσματα
97.10.00.01 Πλεονάσματα	98.99 Αποτελέσματα χρήσεως
	98.99.03 Διαφορές ενσωματώσεως &κατ.

(ΠΗΓΗ: [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr) )



## **2.4 Καταστροφή Αποθεμάτων**

Γνωρίζοντας σύμφωνα με τις λογιστικές και φορολογικές πηγές ότι ούτε στον ΚΒΣ αλλά ούτε και στο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος υπάρχει πρόβλεψη για ειδικά δικαιολογητικά που να πιστοποιούν τη καταστροφή των αποθεμάτων. Αρκεί οποιοδήποτε νόμιμο αποδεικτικής φύσεως έγγραφο που να αποδεικνύει τη καταστροφή. Τέτοιου είδους έγγραφα είναι το πρωτόκολλο καταστροφής που συντάσσεται και υπογράφεται από ειδική επιτροπή του υπαλληλικού προσωπικού και τη στήριξη του Δ.Σ της επιχείρησης. Η ομάδα αυτή σε καθορισμένο χρονικό πλαίσιο-ημέρα και ώρα- καταστρέφει τα αγαθά και έπειτα συντάσσει το πρωτόκολλο καταστροφής αποθεμάτων. Το πρωτόκολλο είναι απαραίτητο να υπογράψει ο προϊστάμενος ή ο νόμιμος εντεταλμένος εκπρόσωπος της ΔΟΥ ο οποίος παρίσταται στη καταστροφή των ειδών. Επιπλέον, θεωρείται υποχρεωτικό να παρίσταται και ο ορκωτός λογιστής της επιχείρησης εάν αυτή υπόκειται σε έλεγχο της δικαιοδοσίας του ΣΟΕ. Η παρουσία δημόσιου οργάνου είναι επίσης απαραίτητη μονάχα επικουρικά και όχι για λόγους γνωμοδότησης των σταδίων κατάρτισης του πρωτοκόλλου. Συνεπώς για τη περίπτωση καταστροφής των μη επιθυμητών αποθεμάτων τίθεται σε εφαρμογή το άρθρο 18 παρ.2 περί καταθέσεων άλλων πρόσφορων αποδεικτικών στοιχείων αφού ο ΚΒΣ δεν περιλαμβάνει ειδικό δικαιολογητικό (Σταματόπουλος Δ.2010).

### **2.4.1 Η λογιστική αντιμετώπιση**

Σύμφωνα με τις γνωματεύσεις του ΕΣΥΛ (Γνωμ.51/1282/1990) το κόστος των αποθεμάτων που καταστρέφονται ως μη επιθυμητά για διαφορετικό λόγο το καθένα χαρακτηρίζεται ως έκτακτη ζημία και απολαμβάνει διαφορετική αντιμετώπιση στη γενική λογιστική από ότι στην αναλυτική.

Στη περίπτωση της γενικής λογιστικής το κόστος από τη παραγωγή και την αγορά των αποθεμάτων που καταστρέφονται πρέπει να καταχωρηθεί σε ένα τριτοβάθμιο ξεχωριστό λογαριασμό. Για τη παραπάνω περίπτωση ο λογαριασμός 81.02 περιλαμβάνει τις έκτακτες ζημίες. Δημιουργούμε λοιπόν ένα ξεχωριστό υπολογαριασμό 81.02.10 όπου θα καταχωρήσουμε τις ζημίες από τη καταστροφή των ακατάλληλων αποθεμάτων με πίστωση σε αντίστοιχο τριτοβάθμιο που θα ανοιχτεί υπό το λογαριασμό Τεκμαρτά Έσοδα(78). Έχουμε ως

εκ τούτου το Λογαριασμό 78.11 που περιλαμβάνει την αξία των ήδη κατεστραμμένων αποθεμάτων.

ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα	78 Ιδιοπαραγωγή παγίων-Τεκμαρτά Έσοδα
81.02 Έκτακτες Ζημίες	78.11 Αξία καταστραφέντων ακατάλληλων αποθεμάτων
81.02.10 Ζημίες από καταστροφή ακατάλληλων προϊόντων	

Στην αναλυτική λογιστική από την άλλη:

ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
98 Αναλυτικά αποτελέσματα	90 Διάμεσοι λογαριασμοί
98.99 Αποτελέσματα χρήσεως	90.08 Αποτελέσματα λογισμένα
98.99.04 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα	90.08.81 Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα λογισμένα
98.99.04.02 Έκτακτες Ζημίες	

Όταν πρόκειται για θεωρημένη αποθήκη ταυτόχρονα με τις εγγραφές γίνεται και η τακτοποίηση των μερίδων αυτής.

ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
90 Διάμεσοι λογαριασμοί	96 Έσοδα μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης
90.07 Οργανικά λογισμένα έσοδα κατά είδος	96.22 Μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης
90.07.78 Ιδιοπαραγωγή παγίων-Τεκμαρτά έσοδα	96.22.78 Ιδιοπαραγωγή παγίων-Τεκμαρτά έσοδα
90.07.78.11 Αξία κατεστραμμένων ακατάλληλων αποθεμάτων	96.22.78.11 Αξία κατεστραμμένων ακατάλληλων αποθεμάτων

ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
96 Έσοδα –μικτά αναλυτικά αποτελέσματα εκμετάλλευσης	94 Αποθέματα
96.20 Κόστος πωληθέντων	94.20 Εμπορεύματα
96.20.78 Κόστος ιδιοπαραγωγής παγίων – Τεκμαρτών εσόδων	
96.20.78.11 Κόστος καταστραφέντων ακατάλληλων αποθεμάτων	

(ΠΗΓΗ: [www.taxheaven.com](http://www.taxheaven.com))

Τέλος να σημειώσουμε ότι ο Φ.Π.Α που εκπίπτει κατά την αγορά των εμπορευμάτων ή των πρώτων υλών κ.α δεν επιστρέφεται στο Δημόσιο όταν τα εμπορεύματα ή τα παραχθέντα από αυτά προϊόντα πρόκειται να καταστραφούν ή κλάπηκαν ή απωλέσθηκαν εφόσον οι παραπάνω ζημιές αποδείχτηκαν με νόμιμα παραστατικά(Ν. 2859/2000 άρθρο 33)

## ***2.5 Πλεονάσματα και Ελλείμματα στη παραλαβή εμπορευμάτων***

Συχνά τα λογιστήρια των επιχειρήσεων καλούνται να αντιμετωπίσουν προβλήματα ελλειμμάτων ή πλεονασμάτων που παρατηρούνται κατά τη παραλαβή των εμπορευμάτων από τους προμηθευτές τα οποία είναι εξίσου σημαντικά όπως τα ελλείμματα ή τα πλεονάσματα κατά την απογραφή στη λήξη της διαχειριστικής περιόδου όπως σημειώσαμε σε προηγούμενη υποενότητα. Τα ελλείμματα και τα πλεονάσματα δύναται να προέλθουν τόσο από απλά λάθη στη περίπτωση της παράδοσης των εμπορευμάτων ή να οφείλονται σε εξωτερικά εσκεμμένα ή και όχι περιστατικά όπως για παράδειγμα η κλοπή (Ζ.Ζαβερδινός)

Στη γνωμάτευση 231/1994 του ΕΣΥΛ παρέχονται οδηγίες για τη λογιστική αντιμετώπιση των πλεονασμάτων και των ελλειμμάτων που εμφανίζονται κατά τη παραλαβή των εμπορευμάτων ώστε να κρατούνται με ορθότητα τα λογιστικά βιβλία. Σύμφωνα με τον ΕΣΥΛ όταν γίνεται αγορά εμπορευμάτων οι εγγραφές αγορών στα βιβλία γίνονται με γνώμονα τα παραστατικά από την αγορά. Αν διαπιστωθούν ελλείμματα ή πλεονάσματα ενυπάρχει για την επιχείρηση η υποχρέωση για εγγραφή χρέωσης-πίστωσης για το προμηθευτή και χρέωση-πίστωση του λογαριασμού αγορών. Ο προμηθευτής χρεώνεται ή πιστώνεται αντίστοιχα στο λογαριασμό 50 ενώ η χρέωση ή πίστωση του λογαριασμού αγορών που ανήκει στην Ομάδα 2 χρεώνεται ή πιστώνεται στο λογαριασμό 94. Για τις παραπάνω εγγραφές η γνωμάτευση του 231/1994 υπογραμμίζει την υποχρέωση έκδοσης αριθμημένου αθεώρητου δελτίου εγγραφής συμψηφιστικής φύσεως με τα στοιχεία της επιχείρησης, υπό την ευθύνη του αρμόδιου υπαλλήλου για τη παραλαβή των εμπορευμάτων. Αυτό το στοιχείο επισυνάπτεται με τα αποδεικτικά στοιχεία ελλειμμάτων ή πλεονασμάτων καθώς και με όσα στοιχεία συντάσσει και εκδώσει ο προμηθευτής λχ τιμολόγια.

Όταν τη παραλαβή εμπορευμάτων ή πρώτων υλών διαπιστωθούν ελλείμματα ή πλεονάσματα η επιχείρηση οφείλει να ενημερώσει το βιβλίο αποθήκης σύμφωνα με τη νομολογία του Υπουργείου το οποίο ορίζει ότι το βιβλίο αποθήκης ενημερώνεται κατ'επιταγή της εγκυκλίου του ΚΒΣ ΠΟΛ3/1992 ποσοτικά όπως ορίζουν τα φορολογικά στοιχεία διακίνησης και όχι ανάλογα με τη ποσότητα που παρέλαβε. Σημειώνεται επιπλέον διακριτά η καταχώρηση όπου παρουσιάζονται οι διαφορές των ποσοτήτων έπειτα από τη καταμέτρηση υπογραμμίζοντας το έλλειμμα ή το πλεόνασμα που εμφανίζεται. Σε κάθε περίπτωση όταν

εντοπίζονται ελλείμματα ή πλεονάσματα πρέπει να δικαιολογούνται από τη φύση των αγαθών ή από άλλη λογική εξωτερική συνθήκη.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο**

### **ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ**

#### ***3.1 Η έννοια των ενσώματων ακινητοποιήσεων***

Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις ή αλλιώς ενσώματα πάγια, λογίζονται τα υλικά περιουσιακά στοιχεία τα οποία βρίσκονται υπό τη κατοχή μιας οικονομικής μονάδας με απώτερο σκοπό να αναλωθούν στη παραγωγή προϊόντων ή στη παροχή υπηρεσιών για εκμίσθωση σε τρίτα μέρη για περισσότερες από μια χρήσεις. Επιπλέον, η επιχείρηση χρησιμοποιεί αυτά τα στοιχεία εκμεταλλευόμενη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους η οποία υπολογίζεται περισσότερη από ένα έτος (Δρ. Μιχαήλ Δ. Παζάρσκης). Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις διακρίνονται στους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς που ακολουθούν σύμφωνα με το πρότυπο του ΕΓΛΣ.

Λογ10: Εδαφικές εκτάσεις όπως για παράδειγμα αγροτεμάχια, οικόπεδα, φυτείες , δάση κ.α. Οι εδαφικές εκτάσεις έχουν απεριόριστη χρονική διάρκεια ωφέλιμης ζωής και ως εκ τούτου δεν θα υποστούν τη συνηθισμένη φθορά. Ως αποτέλεσμα των παραπάνω δεν υπόκεινται σε διαδικασία απόσβεσης. Αντίθετα για όσες λαμβάνουν περιορισμούς στη διάρκεια ωφέλιμης ζωής η αξία τους είναι αποσβεστέα όπως λ.χ στη περίπτωση των ορυχείων.

Λογ.11: Κτίρια-εγκαταστάσεις κτιρίων-τεχνικά έργα: στη κατηγορία των κτιρίων υπόκεινται όλες οι οικοδομικές κατασκευές όπως π.χ κατοικίες, αποθήκες κ.α. που εξυπηρετούν τις εργασίες της επιχείρησης. Ενώ οι εγκαταστάσεις κτιρίων αποτελούν πρόσθετα μέρη των αρχικών και παρακολουθούνται από τους υπολογαριασμούς που ανήκουν τα κτίρια στα οποία

είναι προσκολλημένες. Τέλος τα τεχνικά έργα χαρακτηρίζονται από μονιμότητα ως κατασκευές και λειτουργούν επικουρικά στις εμπορικές εργασίες της εκάστοτε οικονομικής μονάδας.

Λογ.12: Μηχανήματα-τεχνικές εγκαταστάσεις-λοιπός εξοπλισμός

Λογ.13: Μεταφορικά μέσα

Λογ.14: Έπιπλα

Λογ.15: Ακινήτοποιήσεις υπό εκτέλεση και προκαταβολές κτήσεως πάγιων στοιχείων

### ***3.2 Η αξία των ενσώματων ακινήτοποιήσεων***

Οι ενσώματες ακινήτοποιήσεις λαμβάνουν εύλογη, λογιστική και υπολειμματική αξία. Η εύλογη αξία ή αλλιώς fair value είναι το ποσό με βάση το οποίο ένα πάγιο στοιχείο δύναται να ανταλλαχθεί ή να διακανονιστεί μια υποχρέωση στα πλαίσια μιας συναλλαγής σε εμπορική βάση μεταξύ δύο μερών που διενεργούν την εργασία αυτή εκούσια και με πλήρη επίγνωση των εξωτερικών παραγόντων. Στον αντίποδα εντοπίζεται η έννοια της λογιστικής αξίας που χαρακτηρίζει κάθε ενσώματη ακινήτοποίηση. Στο σημείο αυτό αναφερόμαστε στο ποσό με το οποίο ένα πάγιο στοιχείο του ενεργητικού υπερβαίνει το ανακτήσιμο ποσό του. Ουσιαστικά η λογιστική αξία αναφέρεται στο ποσό εκείνο για το οποίο αναγνωρίζεται ένα στοιχείο έπειτα από την αφαίρεση των αποσβέσεων και των ζημιών απομείωσης όπου ως ζημία απομείωσης είναι το ανακτήσιμο ποσό του στοιχείου. Ως ανακτήσιμο ποσό καλούμε την υψηλότερη αξία ανάμεσα στη καθαρή πώληση του στοιχείου και της αξίας χρήσης του (Παζάρσκης Μ.)

### ***3.3 Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο για τις ενσώματες ακινήτοποιήσεις***

Οι ενσώματες ακινήτοποιήσεις αποτελούν συχνά το μεγαλύτερο μέρος των στοιχείων του ενεργητικού μιας επιχείρησης και για το λόγο αυτό διαδραματίζουν σπουδαίο ρόλο στο προσδιορισμό της οικονομικής της κατάστασης. Επιπροσθέτως ο χαρακτηρισμός μιας δαπάνης ως αντιπροσωπευτικό στοιχείο του ενεργητικού ή των εξόδων συχνά επιδρά

σημαντικά στα εμφανιζόμενα αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως μιας επιχείρησης. Οι ενσώματες ακινητοποιήσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα διέπονται από το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16. Πρωταρχικός σκοπός του προτύπου είναι να ορίσει το πλαίσιο εφαρμογής του λογιστικού χωρισμού για τις ενσώματες ακινητοποιήσεις έτσι ώστε οι χρήστες των οικονομικών καταστάσεων να έχουν τη δυνατότητα να αντιλαμβάνονται τις πληροφορίες που δέχονται και όλα τα ζητήματα που προκύπτουν γύρω από τις επενδύσεις σε ενσώματα πάγια στοιχεία. Πιο συγκεκριμένα:

- 1.το χρόνο καταχώρησής του
- 2.το προσδιορισμό της λογιστικής τους αξίας
- 3.τη δαπάνη αποσβέσεων και
- 4.τους λογιστικούς χειρισμούς άλλων επιπτώσεων στις λογιστικές τους αξίες (Μιχαήλ Δ. Παζαρσκής).

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 16 ορίζει τότε ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων πρέπει να καταχωρηθεί στο ενεργητικό της επιχείρησης, διότι με τον τρόπο αυτό παρουσιάζεται η πραγματική και όχι η ιδεατή οικονομική θέση της επιχείρησης. Σε δύο λοιπόν περιπτώσεις μπορούμε να προβούμε σε καταχώρηση ενσώματων ακινητοποιήσεων στο ενεργητικό:

- A) όταν είναι πιθανό τα μακροπρόθεσμα οικονομικά οφέλη που προκύπτουν από το στοιχείο αυτό να εισρεύσουν και να επηρεάσουν την οικονομική μονάδα και
- B) όταν το κόστος του στοιχείου μπορεί να αποτιμηθεί βάσιμα.

Ένας σημαντικός αριθμός από ανταλλακτικά και είδη συντηρήσεως καταχωρούνται συνήθως στα αποθέματα και επιβαρύνουν τα έξοδα τη στιγμή που αναλώνονται. Όταν όμως τα παραπάνω εκτιμώνται ως ανταλλακτικά και εφεδρικός εξοπλισμός μεγάλης αξίας λογίζονται ως ενσώματες ακινητοποιήσεις κυρίως όταν η επιχείρηση πρόκειται να τα αξιοποιήσει για περισσότερες από μια χρήσεις. Το ίδιο ισχύει και για τη περίπτωση όπου τα ανταλλακτικά και τα είδη συντηρήσεως χρησιμοποιούνται σε σχέση με ένα στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων και η χρήση τους είναι ακανόνιστη. Αυτά λογιστικοποιούνται ως ενσώματες ακινητοποιήσεις και αποσβένονται σε μια χρονική περίοδο η οποία δεν μπορεί να υπερβεί το όριο ωφέλιμης ζωής του πάγιου στοιχείου. Σε ορισμένες περιπτώσεις είναι ορθό να κατανέμεται η συνολική αξία κτήσης του πάγιου στοιχείου στα επιμέρους τμήματα που το

συγκροτούν και να παρακολουθείται κάθε μέρος ξεχωριστά. Η περίπτωση αυτή εμφανίζεται μονάχα όταν τα επιμέρους στοιχεία εμφανίζουν διαφορετική ωφέλιμη ζωή ή προσδίδουν στην οικονομική μονάδα οφέλη με διαφορετικούς ρυθμούς. Ως αποτέλεσμα τα στοιχεία με τις παραπάνω ιδιαιτερότητες αποσβένονται με διαφορετικό συντελεστή το καθένα και διαφορετική μέθοδο. Τέλος να σημειώσουμε πως οι ενσώματες ακινητοποιήσεις μεταβάλλονται στο χρόνο είτε σημειώνοντας θετική είτε αρνητική πορεία. Οι πιο σημαντικές μεταβολές των ενσώματων ακινητοποιήσεων οι οποίες αποτελούν αντικείμενο εφαρμογής των διεθνών λογιστικών προτύπων είναι οι ακόλουθες:

- 1.οι οριστικές αυξήσεις: αγορά, ιδιοκατασκευή, εισφορά από τρίτο, δωρεά από τρίτο μέρος και αναπροσαρμογή αξίας
- 2.οι οριστικές μειώσεις: πώληση, καταστροφή, δωρεά από τρίτο, εισφορά από τρίτο
3. οι μειώσεις κατά πρόβλεψη: πρόβλεψη υποτίμησης (Παζάρσκη Μ. 2011).

### ***3.4 Οι αυξήσεις των ενσώματων ακινητοποιήσεων***

#### ***3.4.1 Η αξία κτήσεως των ενσώματων ακινητοποιήσεων***

Οι αυξήσεις των ενσώματων ακινητοποιήσεων σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία με βάση τη τιμή κτήσεως ή το κόστος ιδιοκατασκευής τους. Το ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο ορίζει ως τιμή κτήσης για τα ενσώματα πάγια περιουσιακών στοιχείων τη τιμολογιακή αξία αγοράς η οποία προσαυξάνεται με τα ειδικά έξοδα αγοράς και μειώνεται με τις σχετικές εκπτώσεις. Τέτοιου είδους έξοδα δύναται να θεωρούνται οι ναύλοι, οι δασμοί, τα ασφάλιστρα μεταφοράς κ.α. Πιο συγκεκριμένα για τη κατηγορία των ακινήτων η αξία κτήσεως αναγράφεται μέσα στο συμβόλαιο αγοράς. Τα έξοδα κτήσεως ενός ακινήτου δεν προσαυξάνονται στην αξία κτήσεως του ακινήτου αλλά καταχωρούνται στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης. Το κόστος κτήσης υπολογίζεται από το άθροισμα των άμεσων υλικών που αξιοποιήθηκαν για τη παραγωγή των συγκεκριμένων προϊόντων πλέον την αναλογία των γενικών εξόδων αγοράς και του κόστους κατεργασίας που ήταν υποχρεωτικό για να λάβουμε το προϊόν στη τελική του μορφή. Από τη παραπάνω σχέση λαμβάνουμε το κόστος κτήσης ή κόστος παραγωγής ή κόστος ιδιοκατασκευής. Κατά το



Διεθνές Λογιστικό πρότυπο αντιθέτως η αξία κτήσεως ορίζεται από το ΔΛΠ 16 η οποία προσυαυξάνεται με το εκτιμηθέν κόστος αποσυναρμολόγησης και μετακίνησης του περιουσιακού στοιχείου μαζί με το κόστος αποκατάστασης του χώρου. Τα διοικητικής φύσεως έξοδα όπως και τα έξοδα της δοκιμαστικής περιόδου και της φάσης πριν την έναρξη της παραγωγικής διαδικασίας δεν συνυπολογίζονται ως μέρη του κόστους κτήσεως των ενσώματων ακινητοποιήσεων εκτός αν σχετίζονται άμεσα με την απόκτηση και τη λειτουργία του. Το ΔΛΠ 16 ταυτίζεται με το ΕΛΠ στο σημείο που ορίζει ότι στη περίπτωση της αξίας κτήσεως ακινήτων η αξία αναγράφεται υποχρεωτικά στο συμβόλαιο αγοράς υπογραμμίζοντας ότι σε αυτή προστίθενται ο φόρος μεταβίβασης, τα συμβολαιογραφικά και λοιπά έξοδα που προκύπτουν. Τα δύο πρότυπα συμφωνούν εν μέρει στα παραπάνω μιας και βασίζονται στις επιταγές τους ΕΛΓΣ όπου η αξία κτήσεως του ακινήτου προσυαυξάνεται με τα παραπάνω έξοδα τα οποία λογίζονται ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης. Επιπροσθέτως η αξία κτήσεως περιλαμβάνει στην έννοιά της την αξία εκτιμήσεως για τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία που προσχωρούν στην επιχείρηση έπειτα από μετατροπή, συγχώνευση, εξαγορά ή διάσπαση σύμφωνα με τη γνωμοδότηση επιτροπής εμπειρογνομόνων.

### ***3.4.2 Η αναπροσαρμογή της αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων***

Μια ενσώματη ακινητοποίηση μπορεί κατά τη διάρκεια της ζωής της να παρουσιαστεί με αναπροσαρμοσμένη αξία, με βάση το ΔΛΠ 16. Σε αυτή τη περίπτωση οι εκτιμήσεις της πραγματικής αξίας πρέπει να διενεργούνται ανά τακτά χρονικά διαστήματα από εκτιμητές με σκοπό να καλυφθούν οι μεταβολές της αξίας των παγίων. Οι αναπροσαρμογές μπορεί να είναι συχνό φαινόμενο και η εμφάνισή τους εξαρτάται αποκλειστικά από τις διακυμάνσεις της πραγματικής αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Σύμφωνα με τον ΔΛΠ 16 η αναπροσαρμογή των παγίων λαμβάνει χώρα με δύο τρόπους:

1. με αναπροσαρμογή της αξίας κτήσεων και των αποσβέσεων που έχουν συσσωρευτεί.  
Έτσι η νέα λογιστική αξία του στοιχείου ισούται με την αναπροσαρμοσμένη αξία του και
2. με αναπροσαρμογή του αναπόσβεστου υπολοίπου.

Να σημειώσουμε στο σημείο αυτό ότι όταν υπάρχει αναπροσαρμογή της αξίας ενός παγίου τότε συντελείται αναπροσαρμογή στο σύνολο της κατηγορίας που ανήκει το πάγιο. Στη περίπτωση αναπροσαρμογής της αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων η επιχείρηση οφείλει να υποβάλλει δήλωση στην αρμόδια δημόσια οικονομική διεύθυνση με ληξιπρόθεσμο χρονικό περιθώριο την τελευταία εργάσιμη μέρα του επόμενου μήνα από εκείνου που έλαβε χώρα η αναπροσαρμογή.

### ***3.4.3 Ιδιοκατασκευή ενσώματων ακινητοποιήσεων***

Στον εννοιολογικό προσδιορισμό του κόστους ιδιοκατασκευής συμπεριλαμβάνεται η τιμολογιακή αξία αγοράς των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν για την ιδιοπαραγωγή της ιδιοκατασκευής πλέον την αναλογία των γενικών εξόδων αγορών, το κόστος κατεργασίας των παραπάνω υλικών ώστε οι ιδιοκατασκευές να πάρουν τη τελική τους μορφή πλέον τέλος των άμεσα επιρριπτέων εξόδων που έγιναν για να φτάσει το πάγιο σε θέση λειτουργίας ανάλογα με τη χρήση για την οποία προορίζεται. Τέλος σχετικά με το κόστος ιδιοκατασκευής το Δ.Λ.Π 16 ορίζει ότι προσυξάνεται με το εκτιμώμενο κόστος αποκατάστασης χώρου, αποσυναρμολόγησης και μετακίνησης περιουσιακού στοιχείου. Επιπλέον στο κόστος ιδιοκατασκευής δεν συμπεριλαμβάνονται ποσά φύρας ή αδράνειας που δεν συμπορεύονται με την έννοια του λογικού.

### ***3.4.4 Δωρεάν απόκτηση ενσώματων ακινητοποιήσεων***

Η δωρεάν απόκτηση ενσώματων ακινητοποιήσεων γίνεται στη χρέωση του λογαριασμού της πρώτης ομάδας του ΕΛΓΣ με παράλληλη πίστωση του λογαριασμού 41 ‘Αποθεματικά’. Ως αξία κτήσεως των ακινήτων σε αυτή τη κατηγορία θεωρείται η αντικειμενική αξία των παγίων που αντιπροσωπεύει τη τρέχουσα τιμή στην αγορά. (Κριαράς Ευστάθιος,2014).

### ***3.5 Μειώσεις της αξίας των ενσώματων ακινητοποιήσεων***

#### ***3.5.1 Οριστική μείωση της αξίας ενσώματου παγίου***

Η πώληση, η καταστροφή, η κατεδάφιση, ή δωρεά σε τρίτο αλλά και η εισφορά σε επιχείρηση τρίτου μέρους αποτελούν τις οριστικές μειώσεις της αξίας κτήσεως των ενσώματων ακινητοποιήσεων. Στη περίπτωση της οριστικής μείωσης της αξίας της ενσώματης ακινητοποίησης ο λογαριασμός του ενεργητικού μετατρέπεται σε λογαριασμό αποτελέσματος αφού το περιουσιακό στοιχείο δεν υφίσταται πλέον και η οικονομική μονάδα καλείται να αντιμετωπίσει πιθανό κέρδος ή ζημία ανάλογα. Ως αποτέλεσμα αυτού στη χρέωση της ενσώματης ακινητοποίησης του παγίου μεταφέρονται εκτός από τη τιμή κτήσεως τα έξοδα που δημιουργήθηκαν είτε κατά την αρχική αγορά (ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης) είτε κατά τη μείωση ως έξοδα πώλησεως. Στη πίστωση από την άλλη μεριά μεταφέρονται μέχρι τη στιγμή της μείωσης όλες οι αποσβέσεις που έχουν συντελεστεί και τα έσοδα που έχουν προέλθει ή από την αρχική επιδότηση για την απόκτηση της ακινητοποίησης ή λόγω της μείωσης λχ αποζημίωση από ασφαλιστικό φορέα λόγω καταστροφής του παγίου.

#### ***3.5.2 Η κατά πρόβλεψη μείωση της αξίας του παγίου***

Στη περίπτωση αυτή κάνουμε λόγο για τη κατά πρόβλεψη μείωση της αξίας κτήσεως των ακινητοποιήσεων όπου η υποτίμηση της αξίας τους προέρχεται από πράξεις όπως η αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου κ.α.

Σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία όταν ένα ενσώματο πάγιο περιουσιακό στοιχείο υποτιμηθεί με διάρκεια τότε σχηματίζεται η ανάλογη πρόβλεψη ώστε η υποτίμηση του στοιχείου αυτού κατά την ημέρα κλεισίματος του Ισολογισμού να γίνεται στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης ή του κόστους ιδιοκατασκευής και της υποτιμημένης τρέχουσας τιμής του. Οι προβλέψεις που σχηματίζονται βαραίνουν τα αποτελέσματα χρήσης και

εμφανίζονται χωριστά από το ποσό τους στο λογαριασμό 'Αποτελέσματα Χρήσεως'. Οι προβλέψεις είναι σημαντικό να αναφέρουμε ότι σχηματίζονται σε ύψος που καλύπτει την υποτίμηση του στοιχείου την ημέρα σύνταξης του Ισολογισμού. Το ποσό των σχηματιζόμενων προβλέψεων εμφανίζεται στο ενεργητικό του Ισολογισμού αλλά αφαιρείται από το υπό υποτίμηση στοιχείο. Η πιθανή υποτίμηση ενός ενσώματου πάγιου περιουσιακού στοιχείου δεν σχετίζεται με το γεγονός αν αυτά υπόκεινται ή όχι σε απόσβεση. Για το λόγο αυτό σε ότι αφορά τη περίπτωση των γηπέδων και των οικοπέδων τα οποία δεν φθείρονται από τις συνεχείς χρήσεις και άρα δεν υπόκεινται σε απόσβεση, η πιθανότητα να υποτιμηθούν και να απαξιωθούν οικονομικά επιφέρει το σχηματισμό ειδικής πρόβλεψης που καταχωρείται στο λογαριασμό 44.10 ' Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων' με χρέωση του λογαριασμού 83.10. Αντίθετα εμφανίζονται σε ορισμένα μέρη των παραπάνω τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα όπου σύμφωνα με το Δ.Λ.Π 38 το υποτιμηθέν περιουσιακό στοιχείο σε μια δεδομένη χρονική στιγμή εμφανίζει λογιστική αξία μεγαλύτερη από το ανακτήσιμο ποσό του. Ως ανακτήσιμο ποσό καλείται η μεγαλύτερη αξία ανάμεσα στη τιμή πώλησης του στοιχείου κατά την άνωθεν χρονική στιγμή και της αξίας χρήσης του. Τα ΔΛΠ αναφέρουν επιπλέον ότι οι μελλοντικές ταμιακές ροές πρέπει να περιλαμβάνουν:

1<sup>ον</sup> τις προβλέψεις ταμιακών εισροών(εισπράξεις από πώληση ή παροχή υπηρεσιών ανάλογα με τις εργασίες της επιχείρησης τις οποίες εξυπηρετεί το πάγιο στοιχείο) από την διαρκή χρήση του στοιχείου

2<sup>ον</sup> τις προβλέψεις ταμιακών ροών(πληρωμές γενικών εξόδων που σχετίζονται με τη χρήση του παγίου και αποδίδονται άμεσα) που λαμβάνουν χώρα υποχρεωτικά για να σχηματιστούν οι ταμιακές ροές από τη διαρκή χρήση του παγίου και

3<sup>ον</sup> τις καθαρές ταμιακές ροές αν υφίστανται και οι οποίες εξυπηρετούνται στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του παγίου.

Να σημειώσουμε ότι από τα παραπάνω αντλούμε τη πληροφορία ότι για να προσδιορίσουμε το ανακτήσιμο ποσό του ενός περιουσιακού στοιχείου πρέπει αυτό να συνιστά μονάδα ταμιακών ροών δηλαδή να παράγει έσοδα και να σχηματίζει έξοδα (Παζάρσκη Μ.2011).

### ***3.6 Απογραφή Ενσώματων ακινητοποιήσεων***

Ακολουθώντας τις επιταγές της νομοθεσίας ΚΒΣ άρθρο 27 για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο που έχει στη κατοχή της μια οικονομική μονάδα πρέπει να γίνεται η αντίστοιχη καταχώρησή του στο βιβλίο απογραφών παρουσιάζοντας τα ακόλουθα στοιχεία:

1. την αξία κτήσεως ή το κόστος παραγωγής ή ιδιοκατασκευής του προσαυξημένο με τις δαπάνες επεκτάσεων, προσθηκών ή βελτιώσεων
2. τις συσσωρευμένες αποσβέσεις
3. την αναπόσβεστη αξία

Αν η επιχείρηση διαθέτει οικόπεδα, εδαφικές εκτάσεις ή γήπεδα κατά την απογραφή τους θα πρέπει να καταχωρηθούν τα παρακάτω στοιχεία:

1. η αξία των εκτάσεων δηλαδή η αξία κτήσης και το σύνολο των αναπροσαρμογών σύμφωνα με τη νομοθεσία
2. οι αποσβέσεις δεν έχουν σημασία ύπαρξης στην αξία τους διότι η χρονική διάρκεια ωφέλιμης ζωής δεν προσδιορίζεται αντίθετα τείνει να είναι απεριόριστη
3. να καταχωρήσει τις εμπράγματα ασφάλειες αν και εφόσον υπάρχουν(Κριαράς Ευστάθιος,2014).

### ***3.7 Το Μητρώο Πάγιων Στοιχείων***

Για την ορθή διαχειριστική παρακολούθηση κάθε στοιχείου αλλά και για τον έλεγχο της αξίας κτήσης και των αποσβέσεων του ο επιτηδευματίας τηρεί υποχρεωτικά μητρώο πάγιων στοιχείων. Οι επιτηδευματίες που κρατούν βιβλία Γ κατηγορίας σύμφωνα με τον ΚΒΣ άρθρο 27 πρέπει να τηρούν μητρώο πάγιων στοιχείων το οποίο ουσιαστικά παρουσιάζει την τελευταία ανάλυση των λογαριασμών ανεξαρτήτων βαθμού των πάγιων στοιχείων. Ο επιτηδευματίας και το σύνολο της διοίκησης της επιχείρησης έχουν τη δυνατότητα να

επιλέγουν από μόνοι τους τον τρόπο τήρησης του μητρώου στο οποίο πρέπει να αναγράφονται τα ακόλουθα:

1. το είδος του παγίου και τα διακριτικά του στοιχεία
2. τα στοιχεία της λογιστικής του ένταξης δηλαδή οι κωδικοί λογαριασμού κατά το ΕΛΓΣ
3. την αρχική αξία κτήσης και τις πιθανές προσθήκες, βελτιώσεις ή μειώσεις
4. τον τρόπο εγκατάστασης
5. την ημερομηνία έναρξης λειτουργίας καθώς και την ημερομηνία αδρανοποίησης του
6. η κτήση παγίων από ενεργητική φορολογική διάταξη
7. τα πιθανά εμπράγματα βάρη
8. το κωδικό της τελευταίας βαθμίδας του λογαριασμού αποσβέσεων
9. τις λογισμένες αποσβέσεις και τις αντιλογισμένες λ.χ μια καταστροφή
10. τα στοιχεία τερματισμού της παραγωγικής του ζωής (Σταματόπουλος Δ,2010).

### ***3.8 Η αποτίμηση των πάγιων στοιχείων***

Κάθε στοιχείο των ενσώματων ακινητοποιήσεων όπως παρουσιάσαμε παραπάνω υπόκεινται στη διαδικασία απογραφής όπου παράλληλα διενεργείται και αποτίμηση του. Τα ενσώματα πάγια περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται βάσει της αξίας κτήσεως ή το κόστος ιδιοκατασκευής τους. Για να καταχωρηθεί στο ενεργητικό της οικονομικής μονάδας το στοιχείο σε πρώτο στάδιο πρέπει αυτό να αποτιμάται με γνώμονα το κόστος του. Το κόστος ενός παγίου στοιχειοθετείται από τη τιμή αγοράς του, από κάθε επιρριπτέο έξοδο που θα το θέσει σε κατάσταση λειτουργίας όπως για παράδειγμα το κόστος διαμόρφωσης κτιριακού χώρου, τα έξοδα μεταφοράς, τα έξοδα εγκατάστασης και το απαιτούμενο προσωπικό. Στα παραπάνω, δεν πρέπει να λάβουμε υπόψιν μας τα διοικητικά έξοδα έτος αν αυτά σχετίζονται

με την απόκτηση και την έναρξη λειτουργίας του παγίου. Το ίδιο ισχύει και με τα έξοδα δοκιμαστικής λειτουργίας(Κριαράς Ε,2014).

### **3.9 Οι αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων**

Η απόσβεση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων είναι αν όχι η σημαντικότερη μια από τις πιο ουσιώδεις εργασίες σε λογιστικό επίπεδο. Η απόσβεση περιλαμβάνει τη κατανομή με χρονικά κριτήρια της αποσβεστέας αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου, η οποία προκύπτει βάσει της διαρκούς ωφέλιμης ζωής. Έχουμε κατ'επέκταση τη λογιστική απεικόνιση του στοιχείου.

Το πάγιο στοιχείο είναι περιορισμένο να λειτουργεί συνεπικουρικά στη παραγωγική διαδικασία της επιχείρησης για την εξαγωγή των προϊόντων σε όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Ως αποτέλεσμα το πάγιο εξαντλώντας τις υπηρεσίες του υφίστανται μια φυσιολογική φθορά που σταδιακά το οδηγεί στη διαδικασία απόσβεσης. Το ποσό δηλαδή της ετήσιας απόσβεσης αντιπροσωπεύει τη μείωση της αξίας που υφίστανται το πάγιο λόγω της εκτεταμένης χρήσης του και της παρόδου του χρονικού πλαισίου διάρκειας της ωφέλιμης ζωής αυτού. Επέρχεται ουσιαστικά μια συνολική απαξίωση της 'εικόνας' του παγίου σε όλες τις εκφάνσεις του. Όταν το πάγιο βρεθεί σε αυτή τη θέση τότε εξέρχεται από την επιχείρηση η οποία εντείνει τη προσπάθεια για αντικατάστασή του. Το κεφάλαιο για την ανάκτηση του παγίου αντλεί η οικονομική μονάδα από την απόσβεση όπου το κόστος των προϊόντων επιβαρύνεται και ένα μέρος από τα έξοδα συγκεντρώνεται για το σκοπό αυτό. Με τη πάροδο των χρόνων συγκεντρώνεται το ποσό που αντιστοιχεί στην αξία των πάγιων προς αντικατάσταση. Η οικονομική απαξίωση του παγίου και η έξοδος του καταχωρείται στους αντίστοιχους λογαριασμούς του πρωτοβάθμιου 66 'Αποσβέσεις Πάγιων στοιχείων' ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος.

### **3.9.1 Ο υπολογισμός της Απόσβεσης**

Ο υπολογισμός των αποσβέσεων απαιτεί τον εννοιολογικό προσδιορισμό ορισμένων βασικών όρων όπως: του συντελεστή απόσβεσης και της αποσβεστέας αξίας, ενώ παράλληλα παρουσιάζονται και οι μέθοδοι απόσβεσης.

Ο συντελεστής απόσβεσης προσδιορίζεται είτε με τη βάση τη συνολική απόδοση του παγίου στη παραγωγική διαδικασία είτε με γνώμονα τη χρονική διάρκεια ωφέλιμης ζωής του. Εάν μπορούμε να έχουμε στη διάθεσή μας τη συνολική παραγωγική απόδοση του παγίου μετρημένη σε μονάδες παραγωγής τότε έχουμε τη δυνατότητα να υπολογίζουμε το ποσό της ετήσιας απόσβεσης. Ο υπολογισμός της ετήσιας απόσβεσης απορρέει από τη διαίρεση της συνολικής παραγωγής με την ετήσια και από αυτή τη σχέση λαμβάνουμε το αποτέλεσμα το οποίο θα πολλαπλασιάσουμε με την αξία του παγίου. Όσον αφορά τη χρονική διάρκεια βάσει της οποίας μπορούμε να προσδιορίσουμε το συντελεστή απόσβεσης πρέπει και σε αυτή τη περίπτωση να υπολογίσουμε το ποσό ετήσιας απόσβεσης και να έχουμε στη διάθεσή μας αριθμητικά δεδομένα για τη συνολική διάρκεια χρήσης του παγίου την οποία ομοίως θα διαιρέσουμε με την συνολική αξία του παγίου για τα έτη χρήσης.

Αποσβεστέα αξία ενός αποσβέσιμου πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι το ιστορικό κόστος του παγίου ή η τιμή κτήσης ή κάποιο άλλο ποσό που αντικατέστησε με απόλυτη νομιμότητα το ιστορικό κόστος του παγίου. Ένα τέτοιο ποσό μπορεί να είναι κάλλιστα η αξία αναπροσαρμογής που επιβάλλει ο νόμος μειωμένο κατά την υπολειμματική του αξία εφόσον κρίνεται ως άξια αναφοράς. Η υπολειμματική αξία ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου είναι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία που υπολογίζεται να λάβει χώρα στο τέλος της ωφέλιμης ζωής του παγίου. Αν η υπολειμματική αξία τέλος δεν θεωρείται άξια λόγου δεν υπολογίζεται στον προσδιορισμό της αποσβεστέας αξίας (Βούλγαρης –Παπαγεωργίου,2005).

### **3.9.2 Οι μέθοδοι των αποσβέσεων**

Οι συνηθέστερες και με εύρος εφαρμογής από τους λογιστικούς κύκλους μέθοδοι αποσβέσεων είναι οι ακόλουθες βάσει των Δ.Λ.Π.



1 η σταθερή μέθοδος

2 η φθίνουσα και

3 η λειτουργικής έντασης.

Οι παραπάνω μέθοδοι σύμφωνα με τις επιταγές των Δ.Λ.Π χαρακτηρίζονται από ευμεταβλητότητα και προσαρμοστικότητα. Αν τα οικονομικά οφέλη για μια επιχείρηση από την εκμετάλλευση των παγίων μεταβληθούν τότε οι μέθοδοι τροποποιούνται για να προσαρμοστούν με βάση τα νέα δεδομένα. Στη σταθερή μέθοδο επιβαρύνονται τα αποτελέσματα με ένα σταθερό ποσό καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του ενώ αντίθετα στη φθίνουσα έχουμε μια μειωτικής φύσης επιβάρυνση. Τέλος για τη μέθοδο της λειτουργικής έντασης εμφανίζεται επιβάρυνση του αποτελέσματος με άξονα το βαθμό έντασης στη παραγωγική απόδοση του παγίου.

### ***3.10 Οι αποσβέσεις και η Ελληνική Νομοθεσία***

Η Ελληνική Νομοθεσία με το πέρασμα του χρόνου έχει προβεί σε ορισμένες αλλαγές στο τρόπο με τον οποίο λαμβάνουν χώρα οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των εκάστοτε οικονομικών μονάδων. Το πρωταρχικό Π.Δ 100/1998 τροποποιήθηκε από το μεταγενέστερο Π.Δ 299/2003 το οποίο εισάγει μια καινοτομία όσον αφορά τους συντελεστές απόσβεσης για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία των εμπορικών, γεωργικών επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών εισάγοντας κλιμάκια με κατώτερα και ανώτερα επίπεδα συντελεστών. Επιπροσθέτως, ορίζονται νέοι συντελεστές απόσβεσης για ορισμένα πάγια με ιδιαιτερότητες. Τέτοια πάγια είναι:

1 τα οδικά δίκτυα εκτός των εγκαταστάσεων της επιχείρησης

2 οι μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας συνδυσμένου κύκλου

3 τα φράγματα των υδροηλεκτρικών σταθμών

4 τα ψυγεία αποθήκευσης τροφίμων κ.α

Το νέο Π.Δ 299/2003 προσδιορίζει ότι τα νέα δεδομένα για τους συντελεστές τίθενται σε εφαρμογή από 1/1/2003. Επομένως, εφαρμόζεται ο υπολογισμός των αποσβέσεων των παγίων επιβαρύνοντας τις χρήσεις από 1/1/2003 και έπειτα ανεξαρτήτως του χρόνου απόκτησης των παγίων. Το νέο Π.Δ 299/2003 επιβάλλει στις επιχειρήσεις πως για να διενεργούν τον υπολογισμό των αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων θα πρέπει να χρησιμοποιούν αυστηρά τον ανώτερο ή το κατώτερο συντελεστή απόσβεσης που αντιστοιχεί στο είδος ή τη κατηγορία του παγίου. Επιπλέον η τροποποίηση του Π.Δ υπογραμμίζει ως κατηγορία των πάγιων στοιχείων τη τελευταία καταχωρημένη υποδιάκριση. Όλα τα πάγια που ανήκουν σε μια κατηγορία θα τεθούν σε διαδικασία απόσβεσης με άξονα τον ανώτερο ή το κατώτερο συντελεστή και αυτό από μέρους της επιχείρησης δεν νοείται ως υποχρέωση αλλά ως αυστηρή δέσμευση. Η οικονομική μονάδα δεν μπορεί να διακρίνει τα πάγια στοιχεία μιας κατηγορίας και ως εκ τούτου να επιλέξει με ποια βαθμίδα συντελεστή θα αποσβέσει. Ο συντελεστής που θα επιλέξει εξ 'αρχής θα συνοδεύσει τα πάγια περιουσιακά στοιχεία μιας κατηγορίας μέχρι τη τελική τους απόσβεση. Εξαιρέση αποτελούν τα πάγια ίδιας κατηγορίας που θα αποκτήσει η επιχείρηση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο όπου αποδεσμεύεται από την επιταγή του Π.Δ και μπορεί να επιλέξει συντελεστή ανεξάρτητα με το συντελεστή που είχε χρησιμοποιηθεί.

Συνοψίζοντας ο συντελεστής απόσβεσης δεν βρίσκει εφαρμογή όταν η επιχείρηση έχει υπό τη κατοχή της πάγια περιουσιακά στοιχεία περιορισμένη διάρκεια ωφέλιμης ζωής. Τα στοιχεία αυτά ως εξής θα αποσβένονται με βάση την ωφέλιμη ζωή τους. Η Ελληνική Νομοθεσία υπογραμμίζει πρώτον, ως υποχρεωτική τη διενέργεια αποσβέσεων για κάθε πάγιο περιουσιακό στοιχείο μιας επιχείρησης εφόσον υποβιβάζεται η αξία του λόγω της χρήσης του στη παραγωγική διαδικασία μέχρι τη λήξη της περιόδου ωφέλιμης ζωής του και δεύτερον για τους ισολογισμούς των επιχειρήσεων μετά την 30<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 1997. Ως εκ τούτου οι επιχειρήσεις οφείλουν να διενεργούν αποσβέσεις για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που τους ανήκουν με τους συντελεστές που ορίζει ο νόμος 2238/1994 ανεξάρτητα με την ύπαρξη ή μη κερδών στη διαχειριστική περίοδο όπου διενεργείται η απόσβεση (Βούλγαρης-Παγεωργίου,2005).

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο**

### **ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΚΤΙΡΙΩΝ-ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΚΤΙΡΙΩΝ ΚΑΙ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΡΓΩΝ**

#### ***4.1 Εισαγωγικό Σημείωμα***

Με τον όρο κτίρια περιγράφουμε τις οικοδομικές εγκαταστάσεις που έχουν κατασκευαστεί με τη χρήση δομικών υλικών και προορίζονται είτε για κατοικία είτε για μηχανοστάσιο, βιοτεχνία κ.α. και ουσιαστικά εξυπηρετούν τις βασικές εργασίες της οικονομικής μονάδας. Από την άλλη μεριά ο όρος ‘εγκαταστάσεις κτιρίων’ αναφέρεται σε πρόσθετες εγκαταστάσεις π.χ ηλεκτρικές που επικοινωνούν με το κεντρικό κτίριο και αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα του. Τα κτίρια, οι εγκαταστάσεις κτιρίων και τα τεχνικά έργα καταχωρούνται σε λογαριασμό του πρωτοβάθμιου λογαριασμού 11 όπου και παρουσιάζεται η αξία των τεχνικών έργων που διευκολύνουν τη δραστηριοποίηση της οικονομικής μονάδας. Τέτοια έργα μπορεί να είναι δρόμοι, γεφυράκια, φράγματα, περιφράξεις, πλατείες κ.α και χαρακτηρίζονται από μονιμότητα κατασκευής. Ο λογαριασμός 11 χρεώνεται με την αξία αγοράς ή κατασκευής των παραπάνω καθώς και με το σύνολο των δαπανών βελτίωσης, επέκτασης ή προσθήκης. Στους λογαριασμούς 11.01-11.02 παρακολουθούνται τα τεχνικά έργα που κατασκευάζονται προς όφελος λειτουργίας της επιχείρησης. Στους λογαριασμούς 11.07-11.10 παρακολουθούνται τα κτίρια και τα τεχνικά έργα που κατασκευάζονται σε ακίνητα τρίτων και η επιχείρηση κατέχει νομικό δικαίωμα χρήσης τους για καθορισμένο χρονικό πλαίσιο. Με τα τη λήξη του χρονικού ορίου τα εν λόγω έργα περιέχονται στη κυριαρχία του ιδιοκτήτη το ακινήτου χωρίς την υποχρέωση καταβολής ανταλλάγματος.

Τα κτίρια, οι εγκαταστάσεις και τα τεχνικά έργα υπόκεινται σε διαδικασία απόσβεσης συνακόλουθη του χρόνου χρησιμοποίησής τους λαμβάνοντας μόνον ένα περιορισμό που δηλώνει πως η ετήσια απόσβεση δεν δύναται να είναι μικρότερη από εκείνη των ομοειδών

ιδιόκτητων πάγιων στοιχείων. Εξαίρεση από τον λογαριασμό<sup>11</sup> αποτελούν τα έξοδα συντήρησης και επισκευής των παραπάνω και έτσι καταχωρούνται στους αντίστοιχους λογαριασμούς δαπανών της κάθε χρήσης. Τέλος όσα κτίρια, εγκαταστάσεις κτιρίων και τεχνικά έργα δεν εξυπηρετούν τις εργασίες της επιχείρησης ούτε αποτελούν προϊόν ενοικίασης σε τρίτα μέρη παρακολουθούνται από τους λογαριασμούς 11.14-11.17 ,11.21 και 11.24 (Αληφαντής Γ.2011).

#### ***4.2 Η απογραφή των κτιρίων και των τεχνικών έργων***

Το νομικό πλαίσιο που ορίζει την απογραφή κτιρίων και τεχνικών έργων ομοιάζει με όσα παρουσιάσαμε σε προηγούμενη υποενότητα για την απογραφή των πάγιων στοιχείων. Σε αυτή τη περίπτωση εάν η οικονομική μονάδα έχει στη κατοχή της οικόπεδα ή γήπεδα πρέπει να λάβει σοβαρά υπόψιν τα ακόλουθα:

Πρώτον. Η αξία των κτιρίων είναι η αξία κτήσεως τους πλέον του κόστους των προσθηκών, βελτιώσεων ή επεκτάσεων αλλά και των τυχόν αναπροσαρμογών όπως προβλέπει το νομοθετικό πλαίσιο μείον τις αποσβέσεις.

Δεύτερον, οι αποσβέσεις στην αξία των κτιρίων υπολογίζονται από την ώρα που τίθενται προς χρήση.

Επιπλέον, αν η τεχνική εταιρεία υποχρεούται από τον Κ.Β.Σ να κρατά βιβλίο αποθήκης τότε τα έργα που διεκπεραιώνει σε ακίνητα τρίτων δεν υπόκεινται προς καταχώρηση στο βιβλίο απογραφών. Αν όμως τα περιουσιακά στοιχεία τρίτων δεν εμφανίζονται στα βιβλία αποθήκης ή σε κάποιο άλλο βιβλίο τότε αυτά απογράφονται κανονικά κατά είδος και ποσότητα στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου (Σταματόπουλος Δ.2011).

### **4.3 Η αποτίμηση κτιρίων και τεχνικών έργων**

Τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία αποτιμώνται στην αξία κτήσης ή στο κόστος ιδιοκατασκευής τους προσαυξημένη με τις δαπάνες βελτιώσεων, προσθηκών ή επεκτάσεων και αφαιρούνται οι αποσβέσεις σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία. Ως αξία αποτίμησης σε περίπτωση αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων θεωρείται η αξία έπειτα από την αναπροσαρμογή. Από την άλλη ως αξία κτήσης θεωρείται το ποσό που υπογραμμίζεται στο συμβόλαιο αγοράς του ακινήτου μείον τα έξοδα απόκτησης που δεν περιλαμβάνονται στη τιμή κτήσεως των στοιχείων. Τα έξοδα αυτά παρουσιάζονται στα γενικά έξοδα χρήσης ή σε αυτά της πρώτης εγκατάστασης. Τέλος για τα τεχνικά έργα η νομοθεσία (Ε.Λ.Γ.Σ) ορίζει ότι η αποτίμηση λαμβάνει χώρα βασιζόμενη στο πραγματικό κόστος παραγωγής-κατασκευής των έργων.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5ο**

### **ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΕΞΟΔΩΝ ΠΟΛΥΕΤΟΥΣ ΑΠΟΣΒΕΣΗΣ**

#### **5.1 Εισαγωγή**

Τα ασώματα ή αλλιώς άυλα πάγια στοιχεία καλούνται όλα τα οικονομικά στοιχεία που δεν εμφανίζουν υλική υπόσταση τα οποία αποδέχονται χρηματική αποτίμηση δύναται να εισέλθουν σε διαδικασία συναλλαγής. Τα ασώματα περιουσιακά στοιχεία χρησιμοποιούνται στη παραγωγή για περισσότερο από ένα έτος και χωρίζονται σε δύο κατηγορίες: στα διακιώματα και στις πραγματικές καταστάσεις, ιδιότητες και σχέσεις. Δικαιώματα μπορεί αν είναι ευρεσιτεχνίας, πνευματικής ιδιοκτησίας, εμπορικά σήματα κ.α ενώ στις πραγματικές καταστάσει περιλαμβάνονται στοιχεία όπως η φήμη, οι πελατειακές σχέσεις, τεχνογνωσία

κλπ. Οι παραπάνω κατηγορίες ασώματων παγίων καταχωρούνται βάσει του Ε.Λ.Γ.Σ στο λογαριασμό 10 στις 'Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης'. Ως έξοδα πολυετούς απόσβεσης αποκαλούμε τα έξοδα εκείνα που πραγματοποιούνται με σκοπό την ίδρυση και την αρχικά οργάνωση της επιχείρησης, την απόκτηση διαρκών μέσων εκμετάλλευσης καθώς και τα έξοδα για την επέκταση και την αναδιοργάνωση της οικονομική μονάδας. Τα παραπάνω έξοδα πραγματοποιούνται αποκλειστικά για την εξυπηρέτηση της επιχείρησης για περισσότερο από ένα έτος και αποσβένονται τμηματικά και όχι σε περίοδο μεγαλύτερη των πέντε ετών . Ουσιαστικά αποσβένεται το 20% του συνόλου κάθε έτος.

## ***5.2 Η απογραφή των άυλων ακινητοποιήσεων***

Ομοίως με όσα ήδη έχουν αναφερθεί για τη διαδικασία της απογραφής των παγίων έτσι και στη περίπτωση των άυλων ακινητοποιήσεων αλλά και των εξόδων πολυετούς απόσβεσης η απογραφή όλων διεκπεραιώνεται με γνώμονα την αξία κτήσης προσαυξημένη με τα έξοδα όπως έχει σημειωθεί παραπάνω και αφαιρώντας σε τελικό στάδιο τις αποσβέσεις τους. Η απογραφή παύει να λαμβάνει χώρα για τις ασώματες ακινητοποιήσεις όταν ολοκληρωθεί ο κύκλος των αποσβέσεων και μεταφερθούν κατ'επέκταση στο κύριο λογαριασμό. Ως αποτέλεσμα αυτής της θέσης κατανοούμε ότι τα άυλα στοιχεία και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης δεν υπόκεινται σε παρακολούθηση έπειτα από την ολοκλήρωση του κύκλου αποσβέσεων με την αξία ενός λεπτού του ευρώ. Αντίθετα με όσα ισχύουν για τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία τα οποία έπειτα από την τελική τους απόσβεση συνεχίζουν να παρακολουθούνται εφόσον βρίσκονται στη κατοχή της επιχείρησης με τη λογιστική αξία του ενός λεπτού του ευρώ ([www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)).

### **5.3 Η αποτίμηση των ασώματων ακινητοποιήσεων**

Σε διαδικασία αποτίμησης εισέρχονται και οι ασώματες ακινητοποιήσεις και τα έξοδα πολυετούς απόσβεσης βάσει της αξίας κτήσεώς τους. Η αξία κτήσεως φυσικά μειώνεται σταδιακά με τις αποσβέσεις που διενεργούνται κάθε χρόνο. Να υπογραμμίσουμε στο σημείο αυτό ότι η αξία των άυλων ακινητοποιήσεων μπορεί και αυτή να αναπροσαρμοστεί όπως συμβαίνει και με τα ακίνητα. Έχοντας ήδη αναλύσει στα πρώτα κεφάλαια της παρούσας εργασίας τον όρο του αποθέματος και έχοντας ήδη περιγράψει τη διαδικασία απογραφής των αποθεμάτων προχωρούμε στην ανάλυση της διαδικασίας αποτίμησης αυτών σύμφωνα με τις αρχές του Κ.Β.Σ και της ισχύουσας νομοθεσίας.

Από τη διαδικασία αποτίμησης των αποθεμάτων εξαιρούνται τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα (Ε.Λ.Γ.Σ 2.2.200). Τα αποθέματα αποτιμώνται:

- α) στη τιμή κτήσεως ή του ιστορικού κόστους παραγωγής αν αυτή είναι μικρότερη της τιμής που η οικονομική μονάδα έχει τη δυνατότητα να αγοράσει ή να παράγει τα αποθέματα την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού της
- β) στη τρέχουσα τιμή αγοράς ή αναπαραγωγής τη στιγμή που αυτή εμφανίζεται χαμηλότερη της αξίας κτήσεως και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας και
- γ) στη καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία αν η τρέχουσα τιμή αγοράς είναι μικρότερη από την αξία κτήσεως και ταυτόχρονα μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία (παρ.28 άρθρο 28 εγκ. 3/24.11.1992). Στο σημείο αυτό θα ήταν ορθό να παραθέσουμε τη διευκρινιστική ερμηνεία των όρων: τιμή αγοράς, τιμή ρευστοποίησης και τιμή ιστορικού κόστους.

1. Με τον όρο τιμή αγοράς καλείται η τιμή με βάση την οποία μία οικονομική μονάδα διαθέτει τη δυνατότητα να αγοράσει ένα αγαθό κατά την ημέρα σύνταξης του ισολογισμού.

2. Ως τιμή ρευστοποίησης αποκαλούμε τη τιμή πώλησης του αγαθού βάσει της οποίας υπολογίζεται ότι πρόκειται να πωληθεί το αγαθό υπό συγκεκριμένες συνθήκες ομαλής λειτουργίας της επιχείρησης.

3. Η τιμή του ιστορικού κόστους διακρίνεται στη περίπτωση αγοράς εμπορευμάτων και πρώτων υλών όπου λογίζεται ως η τιμολογιακή αξία αγοράς των αγαθών στην οποία προστίθενται τα ειδικά έξοδα αγοράς λχ οι δασμοί και στη περίπτωση παραγωγής προϊόντων

όπου προσδιορίζεται ως το άμεσο κόστος αγοράς των πρώτων υλών και λοιπών υλικών με στόχο τη παραγωγή του αγαθού. Εδώ προστίθενται το σύνολο των άμεσων και έμμεσων εξόδων παραγωγής (Κριαράς Ευστάθιος,2014).

### ***5.3.1 Η αποτίμηση αποθεμάτων με ειδικά χαρακτηριστικά***

Στη κατηγορία αυτή αποτιμώνται όσα αποθέματα εξαιρέθηκαν προηγουμένως δηλαδή τα υπολείμματα, τα υποπροϊόντα και τα ελαττωματικά προϊόντα. Αυτά αποτιμώνται συνακόλουθα με το άρθρο 1 του Π.Δ 1123/1980.

Αναλυτικότερα ως υπολείμματα καλούνται τα υλικά κατάλοιπα που προκύπτουν από τη παραγωγική δραστηριότητα και τα οποία δεν έχουν ουδεμία χρηστικότητα. Τα υπολείμματα δύναται να προκύψουν από κάθε στάδιο της παραγωγής και ομοιάζουν με τα έτοιμα προϊόντα αλλά και απευθείας από τη πρώτη ύλη φέροντας τα χαρακτηριστικά της. Πιθανόν τα υπολείμματα να έχουν έστω και μία μικρή εμπορευματική αξία η οποία να είναι αξιοποιήσιμη. Έτσι, εισέρχονται στη διαδικασία αποτίμησης με γνώμονα τη πιθανή αξία πώλησης τους μειωμένη με τα άμεσα έξοδα πώλησης. Αν τα υπολείμματα είναι εντελώς άχρηστα απορρίπτονται ως μέρος της βιομηχανικής απώλειας χωρίς να τηρεί η επιχείρηση βιβλίο αποθήκης. Από την άλλη μεριά τα υποπροϊόντα είναι τα υλικά αγαθά που παράγονται ταυτοχρόνως με τα κύρια προϊόντα τα οποία δύναται να προκύψουν σε κάθε στάδιο της παραγωγικής διαδικασίας ακόμη και από τις πρώτες ύλες. Φυσικά όλα τα υποπροϊόντα φέρουν μειωμένη αξία πώλησης συγκριτικά με τα κύρια. Είναι όμως εμπορεύσιμα αυτούσια. Πολλές φορές η επιχείρηση τα επαναχρησιμοποιεί ως πρώτη ύλη. Η αποτίμησή τους γίνεται με άξονα τη πιθανολογούμενη αξία πώλησης η οποία μειώνεται από τα άμεσα έξοδα πώλησης. Αν όμως η οικονομική μονάδα επιλέξει να τα επανεισάγει στη παραγωγική διαδικασία τότε αυτά αποτιμώνται με βάση τη τιμή στην οποία θα τα αγόραζε η επιχείρηση για να τα αξιοποιήσει.



#### 5.4 Οι μέθοδοι αποτίμησης

Η οικονομική μονάδα έχει στη διάθεσή της μια σειρά από μεθόδους για να κατορθώσει να φέρει εις πέρας τη διαδικασία αποτίμησης των αποθεμάτων. Παρακάτω παρουσιάζονται οι επτά μέθοδοι αποτίμησης αποθεμάτων.

1. Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους
2. Η μέθοδος κυκλοφοριακού μέσου όρου διαδοχικών υπολοίπων
3. Η F.I.F.O – Μέθοδος πρώτου εισερχομένου –εξερχομένου
4. Η L.I.F.O – Μέθοδος τελευταίας εισαγωγής –πρώτης εξαγωγής
5. Η μέθοδος βασικού αποθέματος
6. Η μέθοδος εξατομικευμένου κόστους
7. Η μέθοδος του standard cost (Κριαράς Ε.2014).

Συνήθως η επιλογή της ασφαλέστερης μεθόδου από μία οικονομική μονάδα γίνεται με τη παράθεση ορισμένων κριτηρίων από μέρους της επιχείρησης ώστε να φανεί εξ αρχής ποια μέθοδος εξυπηρετεί καλύτερα τις ανάγκες της εκάστοτε επιχείρησης. Στο σημείο αυτό θα παραθέσουμε ένα παράδειγμα για να κατανοήσουμε στη πράξη τις μεθόδους που απარიθμήσαμε. Υποθέτουμε ότι έχουμε μια οικονομική μονάδα με τα παρακάτω στοιχεία:

Συναλλαγές   Μονάδες   Τιμή   Αξία   Μον.Πώλησης   Υπολ μον.

1/1 αποθ/μα	250	10	2500		250
10/1 αγορά	700	15	10500		950
15/1 πώληση				350	600
18/1 αγορά	800	12	9600		1400

22/1 πώληση					550
27/1 αγορά	600	13	7800		1150
29/1 πώληση				700	400
Σύνολο	2350		30400	1900	

Η μέθοδος του μέσου σταθμικού κόστους:

Στη μέθοδο αυτή η μέση σταθμική τιμή κτήσεως υπολογίζεται από τη σχέση:

$$\frac{\text{Αξία Αποθέματος Ενάρξεως Περιόδου} + \text{Αξία Αγορών της Περιόδου στην Τιμή Κτήσεως}}{\text{Ποσότητα Αποθέματος Ενάρξεως Περιόδου} + \text{Ποσότητα που Αγοράστηκε στην Περίοδο}}$$

Έτσι προσδιορίζεται η μέση σταθμική τιμή μονάδας, η οποία χρησιμοποιείται για την αποτίμηση των αποθεμάτων λήξεως. Η μέθοδος αυτή ελαχιστοποιεί τις επιδράσεις των ακραίων τιμών στην αγορά. Όταν οι τιμές στην αγορά είναι υψηλές, το μέσο κόστος είναι χαμηλότερο από το τρέχον κόστος, ενώ όταν οι τιμές είναι χαμηλές τότε το μέσο κόστος είναι υψηλότερο από το τρέχον κόστος.

Η εφαρμογή της μεθόδου ενδείκνυται όταν οι επιχειρήσεις χρησιμοποιούν το σύστημα της περιοδικής απογραφής των αποθεμάτων, έτσι στο τέλος της χρήσεως που προσδιορίζεται το μέσο σταθμικό κόστος απογράφονται τα μένοντα και προσδιορίζεται η αξία τους και το κόστος των πωλημένων.

Αν όμως οι επιχειρήσεις εφαρμόζουν το σύστημα της διαρκούς απογραφής, επειδή το μέσο σταθμικό κόστος δεν μπορεί να υπολογιστεί πριν από την τελευταία αγορά της περιόδου, οι πωλήσεις και τα μένοντα κατά τη διάρκεια της περιόδου παρακολουθούνται μόνο κατά ποσότητα.

Με βάση τα στοιχεία που προαναφέρθηκαν, ας δούμε τώρα πως εφαρμόζεται η μέθοδος αυτή: αντικαθιστώντας τον τύπο έχουμε:

$$\frac{2500 + 27900}{250 + 2100} = \frac{30400}{2350} = 12,94\text{€}$$

Μέσο Σταθμικό Κόστος μονάδας.

Η Μέθοδος του Κυκλοφοριακού Μέσου Όρου ή των Διαδοχικών Υπολοίπων

Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, μετά από κάθε εισαγωγή καθορίζεται η μέση τιμή του υπολοίπου με τον εξής τύπο:

$$\frac{\text{Αξία Προηγούμενου Υπολοίπου} + \text{Αξία Νέας Αγοράς στην Τιμή Κτήσεως}}{\text{Ποσότητα Προηγούμενου Υπολοίπου} + \text{Ποσότητα Νέας Αγοράς}}$$

Η μέθοδος αυτή είναι αντικειμενική, γιατί δεν αφήνει περιθώρια προσωπικών χειρισμών και δίνει ένα αντιπροσωπευτικό μέσο κόστος, το οποίο πλησιάζει περισσότερο στο τρέχον παρά στο μέσο σταθμικό.

Με βάση τα στοιχεία του προηγούμενου παραδείγματος:

$$\text{Αποθέματα ενάρξεως} : 250 \times 10 = 2.500$$

$$\text{Αγορά 10/1} \quad 700 \times 15 = 10.500$$

οπότε, σύμφωνα με τον τύπο έχουμε:

$$\frac{2500 + 10500}{250 + 700} = \frac{13000}{950} = 13,68\text{€}$$

τη μέση τιμή υπολοίπου. Τον ίδιο τύπο εφαρμόζουμε με τα δεδομένα που προκύπτουν ύστερα από κάθε συναλλαγή.

Η Μέθοδος Πρώτου Εισερχομένου, Πρώτου Εξερχομένου (F.I.F.O.)

Η μέθοδος πρώτου εισερχομένου, πρώτου εξερχόμενου, βασίζεται στην υπόθεση ότι το πρώτο εμπόρευμα που αποκτήθηκε είναι και το πρώτο που πωλήθηκε. Σύμφωνα με την

F.I.F.O. τα αποθέματα τέλους χρήσης προέρχονται από τις πιο πρόσφατες αγορές και αποτιμώνται στις αντίστοιχες τιμές που αγοράστηκαν. Η αποτίμηση των πωλημένων – αναλωμένων γίνεται σύμφωνα με τη σειρά εισαγωγής τους, γι' αυτό η μέθοδος αυτή λέγεται και «μέθοδος της σειράς εξαντλήσεως των αποθεμάτων».

Η μέθοδος F.I.F.O., εμφανίζει μια αδυναμία στην ορθή αντιπαράθεση των εσόδων με το κόστος των πωλήσεων, αφού στα τρέχοντα έσοδα από τις πωλήσεις δεν αντιπαραθέτει το τρέχον κόστος των πωλήσεων αλλά το κόστος κτήσεως των παλαιότερων αγορών, δηλαδή σε περίοδο πληθωρισμού η F.I.F.O. υπερεκτιμά τα λογιστικά κέρδη αντίθετα με τις άλλες μεθόδους αποτίμησης. Και σε περίοδο πτώσεως των τιμών το αποτέλεσμα υποεκτιμάται και αυτό έχει σαν συνέπεια να έχουμε μειωμένο φόρο εισοδήματος. Η μέθοδος αυτή βασίζεται στην εκδοχή ότι η πρώτη εξαγωγή (πώληση ή ανάλωση) προέρχεται από την τελευταία εισαγωγή (αγορά) και ότι τα αποθέματα τέλους χρήσεως προέρχονται από τις παλιότερες εισαγωγές (αγορές και αρχικό απόθεμα). Η αρχή του σχετικού υπολογισμού γίνεται από την πρώτη αγορά της χρήσεως.

#### Η Μέθοδος Βασικού Αποθέματος

Για την μέθοδο του βασικού αποθέματος το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει ότι: τα αποθέματα τέλους χρήσεως διακρίνονται σε δύο μέρη.

Το ένα αντιστοιχεί στο βασικό απόθεμα που αντιπροσωπεύει την ελάχιστη ποσότητα (αυτό που λέμε «στοκ ασφαλείας»), η οποία κρίνεται αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή της συνήθους δραστηριότητας της οικονομικής μονάδας. Το βασικό απόθεμα αποτιμάται στην αξία της αρχικής κτήσεως του.

Το άλλο προορίζεται για την εξυπηρέτηση μελλοντικών αναγκών πωλήσεων, όταν πρόκειται για εμπορεύματα ή έτοιμα προϊόντα ή αναγκών βιομηχανοποιήσεων όταν πρόκειται για υλικά που αναλώνονται στην παραγωγική διαδικασία. Το μέρος αυτό που αποκαλείται υπεραπόθεμα αποτιμάται με μια από τις εξής μεθόδους υπολογισμού της τιμής κτήσεως: του μέσου σταθμικού κόστους ή του κυκλοφοριακού μέσου όρου της F.I.F.O. Για να εφαρμόσουν οι επιχειρήσεις τη μέθοδο του βασικού αποθέματος κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων τους πρέπει με δική τους ευθύνη να διαχωρίσουν τα αποθέματα τέλους χρήσης σε βασικό απόθεμα

και σε υπεραπόθεμα λαμβάνοντας ως κριτήριο για το προσδιορισμό του βασικού αποθέματος την ελάχιστη ποσότητα του αποθέματος που κρίνεται αναγκαία για την ομαλή διεξαγωγή των εργασιών της επιχείρησης. Το κριτήριο προσδιορισμού του βασικού αποθέματος θα πρέπει να βασίζεται στα δεδομένα της επιχείρησης. Σε περίπτωση που η ποσότητα των κατ' είδος αποθεμάτων δεν διακυμαίνεται σημαντικά από χρήση σε χρήση, είναι δυνατό να χαρακτηρίζεται ολόκληρη η ποσότητα αυτή βασικό απόθεμα και ανάλογα να γίνεται αποτίμηση της (Κριαράς Ε.2014).

#### Η Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους

Το Ε.Λ.Γ.Σ ορίζει ότι τα αποθέματα παρακολουθούνται όχι μόνο κατ'είδος αλλά και κατά συγκεκριμένες ποσότητες αγοράς ή παραγωγής οι οποίες με αυτό το τρόπο αποκτούν αυτοτέλεια κόστους. Κατά την αποτίμηση των αποθεμάτων της απογραφής αυτά αναλύονται σε ποσότητες κατά παρτίδα από την οποία προέρχονται και αποτιμώνται στο κόστος της συγκεκριμένης παρτίδας ανεξάρτητα από το χρόνο αγοράς ή παραγωγής της. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή γίνεται συσχέτιση της ροής του κόστους με την ειδική ροή των φυσικών αγαθών και οδηγεί σε ικανοποιητική αντιπαράθεση εσόδων και κόστους και μπορεί να εφαρμόζεται με περιοδική ή διαρκή απογραφή των αποθεμάτων. Η μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους εφαρμόζεται από επιχειρήσεις που τα αποθέματά τους παράγονται κατά παραγγελία των πελατών τους όπως π.χ είναι οι κατασκευαστικές, οι εκδοτικοί οίκοι κ.α. ([www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)).

#### Η Μέθοδος Πρότυπου Κόστους (standard cost)

Οι εταιρείες που χρησιμοποιούν τη μέθοδο αυτή είναι κυρίως οι βιομηχανικές. Το πρότυπο κόστος αποτελεί ένα προϋπολογιζόμενο κόστος απαλλαγμένο από τις απώλειες και τα έξοδα που οφείλονται σε αναποτελεσματικότητα ή σε μη φυσιολογικές συνθήκες. Οι διαφορές μεταξύ πραγματικού και πρότυπου κόστους καταχωρούνται σε ιδιαίτερο λογαριασμό, ο οποίος αποτελεί όργανο ελέγχου της παραγωγικής διαδικασίας και της συναλλακτικής δραστηριότητας της επιχειρήσεως. Το πρότυπο κόστος μπορεί να εφαρμόζεται για την παρακολούθηση των πρώτων υλών, των ημι-κατεργασμένων και των έτοιμων προϊόντων, τόσο ως προς την εισαγωγή όσο και ως προς την εξαγωγή αυτών από τις λογιστικές αποθήκες,

οι οποίες μπορούν να τηρηθούν μόνο κατά ποσότητα αφού όλες οι εισαγωγές και εξαγωγές καταχωρούνται με την ίδια «σταθερή» τιμή. Το πρότυπο κόστος έχει εσωτερική αξία για την επιχείρηση και δεν είναι δυνατόν να χρησιμοποιείται για την αποτίμηση των αποθεμάτων που γίνεται για την σύνταξη των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων. Ιδιαίτερα, το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει ότι, κατά την μέθοδο αυτή τα αποθέματα αποτιμώνται στην τιμή πρότυπου κόστους. Η μέθοδος αυτή εφαρμόζεται με την προϋπόθεση ότι οι αποκλίσεις που ενδεχόμενα θα προκύψουν ανάμεσα στο ιστορικό και πρότυπο κόστος θα κατανέμονται στα μένοντα και στα πωλημένα αποθέματά τους. Το ποσό των αποκλίσεων που αναλογεί σε αυτά τα αποθέματα της απογραφής, εμφανίζεται ιδιαίτερα, με ένα ποσό για κάθε κατηγορία αποθέματος που αντιστοιχεί στους πρωτοβάθμιους λογαριασμούς της ομάδας 2 του Ε.Γ.Λ.Σ.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6ο**

### **ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΚΑΙ ΧΡΕΟΓΡΑΦΩΝ**

#### ***6.1 Εισαγωγή***

Ως χρεόγραφα αποκαλούμε τα επενδυτικά διαπραγματευσιμα προϊόντα που εκδίδονται από τη κυβέρνησή της χώρας, μιας επιχείρησης ή άλλο οργανισμό και αποτελεί αποδεικτικό χρέους ή διακίωμα σε διανεμόμενα κέρδη. Χρεόγραφα δύναται να αποτελούν τα ομόλογα, τα έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου, τα προθεσμιακά συμβόλαια, οι μετοχές κ.α. Στη λογιστική επιστήμη τα χρεόγραφα είναι οι μετοχές που διαθέτει μια οικονομική μονάδα στο χαρτοφυλάκιο της με απότερο σκοπό τη σύντομη διάθεσή τους. Ο αγοραστής των χρεογράφων έχει τη δυνατότητα να αποκομίσει άμεσο οικονομικό όφελος ρευστοποιώντας τα σύντομο χρονικό διάστημα. Οι βραχυπρόθεσμες επενδύσεις σε χρεόγραφα παρακολουθούνται στο 'κυκλοφοριακό ενεργητικό' που ανήκει στην ομάδα 3 στις 'Απαιτήσεις και διαθέσιμα' του λογαριασμού 34. Οι συμμετοχές από την άλλη προσδίδουν τη κατοχή μετοχών και

μεριδίων μακροχρόνια σε ποσοστό μεγαλύτερο του 10%. Το δικαίωμα αυτό προέρχεται από το νομοθετικό πλαίσιο στο λογαριασμό 18 ‘ Συμμετοχές και λοιπές μακροχρόνιες απαιτήσεις’ που ανήκουν στην ομάδα 1. Οι συμμετοχές και οι λοιπές μακροχρόνιες απαιτήσεις χωρίζονται σε δύο κατηγορίες:

- 1.στις μακροπρόθεσμες συμμετοχές που υποδιαιρούνται σε συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις (Κωδ.18.00) και σε συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις (Κωδ.18.01).
- 2.στους τίτλους με χαρακτήρα ακινητοποιήσεων όταν ο βασικός σκοπός είναι η διαρκής κατοχή και όταν το ποσοστό κατοχής ανέρχεται σε μικρότερο ποσοστό από το 10% του μετοχικού κεφαλαίου.

## ***6.2 Η αποτίμηση των χρεογράφων και των συμμετοχών***

Όσες μετοχές, ομολογίες και όσα χρεόγραφα είναι εισηγμένα στο χρηματιστήριο συμπεριλαμβανομένου και των μεριδίων των αμοιβαίων κεφαλαίων αποτιμώνται στην κατ’ είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους. Ιδίως οι τράπεζες και τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα αποτιμούν τις συμμετοχές και τα χρεόγραφα με άξονα τη συνολικά χαμηλότερη τιμή που προκύπτει από τη σχέση της τιμής κτήσεως και της τρέχουσας τιμής τους. Στο σημείο αυτό ως τρέχουσα τιμή λογίζεται ο μέσος όρος της χρηματιστηριακής του τιμής στο τελευταίο μήνα χρήσης τους. Για τα αμοιβαία κεφάλαια ως τρέχουσα τιμή θεωρείται ο μέσος όρος της καθαρής τους τιμής κατά το τελευταίο μήνα της χρήσης. Τέλος να σημειώσουμε πως οι μετοχές των Α.Ε που δεν έχουν εισαχθεί στο χρηματιστήριο ή σε άλλο διεθνώς αναγνωρισμένο πιστωτικό ίδρυμα αλλά και οι συμμετοχές που δεν λαμβάνουν νομική μορφή Α.Ε αποτιμώνται στη κατ’είδος χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσεως και της τρέχουσας τιμής. Η τρέχουσα τιμή σε αυτή τη περίπτωση προκύπτει από των εσωτερική λογιστική αξία των μετοχών ή των συμμετοχών ή των τίτλων της οικονομικής μονάδας όπως εμφανίζεται στη σύνταξη του τελευταίου ισολογισμού. Εξαιρέση αποτελούν στη παραπάνω θέση οι διαχειριστικές περιόδους με ημερομηνία λήξης της 30<sup>η</sup> Ιουνίου 2005 όπου οι μετοχές ή οι συμμετοχές μπορούσαν να αποτιμηθούν στη τιμή κτήσεώς τους. Επιπλέον, για τις περιπτώσεις όπου τα χρεόγραφα εμφανίζονται με τη μορφή προθεσμιακής κατάθεσης εκτός χρηματιστηρίου αποτιμώνται κατ’είδος με τη παρούσα αξία

την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού. Η αξία αυτή προσδιορίζεται με γνώμονα το ετήσιο επιτόκιο του χρεογράφου (Κριαράς Ε.2014).

### ***6.2.1 Η φορολογική αντιμετώπιση της αποτίμησης χρεογράφων***

Είναι συχνό φαινόμενο να προκύψει κέρδος ή ζημία για την οικονομική μονάδα από την αποτίμηση των χρεογράφων και των συμμετοχών στη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Σε μια τέτοια περίπτωση το κέρδος ή η ζημία που θα προκύψει από την αποτίμηση μεταφέρεται ως πίστωση ή χρέωση των λογαριασμών ‘Αποθεματικά από χρεόγραφα’ ως προϊόν που προέκυψε είτε από τη πώληση χρεογράφων σε τιμή υψηλότερη της τιμής κτήσεώς του είτε από πώληση μετοχών ή τέλος από ανταλλαγή ή δωρεά χρεογράφων ως αναπροσαρμογή της αξίας ακινήτων. Αν το ποσό που θα προκύψει στο αποθεματικό δεν επαρκεί ώστε να καλυφθούν τυχόν ζημίες, το ακάλυπτο ποσό αυτών δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αλλά μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό ‘Ιδίων κεφαλαίων’ και συμψηφίζεται με τα παραπάνω αποθεματικά των χρεογράφων. Το νομοθετικό –ρυθμιστικό αυτό πλαίσιο ισχύει για τις διαχειριστικές χρήσεις μετά την 30<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2001.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7ο**

### **ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ**

#### ***7.1 Η αποτίμηση των απαιτήσεων***

Σύμφωνα με το Ε.Λ.Γ.Σ οι καταχωρήσεις στην ομάδα 3 καλούνται με τον όρο ‘απαιτήσεις’.

Πιο αναλυτικά:

Λογ.30: καταχωρούνται οι πελάτες

Λογ.31: καταχωρούνται τα εισπρακτέα γραμμάτια



Λογ.32: καταχωρούνται οι παραγγελίες στο εξωτερικό

Λογ.33: καταχωρούνται οι χρεώστες

Λογ.38: καταχωρούνται τα χρηματικά διαθέσιμα

Στην ομάδα 3 παρακολουθούνται οι αξιώσεις που έχει η επιχείρηση προς νομικά ή φυσικά πρόσωπα καθώς και τα χρηματικά διαθέσιμά της. Πιο συγκεκριμένα σε αυτή την ομάδα παρακολουθούνται οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις, τα αξιόγραφα και τα χρηματικά διαθέσιμα. Οι βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις πρόκειται μελλοντικά να εισπραχθούν και περιλαμβάνουν τους πελάτες (λογ.30) όπου παρακολουθούνται κατά κύριο λόγο οι απαιτήσεις της επιχείρησης αλλά και ορισμένες υποχρεώσεις κατ' εξαίρεση όπως π.χ οι προκαταβολές πελατών (λογ.30.05). Ακόμη περιλαμβάνουν τις παραγγελίες στο εξωτερικό (λογ.32) όπου γίνεται καταχώρηση των ποσών που προορίζονται για τη προμήθεια υλών αλλά και τους χρεώστες (λογ.33) όπου παρακολουθούνται όσες απαιτήσεις δεν πηγάζουν από πώληση. Περιλαμβάνει τέλος, το λογαριασμό 35 'Λογαριασμοί διαχειρίσεων προκαταβολών και πιστώσεων' όπου παρακολουθούνται οι απαιτήσεις της επιχείρησης από το δυναμικό της για χρηματικά ποσά που καταβάλλει σε αυτό με απότερο σκοπό να έρθουν εις πέρας συγκεκριμένες εργασίες π.χ εκτελωνισμοί και το λογαριασμό 36 'Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού'. Σε ότι αφορά τα αξιόγραφα περιλαμβάνουν τα εισπρακτέα γραμμάτια (λογ.31) όπου παρακολουθούνται οι απαιτήσεις της επιχείρησης προς τρίτα μέρη και είναι ενσωματωμένα σε τίτλους όπως λ.χ τα γραμμάτια ή οι συναλλαγματικές. Τα χρεόγραφα (λογ. 34) εδώ παρακολουθούνται όλα τα έγγραφα που παρέχουν αξίωση και η αγορά διαμορφώνει δική της τιμή διάφορη της αναγραφόμενης.

Τέλος, τα χρηματικά διαθέσιμα περιλαμβάνουν τα μετρητά από το ταμείο, τις καταθέσεις όψεως και τις προς είσπραξη επιταγές και δεν είναι μεταχρονολογημένες ([www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)).

## **7.2 Η απογραφή των απαιτήσεων**

Για να φέρουμε εις πέρας της διαδικασία απογραφής των απαιτήσεων πρέπει να ακολουθήσουμε μια διαφορετική διαδικασία που έρχεται σε αντίθεση με ότι ήδη έχουμε

παραθέσει. Στην απογραφή των απαιτήσεων διενεργείται διεξοδικός εσωτερικός αλλά και εξωτερικός έλεγχος ώστε να διαπιστωθεί αν υπάρχει σύζευξη ανάμεσα στα υπόλοιπα που παρουσιάζονται στα βιβλία της οικονομικής μονάδας και αυτών στα βιβλία των πελατών ή των τρίτων μερών (λοιποί χρεώστες). Υπάρχει έτσι μεγάλη πιθανότητα να εντοπιστούν κατά τη διενέργεια ελέγχου υπόλοιπα πελατών τα οποία είναι ανείσπραχτα και προκαλούν μελλοντικά ζημιά (επισφάλεια) λόγω του οφειλόμενου ποσού. Ένα χρήσιμο εργαλείο σε αυτή τη περίπτωση είναι οι επαληθευτικές επιστολές που αποστέλλονται ώστε από τις λαμβανόμενες απαντήσεις να γίνει ο πρώτος έλεγχος και να υπάρξει μεταξύ των μερών συμφωνία περί των υπολοίπων. Η ζημιά που πιθανόν να προκύψει λόγω του ανεξόφλητου ποσού για μεγάλο χρονικό διάστημα καλείται ως επισφάλεια. Αν ένας πελάτης κριθεί ως επισφαλής πρέπει αυτό να αναφερθεί στους αντίστοιχους λογαριασμούς του Ε.Λ.Γ.Σ. Μετά από την αναφορά ακολουθείται η ορισμένη από το νομο διαδικασία για να εκπέσει το οφειλόμενο ποσό από τα ακαθάριστα έσοδα.

Για την απογραφή των συναλλαγματικών και των επιταγών είναι απαραίτητο να γίνει αναλυτική απογραφή όσων είναι στη κατοχή της επιχείρησης με γνώμονα τους λογαριασμούς που τηρεί. Το ίδιο ισχύει και για όσες από τις συναλλαγματικές ανήκουν σε τράπεζες για εγγύηση δανείων ή για προεξόφληση πριν τη πάροδο της καταληκτικής ημερομηνίας. Η απογραφή συνίσταται και για τις συναλλαγματικές και τις επιταγές που βρίσκονται ανεξόφλητες σε δικηγόρους. Για τις συναλλαγματικές και τις επιταγές με ημερομηνία λήξης προ της 31<sup>ης</sup> Δεκεμβρίου ή της 30<sup>ης</sup> Ιουνίου ανάλογα με την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και οι οποίες θεωρούνται ως συναλλαγματικές ή επιταγές σε καθυστέρηση λόγω μη έγκαιρης εξόφλησης και οι οποίες πρέπει να καταχωρούνται απαραίτητα στην απογραφή. Τέλος, σε ό,τι αφορά την απογραφή των διαθεσίμων δηλαδή ταμείο και λογαριασμοί όψεως η διαδικασία περιλαμβάνει τη καταμέτρηση των μετρητών και τη λογιστικοποίηση των πρόχειρων αποδείξεων εφόσον υπάρχουν έως την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου ή την 30<sup>η</sup> Ιουνίου με άξονα τα extraits των τραπεζών (Βούλγαρης-Παπαγεωργίου, 2005).

### **7.3 Η αποτίμηση των απαιτήσεων**

Η αποτίμηση των απαιτήσεων είναι ένα θέμα ζωτικής σημασίας για τη πορεία των σύγχρονων επιχειρηματικών μονάδων. Μάλιστα οι επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν προβλήματα κατά το χαρακτηρισμό των απαιτήσεων ως επισφαλών. Η αποτίμηση των απαιτήσεων είναι ένα σημαντικό τμήμα της λογιστικής επιστήμης και βασικό εργαλείο των επιχειρήσεων για την ορθή σύνταξη των ισολογισμών τέλους χρήσης. Η αποτίμηση στοχεύει στο προσδιορισμό της αξίας των απαιτήσεων στον ισολογισμό και στο σημείο αυτό εμφανίζεται το πρόβλημα αν αυτές θα παρουσιάζονται με την ονομαστική τους αξία ή με την αξία που έχουν κατά το κλείσιμο του ισολογισμού (Βούλγαρης-Παπαγεωργίου,2005).

Στο σημείο αυτό θα προβούμε σε παράθεση των θεωρητικών προσεγγίσεων για ότι αφορά τις προβλέψεις για τις επισφαλείς απαιτήσεις και αμέσως μετά θα παρουσιάσουμε ένα παράδειγμα για τις απαιτήσεις ενός επισφαλή και ενός φερέγγυου πελάτη.

#### **7.3.1 Οι προβλέψεις για επισφαλείς πελάτες – επισφαλείς απαιτήσεις**

Σε πρώτο στάδιο θα παραθέσουμε την ερμηνεία του επιθέτου ‘επισφαλείς’ που συχνά προσδιορίζει τις απαιτήσεις μιας επιχείρησης. Με τον όρο απαιτήσεις επισφαλούς είσπραξης χαρακτηρίζει η επιχείρηση την απαίτηση της οποίας η είσπραξη αξιολογείται από την ίδια ως μερικώς ή ολικώς αμφίβολη με γνώμονα τα έγγραφα που έχει στη διάθεσή της. Ως αποτέλεσμα είναι συχνό το φαινόμενο κατά την απογραφή του λογαριασμού πελατών η επιχείρηση να χαρακτηρίσει ορισμένους εξ’ αυτών με τον όρο ‘επισφαλής’ πελάτης. Οι προβλέψεις για τους επισφαλείς πελάτες καταχωρούνται στους παρακάτω λογαριασμούς:

44.11: προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις

44.11.00: προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών πελατών

44.11.00.1: προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών πελατών πέραν του επιτρεπόμενου φορολογικώς πλαισίου

44.11.05: προβλέψεις για απόσβεση άλλων επισφαλών απαιτήσεων

Βασιζόμενοι στη φορολογική νομοθεσία με το νόμο 3296/2004 επιτρέπεται ο σχηματισμός από μέρους των επιχειρήσεων πρόβλεψης ανεξάρτητα με την ύπαρξη ή μη επισφαλών απαιτήσεων . Το νομικό πλαίσιο είναι άκρως διευκρινιστικό (ΠΟΛ 1016 07.02.2005). Αναλυτικότερα στο σχηματισμό πρόβλεψης καθιερώνεται φορολογικά ως έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα (ΚΦΕ άρθρο 31 παρ.1 περ.θ'). Το ποσό υπολογίζεται σε ποσοστό 0,5% επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών προς τους επιδευματίες μετά από την αφαίρεση α) των επιστοφών, β) της αξίας των πωλήσεων ή της παροχής υπηρεσιών προς Δήμους, Δημόσιο, κοινοτικά διαμερίσματα, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και γ) του ειδικού φόρου κατανάλωσης πετρελαιοειδών, του καπνικού φόρου και λοιπών φόρων που συμπεριλαμβάνονται στη τιμή πώλησης. Επιπροσθέτως, λαμβάνοντας υπόψιν τη νομοθεσία για το σχηματισμό και υπολογισμό της πρόβλεψης εξαιρούνται όμως τα έσοδα που απορρέουν από λιανική πώληση ή τη παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες ακόμη και σε περίπτωση που αυτά έχουν προέλθει με πίστωση του τμήματος. Το ίδιο ισχύει και για τις χονδρικές πωλήσεις άνευ τιμολογίου όπως για παράδειγμα η πώληση ενός επαγγελματικού οχήματος με συμβολαιογραφική πράξη.

Στον αντίποδα της παραπάνω διάταξης βρίσκονται οι ελεύθεροι επαγγελματίες και επιχειρήσεις ενοικίασης οχημάτων μαζί με όσες επιχειρήσεις τηρούν πρόσθετα βιβλία και παρέχουν υπηρεσίες εκδίδοντας Α.Π.Υ, θα λαμβάνονται υπόψιν όλες οι υπηρεσίες που παρέχουν ακόμη και εκείνες που δεν συνοδεύονται από τιμολόγιο. Από την άλλη για τις επιχειρήσεις που προωθούν τα προϊόντα τους μέσω αντιπροσώπων και αποστέλλουν τα προϊόντα συνοδευόμενα από δελτίο αποστολής ακολουθεί η έκδοση εκκαθαρίσεων ενώ δεν έχουν το δικαίωμα να διενεργούν πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων αφού δεν εκδίδουν τιμολόγια για τις αντίστοιχες πωλήσεις. Σε ότι αφορά τη περίπτωση των επιχειρήσεων σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, τις επιχειρήσεις ύδρευση, τις επιχειρήσεις παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας καθώς και τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης συνδρομητικών καναλιών το ποσό της πρόβλεψης ανέρχεται στο ποσοστό 1% επί της αξίας των εμπορευμάτων ή των παρεχόμενων υπηρεσιών –συνδρομητικών που αναγράφεται στα στοιχεία προς τους επιτηδευματίες ή τους ιδιώτες (ΚΒΣ). Εξαιρέση στη περίπτωση αυτή αποτελούν τα στοιχεία που εκδίδονται με αποδέκτες το Δημόσιο, τους δήμους, τις κοινότητες, τις δημόσιες επιχειρήσεις, τις επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας όπως και προς τα πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Το ποσοστό 1% που ισχύει για τον υπολογισμό πρόβλεψης για τις άνωθεν επιχειρήσεις χρησιμοποιείται και από τις εμπορικές επιχειρήσεις για τις λιανικές πωλήσεις επί πιστώσει

διαρκών καταναλωτικών αγαθών που περικλύονται στους κωδικούς ειδών και υπηρεσιών με αριθμό 501-503, 521-528, 721-726 της έρευνας οικογενειακών προϋπολογισμών των ετών 1993-94 της ΕΣΥΕ. Για να υπολογιστεί και να τεθεί σε ισχύ η πρόβλεψη πρέπει να αναγράφεται στις αποδείξεις λιανικής ή η αξία πώλησης επί της οποίας θα υπολογιστεί η πρόβλεψη. Η βασική όμως προϋπόθεση που πρέπει να τηρείται είναι ο υποχρεωτικός προσδιορισμός στις αποδείξεις του είδους, της ποσότητας και της αξίας του προς πώληση αγαθού. Επιπλέον, να σημειώσουμε ότι το ποσό των προβλέψεων για τις παραπάνω περιπτώσεις για κάθε διαχειριστική χρήση προστιθέμενο με το ποσό της πρόβλεψης από τις προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις με γνώμονα τα βιβλία της επιχείρησης και δεν δύναται να υπερβεί το 30% του συνολικού χρεωστικού υπόλοιπου του λογαριασμού 'Πελάτες' κατά την απογραφή τέλους χρήσης.

Για να υπολογίσουμε το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 'Πελάτες' πρέπει να αφαιρεθούν οι επιστροφές και οι εκπτώσεις των πωλήσεων ενώ δεν προσμετρούνται οι προκαταβολές των πελατών που μεταφέρονται στο λογαριασμό παθητικού (Γνωμ. ΕΣΥΛ 228/1994). Η έκπτωση αυτή της δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων σύμφωνα με τη νομοθεσία μεταφέρεται στα βιβλία της επιχείρησης σε ειδικό λογαριασμό που ονομάζεται ' Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων' 44.11.( Σγουρινάκης Νίκος,2013).

#### ***7.4 Η διαγραφή των επισφαλών απαιτήσεων βάσει του Ν. 3091/2002***

Οι επιχειρήσεις νομικά έχουν τη δυνατότητα να προβούν σε διαγραφή των απαιτήσεων για τις οποίες έχουν προηγουμένων σχηματίσει προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις. Η διαγραφή των απαιτήσεων προϋποθέτει να συντρέχουν ορισμένα κριτήρια τα οποία θα παρουσιάσουμε παρακάτω σύμφωνα με το νόμο 3091/2002.

Οι επιχειρήσεις έχουν ήδη προβεί στο σχηματισμό προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων με βάσει το θεσμικό πλαίσιο και της επιταγές του ΚΦΕ παρουσιάζουν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των μη πραγματοποιηθέντων προβλέψεων στο τηρούμενο από την επιχείρηση βιβλίο. Αυτό έπειτα θα μεταφερθεί κατόπιν σε χρέωση του λογαριασμού 44.11 ' Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις' μέχρι να αποσβεστούν πλήρως αυτά τα ποσά από τις

επισφαλείς απαιτήσεις μπορούν να αφαιρεθούν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Το νομοθετικό πλαίσιο για τη διαγραφή των επισφαλών απαιτήσεων ορίζει τα ακόλουθα:

Πρώτον, η απαίτηση πρέπει να σχετίζεται με τις εργασίες της οικονομικής μονάδας και να συντρέχει στη πραγματικότητα λόγος επισφάλειας ώστε να χαρακτηριστεί ως ανεπίδεκτη είσπραξης. Η αρμόδια αρχή φορολόγησης πρέπει να ελέγξει αν συντρέχουν τα παραπάνω στοιχεία που χαρακτηρίζουν την είσπραξη. Αν η αρχή διατηρεί αμφιβολίες τότε επεμβαίνουν στην υπόθεση τα διοικητικά δικαστήρια. Η επιχείρηση πρέπει να αποδείξει την επιθυμία για απώλεια της συγκεκριμένης απαίτησης με τα αντίστοιχα διακαιολογητικά έγγραφα όπως π.χ τις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας που οφείλει και πιστοποιείται η μη υγιής οικονομική της θέση αλλά και η απόφαση του διακστηρίου για υποχρέωση του οφειλέτη σε άμεση εξόφληση κ.α. Σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου, η απόσβεση (διαγραφή) πρέπει να γίνεται για κάθε οφειλέτη ξεχωριστά. Η κύρωση του οφειλέτη σε πτώχευση λόγω παύσεως των πληρωμών επιφέρει αυτόματα τη διαγραφή της απαίτησης. Στα πλαίσια που η πτώχευση έχει ανακοινωθεί από μια Α.Ε ή Ε.Π.Ε ή από υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρείας και από τον ισολογισμό τους διαφαίνεται ότι οι παραπάνω οικονομικές μονάδες δεν διαθέτουν περιουσιακά στοιχεία για να εξοφλήσουν τις οφειλές τους. Αν όμως δεν συντρέχει πτωχευτικός συμβιβασμός είναι εφικτή η περίπτωση διενέργειας πλειστηριασμού εις βάρος της περιουσίας του οφειλέτη. Ωστόσο ενέχει ο κίνδυνος να μην καλύπτεται η οφειλή από το εκπλειστηρίασμα όπου άμεσο αποτέλεσμα είναι η απαίτηση της επιχείρησης να είναι όντως επισφαλής και ανεπίδεκτη είσπραξης.

Όπως προαναφέραμε, η διαγραφή των ανεπίδεκτων εισπράξεως πελατών συντελείται με χρέωση του δευτεροβάθμιου λογαριασμού 44.11. Για όσους πελάτες δεν συντρέχει ένδικη απόφαση και η επιχείρηση επιθυμεί να διαγράψει υποχρεούται να τους ενημερώσει ότι έχει διαγράψει την επισφαλή της απαίτηση εφόσον το ποσό οφειλής υπερβαίνει το χρηματικό όριο των 1,000 ευρώ. Για αυτούς τους πελάτες η οικονομική μονάδα καλείται να συντάξει συγκεντρωτική κατάσταση όπου αναγράφονται όλα τα στοιχεία του πελάτη και της επιχείρησης που οφείλει καθώς επίσης και το ύψος της οφειλής. Η κατάσταση αυτή κατατίθεται αμέσως μετά στην αρμόδια αρχή φορολόγησης (ΔΟΥ) σε τρία αντίγραφα πριν τη καταληκτική ημερομηνία. Το ποσό της πρόβλεψης που αναγράφεται στο λογαριασμό 44.11 δεν υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος. Εξαιρέση στη θέση αυτή αποτελεί η περίπτωση όπου στη λήξη κάθε πενταετίας από τη διαχειριστική περίοδο 2005 υφίσταται το λογαριασμό 44.11 υπόλοιπο λόγω του γεγονότος ότι κατά τη πενταετία τα διεγραμμένα ποσά των

επισφαλών απαιτήσεων δεν κάλυψαν εξ' ολοκλήρου το ποσό της αρχικής πρόβλεψης. Αυτό το υπόλοιπο μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της ερχόμενης διαχειριστικής περιόδου. Το ποσό από τις προβλέψεις των επισφαλών απαιτήσεων του ισολογισμού μετά την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2004 λόγω απουσίας ελέγχου επαλήθευσης των προβλέψεων φορολογείται με συντελεστή 25%. Να σημειώσουμε ότι η φορολόγηση εδώ είναι αυτοτελής και αφορά μονάχα τις προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις που σχηματίστηκαν με άξονα τις φορολογικές διατάξεις και όχι για εκείνες που σχηματίστηκαν έξω από τη νομοθετική επιταγή και οι οποίες έπειτα προστέθηκαν στα φορολογητέα κέρδη των επιχειρήσεων κατά το μετασχηματισμό τους ως λογιστικές διαφορές. Τέλος η αυτοτελής φορολόγηση δεν προσφέρει τη δυνατότητα να μεταφερθεί το ποσό των προβλέψεων στα αποτελέσματα χρήσεων με παράλληλο συμψηφισμό των φορολογικών ζημιών (Σγουρινάκης Ν.2013).

### ***7.5 Η πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων από την 1η Ιανουαρίου 2014***

Παραχωρεί τη θέση της η διαδικασία υπολογισμού του ποσού για το σχηματισμό της πρόβλεψης των επισφαλών απαιτήσεων όπως έχει θεμελιωθεί με το Ν. 2005/1992 και τροποποιηθεί από το Ν. 3296/2004 στο νέο θεσμικό πλαίσιο που τίθεται σε εφαρμογή από τη 1/1/2014. Ο υπολογισμός του ποσού της πρόβλεψης δεν θα γίνεται πλέον με πολλαπλασιασμό του κύκλου εργασιών προς τους επιτηδευματίες επί του ποσοστού 0,5% ή 1% ανάλογα με την ισχύουσα περίπτωση και αν φυσικά δεν συντρέχει πώληση προς Δημόσιο φορέα ή επιχείρηση κοινής ωφέλειας ή δημοτικών συμφερόντων. Από το 2014 τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων και οι διαγραφές των επισφαλών πελατών θα εκπίπτουν για φορολογικούς λόγους σύμφωνα με το άρθρο 26 του Ν.4172/2013 με τους παρακάτω τρόπους.

1. Για τις ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις έως 1,000 ευρώ δεν παραμένουν σε κατάσταση αναμονής προς είσπραξη πέραν του διαστήματος των 12 μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να καταστήσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό 100% επί της απαίτησης αφού έχει λάβει τα απαραίτητα μέτρα διασφάλισης του δικαιώματος είσπραξης.
2. Για τις ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω των 1,000 ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για ένα χρόνο και άνω ο φορολογούμενος με τον ίδιο τρόπο θα σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών

απαιτήσεων. Ωστόσο σε αυτή τη περίπτωση υπάρχει κλίμακα ποσοστού για τη πρόβλεψη ανάλογα με το χρόνο αναμονής για είσπραξη. Έτσι αν ο χρόνος υπερημερίας είναι μεγαλύτερος των 12 μηνών η επιχείρηση θα καταστήσει πρόβλεψη σε ποσοστό 50% επί της απαίτησης. Αν ο χρόνος υπερημερίας υπερβαίνει τους 18 μήνες το ποσοστό αυξάνεται κατά 25% (75%) ενώ για το χρονικό διάστημα υπερημερίας άνω των 24 μηνών το ποσοστό καλύπτει το σύνολο της απαίτησης (100%).

Το νέο πλαίσιο μας δείχνει πως ο νομοθέτης προσπαθεί να δεσμεύσει την επιχείρηση σε κάθε φάση του σχηματισμού προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις όπου αρχικά η οικονομική μονάδα οφείλει να προβεί σε διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης του ποσού της απαίτησης. Ουσιαστικά για ποσά κάτω των 1,000 ευρώ είναι απαραίτητο να εκδοθεί διαταγή πληρωμής κατά του οφειλέτη ώστε να επιτραπεί ο σχηματισμός πρόβλεψης. Αυτό όμως επιβαρύνει χρηματικά την επιχείρηση και δεν προεξοφλεί την εξυπηρέτησή της οφειλής διότι ο οφειλέτης δεν την επιθυμεί ή αδυνατεί έπεται η δικαστική οδός. Στο σημείο αυτό θα παραθέσουμε ένα παράδειγμα για το νέο νομοθετικό πλαίσιο του Ν. 4172/1013. Υποθέτουμε στο παράδειγμά μας ότι εκκρεμεί ένα ποσό ανταλλαγής με ένα πελάτη Χ που ανέρχεται στο 850 ευρώ. Σημειώνεται καθυστέρηση αποπληρωμής του ποσού η οποία υπερβαίνει τη καταληκτική ημερομηνία εξόφλησης. Το ποσό από το σημείο αυτό θεωρείται ως ληξιπρόθεσμο. Η επιχείρηση αναζητά τα τρόπους εξόφλησης του ποσού από τον οφειλέτη μέσω επιστολών, τηλεφωνημάτων ή προσωπικών συναντήσεων. Ακολουθεί αν όλα τα παραπάνω δεν αποδειχτούν προσοδοφόρα τη δικαστική οδό. Ο δικηγόρος που αναλαμβάνει την υπόθεση ή το νομικό τμήμα της επιχείρησης εκδίδει διαταγή πληρωμής. Βέβαια για να σχηματιστεί η διαταγή πρέπει απαραίτητα το χρονικό διάστημα από την έκδοση του τιμολογίου πώλησης να υπερβαίνει του 12 μήνες. Σχηματίζει κατ'επέκταση η επιχείρηση πρόβλεψη για την απόσβεση του ποσού της απαίτησης. Η επιχείρηση διαγράφει την απαίτηση και μεταφέρει το ποσό σε ζημίες έχοντας φυσικά επωμιστεί όλα τα έξοδα διεκδίκησης αφού ο νόμος ρητά ορίζει *‘να έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος της είσπραξής της απαίτησης’*.

Με το προγενέστερο νομικό καθεστώς Ν.2238/1994 άρθρο 31 παρ.1 η επιχείρηση είχε τη δυνατότητα να διαγράψει ποσό κάτω των 1,000 ευρώ χωρίς να ασκήσει ένδικο μέσα. Μάλιστα και για ποσά άνω των 1,000 ευρώ η διαγραφή ήταν εφικτή αν παρουσιαζόταν υπόλοιπο στο λογαριασμό 44.11.00 *‘ Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών πελατών’* όπως ήδη έχουμε αναφέρει έχοντας ως μοναδική υποχρέωση να ενημερώσει τον οφειλέτη με



επιστολή για τη διαγραφή. Σύμφωνα με την αρθρογραφία που επιλέξαμε για τη παρούσα εργασία το νέο σύστημα δεν αποτελεί λύση για το πρόβλημα των επισφαλειών που ταλανίζει των επιχειρηματικό κόσμο. Οι επιχειρήσεις θα αποφεύγουν λόγω αυξημένου κόστους να εκδίδουν διαταγές για μικρά χρηματικά ποσά με αποτέλεσμα η λίστα των οφειλετών να διογκώνεται σταδιακά. Η ασυνέπεια των οφειλετών και η αδυναμία πολλών επιχειρήσεων να παρουσιάσουν ένα ισχυρό νομικό προφίλ θα διογκώσει ακόμη περισσότερο το ήδη υπάρχον πρόβλημα. Οι ζημίες που προκύπτουν από τη μη εκπλήρωση –είσπραξη των απαιτήσεων βλάπτουν διπλά την επιχείρηση διότι από τη μία μεριά συνιστούν ζημία και από την άλλη επιβαρύνονται με φόρο μια και η έλλειψη ένδικων παραστατικών δεν αναγνωρίζονται φορολογικά (Νίκος Σγουρινάκης, 2013).

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8ο**

### **ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ-ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΣΕ ΞΕΝΟ ΝΟΜΙΣΜΑ**

#### ***8.1 Αποτίμηση Απαιτήσεων –υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα***

Η αποτίμηση των απαιτήσεων- υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα είναι ένα ζήτημα που απαιτεί ιδιαίτερη προσοχή αφού καθημερινά καλούμαστε να συνδιαλαγούμε με διαφορετικές συναλλαγματικές ισοτιμίες του ευρώ με τα υπόλοιπα νομίσματα. Τίθεται εύλογα το ερώτημα: Με ποια τιμή θα αποτιμήσουμε τις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις; (Δημήτρης Ζιγκερίδης,2009)

Σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ.7 του ΚΒΣ οι συναλλαγματικές διαφορές που παρουσιάζονται κατά την αποτίμηση σε ευρώ των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων που βρίσκονται σε ξένο νόμισμα καταχωρούνται σε ξεχωριστούς ειδικούς λογαριασμούς

προβλέψεων κατά ξένο νόμισμα. Ακολουθεί περαιτέρω διαχωρισμός του σε βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις και καταχωρούνται σε λογαριασμούς με τον ακόλουθο τρόπο. Στη περίπτωση όπου οι διαφορές προκύπτουν από βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις τα χρεωστικά υπόλοιπα των λογαριασμών προβλέψεων στη λήξη κάθε χρήσης μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης ενώ τα πιστωτικά σε λογαριασμό της επόμενης χρήσης. Από την άλλη στη περίπτωση όπου οι διαφορές προκύπτουν από μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και απαιτήσεις στο τέλος της κάθε χρήσης τα χρεωστικά υπόλοιπα των λογαριασμών προβλέψεων μετακινούνται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης ενώ από τα πιστωτικά υπόλοιπα μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό κάθε χρήσης το τμήμα εκείνο που αντιστοιχεί στις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα που εισπράχθηκαν μέσα στη χρήση. Αν όμως έχουν προηγηθεί συμψηφισμοί των πιστωτικών υπολοίπων των λογαριασμών προβλέψεως με τις χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές τότε το τμήμα των πιστωτικών υπολοίπων που μεταβιβάζεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό κάθε χρήσης προσδιορίζεται κατ' αναλογία με γνώμονα τα αρχικά υπόλοιπα και με τα αντίστοιχα πιστωτικά μετά το πέρας των συμψηφισμών κατά ξένο νόμισμα.

Οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα άσχετα με τη γεωγραφική κατανομή των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης αποτιμώνται σε ευρώ με γνώμονα το ποσό που προκύπτει από τη συναλλαγματική μετατροπή του ξένου νομίσματος με την επίσημη τιμή του κατά την ημέρα απογραφής. Για τις συναλλαγματικές διαφορές που προέρχονται στο σημείο αυτό από τη μετατροπή σε ευρώ κατά την απογραφή των περιουσιακών στοιχείων εφαρμόζονται οι παρακάτω διατάξεις:

Αρχικά, οι συναλλαγματικές διαφορές που προέρχονται κατά τη πληρωμή και την αποτίμηση σε ευρώ των υποχρεώσεων από δάνεια ή πιστώσεις σε ξένο νόμισμα που χρησιμοποιήθηκαν μονάχα για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων (αγορά, εγκατάσταση, κατασκευή) καταχωρούνται σε λογαριασμό πολυετούς απόσβεσης. Στη περίπτωση αυτή η απόσβεση των συναλλαγματικών διαφορών γίνεται ως εξής. Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές κατά πίστωση ή δάνειο μετά από συμψηφισμό πιθανόν πιστωτικών συναλλαγματικών διαφορών αποσβένονται κατ' αναλογία με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια της πίστωσης ή του δανείου. Η ετήσια απόσβεση του υπολοίπου του λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης κατά δάνειο ή πίστωση ισούται με το πηλίκο της διαίρεσης του υπολοίπου του λογαριασμού αυτού στο τέλος της χρήσης με τον αριθμό των ετών από τη λήξη της χρήσης αυτής έως τη

προβλεπόμενη λήξη της αντίστοιχης πίστωσης ή του δανείου. Αν η χρονική περίοδος είναι μικρότερη των 12 μηνών υπολογίζεται ως ένα έτος. Επιπλέον, αν μεσολαβεί κατασκευαστική περίοδος ή τμηματική απόσβεση του χρεωστικού υπολοίπου του αντίστοιχού λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης αρχίζει από τη χρήση μέσα στην οποία έληξε η κατασκευαστική περίοδος ή διακόπηκε η κατασκευή του πάγιου στοιχείου. Στη περίπτωση που υφίστανται ληξιπρόθεσμες πιστώσεις ή δάνεια είτε εξ 'ολοκλήρου είτε τμήμα αυτών, τα υπόλοιπα των αντίστοιχων λογαριασμών πολυετούς απόσβεσης που αντιστοιχούν στα ληξιπρόθεσμο μέρος αποσβένονται στο τέλος της χρήσης μέσα στην οποία τα δάνεια ή οι πιστώσεις θεωρήθηκαν ως ληξιπρόθεσμα.

Οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές κατά δάνειο ή πίστωση στο τέλος χρήσης μειώνουν τις χρεωστικές η οποίες αν δεν υπάρχουν ή υπολείπονται των πιστωτικών μεταφέρονται σε λογαριασμό πρόβλεψης κατά πίστωση ή δάνειο. Στο τέλος της χρήσης το πιστωτικό υπόλοιπο του παραπάνω λογαριασμού πρόβλεψης κατά δάνειο ή πίστωση συμψηφίζεται με το πιθανό χρεωστικό υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού πολυετούς απόσβεσης. Αν έπειτα από τον συμψηφισμό παραμείνει πιστωτικό υπόλοιπο στο λογαριασμό πρόβλεψης αυτό το υπόλοιπο μεταφέρεται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης μονάχα το τμήμα που είναι ανάλογο του ποσού της πίστωσης ή του δανείου που εξυπηρετήθηκε μέσα στη χρήση. Οι συναλλαγματικές τώρα διαφορές που προκύπτουν κατά την αποτίμηση σε ευρώ των απαιτήσεων και των υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα καταχωρούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς προβλέψεων κατά ξένο νόμισμα και διακρίνεται ακόμη περισσότερο σε μακροπρόθεσμες ή βραχυπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις. Οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις εδώ μεταφέρονται σε αποτελεσματικούς λογαριασμούς ως ακολούθως:

Όταν προέρχονται από μακροπρόθεσμες απαιτήσεις και υποχρεώσεις όπου η προθεσμία εξόφλησής τους λήγει μετά το τέλος της επόμενης χρήσης, τα χρεωστικά υπόλοιπα στο τέλος κάθε χρήσης των παραπάνω λογαριασμών προβλέψεων μεταφέρονται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της κλειόμενης χρήσης ενώ από τα πιστωτικά υπόλοιπα αυτών μετακινείται σε αποτελεσματικό λογαριασμό κάθε χρήσης μέρος εκείνο που αναλογεί στις απαιτήσεις και τις υποχρεώσεις σε ξένο νόμισμα που εισπράχθηκαν ή εξοφλήθηκαν μέσα στη χρήση. Στη περίπτωση που έχουν ήδη γίνει συμψηφισμοί των πιστωτικών υπολοίπων των λογαριασμών προβλέψεων με χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές, το μέρος των πιστωτικών υπολοίπων που μετακινείται σε αποτελεσματικό λογαριασμό κάθε χρήσης

προσδιορίζεται με βάση τα αρχικά υπόλοιπα κατ' αναλογία και τα μετέπειτα από τους συμψηφισμούς πιστωτικά υπόλοιπα των παραπάνω λογαριασμών κατά ξένο νόμισμα. Τέλος, οι συναλλαγματικές διαφορές χρεωστικές ή πιστωτικές που προέρχονται από την αποτίμηση σε ευρώ των χρεογράφων και άλλων τίτλων, των στοιχείων του πάγιου ενεργητικού με εξαίρεση των μακροπρόθεσμων απαιτήσεων, των αποθεμάτων και των διαθέσιμων περιουσιακών στοιχείων μετακινούνται σε αποτελεσματικό λογαριασμό της χρήσης από την οποία προήλθαν (Ζιγκερίδης Δ.2009).

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9ο**

### **ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ**

#### ***9.1 Η εννοιολογική προσέγγιση***

Στο παρόν κεφάλαιο θα παρουσιάσουμε την έννοια των προβλέψεων αναλύοντας τον τρόπο σχηματισμού τους καθώς και τις υποδιαρέσεις του υπό μελέτη αντικειμένου. Η λογιστική πρόβλεψη ερμηνεύεται ως κράτηση ενός ορισμένου ποσού εις βάρος των λογιστικών αποτελεσμάτων της χρήσης κατά το κλείσιμο του ισολογισμού της επιχείρησης. Πρωταρχικός σκοπός της κράτησης είναι η έγκαιρη αντιμετώπιση πιθανού κινδύνου που δύναται να επηρεάσει αρνητικά τα ζητήματα της επιχείρησης. Σύμφωνα με το άρθρο 42 του Ν. 2190.1920 και το Ε.Λ.Γ.Σ η κράτηση αποσκοπεί στη κάλυψη ζημιών ή ενδεχόμενης υποτίμησης των στοιχείων του ενεργητικού που δύναται να παρουσιαστούν κατά τη σύνταξη του ισολογισμού. Οι προβλέψεις διέπονται από την αρχή της συντηρητικότητας που χαρακτηρίζει τις λογιστικές μετρήσεις για να διασφαλιστεί έτσι η βιωσιμότητα της επιχείρησης. Ουσιαστικά η πρόβλεψη ενσαρκώνει το λογιστικώς πιθανό. Δηλαδή ενώ ένα έσοδο αναγνωρίζεται λογιστικώς μόνο όταν έχει στη πραγματικότητα εισπραχθεί στη πρόβλεψη η αναγνώριση συνυπάρχει από τη στιγμή που ελοχεύει η πιθανότητα να εμφανιστεί.

Οι προβλέψεις διακρίνονται σε δύο βασικές κατηγορίες και μπορούν να σχηματιστούν σε βάρος της γενικής εκμετάλλευσης (Λογ.80) και αποκαλούνται προβλέψεις για κινδύνους εκμετάλλευσης ή σχηματίζονται εις βάρος των αποτελεσμάτων χρήσης (Λογ..86) και

καλούνται με τον όρο προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους. Οι προβλέψεις παρακολουθούνται από τους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του λογαριασμού 44 'Προβλέψεις'. Οι προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως κινούν τους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 68 ενώ οι προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους σχηματίζονται με χρέωση των υπολογαριασμών του λογαριασμού 83. Να σημειώσουμε πως στη περίπτωση των προβλέψεων για κινδύνους εκμετάλλευσης κάνουμε χρήση τους 10 πρώτους σε σειρά υπολογαριασμούς του λογαριασμού 44 (δηλαδή 44.00 έως και 44.09) ενώ για τη δεύτερη κατηγορία προβλέψεων τους επόμενους 10 κατά σειρά υπολογαριασμούς 44.10 έως και 44.19 (Νίκος Σγουρινάκης,2013). Οι προβλέψεις για κινδύνους εκμετάλλευσης στοχεύουν να καλύψουν έξοδα της χρήσεως που πρόκειται να εμφανιστούν με ο σχηματισμό των προβλέψεων . Από την άλλη οι προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους προορίζονται να καλύψουν έκτακτα έξοδα και ζημίες τα οποία πρόκειται να εμφανιστούν μετά το σχηματισμό προβλέψεων ([www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)).

## ***9.2 Ο σχηματισμός και η επαύξηση των προβλέψεων***

Οι προβλέψεις εκμετάλλευσης σχηματίζονται με χρέωση του λογαριασμού 68 'Προβλέψεις Εκμεταλλεύσεως' και με πίστωση του λογαριασμού 44 'Προβλέψεις'. Κατόπιν οι προβλέψεις καταχωρούνται σε υπολογαριασμούς του λογαριασμού 44 στις ' Σχηματισμένες Προβλέψεις'. Οι προβλέψεις που έχουν ήδη σχηματιστεί επαυξάνονται με χρέωση του λογαριασμού 68. Αν όμως έχουμε προβλέψεις υποτίμησης συμμετοχών σε επιχειρήσεις εκτός των Α.Ε τότε πιστώνεται ο λογαριασμός 18.00.19 ή 18.01.19 και όχι ο 44. Με τη χρέωση του λογαριασμού 68 ταυτόχρονα επιβαρύνεται ο λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης που θα δεχτεί το υπόλοιπο του 68 στο τέλος της χρήσης.

Σε ότι αφορά σε δεύτερο επίπεδο τις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους που δημιουργούνται υπάρχει χρέωση του λογαριασμού 83 'Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους' και πίστωση του λογαριασμού 44 με κίνηση των αντίστοιχων κατ' είδος προβλέψεων δευτεροβάθμιων λογαριασμών. Για τις ήδη σχηματισμένες προβλέψεις οι οποίες επαυξάνονται χρεώνεται ο λογαριασμός 83 και στο σημείο αυτό η χρέωση δεν επιφέρει

επιβάρυνση του λογαριασμού γενικής εκμετάλλευσης αλλά το υπόλοιπο του 83 στο τέλος της χρήσης και του λογαριασμού 86 στα 'Αποτελέσματα χρήσεως'.

### ***9.3 Η χρησιμοποίηση και ο χειρισμός των προβλέψεων***

Προαναφέραμε στις παραπάνω ενότητες ότι οι προβλέψεις χρησιμεύουν όταν πραγματοποιηθεί το έξοδο, ενυπάρχει ο κίνδυνος ή επέλθει η ζημία για να τα αντιμετωπίσει. Σε ότι αφορά τις προβλέψεις εκμετάλλευσης το Ε.Λ.Γ.Σ αποδέχεται δύο λογιστικούς χειρισμούς. Ο πρώτος χειρισμός προτείνει ότι για τα έξοδα για τα οποία είχαν σε παρελθοντικές χρήσεις δημιουργηθεί προβλέψεις να μεταφέρονται απευθείας με χρέωση των αντίστοιχων υπολογαριασμών του λογαριασμού 44 και στους τριτοβάθμιους υπολογαριασμούς 'Χρησιμοποιούμενες προβλέψεις'. Άρα σε ένα λογαριασμό προβλέψεως χρησιμοποιήθηκε ο τριτοβάθμιος λογαριασμός 44.0X.00 'Σχηματισμένες προβλέψεις' παρουσιάζει χρεωστικό υπόλοιπο το οποίο ισούται με τη πρόβλεψη που συντελέστηκε στο παρελθόν. Ο τριτοβάθμιος λογαριασμός 44.0X.01 'Χρησιμοποιούμενη πρόβλεψη' εμφανίζει χρεωστικό υπόλοιπο που ισούται με τα έξοδα που έγιναν και για τα οποία έχει σχηματιστεί η πρόβλεψη. Αν έχουν σχηματιστεί προβλέψεις μεγαλύτερες από το ποσό που χρησιμοποιήθηκε ή διαφορά που προκύπτει μέσω χρέωσης του λογαριασμού σχηματισμένης πρόβλεψης μετακινείται σε πίστωση του λογαριασμού 84 'Έσοδα από αχρησιμοποιήτες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων'. Αν όμως συντρέχει το αντίθετο, με το σχηματισμό προβλέψεων μικρότερων από τα έξοδα που έχουν πραγματοποιηθεί, τότε κατά το Ε.Λ.Γ.Σ αναπροσαρμόζει τη πρόβλεψη με χρέωση του λογαριασμού 68 και πίστωση του κατάλληλου υπολογαριασμού του 44.

Στο σημείο αυτό να σημειώσουμε ότι η πρόταση του Ε.Λ.Γ.Σ έρχεται σε σύγκρουση με το κύκλο των λογιστών και των θεωρητικών της Λογιστικής Επιστήμης που υποστηρίζουν ότι η διαφορά που προκύπτει εδώ συνιστά ζημία που εντοπίζεται στη χρήση για την οποία έγιναν τα έξοδα και στο χρόνο και τις συνθήκες που επέτρεψαν το σχηματισμό της πρόβλεψης σε σχέση με το παρελθόν όπου ο σχηματισμός πρόβλεψης δεν κατέστη εφικτός. Για το λόγο

αυτό προτείνεται τα επιπρόσθετα έξοδα της σχηματισμένης πρόβλεψης να μετακινούνται με χρέωση του λογαριασμού 81.02 'Έκτακτες ζημίες' και πίστωση του λογαριασμού χρησιμοποιημένων προβλέψεων που είχαν ήδη εγγραφεί.

Ο δεύτερος χειρισμός αναφέρει ότι τα έξοδα για τα οποία σχηματίστηκαν οι προβλέψεις σε παρελθοντικές χρήσεις καταχωρούνται στους αντίστοιχους λογαριασμούς των κατ 'είδος εξόδων της ομάδας 6. Από το λογαριασμό της σχηματισμένης πρόβλεψης μετακινείται σε πίστωση του λογαριασμού 78.05 'Χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως' ποσό ίσο με το πραγματοποιηθέν έξοδο ενώ κατά τη φάση της μεταφοράς υπάρχει χρέωση του τριτοβάθμιου λογαριασμού 'Χρησιμοποιούμενη πρόβλεψη'. Οι παραπάνω λόγοι που επικαλείται ο χειρισμός καταλήγουν στο τέλος της χρήσης στο λογαριασμό γενικής εκμετάλλευσης όπου συμψηφίζονται τα έξοδα με τη χρησιμοποιούμενη πρόβλεψη. Αν παρατηρηθεί η πρόβλεψη να είναι μεγαλύτερη τότε το ποσό μεταφέρεται στη πίστωση του λογαριασμού 84 ενώ αν ισχύει το αντίθετο το ακάλυπτο μέρος των εξόδων μετακινείται με χρέωση του λογαριασμού 81.02 'Έκτακτες ζημίες'. Σε αντίθεση με τον πρώτο χειρισμό υπάρχει πρόβλεψη για συμπληρωματική πρόβλεψη και κάλυψη της διαφοράς (Κριαράς Ε.2014).

Το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής τέλος προτείνει ακόμη έναν τρίτο χειρισμό για τη χρησιμοποίηση των προβλέψεων εκμετάλλευσης όπου τα ποσά εξόδων για τα οποία σχηματίστηκαν προβλέψεις καταχωρούνται στο λογαριασμό 82.00 'Έξοδα προηγούμενων χρήσεων'. Οι σχηματισμένες προβλέψεις μεταφέρονται μαζικά ανεξάρτητα από τη σχέση τους με το ύψος των εξόδων στη πίστωση του λογαριασμού 84 'Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 84.91 που ονομάζεται 'Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως' που διαιρείται στους τριτοβάθμιους λογαριασμούς 44.00-44.09. Σε ότι αφορά τις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους που προορίζονται να καλύψουν έκτακτες ζημίες και έκτακτα έσοδα που πιθανόν να γίνουν μετά από το σχηματισμό των προβλέψεων και τα οποία αν είχαν γίνει μέσα στη χρήση θα είχαν καταχωρηθεί στη χρέωση των υπολογαριασμών του λογαριασμού 81 'Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα' και στον λογαριασμό 82 'Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων'. Οι έκτακτες ζημίες και τα έκτακτα έξοδα που πραγματοποιούνται κατά τις χρήσει που έπονται για τις περιπτώσεις των οποίων είχαν σχηματιστεί προβλέψεις καταχωρούνται κανονικά στους υπολογαριασμούς των λογαριασμών 81 και 82. Οι προβλέψεις που είχαν σχηματιστεί μεταφέρονται με χρέωση των

οικείων υπολογαριασμών του 84.01 'Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έκτακτους κινδύνους'. Η μετακίνηση των ποσών αυτών γίνεται μέχρι το όριο που θα καλυφθούν τα έξοδα ή οι ζημίες . Αν ωστόσο εμφανιστούν επιπλέον ποσά μεταφέρονται στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 84 στα 'Έσοδα από ακριβώς χρησιμοποιήτες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων'.

#### ***9.4 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την επιχείρηση***

Κάθε επιχείρηση ή υπηρεσία οφείλει να επιβαρύνει τα αποτελέσματά της με τα ποσά που έχουν υποχρέωση να καταβάλουν στο εργατικό δυναμικό κατά την έξοδό του από την επιχείρηση ή την υπηρεσία.

Σύμφωνα με τον νομοθέτη στη χώρα μας ο εργοδότης οφείλει να καταβάλει στους εξερχομένους από την επιχείρηση ή την υπηρεσία αποζημίωση, το ύψος της οποίας καθορίζεται κατ 'αναλογία με το ύψος των ετήσιων αποδοχών του εργαζόμενου, το χρόνο απασχόλησής του και την αιτιολογία εξόδου του από την οικονομική μονάδα. Η αποζημίωση καταβάλλεται στον εργαζόμενο αφότου εξέλθει από την επιχείρηση ή την υπηρεσία. Ωστόσο η επιχείρηση έχει την υποχρέωση στη λήξη κάθε χρήσης να συνυπολογίζει το ύψος των αποζημιώσεων που οφείλει στους εργαζόμενους την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού με χρέωση του λογαριασμού οργανικών εξόδων και πίστωση ενός λογαριασμού προβλέψεως ο οποίος χρεώνεται με τα ποσά που θα κληθεί η επιχείρηση να καταβάλλει σε μελλοντικές χρήσεις. Η αποζημίωση ισχύει και για περιπτώσεις απόλυσης ή αποχώρησης του προσωπικού λόγω συνταξιοδότησης. Ακόμη λόγος αποζημίωσης (πλήρους) δικαιούται ο εργαζόμενος σε περιπτώσεις καταγγελίας της σύμβασης εργασίας όπου μετά από αυτή τη πράξη έπεται η απόλυσή του (Ν.3198/1955). Στη περίπτωση που ο εργαζόμενος αποχωρήσει λόγω συνταξιοδότησης ο νόμος ορίζει τη λήψη αποζημίωσης που ισούται με το 50% της αποζημίωσης που θα διεκδικούσε σε περίπτωση απόλυσης. Αν όμως λάβει σύνταξη και από επικουρικό φορέα τότε η αποζημίωση μειώνεται κατά 10%.

Η επιχείρηση πρέπει να γνωρίζει ποιο είναι το ποσό που θα κληθεί να καταβάλλει σε αποζημιώσεις για το προσωπικό που έχει ήδη προσλάβει. Αν η οικονομική μονάδα δεν προβεί στο σχηματισμό πρόβλεψης όπως προαναφέραμε παρουσιάζει πλασματικά κέρδη τα οποία θα



φορολογηθούν καταστρέφοντας την οικονομική θέση και την αξιοπιστία της (Κριαράς Ε.2014).

### **9.5 Προβλέψεις για την υποτίμηση γηπέδων**

Οι προβλέψεις που σχετίζονται με την υποτίμηση γηπέδων σχηματίζονται με στόχο να καλύψουν πιθανές ζημίες που ίσως προκύψουν από την απομάκρυνση ενός γηπέδου από μία οικονομική μονάδα λόγω απαλλοτρίωσης ή πώλησης αυτού. Φυσικά ελλοχεύουν για ένα γήπεδο κίνδυνοι υποτίμησης που πηγάζουν από τη γεωγραφική του θέση ή τις παρελθοντικές του χρήσεις. Οι προβλέψεις για τη περίπτωση των γηπέδων σχηματίζονται με χρέωση του λογαριασμού 83.10 'Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων γηπέδων' και με ταυτόχρονη πίστωση του λογαριασμού 44.10.

Αν οι προβλέψεις λογιστικοποιηθούν από το σημείο αυτό και έπειτα οι προβλέψεις υποτίμησης γηπέδων σε περίπτωση εκποίησης του γηπέδου ισχύουν τα ακόλουθα:

1.εάν η πώληση γίνεται με ζημιά μεγαλύτερη ή ίση με το ποσό της αρχικής πρόβλεψης τότε η αρχική πρόβλεψη μετακινείται εξ' ολοκλήρου στη πίστωση του λογαριασμού του γηπέδου για να ελαχιστοποιήσει ή ακόμη και να εκμηδενίσει τη ζημιά.

2.εάν η πώληση πραγματοποιείται με ζημιά μικρότερη από το ποσό της αρχικής πρόβλεψης τότε μέρος μονάχα από την αρχική πρόβλεψη ίσο με το μέγεθος για να εξαφανίσει τη ζημιά . Το υπόλοιπο ποσό της πρόβλεψης μεταφέρεται στη πίστωση του λογαριασμού 84.00 'Εσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις'.

3.εάν η πώληση πραγματοποιείται με κέρδος τότε το σύνολο της αρχικής πρόβλεψης μετακινείται στη πίστωση του λογαριασμού 84.00 'Εσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις' ([www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)).

## **9.6 Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους ή για έξοδα προηγούμενων χρήσεων**

Έκτακτους κινδύνους έχουμε όταν πρόκειται να λάβουν χώρα επαναλαμβανόμενα γεγονότα έξω από τη συνηθισμένη παραγωγική και εμπορική λειτουργία της οικονομικής μονάδας λ.χ καταστροφή αποθεμάτων, εξοπλισμού κ.α. Η λογιστικοποίηση αυτών των προβλέψεων γίνεται με χρέωση του λογαριασμού ‘Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους’ και πίστωση των υπολογαριασμών 44.12 και 44.13 ‘Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους ‘ και ‘Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων’ αντίστοιχα. Όταν οριστικοποιηθεί το ύψος της ζημίας σε επόμενη θα πληρωθεί ή θα εξυπηρετηθεί και η ζημία με πίστωση του λογαριασμού του περιουσιακού στοιχείου όπου εάν η ζημία είναι ίση ή μεγαλύτερη από την αρχική πρόβλεψη τότε η εγγραφή γίνεται με χρέωση του λογαριασμού 44.12 ‘Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους’ και με πίστωση του λογαριασμού 84.01 ‘Εσοδα από χρησιμοποιούμενες προβλέψεις’. Εάν η ζημία είναι πιο μικρή από την αρχική πρόβλεψη τότε έχουμε την εγγραφή με χρέωση του λογαριασμού 44.12 και πίστωση τόσο του 84.01 όσο και του 84.00 στα ‘Εσοδα από αχρησιμοποιήτες προβλέψεις’.

## ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

# Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ Α.Ε & Η ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10ο**

### **Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ Α.Ε**

#### **10.1 Το υποκείμενο και το αντικείμενο του φόρου**

Ως υποκείμενο του φόρου ορίζονται οι ημεδαπές Α.Ε είτε είναι εταιρείες κερδοσκοπικού χαρακτήρα είτε όχι. Σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ.1 που αντικατέστησε το άρθρο 99 του ΚΦΕ και τον τρόπο προσδιορισμού του αντικειμένου του φόρου για τα νομικά πρόσωπα όπως είναι και στη δική μας περίπτωση οι Α.Ε. Αντικείμενο του φόρου για τις Α.Ε αποτελεί το συνολικό τους καθαρό εισόδημα ή το κέρδος που αποκομίζει η εταιρεία στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή και τα κέρδη που πρόκειται μελλοντικά να διανεμηθούν και τα οποία λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών απομένουν έπειτα από την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος που αναλογεί. Συνοψίζοντας, για τις ημεδαπές Α.Ε που απαλλάσσονται του φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου ως αντικείμενο του φόρου λογίζονται τα κεφαλαιοποιημένα ή διανεμόμενα κέρδη ( Σακέλλης Εμμ.2011).

#### **10.2 Ο προσδιορισμός του καθαρού και ακαθάριστου εισοδήματος**

Για να υπολογίσουμε τα καθαρά κέρδη των Α.Ε αφαιρώντας από τα ακαθάριστα έσοδα όλων των δαπανών που έλαβαν χώρα για λογαριασμό της Α.Ε. Τα ακαθάριστα έσοδα αφενός λαμβάνονται από το τίμημα των πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί συμπεριλαμβανομένου και των αποκτηθέντων αμοιβών από τη παροχή υπηρεσιών και αφετέρου από το εισόδημα που λαμβάνεται από ακίνητα, κινητές αξίες, από μετοχές σε άλλες εμπορικής φύσεως επιχειρήσεις, γεωργικές εκμεταλλεύσεις κ.α. Το άρθρο 31 του ΚΦΕ ορίζει ότι από τα ακαθάριστα έσοδα των παραπάνω κατηγοριών εκπίπτουν οι δαπάνες απόκτησης εισοδήματος. Τα έξοδα μισθοδοσίας εργαζομένου σε Α.Ε και συνδεδεμένου με το διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας με συγγενικό δεσμό εκπίπτουν μονάχα στη περίπτωση που έχουν καταβληθεί εισφορές στο ΙΚΑ ή άλλα ασφαλιστικά ταμεία.

Επιπλέον από τα ακαθάριστα έσοδα των Α.Ε εκπίπτουν οι ακόλουθες δαπάνες:

1.όσα ποσά έχει καταβάλλει η Α.Ε για την εξαγορά των ιδρυτικών της τίτλων μαζί με τους τόκους που καταβάλλει στους κατόχους τίτλων ή προνομιούχων μετοχών. Φυσικά οι καταβαλλόμενοι τόκοι δεν πρέπει να πηγάζουν από τα κέρδη της Α.Ε.

2.οι αποζημιώσεις και οι αμοιβές των μελών του διοικητικού συμβουλίου (άρθρο 24,παρ.2 ΚΝ 2190/1920)

3.οι παροχές σε είδος ή χρηματικές μονάδες αλλά και όσες μπορούν να αποτιμηθούν χρηματικά οι οποίες γίνονται χωρίς νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση προς το συμβούλιο, τη διεύθυνση, τους προέδρους και τα πρόσωπα που εκπροσωπούν νομίμως την Α.Ε

Σε ότι αφορά τη περίπτωση των ασφαλιστικών Α.Ε ισχύει ότι στη κατηγορία των δαπανών εκπίπτουν:

1.οι κρατήσεις για ζημίες που συνοδεύονται από εγγραφή πραγματογνωμοσύνης

2.τα μαθηματικά αποθέματα από ασφάλεια ζωής

3.τα αποθεματικά για κάλυψη κινδύνων όταν υπολογίζονται πάνω στα καθαρά ασφάλιστρα με συντελεστή που ορίζει το υπουργείο Οικονομικών και Εμπορίου.

Στο σημείο αυτό είναι σημαντικό να αναφέρουμε ότι ορισμένες διατάξεις του προγενέστερου νομοθετικό πλαισίου άρονται με το νέο φορολογικό νομοθετικό πλαίσιο(4110/2013) για τις ασφαλιστικές Α.Ε όπου η φορολόγηση γίνεται με τις γενικές διατάξεις. Αφού λοιπόν γίνουν οι νόμιμες παρακρατήσεις που περιγράψαμε πιο πάνω το ποσό που απομένει ως υπόλοιπο αποτελεί το καθαρό εισόδημα των νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Τέλος να σημειώσουμε ότι τα Δ.Λ.Π είναι σπουδαίο εργαλείο για το προσδιορισμό και τον υπολογισμό του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος. Φυσικά η χρήση των ΔΛΠ δεν έχει κυρωτικό χαρακτήρα σε περίπτωση παράβλεψης τους και άρα δεν είναι υποχρεωτική η εφαρμογή τους. Ωστόσο είναι εξαιρετικό βοήθημα για το προσδιορισμό του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος για τις παρακάτω δύο περιπτώσεις:

Α) για τις εταιρείες που τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με τις αρχές της ισχύουσας νομοθεσίας όπου τα κέρδη ή οι ζημίες της επιχείρησης προκύπτουν μόνο από τα στοιχεία των βιβλίων αυτών και

Β) στη περίπτωση των εταιρειών που τηρούν τα βιβλία τους σύμφωνα με τα ΔΛΠ που υιοθετούνται από την Ε.Ε όπου τα κέρδη ή οι ζημίες της εταιρείας που προκύπτουν αποκλειστικά από το Πίνακα Αποτελεσμάτων Χρήσης της παρ. 7 του άρθρου 7 του Κ.Β.Σ ([www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)).

### 10.3 Ο φόρος των Α.Ε

Μετά τον υπολογισμό του καθαρού εισοδήματος –κέρδος των Α.Ε ακολουθεί ο υπολογισμός του φόρου εισοδήματός τους. Ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται με τη χρήση συντελεστών οι οποίοι όμως από το οικονομικό 2005 έως σήμερα τροποποιούνται και ακολουθούν πτωτική πορεία. Αρχικά οι συντελεστές φορολογίας για τις Α.Ε είχαν προσδιοριστεί έως το 2015 όπως θα δούμε στο πίνακα που ακολουθεί:

ΕΤΗ	ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ
2005	35%
2006	32%
2007	29%
2008	25%
2009	25%
2010	25%
2011	24%
2012	23%
2013	22%
2014	21%
2015	20%

(ΠΗΓΗ: [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr))

Παρ' όλα αυτά πρέπει στο σημείο αυτό να σημειώσουμε πως ψηφίστηκε πρόσφατα στη Βουλή νέος φορολογικός νόμος όπου επέρχονται σημαντικές αλλαγές στη φορολογία των φυσικών και νομικών προσώπων. Μία από τις αλλαγές αυτές αφορά το συντελεστή φορολογίας όπου στη περίπτωση των Α.Ε ο συντελεστής αυξάνεται στο 26%. Από το οικονομικό έτος 2014 ο συντελεστής φορολογίας του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος των Α.Ε ορίζεται σε ποσοστό 26% σύμφωνα με το άρθρο 109 παρ. 1 του Ν. 2238/1994 που τροποποιήθηκε από το νέο θεσμικό πλαίσιο του Ν. 4110/2013 άρθρο 9 παρ.30. Η διάταξη αυτή τίθεται σε ισχύ για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 με χρήση του 2013(άρθρο 28 Ν. 4110/2013). Ο φόρος επιβάλλεται στο καθαρό συνολικό εισόδημα από κάθε πηγή που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα (άρθρο 101 παρ.1) . Σε αυτά περιλαμβάνονται και οι Α.Ε κατά τη διαχειριστική περίοδο η οποία έχει καταληκτική ημερομηνία το διάστημα από τη 1<sup>η</sup> /8 του προηγούμενου ημερολογιακού έτους έως την 31<sup>η</sup> /7 του οικείου (Αληφάντης Γ.2013)

Όταν όμως δεν υφίστανται αφορολόγητα έσοδα και όταν δεν πρόκειται να υπάρξουν αφορολόγητα αποθεματικά ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται με γνώμονα τα φορολογητέα κέρδη τα οποία προέρχονται από τη φορολογική αναμόρφωση των λογιστικών κερδών δηλαδή με προσθήκη στα λογιστικά κέρδη δαπανών που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση. Ο υπολογισμός εδώ του φόρου εισοδήματος γίνεται με βάση τη σχέση:

Λογιστικά Κέρδη - Μη Εκπιπόμενες Δαπάνες = Φορολογητέα Κέρδη

Φορολογητέα Κέρδη X Συντελεστής Φορολογίας = Φόρος Εισοδήματος

#### **10.4 Προστιθέμενα στο φόρο**

Στο φόρο εισοδήματος επιβάλλεται συμπληρωματικός φόρος που καλείται το υπόχρεο νομικό ή φυσικό πρόσωπο να καταβάλλει εφόσον στα εισοδήματα συμπεριλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα. Σύμφωνα με τον ΚΦΕ άρθρο 109 παρ.3 *επιβάλλεται συμπληρωματικός φόρος*

*στο εισόδημα από ακίνητα που αποκτούν οι Α.Ε. Ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 3% στο συνολικό ακαθάριστο εισόδημα που προέρχεται από ακίνητα μη δυνάμενος να υπερβεί το ποσό του φόρου εισοδήματος που ορίζουν οι παράγραφοι 1 και 2 του ιδίου άρθρου (Νίκος Σγουρινάκης,2012). Ο φόρος αυτός όμως δεν επιβάλλεται στα εισοδήματα από ακίνητα που απαλλάσσονται βάσει του άρθρου 103 του ΚΦΕ.*

Ακόμη ένα ποσό που προστίθεται στο φόρο είναι ο προκαταβλητέος φόρος ο οποίος υπολογίζεται από το πολλαπλασιασμό του κυρίου και του συμπληρωματικού φόρου που συνιστούν το προκαταβλητέο με το 80%. Στη περίπτωση που στο δηλωθέν εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα για το οποίο παρακρατήθηκε φόρος στη πηγή του το ποσό του φόρου που προκαταβάλλεται ως εκ τούτου μειώνεται με τα ποσά του φόρου που παρακρατήθηκαν από τη πηγή. Ακόμη όταν το φορολογητέο εισόδημα έχει υποστεί σημαντική μείωση τότε ο αρμόδιος λογιστής που εργάζεται για την Α.Ε έχει το δικαίωμα να ζητήσει με αίτηση του τη μείωση του προκαταβλητέου φόρου. Ο παραπάνω φόρος δεν υπολογίζεται στη περίπτωση των κεφαλαιοποιημένων ή διανεμομένων κερδών της Α.Ε που απαλλάσσονται με τις διατάξεις του άρθρου 111 του νόμου 2238/1994.

#### **10.4.1 Αφαιρούμενα ποσά από το φόρο**

Τα ποσά που αφαιρούνται από το κύριο φόρο είναι ο φόρος που παρακρατήθηκε, Ο προκαταβλητέος φόρος που καταβλήθηκε τον προηγούμενο χρόνο και αφορά τα εισοδήματα της παρούσας χρήσης. Ακόμη στα παραπάνω ποσό προστίθεται και το σύνολο των φόρων που παρακρατήθηκαν στην αλλοδαπή και ουσιαστικά σημαίνει ότι αν η επιχείρηση έχει καταβάλλει σε ξένη χώρα μεγαλύτερο ποσό φόρου για τα εισοδήματα που προέκυψαν τότε ο φόρος που αφαιρείται είναι ίσος με το φόρο του εισοδήματος της αλλοδαπής που αντιστοιχεί στην ελληνική επικράτεια. Τέλος αφαιρείται από το κύριο φόρο, ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των κερδών που έχουν φορολογηθεί με ειδικές διατάξεις με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης όταν αυτά τίθενται προς διανομή και μετά οποία έχουν προσauxηθεί τα κέρδη της εταιρείας (Σακέλλης Εμμ.2011)



## **10.5 Η υποβολή των αιτήσεων και η καταβολή του φόρου**

Οι Α.Ε υποχρεούνται να υποβάλλει τη δήλωση του φόρου εισοδήματος της μέχρι τις δέκα του πέμπτου ημερολογιακού μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου. Αν η δέκατη μέρα τυγχάνει να είναι αργία η δήλωση υποβάλλεται τη επόμενη εργάσιμη ημέρα για το Δημόσιο. Για παράδειγμα μια Α.Ε που η διαχειριστική της χρήση λήγει στις 31/12 υποβάλλει τη δήλωσή της μέχρι τις 10 Μαΐου του αμέσους επόμενου έτους. Οι προθεσμίες υποβολής της δήλωσης του φόρου εισοδήματος παρατείνονται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ με αρχή το ψηφίο 1 και ολοκληρώνεται η διαδικασία μέσα σε 11 εργάσιμες για το Δημόσιο ημέρες.

Μαζί με τη δήλωση η Α.Ε θα καταβάλλει και τη πρώτη δόση δηλαδή το 1/5 του φόρου εισοδήματος και του χαρτόσημου καθώς και του προκαταβλητέου φόρου εισοδήματος. Το ποσό που παραμένει καταβάλλεται μέσα σε τέσσερις μήνες σε ισόποσες μηνιαίες δόσεις. Αν όμως η επιχείρηση επιλέξει να καταβάλλει το σύνολο του φόρου σε μια δόση τότε γίνεται έκπτωση 2,5 % επί του συνόλου (Σακέλλης Εμμ.2011).

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11ο**

### **Η ΔΙΑΝΟΜΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΩΝ Α.Ε**

#### **11.1 Εισαγωγή**

Αναλύοντας στο δεύτερο μέρος της παρούσας εργασίας τη διανομή των κερδών των Α.Ε θα ήταν πρακτικό να σημειώσουμε ένα σύντομο ορισμό για το τι συνιστά μια Α.Ε. Η Α.Ε είναι η *εμπορική κεφαλαιουχική με νομική προσωπικότητα εταιρεία που είναι υπεύθυνη για τα χρέη της και το κεφάλαιό της είναι διαιρεμένο σε ίσα μέρη που ονομάζονται μετοχές* (Σακέλλης Εμ.2003).

Η Ανώνυμη Εταιρεία είναι ένα από τα σημαντικότερα και δημιουργικότερα επιτεύγματα της κεφαλαιοκρατικής οικονομίας και των επιχειρηματικών κύκλων και στις μέρες μας αποτελεί στην επικρατέστερη νομική μορφή μιας επιχείρησης. Η ραγδαία εξέλιξη των συναλλαγών και η διεύρυνση των αγορών δημιούργησαν προοδευτικά τη σύγχρονη επιχείρηση η οποία για τη δραστηριοποίησή της απαιτεί τη συγκέντρωση σημαντικών κεφαλαίων. Όμως κάτι τέτοιο είναι εξαιρετικά πολύπλοκο να λάβει χώρα ανάμεσα σε ένα περιορισμένο αριθμό προσώπων όπως συμβαίνει στη περίπτωση μιας προσωπικής εταιρείας διότι αυξάνει σημαντικά τις ευθύνες που επωμίζεται ο χρηματοδότης ιδίως όταν οι εργασίες της δεν αποφέρουν τα επιθυμητά αποτελέσματα. Ως αποτέλεσμα οι συνέπειες βαραίνουν το σύνολο της περιουσίας του χρηματοδότη ως βασικού κεφαλαιουχικού φορέα. Ουσιαστικά η Α.Ε αναπτύχθηκε ως μια προσπάθεια συγκροτήσεως της επιχειρηματικής δραστηριότητας που δίνει την ευκαιρία να διατυπωθούν όλες εκείνες οι συνιστώσες που λειτουργούν ως αντικίνητρα για τη σύσταση ατομικών επιχειρήσεων. Η Α.Ε επιτρέπει την συγκέντρωση κεφαλαίων σημαντικού ύψους, την ανεύρεση και τον περιορισμό των επιπέδων επιχειρηματικού κινδύνου που προκύπτει από τη συσσώρευση κεφαλαίων ενώ παράλληλα δίνει τη δυνατότητα στον εκάστοτε μέτοχο να αποδεσμεύσει με ευκολία το κεφάλαιό του από τις δραστηριότητες της επιχείρησης όπως ορίζεται από τη θεσμική ισόποση διαίρεση του εταιρικού κεφαλαίου που αντιπροσωπεύεται από τις ευρέως αποκαλούμενες μετοχές. Ως εκ τούτου κάθε μέτοχος αναλαμβάνει τις ευθύνες που αντιστοιχούν στο ποσό εισφοράς του στην εταιρεία (Λεοντάρης Μ.2012).

Τα κύρια χαρακτηριστικά των ανώνυμων εταιρειών συνοψίζονται ως εξής:

- 1.το κεφάλαιο της επιχείρησης διαιρείται σε μετοχικό και σε μη μετοχικό κεφάλαιο όπου στο δεύτερο συμπεριλαμβάνονται τα αποθεματικά, οι διαφορές υπέρ το άρτιο, τα ποσά που αποσκοπούν στην αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, τα κέρδη εις νέο κ.α
- 2.οι φορείς του κεφαλαίου είναι οι κάτοχοι μετοχών που διατηρούν ενοχικό και όχι εμπράγματο δικαίωμα επί της περιουσίας της εταιρείας
- 3.η ιδιότητα του μετόχου είναι μεταβιβάσιμη με ταυτόχρονη μεταβίβαση του τίτλου ιδιοκτησίας της μετοχής

4.οι υποχρεώσεις των μετόχων καθορίζονται από το βάρος της εισφοράς του εκάστοτε μετόχου και για το λόγο αυτό η Α.Ε λαμβάνει το χαρακτηρισμό κεφαλαιουχική ή αλλιώς κεφαλαιακή

5.ως εταιρεία σύμφωνα με τις νομοθετικές διατάξεις λαμβάνει εμπορική ιδιότητα ακόμη και στη περίπτωση όπου οι εργασίες της δεν συνιστούν εμπορική πράξη

6.η οικονομική ευθύνη των μετόχων προς τρίτους είναι ανάλογη με το ύψος της κεφαλαιακής τους συμμετοχής

7.η Α.Ε είναι νομικό πρόσωπο και ως εκ τούτου ασκεί δικαίωμα και αναλαμβάνει υποχρεώσεις που απορρέουν από το νόμο και το καταστατικό λειτουργίας της (Ηλιόκαυτος Δ.,2011).

## **11.2 Η έννοια της διανομής των κερδών**

Πρωταρχικός και επιδιωκόμενος σκοπός κάθε είδους επιχείρησης συνεπώς και της Α.Ε είναι η απόκτηση των ολοένα αυξανόμενων κερδών και η διανομή τους ορθολογικά στους φορείς των μετοχών αλλά και σε άλλους δικαιούχους όπως είναι τα μέλη τους Δ.Σ, τα ιδρυτικά μέλη, το εργατικό δυναμικό και άλλα τρίτα πρόσωπα, αν αυτό φυσικά προβλέπεται από την εκάστοτε εμπορική εργασία με την οποία επιλέγει να δραστηριοποιηθεί η επιχείρηση.

Όπως προκύπτει από το νομικό πλαίσιο 2190/20 το καταστατικό της Α.Ε να περιλαμβάνει κανονισμούς για τη σύνταξη του ισολογισμού και τη διάθεση των κερδών της υπογραμμίζοντας την ίδια στιγμή και τα πλαίσια μέσα στα οποία προγραμματίζει τη διάθεση των κερδών προς τους δικαιούχους. Ακολούθως με τις διατάξεις των άρθρων 44<sup>α</sup> και 45 του προαναφερθέντος νόμου επιβάλλεται κράτηση από τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης ορισμένου ποσού με σκοπό το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού και ορίζεται η διανομή του πρώτου μερίσματος. Το νομοθετικό πλαίσιο αφήνει στη δικαιοδοσία του καταστατικού της επιχείρησης το καθορισμό του τρόπου διανομής του υπολοίπου. Τα κέρδη που πρόσκεινται προς διάθεση προκύπτουν από τα κέρδη της χρήσης ενώ δύναται να προέρχονται και από παρελθοντικές χρήσεις όπως π.χ το υπόλοιπο κερδών εις νέο (Αληφάντης Γ.2008).

Τέλος, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΕ παρ.1 άρθρο 99 τα διανεμόμενα κέρδη προκύπτουν ως αποτέλεσμα του υπολοίπου των κερδών έπειτα από την αφαίρεση του αντιστοίχως αναλογούντος φόρου εισοδήματος (Κώδικας Φορολογίας Εισοδημάτων, [www.taxheaven.com](http://www.taxheaven.com)). Ο όρος διανομή ως εκ τούτου περιγράφει τη διανομή των κερδών τόσων αυτών που εξέρχονται από την εταιρεία όσο και από την αποθεματοποίηση των κερδών για κέρδη που δεν διανέμονται και παραμένουν στην εταιρεία.

### **11.2.1 Οι προϋποθέσεις διανομής κερδών**

Για την ορθή διανομή των κερδών της χρήσης καθίσταται απαραίτητη η απόσβεση όλων των εξόδων εγκατάστασης εκτός αν το σύνολο των εξόδων που προαναφέραμε είναι μικρότερο από το άθροισμα των προαιρετικών αποθεματικών και του υπολοίπου των κερδών εις νέο (άρθρο 43 παρ.3δ και 4<sup>α</sup> του Ν. 2190/1920). Επιπλέον κρίνεται ως επιτακτική η διατήρηση ελαχίστου ορίου ιδίων κεφαλαίων. Λαμβάνοντας υπ όψιν το άρθρο 44 παρ.1 του Κ.Ν 2190/20 συμπεραίνουμε ότι δεν επιτρέπεται η διανομή μερίσματος όταν υπάρχουν ζημίες που υπερβαίνουν ή πρόκειται μετά τη διανομή να υπερβούν τα κέρδη που αποκόμισε η εταιρεία κατά τη χρήση.

Η επιχείρηση βάσει των διατάξεων των άρθρων 44 και 45 του νόμου 2190/20 είναι υποχρεωμένη να σχηματίσει τακτικό αποθεματικό όπου σε ετήσια βάση παρακρατείται ποσοστό 5% επί των καθαρών κερδών ώστε να επιτραπεί ο σχηματισμός του. Εξαίρεση αποτελούν οι ασφαλιστικές εταιρείες αφού το ποσοστό ανέρχεται στο 20%. Η παραπάνω κράτηση είναι υποχρεωτικής φύσεως και υπολογίζεται στα πραγματικά καθαρά κέρδη της χρήσης έπειτα από την αφαίρεση όλων των ζημιών και των εξόδων καθώς και όλων με βάση το νόμο προβλεπόμενων αποσβέσεων και λοιπών επιβαρύνσεων όπως λ.χ οι ζημίες προηγούμενων χρήσεων και ο φόρος εισοδήματος. Συμπεραίνουμε ότι ο υπολογισμός του τακτικού αποθεματικού καθορίζεται από τα καθαρά κέρδη της χρήσης που εμφανίζονται στο Κωδικό Λογαριασμό 88,00 του Ε.Λ.Γ.Σ έχοντας ήδη αφαιρέσει τα ποσά των λογαριασμών

88.03,88.04,88.06 και 88.09 του Ε.Λ.Γ.Σ (Υπουργείο Οικονομικών Εγκ.111 2918/10736 Πολ. 1248/12.11.92).

Ωστόσο η εταιρεία δεν αναλαμβάνει την υποχρέωση να δημιουργήσει τακτικό αποθεματικό όταν το ύψος του καλύπτει το 1/3 του μετοχικού κεφαλαίου (άρθρο 44) και επιπροσθέτως στη περίπτωση που συντελείται φορολογική αναμόρφωση των κερδών της χρήσης και ο φόρος εισοδήματος υπερκαλύπτει τα καθαρά της κέρδη. Όταν τα καθαρά κέρδη της χρήσης υπερκαλύπτονται από ζημίες παρελθοντικών χρήσεων η εταιρεία δεν υπόκειται σε διαδικασία σχηματισμού τακτικού αποθεματικού. Συνοψίζοντας να σημειώσουμε ότι η εταιρεία προσδίδει ιδιαίτερο ενδιαφέρον για τον ορθό σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού το οποίο σχηματίζεται μονάχα από τα λογιστικά κέρδη της χρήσης αφαιρώντας πρώτα τον φόρο εισοδήματος που αναλογεί έπειτα από τη φορολογική αναμόρφωση των κερδών. Επί της ουσίας το τακτικό αποθεματικό στοχεύει στη κάλυψη των ζημιών που προκύπτουν στον ισολογισμό τέλους χρήσης και δεν χρησιμοποιείται για τη κάλυψη ζημιών κατά τη φάση της χρήσης. Η χρήση του τακτικού αποθεματικού για τη κάλυψη των ζημιών είναι επικουρικής φύσεως πράξη και δεν λαμβάνει υποχρεωτικό χαρακτήρα. Στις παρακάτω υποενότητες του κεφαλαίου θα παρουσιάσουμε αναλυτικά τη διανομή κερδών των Α.Ε, τα μερίσματα καθώς επίσης και τη πολιτική που ακολουθούν οι επιχειρήσεις (Αληφάντης Γ.2003).

### **11.3 Η διάθεση των κερδών**

Η διάθεση των κερδών συνιστά μια διαδικασία που προαπαιτεί επαρκή γνώση του νομοθετικού καθεστώτος. Ως διαδικασία λαμβάνει βαθμίδες πολυπλοκότητας ανάλογα με τις ιδιαιτερότητες που σχετίζονται με τη βούληση των νομικών προσώπων σε συνδυασμό με το βαθμό εξέλιξης της ισχύουσας νομοθεσίας (Παπαδόπουλος Γ. 2013, e-forologia.gr). Όταν η Α.Ε λάβει τα καθαρά της κέρδη μετά από την επιβολή και καταβολή του φόρου οφείλει να θέσει σε εφαρμογή τη διαδικασία διάθεσης των κερδών της είτε με τη μορφή μερίσματος τους μετόχους και στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων είτε ως αντικείμενο προσαύξησης του αποθεματικού της (άρθρο 44,45 του Ν. 2190/1920 και άρθρο 54 του Ν. 3604/2007). Η

διάθεση των κερδών της Α.Ε εξασφαλίζει στην οικονομική μονάδα βιωσιμότητα και κεφαλαιακή ακεραιότητα.

Ακολουθώντας κατά γράμμα το θεσμικό πλαίσιο το καταστατικό της Α.Ε και έπειτα από πρόταση του διοικητικού συμβουλίου αποφασίζεται να τεθεί σε εφαρμογή η διαδικασία διάθεσης των κερδών. Έχοντας ως άξονα το άρθρο 45 του Ν. 2190/1920 η υποχρεωτική διάθεση των κερδών αφορά αποκλειστικά τα κέρδη της κλειόμενης χρήσης και όχι τα κέρδη που απορρέουν από προγενέστερες χρήσεις ή τα χρηματικά ποσά από σχηματισμένα αποθεματικά. Αυτό ισχύει γιατί για τα παραπάνω οι διατάξεις περί διάθεσης των κερδών εφαρμόστηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν ή σχηματίστηκαν. Ουσιαστικά, κέρδη προς διάθεση είναι τα ελεύθερα αποθεματικά καθώς και τα καταστατικά αποθεματικά ενώ ως διανεμήσιμα λογίζονται και τα αφορολόγητα αποθεματικά (Σακέλλης Εμμ.2011).

#### **11.4 Η πολιτική στη διάθεση των κερδών**

Στη λήξη κάθε διαχειριστικής χρήσης η διοίκηση της Α.Ε οφείλει να λάβει μια απόφαση για το ποια πολιτική θα ακολουθήσει όσον αφορά τη διάθεση των κερδών για τη χρήση που έκλεισε. Η διοίκηση πρέπει να επιλέξει τον τρόπο διανομής στους μετόχους της και σε κάθε άλλο νόμιμο δικαιούχο ή στη παρακράτησή τους με όφελος της είτε με τη μορφή επανασύνδεσης στο όνομα των μετόχων είτε ως μορφή χρηματοδότησης. Η απόφαση της διοίκησης επηρεάζεται σημαντικά από τις επικρατούμενες συνθήκες και από αναρίθμητους εξωτερικούς παράγοντες. Η τακτική που θα ακολουθήσει η εταιρεία ονομάζεται πολιτική των κερδών ή αλλιώς μερισματική πολιτική. Η διοίκηση καλείται κάθε χρόνο να σχηματίσει μερισματική πολιτική κατά το στάδιο κατάρτισης των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Η μερισματική πολιτική (Dividend policy) εστιάζει στη διανομή των κερδών της Α.Ε και κυρίως στο τύπο, στο μέγεθος και στο χρόνο διανομής των μερισμάτων. Η επιχείρηση έχοντας να επιλέξει για τη διάθεση των κερδών ανάμεσα στη διανομή τους ως μέρισμα ή ως επενδυτικά προγράμματα ή τέλος ως συνδυαστική πολιτική το βαθμό της εσωτερικής χρηματοδότησης της οικονομικής μονάδας. Οι επιχειρήσεις καλούνται να

αντιμετωπίσουν ένα δίλημμα σχετικά με τη διάθεση των κερδών τους. Εμφανίζονται έτσι δύο δρόμοι άκρως αντιφατικοί μεταξύ τους. Από τη μία οι εταιρείες επιθυμούν να διανέμουν υπέρογκα ποσά στους μετόχους ώστε να ισχυροποιήσουν την εικόνα τους στους επιχειρηματικούς κύκλους. Από την άλλη μεριά όμως έχουν ανάγκη τη παρακράτηση ολοένα μεγαλύτερων χρηματικών ποσών από τα καθαρά κέρδη διότι εξυπηρετούνται λόγοι αυτοχρηματοδότησης. Η διοίκηση αναλαμβάνει να συνδιαλέγει με τις διαθέσιμες επιλογές γνωρίζοντας εξ' αρχής ότι και οι δύο προδιαγράφουν την οικονομική τους πορεία.

Οι παράγοντες που συνηγορούν στη διανομή κερδών είναι οι ακόλουθοι:

- 1.όταν η νομοθεσία επεμβαίνει ή το ίδιο το καταστατικό της εταιρείας ορίζει ρητά την υποχρεωτική διανομή μερισμάτων στους δικαιούχους. Η τήρηση του νόμου όσο και των αρχών του καταστατικού είναι καθολική
- 2.όταν η επιχείρηση προσπαθεί να ισχυροποιηθεί και να δημιουργήσει αξιόπιστο προφίλ με κύρος ,διανέμει υψηλά μερίσματα στους μετόχους/δικαιούχους
- 3.όταν παρουσιάζεται ως επιθυμία των επενδυτών. Πολλοί επενδυτές θεωρούν αυτοσκοπό με την επένδυση σε μια εταιρεία να αποκομίσουν ένα αξιόλογο εισόδημα. Έτσι η επιχείρηση προτιμά να παραγκωνίσει τις ανάγκες αυτοχρηματοδότησης παρά να προκαλέσει δυσαρέσκεια στο κύκλο των επενδυτών.
4. η μη διανομή μερισμάτων ίσως επηρεάσει αρνητικά τη τιμή της μετοχής της εταιρείας με σοβαρό αντίκτυπο στα οικονομικά της δεδομένα
5. με τη διανομή μερισμάτων η επιχείρηση μπορεί να πετύχει φοροελάφρυνση (Journal of accountancy,2004).

Υπάρχουν όμως όπως είναι λογικό και οι παράγοντες που δεν ευνοούν τη διανομή των κερδών. Αρχικά το καταστατικό της εταιρείας ίσως να ορίζει το σχηματισμό αποθεματικών πέραν του τακτικού που ορίζει η νομοθεσία. Οι αναπτυξιακοί νόμοι επίσης αποτελούν σημαντικό κίνητρο που δεν προωθεί τη διανομή κερδών. Ως αποτέλεσμα η επιχείρηση έχει τη δυνατότητα να δημιουργήσει αφορολόγητα αποθεματικά και να αποταμιεύσει τα κέρδη που παρακρατεί αποφεύγοντας βάσει νόμου οποιαδήποτε πρόσθετη φορολογική επιβάρυνση. Επιπλέον, εσωτερικοί λόγοι επιβάλλουν την αυτοχρηματοδότηση εμποδίζοντας έτσι τη

διανομή μερισμάτων. Για παράδειγμα όταν η εταιρεία καλείται να αντιμετωπίσει προβλήματα ρευστότητας εξαργυρώνει την οικονομική βιωσιμότητα από τα αδιανέμητα κέρδη. Ακόμη οι δείκτες δανειακής επιβάρυνσης και χρήσης ξένων κεφαλαίων λειτουργούν αρνητικά για τη μερισματική πολιτική. Τέλος, οι πιστωτές της επιχείρηση συχνά επεμβαίνουν και ορίζουν τη παρακράτηση ποσών από τα μερίσματα. Αξίζει να σημειώσουμε ακόμη ότι συχνά η διασπορά των μετοχών μιας Α.Ε διαδραματίζει σπουδαίο ρόλο στη διανομή των κερδών. Στις εταιρείες με μικρή διασπορά μετοχών συνηθίζεται να διανέμονται μικρά μερίσματα διότι οι μέτοχοι ως επί τω πλείστον λαμβάνουν υψηλά εισοδήματα και ως εκ τούτου φορολογούνται με υψηλούς συντελεστές. Αντίθετα, στις εταιρείες με μεγάλη διασπορά μετοχών οι μέτοχοι είναι μικρο εισοδηματίες άρα λαμβάνουν μεγαλύτερα μερίσματα.

### **11.5 Οι περιορισμοί στη διανομή των κερδών**

Σύμφωνα με το νομοθετικό καθεστώς η διανομή κερδών των Α.Ε δεν είναι πάντοτε επιτρεπτή . Υπάρχουν ορισμένες περιπτώσεις όπου απαγορεύεται αυστηρά η διανομή κερδών. Πρώτα από όλα οι εταιρείες σύμφωνα με το Ν.2190/20 άρθρο 43 απαγορεύεται η διανομή κερδών όταν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων εγκατάστασης δεν καλύπτεται εξ 'ολοκλήρου από τα προαιρετικά αποθεματικά και το υπόλοιπο κερδών εις νέο. Η απαγόρευση αναφέρεται στην ύπαρξη στον ισολογισμό αναπόσβεστου υπολοίπου 'εξόδων πολυετούς απόσβεσης' το οποίο μένει ακάλυπτο τόσο από τα προαιρετικά αποθεματικά όσο και από το υπόλοιπο κερδών εις νέο. Στα έξοδα πολυετούς απόσβεσης συγκαταλέγονται:

- 1.έξοδα εγκατάστασης (ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης), εξόφλησης ομολογιών και έξοδα αναδιοργάνωσης
- 2.συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήση παγίων
- 3.τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου
- 4.λοιπά έξοδα εγκατάστασης
- 5.έξοδα ερευνών και ανάπτυξης
- 6.παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας.



Με τον όρο ‘προαιρετικά αποθέματα’ εννοούνται τα αποθεματικά που επιτρέπεται να διανέμονται.

Δεύτερον, οι Α.Ε απαγορεύεται να διανείμουν τα κέρδη τους όταν το σύνολο των κεφαλαίων τους είναι μικρότερο από το άθροισμα του μετοχικού κεφαλαίου και των αποθεματικών που δεν επιτρέπεται η διανομή τους. Το άρθρο 44<sup>α</sup> του Ν. 2190/20 υπογραμμίζει ότι δεν επιτρέπεται η διανομή στους μετόχους/δικαιούχους κατά την ημερομηνία λήξης της τελευταίας χρήσης το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων όπως παρουσιάζεται στον ισολογισμό είναι ή πρόκειται σύντομα να είναι μικρότερο από το μετοχικό κεφάλαιο προσαυξημένο με τα αποθεματικά των οποίων απαγορεύεται η διανομή όπως λ.χ. το τακτικό αποθεματικό. Τρίτον, δεν επιτρέπεται η διανομή κερδών όταν ο φόρος εισοδήματος είναι μεγαλύτερος από τα καθαρά κέρδη της χρήσης. Υπάρχουν περιπτώσεις όπου ο φόρος εισοδήματος είναι μεγαλύτερος από τα καθαρά κέρδη λόγω λογιστικών διαφορών. Ουσιαστικά ο φόρος καταλαμβάνει όλο το σύνολο των κερδών έτσι δεν υπάρχει υπόλοιπο προς διανομή (Σακέλλης Εμ,2011).

### **11.5.1 Η εξουσία της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης**

Το καταστατικό της επιχείρησης αναλαμβάνει σύμφωνα με το νόμο την υποχρέωση να αναγράφει τις διατάξεις για τη διαδικασία διανομής των κερδών. Ωστόσο η εξουσία της Γενικής Συνέλευσης δεν είναι απεριόριστη αλλά άκρως οριοθετημένη. Ο νόμος ορίζει ρητά το σχηματισμό συγκεκριμένου ύψους αποθεματικού και τη παρακράτηση για διανομή του πρώτου μερίσματος στους μετόχους/δικαιούχους. Στο σημείο αυτό η Τακτική Γενική Συνέλευση έχει τη δυνατότητα να αποφασίσει πως θα διαθέσει το υπόλοιπο που απομένει από τα κέρδη προς διάθεση. Η Γενική Συνέλευση είναι το αρμόδιο όργανο που καλείται να αποφασίσει αν θα εγκρίνει ή όχι τη πρόταση για διανομή των κερδών που καταθέτει το διοικητικό συμβούλιο. Η Γενική Συνέλευση μπορεί να εκφράσει τη διαφωνία με το Δ.Σ. σχετικά με τον τρόπο διάθεσης των κερδών τροποποιώντας το πίνακα του καταστατικού διανομής αυτών και ανακοινώνοντας τις τροποποιήσεις στο δελτίο της εφημερίδας και στη διοίκηση.

Τέλος η απόφαση της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης για τη διάθεση των κερδών προϋποθέτει πρώτα την έγκριση του ισολογισμού διότι χωρίς αυτή δεν δύναται η έγκριση των κονδυλίων του ισολογισμού π.χ. μερίσματα (Κριαράς Ε.2014).

## **11.6 Ο νόμος 2190/1920 για τη διάθεση των κερδών**

Ο νόμος 2190/1920 αποτελεί το ρυθμιστικό νομοθετικό πλαίσιο υπό το οποίο εξελίσσεται η διαδικασία της διανομής των κερδών ανάλογα με τον τρόπο που επιλέγει η επιχείρηση. Βασικός στόχος των επιταγών του νόμου είναι η διασφάλιση των μετοχών/δικαιούχων από τις αποφάσεις της διοίκησης που πολλές φορές επιλέγουν τη δέσμευση των κερδών και τη μη καταβολή των μερισμάτων. Το θεσμικό πλαίσιο του νόμου 2190/1920 ωστόσο διασφαλίζει και την οικονομική βιωσιμότητα της Α.Ε αφού την υποχρεώνει να σχηματίσει αποθεματικό συγκεκριμένου ύψους για να καλύψει τα εσωτερικά ζητήματα αυτοχρηματοδότησης. Ο νόμος ορίζει αυστηρά το σχηματισμό αποθεματικού αλλά στη περίπτωση που προκύψει υπόλοιπο κερδών προς διάθεση τότε η Γενική Συνέλευση επεμβαίνει και αποφασίζει τον τρόπο διάθεσής τους. Ουσιαστικά ο νόμος δεν επεμβαίνει κατασταλτικά επιβάλλοντας ένα τρόπο διανομής των κερδών αλλά αφήνει στη διακριτική ευχέρεια της εκάστοτε εταιρείας να χειριστεί τα καθαρά της κέρδη έπειτα από τη εκπλήρωση των διατάξεων του νόμου περί σχηματισμού συγκεκριμένου ύψους αποθεματικού. Η επιχείρηση αποφασίζει πως θα διαθέσει τα κέρδη και ποια πολιτική γραμμή διανομής θα επιλέξει.

Αναλυτικότερα, οι διατάξεις του νομοθετικού πλαισίου 2190/1920 περιλαμβάνουν:

1<sup>ο</sup> ότι εάν στον ισολογισμό της επιχείρησης αναγράφεται οποιαδήποτε ζημία που πηγάζει από προγενέστερες χρήσεις τότε δεν επιτρέπεται η διανομή των κερδών από τη παρούσα χρήση (άρθρο 45 παρ.1).

2<sup>ο</sup> δεν επιτρέπεται η διανομή κερδών όταν στο ενεργητικό του ισολογισμού εμφανίζονται αναπόσβεστα έξοδα εγκατάστασης. Εξαίρεση αποτελεί όταν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων αυτών είναι μικρότερο από το άθροισμα των προαιρετικών αποθεματικών και του υπολοίπου των κερδών εις νέο (άρθρο 43 παρ.3).

3<sup>ον</sup> απαγορεύεται η διανομή κερδών στους δικαιούχους όταν κατά της λήξης της τελευταίας χρήσης το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της Α.Ε είναι ή θα είναι μελλοντικά μικρότερο από το ποσό του μετοχικού κεφαλαίου προσαυξημένου με τα αποθεματικά των οποίων η διάθεση δεν είναι επιτρεπτή από το νόμο (44<sup>α</sup> παρ.1)

4<sup>ον</sup> το ύψος του ποσού που διανέμεται στους δικαιούχους δεν δύναται να υπερβεί το ποσό των αποτελεσμάτων της τελευταίας χρήσης και τα αποθεματικά για τα οποία επιτρέπεται αποφασίζεται από τη Γενική Συνέλευση η διανομή τους μειούμενα κατά το ύψος των προηγούμενων χρήσεων και των ποσών που διατίθενται για τη δημιουργία του αποθεματικού.(Γεωργόπουλος Ι.2006).

### **11.6.1 Η σειρά διάθεσης βάσει του Ν. 2190/1920**

Ο νόμος 2190/1920 και οι διατάξεις των άρθρων 44<sup>α</sup> και 45 ορίζουν ρητά τη διαδικασία διάθεσης των κερδών και τα όρια μέσα στα οποία αναπτύσσεται. Το Ε.Λ.Γ.Σ περιλαμβάνει το υπόδειγμα του 'Πίνακα διάθεσης των κερδών' και οι επιχειρήσεις καλούνται να εφαρμόσουν τα παραπάνω κατά τη διανομή των κερδών αφού οι διατάξεις είναι αναγκαστικού δικαίου. Η εταιρεία καλείται να θέσει σε εφαρμογή τη διαδικασία διανομής των καθαρών κερδών. Ως καθαρά κέρδη ορίζονται τα ποσά που προέρχονται μετά την αφαίρεση από τα ακαθάριστα έσοδα παντός εξόδου, ζημίας ή άλλου εταιρικού βάρους. Το ποσό που προορίζεται για διάθεση και αποθεματοποίηση καθορίζεται από το λογαριασμό 'Αποτελέσματα χρήσεως' και λογίζεται ως το πιστωτικό του υπόλοιπο αφού αφαιρέσουμε ή προσθέσουμε αντίστοιχα πιθανές διαφορές φορολογικού ελέγχου από προγενέστερες χρήσεις (Λογ.42.04) και τους λοιπούς μη ενσωματωμένους φόρους στο λειτουργικό κόστος. Το αποτέλεσμα που λαμβάνουμε από τη παραπάνω θέση σύμφωνα με το νόμο πρέπει να τεθεί προς διανομή με την ακόλουθη σειρά:

#### **1.Κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων**

Στη περίπτωση όπου στον ισολογισμό της τελευταίας χρήσης παρουσιάζεται υπόλοιπο ζημίας προηγούμενων χρήσεων τότε υποχρεωτικά η επιχείρηση θα καλύψει πρωταρχικά αυτό το

ποσό και μετά θα ακολουθήσει η διανομή των κερδών. Συχνά οι ζημίες απορροφούν όλα τα κέρδη και δεν απομένουν καθαρά κέρδη προς διάθεση για αυτά και προηγείται ως πράξη από αυτή της διανομής.

## 2.Κράτηση για φόρο εισοδήματος

Όταν η επιχείρηση καλύψει τις ζημίες από προηγούμενες χρήσεις πρέπει να παρακρατήσει από τα κέρδη ένα ποσό που αναλογεί στο ύψος του φόρου εισοδήματος για τη τελευταία χρήση. Ο φόρος υπολογίζεται επί του συνόλου των καθαρών κερδών, διανεμομένων ή μη , έπειτα από την αφαίρεση των ζημιών της προηγούμενης χρήσης και των αφορολόγητων αποθεμάτων.

## 3.Κράτηση για τακτικό αποθεματικό

Ο νόμος ορίζει τον υποχρεωτικό σχηματισμό τακτικού αποθεματικού συγκεκριμένου ύψους επί του ποσού που απομένει μετά τη κάλυψη των ζημιών από προγενέστερες χρήσεις και αποπληρωμής του φόρου που αναλογεί. Το ύψος του τακτικού αποθεματικού υπολογίζεται επί των καθαρών κερδών και ανέρχεται σε ποσοστό τουλάχιστον 5%. Η υποχρεωτική φύση σχηματισμού του τακτικού αποθεματικού άρεται όταν το ύψος του φτάσει το 1/3 του μετοχικού κεφαλαίου.

## 4.Διανομή του πρώτου μερίσματος

Η Α.Ε οφείλει να διανέμει στους μετόχους/δικαιούχους μέρισμα που καλείται ως 1<sup>ο</sup> μέρισμα, το ύψος του οποίου ισούται με 6% επί του καταβαλλομένου μετοχικού κεφαλαίου. Λαμβάνοντας όμως υπ όψιν τις διατάξεις του νόμου 876/1979 οι Α.Ε οφείλουν να διανέμουν στους μετόχους τουλάχιστον το 35% των καθαρών κερδών τους σύμφωνα με τα αποτελέσματα που λαμβάνουμε μετά την αφαίρεση των ζημιών προηγούμενων χρήσεων, του φόρου που αναλογεί και του τακτικού αποθεματικού φόρου αν αυτό υπερβαίνει το 6% του μετοχικού κεφαλαίου.

## 5.Δημιουργία αποθεματικού για τις ίδιες μετοχές

Λαμβάνοντας υπόψιν το άρθρο 42<sup>ε</sup> του νόμου 2190/20 όταν στο τέλος χρήσης η Α.Ε έχει στη κατοχή της δικές της μετοχές σχηματίζει υποχρεωτικά αποθεματικό που ισούται με την αξία κτήσης αυτών των μετοχών.

#### 6. Διάθεση του υπολοίπου κερδών προς διάθεση

Όταν από τα καθαρά κέρδη αφαιρεθούν οι κρατήσεις βάσει νόμου το υπόλοιπο ακολουθεί τη διαδικασία της διάθεσης. Το υπόλοιπο αυτό δικαιούνται τόσο οι μέτοχοι όσο και το Δ.Σ αλλά και όλα τα φυσικά πρόσωπα που ορίζονται στο καταστατικό της Α.Ε (Σακέλλης Εμμ.2011).

### 11.7 Διάθεση των κερδών στα μέλη του Δ.Σ

Από τις διατάξεις του νόμου 2190/20 εξάγουμε το συμπέρασμα ότι είναι επιτρεπτή η διανομή των κερδών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου. Το 'υπόλοιπο των κερδών προς διάθεση' ορίζεται από το νομοθετικό πλαίσιο ως προς τον τρόπο διάθεσής του, ότι επαφίεται στη διακριτική ευχέρεια της τακτικής γενικής συνέλευσης ή των αρχών του καταστατικού. Ο νόμος προβλέπει ότι το Δ.Σ πέρα από την μηνιαία μισθοδοσία του έχει τη δυνατότητα να απολαύσει μια επιπρόσθετη αμοιβή η οποία προέρχεται από τα κέρδη της χρήσης που προορίζονται για διανομή. Η αμοιβή αυτή για τα μέλη του Δ.Σ προέρχεται από το υπόλοιπο των κερδών προς διάθεση αφού έχει παρακρατηθεί το ποσό που προορίζεται για το σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού και έχει επίσης ήδη καταβληθεί το πρώτο μέρος στους μετόχους. Φυσικά, το Δ.Σ και το μερίδιο που θα λάβουν τα μέλη του από το υπόλοιπο των κερδών προς χρήση έπεται από τη σύνταξη του ισολογισμού της εταιρείας προσδιορίζοντας τα αποτελέσματα χρήσεως. Οι καταστάσεις που συντάσσονται παραδίδονται μαζί με το πίνακα διάθεσης κερδών στη τακτική γενική συνέλευση η οποία δίνει τη τελική έγκριση. Να τονίσουμε σε αυτό το σημείο ότι σπανίως η τακτική γενική συνέλευση δεν εγκρίνει τη διάθεση κερδών στα μέλη του Δ.Σ αποκλείοντας τα.

Το ύψος του ποσού που λαμβάνουν τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου καθορίζεται από τη θέση που κατέχουν στην ιεραρχία του Συμβουλίου και είναι σαφώς μεγαλύτερα σε σχέση με εκείνα που λαμβάνει το υπόλοιπο προσωπικό. Ωστόσο, για να αποφεύγονται

δυσαρέσκειες συχνά πολλές εταιρείες συμπεριλαμβάνουν στο καταστατικό τους κανονισμούς που ορίζουν ότι το ποσό διανομής κερδών καταβάλλεται ισόποσα σε όλο το προσωπικό. Τέλος να σημειώσουμε ότι σύμφωνα με το νέο νόμο 4110/2013 για τις αμοιβές ή τα ποσοστά επί των κερδών που διανέμονται από τα κέρδη που κεφαλαιοποιούνται ή διανέμουν οι Α.Ε στα μέλη του Δ.Σ ή στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό ως μορφή bonus γίνεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 40% (άρθρο 54,παρ.5 ν.2238/1994 όπως τροποποιήθηκε από άρθρο 6 παρ.5 ν.4110/2013). Η διάταξη αυτή ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 με χρήση 2013. Σε ότι αφορά τα διανεμόμενα κέρδη στο προσωπικό με βάση τις οδηγίες του Ι.Κ.Α υπολογίζονται ως ασφαλιστικές εισφορές στη περίπτωση όπου ο μισθωτός καθ όλη τη διάρκεια της χρήσεως ή για ορισμένες μισθολογικές περιόδους αυτή ασφαλιζόταν μέχρι την ανώτατη ασφαλιστική κλάση του Ι.Κ.Α (Αληφαντής Γ,2011).

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12ο**

### **Η ΜΕΡΙΣΜΑΤΙΚΉ ΠΟΛΙΤΙΚΗ & ΤΑ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ**

#### **12.1 Η μερισματική πολιτική**

Η μερισματική πολιτική ουσιαστικά παρουσιάζει τη κατανομή των κερδών μεταξύ καταβολών στους μετόχους της επιχείρησης και επαναχρηματοδότησης των αποθεματικών της μέσα στην επιχείρηση. Ενώ λοιπόν τα παρακρατηθέντα κέρδη αποτελούν μία από τις σημαντικότερες πηγές κεφαλαίων για τη χρηματοδότηση του ρυθμού ανάπτυξης της εκάστοτε εταιρείας, τα μερίσματα συνιστούν τις χρηματικές ροές που εισπράττουν οι μέτοχοι. Οι δύο αντιφατικές επιδιώξεις που προαναφέραμε είναι το βασικό αντικείμενο της πολιτικής μερισμάτων των εταιρειών μια διαδικασία λήψης απόφασης που αναλαμβάνουν τα ανώτερα

στελέχη της επιχείρησης στη προσπάθειά τους να συγκλίνουν η επιθυμία των μετόχων για χρηματικά οφέλη με την εξυπηρέτηση των βασικών στόχων της οικονομικής μονάδας για διαρκή και αυξανόμενη κερδοφορία.

Τα μερίσματα συνήθως καταβάλλονται κάθε έτος ωστόσο η καταβολή τους μπορεί να γίνει κάλλιστα είτε κάθε εξάμηνο είτε κάθε τρίμηνο με τη μορφή προμερίσματος. Η μερισματική πολιτική που τελικά θα ακολουθήσει η επιχείρηση είναι μια απόφαση που λαμβάνεται από τη Τακτική Γενική Συνέλευση έπειτα από πρόταση του Διοικητικού Συμβουλίου. Το ερώτημα που αναδύεται στο σημείο αυτό είναι κατά πόσο ευνοείται η θέση της επιχείρησης από τη διανομή των καθαρών κερδών και σε ποιο βαθμό όταν αυτά παρακρατούνται. Η μερισματική πολιτική που ακολουθεί μια επιχείρηση είναι βέβαιο ότι επηρεάζει σημαντικά την οικονομική της θέση και τη πορεία των εργασιών της μακροπρόθεσμα. Μέχρι σήμερα δεν υπάρχει από το κύκλο των θεωρητικών μια συγκεκριμένη απάντηση που να προσδιορίζει τον τρόπο που επηρεάζει η μερισματική πολιτική την αξία και τη πορεία της επιχείρησης. Υπάρχουν τρεις βασικές θεωρήσεις που βασίζονται σε διαφορετικά επιχειρήματα για αυτό και τα συμπεράσματά τους συγκλίνουν ελάχιστα. Η πρώτη θεωρία υποστηρίζει ότι η μερισματική πολιτική δεν επηρεάζει την αξία της επιχείρησης ενώ οι άλλες δύο κρατούν αντίθετη στάση και υποστηρίζουν πως η μερισματική πολιτική επηρεάζει την αξία της εταιρείας. Ωστόσο οι άλλες δύο διαφωνούν στο τελικό εξαγόμενο αποτέλεσμα. Η μια θεωρία υποστηρίζει ότι η αύξηση του μερίσματος οδηγεί σε ανάλογη μείωση της αξίας της εταιρείας ενώ η δεύτερη θεωρεία διατυπώνει μια σχέση θετικής αναλογίας μεταξύ αύξησης μερίσματος και αξίας της εταιρείας.

Οι εταιρείες επιλέγουν τη πολιτική μερισμάτων με βάση τις απόψεις της διοίκησης αναφορικά με μια σειρά παραγόντων και όχι βασιζόμενες σε θεωρητικές προσεγγίσεις όπως οι παραπάνω. Οι σημαντικότεροι παράγοντες που επηρεάζουν την απόφαση της διοίκησης της εταιρείας να διανείμει μέρισμα ή να παρακρατήσει τα κέρδη είναι οι ακόλουθοι:

#### 1. Η ρευστότητα

Τα κέρδη που παρακρατούνται επενδύονται σε περιουσιακά κατά κύριο λόγο στοιχεία που είναι απαραίτητα για τις εργασίες της επιχείρησης. Τα παρακρατηθέντα κέρδη των παρελθουσών χρήσεων είναι πιθανόν να έχουν επενδυθεί σε παραγωγικές εγκαταστάσεις, σε αποθέματα και σε άλλα περιουσιακά στοιχεία και δεν υπάρχουν με τη μορφή ρευστών

διαθεσίμων. Συνεπώς ακόμη και αν μια επιχείρηση έχει ιστορικό κερδοφορίας μπορεί να μην είναι σε θέση να καταβάλλει μέρισμα διότι διανύει μια περίοδο ρευστότητας αφού η πληρωμή μερισμάτων προϋποθέτει την ύπαρξη μετρητών. Συνήθως μια αναπτυσσόμενη εταιρεία ακόμη και αν είναι επικερδής σε μεγάλο βαθμό έχει ανάγκη από κεφάλαια. Εδώ η επιχείρηση θα επιλέξει ή τη μικρή διανομή μερίσματος ή τη μη διανομή αυτού.

## 2. Αναγκαιότητα αποπληρωμής κερδών

Όταν μια επιχείρηση έχει λάβει δάνεια με σκοπό να χρηματοδοτήσει ή να αντικαταστήσει άλλες μορφές χρηματοδότησης τότε βρίσκεται σε δίλημμα και έχει στη διάθεσή της μονάχα δύο επιλογές. Από τη μια μπορεί να αναχρηματοδοτήσει τα δάνεια που έχει συνάψει και βρίσκονται στη λήξη τους και από την άλλη να εξοφλήσει τις δανειακές τις υποχρεώσεις από τα τρέχοντα χρηματικά διαθέσιμα. Για την εξόφληση των δανείων απαιτείται παρακράτηση του συνόλου των κερδών από τη τρέχουσα χρήση.

## 3. Η νομοθεσία

Αν και χαρακτηρίζεται από πολυπλοκότητα όσον αφορά τον καθορισμό της μερισματικής πολιτικής των εταιρειών, μπορούμε σχετικά εύκολα να κατανοήσουμε πως τα μερίσματα πρέπει να καλυφθούν από τα κέρδη είτε από αυτά της τρέχουσας χρήσης είτε από παρελθοντικές όπου στον ισολογισμό παρουσιάζονται στο λογαριασμό παρακρατηθέντων κερδών. Η νομοθεσία αναφέρει ότι υπάρχουν τρεις βασικοί κανόνες για τα μερίσματα τους οποίους και θα παραθέσουμε συνοπτικά:

Α) ο κανόνας των καθαρών κερδών όπου ορίζει ότι τα μερίσματα μπορούν να καλυφθούν από τα κέρδη των παρελθουσών και της τρέχουσας χρήσης

Β) ο κανόνας μείωσης κεφαλαίου όπου απαγορεύει τη διανομή μερίσματος από το κεφάλαιο λειτουργώντας ως δικλείδα ασφαλείας για τους πιστωτές. Αν τα μερίσματα διανεμηθούν από το κεφάλαιο αυτό ισοδυναμεί με διανομή των επενδύσεων της επιχείρησης και όχι των κερδών της και

Γ) ο κανόνας της αφερεγγυότητας όπου ορίζει ότι οι εταιρείες δεν μπορούν να διανέμουν μερίσματα όταν βρίσκονται σε κατάσταση αφερεγγυότητας. Όπως για παράδειγμα η



κατάσταση της πτώχευσης όπου οι υποχρεώσεις της επιχείρησης υπερβαίνουν τα περιουσιακά της στοιχεία.

Οι νομοθετικές διατάξεις παίζουν πολύ σπουδαίο ρόλο στον καθορισμό της μερισματικής πολιτικής που ακολουθεί η εκάστοτε επιχείρηση και οριοθετούν τα πλαίσια που κινούνται με διάφορους οικονομικούς και χρηματοπιστωτικούς παράγοντες.

#### 4. Ο ρυθμός επέκτασης των στοιχείων του ενεργητικού

Όσο μεγαλύτερος είναι ο ρυθμός ανάπτυξης της επιχείρησης τόσο μεγαλύτερες είναι και η ανάγκες χρηματοδότησης για την επέκταση των περιουσιακών της στοιχείων. Όταν συμβαίνει κάτι τέτοιο είναι πολύ πιθανό η επιχείρηση να παρακρατήσει τα κέρδη της για κεφάλαια παρά να τα διανείμει.

#### 5. Σταθερότητα των κερδών

Αν μια οικονομική μονάδα χαρακτηρίζεται από σταθερότητα κερδών τότε έχει τη δυνατότητα να κάνει μελλοντικές προβλέψεις κερδοφορίας. Μια τέτοια επιχείρηση είναι αρκετά πιθανό να διανείμει μεγαλύτερα μερίσματα από τα κέρδη της σε σχέση με την εταιρεία που εμφανίζει κυμαινόμενα κέρδη. Η δεύτερη επιχείρηση δεν μπορεί να κάνει μακροπρόθεσμες προβλέψεις και για το λόγο αυτό παρακρατεί το μεγαλύτερο μέρος των τρεχόντων κερδών.

#### 6. Περιορισμοί στις δανειακές συμβάσεις

Συχνά οι δανειακές συμβάσεις κυρίως αυτές για μακροπρόθεσμα δάνεια δεν επιτρέπουν τη διανομή μερισμάτων από τα κέρδη της επιχείρησης. Ένα τέτοιος περιορισμός για παράδειγμα αναφέρει ότι δεν μπορεί η επιχείρηση να διανείμει μερίσματα όταν το κεφάλαιο κίνησης είναι μικρότερο από ένα προκαθορισμένο ποσό.

#### 7. Πρόσβαση στις κεφαλαιαγορές

Μια καθιερωμένη επιχείρηση στις αγορές με σταθερότητα κερδών έχει μεγαλύτερη πρόσβαση στις κεφαλαιαγορές και σε άλλες μορφές εξωτερικής χρηματοδότησης και μπορεί να αποκτήσει φθηνά ξένα κεφάλαια με μικρό κόστος και μικρό ρίσκο για τους επενδυτές. Αντίθετα μια νέα επιχείρηση με αστάθεια κερδών θα αυξήσει το βαθμό επενδυτικού κινδύνου.

#### 8. Ο φόρος αδιανέμητων κερδών

Σε ορισμένα κράτη τα κεφαλαιακά κέρδη δεν φορολογούνται ενώ σε κάποιες άλλες φορολογούνται με μικρότερο όμως συντελεστή σε σχέση με αυτόν των μερισμάτων. Η συσσώρευση των κερδών στο κεφάλαιο μπορεί να επιφέρει απαλλαγή φορολόγησης ή κάποιο βαθμό φοροελάφρυνσης

## **12.2 Τα είδη των μερισμάτων**

Απαραίτητη προϋπόθεση για τη διανομή των μερισμάτων είναι να έχει ολοκληρωτικά καλυφθεί οποιαδήποτε ζημία που προέρχεται από προηγούμενη χρήση καθώς και να έχει ήδη παρακρατηθεί το ανάλογο ποσό για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Υπάρχουν περισσότεροι από ένας τύποι μερισμάτων όπως θα παρουσιάσουμε παρακάτω:

- 1.Μέρισμα σε μετρητά (Cash dividends): είναι η συνηθέστερη μορφή διανομής κερδών μιας εταιρείας όπου ένα μέρος των κερδών καταβάλλεται στους δικαιούχους αναπροσαρμοσμένο σε χρηματικές μονάδες ανά μετοχή.
- 2.Μέρισμα σε μετοχές (Stock dividends): το μέρισμα σε αυτή τη κατηγορία λαμβάνει τη μορφή των μετοχών της ίδιας εταιρείας ή ακόμη και της θυγατρικής.
3. Μέρισμα σε ομόλογα (Bond dividends): όταν το κεφάλαιο της εταιρείας δεν επαρκεί για να αποπληρώσει τα μερίσματα σε μετρητά τότε έχει τη δυνατότητα να εκδώσει ομόλογα για να καλύψει τις απαιτήσεις προς τους μετόχους. Όταν η επιχείρηση προβεί σε μία τέτοια πράξη ουσιαστικά αναβάλλει την άμεση πληρωμή των μερισμάτων σε μετρητά. Οι δικαιούχοι των ομολόγων πέρα από τη πληρωμή στη καταληκτική ημερομηνία θα λάβουν επιπλέον σε τακτά χρονικά διαστήματα τόκους επί των ομολόγων τους.
4. Μέρισμα σε είδος (Property dividend): εδώ τα μερίσματα λαμβάνουν τη μορφή προϊόντων ή υπηρεσιών ανάλογα με τις παροχές της Α.Ε. Η καταβολή των μερισμάτων στους μετόχους καταβάλλονται ως στοιχεία του ενεργητικού.

5. Έκτακτα μερίσματα (Special dividends): καταβάλλονται σε ειδικές μονάχα περιπτώσεις κυρίως σε περιόδους όπου η Α.Ε ίσως να ρευστοποιεί επενδύσεις, πωλεί δραστηριότητά της, βρίσκεται σε δικαστική διαμάχη κ.α. Αυτά τα μερίσματα προέρχονται από πλεόνασμα και ουσιαστικά η Α.Ε τα δίνει με στόχο να ισχυροποιήσει τη θέση της και να αυξήσει την αγοραστική αξία των μετοχών της. Αυτά τα μερίσματα είναι αφορολόγητα διότι συχνά θεωρείται ως επιστροφή κεφαλαίου στους μετόχους από τις επενδύσεις τους.

Το μέρισμα που καταβάλλει η επιχείρηση υποχρεωτικά στους δικαιούχους υπολογίζεται τόσο σε σχέση με το κεφάλαιο όσο και με τα καθαρά κέρδη της χρήσης (Κριαράς Ε.2014)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 αρθ. 44α 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 της ευχέρεια να καθορίσει τη διάθεση αυτών. Τα προς διανομή κέρδη προέρχονται από 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 αρθ. 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 (αρθ. 43 παρ. 3 δ. και 4.α. του Κ.Ν. 2190/20).

- Διατήρηση ελαχίστου ορίου ιδίων κεφαλαίων. Από τις διατάξεις του αρθ. 44α 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

### 12.2.1 Τακτικό Αποθεματικό

Σύμφωνα με τις διατάξεις των αρθ. 44, και 45 του Κ.Ν. 2190/20 ετησίως παρακρατείται ποσοστό 5% τουλάχιστον επί των καθαρών κερδών για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Ενώ για τις ασφαλιστικές Εταιρείες η παρακράτηση αυτή ανέρχεται σε 20%. Η κράτηση αυτή είναι υποχρεωτική, έστω και αν ληφθεί παμνηφεί απόφαση από τη Γ.Σ. των μετόχων, ή και αν προβλέπεται με ρητή διάταξη του Καταστατικού, υπολογίζεται δε στα πραγματικά καθαρά κέρδη της χρήσης μετά την αφαίρεση όλων των εξόδων και όλων των ζημιών καθώς και των προβλεπόμενων από το νόμο αποσβέσεων και παντός άλλου εταιρικού βάρους των ζημιών προηγούμενων χρήσεων, αν υπάρχουν, και του φόρου εισοδήματος, (υπ. Οικον. Εγκ.1112918/10736/Πολ. 1248/12.11.92 και 1045732/30.3.93). Με άλλα λόγια, το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται στα καθαρά κέρδη της χρήσης που εμφανίζονται στον Κωδ. Λογαρ. 88.00 του Γ.Λ.Σ., αφού προηγουμένως έχουν αφαιρεθεί τα ποσά που ενδεχομένως εμφανίζονται στους Κωδ. λογαριασ. 88.03, 88.04, 88.06, 88.08 και 88.09 του Γ.Λ.Σ. Πρέπει να σημειωθεί ότι η Αν. Εταιρεία δεν υποχρεούται να δημιουργήσει τακτικό αποθεματικό στις παρακάτω περιπτώσεις:

- Όταν το ύψος αυτού φθάσει να καλύπτει το 1/3 του Μετοχικού Κεφαλαίου της. (Αρθ. 44 του Κ.Ν. 2190/20) και
- Όταν γίνεται φορολογική αναμόρφωση των κερδών της χρήσης και ο φόρος εισοδήματος υπερκαλύπτει το σύνολο των καθαρών κερδών της. (Εγγραφο υπ. Εθν. Οικ. Ν. 1353/2.5.90).
- Όταν τα κέρδη της χρήσης, υπερκαλύπτονται από ζημίες προηγούμενων χρήσεων.

Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι το τακτικό αποθεματικό σχηματίζεται από τα κέρδη της χρήσης (Λογιστικά) και αφού αφαιρεθεί ο αναλογών επ' αυτών φόρος εισοδήματος και ΟΧΙ ο αναλογών επ' αυτού φόρος εισοδήματος που έχει προκύψει από ενδεχομένη φορολογική αναμόρφωση των κερδών (όπως θα δείτε πιο κάτω στο παράδειγμα της παρ. ζ.2.α.3).

## **12.2.2 Μέρισμα-Προμέρισμα-Διανομή**

### **α.1.Μέρισμα Πρώτο και Συμπληρωματικό**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2.β. του αρθ. 45 του Κ.Ν. 2190/20, από τα καθαρά κέρδη της χρήσης μετά την αφαίρεση των ζημιών των προηγούμενων χρήσεων και του τακτικού αποθεματικού, παρακρατείται ποσοστό τουλάχιστον 6% επί του καταβεβλημένου Μετοχικού Κεφαλαίου, για τη διανομή του πρώτου μερίσματος στους μετόχους, αφού αφαιρεθεί ο αναλογών σ' αυτό φόρος εισοδήματος.

Αντίθετα, με τις διατάξεις του αρθ. 3 του Α.Ν. 148/1967, όπως αυτές αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 3 παρ. 18 του Ν. 2753/1999 και το άρθρο 25 του Ν. 2789/2000 προβλέπεται διανομή μερίσματος σε μετρητά, κάθε χρόνο στους μετόχους, ποσοστό τουλάχιστον 35% επί των καθαρών κερδών του Ισολογισμού μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού μόνο και των κερδών από εκποίηση μετοχών θυγατρικής εταιρείας υπό τις προϋποθέσεις του αρθ. 25 του Ν. 2789/2000 και του φόρου εισοδήματος, εφόσον βεβαίως το ύψος του μερίσματος αυτού είναι μεγαλύτερο από εκείνο που προκύπτει, από τις διατάξεις της περίπτ. β' της παραγρ. 2 του αρθ. 45 του Κ.Ν. 2190/20.

Εδώ πρέπει να σημειωθεί, ότι η σύγκριση των δύο μερισμάτων πρέπει να γίνει, αφού πρώτα αφαιρεθεί από το μέρισμα που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του αρθ. 45 του Κ.Ν. 2190/20, ο αναλογών επ' αυτού φόρος εισοδήματος εκ 35%, για τα εισοδήματα της χρήσης 2001 και μετά, αν οι μετοχές της εταιρείας είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο και 37,5% για τις Τραπεζικές και λοιπές εταιρείες που η διαχειριστική τους χρήση λήγει μέχρι την 30/6/2002 και 35% από 1/1/2002 αν οι μετοχές είναι ανώνυμες εισηγμένες και μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο καθώς και για τις τραπεζικές εταιρείες, δεδομένου ότι το μέρισμα που διανέμεται με βάση τις διατάξεις του αρθ. 3 του Α.Ν. 148/1968, προέρχεται από τα κέρδη που έχουν φορολογηθεί στο όνομα της εταιρείας (αρθ. 54 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε.).

Στην περίπτωση που η εταιρεία υποχρεούται να διανέμει μέρισμα με βάση τις διατάξεις του αρθ. 3 του Α.Ν. 148/1967, η Γενική Συνέλευση μπορεί, με ειδική απαρτία και πλειοψηφία, να αποφασίσει τα εξής:

α. Με απαρτία και πλειοψηφία κατά 65% τουλάχιστον του καταβεβλημένου Μετοχικού Κεφαλαίου, να μη διανέμει ως μέρισμα το 35% των κερδών, αν είναι μεγαλύτερο, αλλά μικρότερο ποσό, με την προϋπόθεση ότι η διαφορά μεταξύ του μερίσματος του 35% επί των κερδών και αυτού του 6%, επί του καταβεβλημένου κεφαλαίου μεταφέρεται στα βιβλία της εταιρείας σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού προς κεφαλαιοποίηση, το οποίο υποχρεούται να κεφαλαιοποιήσει μέσα σε 4 χρόνια από το χρόνο σχηματισμού του με έκδοση νέων μετοχών που θα παραδώσει στους δικαιούχους μετόχους της, όπως προβλέπει η παρ. 18 του άρθρου 3 του Ν. 2753/99 και η οποία διάταξη τροποποιεί την παρ. 2 του άρθρου 3 του Α.Ν. 148/1967.

β. Με απαρτία και πλειοψηφία κατά 70% τουλάχιστον, να μη διανέμει ως μέρισμα το 35% των κερδών, αλλά το πρώτο μέρισμα που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 2.β. του αρθ. 45 του Κ.Ν. 2190/20, όπως αναφέρθηκε παραπάνω και ανέρχεται στο ύψος του 6% επί του καταβεβλημένου Μετοχικού Κεφαλαίου.

γ. Με απαρτία και πλειοψηφία κατά 100% να μη διανέμει ούτε πρώτο, αλλά ούτε και πρόσθετο μέρισμα, με την προϋπόθεση ότι το ποσό αυτό θα διατεθεί για την κάλυψη αναγκών της εταιρείας και όχι για τη διανομή αμοιβών Δ.Σ. (Απόφαση Ν.Σ.Κ. 723/6.10.1972).

Εξάλλου σύμφωνα δε με τις διατάξεις της παρ. 2 εδάφιο β του αρθ. 44α του Κ.Ν. 2190/20, το μέρισμα καταβάλλεται στους μετόχους, μέσα σε δύο μήνες από την απόφαση της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης που ενέκρινε τον Ισολογισμό, και παραγράφεται με βάση το αρθ. 250 του Α.Κ. μετά από μία 5ετία από το τέλος του έτους που γεννήθηκε η απαίτηση, δηλαδή από το τέλος του έτους που εγκρίθηκε ο Ισολογισμός της χρήσης που αναφέρεται αυτό (Εγκ. υπ. Οικ. Κ10036/62/30.5.58). Από φορολογικής δε πλευράς, το μέρισμα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του αρθ. 24 του Κ.Φ.Ε., αποτελεί για το μέτοχο εισόδημα από «κινητές αξίες» και δεν υπόκειται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος, καθότι προέρχεται από εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί στο όνομα της Ανώνυμης εταιρείας (αρθ. 54 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε.) και εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου μετόχου για το εισόδημα αυτό. Ενώ, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του 79 του Κ.Φ.Ε., οι μέτοχοι Αν. Εταιρειών που οι μετοχές των είναι Ανώνυμες και δεν είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α., έχουν υποχρέωση κατά την εξαργύρωση των μερισματαποδείξεων να υποβάλουν υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986, ότι είναι κύριοι ή επικαρπωτές των μετοχών που εισπράττουν το μέρισμα. Αν όμως δεν υποβληθεί η δήλωση αυτή, ο ενεργών την εξαργύρωση των μερισματαποδείξεων,

έχει υποχρέωση να αρνηθεί την εξόφληση των. Παράλληλα, με τις διατάξεις της παρ. 1 του αρθ. 20 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992) η ανώνυμη εταιρεία για τα μερίσματα που καταβάλλει ή πιστώνει τους μετόχους, υποχρεούται να υποβάλει και τριπλότυπες καταστάσεις με τα πλήρη στοιχεία των δικαιούχων, εντός 3 μηνών από την έγκριση του Ισολογισμού από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων, στην Δ.Ο.Υ. της έδρας της εταιρείας ή στο Κέντρο Πληροφορικής του υπουργείου Οικονομικών (ΚΕΠΥΟ).

Αν όμως η Εταιρεία, σύμφωνα με την παρ. 3 του ίδιου άρθρου, χρησιμοποιεί για την ενημέρωση της μηχανογραφικά μέσα αντί των παραπάνω αναφερομένων καταστάσεων υποχρεούται να υποβάλει τα ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης των δεδομένων, στα οποία περιλαμβάνονται όλα τα απαραίτητα στοιχεία που προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις, στη Δ.Ο.Υ. της έδρας της και με τον τρόπο αυτό εκπληρώνεται πλέον η σχετική υποχρέωση της.

Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι σύμφωνα με την παρ. 20.9 της ερμ. εγκ. του Κ.Β.Σ. η πιο πάνω κατάσταση δεν υποβάλλεται, εφόσον ο φόρος των μερισμάτων υπολογίζεται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα της εταιρείας και εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα μερίσματα που λαμβάνουν, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε..

## **α.2.Προμέρισμα**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του Κ.Ν. 2190/20 επιτρέπεται η διανομή κερδών κατά τη διάρκεια της χρήσης, υπό μορφήν προμερίσματος ή ποσοστών επί τη βάση λογιστικής κατάστασης που συντάσσεται σε δεδομένη χρονική στιγμή και περιλαμβάνει τα κέρδη της περιόδου από τη λήξη της τελευταίας χρήσης, για την οποία έχουν κλείσει οι ετήσιοι λογαριασμοί μέχρι και συγκεκριμένη ημερομηνία.

Από τα κέρδη αυτά θα πρέπει να αφαιρεθούν, αν υπάρχουν οι ζημιές προηγούμενων χρήσεων, καθώς και το τακτικό αποθεματικό και το υπόλοιπο ήμισυ αυτών μπορεί να διατεθεί για προμέρισμα.

Για τη διανομή του εν λόγω προμερίσματος θα πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις :

α. Να δημοσιευθεί η λογιστική αυτή κατάσταση 20 τουλάχιστον ημέρες προ της διανομής, σε μία ημερήσια πολιτική εφημερίδα που εκδίδεται στην Αθήνα και έχει μεγάλη κυκλοφορία, καθώς επίσης και στο Φ.Ε.Κ. (Τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε.), αφού προηγουμένως ελεγχθεί από Ορκωτό Ελεγκτή, αν πρόκειται για εταιρεία εισηγμένη στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.

β. Να εγκριθεί η διανομή του προμερίσματος από τα αρμόδια όργανα σύμφωνα με το νόμο ή το Καταστατικό, από Έκτακτη Γενική Συνέλευση ή το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας. Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι επειδή το άρθρο 46 του Κ.Ν. 2190/20, δεν προβλέπει ποιο όργανο είναι αρμόδιο να εγκρίνει τη διανομή του προμερίσματος, αν δεν αναφέρεται κάτι σχετικό στο Καταστατικό, αυτή η έγκριση μπορεί να δοθεί και από το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας, πράγμα που αποδέχεται στην πράξη και η Διοίκηση (Νομαρχία ή υπουρ. Εμπορίου).

γ. Τα διανεμόμενα προμερίσματα δεν μπορεί να υπερβούν το ήμισυ των αναφερομένων στη λογιστική κατάσταση καθαρών κερδών της περιόδου, αφού προηγουμένως έχουν αφαιρεθεί από αυτά, ο αναλογών φόρος εισοδήματος και το τακτικό αποθεματικό.

Σύμφωνα λοιπόν με τις διατάξεις του άρθρου 114 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 2238/1994) τα διανεμόμενα προμερίσματα δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος όπως συμβαίνει και με τα μερίσματα που καταβάλλονται μετά την έγκριση του Ισολογισμού από την ετήσια Γενική Συνέλευση. Το μερίσμα, αφού αφαιρεθεί το προμέρισμα, καταβάλλεται ελεύθερο φόρου, καθότι τα συνολικά κέρδη φορολογούνται στο όνομα της εταιρείας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 109 του Κ.Φ.Ε. Ο φόρος λοιπόν των συνολικών φορολογητέων εισοδημάτων καταβάλλεται στο Δημόσιο με τη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται, μέχρι τη δέκατη (10η) ημέρα του πέμπτου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν μέσα στην περίοδο αυτή. (Αρθ. 107 του Κ.Φ.Ε.) και εγκρίνονται από την Ετήσια Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων μέσα σε διάστημα έξι (6) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης.

δ. Υποβολή στη Νομαρχία ή στο υπουρ. Εμπορίου, της λογιστικής κατάστασης, μετά της ημερήσιας εφημερίδας, ως και φωτοαντιγράφου του διπλοτύπου της Δ.Ο.Υ., που δημοσιεύθηκε η εν λόγω λογιστική κατάσταση, στο Φ.Ε.Κ. (Τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε.),



σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 7α και 7β του Κ.Ν. 2190/20. Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι, αν τα διανεμηθέντα προσωρινά μερίσματα είναι ανώτερα των προς διανομή οριστικών κερδών κατά το κλείσιμο του Ισολογισμού στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης, οι μέτοχοι που εισέπραξαν αυτά υποχρεούνται να επιστρέψουν στην εταιρεία τα επιπλέον εισπραχθέντα ποσά, σύμφωνα με το άρθρο 46α του Κ.Ν. 2190/20. Επίσης πρέπει να τονιστεί ότι το εισπραχθέν από τους μετόχους προμέρισμα θεωρείται εισόδημα για τη δικαιολόγηση τεκμηρίων, κατά το χρόνο έγκρισης των μερισμάτων, από τη Γ.Σ. των μετόχων, και όχι η περίοδος της εισπραξης τους από τους δικαιούχους. Τέλος, εδώ πρέπει να τονισθεί ότι παλαιότερα για τα εισπραττόμενα προμερίσματα δεν οφείλονταν τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ 1,20% για τα ποσά που καλυπτόταν από το ποσό των διανεμηθέντων μερισμάτων της χρήσης που αφορούσαν αυτά. Αν όμως υπήρχαν ζημίες ή για τα επιπλέον εισπραχθέντα οφειλόταν το σχετικό τέλος. Τελευταία όμως η Διοίκηση του Υπ. Οικονομικών υιοθέτησε την άποψη ότι τα προμερίσματα υπόκεινται στα αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1,20%. Το πόσο ευσταθεί η άποψη αυτή νομίζω ότι είναι υπερβολική και δεν μπορεί να υποστηριχθεί στα δικαστήρια.

Οι λογιστικές εγγραφές που πρέπει να γίνουν στα λογιστικά βιβλία της εταιρείας κατά τη διανομή του προμερίσματος έχουν ως εξής:

	X	Π
33.06 Προμέρισμα		
33.06.00 Προμέρισμα Χρήσης 199X	XX	
53.02 Προμερίσματα Πληρωτέα		
53.02.00 Προμερίσματα Πληρωτέα χρ. 199X		XX

Διανομή προμερίσματος σύμφωνα με την από XXX απόφαση του Δ.Σ.

Κατά την καταβολή των προμερισμάτων τους δικαιούχους μετόχους θα γίνεται η εξής λογιστική εγγραφή:

	X	Π
53.02 Προμερίσματα Πληρωτέα		

53.02.00 Προμερίσματα Πληρωτέα χρ. 199X	XX	
38.00 Ταμείο Ή 38.03 Καταθέσεις Όψεως σε δρχ		XX

Καταβολή μερισμάτων

Τέλος πρέπει να σημειωθεί ότι στο τέλος της χρήσης με τις εγγραφές διανομής των κερδών πρέπει να τακτοποιηθούν αφενός μεν τα υπόλοιπα των τυχόν μη αναληφθέντων προμερισμάτων, αφετέρου δε ο συμψηφισμός των διανεμηθέντων και μη προμερισμάτων με τα διανεμηθησόμενα μερίσματα της χρήσης που αναφέρονται αυτά.

Οι σχετικές με τα θέματα αυτά εγγραφές έχουν ως εξής:

	X	Π
53.02 Προμερίσματα πληρωτέα		
53.02.00 Προμερίσματα πληρωτέα χρήσης 199X	XX	
53.01 Μερίσματα πληρωτέα		
53.01.11 Μερίσματα πληρωτέα χρ. 199X		XX

Μη εισπραχθέντα Προμερίσματα από τους μετόχους μέχρι την 31/12/199X

	X	Π
53.01 Μερίσματα πληρωτέα		
53.01.00 Μερίσματα πληρωτέα χρ. 199X	XX	

33.06 Προμερίσματα		
33.06.00 Προμερίσματα χρήσης 199X		XX

Μεταφορά του προεγκριθέντος από το Δ.Σ. διανεμόμενου προμερίσματος στους μετόχους για την τακτοποίηση του με 31/12/199X //

## **β. Παραγραφή μερίσματος**

Η αξίωση του μετόχου ή του κυρίου της μερισματοαπόδειξης για μέρισμα δημιουργείται κάθε χρόνο από την έγκριση του Ισολογισμού και παραγράφεται σε 5 χρόνια αρχίζει δε από το τέλος του χρόνου που εγκρίθηκε ο Ισολογισμός και λήφθηκε η απόφαση της διανομής από τη Γ.Σ. ή το Δ.Σ. και αποδίδεται στο Δημόσιο σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1195/42.Σχετικά με το θέμα αυτό βλέπετε περισσότερα πιο κάτω στην υπ' αριθ. 992/19741" γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.

## **γ. Αμοιβές και Ποσοστά Μελών Διοικητικού Συμβουλίου**

Συνήθως, τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου εισπράττουν για τις παρεχόμενες προς την εταιρεία υπηρεσίες, διάφορες αμοιβές, οι οποίες πολλές φορές προβλέπονται ή όχι από το Καταστατικό, είτε με τη μορφή της μηνιαίας αποζημίωσης (μισθός, έξοδα παράστασης κ.λπ.), είτε με τη μορφή της συμμετοχής στα κέρδη, είτε και με τις δύο μορφές.

Ο Νόμος 2190/20 στο άρθρο 24 διακρίνει τα παρακάτω είδη αμοιβών:

- Αμοιβή βάσει ειδικής σχέσης μίσθωσης εργασίας ή εντολή (αρθ. 24 παρ. 3).
- Αμοιβή που δεν ορίζεται από το Καταστατικό (αρθ. 24 παρ. 2)
- Αμοιβή επί των κερδών της χρήσης (αρθ. 24 παρ. 1).

### **γ. 1. Αμοιβές μελών Δ.Σ. βάσει ειδικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας ή εντολής**

Οι αμοιβές (μισθοί) που καταβάλλονται στα μέλη του Δ.Σ. για υπηρεσίες που παρέχουν στην Ανώνυμη Εταιρεία πέραν από τα κύρια καθήκοντα τους βάσει ειδικής σχέσης μίσθωσης εργασίας ή εντολής (Εγκ. Υπ. Οικ. 1076276/10447/Β0012/3.7.92) και προβλέπονται από το άρθρο 24 παρ. 3 του Κ.Ν. 2190/20 από πλευράς φορολογίας δηλαδή για να αναγνωρισθούν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, πρέπει σύμφωνα με την υπ' αριθ. 32/75 απόφαση του Α.Π. και την υπ' αριθ. 881/77 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. και την πιο πάνω απόφαση του Υπ. Οικ. να έχουν προεγκριθεί από τη Γ.Σ. των μετόχων διακρίνονται σε:

#### ***γ. 1.α. Αμοιβές μελών Δ.Σ. θεωρούμενες ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις***

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 περίπτ. στ. του αρθ. 28 του Κ.Φ.Ε. που έχουν ισχύ από 30/6/92, ο μισθός που καταβάλλεται από την εταιρεία στα μέλη του Δ.Σ. και ανεξάρτητα αν είναι μέτοχοι αυτής με οποιοδήποτε ποσοστό συμμετοχής στο κεφάλαιο της, για τις υπηρεσίες που παρέχουν στην εταιρεία, βάσει ειδικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας ή εντολής (αρθ. 24 παρ. 3 του Κ.Ν. 2190/20) εφόσον αυτά είναι ασφαλισμένα σε οποιονδήποτε εκτός του ΙΚΑ, ασφαλιστικό Οργανισμό ή Ταμείο (ΤΣΜΕΔΕ, ΤΕΒΕ, Ταμείο Εμπόρων κ.λπ.) για τη συνταξιοδότηση των και όχι για ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (Αποφ. Υπ. Οικ. 1018050/Πολ. 1042/1993) και φορολογείται με συντελεστή 35% ή 37,5% από 1/1/2001 μέχρι 30/6/2002 για τις εταιρείες που η διαχειριστική τους χρήση λήγει 30/6/2002 και 35% από 1/1/2002 ή 1/7/2002 ανάλογα αν οι μετοχές της είναι εισηγμένες ή μη στο Χ.Α.Α. και αν είναι τραπεζικές εταιρείες όπως αναλυτικά αναφέρεται πιο κάτω στην παρ. γ.5.α. (Άρθρο 55 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε.) για τις οποίες αμοιβές ο δικαιούχος δεν δικαιούται να τις περιλάβει στη φορολογική του δήλωση.

### **γ.1.β. Αμοιβές μελών Δ.Σ. θεωρούμενες ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες**

Αν τα μέλη του Δ.Σ. παρέχουν υπηρεσίες βάσει ειδικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας ή εντολής στην εταιρεία (αρθ. 24 παρ. 3 του Κ.Ν. 2190/20) και είναι ασφαλισμένα για τις υπηρεσίες τους αυτές στο ΙΚΑ με πλήρη ασφαλιστική κάλυψη, τότε οι μισθοί τους αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. (Υπ. Οικ. Εγκ. 1076276/ 10447/Β0012/3.7.92 και 1018050/189/Α/0012/Πολ. 1042/8.2.93). Επίσης τα μέλη του Δ.Σ. παράλληλα με την ασφάλιση που έχουν στο ΤΑΕ, ή ΤΕΒΕ ή οποιονδήποτε άλλο ασφαλιστικό Οργανισμό ή Ταμείο έχουν ασφαλισθεί με πλήρη ασφαλιστική κάλυψη και στο ΙΚΑ, γιατί αυτό επιβάλλεται από τη νομοθεσία για τη θέση που κατέχουν, οι μισθοί που λαμβάνουν αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν επιβαρύνεται με τέλη χαρτοσήμου. Εξάλλου σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε., η πάγια αντιμισθία που καταβάλλεται για παροχή νομικών υπηρεσιών σε μέλος του Δ.Σ. που είναι δικηγόρος, θεωρείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και όχι από ελευθέρια επαγγέλματα.

Για παράδειγμα αναφέρεται ότι μέτοχος Αν. εταιρείας που είναι μέλος του Δ.Σ. αυτής και εργάζεται ως χημικός της εταιρείας είναι ασφαλισμένος στο Τ.Α.Ε. αλλά και στο Ι.Κ.Α., για τους μισθούς που παίρνει, οι μισθοί αυτοί αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες σύμφωνα με τα πιο πάνω και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, όπως αναλυτικότερα αναφέρεται πιο κάτω στην παρ. γ.5.β. Σημειώνεται ότι ως ασφάλιση, για την εφαρμογή των ανωτέρω νοείται η κύρια ασφάλιση στην οποία υπάγεται το μέλος του Δ.Σ. για το λαμβανόμενο μισθό, προκειμένου για να συνταξιοδοτηθεί και όχι για την ιατροφαρμακευτική του περίθαλψη.

### **γ.1.γ. Αμοιβές μελών Δ.Σ. θεωρούμενες ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα**

Οι ελεύθεροι επαγγελματίες (Φοροτεχνικοί Σύμβουλοι, μηχανικοί, Δικηγόροι, Οικονομολόγοι κ.λπ.) που συμμετέχουν στο Δ.Σ. και προσφέρουν τις υπηρεσίες τους στην εταιρεία ως σύμβουλοι, μηχανικοί, δικηγόροι, οικονομολόγοι κ.λπ., εκτός από τις συνεδριάσεις του Δ.Σ., βάσει ειδικής σχέσης μίσθωσης εργασίας ή εντολής (αρθ. 24 παρ. 3 του Κ.Ν. 2190/20) και

αμείβονται για τις υπηρεσίες τους αυτές με πάγια αντιμισθία ή με οποιονδήποτε άλλο τρόπο, υποχρεούνται να εκδίδουν για τις αμοιβές αυτές Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών, που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. Σύμφωνα δε με το αρθ. 48 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε., οι εν λόγω αμοιβές θεωρούνται για τους δικαιούχους εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα και φορολογούνται σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται πιο κάτω στην παρ. γ.δ.γ.

## **γ.2. Αμοιβές που ορίζονται ή όχι από το Καταστατικό**

Οι αμοιβές που καταβάλλονται στα μέλη του Δ.Σ. χωρίς να προβλέπονται από το νόμο, από σύμβαση ή από το καταστατικό (Άρθρο 24 παρ. 2 το Κ.Ν. 2190/20), διακρίνονται σε δύο κατηγορίες και αναπτύσσονται αναλυτικότερα παρακάτω.

### **γ.2.α. Αμοιβές μελών Δ.Σ. που ορίζονται από το Καταστατικό της εταιρείας**

Στην περίπτωση που το Καταστατικό της εταιρείας καθορίζει αμοιβή ή αποζημίωση με τη μορφή εξόδων παράστασης, για τα μέλη του Δ.Σ., αυτή βαρύνει την εταιρεία ακόμη και όταν δεν έχει κέρδη. Η αμοιβή αυτή πρέπει να είναι ορισμένη και όχι αόριστη η δε κατανομή της αν δεν αναφέρεται στο Καταστατικό, γίνεται από τη Γενική Συνέλευση και είναι δυνατόν να είναι άνιση μεταξύ των μελών του. Οι αμοιβές αυτές συνήθως καταβάλλονται στους δικαιούχους στο τέλος κάθε μήνα, μπορεί όμως να πραγματοποιείται και στο τέλος του εξαμήνου ή ακόμα και σε κάθε συνεδρίαση, απαιτούν δε ειδική έγκριση από τη Γενική Συνέλευση και την έγκριση του Ισολογισμού. Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, οι αμοιβές που προβλέπονται από το Καταστατικό είναι έξοδα διοίκησης που βαρύνουν την εταιρεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 εδάφ. γ του άρθρου 105 του Κ.Φ.Ε., ενώ από την πλευρά του δικαιούχου θεωρούνται ως εισόδημα από κινητές αξίες (αρθ. 25 παρ. 5 του Κ.Φ.Ε.). Οι αμοιβές αυτές καταχωρούνται στο λογαριασμό με Κωδ. 61.01.00 του Γ.Λ.Σ. εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της Εταιρείας και παρακρατείται από τους δικαιούχους φόρος με συντελεστή από 1/1/2002 35% για τις εισηγμένες στο Χ.Α.Α. εταιρείες και 37,5% για τις μη

εισηγμένες και τραπεζικές που κλείνουν ισολογισμό μέχρι 30/6/2002 και 35% μετά την 1/7/2002 για όλες πλέον τις εταιρείες εισηγμένες ή μη αλλοδαπές ή τραπεζικές ανάλογα, όπως αναφέρεται πιο κάτω στην παρ. γ.5.δ. επιβαρύνονται δε και με τέλη χαρτοσήμου 1,2%.

### **γ.2.β. Λοιπές αμοιβές μελών Δ.Σ. που δεν ορίζονται από το Καταστατικό της εταιρείας**

Οι αμοιβές ή οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται στα μέλη του Δ.Σ. χωρίς νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση και δεν προβλέπονται από το καταστατικό της εταιρείας (αρθ. 24 παρ. 2 του Κ.Ν. 2190/20), αλλά κατόπιν απόφασης του Δ.Σ. της εταιρείας βαρύνουν τα οικον. αποτελέσματα αυτής, μόνο αν έχουν εγκριθεί από την Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων κατά την έγκριση του Ισολογισμού. Οι αμοιβές αυτές που δεν προέρχονται από τα καθαρά κέρδη της εταιρείας ούτε από σύμβαση μίσθωσης εργασίας ή εντολής, αλλά καταβάλλονται στα μέλη, για τις υπηρεσίες που προσφέρουν στη διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρείας χωρίς να υπάρχει νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση (Άρθρο 54 παρ. 4 και 25 παρ. 2 και 5 του Κ.Φ.Ε.) και βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσης αυτής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 105 παρ. 6 εδάφ. γ του Κ.Φ.Ε. θεωρούνται ως εισοδήματα από κινητές αξίες (αρθ. 25 παρ. 5 του Κ.Φ.Ε.). Η καταβολή αυτών στους δικαιούχους μπορεί να γίνεται κατά τακτά χρονικά διαστήματα, όπως πιο πάνω αναφέρθηκε, και αποτελούν έξοδα διοίκησης της εταιρείας. Για το λόγο δε αυτό καταχωρούνται στο λογαριασμό εξόδων του Γ.Λ.Σ. με Κωδ. 61.01.00 όπως και οι αμοιβές της προηγούμενης παραγράφου και παρακρατείται φόρος εισοδήματος όπως αναλυτικότερα αναφέρεται στην προηγούμενη παράγραφο καθώς και πιο κάτω στην παρ. γ.5.ε. παράλληλα δε παρακρατούνται και τέλη Χαρτοσήμου 1,20%.

### **γ.3. Αμοιβές μελών Δ.Σ. από τα κέρδη της χρήσης**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του αρθρ. 24 του Κ.Ν. 2190/20, κάθε αμοιβή που χορηγείται στα μέλη του Δ.Σ., από τα κέρδη της χρήσης, πρέπει να αντλείται από το υπόλοιπο των καθαρών κερδών μετά την αφαίρεση των ζημιών προηγούμενων χρήσεων, του τακτικού αποθεματικού, του πρώτου μερίσματος και του αναλογούντος φόρου εισοδήματος. Ο νόμος δεν ορίζει ότι στα μέλη του Δ.Σ. πρέπει να παρέχεται οπωσδήποτε αμοιβή από τα κέρδη, αλλά ούτε δημιουργεί και σχετικά δικαιώματα σ' αυτούς, ούτε θέτει και σχετικό όριο. Επίσης, ο νόμος δεν προσδιορίζει τον τρόπο και το είδος της παροχής προς τους συμβούλους, όμως, μπορεί να ορίζει το ποσοστό ή ορισμένο ποσό ή τις μηνιαίες, εξαμηνιαίες ή κατά συνεδρίαση χορηγούμενες σε αυτό παροχές. Επίσης, ο νόμος δεν καθορίζει την κατανομή της αμοιβής μεταξύ των μελών του Δ.Σ., αν και το Καταστατικό δεν το ορίζει, η κατανομή μπορεί να γίνει κατά ισομοιρία ή και κατά άνισα μερίδια, με απόφαση της Γ.Σ. των μετόχων και με τη συνήθη απαρτία και πλειοψηφία αυτής κατά την έγκριση του Ισολογισμού. Από φορολογικής δε πλευράς, οι αμοιβές αυτές, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 24 του Κ.Φ.Ε., θεωρούνται ως εισόδημα από κινητές αξίες για τους δικαιούχους και εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση αυτών, καθότι διανέμεται μετά την αφαίρεση των αναλογούντων στα εισοδήματα αυτά φόρου εισοδήματος.

### **γ.4. Προϋποθέσεις αναγνώρισης των αμοιβών των μελών του Δ.Σ. ως έξοδα της εταιρείας**

#### **γ.4.α. Προέγκριση αμοιβών μελών Δ.Σ. από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων**

Κατά πάγια διοικητική νομολογία οι αμοιβές που καταβάλλονται στα μέλη του Δ.Σ. Αν. Εταιρείας για τις παρεχόμενες στην εταιρεία υπηρεσίες, βάσει ειδικής σύμβασης εργασίας ή εντολής, αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, ανεξάρτητα αν οι



μισθοί αυτοί αποτελούν για τα μέλη του Δ.Σ. εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, από εμπορικές επιχειρήσεις, από ελευθέρια επαγγέλματα ή από κινητές αξίες. Οι αμοιβές αυτές αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας υπό ορισμένες προϋποθέσεις, όπως παραγωγικότητα, ύπαρξη νομίμων δικαιολογητικών κ.λπ., καθώς και προέγκριση της σχετικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας ή εντολής, από ειδική απόφαση της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης των μετόχων (υπ. Οικ. Εγκ. Ε 12578/3140/Πολ. 222/1981 και 1041766/10238/Β0012/27-7-1990)<sup>TM</sup> πριν από τη σύναψη της. Στην περίπτωση, όμως, που καταβάλλονται μισθοί σε υπαλλήλους της Α.Ε., οι οποίοι μεταγενέστερα απέκτησαν την ιδιότητα του Δ.Σ. αυτής, οι δαπάνες αυτές αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της, ανεξάρτητα αν εγκρίθηκαν ή όχι πριν της καταβολής τους από τη Γ.Σ. των μετόχων. (Βλέπ. σχετικώς την ως άνω αναφερόμενη απόφαση του Υπ. Οικονομικών).

#### **γ.4.β. Υποδείγματα εγγράφων παροχής εξουσιοδότησης για σύναψη σύμβασης παροχής εξαρτημένων ή μη εργασιών με μέλη του Δ.Σ. και προέγκρισης αμοιβών μελών Δ.Σ. από τη Γ.Σ. των μετόχων**

##### **γ.4.β.1. Πρακτικό Δ.Σ. για πρόσκληση έκτακτης Γ.Σ. με θέματα προέγκριση αμοιβών και παροχή εξουσιοδότησης σύναψης σύμβασης εξαρτημένων ή μη υπηρεσιών με μέλη του Δ.Σ.**

(Υπόδειγμα Πρακτικού του Διοικητικού Συμβουλίου)

ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ ΠΡΑΚΤΙΚΟΥ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ  
ΤΗΣ « ..... ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ»  
ΤΗΣ 18ης ΝΟΕΜΒΡΙΟΥ 199Χ

Στην Αθήνα σήμερα, τη 18η Νοεμβρίου 199Χ ημέρα Τετάρτη και ώρα 09.00, συνήλθε στα γραφεία της εταιρείας, οδός ... πρόσκληση του Προέδρου κ ..... , το Διοικητικό

Συμβούλιο της εταιρείας με την επωνυμία « ..... ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» προς συζήτηση και λήψη απόφασης επί του κατωτέρω θέματος.

Σ' αυτήν παραβρέθηκαν οι κ.κ.

- 1 ..... , Πρόεδρος Δ.Σ.
- 2 ..... , Αντιπρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος
- 3 ..... , Μέλος

Υπαρχούσης, σύμφωνα με το νόμο και το Καταστατικό, της νομίμου απαρτίας, το Διοικητικό Συμβούλιο αρχίζει τη συζήτηση του μοναδικού θέματος της Ημερησίας Διάταξης.

**Θέμα: Πρόσκληση Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων για την 30ή Δεκεμβρίου 199X**

Επί του θέματος αυτού λαβών το λόγο ο κ. Πρόεδρος πληροφορεί τα μέλη ότι παρίσταται ανάγκη να συγκληθεί Έκτακτη Γενική Συνέλευση των Μετόχων, για να λάβει αποφάσεις στο παρακάτω θέμα αρμοδιότητας της και προτείνει η Γενική Συνέλευση να πραγματοποιηθεί την 30ή Δεκεμβρίου 199X ημέρα Δευτέρα και ώρα 10.00 στα γραφεία της εταιρείας, οδός στην Αθήνα.

**Θέμα ημερήσιας διάταξης**

1. Προέγκριση αμοιβών του διευθύνοντος συμβούλου για τις παρεχόμενες υπηρεσίες του από 1-31/12/199X.
2. Παροχή εξουσιοδότησης στο Δ.Σ. για σύναψη συμβάσεων παροχής εξαρτημένων ή μη υπηρεσιών μετά μελών του Δ.Σ., καθορισμός ύψους αμοιβών και προέγκριση καταβολής.
3. Καθορισμός αμοιβής (έξοδα παράστασης) μελών του Δ.Σ. κατά συνεδρίαση.

Κατόπιν αυτού, το Διοικητικό Συμβούλιο, μετά από διαλογική συζήτηση, εγκρίνει ομόφωνα την πρόταση αυτή του κ. Προέδρου και αποφασίζει παμνηφεί περί αυτού.

Μη υπάρχοντος άλλου θέματος για συζήτηση ο κ. Πρόεδρος κηρύσσει τη λήξη της συνεδρίασης.

Ο Πρόεδρος

Τα Μέλη

Ακριβές Αντίγραφο

Αθήνα, 18.11.199X

Ο Πρόεδρος του Δ.Σ.

**γ.4.β.2. Πρόσκληση Έκτακτης Γ.Σ. για προέγκριση αμοιβών και παροχή εξουσιοδότησης για σύναψη σύμβασης εξαρτημένων ή μη υπηρεσιών με μέλη του Δ.Σ.**

(Υπόδειγμα Πρόσκλησης των Μετόχων)

«ΒΗΤΑ» Α.Ε.

ΑΡ. Μ.Α.Ε .....

**ΠΡΟΣΚΛΗΣΗ ΕΚΤΑΚΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΣΥΝΕΛΕΥΣΗΣ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ**

Σύμφωνα με το νόμο και το Καταστατικό της εταιρείας, το Διοικητικό Συμβούλιο καλεί τους μετόχους της ανωνύμου εταιρείας « » σε Έκτακτη Γενική Συνέλευση την 30ή Δεκεμβρίου 199X, ημέρα Δευτέρα και ώρα 10.00στα γραφεία της εταιρείας στην Αθήνα, οδός για συζήτηση και λήψη αποφάσεως για το παρακάτω θέμα.

**Θέμα ημερήσιας διάταξης**

1. Προέγκριση αμοιβών του διευθύνοντος συμβούλου για τις παρεχόμενες υπηρεσίες του από 1/1/199X έως 31/12/199X.
2. Παροχή εξουσιοδότησης στο Δ.Σ. για σύναψη συμβάσεων παροχής εξαρτημένων ή μη υπηρεσιών μετά μελών του Δ.Σ., καθορισμός ύψους αμοιβών και προέγκριση καταβολής.
3. Καθορισμός αμοιβής (έξοδα παράστασης) μελών του Δ.Σ. κατά συνεδρίαση.

Οι μέτοχοι που θέλουν να πάρουν μέρος στην παραπάνω Έκτακτη καταστατική Γενική Συνέλευση, οφείλουν πέντε (5) τουλάχιστον ημέρες πριν από την ημερομηνία που θα γίνει η Γενική Συνέλευση, είτε να καταθέσουν στο Ταμείο της Εταιρείας τις μετοχές των, είτε να φέρουν στην εταιρεία απόδειξη ότι κατέθεσαν τις μετοχές των ή στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε οποιαδήποτε στην Ελλάδα Ανώνυμη Τραπεζική Εταιρεία καθώς και τα τυχόν έγγραφα αντιπροσώπευσης.

Αθήνα, 18/12/199X

Το Διοικητικό Συμβούλιο

**γ.4,β.3. Πρακτικό Έκτακτης Γ.Σ. προέγκρισης αμοιβών και παροχή εξουσιοδότησης στο Δ.Σ. για σύναψη συμβάσεων εξαρτημένων ή μη υπηρεσιών μεμέλη του Δ.Σ.**

(Υπόδειγμα Πρακτικού Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης)

ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ ΤΟΥ ΠΡΑΚΤΙΚΟΥ ΤΗΣ ΕΚΤΑΚΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ  
ΣΥΝΕΛΕΥΣΗΣ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ ΤΗΣ  
«ΒΗΤΑ» Α.Ε. ΤΗΣ 30ης/12/199X

Στην Αθήνα, σήμερα, την 30ή Δεκεμβρίου 199X ημέρα Δευτέρα και ώρα 10.00 στα γραφεία της εταιρείας, οδός συνήλθαν σε Τακτική Γενική Συνέλευση οι Μέτοχοι της « Α.Ε.», κατόπιν της από 31/5/93 πρόσκλησης του Διοικητικού Συμβουλίου, τοιχοκολλημένης σε εμφανές μέρος του καταστήματος της εταιρείας που έχει ως εξής:

«ΒΗΤΑ» Α.Ε.

ΑΡ. Μ.Α.Ε. .../.../...

## ΠΡΟΣΚΛΗΣΗ ΕΚΤΑΚΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΣΥΝΕΛΕΥΣΗΣ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ

Σύμφωνα με το νόμο και το Καταστατικό της εταιρείας, το Διοικητικό Συμβούλιο καλεί τους Μετόχους της ανωνύμου εταιρείας Α.Ε. σε τακτική Γενική Συνέλευση την 30ή Δεκεμβρίου 199X, ημέρα Δευτέρα και ώρα 10.00, στα γραφεία της εταιρείας στην Αθήνα, οδός, για συζήτηση και λήψη αποφάσεων για τα εξής θέματα:

### Θέματα ημερήσιας διάταξης

- 1 .....
- 2 .....
- 3 .....

Κάθε μέτοχος που επιθυμεί να μετάσχει στην ετήσια Έκτακτη Γενική Συνέλευση, οφείλει να καταθέσει τις μετοχές του στο ταμείο της εταιρείας ή σε οποιαδήποτε Τράπεζα στην έδρα της εταιρείας και να υποβάλλει τα σχετικά έγγραφα της κατάθεσης, καθώς και το τυχόν έγγραφο αντιπροσώπευσης στο ταμείο της εταιρείας πέντε (5) τουλάχιστον ημέρες πριν από την ημερομηνία σύγκλησης της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης.

Αθήνα, 18/12/199X Το Διοικητικό Συμβούλιο

Σαράντα οκτώ ώρες προ της συνεδρίασης της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης καταρτίστηκε και τοιχοκολλήθηκε από το Διοικητικό Συμβούλιο σε εμφανές μέρος των γραφείων της εταιρείας ο πίνακας των μετόχων, οι οποίοι κατέθεσαν τις μετοχές των εμπροθέσμως, για να

συμμετάσχουν στην παρούσα Έκτακτη Γενική Συνέλευση με την ένδειξη του αριθμού των Μετοχών και ψήφων, που έχει ο καθένας μετά των διευθύνσεων των Μετόχων ως και των αντιπροσώπων αυτών και εκ του οποίου τελικού πίνακα εμφανίσθηκαν οι κατωτέρω:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΕΜΦΑΝΙΣΘΕΝΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΝΑ ΣΥΜΜΕΤΑΣΧΟΥΝ ΚΑΙ ΝΑ ΨΗΦΙΣΟΥΝ ΣΤΗΝ ΕΚΤΑΚΤΗ ΓΕΝΙΚΗ ΣΥΝΕΛΕΥΣΗ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ ΤΗΣ 30ής ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 199Χ

ΟΝΟΜ/ΜΟ ΜΕΤΟΧΩΝ	Δ/ΝΣΗ	ΑΡ ΨΗΦΩΝ	ΑΕ	ΑΝΤ/ΠΟΣ
1 .....	.....	.....	.....	.....
2 .....	.....	.....	.....	.....
3 .....	.....	.....	.....	.....
Σύνολο	.....	.....	.....	.....

Ο Πρόεδρος του Διοικητικού Συμβουλίου κ ..... , προεδρεύων προσωρινώς της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης προσέλαβε ως Γραμματέα εκ των παρισταμένων τον κ....., ... Στη συνέχεια ο προσωρινός Πρόεδρος της Γενικής Συνέλευσης ανέθεσε στον Γραμματέα, κ ..... , την ανάγνωση του καταλόγου των κ. Μετόχων, οι οποίοι κατέθεσαν εμπροθέσμως τις Μετοχές των.

Από την ανάγνωση του καταλόγου διαπιστώθηκε ότι οι παρευρεθέντες Μέτοχοι αντιπροσώπευαν το 100% του συνόλου των Μετοχών της εταιρείας.

Κατόπιν αυτού η Γενική Συνέλευση, ως νομίμως συνεδριάζουσα επικύρωσε τον κατάλογο αυτό και στη συνέχεια εξέλεξε δια βοής και ομοφώνως οριστικό Πρόεδρο αυτής τον κ ..... και Γραμματέα τον κ .....

Πριν εισέλθει στη συζήτηση των επί μέρους θεμάτων της Ημερήσιας Διάταξης, ο κ. Πρόεδρος προτείνει στη Γενική Συνέλευση τον τρόπο ψηφοφορίας δια βοής, ο οποίος γίνεται αποδεκτός παμψηφεί από αυτή.

**Θέμα 1ο:** Επί του θέματος αυτού, ο κ. Πρόεδρος πληροφορεί τα μέλη λόγω των αυξημένων καθηκόντων του Διευθύνοντος Συμβούλου και Γενικού Διευθυντού της εταιρείας κ. ΑΝΔΡΕΟΥ ΚΩΝ/ΝΟΥ προτείνει την καταβολή ποσού ύψους μέχρι 20.000.000 δρχ. για τη χρονική περίοδο 1/1/199X της 31/12/199X, για τις παρεχόμενες υπηρεσίες του ως γενικού διευθυντού. Στη συνέχεια το Διοικητικό Συμβούλιο μετά από διαλογική συζήτηση αποδέχθηκε ομόφωνα την πρόταση αυτή του κ. Προέδρου και αποφασίζει παμψηφεί υπέρ αυτής.

**Θέμα 2ο:** Επί του δευτέρου θέματος ο κ. Πρόεδρος ανέλυσε τους λόγους που επιβάλλουν τη σύναψη σύμβασης Παροχής Ανεξαρτήτων υπηρεσιών της εταιρείας μετά του κ. ΑΝΔΡΕΟΥ ΚΩΝ/ΝΟΥ Προέδρου και Δ/ντος Συμβούλου και Συγκεκριμένα απεδείχθη η αναγκαιότητα αυτή, διότι ο κ. ΑΝΔΡΕΟΥ ΚΩΝ/ΝΟΣ θα προσφέρει τις υπηρεσίες του με την ιδιότητα του Αναλυτού- Προγραμματιστού Συστημάτων, προκειμένου να κατασκευασθούν, να βελτιωθούν, να επεκταθούν, να αναβαθμισθούν και γενικά θα συμβάλει καθοριστικά για την ανάπτυξη των εφαρμογών-προγραμμάτων που παράγει η εταιρεία και προτείνει τη σχετική έγκριση από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων της εταιρείας. Επακολούθησε διαλογική συζήτηση όπου ομόφωνα και παμψηφεί η Έκτακτη Γενική Συνέλευση των Μετόχων ενέκρινε και εξουσιοδότησε το Διοικητικό Συμβούλιο όπως συνάψει μετά του κ. ΑΝΔΡΕΟΥ ΚΩΝ/ΝΟΥ Σύμβαση Παροχής Ανεξαρτήτων Υπηρεσιών Αορίστου χρόνου και το ποσόν της Αμοιβής του θα καθορίζεται ελεύθερα ανάλογα με το είδος και τη διάρκεια της παρεχόμενης υπηρεσίας και πάντα στα πλαίσια που ορίσθηκε με την απόφαση της Γ.Σ. που λήφθηκε. Στη συνέχεια ο κ. Πρόεδρος ανέφερε τους λόγους που επιβάλλουν τη σύναψη σύμβασης παροχής εξαρτημένων υπηρεσιών αορίστου χρόνου μετά της κ. ΑΝΔΡΕΟΥ ΜΑΡΙΑΣ αντιπροέδρου του Δ.Σ. και προτείνει τη σχετική έγκριση. Στη συνέχεια η Γενική Συνέλευση μετά από διαλογική συζήτηση απεδέχθη ομόφωνα ομόφωνα την πρόταση αυτή του κ. Προέδρου και αποφάσισε παμψηφεί όπως εξουσιοδοτηθεί το Διοικητικό Συμβούλιο για να προβεί τη χρονική στιγμή που θεωρεί κατάλληλη για την εταιρεία την πρόσληψη ως μισθωτού της κ. Αντιπροέδρου του Δ.Σ. με σύμβαση αορίστου χρόνου με πλήρες ωράριο εργασίας και μηνιαίο

μεικτό μισθό μέχρι 500.000 δρχ. με δυνατότητα αναπροσαρμογής μέχρι το ποσοστό των 7% ετησίως.

**Θέμα 3ο:** Επί του θέματος αυτού, ο κ. Πρόεδρος τονίζει ότι πρέπει να καθορισθεί και να προεγκριθεί ένα ποσόν ως αμοιβή (έξοδα παράστασης) της κάθε συνεδρίασης του κάθε μέλους του Δ.Σ. που συμμετέχει σε αυτό και προτείνει το ποσό των 50.000 δρχ. Στη συνέχεια επακολούθησε διαλογική συζήτηση όπου ομόφωνα και παμψηφεί η Έκτακτη Γενική Συνέλευση των Μετόχων προενέκρινε και απεδέχθη ομόφωνα και καθόρισε ως έξοδα παράστασης αμοιβές μελών του Διοικητικού Συμβουλίου, το ποσόν των 50.000 δρχ. κατά συνεδρίαση και κατά άτομο σύμφωνα με την πρόταση του κ. Προέδρου. Σε αυτό το σημείο, ο κ. Πρόεδρος ρώτησε τους παριστάμενους μετόχους εάν θα μπορούσε να συζητηθεί εκτός των θεμάτων των αναφερομένων στην πρόσκληση και ένα ακόμη θέμα που αφορά την κάλυψη διαφόρων εξόδων που διενεργούνται από τον ίδιο τον Πρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβουλο, για την εκπλήρωση του σκοπού της εταιρείας, όπως των εξόδων κίνησης, ταξιδιών, διαμονής και την επίσκεψη των πελατών, περιποίησης πελατών, μετάβασης σε εκθέσεις κ.λπ. και σε καταφατική περίπτωση προτείνει τη σχετική έγκριση της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης. Επακολούθησε διαλογική συζήτηση όπου ομόφωνα και παμψηφεί η Έκτακτη Γενική Συνέλευση των μετόχων απεδέχθη ομόφωνα την πρόταση αυτή του κ. Προέδρου και ενέκρινε παμψηφεί όλα τα έξοδα που έχουν διενεργηθεί έως σήμερα αφενός και προενέκρινε και όλα όσα θα διενεργούνται στο μέλλον αφετέρου.

Μη υπάρχοντος άλλου θέματος για συζήτηση λύεται η συνεδρίαση.

Ο Πρόεδρος της Γ.Σ.

Ο Γραμματέας

Ακριβές Αντίγραφο  
Αθήνα ..... 199X  
Ο Πρόεδρος του Δ.Σ.



## **γ.5. Φορολογία αμοιβών μελών Δ.Σ.**

Οι αμοιβές, τα ποσοστά, οι παροχές, σε χρήμα ή είδος, και οι μισθοί που καταβάλλονται στα μέλη του Δ.Σ. και αναφέρονται στα άρθρα 24 παρ. 1 εδάφ. α, 25 παρ 5, και 28 παρ. 3 εδάφ. στ του Κ.Φ.Ε., υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 και 4 εδάφ. α του αρθ. 54 και της παρ. 1 εδάφ. α του αρθ. 55 του Κ.Φ.Ε. αντίστοιχα, όπως αναλυτικότερα αναφέρονται παρακάτω.

### **γ.5.α. Φορολογία αμοιβών μελών Δ.Σ. που θεωρούνται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις**

Οι μισθοί που καταβάλλονται από 30/6/92 και μετά, στα μέλη του Δ.Σ. σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 περίπτ. στ του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. που αναφέρεται στην παρ. 3 του άρθρου 24 του Κ.Ν. 2190/20 αποτελούν δαπάνες για την επιχείρηση, ενώ θεωρούνται για τον λαμβάνοντα ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 35%, όταν οι μετοχές της ανώνυμης εταιρείας είναι εισαγμένες κατά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου στο Χρηματιστήριο Αθηνών και με συντελεστή 37,50% για τις λοιπές και τραπεζικές ανώνυμες εταιρείες που καταβάλλουν τα εισοδήματα αυτά και κλείνουν ισολογισμό μέχρι 30/6/2002 και 35% από 1/1/2002 ή 1/7/2002 για τις εταιρείες που κλείνουν ισολογισμό την 30/6/2002 ανεξάρτητα αν οι μετοχές τόσο των Τραπεζικών Αν. Εταιρειών όσο και των λοιπών εταιρειών είναι εισηγμένες ή ΟΧΙ στο Χρηματιστήριο Αθηνών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του αρθ. 55 του Κ.Φ.Ε. Η παρακράτηση του φόρου γίνεται επί του καταβαλλόμενου μισθού μετά την αφαίρεση των ασφαλιστικών εισφορών που καταβάλλονται σε ταμεία ασφάλισης των, εφόσον η καταβολή τους είναι υποχρεωτική από το νόμο, καθώς και των εισφορών που καταβάλλονται σε ταμεία προαιρετικής ασφάλισης των, εφόσον αυτά έχουν συσταθεί με νόμο, χωρίς την παρακράτηση λόγω κατάργησης των τελών χαρτοσήμου, εκ ποσοστού 1,20%. Επειδή οι ασφαλιστικές εισφορές βαρύνουν το μέλος που λαμβάνει τις αμοιβές, θα πρέπει κατά την καταβολή των μηνιαίων ασφαλιστικών εισφορών να λαμβάνει

από τα ασφαλιστικά ταμεία τη σχετική απόδειξη καταβολής των και να την προσκομίζει στην Αν. Εταιρεία, προκειμένου να εξευρεθεί το ποσόν του παρακρατούμενου φόρου. (Απόφ. υπ. Οικ. 1026276/10447/Πολ. 1141/3.8.92) (Άρθρο 55 παρ. 1 εδάφ. α του Κ.Φ.Ε). Επίσης στο τέλος της χρήσης θα πρέπει να προσκομίζεται στην Α.Ε., η σχετική βεβαίωση για το συνολικό ποσό των ετησίων ασφαλιστρών που καταβλήθηκαν στον ασφαλιστικό οργανισμό, προκειμένου η εταιρεία να προχωρήσει στην ετήσια εκκαθαριστική δήλωση των αποδοχών του. Ο μηνιαίος παρακρατούμενος φόρος αποδίδονται εφάπαξ, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του αρθ. 59 του Κ.Φ.Ε., ανά δίμηνο και μέχρι την 20η μέρα του επομένου μηνός ήτοι για το 1ο δίμηνο μέχρι την 20η Μαρτίου, για το 2ο δίμηνο μέχρι την 20η Μαΐου, για το 3ο δίμηνο μέχρι την 20η Ιουλίου, για το 4ο δίμηνο μέχρι την 20η Σεπτεμβρίου κ.λπ., ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου (Εταιρείας). Εκτός, όμως, από την υποβολή των προσωρινών διμηνιαίων δηλώσεων, η εταιρεία έχει υποχρέωση να υποβάλλει και οριστική δήλωση για τις αποδοχές αυτές μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του Μαρτίου του επόμενου χρόνου, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 59 του Κ.Φ.Ε. όπως αυτή τροποποιήθηκε με την παραγρ. 18 του αρθ. 1 του Ν. 2954/2001. Με την παρακράτηση του ανωτέρω φόρου, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τους μισθούς αυτούς που εισπράττουν, κατά ρητή διατύπωση του νόμου και ο καταβληθείς από την εταιρεία φόρος, δεν συμψηφίζεται ούτε επιστρέφεται, καθότι για τα ποσά αυτά τα μέλη του Δ.Σ. δεν δικαιούνται να φορολογηθούν με βάση τις γενικές διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος καθότι εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου με την εν λόγω παρακράτηση (αρθ. 55 παρ. 1 περίπτ. α του Κ.Φ.Ε.).

#### **γ.5.β. Φορολογία αμοιβών μελών Δ.Σ. που θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες**

Οι μισθοί που καταβάλλονται από την Α.Ε. στα μέλη του Δ.Σ. και θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (βλέπε παρ. γ.Ι.β.), υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με βάση τα οριζόμενα στο αρθ. 57 του Κ.Φ.Ε. (Εγκ. Υπ. Οικ. 1021973/297/Πολ. 1054/3.3.92). Εξάλλου σύμφωνα με την υπ' αριθ. 1082968/10436/Β 0012/Πολ. 1214/ 18.7.96 Εγκ. του υπ. Οικον. και η πάγια αντιμισθία που λαμβάνει δικηγόρος για παροχή νομικών υπηρεσιών που είναι μέλος

του Δ.Σ. αυτής, θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και υπόκειται στις διατάξεις του παραπάνω αναφερόμενου άρθρου (Φορ. Επιθ. 1996, Σελ. 1323). Ο φόρος αποδίδεται ανά δίμηνο, και μέχρι την 20 ημέρα του επομένου του διμήνου μήνα όπως αναφέρονται αναλυτικότερα στην προηγούμενη παράγραφο. Τα εισοδήματα αυτά, οι δικαιούχοι υποχρεούνται να τα δηλώσουν στη φορολογική των δήλωση ως εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες και να φορολογηθούν με βάση τις γενικές διατάξεις, περί φορολογίας εισοδήματος.

#### **γ.5.γ. Φορολογία αμοιβών μελών Δ.Σ. που θεωρούνται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα**

Οι μισθοί που λαμβάνουν οι ελευθέριοι επαγγελματίες που αναφέρονται πιο πάνω στην περίπτωση γ.Ι.γ. και είναι μέλη Δ.Σ. θεωρούνται ως εισοδήματα εξ ελευθερίων επαγγελμάτων και οι δικαιούχοι αυτών υποχρεούνται να τα δηλώσουν μετά των λοιπών εισοδημάτων των σύμφωνα με το άρθρο 58 του Κ.Φ.Ε. Σχετικές και οι Εγκ. Δ/γές του υπ. Οικον. 1141/92 και 1042/93 και φορολογούνται δε με βάση τις γενικές διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος. Οι μισθοί αυτοί υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου 20% που αποδίδεται ανά δίμηνο όπως αναλυτικότερα αναφέρεται στις προηγούμενες περιπτώσεις παρ. γ.5.α. και γ.5.β. (άρθρα 58 και 59 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε.). Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι οι εν λόγω αμοιβές εκτός από την παρακράτηση του φορ. εισοδήματος 20% υπόκεινται και σε 18% Φ.Π.Α., εκτός αν υπάρχει απαλλαγή για ορισμένους επαγγελματίες όπως οι γιατροί, δικηγόροι, καθηγητές, κ.λπ.

#### **γ.5.δ. Φορολογία αμοιβών μελών Δ.Σ. που ορίζονται από το Καταστατικό**

Οι αμοιβές και αποζημιώσεις που καταβάλλονται στα μέλη του Δ.Σ., που προβλέπονται από το Καταστατικό και αναφέρονται πιο πάνω περίπτωση γ.2.α., ή αυτές που εγκρίνονται με ειδική απόφαση της Τακτικής ή Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του αρθρ. 24 του Κ.Ν. 2190/20 θεωρούνται ως έξοδα και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας, βάσει της διάταξης της περίπτωσης γ' της παρ. 6 του άρθρου 105 του Κ.Φ.Ε. Σύμφωνα με την παρ. 1 του αρθ. 24 και παράγ. 5 του αρθ. 25 του Κ.Φ.Ε. οι παραπάνω αναφερόμενες αμοιβές του Δ.Σ. ως δαπάνες εκπιπόμενες από τα

ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας, θεωρούνται εισόδημα από κινητές αξίες και υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος με συντελεστή 35%, αν η Αν. Εταιρεία έχει εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών κατά τη λήξη της χρήσης, με 37,5% από 1/1/2001 μέχρι 30/6/2002 και 35% από 1/1/2002 ή και 1/7/2002 για τις Ανώνυμες Εταιρείες με μη εισηγμένες στο Χ. Α. Α. μετοχές, καθώς και για τις ημεδαπές ανώνυμες τραπεζικές εταιρείες, ανεξάρτητα αν αυτές είναι ή όχι εισηγμένες στο Χ.Α.Α. (άρθρο 54 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε.). Η παρακράτηση του φόρου και των τελών χαρτοσήμου 1,20% ενεργείται κατά την καταβολή ή την εγγραφή τους σε πίστωση του δικαιούχου, σύμφωνα με την παρ. 5 του αρθ. 54 του Κ.Φ.Ε. και αποδίδεται εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης στη Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας που έγινε η καταβολή των αμοιβών, εντός του πρώτου 15ήμερου του επομένου από της παρακράτησης του φόρου μήνα. (Αρθ. 60 παραγρ. 2 του Κ.Φ.Ε.). Με την παρακράτηση αυτή του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου. (Αρθ. 54 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε.).

#### **γ.5.ε. Φορολογία αμοιβών μελών Δ.Σ. που δεν ορίζονται από το Καταστατικό**

Οι αμοιβές αυτές, όπως αναφερθήκαμε παραπάνω, περίπτωση γ.2.β., που δίδονται στα μέλη του Δ.Σ. σε χρήμα ή σε είδος, χωρίς να υπάρχει νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση της εταιρείας, σύμφωνα με το άρθρο 25 παρ. 5 του Κ.Φ.Ε., θεωρούνται ως εισόδημα από κινητές αξίες των δικαιούχων με την προϋπόθεση ότι έχουν βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσης της διαχειριστικής περιόδου που καταβλήθηκαν και έχουν εγκριθεί από Τακτική Γενική Συνέλευση με ειδική απόφαση (άρθρο 105 παρ. 6 του Κ.Φ.Ε.) και φορολογούνται με συντελεστή 35%, ενώ αν όμως η ανώνυμη εταιρεία δεν είναι εισηγμένη στο Χ.Α.Α. ή είναι τραπεζική εταιρεία, φορολογούνται με 37,5% από 1/1/2001 και 35% από 1/1/2002 (άρθρο 54 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε.) εκτός αν η Α.Ε. κλείνει Ισολογισμό με 30/6/2002 οπότε η φορολόγηση με 35% αρχίζει από 1/7/2002. Η παρακράτηση του φόρου, καθώς και τα τέλη χαρτοσήμου 1,20% επί των αμοιβών αυτών πραγματοποιείται κατά την καταβολή ή πιστώσει του δικαιούχου και αποδίδεται εφάπαξ εντός του πρώτου 15ημέρου του επομένου από την παρακράτηση μήνα, όπως πιο πάνω αναφέρεται. Και στην περίπτωση αυτή με την

παρακράτηση του φόρου εξαντλείται πλέον η φορολογική υποχρέωση, τόσο της εταιρείας όσο και του δικαιούχου της αμοιβής αυτής. (Άρθρο 54 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε.).

#### **γ.5.στ. Φορολογία αμοιβών μελών του Δ.Σ. από τα κέρδη της χρήσης**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του αρθ. 54 του Κ.Φ.Ε από 30-6-92, οι αμοιβές και τα ποσοστά των μελών του Δ.Σ. που εγκρίνονται από τη Γ.Σ. των μετόχων και προέρχονται από τα κέρδη της χρήσης (περίπτωση παρ. γ.3.), σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 24 του Κ.Ν. 2190/20 δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος, επειδή αυτά φορολογούνται στο όνομα της εταιρείας και δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα για τον δικαιούχο (άρθρο 114 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε.). Τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου 1,20% επί του διανεμομένου ποσού της αμοιβής αποδίδεται στη Δ.Ο.Υ. μέσα σε διάστημα δύο (2) μηνών από την έγκριση του Ισολογισμού από τη Γενική Συνέλευση, δηλαδή αν η Γ.Σ. πραγματοποιήθηκε την 26/6/2000, τότε τα τέλη χαρτοσήμου πρέπει να καταβληθούν το αργότερο μέχρι την 26/7/2000. Αν, κατά τη διάρκεια της χρήσης, προκαταβληθούν ορισμένα ποσά στα μέλη του Δ.Σ., είτε εφάπαξ είτε τμηματικά, έναντι των κερδών που πρόκειται να τους διανεμηθούν από τα κέρδη της τρέχουσας χρήσης και εγκριθούν από την Τακτική Γενική Συνέλευση που θα συνέλθει για να εγκρίνει τον Ισολογισμό και τη διάθεση των κερδών της χρήσης αυτής, τα ποσά αυτά δεν αποτελούν εισόδημα πριν από την έγκριση, αλλά μπορεί να θεωρηθεί δάνειο και να υπαχθεί σε τέλη χαρτοσήμου 1,20%.

#### **γ.6. Λογιστικός χειρισμός των αμοιβών και ποσοστών των μελών του Δ.Σ.**

Οι παραπάνω αναφερόμενες στην περίπτωση γ. 1 .α. και γ. 1 .β. αμοιβές των μελών του Δ.Σ. σύμφωνα με τη βασική λογιστική αρχή που περιλαμβάνονται στη διάταξη της παρ. 2.2.604 περίπτ. 2 του Γ.Λ.Σ. καταχωρούνται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό του Γ.Λ.Σ. Κωδ. 60.00: «Αμοιβές έμμισθου προσωπικού» ενώ Οι αμοιβές της γ.Ι.γ. περίπτωσης καταχωρούνται στο Κωδ. 61.00: «Αμοιβές και έξοδα ελευθ. επαγγελματιών, υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος».

Κωδ. 61.00.00 «Αμοιβές και έξοδα Δικηγόρων»

Κωδ. 61.00.02 «Αμοιβές και έξοδα Τεχνικών»

Κωδ. 61.00.06 «Αμοιβές και έξοδα Λογιστών»

Οι αμοιβές των περιπτώσεων γ.2.α. και γ.2.β. καταχωρούνται στους παρακάτω κωδικούς αντίστοιχα:

Κωδ. 61.01: «Αμοιβές και έξοδα μη ελευθέρων επαγγελματιών, υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος»

Κωδ. 61.01.00 «Αμοιβές συνεδριάσεων μελών Διοικητικού συμβουλίου»

**στ.6.1.** Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 22 του αρθ. 1 του Ν. 2954/2001 προστέθηκε νέα υποπερίπτωση στην περίπτωση γ' της παραγράφου 1 του αρθ. 62 του Κ.Φ.Ε. με την οποία προβλέπεται ότι η προθεσμία υποβολής της Δήλωσης Φορ. Εισοδήματος για τα μέλη του Δ.Σ. που εισπράττουν αμοιβές από Α.Ε. για υπηρεσίες που παρέχουν με βάση ειδική σύμβαση μίσθωσης εργασίας ή εντολής είναι μέχρι την 20 Μαΐου του οικείου Οικ. Έτους που αναφέρονται οι εισπραχθείσες αμοιβές. Τέλος, οι αμοιβές της περίπτωσης γ.3. κατά τη διανομή των κερδών στο τέλος της χρήσης, καταχωρούνται στο λογαριασμό του Γ.Λ.Σ.

\* Κωδ. 53 «ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΠΙΣΤΩΤΕΣ»

\* Κωδ. 53.08 «ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ ΑΜΟΙΒΩΝ»

\*Κωδ. 53.08.00 «ΑΜΟΙΒΕΣ ΜΕΛΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ»

**γ.7. Υποβολή της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος από τα μέλη Δ.Σ. που έλαβαν αμοιβές από Α.Ε. για υπηρεσίες που παρείχαν σ' αυτή.**

**Διανομή Κερδών στο Προσωπικό:** Η διανομή ή μη ποσού των καθαρών κερδών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό Ανώνυμης Εταιρείας, σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν. 1473/1984 (ΦΕΚ 127/1984 Τεύχος Α') εξαρτάται από την απόφαση της Γενικής Συνέλευσης και δεν μπορεί να ξεπεράσει αφενός μεν το 15% των ετησίων καθαρών κερδών, αφετέρου δε το 25% των συνολικών ετησίων ακαθαρίστων 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 Ανωνύμων Εταιρειών 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 των άρθρων 15 παρ. 2 και 43 παρ. 5 του Ν. 2065/92 και του αρθ. 18 παρ. 1 του Ν. 2166/93 (Εγκ. ΙΚΑ 38/1994) (Δ.Φ.Ν. Τεύχος 1078/1994), απεναντίας τα εισοδήματα αυτά απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, καθότι φορολογήθηκαν στην πηγή τους σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του αρθ. 54 του Κ.Φ.Ε. Εδώ πρέπει να τονισθεί ότι τα διανεμόμενα κέρδη στο προσωπικό, επειδή αναφέρονται στη χρήση του Ισολογισμού, πρέπει να επιμερίζονται στους αντίστοιχους ημερολογιακούς μήνες και να προστίθενται 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 επιδόματος αδείας, για τα οποία δεν οφείλονται εισφορές. Ενώ για τους νέους ασφαλισμένους, που υπάγονται για πρώτη φορά, από 1/1/1993, στην ασφάλιση του ΙΚΑ δεν υπάρχει ανώτατο όριο αποδοχών, για τον υπολογισμό των ασφαλιστικών εισφορών.

#### **ε. Αφορολόγητα αποθεματικά και λογιστική παρακολούθηση αυτών**

Από τα καθαρά κέρδη των βιομηχανικών, βιοτεχνικών, χειροτεχνικών, μεταλλευτικών, ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που πραγματοποίησαν παραγωγικές επενδύσεις και δηλώνονται με την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, αφαιρείται ποσό υπό μορφή αφορολόγητων εκπτώσεων για τη δημιουργία Αφορολόγητων Αποθεματικών, εφόσον δεν καλύφθηκαν από κέρδη προηγούμενων χρήσεων. Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 1892/92, παρέχονται εκπτώσεις από τα υποκείμενα σε φόρο εισοδήματος καθαρά κέρδη των

επιχειρήσεων που αναφέρονται στο αρθ. 2 του εν λόγω Νόμου που είναι εγκατεστημένες ή μεταφέρονται ή ιδρύονται στις περιοχές Β, Γ, και Δ, εφόσον πραγματοποιήσουν νέες παραγωγικές επενδύσεις σύμφωνα με το αρθ. 1 του νόμου αυτού μέχρι την 31/12/2004. Ήδη οι διατάξεις του εν λόγω νόμου δεν ισχύουν ως προς τις νέες παραγωγικές επενδύσεις καθότι ισχύουν πλέον οι διατάξεις του Ν. 2601/98. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του Ν. 1892/90, στην περίπτωση που κατά την αυτή διαχειριστική περίοδο υπάρχουν αφορολόγητες εκπτώσεις που πρέπει να γίνουν με βάση τις διατάξεις του αναπτυξιακού Νόμου 1262/82, εκπίπτουν πρώτα οι αφορολόγητες αυτές εκπτώσεις (Εγκ. υπ. Οικ. 5/1983) και μετά οι εκπτώσεις του Νόμου 1892/90. Ενώ οι προϋποθέσεις δημιουργίας των αφορολόγητων αυτών εκπτώσεων και η λογιστική παρακολούθηση αυτών σύμφωνα με την υπ' αριθ. 1044770/10159/Β 0012/Πολ. 1117/23.3.93 Απόφαση του υπ. Οικονομικών, κατά Νόμο έχουν ως εξής:

### **ε. 1. Προϋποθέσεις πραγματοποίησης αφορολόγητων εκπτώσεων του Ν. 1262/82**

**α.** Υπολογίζονται με βάση τα καθαρά κέρδη που περιλαμβάνονται στην υποβαλλόμενη αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος, με την οποία δηλώνονται και οι λογιστικές διαφορές, μετά την αφαίρεση ενδεχομένων ζημιών προηγούμενων χρήσεων των κρατήσεων για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού και των κερδών της χρήσης που πράγματι διανέμονται από την Αν. Εταιρεία.

**β.** Πραγματοποιούνται από τα κέρδη της διαχειριστικής χρήσης που έγινε η επένδυση, εφόσον βέβαια υπάρχουν κατά την περίοδο αυτή κέρδη, αν όμως δεν υπάρχουν ή δεν επαρκούν, η αφορολόγητη έκπτωση ενεργείται ολόκληρη ή κατά το υπόλοιπο που απέμεινε από τα-κέρδη των αμέσως κατά σειρά επομένων χρήσεων μέχρι να καλυφθούν τα ποσοστά της αξίας της επένδυσης που μπορούσαν να γίνουν αφορολόγητες εκπτώσεις. Αν σε μια διαχειριστική χρήση η Εταιρεία παραλείψει ολικά ή μερικά να ενεργήσει αφορολόγητες εκπτώσεις επενδύσεων στις λογιστικές διαφορές που δηλώνονται με την αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος, δεν στερείται του δικαιώματος διενέργειας αφορολόγητων εκπτώσεων από τα κέρδη των επομένων διαχειριστικών χρήσεων για το ποσό της επένδυσης στο οποίο παρέλειψε να ενεργήσει αφορολόγητες εκπτώσεις στη διαχειριστική αυτή χρήση.



## **ε.2. Φορολόγηση των αφορολόγητων εκπτώσεων του Ν. 1262/82**

Οι πραγματοποιηθείσες κατά τη διαχειριστική χρήση αφορολόγητες εκπτώσεις του Νόμου αυτού, φορολογούνται στο όνομα της Εταιρείας αν συμβούν τα εξής γεγονότα, ήτοι:

- α.** Τα βιβλία της εταιρείας κριθούν ανειλικρινή.
- β.** Πωληθούν τα πάγια στοιχεία της εταιρείας που αποτελούν νέες παραγωγικές επενδύσεις, πρ<sup>α</sup>ΛΜ3<sup>π</sup>3<sup>Π</sup>1ν<sup>1</sup>£ν<sup>α</sup>ετ<sup>α</sup>1 από το χρόνο της αγοράς των και υπολογίσθηκαν γι' αυτά αφορολόγητες εκπτώσεις, εκτός εάν τα πάγια αυτά στοιχεία, αντικατασταθούν μέσα σε έξι μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης που πωλήθηκαν, με νέα πάγια στοιχεία, ίσης τουλάχιστον αξίας, τα οποία συγκεντρώνουν βέβαια τις προϋποθέσεις της παραγωγικής επένδυσης που ορίζει ο νόμος.
- γ.** Διάλυση της εταιρείας.

## **ε.3. Προϋποθέσεις πραγματοποίησης αφορολόγητων εκπτώσεων του Ν.1892/90**

**α.** Υπολογίζονται με βάση τα καθαρά κέρδη που περιλαμβάνονται στην υποβαλλόμενη αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος, με την οποία δηλώνονται και οι λογιστικές διαφορές, μετά την αφαίρεση ενδεχομένων ζημιών προηγούμενων χρήσεων των κρατήσεων για τον σχηματισμό τακτικού αποθεματικού και των κερδών της χρήσης που πράγματι διανέμονται από την Εταιρεία.

**β.** Πραγματοποιούνται από τα κέρδη της διαχειριστικής χρήσης που έγινε η επένδυση, εφόσον βέβαια υπάρχουν κατά την περίοδο αυτή κέρδη, αν όμως δεν υπάρχουν ή δεν επαρκούν, η αφορολόγητη έκπτωση ενεργείται ολόκληρη ή κατά το υπόλοιπο που απέμεινε από τα κέρδη των αμέσως κατά σειρά επομένων χρήσεων μέχρι να καλυφθούν τα ποσοστά της αξίας της επένδυσης που μπορούσαν να γίνουν αφορολόγητες εκπτώσεις. Αν σε μία διαχειριστική χρήση η εταιρεία παραλείψει ολικά ή μερικά να ενεργήσει αφορολόγητες εκπτώσεις επενδύσεων και στις λογιστικές διαφορές που δημιουργούνται με την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, δεν στερείται του δικαιώματος διενέργειας αφορολόγητων

εκπτώσεων από κέρδη των επομένων διαχειριστικών χρήσεων, για το ποσό της επένδυσης στο οποίο παρέλειψε να ενεργήσει αφορολόγητες εκπτώσεις στη διαχειριστική αυτή χρήση.

γ. Εμφανίζονται με τη μορφή του αφορολόγητου αποθεματικού σε χωριστούς λογαριασμούς στα λογιστικά βιβλία της εταιρείας.

δ. Τήρηση λογιστικών βιβλίων Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

ε. Οι αφορολόγητες εκπτώσεις πραγματοποιούνται από τα καθαρά κέρδη που προέρχονται από δραστηριότητες που υπάγονται στο νόμο αυτό, ανεξάρτητα από την περιοχή στην οποία ασκούνται. Αν δεν είναι δυνατός ο λογιστικός προσδιορισμός των κερδών αυτών ανά κλάδο, τότε γίνεται διαχωρισμός, με βάση τα ακαθάριστα έσοδα κάθε δραστηριότητας.

#### **ε.4. Προϋποθέσεις πραγματοποίησης ειδικού αφορολόγητου**

##### **αποθεματικού του άρθρου 7 του Ν. 2386/96**

Σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν. 2386/96 παρέχονται φορολογικά κίνητρα για τη συγχώνευση μικρομεσαίων επιχειρήσεων που θα πραγματοποιηθούν από 7/3/96 μέχρι την 21/12/98 μεταξύ των οποίων και η με την παρ. 2 του εν λόγω άρθρου προβλεπόμενη απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος το μέρος των καθαρών κερδών που προκύπτουν από τον Ισολογισμό της προερχόμενης από τη συγχώνευση εταιρείας αφού προηγουμένως έχουν αφαιρεθεί, αν υπάρχουν βεβαίως, έσοδα αφορολόγητα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή έσοδα ή και κέρδη από συμμετοχές σε ημεδαπές εταιρείες. Η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος ανέρχεται σε ποσοστό 25% των συνολικών καθαρών κερδών που προκύπτουν από τον Ισολογισμό της συνιστώμενης εταιρείας για το τμήμα των κερδών μέχρι 20 εκατ. δρχ. και σε ποσοστό 20% για το πέραν των 20 εκατ. δρχ. καθαρών κερδών. Ως βάση υπολογισμού των απαλλασσομένων της φορολογίας κερδών όπως και πιο πάνω αναφέρθηκε, λαμβάνονται κατά ρητή διάταξη του νόμου, τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τον Ισολογισμό της συνιστώμενης εταιρείας και τα οποία δηλώνονται με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος αυτής. Δηλαδή εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι δεν λαμβάνεται υπόψη το ποσό των αναμορφούμενων κερδών που δηλώνονται από την επιχείρηση με την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και το οποίο ποσό προέρχεται από δηλωθείσες λογιστικές διαφορές. Επίσης εδώ τονίζεται ότι προκειμένου να

υπολογιστεί το εν λόγω αφορολόγητο αποθεματικό θα πρέπει: α) Να αφαιρεθούν πριν από κάθε άλλη έκπτωση οι συμψηφιζόμενες με βάση τις κείμενες διατάξεις ζημίες παρελθουσών χρήσεων, β) Να αφαιρεθούν, αν βέβαια υπάρχουν, μεταξύ των κερδών του Ισολογισμού και έσοδα αφορολόγητα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή έσοδα και κέρδη από συμμετοχές σε ημεδαπές εταιρείες. Εξάλλου, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 7 του εν λόγω νόμου για να υπάρχει η σχετική απαλλαγή από το φόρο μέρος των παραπάνω αναφερόμενων καθαρών κερδών θα πρέπει να υπάρξουν οι εξής προϋποθέσεις για τη νέα εταιρεία, ήτοι:

**α)** Τήρηση βιβλίων Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

**β)** Μεταφορά του αφορολόγητου ποσού σε ειδικό λογαριασμό.

**γ)** Η δημιουργία αφορολόγητου αποθεματικού μπορεί να σχηματιστεί από τα κέρδη κατά τα πέντε (5) πρώτα χρόνια από το χρόνο της συγχώνευσης.

**δ)** Η προερχόμενη από τη συγχώνευση εταιρεία πρέπει να έχει κατά το χρόνο της συγχώνευσης κεφάλαιο όχι μικρότερο:

1. Των 20 εκατ. δρχ. εκ των οποίων το 1/3 καταβεβλημένο σε μετρητά, προκειμένου για ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρεία.
2. Των 40 εκατ. δρχ. προκειμένου για Ε.Π.Ε. και
3. Των 100 εκατ. δρχ., προκειμένου για Α.Ε.

Εξάλλου, οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στο ύψος του κεφαλαίου είναι απαραίτητες και για τη σύσταση των αναφερομένων στην καθεμία περίπτωση εταιρειών.

### **ε.5. Φορολόγηση των αφορολόγητων εκπτώσεων του Ν. 1892/90**

Οι πραγματοποιηθείσες κατά τη διαχειριστική χρήση αφορολόγητες εκπτώσεις του Νόμου αυτού, φορολογούνται στο όνομα της εταιρείας αν συμβούν τα εξής γεγονότα, ήτοι:

**α.** Τα βιβλία της εταιρείας έστω και αν κριθούν ανειλικρινή ή ανακριβή (Απόφ. υπ. Οικ. 1061410/10319/1991 Πολ. 1/10-1-92).

**β.** Πωληθούν τα πάγια στοιχεία της εταιρείας που αποτελούν νέες παραγωγικές επενδύσεις, πριν την πενταετία, από το χρόνο της αγοράς των και υπολογίσθηκαν γι' αυτά αφορολόγητες εκπτώσεις, εκτός εάν τα πάγια αυτά στοιχεία, αντικατασταθούν μέσα σε έξι μήνες από τη λήψη της διαχειριστικής χρήσης που πωλήθηκαν με νέα πάγια στοιχεία ίσης τουλάχιστον αξίας, τα οποία συγκεντρώνουν, βέβαια, τις προϋποθέσεις της παραγωγικής επένδυσης, που ορίζει ο Νόμος.

**γ.** Διανομή αφορολόγητης έκπτωσης.

**δ.** Διάλυση της εταιρείας.

#### **ε.6. Προϋποθέσεις φορολόγησης των αφορολόγητων αποθεματικών του Ν. 2601/98**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 27 του άρθρου 6 του Ν. 2601/98 οι επιχειρηματικές δραστηριότητες που αναφέρονται στο άρθρο 3 του εν λόγω νόμου και πραγματοποιούν επενδύσεις ή συνάπτουν χρηματοδοτική μίσθωση σε μία ή περισσότερες από τις περιοχές της Ελλάδας, όπως αυτές προσδιορίζονται με το άρθρο 4 του νόμου αυτού, έχουν τη δυνατότητα δημιουργίας αφορολόγητων αποθεματικών για μια 10ετία από τα καθαρά κέρδη της χρήσης που πραγματοποιήθηκαν και μεταγενέστερα, αν δεν καλύπτονται από αυτά, μέχρι πλήρους κάλυψης των ποσοστών της αξίας της επένδυσης ή της χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Οι προϋποθέσεις της φορολογικής απαλλαγής είναι οι εξής:

**α.** Το αφορολόγητο αποθεματικό υπολογίζεται με βάση τα καθαρά κέρδη που δηλώνονται με βάση την εμπρόθεσμη φορολογική δήλωση που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία και εμφανίζονται στον Ισολογισμό και μάλιστα από το σύνολο των δραστηριοτήτων και ανεξάρτητα από την περιοχή όπου αυτές ασκούνται. Για τον υπολογισμό του εν λόγω αποθεματικού αφαιρείται: α) Το τακτικό αποθεματικό, β) Τα κέρδη που αναλαμβάνουν οι εταίροι και ο επιχειρηματίας ή διανέμονται (μερίσματα, ποσοστά Δ.Σ., αμοιβές προσωπικού).

**β.** Σχηματίζεται από τα καθαρά κέρδη που έγινε η επένδυση ή η χρηματοδοτική μίσθωση εξοπλισμού.

Σε περίπτωση όμως που έχει υποβληθεί αίτηση υπαγωγής στο καθεστώς της ενίσχυσης της φορολογικής απαλλαγής και επιδότησης επιτοκίου, τότε η δημιουργία του αφορολόγητου

αποθεματικού γίνεται όταν εκδοθεί η σχετική απόφαση. Εδώ σημειώνεται ότι, όπως και πιο πάνω αναφέρθηκε, το αφορολόγητο αποθεματικό δημιουργείται από τα κέρδη της χρήσης και σε περίπτωση που δεν επαρκούν αυτά, το αφορολόγητο αποθεματικό σχηματίζεται από τα κέρδη των επόμενων χρήσεων και οι οποίες δεν μπορούν να υπερβούν τις δέκα (10) χρήσεις.

γ. Όταν οι επενδύσεις ή και τα χρηματοδοτικά προγράμματα που η υλοποίησή τους διαρκεί πέραν της μιας χρήσης, παρέχεται η δυνατότητα σχηματισμού αφορολογήτου αποθεματικού από τα κέρδη της κάθε χρήσης για τις δαπάνες των επενδύσεων που γίνονται σταδιακά κάθε χρόνο ή και για τα μισθώματα του εξοπλισμού που η χρήση του αποκτάται με χρηματοδοτική μίσθωση κάθε χρόνο, με την προϋπόθεση ότι η επένδυση ή και το πρόγραμμα της μίσθωσης θα ολοκληρωθεί μέσα σε μία 5ετία από το χρόνο έναρξης αυτών.

δ. Το αφορολόγητο αποθεματικό που δημιουργείται πρέπει να εμφανίζεται σε ξεχωριστούς λογαριασμούς στα λογιστικά βιβλία της εταιρείας.

ε. Η τήρηση πρόσθετων βιβλίων που ορίζει η παράγραφος 24 του άρθρου 8 του Ν. 2601/98.

στ. Η επιχείρηση υποχρεούται μετά την ολοκλήρωση της επένδυσης να υποβάλει αίτηση στη Δ.Ο.Υ. της έδρας της εταιρείας όπου φορολογείται, με αναλυτική κατάσταση όλων των δαπανών της πραγματοποιηθείσας παραγωγής της επένδυσης μετά των αντιστοίχων φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν, με την οποία αίτηση ζητεί τον έλεγχο της πραγματοποιηθείσας παραγωγικής επένδυσης. Η αίτηση αυτή, μετά των σχετικών δικαιολογητικών, υποβάλλεται στην εν λόγω Δ.Ο.Υ. μέσα στην προθεσμία υποβολής της φορολογικής δήλωσης της εταιρείας. Με την υποβολή των εν λόγω δικαιολογητικών, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να προβεί σε έλεγχο το αργότερο μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η αίτηση.

ζ. Για τη δημιουργία αφορολογήτων αποθεματικών για απόκτηση της χρήσης εξοπλισμού με χρηματοδοτική μίσθωση πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις :

**1.** Στη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης πρέπει να περιλαμβάνεται ο όρος ότι μετά τη λήξη της μίσθωσης ο εξοπλισμός θα περιέρχεται στην κυριότητα της επιχείρησης, πρέπει δε να είναι καινούργιος και σύγχρονος.

**2.** Ο μισθωμένος εξοπλισμός πρέπει να έχει εγκατασταθεί στη μονάδα και να έχει γίνει έναρξη της παραγωγικής λειτουργίας του.

3. Οι συμβάσεις της χρηματοδοτικής μίσθωσης μπορεί να συνάπτονται και με χρηματοδοτικούς οργανισμούς ή εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης χωρών της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

### **ε.7. Φορολόγηση των αφορολόγητων αποθεματικών του Ν. 2601/98**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ΙΙΙ της παρ. 11 του άρθρου 11 του Ν. 2601/98, το αφορολόγητο αποθεματικό που σχηματίστηκε με βάση τις διατάξεις του εν λόγω νόμου φορολογείται προστιθέμενο στα κέρδη της επιχείρησης στη διαχειριστική χρήση όταν συμβούν τα παρακάτω αναφερόμενα γεγονότα :

1. Πώληση πριν τη λήξη της 5ετίας από την αγορά των περιουσιακών στοιχείων ή διακοπή της λειτουργίας των περιουσιακών στοιχείων, αν πρόκειται για απόκτηση, της χρήσης αυτών με χρηματοδοτική μίσθωση και ακυρώθηκε η σχετική σύμβαση. Εκτός αν η επιχείρηση αντικαταστήσει τα πάγια αυτά στοιχεία μέσα σε έξι (6) μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που έγινε η πώληση ή η διακοπή της χρηματοδοτικής μίσθωσης τους, με νέα πάγια στοιχεία ίσης τουλάχιστον αξίας, τα οποία συγκεντρώνουν τις προϋποθέσεις των πωληθέντων ή της διακοπείσης χρηματοδοτικής μίσθωσης στοιχείων.

2. Διανομή ή ανάληψη του δημιουργηθέντος αφορολογήτου αποθεματικού.

3. Διάλυση της εταιρείας.

4. Μη απόκτηση της κυριότητας του εξοπλισμού από την επιχείρηση κατά τη λήξη της χρηματοδοτικής μίσθωσης.

5. Μη ολοκλήρωση της επένδυσης ή μη απόκτηση της χρήσης του εξοπλισμού με χρηματοδοτική μίσθωση εντός της 5ετίας, όταν η επένδυση διαρκεί πέραν της μίας διαχειριστικής χρήσης (άρθρο 6 παρ. 27 εδάφ. γ του Ν. 2601/98). Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλει συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για κάθε οικονομικό έτος και για το μέρος των κερδών που απηλλάγησαν της φορολογίας, λόγω σχηματισμού του αφορολόγητου αποθεματικού κατά τη σχετική διαχειριστική χρήση. Οι δηλώσεις αυτές θεωρούνται εκπρόθεσμες και υπόκεινται στις κυρώσεις του Ν. 2523/97. Το συνολικό ποσό του φόρου μετά του προσθέτου, που οφείλεται με βάση τη δήλωση

καταβάλλεται σε 5 ίσες μηνιαίες δόσεις, εκ των οποίων η πρώτη με την υποβολή της δήλωσης και οι λοιπές την τελευταία εργάσιμη ημέρα των 4 επόμενων μηνών από την υποβολή της δήλωσης.

## **στ. Λογιστική Εμφάνιση των αποθεματικών**

Σύμφωνα με την υπ' αριθ. 1044770/10159/B0012/Πολ. 1117/23-3-93 Εγκ. του υπ. Οικονομικών, τα νομικά πρόσωπα υποχρεούνται να εμφανίζουν στα βιβλία τους σε ειδικούς λογαριασμούς αποθεματικών καθώς και στον πίνακα διάθεσης των αποτελεσμάτων τα καθαρά κέρδη που δεν διανέμονται σε κάθε χρήση και τα οποία προέρχονται από έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας με βάση τις διατάξεις διαφόρων νόμων ή από έσοδα φορολογηθέντα ή προσδιορισθέντα κατά ειδικό τρόπο.

Τα έσοδα αυτά χωρίζονται σε δύο κατηγορίες και αναλυτικά έχουν ως εξής:

### **στ.1. Έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας εισοδήματος**

Τα έσοδα αυτά προέρχονται, από τόκους εντόκων Γραμματίων του Δημοσίου, τόκους καταθέσεων σε ξένο νόμισμα, τόκους Ομολογιακών δανείων κ.λπ. και εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση για την Α.Ε. Κατά την είσπραξη τους αυτά εμφανίζονται στον Κωδ. Λογ. 76.01 του Γ.Λ.Σ. και εφόσον δεν διανεμηθούν, τότε σύμφωνα με την εγκύκλιο διαταγή του υπ. Οικ. της προηγούμενης παραγράφου, η Α.Ε. έχει υποχρέωση να τα εμφανίσει και στον Κωδ. Λογαριασμό του Ε.Λ.Σ. 41.90: «Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα» και να παραμείνουν μέχρι να διανεμηθούν. Κατά τη διανομή τους όμως, σύμφωνα με το άρθρο 106 του Κ.Φ.Ε. θα αναχθούν σε μεικτά με την προσθήκη του φόρου εισοδήματος και θα υπαχθούν σε φορολογία σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε.

## **στ.2. Καθαρά κέρδη φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο και λογιστική εμφάνιση του παρακρατηθέντος φόρου**

Τα έσοδα αυτά προέρχονται, από κέρδη φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και επί των οποίων έχει γίνει παρακράτηση φόρου, ή από προερχόμενα από τόκους καταθέσεων (αρθ. 21 Ν. 1921/1991) ή από ωφέλεια από την εκχώρηση ή μεταβίβαση αυτοτελώς κάθε δικαιώματος το οποίο είναι συναφές με την άσκηση της επιχείρησης ή του επαγγέλματος, όπως της μίσθωσης, ή υπομίσθωσης ή του δικαιώματος προνομίου ή του διπλώματος ευρεσιτεχνίας και άλλων παρομοίων δικαιωμάτων κ.λπ. ή από τη μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου ή ολόκληρης επιχείρησης, με τα άυλα στοιχεία αυτής, όπως αέρας, επωνυμία, σήμα, προνόμια κ.λπ. (Αρθ. 32 παρ. 1 εδάφ. α, β του Ν.Δ. 3323/55) και τώρα αρθ. 13 παρ. 1 του Κ. Φ .Ε. Τα έσοδα αυτά εμφανίζονται κατά την είσπραξη τους, με ολόκληρο το ποσό στον Κωδ. Λογ. 76.01 του Γ.Λ.Σ. και στο Λογ. 33.13 ο φόρος που παρακρατήθηκε για τα εν λόγω έσοδα, ενώ αν δεν διανεμηθούν τελικά μεταφέρονται στον Κωδ. Λογ. του Ε.Λ.Σ. 41.91: «Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο». Σε περίπτωση που τα παραπάνω έσοδα είναι μεγαλύτερα των κερδών του Ισολογισμού στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων θα εμφανισθεί ως αποθεματικό το ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση, από τα κέρδη του Ισολογισμού, του φόρου εισοδήματος, των τυχόν κρατήσεων για σχηματισμό αποθεματικών (Τακτικό, αφορολόγητων εκπτώσεων, αναπτυξιακών νόμων κ.λπ.) των τυχόν διανεμομένων ποσών κ.λπ., ενώ εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι στην περίπτωση που τα έσοδα αυτά καλύπτουν ζημίες της τρέχουσας χρήσης και επομένως κατά τη διανομή δεν απομένουν ή αν απομείνει έστω ένα μέρος εξ αυτών, τότε ο παρακρατηθείς φόρος ή το μέρος αυτού που αναλογεί στα συμψηφιζόμενα έσοδα, μεταφέρεται από τους οικείους λογαριασμούς του 33.13 στο Λογ. 63.13 (Εγκ. Υπ. Οικ. 1015040/10064/Β 0012/Πολ 1059/1.3.96).

## **στ.3. Κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων**



Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του αρθ. 7 του Ν. 2940/2001 που τροποποιούνται οι διατάξεις του αρθ. 34 του Κ.Φ.Ε. τα καθαρά κέρδη των νομικών προσώπων του αρθ. 101 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. (Α.Ε. Ε.Π.Ε. κ.λπ.), που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρομένων οικοδομών και κατασκευή δημόσιων και ιδιωτικών τεχνικών έργων καθώς και των κοινοπραξιών στις οποίες συμμετέχουν αυτές, προσδιορίζονται από τη χρήση 2002 (οικ. 2003) με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος των άρθρων 105 και 31 του Κ.Φ.Ε. δηλ. όπως και οι λοιπές επιχειρήσεις. Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι από τη διατύπωση των εν λόγω διατάξεων προκύπτει, ότι αυτές αναφέρονται ρητά στην εξεύρεση των καθαρών κερδών των αναφερομένων σε αυτές επιχειρήσεων. Κατά συνέπεια, ως ακαθάριστα έσοδα των υπόψη επιχειρήσεων εξακολουθούν να λαμβάνονται αυτά που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε. Από τις νέες αυτές διατάξεις και δεδομένου ότι είναι νεότερες συνάγεται, ότι ο πιο πάνω λογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών θα ισχύσει για όλα ανεξαιρέτως τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε., δηλαδή ακόμα και για τους συνεταιρισμούς, δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρομένων οικοδομών ή την εκτέλεση δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων. Επομένως, αν τα νομικά αυτά πρόσωπα τηρούν σήμερα βιβλία κατώτερης κατηγορίας από αυτή της Γ', θα πρέπει να μεριμνήσουν ούτως ώστε κατά το οικον. έτος 2003 (διαχείριση 2002) να προκύπτει από αυτά λογιστικό αποτέλεσμα, ανεξάρτητα αν χρησιμοποιούν ή όχι ίδια υλικά. Επομένως μετά τη νέα ρύθμιση, οι διατάξεις της παραγρ. 7 του άρθρου 34 περί υποβολής ανέκκλητης δήλωσης από τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με μηχανολογικές και ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις για υπολογισμό των κερδών τους με τις γενικές διατάξεις παύουν να ισχύουν από το οικον. έτος 2003 και μετά, για τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε. Σχετικά δε, με τις Κοινοπραξίες στις οποίες συμμετέχουν τα εν λόγω νομικά πρόσωπα, διευκρινίζεται, ότι η εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων δεν προϋποθέτει τη συμμετοχή σε αυτές αποκλειστικά και μόνο νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε. (Α.Ε., Ε.Π.Ε., κ.λπ.). Αντίθετα, για την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων, τον προσδιορισμό δηλαδή των καθαρών κερδών των υπόψη κοινοπραξιών με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, αρκεί και μόνο η συμμετοχή σε αυτές ενός ή περισσότερων από τα πιο πάνω νομικά πρόσωπα, άσχετα δηλαδή αν συμμετέχουν πέραν αυτών και προσωπικές εταιρείες ή ατομικές επιχειρήσεις. Τέλος, προκύπτει ότι όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω δεν έχουν εφαρμογή για τις επιχειρήσεις που ασκούν ατομικά τη δραστηριότητα τους ή λειτουργούν με τη μορφή κάποιου

από τα αναφερόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. πρόσωπα (Ο.Ε., Ε.Ε., Κοινοπραξίες στις οποίες δεν συμμετέχει νομικό πρόσωπο της παρ. 1 του άρθρου 101 κ.λπ.). ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρούν. (Εγκ. Υπ. Οικ. 1105743/10736/Β0012/Πολ. 1256/15.11.2001).

#### **στ.4. Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων**

Η υπεραξία από την πώληση χρεογράφων (Αρθ. 10 παρ. 4 του Α.Ν. 148/1967), οι σχηματιζόμενες βάσει αναπτυξιακών νόμων αφορολόγητες εκπτώσεις (Ν. 1262/82, Ν. 1892/90, κ.λπ.) το σχηματιζόμενο σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 22 του Ν. 1828/89 ή την υπ' αριθμ. 1055503/10177/Πολ. 1119/89 απόφαση των υπ. Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων, θα εμφανίζεται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 41.08: «Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμου» με περαιτέρω ανάλυση αυτού σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς κατά νόμο. Τέλος, σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις υπ' αριθ. 1015040/Πολ. 1059/1.3.96 και 1044770/10159/Πολ. 1117/1993 αποφάσεις του υπουργείου Οικονομικών ρυθμίζονται όλες οι σχετικές λεπτομέρειες για τον τρόπο της λογιστικής εμφάνισης των διαφόρων αφορολογήτων ή φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο αποθεματικών ως και των δευτεροβάθμιων λογαριασμών 41.90, 41.91 και 41.92 που θα πιστώνονται με το υπόλοιπο των αφορολόγητων εσόδων ή των εσόδων που φορολογήθηκαν κατά ειδικό τρόπο. Η των πέραν των τεκμαρτών προκυψάντων καθαρών, κατά περίπτωση, που απομένουν μετά την αφαίρεση από αυτά του μέρους που διανέμονται με οποιαδήποτε μορφή, καθώς και του φόρου που αναλογεί στο διανεμόμενο αυτό ποσό. Η καταχώρηση δε των δευτεροβάθμιων αυτών λογαριασμών στον ισολογισμό και στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων θα εμφανίζεται ως εξής:

##### **•Α.Ι.Υ. Αποθεματικά Κεφάλαια**

5. Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων. Στην ομάδα αυτή περιλαμβάνονται όλοι οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί με κωδ. 41.08 και 41.90 έως 41.92.

##### **•Πίνακας Διάθεσης αποτελεσμάτων**

Στον πίνακα αυτό, μετά την 6 κατηγορία προστίθενται οι εξής νέες: (Κωδ. 41.90) 6.α. «Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα» (Κωδ. 41.91) 6.β. «Αποθεματικά

από έσοδα φορολ. κατ' ειδικό τρόπο» (Κωδ. 41.92) 6.γ. «Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων».

#### **στ.5. Απόδοση παρακρατηθέντων φόρων αμοιβών μελών Δ.Σ. Αν. Εταιρειών**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της υπ' αριθ. Π21582/2029/Α0012/Πολ.1267/28.12.99 αποφ. του Υπ. Οικονομικών η απόδοση των παρακρατηθέντων πιο πάνω αναφερομένων φόρων από τις καταβληθείσες αμοιβές στα μέλη του Δ.Σ., οι όποιοι φόροι αποδίδονται ανά δίμηνο ή ανά μήνα αν απασχολούν βεβαίως οι εταιρείες προσωπικό άνω των 500 ατόμων, πραγματοποιείται ως εξής:

- α) Μέχρι τις 20 των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους για τα ποσά του φόρου που παρακρατήθηκαν στο αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο από τους υπόχρεους που ο Α.Φ.Μ. τους λήγει στο 1.
- β) Μέχρι τις 21 των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους για τα ποσά του φόρου που παρακρατήθηκαν στο αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο από τους υπόχρεους που ο Α.Φ.Μ. τους λήγει στο 2.
- γ) Μέχρι τις 22 των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους για τα ποσά του φόρου που παρακρατήθηκαν στο αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο από τους υπόχρεους που ο Α.Φ.Μ. τους λήγει στο 3.
- δ) Μέχρι τις 23 των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους για τα ποσά του φόρου που παρακρατήθηκαν στο αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο από τους υπόχρεους που ο Α.Φ.Μ. τους λήγει στο 4.
- ε) Μέχρι τις 24 των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους για τα ποσά του φόρου που παρακρατήθηκαν στο αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο από τους υπόχρεους που ο Α.Φ.Μ. τους λήγει στο 5.
- στ) Μέχρι τις 25 των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους για τα ποσά του φόρου που παρακρατήθηκαν στο αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο από τους υπόχρεους που ο Α.Φ.Μ. τους λήγει στο 6.

- ζ) Μέχρι τις 26 των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους για τα ποσά του φόρου που παρακρατήθηκαν στο αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο από τους υπόχρεους που ο Α.Φ.Μ. τους λήγει στο 7.
- η) Μέχρι τις 27 των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους για τα ποσά του φόρου που παρακρατήθηκαν στο αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο από τους υπόχρεους που ο Α.Φ.Μ. τους λήγει στο 8.
- θ) Μέχρι τις 28 των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους για τα ποσά του φόρου που παρακρατήθηκαν στο αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο από τους υπόχρεους που ο Α.Φ.Μ. τους λήγει στο 9.
- ι) Μέχρι τις 29 των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους για τα ποσά του φόρου που παρακρατήθηκαν στο αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο από τους υπόχρεους που ο Α.Φ.Μ. τους λήγει σε 10,20,30,40 και 50.
- ία) Μέχρι τις 30 των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους για τα ποσά του φόρου που παρακρατήθηκαν στο αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο από τους υπόχρεους που ο Α.Φ.Μ. τους λήγει σε 60,70,80,90 και 100.

Προκειμένου για τις μηνιαίες δηλώσεις απόδοσης του φόρου εισοδήματος Μισθωτών υπηρεσιών, ο οποίος παρακρατείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Κ.Φ.Ε. θα υποβάλλονται κάθε μήνα στις ίδιες, όπως αναφέρουμε παραπάνω ημέρες, ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.). Αν η ημέρα στην οποία λήγει μία από τις πιο πάνω προθεσμίες είναι εξαιρετική 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. Η απόδοση αυτή, ισχύει για την καταβολή του φόρου που παρακρατείται από μισθωτές υπηρεσίες, ελευθέρια επαγγέλματα και εμπορικές επιχειρήσεις κατά την καταβολή αμοιβών στους δικαιούχους από τη 1η Ιανουαρίου 2000 και μετά.

## **ζ. Φορολόγηση καθαρών κερδών Αν. Εταιρείας**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 εδάφ. α του άρθρου 99 του Κ.Φ.Ε. το συνολικό καθαρό εισόδημα ή το κέρδος που αποκτούν οι ημεδαπές Ανώνυμες Εταιρείες στην ημεδαπή ή αλλοδαπή από 1/1/2001 και μετά, φορολογείται με συντελεστή 35%, αν οι μετοχές τους είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α. κατά τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης που αναφέρονται τα καθαρά κέρδη καθώς και τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών εταιρειών, πλην των Τραπεζικών, που λειτουργούν στην Ελλάδα υπό την προϋπόθεση ότι το κεντρικό κατάστημα αυτών, βρίσκονται σε χώρες της Ε.Ε. και οι μετοχές του είναι εισηγμένες σε Χ.Α. οποιασδήποτε χώρα της Ε.Ε. Πα την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή 35% απαιτείται σχετική βεβαίωση της αρμόδιας εφορίας της έδρας ή του Χρηματιστηρίου της χώρας που οι μετοχές του είναι εισηγμένες και με 37,5% οι λοιπές Ανώνυμες Εταιρείες και 35% από 1/1/2002 τα κέρδη των τραπεζικών και των μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α. εταιρειών (Αριθ. 109 του Κ.Φ.Ε.). Οι Αν. Εταιρείες που η διαχειριστική τους χρήση λήγει την 30/6/2002 για τα εισοδήματα που λήγουν μέχρι τότε, θα φορολογηθούν με συντελεστή 37,5% και εφ' όσον βέβαια δεν είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α. και από 1/7/2002 θα φορολογηθούν με 35% για τα εισοδήματα που αποκτούν από την ημερομηνία αυτή και μετά. Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι προκειμένου να υπολογίσουν οι τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρείες το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος τους υποχρεώνονται να αφαιρέσουν το μέρος που αναλογεί στα αφορολόγητα έσοδα ή στα εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Πα τον προσδιορισμό του μέρους αυτών γίνεται επιμερισμός των συνολικών καθαρών κερδών ανάλογα με το ύψος των φορολογούμενων εσόδων και των αφορολόγητων ή κατά ειδικό τρόπο φορολογηθέντων κερδών, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εσόδων. Επίσης πρέπει να σημειωθεί ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του αρθ. 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 υπόκεινται στο συμπληρωματικό φόρο τα εισοδήματα από ακίνητα των Ανων. Εταιρειών που απαλλάσσονται της Φορολογίας Εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 103 του Κ.Φ.Ε.

### **ζ.1. Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος Αν. Εταιρείας**

Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 105 του Κ.Φ.Ε., ενώ με την παρ. 7 του εν λόγω άρθρου, το συνολικό καθαρό εισόδημα των Νομικών Προσώπων του άρθρου 101 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. Ενώ με τις παρ. 2,3,4,5 και 6 του άρθρου 105 του Κ.Φ.Ε. προβλέπονται οι υπό του Νόμου εκπιπόμενες δαπάνες απόκτησης του εισοδήματος. Μεταξύ αυτών, για τις ασφαλιστικές εταιρείες, εκπίπτουν τα αποθεματικά ασφαλειών ζωής ως και οι καλύψεις των εν ισχύ κινδύνων, καθώς και οι κρατήσεις για αποζημιώσεις δι' επισυμβεβηκυσες ζημιές, ενώ για τις τραπεζικές εταιρείες οι ειδικές προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις (παρ. 4 και 5 του άρθρου 105 του Κ.Φ.Ε.). Πέραν όμως των ανωτέρω δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα των Αν. Εταιρειών εκπίπτουν και τα παρακάτω ποσά :

**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 Διοικητικού Συμβουλίου που βαρύνουν την ίδια την εταιρεία. (Αρθ. 24, παρ. 1, εδάφ. α και αρθ. 25 παρ. 5 του Κ.Φ.Ε.).

Εξάλλου θα πρέπει να σημειωθεί ότι ισχύουν τα παρακάτω αναφερόμενα σχετικά με ορισμένες εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των εταιρειών :

### **ζ. 1.α. Ασφάλιστρα Προσωπικού**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 εδάφ. α του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. αν μεταξύ των γενικών εξόδων διαχείρισης υπάρχουν και ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλιση ζωής προσωπικού, στην έννοια της οποίας συμπεριλαμβάνονται και η χορήγηση εφάπαξ ποσού ή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής σε χρήμα, μετά το χρόνο πρόωρης ή κανονικής συνταξιοδότησης του προσωπικού καθώς και η κάλυψη θανάτου ή κατά κινδύνων τυχαίως συμβεβηκότων, μπορούν να εκπίπτουν κατά ποσοστό 5% επί των ετήσιων ακαθάριστων αμοιβών ενός εκάστου εκ του ασφαλιζόμενου προσωπικού και μέχρι του ποσού των 150.000 δρχ. εκ των εσόδων τους.

### **ζ. 1.β. Δαπάνες Ι.Χ.Ε. αυτοκινήτων**

Επίσης με το εδάφ. β της αυτής παραγράφου του εν λόγω άρθρου μπορούν να εκπίπτουν εκ των ακαθάριστων εσόδων τους τα πάσης φύσης έξοδα των Ι.Χ.Ε. αυτοκινήτων που τους ανήκουν καθώς και τα μισθώματα που καταβάλλουν στις εταιρείες 1<sup>^</sup>6<sup>υ</sup>5<sup>ί</sup>ηξ κατά ποσοστό 60% για τα μέχρι 1.400 κυβικά εκατοστά και 25% για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού, υπό τον όρο ότι τα μεταφορικά αυτά μέσα τα χρησιμοποιούν αποκλειστικά για τις ανάγκες τους. Εδώ πρέπει να σημειωθεί αφενός μεν ότι ο ανωτέρω περιορισμός δεν ισχύει για τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκμίσθωση αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης καθώς και τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκπαίδευση αποκλειστικά υποψηφίων οδηγών, αφετέρου δε για τα μισθώματα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις όταν ενοικιάζουν αυτοκίνητα Ι.Χ.Ε. από επιχειρήσεις εκμίσθωσης επιβατικών αυτοκινήτων και ΟΧΙ από εταιρείες ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ για την κάλυψη των μεταφορικών τους αναγκών, όπου στην περίπτωση αυτή τα καταβαλλόμενα μισθώματα εκπίπτουν εξ ολοκλήρου από τα ακαθάριστα τους έσοδα (Εγκ. υπ. Οικ. 1047166/ 10364/Β 0012/Πολ. 1142/97).

### **ζ. 1.γ. Προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων**

Επίσης, με το εδάφ. θ της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται το ποσό των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Το υπ. Οικ. με την πιο πάνω αναφερόμενη εγκύκλιο του (1047166/10364/ Β 0012/Πολ. 1112/24.4.1997) ερμηνεύοντας την εν λόγω παράγραφο του νόμου αναφέρει ότι:

α) Παρέχεται η δυνατότητα σε επιχειρήσεις οι οποίες πωλούν λιανικά με πίστωση ορισμένα διαρκή καταναλωτικά αγαθά να υπολογίζουν πρόβλεψη για την απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων με ποσοστό 1%, αντί του γενικά ισχύοντος 0,5%, στην αξία η οποία αναγράφεται στις αποδείξεις λιανικής πώλησης με πίστωση του τμήματος. Τα διαρκή καταναλωτικά αγαθά είναι όσα αναφέρονται περιοριστικά στους κωδικούς 501-503, 521-528 και 721-726 της έρευνας οικογενειακών προϋπολογισμών των ετών 1993-1994 της ΕΣΥΕ, δηλαδή τα ακόλουθα:

**501** - Έπιπλα ξύλινα και μεταλλικά

**502** - Φωτιστικά και είδη διακόσμησης

**503** - Καλύμματα δαπέδου

**521** - Ηλεκτρικές κουζίνες

**522** - Πλυντήριο ρούχων, στεγνωτήρια, σιδερωτήρια

**523** - Ψυγεία, καταψύκτες

**524** - Πλυντήρια πιάτων

**525** - Συσκευές θέρμανσης χώρων ή νερών

**526** - Ηλεκτρικές σκούπες και παρκετέζες

**527** - Ραπτομηχανές και πλεχτομηχανές

**528** - Λοιπές Οικιακές Συσκευές

**721** - Ραδιόφωνα, κασετόφωνα, στερεοφωνικά

**722** - Τηλεοράσεις, βίντεο

**723** - Ηλεκτρονικοί υπολογιστές

**724** - Ηλεκτρονικά παιχνίδια, συσκευές τηλεφώνου κ.λπ.

**725** - Φωτογραφικές και κινηματογραφικές μηχανές

**726** - Μουσικά Όργανα

Προϋπόθεση εφαρμογής των ανωτέρω, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, είναι η αναγραφή στις εκδιδόμενες αποδείξεις λιανικής πώλησης με πίστωση, διακεκριμένα, του είδους, της ποσότητας και της αξίας των προαναφερθέντων διαρκών καταναλωτικών αγαθών.

β) Μειώνεται από 50% σε 35% το ποσοστό του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «Πελάτες» μέχρι του οποίου μπορεί να φθάσει το ποσό των πραγματοποιηθεισών προβλέψεων για απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων τους. Ειδικότερα, το ποσό της πρόβλεψης που σχηματίζεται στο τέλος της χρήσης συναθροιζόμενο με το ποσό που εμφανίζεται ήδη στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις», λόγω σχηματισμού προβλέψεων σε προγενέστερες χρήσεις, δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσοστό τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «Πελάτες», όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης. Τα ανωτέρω ισχύουν σύμφωνα με την περίπτωση γ του άρθρου 40 του ν. 2459/1997, για τον προσδιορισμό των κερδών των επιχειρήσεων που προκύπτουν από Ισολογισμούς που κλείνουν με 31 Δεκεμβρίου 1996 και μετά. Επιπρόσθετα



αναφέρεται ότι σε περίπτωση που η επιχείρηση προβαίνει σε διαγραφή επισφαλών πελατών της με μείωση του ποσού της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις», έχει υποχρέωση για τους πελάτες για τους οποίους δεν έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα και κατά συνέπεια δεν αποδεικνύεται η επισφάλειά τους, εφόσον το ποσό της επισφαλούς απαίτησης υπερβαίνει τις 200.000 δρχ., θα πρέπει να γνωστοποιεί στον πελάτη της, που αυτό θα αποδεικνύεται με κάθε νόμιμο μέσο, ότι διέγραψε το ποσό της απαίτησης της, προκειμένου να καταστεί δυνατή η επαλήθευση από τα αρμόδια φοροτεχνικά όργανα της διαγραφής της υποχρέωσης αυτής και από τα βιβλία του διαγραφέντος πελάτη. Για τους ως άνω πελάτες που διαγράφει η επιχείρηση μέσα στη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης έχει υποχρέωση να συντάσσει συγκεντρωτική κατάσταση των διαγραφομένων πελατών με πλήρη στοιχεία για τον καθένα. Συγκεκριμένα, θα καταχωρείται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, η Δ.Ο.Υ. του πελάτη, ο Α.Φ.Μ. αυτού καθώς και το διαγραφέν ποσό. Η συγκεντρωτική αυτή κατάσταση θα υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία της επιχείρησης Δ.Ο.Υ. σε τρία αντίγραφα μέχρι και την 25η Μαΐου κάθε χρόνου, σύμφωνα με τα οριζόμενα από το άρθρο 20 του Κ.Β.Σ. Επίσης με τις διατάξεις του εν λόγω εδαφίου προβλέπεται ότι όταν σε μία διαχειριστική χρήση το ποσό των προβλέψεων που πραγματοποιήθηκαν και εμφανίζονται στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» είναι μεγαλύτερο του 35% του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «Πελάτες», το ποσό της πρόβλεψης που πραγματοποιήθηκε μεταφέρεται, κατά το υπερβάλλον μέρος αυτής στα αποτελέσματα χρήσης της διαχειριστικής αυτής χρήσης και υπόκειται σε φορολόγηση. Τα ανωτέρω ισχύουν, σύμφωνα με την περίπτωση γ του άρθρου 40 του ν. 2459/1997, για το προσδιορισμό των κερδών που προκύπτουν από Ισολογισμούς που κλείνουν με 31 Δεκεμβρίου 1996 και μετά. Περαιτέρω όμως με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 14 του Ν. 2459/97 ορίζεται ότι, κατά την πρώτη εφαρμογή των πιο πάνω, δηλαδή για τους Ισολογισμούς που κλείνουν με 31 Δεκεμβρίου 1996 ή 30 Ιουνίου 1997 (προκειμένου για επιχειρήσεις που κλείνουν Ισολογισμό με 30 Ιουνίου) το πέραν του 35% ποσό της πρόβλεψης θα κατανεμηθεί ισόποσα στην κλεισμένη διαχειριστική χρήση και στην επόμενη.

### **Παράδειγμα:**

Έστω ότι η ανώνυμη εταιρεία «Ε» εμφανίζει την 31.12.1996 στα βιβλία της χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού 30 «Πελάτες», μετά την αφαίρεση των απαιτήσεων της προς το Δημόσιο, Δήμους κ.λπ. δρχ. 200 εκατ. και ότι το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις», την ίδια ημερομηνία, πριν από τον υπολογισμό των προβλέψεων της χρήσης αυτής, ανερχόταν σε 120 εκατ. Η επιχείρηση αυτή:

- Δεν δικαιούται να υπολογίσει πρόβλεψη για επισφαλείς πελάτες για τη χρήση 1996, αφού η σχηματισθείσα και εμφανιζόμενη στα βιβλία της πρόβλεψη υπερβαίνει το 35% του χρεωστικού υπολοίπου του λογ/σμού «Πελάτες», δηλαδή το ποσό των 70 εκατ. δρχ. (200 εκατ. χ 35%).

- Υποχρεούται να μεταφέρει στα αποτελέσματα χρήσεως το πέραν του 35% χρεωστικού υπολοίπου πελατών, ποσό των πραγματοποιηθεισών προβλέψεων, δηλαδή το ποσό των 50 εκατ. δρχ. (120-70) και το οποίο φορολογείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Ειδικά για τη χρήση 1996, το ποσό των 50 εκατ. δρχ. κατανέμεται ισόποσα και προστίθεται κατά το ήμισυ (25 εκατ. δρχ.) στα «Αποτελέσματα Χρήσεως» της κλειόμενης διαχειριστικής χρήσης 1996 και το υπόλοιπο 25 εκατ. δρχ. στην αμέσως επόμενη χρήση.

Λογιστικές εγγραφές:

44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις 50.000.000 (120.000-70.000.000)		50.000.000
84.00 Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων		
84.00.11 Από προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις 25.000.000	25.000.000	

56.00 Έσοδα επόμενων χρήσεων		
56.00.44.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις 25.000.000	25.000.000	

#### **ζ.1.δ. Φορολογική αναμόρφωση κερδών Ανωνύμων Εταιρειών**

Πέραν, όμως, των ανωτέρω αναφερομένων, στις παρ. ζ.Ι.α., ζ.Ι.β. και ζ.Ι.γ. πρέπει να σημειωθούν και τα παρακάτω σχετικά με τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της Ανώνυμης Εταιρείας: Όταν μεταξύ των εισοδημάτων των Ανωνύμων Εταιρειών συμπεριλαμβάνονται και εισοδήματα από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρείες, των οποίων τα κέρδη έχουν φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 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 Αν. Εταιρείας. Ενώ στην περίπτωση που στα καθαρά κέρδη ημεδαπής Αν. Εταιρείας συμπεριλαμβάνονται εκτός από τα μερίσματα και τα κέρδη από συμμετοχή σε άλλες Εταιρείες, που αναφέραμε παραπάνω, και αφορολόγητα έσοδα (τόκοι ομολόγων Ελληνικού Δημοσίου έκδοσης μέχρι 31/12/96) ή και εισοδήματα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο (τόκοι καταθέσεων κ.λπ.), με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης της εταιρείας, καθώς και κέρδη προσδιορισθέντα κατ' ειδικό τρόπο (τεχν. επιχειρήσεων κ.λπ. που ισχύει μέχρι 31/12/2001, αρθ. 7 παραγρ. 7 του Ν. 2940/2001) και περαιτέρω λάβει χώρα διανομή των κερδών αυτών, τότε χρειάζεται φορολογική αναμόρφωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Αυτά βεβαίως δεν ισχύουν, αν δεν λάβει χώρα διανομή κερδών και κατά συνέπεια κανένα ποσό φόρου δεν συμψηφίζεται από αυτόν που παρακρατήθηκε για τα εισοδήματα που φορολογήθηκαν κατά ειδικό τρόπο. Έτσι, λοιπόν, στα

προκύψαντα φορολογητέα κέρδη προστίθεται και το μέρος των αφορολόγητων εσόδων 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 μεικτό, με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου (αρθ. 106 του Κ.Φ.Ε.). Εδώ θα πρέπει να αναφερθεί και η διαφορά που υπάρχει στη φορολογία των τραπεζικών και ασφαλιστικών εταιρειών από τις λοιπές Ανώνυμες Εταιρείες. Οι τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρείες φορολογούνται για το συνολικό καθαρό κέρδος που προέρχεται από τη δραστηριότητα του στην ημεδαπή ή από την αλλοδαπή, αφού αφαιρεθεί όμως το μέρος των κερδών που αναλογεί στα έσοδα τα αφορολόγητα, ή τα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο. Ενώ οι λοιπές Ανώνυμες Εταιρείες με εμπορική, βιομηχανική ή με οποιαδήποτε άλλη δραστηριότητα, εάν έχουν έσοδα αφορολόγητα ή φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο, φορολογούνται για το συνολικό καθαρό κέρδος αφού προηγουμένως αφαιρεθεί ολόκληρο το ποσό των αφορολόγητων ή των κατ' ειδικό τρόπο φορολογηθέντων εσόδων. Επομένως εδώ βλέπουμε ότι στην πρώτη περίπτωση δηλαδή των Τραπεζικών και ασφαλιστικών εταιρειών αφαιρούνται από τα καθαρά κέρδη το μέρος των κερδών που αναλογεί στα έσοδα τα αφορολόγητα ή στα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο, ενώ στη δεύτερη περίπτωση ολόκληρο το ποσό των εσόδων που προέρχονται από τα αφορολόγητα ή τα κατ' ειδικό τρόπο φορολογηθέντα έσοδα. Επιπλέον, εδώ πρέπει να τονιστεί ότι, σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., προκειμένου να προσδιοριστεί το καθαρό κέρδος οποιασδήποτε επιχείρησης που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και μεταξύ των ακαθάριστων εσόδων που υπάρχουν και έσοδα αφορολόγητα, ή έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο, ή έσοδα από μερίσματα και από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές εταιρείες, αφαιρούνται από τις κανονικά εκπιπόμενες δαπάνες αυτές που αφορούν τα συγκεκριμένα αυτά έσοδα. Οι δαπάνες αυτές είναι, αφενός μεν το μέρος των χρεωστικών τόκων που αναλογούν στα έσοδα αυτά, για την εξεύρεση των οποίων γίνεται επιμερισμός του συνολικού ποσού αυτών ανάλογα με τα έσοδα τα φορολογούμενα και τα λοιπά απαλλασσόμενα ή κατ' ειδικό τρόπο φορολογούμενα, αφετέρου δε ένα μέρος εκ των λοιπών δαπανών που αντιστοιχούν στο 5% του συνολικού ποσού των αφορολόγητων και των φορολογηθέντων κατ' ειδικό τρόπο εσόδων και κερδών από συμμετοχές οι οποίες όμως δαπάνες δεν μπορεί να υπερβούν το 20% όλων των δαπανών της επιχείρησης εξαιρουμένων των χρεωστικών τόκων.

Για τον υπολογισμό του 5% δεν λαμβάνονται υπόψη τα εξής έσοδα:

α) Τα κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων ή μη στο Χ.Α.Α. και τα έσοδα από μερίσματα ως και τα κέρδη από συμμετοχές σε ημεδαπές εταιρείες και

β) η χορηγούμενη έκπτωση λόγω εφ' άπαξ εξόφλησης του φόρου εισοδήματος και του Φ.Μ.Α.Π.

Επομένως η Α.Ε. (εμπορική, βιομηχανική κ.λπ.) η οποία έχει (X) ποσό εσόδων αφορολογήτων ή φορολογηθέντων κατ' ειδικό τρόπο, όταν υποβάλλει τη δήλωση της, θα προβεί σε αναμόρφωση με δαπάνες που αφορούν αυτά τα συγκεκριμένα έσοδα. Και στη συνέχεια, θα αφαιρέσει τα ποσά αυτά των αφορολογήτων εσόδων και των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο. Για δε την ανώνυμη τραπεζική ή ασφαλιστική εταιρεία δεν ισχύει το ίδιο. Εδώ δεν γίνεται αναμόρφωση με τις δαπάνες που αφορούν τα αφορολόγητα ή τα κατ' ειδικό τρόπο φορολογηθέντα έσοδα, αλλά από τα συνολικά καθαρά κέρδη θα αφαιρέσει το μέρος εκείνο των κερδών που αναλογεί στα εν λόγω έσοδα αφορολόγητα ή φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο (άρθρο 99 και 109 του Κ.Φ.Ε.). Αν υποθέσουμε ότι η εταιρεία αυτή έχει συνολικά ακαθάριστα έσοδα 2 δισ. δρχ. εκ των οποίων το 70% είναι φορολογούμενα και το 30% αφορολόγητα, δηλαδή σχέση 70% με 30% και προκύψουν καθαρά κέρδη από τον Ισολογισμό 300 εκατ. δρχ., τότε από τα 300 εκατ. δεν αφαιρούνται τα 300 εκατ. που είναι τα αφορολόγητα έσοδα, αλλά θα αφαιρεθεί το 30% των 300 εκατ. δρχ.: 90 εκατ. δρχ. δηλαδή θα μείνουν κέρδη προς φορολόγηση ύψους 210 εκατ. δρχ. (300 εκατ. μείον 90 εκατ.). Στη συνέχεια η εταιρεία θα υπολογίσει το φόρο με το συντελεστή φορολογίας της, δηλαδή οι τραπεζικές εταιρείες με 40% και από το ποσό που θα προκύψει δεν θα αφαιρεθεί ολόκληρο το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ή προεισπράχθηκε, αλλά το μέρος εκείνο που αναλογεί στη χρονική περίοδο που είχε στην κυριότητα της τους τίτλους που απέφεραν το εισόδημα. Εδώ πλέον σταματά η φορολογία, αν όμως η τραπεζική ή ασφαλιστική αυτή εταιρεία προβεί σε διανομή τότε στα 210 εκατ. θα προστεθεί και το μέρος εκείνο των διανεμομένων κερδών που αναλογεί στα κέρδη τα αφορολόγητα ή τα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο. Δηλαδή στα 210 εκατ. θα προστεθεί και το ποσό που μοιράζει από τα 90 εκατ. το οποίο έχει αφαιρεθεί κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών. Εάν δηλαδή η εταιρεία μοιράσει 105 εκατ., ποσοστό 50%, των καθαρών κερδών του Ισολογισμού, τότε μοιράζει το 50% από τα καθαρά κέρδη των 90 εκατ. που ήταν φορολογητά στην Ανώνυμη Εταιρεία, δηλαδή μοιράζει τα μισά, ποσό 45 εκατ. δρχ. σε μεικτά με το φόρο τους για να βρούμε ποιο θα είναι το ποσό που τελικά θα προστεθεί στα πιο πάνω καθαρά φορολογητέα κέρδη των 210 εκατ. Συνεπώς, περίπου ισχύει κάτι ανάλογο στις τραπεζικές και ασφαλιστικές Α.Ε. ό,τι και στις λοιπές Α.Ε., εφόσον

υπάρχει διανομή αφορολογήτων ή κατ' ειδικό τρόπο φορολογηθέντων εσόδων, με τη διαφορά ότι στις μεν τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρείες που έχει παρακρατηθεί φόρος 15% αφαιρείται ολόκληρο το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ή προεισπράχθηκε κατά τη χρονική περίοδο που είχε στην κυριότητα της τους τίτλους που απέφεραν το εισόδημα (άρθρο 109 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε.), ενώ στις λοιπές Α.Ε. αφαιρείται μόνο το μέρος του παρακρατηθέντος που αναλογεί στα διανεμόμενα ποσά των εν λόγω εσόδων. Κατά τα λοιπά, εξακολουθούν να ισχύουν τα ίδια όσον αφορά τα ακαθάριστα έσοδα, οι δαπάνες που αφαιρούνται προκειμένου να υπολογισθούν τα φορολογικά κέρδη είτε αφορούν τραπεζικές είτε ασφαλιστικές εταιρείες. Επίσης εδώ θα πρέπει να αναφερθεί το πώς προσδιορίζονται τα καθαρά κέρδη των τεχνικών Ανωνύμων Εταιρειών που ασχολούνται με έργα του Δημοσίου, Δήμων και Κοινοτήτων και με ιδιωτικά τεχνικά έργα. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε. τα καθαρά κέρδη αυτών προσδιορίζονται τεκμαρτά, επί των ακαθαρίστων εσόδων ως εξής:

α. Οικοδομικές επιχειρήσεις: 15%.

β. Επιχειρήσεις Δημοσίων τεχνικών έργων: 10%.

γ. Επιχειρήσεις ιδιωτικών τεχνικών έργων: 12%.

δ. Επιχειρήσεις ιδιωτικών τεχνικών έργων με υλικά εργοδότη: 25%.

Με τον τρόπο αυτό, προσδιορίζονται τα τεκμαρτά κέρδη σ' αυτές τις επιχειρήσεις, ενδέχεται όμως με βάση τον Ισολογισμό που θα συντάξει κάποια από αυτές, να έχει κέρδη μεγαλύτερα από τα τεκμαρτά, τότε σ' αυτή την περίπτωση η εν λόγω εταιρεία θα φορολογηθεί με τα τεκμαρτά κέρδη, και αν στη συνέχεια προβεί σε διανομή, τότε δεν θα φορολογηθεί μόνο γι' αυτά, αλλά θα προστεθεί και το μέρος εκείνο των διανεμομένων κερδών που αναλογεί στα πέραν των τεκμαρτών που προκύπτουν από τον Ισολογισμό της. Αν δεν προβεί λοιπόν σε διανομή, τότε η διαφορά των κερδών μεταξύ αυτών του Ισολογισμού και των τεκμαρτών θα εμφανιστεί σε αποθεματικό στον Κωδ. Λογ. 41.92 του Γ.Λ.Σ. Επομένως σε αυτές τις εταιρείες βλέπουμε ότι δεν λαμβάνεται υπόψη το λογιστικό αποτέλεσμα, καθότι φορολογούνται για τα τεκμαρτά των κέρδη και κατά συνέπεια αν προκύψει σε κάποια διαχειριστική χρήση ζημία, αυτή δεν θα ληφθεί υπόψη για τη φορολόγηση της, αλλά θα μεταφερθεί εις νέο για να συμψηφιστεί από λογιστικά κέρδη των επομένων χρήσεων.

**Όλα βεβαίως αυτά ισχύουν μέχρι της 31/12/2001. Από 1/1/2002, οι τεχνικές αυτές εταιρείες σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του αρθ. 7 του Ν. 2940/2001**

φορολογούνται με βάση τις γενικές διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, όπως και οι λοιπές Αν. Εταιρείες μη εφαρμοζομένων των διατάξεων του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε.

### **ζ.1.ε. Ζημίες Ανώνυμης Εταιρείας μετά από φορολογική αναμόρφωση λόγω αφορολογήτων εσόδων**

Πρέπει να τονιστεί ότι αν τα αφορολόγητα έσοδα είναι μεγαλύτερα από τα προκύψαντα, βάσει του Ισολογισμού, καθαρά κέρδη, τότε η ζημία που προκύπτει μετά τη φορολογική αυτή αναμόρφωση, κατά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης, ΔΕΝ μεταφέρεται στα επόμενα 5 χρόνια για συμψηφισμό που προβλέπει το άρθρο 4 παρ. 3 του Κ.Φ.Ε., λόγω ρητής διάταξης του άρθρου 106 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε.

#### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ**

Η Α.Ε. «ΣΙΓΜΑ», της οποίας οι μετοχές είναι ανώνυμες εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, κατά τη διαχειριστική περίοδο 1-1-1995 έως 31-12-1995 πραγματοποίησε καθαρά κέρδη βάσει Ισολογισμού 20.000.000 δρχ. Στα ακαθάριστα έσοδα της ανώνυμης εταιρείας περιλαμβάνεται και ποσό 30.000.000 δρχ. που προέρχεται από αφορολόγητα έσοδα (τόκοι από έντοκα γραμμάτια και ομόλογα του Δημοσίου). Το Δ.Σ. προτείνει προς τη Γενική Συνέλευση των μετόχων τη διανομή μερισμάτων 6.000.000 δρχ. και αμοιβών στα μέλη του Δ.Σ. 2.000.000 δρχ. Με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 1996 δηλώνονται από την εταιρεία και δαπάνες μη αναγνωριζόμενες προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα 3.000.000 δρχ. Με βάση τα ανωτέρω αριθμητικά δεδομένα, προκύπτουν τα εξής:

Καθαρά κέρδη βάσει ισολογισμού	20.000.000
Πλέον: Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές	3.000.000
Δηλωθέντα καθαρά κέρδη	23.000.000
Μείον: Αφορολόγητα έσοδα	30.000.000
Ζημιά μετά φορολογική αναμόρφωση	7.000.000

#### **ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ**

α) Μερίσματα	6.000.000	
β) Αμοιβές μελών	2.000.000	8.000.000
<u>Πλέον: Φόρος που αναλογεί στα διανεμόμενα</u>		
	<u>(8.000.000 x35)</u>	<u>4.307.692</u>
	65	
Φορολογητέα καθαρά κέρδη		12.307.692
Οφειλόμενος φόρος εισοδήματος (12.307.692x35%)		<u>4.307</u>

Επειδή τα αφορολόγητα έσοδα της εταιρείας ήταν μεγαλύτερα από τα καθαρά κέρδη του Ισολογισμού, ως φορολογητέα κέρδη ελήφθησαν τα κέρδη που προτάθηκαν για διανομή, αφού προηγουμένως έγινε αναγωγή αυτών σε μεικτά με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτά φόρου. Εξάλλου, η ζημία των 7.000.000 δρχ., που προέκυψε με την αναμόρφωση των αποτελεσμάτων κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και η οποία (ζημία) οφείλεται στην ύπαρξη των αφορολόγητων εσόδων, δεν μεταφέρεται στα επόμενα έτη για συμψηφισμό με κέρδη. Η διαφορά των 7.692.308 δρχ. (20.000.000 - 12.307.692) αποτελούν αφορολόγητα έσοδα μη διανεμηθέντα, τα οποία θα πρέπει να εμφανιστούν στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 41.90 «Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα».

### **ζ.1.στ. Ζημίες Ανώνυμης Εταιρείας μετά από φορολόγηση της αναμόρφωσης λόγω εισοδημάτων, απαλλασσόμενων της φορολογίας ή φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο**

Περαιτέρω, σε περίπτωση κατά την οποία το άθροισμα των απαλλασσόμενων της φορολογίας εσόδων και εισοδημάτων φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο είναι μεγαλύτερο των κερδών βάσει Ισολογισμού και η ανώνυμη εταιρεία προβαίνει σε διανομή κερδών, για τον προσδιορισμό των ΜΗ διανεμόμενων πιο πάνω επί μέρους εισοδημάτων, που πρέπει να εμφανιστούν στους λογαριασμούς 41.90 «Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα» και 41.91 «Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο», θα γίνεται



επιμερισμός των ΜΗ φορολογητέων αυτών κερδών ανάλογα με το ύψος των απαλλασσομένων της φορολογίας εσόδων και των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο εισοδημάτων. Επομένως, αν στο προηγούμενο παράδειγμα το ποσό των 30.000.000 δρχ. προήρχετο κατά 15.000.000 δρχ. από τόκους εντόκων γραμματίων του Δημοσίου και κατά 15.000.000 δρχ. από τόκους καταθέσεων υπαχθέντες σε φορολογία με 15% βάσει του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε, το ποσό των 7.692.308 δρχ. (20.000.000 - 12.307.692) θα εμφανισθεί κατά 3.846.154 δρχ. (7.692.308 χ 50%) στο λογαριασμό 41.90 και κατά 3.846.154 δρχ. (7.692.308 50%) στο λογαριασμό 41.91.

#### **ζ.1.ζ. Φορολόγηση αποθεματικών αφορολογήτων κερδών τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων**

Σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 8 του Ν. 2579/1998 προστέθηκε στο άρθρο 106 του Κ.Φ.Ε. και νέα παράγραφος με αριθμ. 9 βάσει της οποίας αλλάζει ο τρόπος της φορολόγησης των Ανωνύμων Εταιρειών και των Ε.Π.Ε. που τα κέρδη τους προσδιορίζονται τεκμαρτά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε. Σύμφωνα λοιπόν με τις εν λόγω διατάξεις το αφορολόγητο αποθεματικό που εμφανίζεται στο λογαριασμό 41.92 «Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων» που ενδεχόμενα να έχει δημιουργηθεί κατά τη διάθεση των καθαρών κερδών της οικείας διαχειριστικής χρήσης και έχει εγκριθεί από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων της εταιρείας, το 40% αυτού φορολογείται στο νομικό πρόσωπο με τους συντελεστές φορολογίας που προβλέπονται από το άρθρο 109 του Κ.Φ.Ε. δηλαδή 35% ή 40% ανάλογα αν οι μετοχές της εταιρείας είναι εισηγμένες ή ΟΧΙ στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, αντίστοιχα. Στην εν λόγω περίπτωση, η εταιρεία υποχρεούται για τα κέρδη αυτά δηλαδή το 40% του εν λόγω αφορολογήτου αποθεματικού, να υποβάλει ιδιαίτερη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το τέλος του ενάτου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης εντός της οποίας προέκυψαν τα εν λόγω κέρδη. Με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης που πραγματοποιείται στη Δ.Ο.Υ. της έδρα φορολογίας της εταιρείας, καταβάλλεται ταυτόχρονα και η πρώτη δόση του φόρου, ενώ οι υπόλοιπες δύο (2) την τελευταία εργάσιμη ημέρα των δυο (2) επόμενων μηνών. Με την καταβολή δε του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση τόσο της εταιρείας όσο

και των μετόχων ή μελών αυτής. Αν η δήλωση αυτή υποβληθεί χωρίς την καταβολή του οφειλόμενου φόρου θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα. Τα φορολογηθέντα αυτά κέρδη του εν λόγω αποθεματικού μετά την αφαίρεση του σχετικού φόρου, μεταφέρονται σε ειδικούς λογαριασμούς στα βιβλία της εταιρείας και μπορούν να διανεμηθούν ή να κεφαλαιοποιηθούν οποτεδήποτε, χωρίς περαιτέρω φορολογική επιβάρυνση. Όλα τα πιο πάνω ισχύουν για τα κέρδη που αποκτώνται μέχρι 31/12/2001, καθότι από 1/1/2002 τα εν λόγω κέρδη των Τεχνικών Εταιρειών που ασχολούνται με την κατασκευή δημοσίων και ιδιωτικών έργων καθώς και των κοινοπραξιών στις οποίες συμμετέχουν καθώς και με την πώληση ανεγειρομένων οικοδομών φορολογούνται με βάση τις γενικές διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος όπως και οι λοιπές Αν. Εταιρείες, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 7 του αρθ. 7 του Ν. 2940/2001.

### **ζ.1.η. Φορολόγηση ωφέλειας κατά τη διάλυση ή την εξαγορά ιδίων μετοχών Ανώνυμης Εταιρείας**

Με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 106 του Κ.Φ.Ε., ορίζεται ότι σε περίπτωση διαλύσεως ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας θεωρείται ως κέρδος, φορολογούμενο στο όνομα του νομικού προσώπου, το ποσό που λαμβάνουν οι μέτοχοι πέραν του πράγματι καταβληθέντος και μη επιστραφέντος σε αυτούς μετοχικού κεφαλαίου της και των κερδών που έχουν υπαχθεί σε φορολόγηση με βάση τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. Ως πράγματι καταβληθέν από τους μετόχους ποσό θεωρείται το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας προσ αυξημένο κατά τα αποθεματικά τα σχηματισθέντα από καταβολή των μετόχων κατά την τυχόν υπέρ το άρτιο έκδοση των μετοχών. Το ανωτέρω ποσό, που εισπράττουν οι μέτοχοι κατά τη διάλυση της ανώνυμης εταιρείας, υπόκειται σε φορολογία και με τις προ ισχύουσες διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 26 του ν.δ. 3323/1955 ως μέρος. Μετά την κατάργηση όμως της φορολογίας των διανεμομένων κερδών και την καθιέρωση της φορολογίας των νομικών προσώπων, τα εισοδήματα της παραγράφου αυτής φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου. Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι τα φορολογητέα αυτά εισοδήματα της προηγούμενης παραγράφου προκύπτουν κατά την εκκαθάριση της ανώνυμης εταιρείας ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης και δηλώνονται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλεται με βάση τις

διατάξεις της περίπτ. γ της παρ. 1 του άρθρου 107 του Κ.Φ.Ε. Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 106 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι σε περίπτωση εξαγοράς ή με οποιονδήποτε τρόπο απόκτησης από ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία δικών της μετοχών με σκοπό την απόσβεση ή μείωση του κεφαλαίου της, το ποσό που καταβάλλεται ενδεχομένως στους μετόχους πέραν του αντιτίμου που κατέβαλαν πράγματι αυτοί και δεν έχει επιστραφεί σε αυτούς, προέρχεται από το υπόλοιπο των κερδών που προκύπτει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος του νομικού προσώπου, από τα συνολικά κέρδη. Ως πράγματι καταβληθέν από τους μετόχους ποσό θεωρείται το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας, προσαυξημένο κατά τα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί από την τυχόν υπέρ το άρτιο έκδοση των μετοχών. Το ανωτέρω ποσό που λαμβάνουν οι μέτοχοι δεν υπόκειται σε φορολόγηση, με την προϋπόθεση ότι η ανώνυμη εταιρεία δεν έχει εισοδήματα απαλλασσόμενα της φορολογίας (π.χ. τόκοι από έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου) ή προσδιοριζόμενα κατά ειδικό τρόπο (π.χ. τεχνικές εταιρείες) ή φορολογούμενα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (π.χ. τόκοι καταθέσεων) μέσα στη διαχειριστική χρήση που λαμβάνει χώρα η απόσβεση ή μείωση του κεφαλαίου. Η απαλλαγή αυτή χορηγείται γιατί, το ανωτέρω ποσό, που λαμβάνουν οι μέτοχοι πέραν του πράγματι καταβληθέντος από αυτούς αντιτίμου των μετοχών, έχει ήδη υπαχθεί σε φορολόγηση, αφού όπως προαναφέρθηκε καταβάλλεται από το υπόλοιπο των κερδών της ανώνυμης εταιρείας που προκύπτει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου από τα συνολικά κέρδη. Αν όμως, μέσα στη χρήση που γίνεται η απόσβεση ή -μείωση του κεφαλαίου υπάρχουν και εισοδήματα απαλλασσόμενα της φορολογίας ή προσδιοριζόμενα ή φορολογούμενα κατά ειδικό τρόπο, προβλέπεται ότι θα έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 106. Δηλαδή, στην περίπτωση αυτή στα φορολογητέα κέρδη της εταιρείας θα προστίθεται και το μέρος των πιο πάνω εισοδημάτων που αναλογεί στο ποσό που καταβάλλεται στους μετόχους πέραν του πράγματι καταβληθέντος από αυτούς αντιτίμου των μετοχών, μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε μεικτό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.

### **ζ.1.Θ. Ζημία Αν. Εταιρείας που απορροφά άλλη με βάση το Ν.Δ. 1297/72**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 το αρθ. 4 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες εφαρμόζονται και στις Αν. Εταιρείες το αρνητικό αποτέλεσμα (Ζημία) που προκύπτει από τα βιβλία Αν. Εταιρείας που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς μεταφέρεται για συμψηφισμό διαδοχικά στα 5 επόμενα χρόνια με κέρδη που ενδεχομένως να προκύψουν. Επομένως αν η απορροφούσα Αν. Εταιρεία, απορρόφησε άλλη Α.Ε. με βάση τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/72 που είχε κέρδη κατά την περίοδο της απορρόφησης της, και δεδομένο ότι η απορροφούσα εξακολουθεί να υφίσταται, χωρίς να χάνει την νομική της προσωπικότητα μετά την απορρόφηση, εξακολουθεί να έχει τη δυνατότητα του συμψηφισμού των ζημιών της, τα επόμενα χρόνια, λαμβανομένου υπόψη ότι η απορροφούμενη Αν. Εταιρεία έχει δική της φορολογική υποχρέωση μέχρι την ημέρα της απορρόφησης της, υποβάλλοντας χωριστή φορολογική δήλωση για τα εισοδήματα της διαχειριστικής χρήσης που λήγει την ημέρα της απορρόφησης της, την ημέρα που η πράξη σύμβασης συγχώνευσης δι' απορρόφησης καταχωρήθηκε στα Μ. Α.Ε. του Υπουργείου Ανάπτυξης (Δ/νση Εμπορίου) ή της Νομαρχίας.

#### **ζ.1.ι. Φορολογική αντιμετώπιση της ζημίας Α.Ε. που προκύπτει κατά την αναμόρφωση των αποτελεσμάτων μετά την αφαίρεση των μερισμάτων από συμμετοχές ή των κερδών από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α.Α.**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 3 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε. ειδικά το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές, γεωργικές, βιομηχανικές, βιοτεχνικές μεταλλευτικές και ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, που προκύπτει από τα βιβλία του υπόχρεου που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος, είτε γιατί αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές, μεταφέρεται για να συμψηφισθεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στη δεύτερη, διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά, με την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υπόχρεου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 106 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι, όταν

μεταξύ των εισοδημάτων των Νομικών Προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 αυτού του νόμου συμπεριλαμβάνονται και μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρείες, των οποίων τα κέρδη έχουν φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 109 ή του άρθρου 10 του ίδιου νόμου, τα εισοδήματα αυτά αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη, προκειμένου να υπολογισθούν τα φορολογητέα κέρδη των ως άνω Νομικών Προσώπων. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 114 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και Συνεταιρισμοί που διανέμουν κέρδη με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων αμοιβών και ποσοστών, εκτός μισθού, στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου και στους Διευθυντές, καθώς και αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, δεν προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου, ως φορολογούμενα τα εισοδήματα αυτά στο όνομα του Νομικού Προσώπου. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και στα διανεμόμενα από ΕΠΕ κέρδη. Με την καταβολή του οριζόμενου από το άρθρο 109 του παρόντος φόρου εισοδήματος, επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για τα διανεμόμενα κέρδη της παραγράφου αυτής. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 38 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες, σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρου 105 του ίδιου νόμου, εφαρμόζονται ανάλογα και στις ανώνυμες εταιρείες, ορίζεται ότι τα κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών σε τιμή ανώτερη της τιμής απόκτησης τους, απαλλάσσονται από το φόρο. Η απαλλαγή παρέχεται με την προϋπόθεση ότι τα κέρδη εμφανίζονται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού με προορισμό το συμψηφισμό ζημιών που τυχόν θα προκύψουν στο μέλλον από την πώληση μετοχών εισηγμένων ή όχι στο Χρηματιστήριο Αθηνών. Σε περίπτωση διανομής ή διάλυσης της επιχείρησης, τα κέρδη αυτά φορολογούνται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του Νομικού Προσώπου (ΑΕ, ΕΠΕ κ.λπ.), στα ακαθάριστα έσοδα του οποίου περιλαμβάνονται και μερίσματα από συμμετοχές, είναι ενδεχόμενο να προκύψει ζημία, καθόσον τα μερίσματα αυτά, ως φορολογηθέντα στο όνομα της Α.Ε. που τα διένειμε, αφαιρούνται κατά την αναμόρφωση της δήλωσης που λαμβάνει χώρα στη δεύτερη σελίδα της. Επομένως, η ζημία (φορολογική) που προκύπτει με τον τρόπο αυτό έχει προέλθει από τη δραστηριότητα του ίδιου του Νομικού Προσώπου, δηλαδή είναι αρνητικό στοιχείο εισοδήματος από εμπορικές, γεωργικές, βιομηχανικές κ.λπ. επιχειρήσεις. Περαιτέρω, η ζημία αυτή μπορεί μεν να έχει καλυφθεί στα βιβλία με τα μερίσματα από «συμμετοχές» και το τελικό λογιστικό (πραγματικό) αποτέλεσμα να είναι θετικό, αλλά η κάλυψη αυτή δεν εμπίπτει στην προϋπόθεση που θέτουν οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε., γιατί τα μερίσματα που εμπεριέχονται στα κέρδη του Ισολογισμού δεν αποτελούν

φορολογητέο εισόδημα, αλλά είναι έσοδα «φορολογικώς αδιάφορα» για το δικαιούχο Νομικό Πρόσωπο, από την κυρίως δραστηριότητα του οποίου έχει προκύψει ζημία, αδιάφορα αν το τελικό αποτέλεσμα είναι κερδοφόρο. Τα ανωτέρω είναι σύμφωνα και με την υπ' αριθ. 532/1993 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ. Όσον αφορά το κέρδος (υπεραξία) που έχει προκύψει από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑΑ, εφόσον αυτό έχει αχθεί σε πίστωση αφορολόγητου αποθεματικού, προκειμένου να τύχει απαλλαγής από το φόρο εισοδήματος, η πίστωση αυτή γίνεται μέσω του «Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων» (πίστωση του λογαριασμού 88.90.01 με χρέωση του λογαριασμού 76.04). Αντίθετα, αν η επιχείρηση (Α.Ε., ΕΠΕ κ.λπ.) δεν εμφανίσει το υπόψη κέρδος σε αφορολόγητο αποθεματικό, αυτό υπάγεται, ως ακαθάριστο έσοδο, σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις και σε περίπτωση που το τελικό αποτέλεσμα (μετά την αφαίρεση των δαπανών) είναι αρνητικό, αυτό μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα κέρδη των επόμενων χρήσεων κατά τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η υπεραξία που προέρχεται από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑΑ δεν είναι έσοδο «φορολογικώς αδιάφορο», όπως συμβαίνει με τα μερίσματα από συμμετοχές, αλλά οι περαιτέρω φορολογικές συνέπειες εξαρτώνται από το χειρισμό του Νομικού Προσώπου, δηλαδή αν υπαγάγει αυτό σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις ή αν το εμφανίσει σε αφορολόγητο αποθεματικό. Η εμφάνιση του υπόψη κέρδους σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού συνεπάγεται την αφαίρεση του κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από τα κέρδη Ισολογισμού (φορολογική αναμόρφωση αποτελεσμάτων), με πιθανό αποτέλεσμα την εμφάνιση ζημίας, η οποία όμως δεν αποτελεί ζημία από εμπορικές επιχειρήσεις που προέκυψε από τα τηρηθέντα (επαρκώς και ακριβώς) βιβλία. Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι η ζημία Α.Ε., ΕΠΕ κ.λπ., που προέρχεται κατά την αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με την αφαίρεση των μερισμάτων ημεδαπών ΑΕ (συμμετοχές) μεταφέρεται στα επόμενα έτη για συμψηφισμό, ενώ αντίθετα η ζημία που προκύπτει από την αφαίρεση του σχηματισθέντος αποθεματικού από κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑΑ δεν μεταφέρεται στα επόμενα έτη για συμψηφισμό.

### **ζ.1.κ. Ζημία επιχείρησης η οποία προέρχεται από την εκκαθάριση Α.Ε. που κατείχε μετοχές της, αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ή της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ, εκπίπτει η ζημία που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου. Προκειμένου για ακίνητα, για τον υπολογισμό της ζημίας αυτών, ως τιμή πώλησης δεν δύναται να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβιβάσεως ακινήτων. Το Σ.τ.Ε. με την 3267/1981 απόφαση του έκρινε ότι, πάγιο περιουσιακό στοιχείο μιας ανώνυμης εταιρείας είναι και οι ανήκουσες σ' αυτήν μετοχές από τη συμμετοχή της (ως μητρικής ή ιδρυτικής) σε άλλη ανώνυμη εταιρεία. Απαραίτητη δε προϋπόθεση για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων της ζημίας που προκύπτει από την απώλεια ή υποτίμηση των μετοχών άλλων ανωνύμων εταιρειών που κατέχουν, είναι η ζημία αυτή να έχει πραγματοποιηθεί, δηλαδή να είναι οριστική και εκκαθαρισμένη, όπως ισχύει και για κάθε άλλη δαπάνη. Προκειμένου για τη ζημία από μετοχές (συμμετοχές), η ζημία αυτή επέρχεται είτε με την εκποίηση (πώληση, κ.λπ.) των μετοχών η οποία φορολογικώς αντιμετωπίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 38 του Κ.Φ.Ε. είτε με την εκκαθάριση της ανώνυμης εταιρείας στην οποία συμμετέχουν οι πιο πάνω επιχειρήσεις. Αντίθετα η ζημία που προκύπτει κατά την αποτίμηση μετοχών στο τέλος της χρήσης, δεν είναι οριστική και εκκαθαρισμένη. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 106 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι, σε περίπτωση διάλυσης ημεδαπής Α.Ε. ή Ε.Π.Ε., θεωρείται ως κέρδος, φορολογούμενο στο όνομα του νομικού προσώπου, το ποσό που λαμβάνουν οι μέτοχοι πέραν του πράγματι καταβληθέντος και μη επιστραφέντος σε αυτούς μετοχικού κεφαλαίου και των κερδών που έχουν υπαχθεί σε φορολογία με βάση τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ως πράγματι καταβληθέν από τους μετόχους ποσό θεωρείται το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας, προσαυξημένο κατά τα αποθεματικά τα σχηματισθέντα από καταβολή των μετόχων κατά την τυχόν υπέρ το άρτιον έκδοση των μετοχών. Κατόπιν των ανωτέρω μπορεί να υποστηριχθεί ότι η ζημία που προκύπτει σε βάρος επιχείρησης που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ από την εκκαθάριση Ανώνυμης Εταιρείας, της οποίας κατέχει μετοχές, εκπίπτει, σύμφωνα με τις

διατάξεις της περ. ή της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής γιατί, η συγκεκριμένη ζημία αποτελεί απώλεια κεφαλαίου οριστική και εκκαθαρισμένη και περαιτέρω, γιατί το επί πλέον ποσό που καταβάλλεται στους μετόχους από τη λήξη της εκκαθάρισης ανώνυμης εταιρείας φορολογείται με τις γενικές διατάξεις. Περαιτέρω όμως, επειδή στο λογαριασμό των «συμμετοχών» ενδέχεται να συμπεριλαμβάνονται και μετοχές που είχαν αποκτηθεί δωρεάν (εμφανισθείσες με την ονομαστική τους αξία) από την κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας, που προέκυψε από την αναπροσαρμογή, με βάση τους νόμους 542/77, 1249/82, ν. 1839/89 και ν. 2065/92, της αξίας των ακινήτων της λυθείσης ανώνυμης εταιρείας, το ποσό της ζημίας που θα εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα θα είναι αυτό που θα προκύψει μετά την αφαίρεση της αξίας των πιο πάνω μετοχών με χρέωση των αποθεματικών που έχει σχηματίσει κατά την δωρεάν λήψη των μετοχών, όπως αυτό προβλέπει και η υπ' αριθ. 1053028/10629/B0012/1991 απόφαση του Υπ. Οικονομικών.

### **ζ.1.λ. Φορολογική μεταχείριση ζημίας Αν. Εταιρείας που απορροφά άλλη με κέρδη, βάση των διατάξεων του Ν. 1297/72 ή του Ν. 2166/93**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παραγρ. 3 του Ν. 2166/93 η ζημία των μετασχηματιζομένων επιχειρήσεων δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα καθαρά κέρδη των επομένων χρήσεων της νέας εταιρείας. Κατά συνέπεια σε περίπτωση απορρόφησης Ανώνυμης Εταιρείας που έχει κέρδη, από άλλη Ανώνυμη Εταιρεία απορροφούσα η οποία έχει ζημίες, με τις εν λόγω διατάξεις, δεν συμψηφίζονται οι ζημίες αυτές της απορροφούσας εταιρείας από τα μελλοντικά της κέρδη σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, καθότι σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β της παραγρ. 1 του αρθ. 1 του Ν. 2166/93 όπως ισχύουν σήμερα, οι διατάξεις των άρθρων 1 έως 5 του Νόμου αυτού εφαρμόζονται και σε περίπτωση απορρόφησης επιχειρήσεων οιασδήποτε μορφής, από υφιστάμενη ημεδαπή Ανώνυμη Εταιρεία. Εδώ θα πρέπει να τονισθεί ότι στην περίπτωση αυτή, μάλλον δεν πρέπει να έχουν εφαρμογή οι εν λόγω διατάξεις, καθότι δεν έχουμε συγχώνευση και δημιουργία νέου Νομ. Προσώπου, αλλά συνέχεια του υφιστάμενου που έχει και τη ζημία. Οπότε αν δεν απορροφούσε την κερδοφόρο Ανώνυμη Εταιρεία, τότε η αναγνωριζόμενη για έκπτωση ζημία θα μεταφερθεί για συμψηφισμό στις επόμενες χρήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3



του αρθ. 4 του Κ.Φ.Ε. Βέβαια, αυτό δεν ισχύει, δηλαδή μπορεί να συμψηφισθούν οι ζημίες της απορροφούμενης Ανώνυμης Εταιρείας από μελλοντικά κέρδη, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του Κ.Φ.Ε., στην περίπτωση της απορροφούμενης με βάση τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/72. Και τούτο διότι αφ' ενός μεν δεν υπάρχει σχετική απαγορευτική διάταξη παρόμοια με αυτή του Ν. 2166/93 στον εν λόγω Νόμο, αφ' ετέρου δε ότι όπως αναφέρθηκε και πιο πάνω η απορροφούσα εταιρεία δεν μετασηματίστηκε, κατά συνέπεια η εταιρεία εξακολουθεί να υπάρχει και μετά την απορρόφηση της άλλης κερδοφόρας Ανώνυμης Εταιρείας. Στην περίπτωση αυτή η απορροφούμενη θα υποβάλλει τη δική της φορολογική δήλωση για τα εισοδήματα της μέχρι και την ημέρα απορρόφησης της, ενώ η απορροφούσα θα υποβάλλει τη φορολογική της δήλωση κατά τη λήξη της διαχειριστικής της χρήσης, δηλώνοντας, τα προκύπτοντα δικά της και μόνο καθαρά κέρδη ή ζημίες της διαχειριστικής της περιόδου, χωρίς την ενσωμάτωση των καθαρών κερδών της απορροφούμενης, σε αντίθεση με την περίπτωση της απορρόφησης με τις διατάξεις του Ν. 2166/93.

## **ζ.2. Παραδείγματα διανομής καθαρών κερδών Ανωνύμων Εταιρειών**

### **ζ.2.α. Διανομή καθαρών κερδών Ανωνύμων Βιομηχανικών Εταιρειών**

#### **ζ.2.α. 1. Ανώνυμη Βιομηχανική Εταιρεία εισηγμένη στο Χ.Α.Α εγκατεστημένη στην επαρχία**

Η βιομηχανική εταιρεία «ΕΨΙΛΟΝ» Α.Ε. που είναι εγκατεστημένη στο Αργός κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1/98-31/12/98 πραγματοποίησε καθαρά κέρδη δρχ. 80.000.000. Οι μετοχές της ανώνυμης εταιρείας είναι στο σύνολο τους ονομαστικές, εισηγμένες στο Χρηματιστήριο. Το καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας, ανέρχεται σε δρχ. 200.000.000. Μεταξύ των ακαθαρίστων εσόδων της, συμπεριλαμβάνονται και α) έσοδα από ενοίκια καταστήματος ύψους δρχ. 4.000.000, β) τόκοι ομολόγων του δημοσίου (αφορολόγητοι) δρχ. 8.000.000, γ) τόκοι τραπεζών δρχ. 2.000.000 επί των οποίων έχει παρακρατηθεί φόρος δρχ. 300.000 και δ) έσοδα συμμετοχής στην ομόρρυθμη εταιρεία «ΑΦΟΙ ΒΗΤΑ & ΣΙΑ Ο.Ε.», ύψους δρχ. 6.000.000. Η προκαταβολή φόρου του προηγούμενου οικονομικού έτους 1998 ανέρχεται σε δρχ. 5.000.000. Κατά την υποβολή της δήλωσης στις

15/4/1999, η εταιρεία αναμόρφωσε τα προκύψαντα από τον Ισολογισμό καθαρά κέρδη με προσθήκη λογιστικών διαφορών δρχ. 10.000.000. Το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας πρότεινε στη Γενική Συνέλευση των μετόχων να δεχθεί:

1) Το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού δρχ. 2.600.000.

2) Τη διανομή πρώτου μερίσματος δρχ. 12.000.000 καθώς και την καταβολή αμοιβών στα μέλη του Δ.Σ. ύψους δρχ. 2.000.000 και μετρητά στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό δρχ. 4.000.000. Με βάση τα ανωτέρω, οι φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας διαμορφώνονται ως ακολούθως:

#### Δ) ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

Καθαρά κέρδη βάσει Ισολογισμού χρήσεως	80.000.000
Πλέον Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές	10.000.000
Σύνολο δηλωθέντων κερδών	90.000.000

Αφαιρούνται:

1. Κέρδη από συμμετοχές	6.000.000
2. Αφορολόγητα έσοδα	8.000.000
3. Έσοδα φορολογούμενα κατά ειδικό τρόπο κατ' ειδικό τρόπο	2.000.000 16.000.000

Υπόλοιπο φορολογητέων κερδών 74.000.000

**ΠΡΟΣΤΙΘΕΝΤΑΙ ΛΟΓΩ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΚΕΡΔΩΝ:** Α) Αναλογούντα διανεμόμενα κέρδη στα αφορολόγητα έσοδα

Διανεμ/να κέρδη 18.000.000 χ Αφορολ/τα έσοδα 8.000.000

----- :

Κέρδη Ισολογισμού δρχ. 80.000.000

Πλέον: Ο φόρος που αναλογεί στο πιο πάνω ποσό

Δρχ. 1.800.000 χ 35/65 = 969.230

Σύνολο 2.769.230

Β) Αναλογούντα διανεμόμενα κέρδη στα φορολογούμενα κατά ειδικό τρόπο έσοδα

Διαν. κέρδη 18.000.000 χ κέρδη φορολ. κατ' ειδικό τρόπο 2.000.000

----- : 450.000

Κέρδη ισολογισμού δρχ. 80.000.000

Πλέον: Ο φόρος που αναλογεί στο πιο πάνω ποσό

Δρχ. 450.000 χ 35/65 = 242.308

Σύνολο φορολογητέων κερδών νομ. Προσώπου 692.308 3.461.538

77.461.538

## II) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ

A) Κύριος φόρος δρχ. 77.461.538 χ 35% = 27.111.538

B) Συμπληρωματικός φόρος ακιν. 4.000.000 χ 3% = 120.000

Άθροισμα 27.231.538

Μείον:

1) Προκαταβολή φόρου προηγ. οικον. έτους 1998 5.000.000

2) Παρακρατηθείς φόρος που αναλογεί στα

κατ' ειδικό τρόπο φορολογηθέντα εισοδήματα

(692.308 χ 15%) 103.846 5.103.846

Οφειλόμενος φόρος 22.127.692

## III) ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ ΚΑΙ ΛΟΙΠΑ ΤΕΛΗ

Προκαταβολή φόρου δρχ. 27.231.538x55%= Δρχ. 14.997.346

Χαρτόσημο μισθωμάτων δρχ. 4.000.000 χ 3% = 120.000

ΟΓΑ επί χαρτοσήμου δρχ. 120.000 χ 20% = 24.000

Σύνολο οφειλής 37.296.038

## IV) ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Καθαρά κέρδη χρήσεως 80.000.000

Μείον: Φόρος εισοδήματος 27.231.538

Υπόλοιπο κερδών 52.768.462

#### ΚΕΡΔΗ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ

1. Τακτικό αποθεματικό	2.600.000
2. Μερίσματα	12.000.000
3. Αμοιβές Δ.Σ.	2.000.000
4. Κέρδη στους εργαζομένους	4.000.000
5. Αφορολόγητο αποθεματικό τόκων	5.230.000
6. Αφορολόγητο αποθεματικό από έσοδα φορολογηθέντα κατ'ειδικό τρόπο	1.307.692
7. Υπόλοιπο κερδών εις νέον	25.630.000
Σύνολο	52.768.462

#### **ζ.2.α.2. Διανομή καθαρών κερδών Ανώνυμης Εμπορικής και Βιομηχανικής Εταιρείας εισαγμένης στο Χ.Α.Α. εγκατεστημένης στην επαρχία με κατάστημα πώλησης σε άλλη πόλη**

Η ανώνυμη εταιρεία «ΑΦΟΙ ΓΕΩΡΓΙΟΥ & ΣΙΑ Α.Ε.» είναι βιομηχανική και εμπορική εταιρεία εγκατεστημένη στο Αργός και διατηρεί στο Ναύπλιο κατάστημα πώλησης εισαγομένων ελαιουργικών μηχανημάτων. Οι μετοχές της εταιρείας είναι ονομαστικές, εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών. Η ανωτέρω ανώνυμη εταιρεία κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1/98-31/12/98 πραγματοποίησε καθαρά κέρδη Ισολογισμού δρχ. 50.000.000, τα οποία δεν μπορεί να διαχωριστούν κατά κλάδο. Τα κέρδη αυτά με την υποβολή της εμπρόθεσμης φορολογικής δήλωσης αναμορφώθηκαν με την προσθήκη λογιστικών διαφορών σε δρχ. 54.000.000. Τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας ανήλθαν σε δρχ. 200.000.000 από τα οποία δρχ. 49.000.000 προέρχονται από τον εμπορικό κλάδο, δρχ. 1.00.000 από τόκους ομολόγων Ελληνικού Δημοσίου εκδόσεως έτους 1996 και δρχ. 10.000.000 από ενοίκια καταστήματος. Η εταιρεία μέσα στη χρήση 1998 πραγματοποίησε επενδύσεις στο βιομηχανικό κλάδο: (α) Ν. 1892/1990 δρχ. 12.000.000 και (β) Ν. 2601/1998

δρχ. 40.000.000, τις οποίες υπήγαγε στο σύστημα της φορολογικής απαλλαγής των νόμων αυτών. Το Διοικητικό Συμβούλιο της ανώνυμης εταιρείας πρότεινε στη Γενική Συνέλευση των μετόχων να κρατηθούν από τα κέρδη της εταιρείας δρχ. 1.500.000 για τακτικό αποθεματικό, να διανεμηθούν στους μετόχους μερίσματα δρχ. 4.500.000 και να δοθούν στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου δρχ. 1.000.000 και το υπόλοιπο μετά την αφαίρεση των κατά το νόμο, αφορολογήτων κρατήσεων και αποθεματικών να παραμείνει στην εταιρεία. Με βάση τα παραπάνω, οι φορολογικές υποχρεώσεις της ανώνυμης εταιρείας διαμορφώνονται ως εξής :

#### Δ) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ Ν. 1892/1990

Δηλωθέντα καθαρά κέρδη χρήσεως 1998 Δρχ.	54.000.000
Μείον: Τακτικό αποθεματικό Δρχ.	1.500.000
Μερίσματα	4.500.000
Αμοιβές μελών Δ.Σ.	1.000.000
Άθροισμα	7.000.000
Πλέον: Ο φόρος που αναλογεί $7.000.000 \times 35/65 = 3769,230$	10.769.230
Υπόλοιπο αδιανέμητων κερδών	43.230.770
Μείον: Αναλογούντα αδιανέμητα κέρδη στον εμπορικό κλάδο $43.230.770 \times 60.000.000$ ----- =	12.969.231
200.000.000	
Αδιανέμητα κέρδη βιομηχανικού κλάδου	30.261.529
Αφορολόγητο αποθεματικό Ν. 1892/1990 $43.230.770 \times 75\% =$	32.423.078

#### Π) ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΜΕΝΗ ΠΡΟΣ ΕΚΠΤΩΣΗ ΑΞΙΑ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ Ν. 1892/1990

δρχ. 12.000.000  $\times 75\% =$  9.000.000

Συνεπώς, το αφορολόγητο αποθεματικό του Ν. 1892/1990 δρχ. 32.423.078 περιορίζεται σε δρχ. 9.000.000 δηλαδή όσο το ποσό της αναγνωριζομένης προς έκπτωση αξίας επενδύσεων.

#### ΙΙΙ) ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΜΕΝΗ ΑΞΙΑ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ Ν. 2601/1998

Αξία επενδύσεων δρχ. 40.000.000 χ 70% = 28.000.000

#### IV) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ

N. 2601/1998

Καθαρά κέρδη βάσει Ισολογισμού χρήσεως		50.000.000
Μείον: Διανεμηθέντα κέρδη - τακτικό αποθεματικό ως ανωτέρω	7.000.000	
Πλέον: Ο φόρος που αναλογεί	3.769.230	10.769.230
Υπόλοιπο αδιανέμητων κερδών		39.230.770

Αρα, η ανώνυμη εταιρεία δικαιούται να σχηματίσει αφορολόγητο αποθεματικό του Ν. 2601/1998 όσο το ποσό των αδιανέμητων κερδών, δηλαδή δρχ. 39.230.770. Επειδή όμως το αναγνωριζόμενο συνολικό ποσό προς έκπτωση της δαπάνης επενδύσεως ανέρχεται σε δρχ. 28.000.000, το αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων περιορίζεται στο ποσό των δρχ. 28.000.000.

#### V) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

Καθαρά κέρδη βάσει Ισολογισμού χρήσεως		50.000.000
Πλέον: Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές		4.000.000
Άθροισμα		54.000.000
Μείον: Αφορολόγητα έσοδα (τόκοι ΕΓΕΔ)		1.000.000
Υπόλοιπο κερδών		53.000.000
Προστίθενται: 1) Μέρος αφορολογήτων εσόδων που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη		5.500.000 χ 1.000.000
----- ..	110.000	
50.000.000		
πλέον ο αναλογών φόρος στο ως άνω ποσό		

δρχ. 110.000 χ 35/65 =	59.231	169.231
Σύνολο κερδών		53.169.231

#### ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

1) Αφορολόγητο αποθεματικό Ν. 1892/90	9.000.000	
2) Αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων Ν. 2601/1998	28.000.000	37.000.000

Κέρδη φορολογητέα στο Ν.Π.		16.169.231
----------------------------	--	------------

#### VI) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ

(α) Κύριος φόρος 16.169.231 χ 35% =		5.659.231
(β) Συμπληρωματικός φόρος 10.000.000 X 3% =		300.000
Σύνολο οφειλομένου φόρου		5.969.231
(γ) Προκαταβολή φόρου τρέχουσας χρήσης (5.959.231 χ 55%)		3.277.577
Άθροισμα		9.236.808
(δ) Τέλη χαρτοσήμου 3% επί ακαθαρίστου εισοδήματος από οικοδομές 10.000.000 χ 3% =		300.000
(ε) Εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. στα τέλη χαρτοσήμου 300.000 χ 20% =		60.000
Συνολικό ποσό οφειλής		9.596.808

#### VII) ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Καθαρά κέρδη Ισολογισμού	50.000.000
Μείον: Φόρος εισοδήματος	5.959.231
Υπόλοιπο	44.040.769

#### ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ

1) Τακτικό αποθεματικό	1.500.000
2) Μερίσματα	4.500.000
3) Αμοιβές μελών Δ.Σ.	1.000.000
4) Αφορολόγητο αποθεματικό Ν. 1892/90	9.000.000
5) Αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων ν. 2601/98	28.000.000
6) Υπόλοιπο κερδών εις νέον	40.769
Σύνολο	44.040.769

#### **ζ.2.α.3. Διανομή καθαρών κερδών Ανώνυμης Βιομηχανικής Εταιρείας εισηγμένης στο Χ.Α.Α. εγκατεστημένης στην Αθήνα**

Η βιομηχανική ανώνυμη εταιρεία «ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΥ Α.Ε.» έκλεισε ισολογισμό 31/12/1998 με καθαρά κέρδη δρχ. 80.000.000. Η εταιρεία είναι εγκατεστημένη στην Αθήνα. Το καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας ανέρχεται σε δρχ. 200.000.000 και οι μετοχές της είναι ανώνυμες εισηγμένες στο Χρηματιστήριο. Το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας πρότεινε στη Γενική Συνέλευση των μετόχων να δεχθεί:

- (α) Το σχηματισμό του κατά το νόμο επιβαλλομένου τακτικού αποθεματικού,
- (β) τη διανομή του κατά το νόμο πρώτου μερίσματος και (γ) την καταβολή στα μέλη του Δ.Σ. αμοιβών δρχ. 8.000.000. Με βάση τα ανωτέρω, οι φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας διαμορφώνονται ως κατωτέρω:

#### Δ) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΑΚΤΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ

Καθαρά κέρδη ισολογισμού	80.000.000
Μείον: Ο αναλογών φόρος εισοδήματος δρχ. 80.000.000 χ 35% =	28.000.000



Υπόλοιπο κερδών επί του οποίου θα υπολογισθεί το τακτικό αποθεματικό	52.000.000
είναι 52.000.000 χ 5% =	2.600.000

## II) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΡΩΤΟΥ ΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ

α) Βάσει άρθρου 45 του κ.ν. 2190/1920	
μετοχικό κεφ. 200.000.000 χ 6% =	12.000.000
β) Βάσει άρθρου 1 του ν. 876/1979	
Καθαρά κέρδη 52.000.000 μείον τακτικό αποθεματικό	
2.600.000 = 49.400.000 χ 35% =	17.290.000 (στρογγ. 18.000.000)
Άρα θα διανεμηθεί πρώτο μέρισμα	18.000.000

## III) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 22 Ν.1828/1989

Καθαρά κέρδη χρήσεως		80.000.000
Μείον:		
1) Τακτικό αποθεματικό	2.600.000	
2) Μερίσματα	18.000.000	
3) Αμοιβές Δ.Σ.	8.000.000	
Σύνολο		28.600.000
Προστίθεται: Ο αναλογών φόρος		
(28.600.000x35/65)	15.400.000	44.000.000
Αδιανέμητα κέρδη		36.000.000
Άρα η εταιρεία δικαιούται στη χρήση 1998 να σχηματίσει αφορολόγητο ποσό		
36.000.000x30%=		10.800.000

## IV) ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΑΝΩΤΕΡΩ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ

Συνολικά καθαρά κέρδη ισολογισμού χρήσης	80.000.000
<b>ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ</b>	
Μερίσματα 18.000.000 Αμοιβές Δ.Σ.	8.000.000
Σύνολο	26.000.000
Αφαιρούνται:	
Ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό άρθρου 22 ν. 1828/89	10.800.000
Σύνολο φορολογητέων κερδών	69.200.000

#### V) ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ

Καθαρά κέρδη 69.200.000 X 35% =	24.220.000
---------------------------------	------------

#### VI) ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΚΕΡΔΩΝ

Καθαρά κέρδη χρήσης		80.000.000
Μείον: Φόρος εισοδήματος	24.220.000	57.780.000

#### ΚΕΡΔΗ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ

1) Τακτικό αποθεματικό		2.600.000
2) Μερίσματα		18.000.000
3) Αμοιβές μελών Δ.Σ.		8.000.000
4) Αφορολόγητο αποθεματικό άρθρου 22 ν. 1828/1989		10.800.000
5) Υπόλοιπο κερδών εις νέον		18.830.000
Σύνολο		57.780.000

#### ζ.2.α.4. Διανομή καθαρών κερδών Ανώνυμης Οικοδομικής Εταιρείας

Έστω ότι η οικοδομική ανώνυμη εταιρεία «ΑΝΟΥΣΑ» Α.Ε. εγκατεστημένη στη Θήβα, πραγματοποίησε στη διαχειριστική περίοδο 1.1.1998-31.12.1998 καθαρά κέρδη βάσει Ισολογισμού δρχ. 140.000.000. Οι μετοχές της εταιρείας είναι ονομαστικές στο σύνολο τους, μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο. Τα προκύπτοντα από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 34 του ν. 2238/1994 τεκμαρτά κέρδη ανέρχονται σε δρχ. 80.000.000. Οι πωλήσεις, βάσει οριστικών συμβολαιογραφικών εγγράφων, από διαμερίσματα, γραφεία και καταστήματα, ανήλθαν στο ποσό των δρχ. 533.000.000 περίπου. Η εταιρεία προέβη το μήνα Μάιο του έτους 1998 σε αντικατάσταση μέρους των μηχανημάτων της και του λοιπού της εξοπλισμού αγοράζοντας νέα μηχανήματα συνολικής αξίας δρχ. 60.000.000. Η πρόταση του Δ.Σ. προς τη Γενική Συνέλευση των μετόχων σχετικά με τη διανομή, περιλαμβάνει τα εξής:

α) Τη διανομή στους μετόχους μερίσματος	35.000.000
β) Την καταβολή αμοιβών στα μέλη του Δ.Σ.	15.000.000
Στην εταιρεία έχει παρακρατηθεί φόρος εργολάβων	6.000.000

Με βάση τα στοιχεία αυτά, τα φορολογητέα κέρδη της εταιρείας προσδιορίζονται ως κατωτέρω:

#### Δ) ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

Σύνολο δηλωθέντων καθαρών κερδών

Ισολογισμού 31.12.1998	140.000.000
Σύνολο δηλωθέντων τεκμαρτών κερδών ( 533.000.000 X 15% = 80.000.000 στρογγ.)	80.000.000

Προστίθενται:

Το μέρος των επιπλέον κερδών των βιβλίων (δρχ. 140.000.000 μείον 80.000.000)	60.000.000
που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη των 50.000.000 X 60.000.000	50.000.000
----- =	21.428.571
140.000.000	

Πλέον: Ο φόρος που αναλογεί στο ανωτέρω ποσό 21.428.571 χ 40/60= 14.285.714  
35.714.285

Σύνολο κερδών 115.714.285

## II) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Φορολογητέα κέρδη 115.714.285 χ 40% = 46.285.514  
Μείον: Παρακρατηθείς φόρος 6.000.000

Υπόλοιπο φόρου 40.285.714

Πλέον: Προκαταβολή φόρου οικον. έτους 1999  
460.285.714 χ 55% - 6.000.000 παρακρ. φόρος 19.457.143

Σύνολο οφειλής 59.742.857

Ο λογαριασμός 41.92 «Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων, θα πιστωθεί με το ποσό των δρχ. 24.285.715 (60.000.000 -35.714.285). Από το ανωτέρω ποσό, το 40% αυτού, θα φορολογηθεί στο όνομα του νομικού προσώπου της ανώνυμης εταιρείας, με ιδιαίτερη δήλωση φορολογίας εισοδήματος την οποία υποχρεούται να υποβάλει η εταιρεία, μέχρι το τέλος του ενάτου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής της χρήσεως, ήτοι μέχρι 30 Σεπτεμβρίου του έτους 1999 και να καταβάλλει τον οφειλόμενο φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή 40%, σε τρεις (3) ίσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη δόση θα

καταβληθεί με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης. Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του αρθ. 7 του Ν. 2940/2001, τα κέρδη των κερδών των τεχνικών επιχειρήσεων Ν.Σ. και οικοδομικών, από 1/1/2002, φορολογούνται με βάση τις γενικές διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, όπως και οι λοιπές Αν. Εταιρείες κατά συνέπεια δεν ισχύει η διάταξη του αρθ. 34 του Κ.Φ.Ε. για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των κερδών των εν λόγω εταιρειών που ίσχυε μέχρι την 31/12/2001.

### **ζ.2.α.5. Διανομή καθαρών κερδών Ανώνυμης Βιομηχανικής και Εμπορικής Εταιρείας εισηγμένης στο Χ.Α.Α. εγκατεστημένης στην επαρχία**

Η βιομηχανική και εμπορική επιχείρηση «KANTOP» Α.Ε. που είναι εγκατεστημένη στη Θήβα (περιοχή Β) και είναι εισηγμένη στο Χ.Α.Α., κατά τη διαχειριστική χρήση 1/1/98-31/12/98 πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα βιομηχανικού κλάδου δρχ. 1.200.000.000 και εμπορικού δρχ. 400.000.000 και συνολικά καθαρά κέρδη, βάσει Ισολογισμού, δρχ. 120.000.000. η εταιρεία εντός της χρήσης 1998 πραγματοποίησε νέες παραγωγικές επενδύσεις του ν. 2601/1998 δρχ. 40.000.000, είχε δε την 1/1/1998 αναγνωριζόμενη ακάλυπτη αξία επενδύσεων α) του ν. 1262/1982 δρχ. 15.000.000 και β) του ν. 1892/1990 δρχ. 10.000.000. Επιπλέον η εταιρεία με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 1999 δήλωσε λογιστικές διαφορές (δαπάνες μη εκπιπτόμενες φορολογικά) δρχ. 20.000.000. Το καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας ανέρχεται σε δρχ. 600.000.000 και οι μετοχές της είναι ονομαστικές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο. Επειδή η εταιρεία πρόκειται να προβεί σε ανέγερση νέας πτέρυγας του εργοστασίου της επιθυμεί να τύχει και του κινήτρου του άρθρου 22 του ν. 1828/1989. Η πρόταση του Διοικητικού Συμβουλίου προς τη Γενική Συνέλευση των μετόχων σχετικά με τη διανομή περιλαμβάνει τα εξής:

- (α) Σχηματισμό του κατά νόμου τακτικού αποθεματικού,
- (β) διανομή του υποχρεωτικού μερίσματος,

(γ) σχηματισμό των αφορολογήτων αποθεματικών και

(δ) σχηματισμό του ειδικού αφορολογήτου αποθεματικού επενδύσεων άρθρου 22 του ν. 1828/1989.

Με βάση τα ανωτέρω δεδομένα, η εταιρεία δικαιούται να σχηματίσει τα εξής:

#### I) ΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΣ ΤΑΚΤΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ

Καθαρά κέρδη Ισολογισμού	120.000.000
Μείον: Φόρος εισοδήματος (120.000.000 χ 35%)	42.000.000
Υπόλοιπο κερδών	78.000.000
Μείον: Τακτικό αποθεματικό (78.000.000 χ 5%)	3.900.000
Υπόλοιπο κερδών	74.100.000

#### II) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΡΩΤΟΥ ΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ

α) Βάσει του άρθρου 45 του κ.ν. 2190/1920

600.000.000 χ 6% = 36.000.000

Μείον: Ο αναλογών φόρος

36.000.000 χ 35% = 12.600.000

Καθαρό ποσό 23.400.000

β) Βάσει του άρθρου 1 του ν. 876/1979 74.100.000 χ 35%-- 25.935.000

Εφόσον το μέρισμα που προέκυψε με τις διατάξεις του ν. 876/1979 είναι μεγαλύτερο του προκύπτοντος με το άρθρο 45 του κ.ν. 2190/1920, η εταιρεία υποχρεούται να διανείμει το μεγαλύτερο ποσό, δηλαδή το ποσό των δρχ. 25.935.000.

#### III) ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ

Μερίσματα 25.935.000

IV) ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΠΟΥ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΝΤΑΙ ΓΙΑ  
ΕΚΠΤΩΣΗ

◇ Υπόλοιπο την 1/1/98 ακάλυπτης αξίας επενδύσεων του ν. 1262/1982 .		15.000.000
◇ Υπόλοιπο την 1/1/98 ακάλυπτης αξίας επενδύσεων του ν. 1892/1990		10.000.000
◇ Αξία επένδυσης ν. 2601/1998 που αναγνωρίζεται για έκπτωση. Επενδύσεις χρήσεως 1998 40.000.000 χ 40% =		16.000.000
V) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ (N. 1262/1982 ΚΑΙ N. 1892/1990)		
Καθαρά κέρδη ισολογισμού		120.000.000
Πλέον: Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές		20.000.000
Συνολικά δηλωθέντα κέρδη		140.000.000
Μείον: Τακτικό αποθεματικό		3.900.000
Πλέον: Αναλογών φόρος στο τακτικό αποθεματικό (3.900.000 χ 35/65) =	2.100.000	6.000.000
Μείον: Διανεμόμενα κέρδη		25.935.000
Πλέον: Ο φόρος που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη (25.935.000x35/65)=	13.965.000	39.900.000
Υπόλοιπο αδιανέμητων κερδών		94.100.000

Διαχωρισμός αδιανέμητων κερδών:

α) Βιομηχανικού κλάδου

94.100.000x1.200.000.000

----- = 70.575.000

1.600.000.000

β) Εμπορικού κλάδου

94.100.000x400.000.000

----- = 23.525.000

1.600.000.000

A) Αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων Ν. 1262/1982

70.575.000 χ 60% = 42.345.000

Το ποσό του αφορολογήτου αποθεματικού περιορίζεται στο ποσό της ακάλυπτης αξίας επενδύσεων δηλαδή στο ποσό των δρχ. 15.000.000.

B) Αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων Ν. 1892/1990 94.100.000 χ 60% =  
54.460.000

Το ποσό αυτό του αφορολογήτου αποθεματικού περιορίζεται στο ποσό των δρχ. 10.000.000, όση δηλαδή είναι η ακάλυπτη αξία επενδύσεων. Το ποσοστό του αφορολογήτου αποθεματικού υπολογίστηκε στο σύνολο των αδιανέμητων κερδών, δηλαδή και στο ποσό των κερδών του εμπορικού κλάδου, καθόσον με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 7 του ν. 2166/1993, των αφορολόγητων εκπτώσεων δικαιούνται και οι εμπορικές επιχειρήσεις, εφόσον πραγματοποιούν από 24/8/1993 νέες παραγωγικές επενδύσεις κατά την έννοια του άρθρου 1 του ν. 1892/1990.

VI) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ Ν. 2601/1998



Καθαρά κέρδη Ισολογισμού Δρχ.		120.000.000
Μείον: 1) Τακτικό αποθεματικό		3.900.000
2) Μερίσματα		25.935.000
Σύνολο		29.835.000
Πλέον: Ο φόρος που αναλογεί στο άνω ποσό		
29.835.000x35/65=	16.065.000	45.900.000
Υπόλοιπο αδιανέμητων κερδών		74.100.000
Μείον: 1) Αφορολόγητο αποθεματικό		
v. 1262/82	15.000.000	
2) Αφορολόγητο αποθεματικό v. 1892/90	10.000.000	25.000.000
Υπόλοιπο αδιανέμητων κερδών		49.100.000

Η ανώνυμη εταιρεία μπορεί να υπολογίσει το αφορολόγητο αποθεματικό του v. 2601/1998 σε ολόκληρο το ποσό των αδιανέμητων κερδών δηλαδή στο ποσό των δρχ. 49.100.000. Επειδή όμως η προς έκπτωση αξία επενδύσεων ανέρχεται σε δρχ. 16.000.000, το αφορολόγητο αποθεματικό περιορίζεται στο ποσό αυτό : 16.000.000

Υπόλοιπο αδιανέμητων κερδών	33.100.000
-----------------------------	------------

#### VII) ΕΙΔΙΚΟ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΑΡΘΡΟΥ 22 Ν. 1828/1989

Υπόλοιπο αδιανέμητων κερδών	33.100.000
Μείον: Ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων άρθρου 22 v. 1828/89	
33.100.000 x 40% =	13.240.000
Υπόλοιπο αδιανέμητων κερδών	19.860.000

#### VIII) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

Καθαρά κέρδη Ισολογισμού	120.000.000
--------------------------	-------------

Πλέον: Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές		20.000.000
Συνολικά δηλωθέντα κέρδη		140.000.000
Μείον:		
1) Αφορολόγητο αποθεματικό		
ν. 1262/1982	15.000.000	
2) Αφορολόγητο αποθεματικό		
ν. 1892/1990	10.000.000	
3) Αφορολόγητο αποθεματικό		
ν. 2601/1998	16.000.000	
4) Ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό		
επενδύσεων άρθρο 22 ν. 1828/89	13.240.000	54.240.000
Υπόλοιπο φορολογητέων κερδών		85.760.000

#### ΙΧ) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ

Κύριος φόρος δρχ. 85.760.000 χ 35% =		30.016.000
Πλέον: Προκαταβολή φόρου επομένου οικον. έτους		
δρχ. 30.016.000 χ 55% =		16.508.800
Σύνολο οφειλής		46.524.800

#### ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Καθαρά κέρδη Ισολογισμού		120.000.000
Μείον: Φόρος εισοδήματος		30.016.000
Υπόλοιπο κερδών προς διάθεση		89.984.000

#### ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ

1) Τακτικό αποθεματικό		3.900.000
2) Μερίσματα		25.935.000
3) Αφορολόγητο αποθεματικό ν. 1262/82		15.000.000
4) Αφορολόγητο αποθεματικό ν. 1892/90		10.000.000
5) Αφορολόγητο αποθεματικό ν. 2601/98		16.000.000
6) Ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό		

επενδύσεων άρθρου 22 ν. 1828/89	13.240.000
7) Υπόλοιπο κερδών εις νέον	5.909.000
Σύνολο	89.984.000

## **η. Υπολογισμός φόρου εισοδήματος αδιανέμητων κερδών Αν. Εταιρειών**

Όπως αναφέρθηκε αναλυτικότερα παραπάνω, τα συνολικά καθαρά κέρδη όλων των ανώνυμων εταιρειών εισηγμένων ή μη στο Χ.Α.Α. που προκύπτουν με βάση τον Ισολογισμό, μετά τη φορολογική αναμόρφωση και την αφαίρεση των αφορολόγητων αποθεματικών των διαφόρων αναπτυξιακών νόμων, υποβάλλονται σε φόρο εισοδήματος από 1/1/2001 με συντελεστή 37,5% και από 1/1/2002 με 35% για τις μη εισηγμένες στο Χ.Α.Α. και τις τραπεζικές εταιρίες και 35% για τις εισηγμένες και για τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών Αν. Εταιρειών που η έδρα τους βρίσκεται σε κράτος μέλος της Ε.Ε. με μετοχές εισηγμένες, κατά το χρόνο λήξης της διαχειριστικής περιόδου του υποκαταστήματος, σε κράτος μέλος της Ε.Ε., εκτός των Υπ/των των Τραπεζών (Αρθ. 23 του Ν. 2836/2000). Πά να εφαρμοσθεί όμως ο συντελεστής 35% θα πρέπει με την υποβολή της δήλωσης του Υπ/τος, να προσκομισθεί βεβαίωση της Εφορίας του κεντρικού ή του Χρηματιστηρίου, ότι πράγματι οι μετοχές του κεντρικού είναι εισηγμένες σε αυτό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 109 του Κ.Φ.Ε. Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι, αν οι μετοχές μιας ανώνυμης εταιρείας εισαχθούν στο Χ.Α.Α. μετά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, η εταιρεία αυτή υποχρεούται να συνεχίσει την παρακράτηση φόρου με συντελεστή 37,5% από 1/1/2001 και μετά εκτός αν η διαχειριστική τους χρήση λήγει μέχρι την 30/6/2002 οπότε και στην περίπτωση αυτή για τα εισοδήματα που αναφέρονται μέχρι την εν λόγω ημερομηνία φορολογούνται με τον εν λόγω συντελεστή και από 1/1/2002 ή 1/7/2002 όλες οι ανώνυμες εταιρείες εισηγμένες ή μη φορολογούνται με συντελεστή 35%, τόσο στα αδιανέμητα κέρδη όσο και στα διανεμόμενα υπό τη μορφή αμοιβών μελών Δ.Σ., ποσοστών κ.λπ. Αν, όμως, κατά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία εισαγωγής στο Χρηματιστήριο και απλώς δεν έχει αρχίσει ακόμη η διαπραγμάτευση των μετοχών της, η εταιρεία αυτή θα προβαίνει σε παρακράτηση 35% τόσο στα διανεμόμενα όσο και μη καθαρά της κέρδη (Αποφ. υπ. Οικ. 1035321/559/Α0012/ Πολ. 1084/16.3.98). 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 παρ. 1 του αρθ. 114 του Κ.Φ.Ε., διότι αυτά φορολογήθηκαν στο όνομα της ανώνυμης εταιρείας.

## **Θ. Αποθεματικά κεφάλαια**

### **Θ. 1. Είδη αποθεματικών**

Τα αποθεματικά των Ανωνύμων Εταιρειών διακρίνονται στις παρακάτω κατηγορίες:

1. Σε αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί με βάση τους διαφόρους αναπτυξιακούς νόμους, όπως ο Ν. 4002/59 Α.Ν. 147/67 κ.λπ.
2. Σε αποθεματικά που προέρχονται από εισοδήματα που απαλλάσσονται της φορολογίας όπως:
  - Το αποθεματικό υπεραξίας εκ πωλήσεως παγίων περιουσιακών στοιχείων.
  - Αποθεματικό τεχνικών επιχειρήσεων.
  - Το αποθεματικό του αρθ. 10 του Α.Ν. 148/67.
  - Το αποθεματικό εξ εκδόσεως μετοχών υπέρ το άρτιο.
  - Το αποθεματικό από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα.
3. Σε αποθεματικά που προέρχονται από εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο και εξαντλήθηκε η φορολογική υποχρέωση.
4. Σε αποθεματικά από υπεραξία μετοχών που προέρχονται από απόσχιση κλάδου ή από συγχώνευση Αν. Εταιρειών στις οποίες συμμετέχει η Ανώνυμη Εταιρεία, από αύξηση των συμμετοχών της εταιρείας και από διανομή μετοχών με βάση τις διατάξεις του αρθ. 1 του Α.Ν. 148/67 του Ν. 542/77 του Ν.1249/82 του Ν. 1839/89 και του Ν. 2065/92 κατόπιν κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή των παγίων στοιχείων της θυγατρικής ή άλλης εταιρείας στην οποία συμμετέχουν.
5. Σε φορολογηθέντα αποθεματικά, όπως αυτά είναι: Το τακτικό, τα έκτακτα προαιρετικά, το υπόλοιπο κερδών εις νέο, τα ειδικά, τα αποθεματικά για τις ίδιες μετοχές και αποθεματικά αυτασφαλίσεως.

## **θ.2. Λογιστικές εγγραφές αφορολογήτων αποθεματικών τεχνικών - οικοδομικών και λοιπών επιχειρήσεων**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. αν κατά τη διάρκεια της χρήσης υπάρχουν κέρδη από πώληση χρεογράφων ή και από αποτίμηση, καθώς και έσοδα από τόκους που απαλλάσσονται της φορολογίας ή τεκμαρτά κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων, τα κέρδη αυτά μπορούν να μεταφερθούν σε αφορολόγητα αποθεματικά χωρίς την καταβολή του σχετικού φόρου εισοδήματος. Τα αποθεματικά αυτά αναλυτικά είναι τα εξής:

ΚΩΔ. 41.92 Αποθεματικά τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων (Απόφ. Υπ. Οικ. 1044770/10159/Πολ 1117/93)

ΚΩΔ. 41.08 Αποθεματικά υπεραξίας χρεογράφων (άρθρο 38 Κ.Φ.Ε.)

ΚΩΔ. 41.90 Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα.

### **θ.2.α. Εγγραφές αφορολογήτων αποθεματικών τέλους χρήσης**

		X	Π
88 Αποτελέσματα προς διάθεση 48.99 Κέρδη προς διάθεση		XXXX	
41 Αποθεματικά - Διαφ. Αναπρ. - επιχ. Επενδύσεων			
41.92 Αφορολόγ. κέρδη τεχνικών και οικοδομ. Επιχειρήσεων	XXXX		

41.08 Αφορολ. αποθεμ. ειδικών διατάξ. νόμων (αγοραπωλ. χρεογράφων)	XXXX		
41.90 Αποθεματικά απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα	XXXX		XXXX

Δημιουργία αποθεματικών εκ των κερδών της χρήσης 199X

**θ.2.β. Εγγραφές κατά τη φορολόγηση των αφορολογήτων αποθεματικών σύμφωνα με το άρθρο 8 του Ν. 2579/98, που υπάρχουν την 31/12/97α.**

**Λογιστικές εγγραφές κατά την καταβολή της 1ης δόσης του οφειλομένου φόρου εισοδήματος.**

17/4

	X	Π
41 Αποθεματικά - Διαφ. αναπ. - Επιχορηγ. επένδυα.		
41.92 Αφορολόγ. κέρδη τεχ. και οικ. επιχειρ.		
41.92.17 Αφορολόγ. κέρδη χρήσεως 1995	XXXX	
88 Αποτελέσματα προς διάθεση		
88.07 Αφορολόγ. κέρδη χρήσης 1995 για φορολόγηση (άρθρο 8 Ν. 2579/98) XXXX		XXXX
88 Αποτελέσματα προς διάθεση		
88.08 Φόρος εισοδήματος		

88.08.15 Φόρος αφορολόγ. κερδών χρήσης 1995 φορολογηθέντων με το άρθρο. 8 του Ν. 2579/98	XXXX	
---	------	--

17/4

	X	Π
88 Αποτελέσματα προς διάθεση		
88.08 Φόρος εισοδήματος		
88.08.15 Φόρος αφορολόγ. κερδών χρήσης 1995 φορολογηθέντων με το άρθρο. 8 του Ν. 2579/98	XXXX	
54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη		
54.09 Λοιποί φόροι - τέλη		
54.09.15 Φόρος αφορολ. κερδών χρ. 1995 φορολογηθ. με το αρθρ. 8 του Ν. 2579/98		XXXX

Λογαριασμός φόρου στο 40% των αποθεματικών βάσει Ισολογισμού της 31/12/1996.

17/4

	X	Π
54 Υποχρεώσεις από φόρους - τέλη		
54.09 Λοιποί φόροι - τέλη		
54.09.15 Φόρος αφορ. κερδών χρ. 1995 XXXX	XXXX	
38 Χρηματικά διαθέσιμα		

38.00 Ταμείο XXXX Καταβολή της 1ης δόσης του αναλογ. φόρου στο 40% των αφορολογ. αποθεμ. της 31/12/1996		XXXX
--	--	------

Στο τέλος της χρήσης, δηλ. την 31/12/98 το υπόλοιπο ποσό του 40% των φορολογηθέντων αποθεματικών που μεταφέρθηκαν στα αποτελέσματα προς διάθεση (Λογ. 88.07) που απομένει μετά την αφαίρεση του σχετικού φόρου, θα μεταφερθεί, αν αποφασισθεί να μη διανεμηθεί, με λογιστική εγγραφή, σε ειδικό αποθεματικό. Η σχετική εγγραφή έχει ως εξής:

31/12/98

	X	Π
88 88.99 Κέρδη προς διάθεση XXXX	XXXX	
41 41.05 41.05.02 Αποθεματ. φορολογ. κατά το αρθρ. 8 του Ν. 2579/98		XXXX

Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει παράλληλα στον πίνακα διάθεσης που θα συνοδεύει τον Ισολογισμό της 31/12/98, να περιλαμβάνονται και τα ποσά των φορολογηθέντων αποθεματικών (40% ή ενδεχομένως και μεγαλύτερο ποσοστό) καθώς και το ποσό του φόρου που αναλογούσε μετά του σχετικού ενδεχομένως αποθεματικού ως εξής:



.....		XXXX	
88.06 (42.04) (+) ή (-)		XXXX	
88.07 (41.92) + Αφορολόγητα κέρδη χρήσης 1995 για φορολόγηση (άρθρο 8 Ν. 2579/98)		XXXX	
Σύνολο		XXXX	
Μείον:			
88.08 (54.07) 1. Φόρος εισοδήματος	XXXX		
88.08.17 (54.09.17) 1 .α. Φόρος αφορολογήτων κερδών χρ. 1995 (άρθρο 8 Ν. 2579/98)	XXXX		
2..	XXXX	XXXX	
Κέρδη προς διάθεση	XXXX		
Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:			
1...		XXXX	
2...	XXXX	XXXX	
3... .....			
41.05.02 5. Αποθεματικά φορολογ. κατά το άρθρο 8 του Ν. 2579/98		XXXX	
6. Υπόλοιπο κερδών εις νέο		XXXX	
		XXXX	

## **ι. Διανομή - Κεφαλαιοποίηση αποθεματικών**

### **ι.1. Διανομή ή κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του αρθ. 106 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 2238/ 16.9.94, Φ.Ε.Κ. 151 Τεύχος Α') τα διανεμόμενα ή Κεφαλαιοποιούμενα οποτεδήποτε αφορολόγητα αποθεματικά Ανωνύμων Εταιρειών, Ε.Π.Ε., ή Συνεταιρισμών, φορολογούνται αυτοτελώς, κατά το χρόνο της διανομής ή κεφαλαιοποίησης τους στο όνομα της Ανώνυμης Εταιρείας, χωρίς αυτά να

συναθροίζονται με τα λοιπά αποτελέσματα βάσει του Ισολογισμού 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 Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών). Επομένως, ο συντελεστής που εφαρμόζεται βάσει του αρθ. 109 του Κ.Φ.Ε., για τις ημεδαπές Αν. Εταιρείες, των οποίων οι μετοχές κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, είναι μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, τις τραπεζικές εταιρείες καθώς και Οργανισμούς, που προβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, είναι 37,5% για τα εισοδήματα της χρήσης 2001 και 35% του 2002, ενώ για τις λοιπές ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α., καθώς και για τα υπ/τα των αλλοδαπών εταιρειών όπου οι μετοχές του κεντρικού τους είναι εισηγμένες σε Χ.Α. της Ευρωπαϊκής Ένωσης, 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. Εδώ πρέπει να τονισθεί όλως ιδιαιτέρως η προσαύξηση των διανεμομένων αποθεματικών με τον αναλογούντα σε αυτά φόρο, γίνεται λόγω του ότι με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 99 του Κ.Φ.Ε. τα διανεμόμενα από τις ανώνυμες εταιρείες κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος σε αυτά φόρου εισοδήματος. Κατά συνέπεια, η διανομή ολοκλήρου του ποσού που εμφανίζεται στο Λογ. 41.90 «Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα» είναι αδύνατη. Μπορεί όμως να διανεμηθούν μόνο μέχρι του ποσού που προκύπτει μετά την αφαίρεση από αυτά του αναλογούντος φόρου εισοδήματος. Με βάση λοιπόν των ανωτέρω, το ποσό του αφορολόγητου αποθεματικού που αποφασίζει η Γενική Συνέλευση των μετόχων να διανεμίει, ένα συγκεκριμένο ποσό (X), αυτό θεωρείται πάντα ότι είναι καθαρό δηλαδή ΑΝΕΥ ΦΟΡΟΥ εισοδήματος και γι' αυτό το λόγο, η παραπάνω αναφερομένη διάταξη (άρθρο 106 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε.) επιβάλλει την αναγωγή του πρώτα σε μεικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου και στη συνέχεια τη φορολόγηση του προκύπτοντος συνολικού ποσού.

## **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ**

Έστω ότι η ανώνυμη εταιρεία «ΖΗΤΑ» μη εισηγμένη στο Χ.Α.Α. μέσω της Γενικής Συνέλευσης αποφασίζει να διανεμίει το υπόλοιπο του αφορολόγητου αποθεματικού που

εμφανίζεται στο Λογ. 41.90 «Αποθεματικά απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα» ύψους 10.000.000 δρχ. Το ποσό που μπορεί να διανείμει ή εν πάση περιπτώσει να κεφαλαιοποιήσει είναι της τάξης των 6.000.000 δρχ., διότι από το ποσό των 10.000.000 δρχ., αφαιρείται ο φόρος εισοδήματος με συντελεστή 40% ή τον ισχύοντα κατά την χρήση συντελεστή φορολογίας ύψους 4.000.000 δρχ. (10.000.000 χ 40%). Άρα οι μέτοχοι θα εισπράξουν ως μέρισμα των ποσό των 6.000.000 δρχ. που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 περίπτ. α του άρθρου 99 του Κ.Φ.Ε. Με άλλα λόγια, εφόσον οι μέτοχοι θα εισπράξουν το ποσό των 6.000.000 δρχ., σύμφωνα με τις διατάξεις που αναφέρθηκαν πιο πάνω (άρθρο 106 παραγρ. 4 του Κ.Φ.Ε.). Το ποσό αυτό πρέπει να υπαχθεί σε φορολογία εισοδήματος με συντελεστή 40%, αφού προηγουμένως αναχθεί σε μεικτό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου. Επομένως το υπαγόμενο σε φορολογία ποσό ισούται με  $6.000.000 + 6.000.000 \times 40/60 = 6.000.000 + 4.000.000 = 10.000.000$  και ο φόρος ισούται με  $10.000.000 \times 40\% = 4.000.000$  δρχ. Σχετικώς με το θέμα αυτό υπάρχουν η υπ' αριθ. 1122241/2246/A 0012/ Πολ. 1238/31/10/94 εγκύκλιος Διαταγή και η υπ' αριθ. 1073192/10420/B 0012/ 4.9.95 απόφαση του υπ. Οικονομικών. Με την καταβολή δε του φόρου από την Ανώνυμη Εταιρεία, 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 Ανώνυμη Εταιρεία υποχρεούται να υποβάλει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που προβλέπει το αρθ. 107 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε., μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επομένου μήνα από αυτόν που λήφθηκε απόφαση για τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση από το αρμόδιο όργανο, τη Γενική Συνέλευση των μετόχων της σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 106 του Κ.Φ.Ε.. Ο φόρος που προκύπτει από την υποβαλλόμενη δήλωση, καταβάλλεται σε τρεις (3) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη μαζί με τη 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 άρθρου 13 του Ν. 1473/84, και της παρ. 1 του άρθρου 101 του Ν. 1892/90, καθώς επίσης και των παρακάτω αναφερομένων διατάξεων, βάσει των οποίων σχηματίστηκαν αφορολόγητα αποθεματικά:

1. Αρθ. 101 παραγρ. 8 του Ν. 1892/90.
2. Αρθ. 22 του Ν. 1828/89.

3. Αρθ. 11 του Ν. 1882/90.

Όπως επίσης και στο αποθεματικό του αρθ. 10 του Α.Ν. 148/67.

Οι περιπτώσεις αυτές αναλυτικότερα έχουν ως εξής:

## **ι.2. Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών Αν. Εταιρειών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 1473/84**

Με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 1473/84 που εξακολουθούν να ισχύουν σύμφωνα με την παρ. 4 του αρθ. 106 του Κ.Φ.Ε., παρέχεται η δυνατότητα στις ανώνυμες εταιρείες, των οποίων οι μετοχές δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, καθώς και στις Ε.Π.Ε., μερικής ή ολικής κεφαλαιοποίησης των αφορολόγητων αποθεματικών διαφόρων αναπτυξιακών νόμων, δηλαδή των αφορολόγητων κρατήσεων για νέες εγκαταστάσεις του Ν. 3213/1955, 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, Ν.Δ. 1313/1972, Ν.Δ. 331/1974, Ν. 289/1976, Ν. 849/1978, Ν. 1116/1981, Ν. 1262/1982 και του Ν. 1892/90, με εξαίρεση τα αποθεματικά του αρθ. 18 του Α.Ν. 942/49 (από πραγματοποιηθέντα κέρδη μέχρι 31/12/72 για την κάλυψη μελλοντικών ζημιών) και της παρ. 4 του αρθ. 10 του Α.Ν. 148/67 (προερχόμενα από πώληση χρεογράφων σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης, με το οποίο αποσκοπείτε 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 Μετοχικό Κεφάλαιο ή το 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. υπ. 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 έναν μήνα από τη δημοσίευση της απόφασης του υπουργείου

Εμπορίου που εγκρίνει την αύξηση του Μετοχικού Κεφαλαίου 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 στους μετόχους, τα κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά δεν λογίζονται φορολογικώς ως Μετοχικό Κεφάλαιο και φορολογούνται με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά για τη φορολογία εισοδήματος κατά το χρόνο της διάλυσης ή μείωσης του Μετοχικού Κεφαλαίου, μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε κατά την κεφαλαιοποίηση. Αυτά δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση διάλυσης της εταιρείας με σκοπό συγχώνευση της με άλλη επιχείρηση και ίδρυση νέας ανώνυμης εταιρείας, ή σε περίπτωση εξαγοράς ή απορρόφησης της από άλλη ανώνυμη εταιρεία.

### **ι.3. Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 101 του Ν. 1892/90**

Με τις διατάξεις του άρθρου 101 παρ. 1-5 του Ν. 1892/90, οι ανώνυμες εταιρείες με μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο 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 αρθ. 10 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 έναν μήνα από τη δημοσίευση της απόφασης του υπ. Εμπορίου στο ΦΕΚ και καταβάλλεται σε τέσσερις (4) 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, τη 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.

#### **ι.4. Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών με βάση τις διατάξεις της παραγ. 8 του άρθρου 101 του Ν. 1892/90**

Επίσης, οι Ανώνυμες Εταιρείες 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 αρθ. 1 του Α.Ν. 148/1967, του Ν. 542/1977, του Ν. 1249/82, της κοινής Υπ. Απόφασεως Ε' 2665/Πολ. 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, νωρίς να υπα/θούν σε φορολογία, ενώ αν διανεμηθούν υπόκεινται σε φορολογία. (Εγκ. υπ. Οικ. Η 1028579/10072/Πολ. 1062/27.2.89 Δ.Φ.Ν. Τόμος 43ος Σελ.404).

#### **ι.5. Κεφαλαιοποίηση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών**

Τα ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά που προβλέπονται από τις διατάξεις (α) της κοινής υπουργικής Απόφασης των υπουργ. Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, Ε 2665/88, (β) του άρθρου 22 του Ν. 1828/89 και (γ) του αρθ. 11 του Ν. 1882/90, κατά την κεφαλαιοποίησή τους δεν φορολογούνται, με την προϋπόθεση ότι η κεφαλαιοποίηση πραγματοποιείται μετά την πάροδο τριετίας από τον χρόνο σχηματισμού τους, πρόσφατα όμως, το υπ. Οικονομικών με την υπ' αριθ. 1163/23.5.96 εγκύκλιο του δέχθηκε ότι μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί το σχηματισθέν αφορολόγητο αποθεματικό του άρθρου 22 του Ν. 1828/89 προ της παρόδου τριετίας από του σχηματισμού του, εφόσον η επιχείρηση πραγματοποίησε τη σχετική επένδυση νωρίτερα από την κεφαλαιοποίησή αυτή.

## **ι.6. Διανομή ή κεφαλαιοποίηση του ειδικού αποθεματικού της παρ. 4 του άρθρου 10 του Α.Ν. 148/67**

Το ειδικό αυτό αποθεματικό αφορά κέρδη από την πώληση χρεογράφων, σε περίπτωση διανομής του ή κεφαλαιοποίησης ή διάλυσης της επιχείρησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 106 παρ. 4 φορολογείται αυτοτελώς κατά το χρόνο της διανομής ή κεφαλαιοποίησης με βάση τις ισχύουσες διατάξεις στο όνομα της Αν. Εταιρείας, δηλαδή με συντελεστή 37,5% για όσες εταιρείες κλείνουν διαχειριστική χρήση μέχρι 30/6/2002 και δεν είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α. ή αν πρόκειται για τραπεζική εταιρεία και 35%, από 1/1/2002 ή 1/7/2002 για όλες ανεξαρτήτως τις Αν. Εταιρείες (αρθ. 109 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε.). Ενώ απεναντίας προηγουμένως, δηλαδή προ της 30/6/1992, το αποθεματικό αυτό κατά τη διανομή του ή τη διάλυση της εταιρείας φορολογείτο στην πηγή ως μέρος των μετόχων της εταιρείας. Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι ενώ το εν λόγω άρθρο, ομιλεί για αναγωγή του διανεμομένου αποθεματικού σε μεικτό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου εισοδήματος, το υπ. Οικονομικών με το υπ' αριθμ. 1073192/10420/Β 0012/4.9.1995 έγγραφο του αναφέρει ότι το ποσό που επιτρέπεται να κεφαλαιοποιηθεί και ο φόρος που οφείλεται στην περίπτωση αυτή, υπολογίζεται επί του προτιθέμενου για κεφαλαιοποίηση αποθεματικού. Δηλαδή έστω για κεφαλαιοποίηση αποθεματικό εταιρείας μη εισηγμένης στο Χ.Α.Α., ύψους 10 εκατ. δρχ., το ποσό που θα κεφαλαιοποιηθεί είναι  $10.000.000 - (10.000.000 \times 40\%) = 6.000.000$  δρχ. Το αποθεματικό αυτό δεν συναθροίζεται με το αποτέλεσμα του Ισολογισμού κατά το χρόνο της διανομής ή κεφαλαιοποίησης, η υποβολή δε της δήλωσης που προβλέπεται από το άρθρο 107 του Κ.Φ.Ε. και η απόδοση του φόρου εισοδήματος γίνεται σύμφωνα με όσα έχουν αναφερθεί παραπάνω στην παράγραφο ι.1.

## **ι.7. Διανομή ή κεφαλαιοποίηση αποθεματικών φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 106 παρ. 5 του Κ.Φ.Ε. που παραπέμπουν στην παρ. 4 του εν λόγω άρθρου, τα αποθεματικά που προέρχονται από εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο, όπως αυτά είναι οι τόκοι καταθέσεων, οι τόκοι εντόκων

γραμματίων και ομολόγων ΚΕΡΟ5, στους οποίους έχει παρακρατηθεί φόρος 15%, η υπεραξία από την πώληση αυτοκινήτου ως εμπορεύσιμου περιουσιακού στοιχείου κ.λπ. φορολογούνται αυτοτελώς και δεν συναθροίζονται μετά τα λοιπά εισοδήματα της εταιρείας. Με τον τρόπο αυτό εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση της. Σε περίπτωση όμως διανομής ή κεφαλαιοποίησης των, αυτά φορολογούνται αυτοτελώς και δεν προστίθενται στα αποτελέσματα του Ισολογισμού κατά το χρόνο που γίνεται η διανομή ή κεφαλαιοποίηση, αφού πρώτα γίνει αναγωγή των σε μεικτά με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου εισοδήματος με τον ισχύοντα εκάστοτε φορολογικό συντελεστή 35% ή 40% κατά περίπτωση, στο όνομα της εταιρείας. Το ίδιο δε καθεστώς ισχύει σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 106 του Κ.Φ.Ε. καν στα αποθεματικά που φορολογήθηκαν κατά ειδικό τρόπο, όπως και στην περίπτωση διανομής αφορολόγητων αποθεματικών που έχουν δημιουργηθεί από αφορολόγητα έσοδα όπως είναι οι τόκοι εντόκων γραμματίων, τα ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου, οι τόκοι καταθέσεων, τα αποθεματικά του άρθρου 10 του Α.Ν. 148/1967 κ.λπ. Εδώ πρέπει να τονισθεί, ότι σύμφωνα πάντα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 106 του Κ.Φ.Ε., ο παρακρατηθείς από τα παραπάνω αναφερόμενα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο εισοδήματα φόρος (15%) συμψηφίζεται με αυτόν που αναλογεί στο νομικό πρόσωπο (Α.Ε.) για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αυτά αποθεματικά κέρδη. Τέλος πρέπει να σημειωθεί ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 106 του Κ.Φ.Ε. η κεφαλαιοποίηση ή η διανομή αποθεματικών που έχουν σχηματισθεί μέχρι 29.6.1992 από μερίσματα προερχόμενα από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές Α.Ε. δεν υπόκειται σε φορολογία και ούτε επιστρέφεται ο παρακρατηθείς φόρος μερισμάτων όπως συμβαίνει στην προηγούμενη περίπτωση.

## **1.8. Αυτοτελής φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών**

Με τις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν. 2579/1998 προβλέπεται η αυτοτελής φορολόγηση του 40% ορισμένων αποθεματικών που έχουν σχηματίσει οι εταιρείες μέχρι 31/12/1996 και τα οποία προέρχονται από κέρδη τα οποία είχαν απαλλαγεί από το φόρο εισοδήματος κατά το χρόνο που είχαν προκύψει. Τα σχηματισθέντα αυτά αποθεματικά είχαν προσωρινή απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος, καθόσον με τις ισχύουσες διατάξεις τα εν λόγω αποθεματικά σε



περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης ή διάλυσης της επιχείρησης υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος με τους ισχύοντες συντελεστές 35% ή 40% κατά περίπτωση. Ειδικότερα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπονται τα εξής:

**1.** Επιβάλλεται φόρος με συντελεστή 17,5% στο 40% των αποθεματικών που είχαν προκύψει από υπεραξία από την πώληση μετοχών και εν γένει χρεογράφων μέχρι την 31/12/1996. Ο φόρος αυτός επιβάλλεται σε όλα γενικά τα νομικά πρόσωπα που έχουν σχηματίσει αποθεματικά από πώληση χρεογράφων και εμφανίζονται στα βιβλία τους και τα οποία δεν έχουν διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί μέχρι τη δημοσίευση του νόμου αυτού, δηλαδή μέχρι την 17/2/1998. Τα πιο πάνω νομικά πρόσωπα έχουν τη δυνατότητα, αν το επιθυμούν να φορολογηθούν με τον ίδιο συντελεστή (17,5%) και για ποσά αποθεματικών μεγαλύτερα του 40% αυτών που σχηματίστηκαν, εφόσον υποβάλλουν δήλωση καταβολής του σχετικού φόρου. Για την απόδοση του αναλογούντος φόρου προβλέπεται η υποβολή ιδιαίτερης δήλωσης η οποία πρέπει να υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΜΕΧΡΙ ΤΗΝ 17/4/1998 και ο φόρος που προκύπτει θα καταβληθεί σε πέντε (5) ίσες δίμηνες δόσεις από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες 4 την τελευταία εργάσιμη ημέρα των τεσσάρων επομένων, από την υποβολή της δήλωσης, διμήνων. Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση για τα φορολογηθέντα αυτά αποθεματικά, τόσο για την εταιρεία όσο και για τους μετόχους ή εταίρους αυτής. Τα φορολογηθέντα αυτά αποθεματικά μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβάλλεται μεταφέρονται σε ειδικούς λογαριασμούς στα βιβλία της εταιρείας και μπορούν να διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν οποτεδήποτε ή να εξαχθούν στο εξωτερικό, προκειμένου για αλλοδαπές εταιρείες, χωρίς άλλη φορολογική επιβάρυνση.

**2.** Με τις διατάξεις της παρ. 2 αυτού του άρθρου προβλέπεται ότι τα ανωτέρω αναφερόμενα έχουν ανάλογη εφαρμογή και για όλα εν γένει σχηματισθέντα αποθεματικά, με εξαίρεση αυτά που αναφέρονται στην παρ.αυτού του άρθρου, που προέρχονται από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο της πρόκυψής τους, λόγω απαλλαγής αυτών κατ' εφαρμογή διατάξεων νόμων. Επομένως στην αυτοτελή φορολόγηση 17,5% περιλαμβάνονται και τα διάφορα αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματίσει μέχρι και την 31/12/1996 τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε. (ανώνυμες εταιρείες, ΕΠΕ, συνεταιρισμοί και αλλοδαπές επιχειρήσεις) και τα οποία προ-έρχονται από κέρδη που απαλλάσσονται από τη φορολογία. Ενδεικτικά αναφέρονται τα αφορολόγητα κέρδη από

τίτλους του Ελληνικού Δημοσίου, από τόκους καταθέσεων που είχαν προκύψει πριν τη φορολόγηση τους, τα κέρδη από υπεραξία πώλησης ακινήτων που απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος, το μέρος των κερδών των τραπεζών που απαλλάσσεται από τη φορολογία εισοδήματος κ.λπ.

3. Με την παρ. 3 αυτού του άρθρου προβλέπεται ότι οι διατάξεις της παρ. 1 έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τα πέραν των τεκμαρτών πραγματικά κέρδη των τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων που είχαν απαλλαγεί από το φόρο εισοδήματος και για τα κέρδη των τεχνικών εταιρειών από την εκτέλεση τεχνικών έργων στην αλλοδαπή που απαλλάσσονται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4171/1961. Ειδικά στην περίπτωση αυτή ο συντελεστής φορολόγησης που επιβάλλεται ορίζεται σε 12,5%.

4. Με τις διατάξεις της παρ. 4 αυτού του άρθρου ορίζονται περιοριστικά τα αποθεματικά (τα αφορολόγητα), τα οποία δεν εμπίπτουν στις διατάξεις αυτού του άρθρου. Τα αποθεματικά αυτά είναι τα εξής: α) Τα αφορολόγητα αποθεματικά ή οι αφορολόγητες εκπτώσεις που σχημάτισαν τα νομικά πρόσωπα λόγω πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων, βάσει των αναπτυξιακών νόμων (ν. 1892/1990, ν. 1262/1982, ν. 1828/1989, ν. 1116/1981, ν. 849/1978, ν.δ. 1078/1971, ν. 4002/1959 κ.λπ.).

β) Τα αποθεματικά που έχουν σχηματίσει οι ανώνυμες εταιρείες, είτε από υπεραξία μετοχών που προέρχεται από απόσχιση κλάδου ή από συγχώνευση εταιρειών στις οποίες συμμετέχει, είτε από την αύξηση της αξίας των συμμετοχών της εταιρείας ή από διανομή μετοχών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 1 του α.ν. 148/1987, του ν. 542/1977, του ν. 1249/1982, του ν. 1839/1989 και του ν. 2065/1992 μετά από κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή της αξίας παγίων περιουσιακών στοιχείων θυγατρικής εταιρείας ή άλλης εταιρείας στην οποία συμμετέχουν οι ανώνυμες εταιρείες.

γ) Τα αποθεματικά που αναφέρονται στην παρ. 2 αυτού του άρθρου (κέρδη μη φορολογηθέντα βάσει διατάξεων νόμων), τα οποία έχουν σχηματίσει οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης μέχρι το χρόνο έναρξης ισχύος των διατάξεων του ν. 2065/1992, δηλαδή για το διάστημα, κατά το οποίο τα κέρδη τους φορολογούνται στο όνομα των μελών τους.

δ) Τα αποθεματικά που έχουν σχηματίσει οι αγροτικοί συνεταιρισμοί πρώτου, δεύτερου και τρίτου βαθμού από τα κέρδη, τα οποία απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης θ της παρ. 1 του άρθρου 103 του Κ.Φ.Ε.

ε) Τα αποθεματικά που αναφέρονται στην παρ. 2 αυτού του άρθρου, που έχουν σχηματίσει οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα από κέρδη που απαλλάσσονται από τη φορολογία με βάση τις κείμενες διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος.

στ) Τα αποθεματικά των παρ. 1 και 2 του άρθρου αυτού που έχουν σχηματίσει οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου.

**5.** Με τις διατάξεις της παρ. 5 αυτού του άρθρου προβλέπεται ότι οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 106 του Κ.Φ.Ε. εξακολουθούν να ισχύουν για το μέρος των προαναφερθέντων αφορολόγητων αποθεματικών που απομένει μετά την αφαίρεση του τμήματος αυτών που φορολογήθηκε αυτοτελώς με 17,5% ή 12,5%. Δηλαδή το υπόλοιπο των κερδών αυτών θα φορολογηθεί με βάση τις γενικές διατάξεις, χωρίς να συναθροισθεί με το προκύπτον αποτέλεσμα του Ισολογισμού, σε περίπτωση που το ποσό αυτό κεφαλαιοποιηθεί ή διανεμηθεί στους μετόχους οποτεδήποτε.

#### **Εγγραφές κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων και φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο αποθεματικών**

Σχετικά με τις λογιστικές εγγραφές των αδιανέμητων καθαρών κερδών που προέρχονται από έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας ή φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο ως και των καθαρών κερδών των τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων που υπερβαίνουν τα τεκμαρτά κέρδη, έχει εκδοθεί αφ' ενός μεν η υπ' αριθ. 1044770/Πολ. 1117/23.3.93 Απόφ. του υπ. Οικονομικών, αφ' ετέρου δε η υπ' αριθ. 1122241/2246/Α 0012/Πολ. 1238/31.10.94 που αναφέρονται λεπτομερώς στον τρόπο υπολογισμού και απεικόνισης των, στις οποίες μάλιστα παραπέμπουμε για περισσότερες λεπτομέρειες. Ενώ κατά τη διανομή αποθεματικών φορολογηθέντων κατ' ειδικό τρόπο, πρέπει να γίνονται οι παρακάτω αναφερόμενες εγγραφές, για καλύτερη δε κατανόηση κρίνεται σκόπιμο να δοθούν παρακάτω οι λογιστικές εγγραφές κεφαλαιοποίησης αποθεματικού Ανώνυμης Εταιρείας εισηγμένης στο Χ.Α.Α. που προήλθε από τόκους προθεσμιακών καταθέσεων, ύψους 20.000.000 δρχ., από τους οποίους τόκους έχει παρακρατηθεί φόρος εισοδήματος 15%, ύψους 3.000.000 δρχ. και οι οποίες εγγραφές αναλυτικά έχουν ως παρακάτω:

41 Αποθεματικά-διαφορές αναπρ. επιχ. επενδύσεων		
41.9 Αποθεματικά από έσοδα φορολογ. κατ' ειδικό τρόπο		
41.91.00 Αποθ. Τόκων προθεσμ. Καταθέσεων	20.000.000	
88 Αποτελέσματα προς διάθεση		20.000.000
88.07 Λογ/σμός αποθεματικών προς διάθεση		

Μεταφορά αποθεματικών χρήσης 1994 για κεφαλαιοποίηση

	X	Π
88 Αποτελέσματα προς διάθεση		
88.08 Φόρος εισοδήματος	7.000.000	
54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη		
54.07 Φόρος εισοδήματος		7.000.000

Αναλογών φόρος εισοδήματος κεφαλ. αποθεματικών

88 Αποτελέσματα προς διάθεση		
88.07 Λογ/σμός αποθεματικών προς διάθεση	20.000.000	
88 Αποτελέσματα προς διάθεση		
88.08 Φόρος εισοδήματος		7.000.000
88.99 Κέρδη προς διάθεση		13.000.000

88 Αποτελέσματα προς διάθεση		
88.99 Κέρδη προς διάθεση	13.000.000	
43 Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου		
43.91 Αποθεματικά διατεθειμένα για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου		13.000.000

	X	Π
54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη		
54.07 Φόρος εισοδήματος φορολογικών κερδών	3.000.000	
33 Χρεώστες διάφοροι		
33.13 Ελληνικό Δημόσιο, προκαταβλημένοι και παρακρατούμενοι φόροι		
33.13.06 Παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος από τόκους		3.000.000

Συμψηφισμός παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος

Μετά τις παραπάνω εγγραφές και αφού εγκριθεί η κεφαλαιοποίηση αυτή από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων της Εταιρείας με την εξαιρετική απαρτία και πλειοψηφία που προβλέπει ο Κ.Ν. 2190/20, τότε γίνεται και η παρακάτω λογιστική εγγραφή για την ολοκλήρωση της κεφαλαιοποίησης, η οποία έχει ως εξής:

43 Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου		
43.91 Αποθεματικά διατεθειμένα για αύξηση κεφαλαίου	13.000.000	
43.91.00 Αποθεματικά τόκων προθ. καταθέσεων		
40 Κεφάλαιο		13.000.000
40.00 Καταβεβλ. μετοχ. κεφ. κοινών μετοχών		

### **ι.9. Διανομή ή κεφαλαιοποίηση αποθεματικών (αδιανέμητων κερδών)**

**που έχουν φορολογηθεί στο όνομα του νομικού προσώπου**

#### **ι.9.α. Διανομή ή κεφαλαιοποίηση αποθεματικών φορολογηθέντων που σχηματίσθηκαν μέχρι 29/6/1992**

Με βάση τις διατάξεις του αρθ. 117 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες διατάξεις δεν ισχύουν πλέον από 2/11/2001 καθότι καταργήθηκαν με την παραγρ. 35 και 36 του αρθ. 1 του Ν. 2954/2001 τα αδιανέμητα κέρδη που έχουν φορολογηθεί στο όνομα της εταιρείας με οποιονδήποτε συντελεστή φορολογίας εισοδήματος και προέρχονται από κέρδη Ισολογισμών που έληξαν μέχρι και την 29η Ιουνίου 1992. ημερομηνία εφαρμογής του Ν. 2065/92, αν διανεμηθούν με οποιαδήποτε μορφή ή κεφαλαιοποιηθούν, υπόκεινται σε φορολογία με συντελεστή 5%, μη επιστρεφόμενου ή συμψηφιζομένου του φόρου εισοδήματος που είχε καταβληθεί κατά το χρόνο που προέκυψαν αυτά. Εδώ πρέπει να τονισθεί ότι η διοίκηση του υπ. Οικονομ. έκανε δεκτό το θέμα ότι στη σχετική με τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση απόφαση της Γ.Σ. των μετόχων" πρέπει να μνημονεύεται το ύψος του φορολογούμενου αποθεματικού που θα διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί και τα κέρδη της χρήσης από τα οποία είχε προέλθει χωρίς να

είναι υποχρεωτική η λήψη αυτών κατά χρονολογική σειρά σχηματισμού των. Ο φόρος αυτός καταβάλλεται εφάπαξ με την εμπρόθεσμη δήλωση που υποβάλλεται μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση της Γενικής Συνέλευσης βαρύνει την εταιρεία και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της (Εγκ. του υπ. Οικον. 1047166/10364/B0012/Πολ. 1142/24-4-1997) και επειδή δε αποτελεί εταιρικό βάρος θα πρέπει να εμφανίζεται στο Λογ. 88.08 «Φόρος εισοδήματος» (Ε.Σ. Υ.Α. 241/1995). Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος τόσο της εταιρείας όσο και των δικαιούχων για τα κέρδη αυτά που κεφαλαιοποιήθηκαν ή διανεμήθηκαν. Ενώ απεναντίας, αν τα αδιανεμήτα κέρδη που προέρχονται από ισολογισμούς που κλείνουν μετά την πάνω ημερομηνία (29/6/92), όταν κεφαλαιοποιηθούν ή διανεμηθούν δεν υπόκειται σε σχετική φορολογία καθότι έχουν φορολογηθεί στο όνομα της εταιρείας και, κατά συνέπεια, έχει εξαντληθεί η φορολογική υποχρέωση των μετόχων. 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 Γενικής Συνέλευσης, διότι ο σχηματισμός των εν λόγω αποθεματικών είχε αποφασισθεί από προηγούμενες Τακτικές Γενικές Συνελεύσεις που ενέκριναν τους Ισολογισμούς αυτούς και έχουν καταστεί πλέον οριστικοί. Τέλος σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 35β 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 Μετοχικού Κεφαλαίου και αναφέρονται σε ενέργειες που είχαν ως αποτέλεσμα τη μη διανομή του πρώτου μερίσματος που ορίζεται από το καταστατικό. Κατά συνέπεια η Έκτακτη Γενική Συνέλευση 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 Γενική Συνέλευση 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). Σχετικά με το θέμα αυτό βλέπετε πιο πάνω περισσότερες λεπτομέρειες και εγγραφές στην παρ. 1.8. Εξάλλου εδώ πρέπει να τονισθεί ότι στην περίπτωση που η Α.Ε. αποφασίσει να διανείμει από τα κέρδη παρελθουσών χρήσεων ένα μέρος στους μετόχους της τότε αυτή οφείλει, σύμφωνα με το άρθρο 44α παρ. 1 του Κ.Ν. 2190/20, να εξετάσει αν το

σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της καθίσταται κατώτερο από το Μετοχικό Κεφάλαιο και τα μη δυνάμενα να διανεμηθούν αποθεματικά (τακτικό ή καταστατικό), μετά δε να προβεί σε διανομή και μέχρι του ποσού, που να μην υπάρχει η παραπάνω αναφερομένη υπέρβαση, καθότι υπάρχει σχετικός περιορισμός.

#### **ι. 10. Φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων των κεφαλαιοποιουμένων αποθεματικών**

Κατά την κεφαλαιοποίηση των διαφόρων αποθεματικών, εκτός του θέματος της υπαγωγής των σε φόρο εισοδήματος στο όνομα της Αν. Εταιρείας 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 παρ. ι.γ. του αρθ. 18 του εν λόγω νόμου, η αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου 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 Μετοχικού Κεφαλαίου, τότε σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. ι.α. του εν λόγω άρθρου, υπάρχει υποχρέωση καταβολής Φ.Σ.Κ. (Απόφ. υπουρ. Οικ. 1115824/9651 /Δ0014/Πολ. 1230/10.8.94). Εξάλλου, σύμφωνα με την υπ' αριθ. 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, Ν. 1249/82, κ.λπ.), γιατί με την αναπροσαρμογή αυτή δεν γίνεται πραγματική αύξηση του Μετοχικού Κεφαλαίου, αλλά απλή τιμαριθμική μεταβολή της αξίας αυτών (Απόφ. Σ.τ.Ε. 219/1958 και 3056/1974). Ενώ απεναντίας, σύμφωνα με την ερμηνεία του άρθρου 18 από την παραπάνω απόφαση του υπ. Οικονομικών, η υπεραξία που δημιουργείται από την αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων της μετατρεπομένης ή συγχωνευόμενης Επιχείρησης από την



Επιτροπή του άρθρου 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 ομάδος 41.96 του Γ.Λ.Σ. με τον τίτλο «Υπεραξία λόγω συγχώνευσης ή μετατροπής» δεν υπόκειται σε φόρο μέχρι το χρόνο της κεφαλαιοποίησης (Απόφ. υπ. Οικ. Σ 1467/ 235/Πολ. 145/11.5.87). Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1β του αρθ. 22 του Ν. 1676/86, η αύξηση του κεφαλαίου που γίνεται με κεφαλαιοποίηση κερδών, αποθεματικών ή προβλέψεων, απαλλάσσεται από το Φ.Σ.Κ. (Απ. υπ. Οικ. 1065995/3001/Δ0014/2-6-95). Επίσης απαλλάσσεται του Φ.Σ.Κ. και η αύξηση του Μετ. Κεφαλαίου που προέρχεται από κεφαλαιοποίηση κερδών ή μερισμάτων, τα οποία έχουν μεταφερθεί σε πίστωση των λογαριασμών των εταίρων ή μετόχων (Απόφ. Υπ. Οικ. Ν. 2522/335/Π.Ε/Πολ. 1056/20-2-89).

## **ι . 11 . Λογιστικός χειρισμός της κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών**

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

α. Τα ποσά που καταχωρούνται στο Λογ. 43 «Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου» μας το ορίζει το Γενικό ή Λογιστικό Σχέδιο παρ. 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 χρήσης . Από τη φορολογική νομοθεσία η κεφαλαιοποίηση πραγματικών αποθεματικών, δηλαδή αποθεματικών προερχόμενων αποκλειστικά από μη διανεμηθέντα σε προηγούμενες χρήσεις λογιστικά (πραγματικά) κέρδη, εξομοιώνεται με 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 πρέπει να είναι ευθυγραμμισμένος με τις διατάξεις αυτές. Ειδικότερα, 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 Γενική Συνέλευση 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 μεταφοράς του λογ/σμού 88.07 «Λογ/σμός αποθεματικών προς διάθεση» στην πίστωση του λογ/σμού 88.99 «Κέρδη προς διάθεση» και από αυτόν (τον 88.99) μεταφέρεται το προς κεφαλαιοποίηση ποσό του αποθεματικού στην πίστωση του λογ/σμού 4190 «αποθεματικά διατιθέμενα για αύξηση κεφαλαίου».
4. Μετά την έγκριση του Ισολογισμού από την Τακτική Γενική Συνέλευση και αφού πραγματοποιηθεί η προβλεπόμενη από το άρθρο 7β του Κωδ. Ν. 2190/1920 δημοσιότητα, διενεργούνται οι γνωστές λογιστικές εγγραφές αύξησης του Μετοχικού Κεφαλαίου, με τη διαφοροποίηση ότι επειδή τα σχετικά ποσά για την αύξηση του Μετοχικού Κεφαλαίου 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 Μετοχικού Κεφαλαίου 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 Μετοχικού Κεφαλαίου με καταβολή μετρητών (Εγκ. υπ. Εθνικής Οικον. 8351/Λ.Σ. 2288/5 Ν. 241/95).

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 13ο**

### **ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ**

Οι Ανώνυμες Εταιρείες με βάση τον Ισολογισμό και τις λογιστικές καταστάσεις που συντάσσουν στο τέλος της κάθε διαχειριστικής χρήσης έχουν, μεταξύ των άλλων, και τις παρακάτω φορολογικές υποχρεώσεις.

#### **13.α. Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος:**

##### **α.1. Χρόνος υποβολής φορολογικής δήλωσης ανωνύμων εταιρειών**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του αρθ. 17 του Κ.Β.Σ., για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας, η ποσοτική καταγραφή των αποθεματικών στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις, γίνεται μέχρι την 20ή ημέρα του μεθεπομένου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα. Ενώ με τις διατάξεις της παρ. 8 του ίδιου ως άνω άρθρου, οι Ανώνυμες Εταιρείες είναι υποχρεωμένες να καταχωρήσουν τις πράξεις Ισολογισμού και να κλείσουν αυτόν μέσα σε 4 μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, η προθεσμία αυτή δεν μπορεί να υπερβεί την προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος της ημεδαπής Ανων. Εταιρείας και των προσώπων που αναφέρονται στην παρ. 1 του αρθ. 107 του Κ.Φ.Ε. υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. της έδρας της εταιρείας και μέχρι την 10η ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν μέσα στη χρήση αυτή. Ο φόρος και η

προκαταβολή φόρου καταβάλλονται σε 5 μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης (άρθρο 107 παρ. 2 Κ.Φ.Ε.).

- Η υπό εκκαθάριση Ανων. Εταιρεία, υποβάλλει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέσα σε 1 μήνα από τη λήξη αυτής. Αν παραταθεί η εκκαθάριση πέραν του έτους υποβάλλεται προσωρινή δήλωση για τα εισοδήματα κάθε έτους, μέσα σε ένα μήνα από τη λήξη του έτους. (Αρθ. 107 παρ. 2.γ. του Κ.Φ.Ε.) και οριστική κατά τη λήψη) της εκκαθάριση.

- Τα διαλυόμενα νομικά πρόσωπα για τα οποία δεν επιβάλλεται από το Νόμο εκκαθάριση, εντός μηνός από της διάλυσης και εν πάση περιπτώσει προ της διάθεσης των περιουσιακών στοιχείων των. Οι ημεδαπές Ανων. Εταιρείες που τα Δ.Σ. έχουν προτείνει τη διανομή κερδών στα οποία συμπεριλαμβάνονται και εισοδήματα απαλλασσόμενα της φορολογίας ή κέρδη προσδιορισθέντα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο, εφόσον μέσα σε έξι μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης δεν συνέλθει η Γ.Σ. για να εγκρίνει την προταθείσα διανομή από το Δ.Σ. ή συνέρχεται και τροποποιεί την προταθείσα αυτή διανομή, υποχρεούνται να υποβάλλουν τροποποιητική δήλωση εντός 30 ημερών, από τη λήξη του εξαμήνου, για τα φορολογητέα κέρδη που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 2 και 3 του άρθρου 106 του Κ.Φ.Ε., ο τυχόν δε οφειλόμενος φόρος και η προκαταβολή, βάσει της τροποποιητικής δήλωσης, καταβάλλεται σε τρεις (3) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες δύο (2) την τελευταία εργάσιμη ημέρα των δύο επομένων μηνών. Εξάλλου, σε περίπτωση μεταγενέστερης, αλλά εντός της ίδιας διαχειριστικής χρήσης μερικής ή ολικής έγκρισης διανομής αφορολόγητων ή κατά ειδικό τρόπο φορολογούμενων κερδών, εφαρμόζονται οι διατάξεις των παρ. 2 και 3 του αρθ. 106 του Κ.Φ.Ε., υποβάλλεται συμπληρωματική δήλωση μέσα σε 30 ημέρες από τον χρόνο έγκρισης από τη γ.σ., ο οφειλόμενος δε φόρος καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης (αρθ. 107 παράγ. 4 του Κ.Φ.Ε.). Εξάλλου με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 4 του άρθρου 107 του Κ.Φ.Ε. προβλέπεται ότι τα προηγούμενα που αναφέρονται στην υποβολή συμπληρωματικής δήλωσης και την εφάπαξ καταβολή του προκύπτοντος φόρου, έχουν εφαρμογή και στην περίπτωση που η τακτική ή έκτακτη Γ.Σ. των μετόχων της εταιρείας αποφασίσει την περαιτέρω διανομή κερδών (μερίσματα κ.λπ.) από τα κέρδη της περαθείσας διαχειριστικής χρήσης, στα οποία περιλαμβάνονται και εισοδήματα απαλλασσόμενα ή κέρδη προσδιορισθέντα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο, με την προϋπόθεση ότι η σχετική απόφαση θα έχει ληφθεί μέχρι τη λήξη της χρήσης που ακολουθεί αυτή από την οποία διανέμονται τα κέρδη (Απόφ. υπ. Οικ. 1047166/10364/Β 0012/Πολ. 1142/24.4.97). Η δήλωση

φορολογίας εισοδήματος υποβάλλεται σε 3 αντίγραφα και υπογράφεται από το νόμιμο εκπρόσωπο αυτής, ως και από τον προϊστάμενο του Λογιστηρίου ή από τον υπεύθυνο λογιστή που τηρεί τα βιβλία και συνοδεύεται με όλα τα σχετικά δικαιολογητικά. Η δήλωση που υποβάλλεται θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα, αν δεν καταβληθούν οι αναφερόμενοι σ' αυτήν, φόροι και τέλη (άρθρο 110 του Κ.Φ.Ε.). Σε περίπτωση καταβολής εφάπαξ του συνολικού ποσού της οφειλής που αναφέρεται στη φορολογική δήλωση, παρέχεται έκπτωση 2,50% επί του καταβαλλομένου ποσού (αρθ. 110 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε.). Τέλος, πρέπει να τονιστεί ότι το υπ. Οικ. με τις υπ' αριθ. Ε2468/2258/1979, Ε.10841/1979,15749/7367/1981 και 1053265/Πολ.4111/1994 καθόρισε τον τόπο υποβολής και τη χρονολογία των φορολογικών δηλώσεων των Α.Ε."

## **α.2. Υπόδειγμα Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Αν. Εταιρείας**

Με βάση τα στοιχεία του παραδείγματος της διανομής των κερδών της πιο πάνω παραγράφου ζ.2.α.5. συντάχθηκε η σχετική Φορολογική Δήλωση της Εταιρείας με την παρατήρηση ότι αν μεταξύ των ακαθαρίστων εσόδων περιλαμβάνονται και έσοδα όπως:

- α. Από πώληση μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α. για τις οποίες καταβλήθηκε φόρος εισοδήματος 5% επί της πραγματικής αξίας
- β. Από ΚΕΡΟΣ
- γ. Από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α.Α.
- δ. Από μερίσματα Αν. Εταιρειών
- ε. Από έκπτωση λόγω εξόφλησης του φόρου εισοδήματος 2,5% και του Φ.Μ.Α.Π. 5% εφάπαξ
- στ. Από τόκους εντόκων γραμματίων του Ελ. Δημοσίου που παρακρατήθηκε ο σχετικός φόρος εισοδήματος.

Τότε κατά τον υπολογισμό των σχετικών αφορολόγητων εκπτώσεων των αναπτυξιακών νόμων 1262/82, 1892/90, 2601/98 και του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού του αρθ. 22 του Ν. 1828/89 καθώς και των φορολογητέων κερδών της Αν. Εταιρείας, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη και τα πιο κάτω αναφερόμενα. Ο υπολογισμός των αφορολόγητων εκπτώσεων του Ν. 1262/82 και Ν. 1892/90. υπολογίζονται επί των καθαρών κερδών της χρήσης (Λογ. 86.99) μετά την αφαίρεση των ζημιών (Λογ. 88.03, 88.04) των Διαφορών

Φορολογικού Ελέγχου (88.06) λοιπών φόρων μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος (Λογ. 88.09) πλέον των δηλωθεισών με την αρχική δήλωση λογιστικών διαφορών και των διανεμηθέντων κερδών, με την παρατήρηση ότι αφ' ενός μεν η αφορολόγητη έκπτωση του Ν. 1262/82 υπολογίζεται ΜΟΝΟ επί του Βιομηχανικού κλάδου ενώ η του Ν. 1892/90 και επί του Εμπορικού, αφ' ετέρου δε δημιουργείται πρώτα η αφορολόγητη έκπτωση του Ν. 1262/82 και μετά η έκπτωση του Ν. 1892/90, αν υπάρχει υπόλοιπο κερδών για κάλυψη. Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι στις λογιστικές διαφορές πρέπει να προστεθούν και οι δαπάνες που αναλογούν στα αφορολόγητα ή κατά ειδικό τρόπο φορολογηθέντα έσοδα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 8 του αρθ. 31 του Κ.Φ.Ε. όπου δεν αναγνωρίζονται οι δαπάνες για χρεωστικούς τόκους (αναλογία) και για λοιπές 5% επί των πιο κάτω εσόδων:

α. Αφορολόγητα έσοδα (ΚΕΡ05, κέρδη από πώληση αμοιβαίων κεφαλαίων) ή κατ' ειδικό τρόπο φορολογηθέντα (Τόκοι Ταμειυτηρίου, καταθέσεων, κέρδη από πώληση μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α., έσοδα από τόκους δανείων, μερίσματα από Α.Ε. και κέρδη από συμμετοχές σε Ε.Π.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε. και κοινοπραξίες. Ενώ απεναντίας δεν περιλαμβάνονται στη διάταξη αυτή τα έσοδα από κέρδη εκ πώλησης μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α.Α. και η έκπτωση 2,5% λόγω εξόφλησης των φόρων εισοδήματος και φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας 5%, καθότι τα έσοδα αυτά θα πρέπει κατά τη διανομή να μεταφέρονται αυτούσια σε ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά μέσω του πίνακα διάθεσης κερδών. Όσον αφορά τον υπολογισμό του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού του αρθ. 22 του Ν. 1828/89 αυτό υπολογίζεται επί των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται μετά τη φορολογική αναμόρφωση των και την αφαίρεση απ' αυτών των διανεμηθέντων κερδών όπως και οι εκπτώσεις του Ν. 1892/90 μετά βεβαίως την αφαίρεση όλων των σχηματισθεισών αφορολόγητων εκπτώσεων των διαφόρων αναπτυξιακών Νόμων, αν έχουν πραγματοποιηθεί, από τα κέρδη της σχετικής χρήσης. Τέλος σημειώνεται ότι οι αφορολόγητες εκπτώσεις του Ν. 2601/98 υπολογίζονται επί των καθαρών κερδών του Ισολογισμού, μετά την αφαίρεση των διανεμηθέντων κερδών και των κερδών που χρησιμοποιήθηκαν για την δημιουργία των αφορολόγητων εκπτώσεων για την κάλυψη υπολοίπων αξιών επενδύσεων των αναπτυξιακών νόμων 1892/90, 1262/82 κ.λπ. Τα κέρδη από την πώληση μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α. που εμφανίζονται στο Λογ. 76.04.02 του Γ.Λ.Σ. αν δεν διανεμηθούν θα πρέπει να μεταφερθούν στο ειδικό αποθεματικό, μέσω της διανομής, στο Κωδ. Λογ. 41.91. και ο αναλογούν στα τυχόν διανεμηθέντα από αυτά κέρδη, φόρος, να εκπεσθεί από το συνολικό οφειλόμενο φόρο του Νομικού Προσώπου, ενώ δεν εκπίπτει από τον φόρο της

προκαταβολής του επόμενου χρόνου κατά τον υπολογισμό αυτού. Ακόμη θα πρέπει να σημειωθεί ότι κατά τη διανομή των κερδών, αν μεταξύ αυτών υπάρχουν και τα πιο πάνω αναφερόμενα κέρδη, οφείλουμε να προβούμε σε φορολογική αναμόρφωση αυτών κατά την σύνταξη της Δήλωσης της Φορολογίας Εισοδήματος και να προστεθούν στα φορολογητέα κέρδη με την προσθήκη στο μέρος αυτών που διανέμονται και του αναλογούντος φόρου εισοδήματος. Ενώ όπως προαναφέρθηκε και πιο πάνω, από τα κέρδη που απαλλάσσονται της φορολογίας (μερίσματα, κέρδη από συμμετοχές, αφορολόγητα έσοδα, έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο, κέρδη από την πώληση μετοχών στο Χ.Α.Α. κ.λπ.), δεν λαμβάνεται η αναλογία των κερδών (εσόδων) από τις εισηγμένες στο Χ.Α.Α. μετοχών, των μερισμάτων Α.Ε. και συμμετοχών, καθώς και τις εκπτώσεις από την εμπρόθεσμη πληρωμή ολόκληρου του ποσού των φόρων εισοδήματος και μεγάλης ακίνητης περιουσίας, προκειμένου να διαμορφωθούν τα φορολογηθέντα κέρδη της Αν. Εταιρείας.

## **β. Υποβαλλόμενα στοιχεία με τη φορολογική δήλωση Ανώνυμης Εταιρείας**

### **β.1. Πρακτικό Δ.Σ. Έγκρισης Ισολογισμού και αποτελέσματα χρήσης**

ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

ΤΗΣ..... Α.Ε.

ΤΗΣ 27ης ΑΠΡΙΛΙΟΥ 199

Στ .....σήμερα την 27η Απριλίου 199.... ημέρα Παρασκευή καν ώρα 10.00 συνήλθε στα γραφεία της εταιρείας οδός ..... προσκλήσει του προέδρου κ ..... το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας με την επωνυμία « ..... » Α.Ε. προς συζήτηση και λήψη απόφασης επί του κατωτέρω θέματος:

Σ' αυτήν παραβρέθηκαν οι κ.:

- 1 ..... , Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος
- 2 ..... , Σύμβουλος
- 3 ..... , Σύμβουλος
- 4 ..... , Σύμβουλος

Σύμφωνα με το νόμο και το καταστατικό το Διοικητικό Συμβούλιο αρχίζει τη συζήτηση του μοναδικού θέματος της Ημερήσιας Διάταξης.

**Θέμα: Έγκριση του Ισολογισμού της 31/12/9 ως και αποτελέσματα χρήσης**

Επί του θέματος αυτού, ο Πρόεδρος του Διοικητικού Συμβουλίου κ. .... πληροφορεί τα μέλη ότι κατά το έτος 19XX ο καθαρός κύκλος εργασιών εκ πωλήσεως προϊόντων ανήλθε σε δισεκατομμύρια δραχμές έναντι των ..... δισεκατομμυρίων δραχμών του 19XX. Τα έξοδα Διοικητικής λειτουργίας ανήλθαν σε . εκατομμύρια δρχ έναντι των εκατομμυρίων δραχμών του 199 ..... , και τα έξοδα Διάθεσης σε δισεκατομμύρια δραχμές έναντι των ..... δισεκατομμυρίων δραχμών του προηγούμενου χρόνου ενώ τα έκτακτα έξοδα σε ..... εκατομμύρια δραχμές έναντι των .....εκατομμυρίων δραχμών του 1988, και τα χρηματοπιστωτικά σε.....εκατομμύρια δραχμές έναντι των.....εκατομμυρίων δραχμών του προηγούμενου χρόνου. Κατόπιν των ανωτέρω προτείνει αφενός μεν την έγκριση του Ισολογισμού της 31/12/9 ..... και τα αποτελέσματα της χρήσης αυτής που εμφανίζει καθαρά κέρδη της τάξης των 2.033.086 δραχμών αφετέρου δε τη διάθεση αυτών ως εξής:

1. Πα Τακτικό Αποθεματικό	100.154
2. Πα Μερίσματα	100.000
3. Πα Διανομή Κερδών στο Προσωπικό	94.410
4. Πα Αφορολόγητο Αποθεματικό Ν. 1262/82	37.959
5. Πα Αφορολόγητο Αποθεματικό Νέων Επενδύσεων Ν. 1828/89	395.434
6. Πα Φόρο Εισοδήματος	525.941
7. Υπόλοιπο Κερδών εις νέο	749.188
Σύνολο	2.033.086



Κατόπιν αυτού, το Διοικητικό Συμβούλιο μετά από διαλογική συζήτηση αποδέχεται ομόφωνα τις προτάσεις αυτές του κ. Προέδρου και αποφασίζει παμψηφεί υπέρ αυτών. Μη υπάρχοντος άλλου θέματος για συζήτηση ο Πρόεδρος κηρύσσει τη λήξη της συνεδρίασης.

Ο Πρόεδρος                      Τα Μέλη  
Ακριβές Αντίγραφο  
Αθήνα .... 19 ....  
Ο Πρόεδρος του Δ.Σ.

## **β.2. Λοιπά υποβαλλόμενα στοιχεία με τη Φορολογική Δήλωση Α.Ε.**

- Ισολογισμός με τα Αποτελέσματα Χρήσης, νόμιμα υπογεγραμμένος.
- Αντίγραφο του Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης (Λογ. 80) όπως αυτός θα καταχωρηθεί στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού και αυτός υπογεγραμμένος.
- Αναλυτική κατάσταση των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου, που πήραν αμοιβές, αν διανεμήθηκαν.
- Αναλυτική κατάσταση του προσωπικού με τα διανεμηθέντα κέρδη, αν έχει γίνει διανομή.
- Κατάσταση προσδιορισμού φορολογητέων κερδών.

Εξάλλου σύμφωνα με την υπ' αριθ. 1048070/10366/Β 0012/Πολ. 1146/ 30.4.97 απόφαση του υπ. Οικον. προβλέπεται η επιπλέον υποβολή των παρακάτω αναφερομένων δικαιολογητικών, ήτοι:

- Συμπληρωματικά στοιχεία Εισοδήματος έντυπο Ε4, σε δύο (2) αντίτυπα.
- Τρία (3) αντίτυπα δηλώσεων των πραγματοποιούμενων σε κάθε διαχειριστική χρήση επενδύσεων και αφορολόγητων εκπτώσεων των διάφορων αναπτυξιακών νόμων (ν.δ.4002/1959, ν. 289/1976, ν. 1262/1982, ν. 1892/1990, ν. 2601/98).

- Κατάσταση σε δύο (2) αντίτυπα, στην οποία θα εμφανίζεται το είδος των δαπανών κατά κατηγορία και το ποσό που διατέθηκε μέσα στη χρήση 1996 για την πραγματοποίηση παραγωγικών επενδύσεων του άρθρου 1 του ν. 1892/1990, προκειμένου να καλυφθούν τα ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων με βάση το άρθρο 22 του ν. 1828/1989, που έχουν σχηματισθεί από τα αδιανέμητα κέρδη των οικον. ετών 1994, 1995 και 1996 με υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986 με την οποία θα δηλώνεται ότι τα στοιχεία αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία.

- Υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986, για το ειδικό αποθεματικό επενδύσεων του άρθρου 22 του ν. 1828/1989, που έχει σχηματίσει η επιχείρηση από τα αδιανέμητα κέρδη της κλειόμενης διαχειριστικής χρήσης, η οποία περιλαμβάνει τα ακόλουθα στοιχεία:

**α.** Το ποσό των καθαρών κερδών της χρήσης.

**β.** Το ποσό των κερδών που διατέθηκε για τον σχηματισμό τακτικού αποθεματικού, όπου υπάρχει τέτοια υποχρέωση.

**γ.** Το ποσό των κερδών που διανεμήθηκε με οποιαδήποτε μορφή.

**δ.** Το ποσό των αδιανεμητών καθαρών κερδών της χρήσης και

**ε.** Το ποσό των καθαρών κερδών που διατέθηκε για το σχηματισμό του ειδικού αυτού αποθεματικού επενδύσεων.

- Αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων ακινήτων Ε2

- Βεβαιώσεις των φόρων που έχουν παρακρατηθεί.

- Έγγραφο εκπροσώπησης, προκειμένου για αλλοδαπές επιχειρήσεις.

Η οριζόμενη από την περ. β της παρ. 1 της 1040801/750/ΠΟΛ. 1123/8-4-1997 Απόφ. του Υπ. Οικον., βεβαίωση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., στην περιφέρεια της οποίας βρίσκεται το υποκατάστημα, εφόσον το νομικό πρόσωπο επικαλείται μείωση κατά 40% του συντελεστή φορολογίας εισοδήματος, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 118 του Κ.Φ.Ε. (νησιά με πληθυσμό κάτω των 3.100 κατοίκων). Για τη διευκόλυνση του προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου, κατά την υποβολή της Δήλωσης του νομικού προσώπου, επιβάλλεται η σύνταξη αναλυτικής κατάστασης υπολογισμού των αφορολόγητων κρατήσεων κατά αναπτυξιακό νόμο.

## γ. Υπολογισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος Ανώνυμης Εταιρείας

### γ.1. Προκαταβολή φόρου εισοδήματος Αν. Εταιρειών

Η Ανώνυμη Εταιρεία με τη φορολογική της δήλωση υπολογίζει τόσο το φόρο των συνολικών καθαρών κερδών της χρήσης που έληξε όσο και την προκαταβολή του φόρου για την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο. Ως προκαταβολή φόρου που υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 111 του Κ.Φ.Ε. ως παρακάτω, λαμβάνεται το 60% για τις τραπεζικές και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών Τραπεζών που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα και 55% για τις λοιπές Ανώνυμες Εταιρείες του ποσού αυτού :

Παράδειγμα :

- Φόρος εισοδήματος συνολικών καθαρών κερδών	600.000
- Συμπληρωματικός φόρος 3% στα εισοδήματα εκ κερδών χρήσης	200.000
Σύνολο	800.000
- Μείον: Παρακρατηθέντες φόροι στην πηγή	500.000
Υπόλοιπο	300.000
Προκαταβολή $800.000 \times 55\% = 440.000 - 500.000 =$	0

Εδώ πρέπει να σημειωθούν τα εξής:

- Ότι σύμφωνα με την παραγρ. 3 του αρθ. 111 του Κ.Φ.Ε.. δεν εκπίπτουν τα ποσά του φόρου που έχουν παρακρατηθεί σε εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.
- Όταν η διαχειριστική περίοδος είναι μεγαλύτερη των 12 μηνών, τότε το ποσό της προκαταβολής που προσδιορίζεται για την υπερδωδεκάμηνη περίοδο, διαιρείται το ποσό του φόρου με τον αριθμό των μηνών που αντιστοιχούν σε αυτή και το πηλίκο αυτό πολλαπλασιάζεται επί του 12 που είναι οι μήνες της διαχειριστικής χρήσης. Το γινόμενο δε αυτό επί 0,55 ή 0,60 είναι η οφειλόμενη προκαταβολή για την τρέχουσα χρήση.

- Η προκαταβολή φόρου εισοδήματος για τις τραπεζικές εταιρείες ανέρχεται σε 60% και 55% για όλες τις λοιπές εταιρείες (άρθρο 111 παρ. 1 του Κ. Φ. Ε. ).

## **γ.2. Υποβολή Φορολογικών Δηλώσεων φορολογία Εισοδήματος Α.Ε.,**

Σύμφωνα με τις διατάξεις των 1 και 2 του Αρθ. 107 και του άρθρου 110 του Κ.Φ.Ε. οι Αν. Εταιρείες που κλείνουν διαχείριση 31/12/XX υποχρεούνται να υποβάλλουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι την 10 Μαΐου.

**Όταν κλείνουν διαχείριση σε άλλη ημερομηνία, μέχρι την δέκατη μέρα (10) του πέμπτου μήνα από τη λήξη της διαχείρισης.**

Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, που για την παραλαβή της δήλωσης τους φορολογίας εισοδήματος, αρμόδιοι είναι οι προϊστάμενοι των δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών Φ.Α.Β.Ε. Αθηνών, Φ.Α.Ε.Ε. Αθηνών, Φ.Α.Ε. Πειραιά και Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, θα υποβάλλουν αυτή μέσα στις ακόλουθες προθεσμίες κάθε έτους, ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.).

- α) Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στο ψηφίο 1, μέχρι την 10η Μάιου,
- β) Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στο ψηφίο 2, μέχρι την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας που λήγει για το ψηφίο 1.
- γ) Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στο ψηφίο 3, μέχρι την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας που λήγει για το ψηφίο 2.
- δ) Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στο ψηφίο 4, μέχρι την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας που λήγει για το ψηφίο 3.
- ε) Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στο ψηφίο 5, μέχρι την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας που λήγει για το ψηφίο 4.
- στ) Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στο ψηφίο 6, μέχρι την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας που λήγει για το ψηφίο 5.
- ζ) Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στο ψηφίο 7, μέχρι την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας που λήγει για το ψηφίο 6.
- η) Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στο ψηφίο 8, μέχρι την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας που λήγει για το ψηφίο 7.

θ) Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στο ψηφίο 9, μέχρι την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας που λήγει για το ψηφίο 8.

ι) Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στα ψηφία 10, 20, 30, 40 και 50, μέχρι την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας που λήγει για το ψηφίο 9.

ία) Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στα ψηφία 60, 70,80,90 και 00 μέχρι την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας που λήγει για τα ψηφία 10,20,30,40 και 50.

Σε περίπτωση που η ημέρα στην οποία μία από τις πιο πάνω προθεσμίες είναι εξαιρέσιμη 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. Ο φόρος και η προκαταβολή φόρου καταβάλλονται σε πέντε (5) μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης. Εάν ο φόρος καταβληθεί εφάπαξ μέσα στην προθεσμία της πρώτης δόσης παρέχεται έκπτωση 2,5% (άρθρο 110 ν. 2238/94). Κατ' εξαίρεση τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση μέχρι την 10 μέρα του 5 μήνα από την ημερομηνία που τέθηκαν σε εκκαθάριση και μέσα σε ένα μήνα από τη λήξη εκκαθάρισης ή από τη λήξη κάθε έτους με προσωρινή δήλωση, όταν η εκκαθάριση συνεχίζεται πέραν του έτους. Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι αν η Γ.Σ. των μετόχων δεν συνέλθει εντός του εξαμήνου για να εγκρίνει τον Ισολογισμό της χρήσης που έληξε ή αν τροποποιήσει τη διανομή των κερδών που πρότεινε το Δ.Σ. της εταιρείας. Τότε εντός του 7μήνου από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης πρέπει να υποβληθεί συμπληρωματική δήλωση και αν στα διανεμηθέντα κέρδη περιλαμβάνονται και αφορολόγητα έσοδα ή φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο για τα ποσά αυτά οφείλεται φόρος εισοδήματος αφού προηγουμένως αναχθούν σε μικτά με τον ισχύοντα φορολογικό συντελεστή.

#### **δ. Καταβολή του φόρου εισοδήματος βάσει της αρχικής εμπρόθεσμης δήλωσης**

Ο φόρος εισοδήματος, η προκαταβολή αυτού, τα τέλη χαρτοσήμου και λοιπά ποσά που οφείλονται με βάση την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση της ημεδαπής Ανώνυμης Εταιρείας, 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. (Άρθρο 110 του Κ.Φ.Ε.). Ενώ των υπό εκκαθάριση ημεδαπών Ανωνύμων Εταιρειών, 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 υπολογίζεται στην οριστική δήλωση λόγω της διάλυσης της Ανώνυμης Εταιρείας). Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι ο φόρος που οφείλεται κατά την υποβολή της συμπληρωματικής δήλωσης λόγω μη έγκρισης του Ισολογισμού από την Γενική Συνέλευση των μετόχων εντός του εξαμήνου από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης, ή της τροποποίησης της διάθεσης των προτεινομένων από το Δ.Σ. κερδών καταβάλλεται μαζί με το 55% ή 60% ανάλογα της προκαταβολής σε 3 ίσες μηνιαίες δόσεις εκ των οποίων η πρώτη με την υποβολή της συμπληρωματικής δήλωσης και οι υπόλοιπες δύο τους επόμενους δύο μήνες (Άρθ. 107 του Κ.Φ.Ε.).

## **ε. Πρόσθετοι φόροι - Πρόστιμα στη φορολογία εισοδήματος**

### **ε. 1. Πρόσθετοι φόροι**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 1 του Ν. 2523/97 και σε συνδυασμό με το άρθρο 86 του Κ.Φ.Ε. επιβάλλονται πρόσθετοι φόροι αν, ο κατά τη φορολογία εισοδήματος υπόχρεος δεν υποβάλλει φορολογική ή υποβάλλει ανακριβή ή εκπρόθεσμη και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή μη την πληρωμή του αναλογούντος φόρου. Οι πρόσθετοι αυτοί φόροι, κατά περίπτωση, έχουν ως εξής:

**α.** Αν υποβάλει 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 200%.

**β.** Αν υποβάλει 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%.

γ. Αν δεν υποβάλει 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 δήλωσης, 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 1/1/1997, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 38 του εν λόγω νόμου. 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 διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία 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 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του παραπάνω αναφερομένου νόμου 2523/97, ο χρόνος υπολογισμού των προσθέτων φόρων ως και ο περιορισμός αυτών, μετά από διοικητική ή δικαστική επίλυση της διαφοράς, αναλυτικά έχουν ως εξής:

α. Τα ποσοστά των προσθέτων φόρων που ορίζονται πιο πάνω υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου.

β. Όταν εκδοθεί απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου ενεργείται, με βάση τα όσα έχουν γίνει δεκτά από την πρωτόδικη απόφαση, νέα εκκαθάριση του οφειλόμενου κύριου και πρόσθετου φόρου με χρονικό σημείο αφετηρίας υπολογισμού του 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.

γ. 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.

δ. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων σε καμιά περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν: α) το διακόσια τοις εκατό (200%) για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το τριακόσια τοις εκατό (300%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου για την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε ο υπόχρεος.

ε. Στη φορολογία εισοδήματος, για την επιβολή πρόσθετου φόρου ως φόρος που οφείλεται με βάση τη δήλωση θεωρείται αυτός που προκύπτει είτε από το εισόδημα που εξευρίσκεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4, είτε από το εισόδημα που προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις των άρθρων 15 έως και 19 του Κ.Φ.Ε.

στ. 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 δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στις περιπτώσεις που η δήλωση δεν υποβάλλεται σε δημόσια οικονομική υπηρεσία, ή άλλη αρχή αρμόδια για την επιβολή πρόσθετου φόρου.

ζ. 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 σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 2 του Ν. 2573/97.

## **ε.2. Φορολογικά πρόστιμα**

Εξάλλου σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 4 του Ν. 2523/97 επιβάλλεται πρόστιμο που ορίζεται από 40.000 έως 400.000 δρχ. από 11/9/1997, για παραβάσεις της φορολογίας νομοθεσίας και ΜΟΝΟ. Επίσης επιβάλλεται το εν λόγω πρόστιμο και στις περιπτώσεις που δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή, καθώς και στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται επιβολή προσθέτου φόρου. Ενώ σε περίπτωση που η διαφορά για το πρόστιμο αυτό λυθεί με δικαστικό συμβιβασμό ή με διοικητική επίλυση, τότε αυτό



περιορίζεται στο 1/3 αυτού. Με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 3 του άρθρου 9 του παραπάνω νόμου ορίζονται αφενός μεν τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων επιβάλλονται τα σχετικά πρόστιμα, αφετέρου δε οι αρμόδιοι προϊστάμενοι Δ.Ο.Υ. που εκδίδουν την απόφαση επιβολής προστίμων, ενώ με την παρ. 5 του εν λόγω άρθρου οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που ακολουθεί εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση.

### **ε.3. Λοιπές φορολογικές κυρώσεις**

#### **ε.3.α. Διοικητικές κυρώσεις**

Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 15 του Ν. 2523/97 ορίζονται οι περιπτώσεις για τις οποίες το Διοικητικό Εφετείο, με την ίδια απόφαση, με την οποία καθορίζεται η φορολογητέα ύλη στη φορολογία εισοδήματος και στους παρακρατούμενους φόρους, τέλη και εισφορές επί μη υποβολής ή υποβολής ανακριβούς δήλωσης, αναγγέλλει υποχρεωτικά μία τουλάχιστον από τις πιο κάτω αναφερόμενες κυρώσεις, εφόσον το τέλος, ο κύριος φόρος ή εισφορά που οφείλεται βάσει της απόφασης αυτής υπερβαίνει το ποσό του 3.000 Ευρώ ή έχει υποβάλει δήλωση αλλά μεταξύ του βάσει δήλωσης οφειλόμενου κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς και του οφειλόμενου κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς βάσει της φορολογητέας ύλης, η οποία καθορίστηκε τελεσίδικα, υπάρχει διαφορά μεγαλύτερη από το ποσό του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) δραχμών που αντιστοιχεί σε ποσοστό μεγαλύτερο του είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) επί του κύριου φόρου ή τέλους ή εισφοράς που αναλογεί με βάση τη δήλωση, απαγγέλλει υποχρεωτικά σε βάρος του υπόχρεου μία τουλάχιστον από τις κυρώσεις:

- α) Την απώλεια του δικαιώματος συμμετοχής σε δημοπρασίες του Δημοσίου, των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, των κοινωφελών ιδρυμάτων και οργανισμών κοινής ωφέλειας για χρονικό διάστημα ενός (1) έτους.
- β) Την απώλεια του δικαιώματος λήψης πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας για χρονικό διάστημα τριών (3) μηνών.

γ) Την απαγόρευση για περίοδο τριών (3) ετών της σύναψης σύμβασης με το Δημόσιο ή άλλους δημόσιους οργανισμούς ή φορείς.

δ) Την απώλεια για περίοδο τριών (3) ετών του δικαιώματος λήψης δανείων με την εγγύηση του Δημοσίου ή δημόσιων επιχορηγήσεων ή κρατικών πιστώσεων.

Αν οριστικοποιηθεί η καταλογιστική πράξη του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, λόγω μη άσκησης προσφυγής ή άσκησης προσφυγής η οποία κρίθηκε τελεσίδικα ως εκπρόθεσμη ή κατέστη τελεσίδικη με απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου και συντρέχουν οι προϋποθέσεις της προηγούμενης παραγράφου, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεώνεται να ζητήσει με αίτηση του από το διοικητικό εφετείο να επιβάλει τις ποινές που προβλέπει η προηγούμενη παράγραφος. Η απαγγέλλουσα τις στερήσεις απόφαση κοινοποιείται από το γραμματέα του διοικητικού εφετείου στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας οφείλει χωρίς υπαίτια καθυστέρηση να ανακοινώνει στις αρμόδιες αρχές την καταλογιστική του πράξη ή την απόφαση του διοικητικού εφετείου με τις οποίες επιβάλλονται οι κυρώσεις της παρ. 1. Οι κυρώσεις, τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού και των προηγούμενων άρθρων 10 έως και 14 επιβάλλονται ανεξάρτητα από τους πρόσθετους φόρους και τα πρόστιμα που προβλέπουν οι διατάξεις του νόμου 2523/97.

### **ε.3.β. Ποινικές κυρώσεις λόγω μη υποβολής φορολογικής δήλωσης**

Εξάλλου σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 του Ν. 2523/97 προσδιορίζεται πότε διαπράττεται αδίκημα λόγω μη υποβολής ή υποβολής ανακριβούς δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος και καθορίζονται οι σχετικές ποινές. Έτσι:

1. Αδίκημα φοροδιαφυγής στη φορολογία εισοδήματος διαπράττει όποιος προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος παραλείπει να υποβάλλει δήλωση ή υποβάλλει ανακριβή δήλωση, αποκρύπτοντας καθαρά εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή εισοδήματος. Ως απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων νοείται και η περίπτωση κατά την οποία καταχωρούνται στα βιβλία εικονικές ολικά ή μερικά δαπάνες ή γίνεται επίκληση στη φορολογική δήλωση τέτοιων δαπανών, ώστε να μην εμφανίζονται καθαρά εισοδήματα ή να εμφανίζονται αυτά μειωμένα.

2. Ο δράστης του αδικήματος αυτού τιμωρείται: α) Με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον ο φόρος που αναλογεί στα καθαρά εισοδήματα που έχουν αποκρύβει υπερβαίνει σε κάθε διαχειριστική περίοδο το ποσό των 15.000 Ευρώ και β) Με ποινή κάθειρξης μέχρι δέκα (10) ετών, εφόσον ο φόρος που αναλογεί στα καθαρά εισοδήματα που έχουν αποκρύβει υπερβαίνει σε κάθε διαχειριστική περίοδο το ποσό των 150.000 Ευρώ. Ενώ με τη διάταξη της παρ. 3 του ως άνω άρθρου, προσδιορίζονται οι όροι «καθαρό εισόδημα» και «φόρος που αναλογεί στο καθαρό εισόδημα» είτε πρόκειται για φυσικά είτε για νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε., έτσι:

α) Ως καθαρό εισόδημα νοείται για τα φυσικά πρόσωπα το καθαρό φορολογητέο εισόδημα αυτών που έχει αποκρύβει και για τα πρόσωπα της παρ. 4 του άρθρου 2 και του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε., το ποσό των καθαρών φορολογητέων κερδών που έχει αποκρύβει και

β) Ως φόρος που αναλογεί στο καθαρό εισόδημα νοείται για τα φυσικά πρόσωπα ο φόρος που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε. για το εισόδημα αυτό και για τα πρόσωπα της παρ. 4 του άρθρου 2 και του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε. ο φόρος που προκύπτει με την εφαρμογή στα καθαρά αυτά φορολογητέα κέρδη του συντελεστή φορολογίας που ισχύει για καθένα από αυτά. Τέλος εδώ σημειώνεται ότι οι ποινικές κυρώσεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται επί εισοδημάτων που αποκτώνται από 1/1/1998 και μετά.

### **ε.3. γ. Αυτουργοί και συνεργοί του αδικήματος φοροδιαφυγής**

Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 20 του Ν. 2523/97 ορίζονται ποια πρόσωπα θεωρούνται αυτουργοί και συνεργοί των αδικημάτων φοροδιαφυγής κατά τρόπο σαφή και ενιαίο για όλες τις μορφές των αδικημάτων αυτών, έτσι πλέον:

**1.** Στα νομικά πρόσωπα ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται:

**α)** Στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, οι πρόεδροι των Δ.Σ., οι διευθύνοντες ή εντεταλμένοι ή συμπράττοντες σύμβουλοι, οι διοικητές, οι γενικοί διευθυντές ή διευθυντές, ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω

πρόσωπα, ως αυτουργοί θεωρούνται τα μέλη των διοικητικών συμβουλίων των εταιρειών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω.

β) Στις εταιρείες ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες, οι ομόρρυθμοι εταίροι ή διαχειριστές αυτών και στις περιορισμένης ευθύνης εταιρείες, οι διαχειριστές αυτών και όταν ελλείπουν ή απουσιάζουν αυτοί, ο κάθε εταίρος.

γ) Στους συνεταιρισμούς, οι πρόεδροι ή οι γραμματείς ή οι ταμίες ή οι διαχειριστές αυτών.

**2.** Στις κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι εκπρόσωποι τους και αν ελλείπουν αυτοί, τα μέλη τους. Όταν στα μέλη αυτών περιλαμβάνονται και νομικά πρόσωπα ή αλλοδαπές επιχειρήσεις ή αλλοδαποί οργανισμοί, εφαρμόζονται ανάλογα και οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 3.

**3.** Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά και στους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς, ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι διευθυντές ή αντιπρόσωποι ή πράκτορες, που έχουν στην Ελλάδα.

**4.** Επίσης, αυτουργοί θεωρούνται και: α) Όσοι δυνάμει νόμου ή δικαστικής απόφασης ή διάταξης τελευταίας βούλησης είναι διαχειριστές αλλότριας περιουσίας και β) Ο επίτροπος ή κηδεμόνας ή διοικητής αλλότριων κατά τις διατάξεις του Α.Κ.

**5.** Ως άμεσοι συνεργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται ο προϊστάμενος του λογιστηρίου κάθε μορφής ή τύπου επιχείρησης ή όποιος συμπράττει με οποιονδήποτε τρόπο γενικά στη διάπραξη των αδικημάτων του παρόντος, ως τοιούτου νοουμένου και του υπογράφοντος τη δήλωση ως πληρεξούσιος.

**6.** Οι ανωτέρω αυτουργοί και συνεργοί τιμωρούνται εφόσον κατά το χρόνο διάπραξης του αδικήματος είχαν την ιδιότητα αυτή και εφόσον γνώριζαν ή από την ιδιότητα τους και εν όψει των συγκεκριμένων περιστάσεων γίνεται φανερό ότι γνώριζαν για τις πράξεις ή παραλείψεις, με τις οποίες εκπληρώθηκαν οι όροι των αδικημάτων του παρόντος.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 14ο**

### **ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ - ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΒΟΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΠΕΡΙΟΔΟ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ ΤΟΥ ΕΥΡΩ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ**

#### **α. Υποβολή Φορολογικών Δηλώσεων από 1/1/2002**

Για τα εισοδήματα που αφορούν τη διαχειριστική περίοδο που προηγείται της μεταβατικής δηλ. της χρήσης 2000 καθώς και των προηγούμενων χρήσεων και τα οποία υποβάλλονται μέσα στη μεταβατική περίοδο (1/1 -31/12/2001) οι ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος θα υποβάλλονται υποχρεωτικά σε δρχ. Η παραπάνω υποχρέωση υφίσταται ανεξάρτητα από το αν οι υπόχρεοι αυτοί επέλεξαν με ανέκκλητη δήλωση τους στο Μητρώο των ΔΟΥ στις οποίες υπάγονται, να κάνουν χρήση του ΕΥΡΩ την περίοδο 1/1 έως 31/12/2001. Για παράδειγμα, η ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος ΑΕ για τη διαχειριστική χρήση 2000 (οικονομικό έτος 2001), θα υποβληθεί μέχρι την 10 Μαΐου 2001 σε δρχ., ανεξάρτητα αν η συγκεκριμένη εταιρεία με ανέκκλητη δήλωση της στην ΔΟΥ στην οποία υπάγεται επέλεξε για τις λοιπές φορολογικές της υποχρεώσεις (π.χ. τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων, κλπ) να χρησιμοποιεί το ΕΥΡΩ αντί του εθνικού νομίσματος (δρχ) για το χρονικό διάστημα από 1/1 έως 31/12/2001. Και για τα εισοδήματα της μεταβατικής περιόδου που υποβάλλονται από 1/1/2002 και εφεξής, δηλαδή κατά την έναρξη του οριστικού καθεστώτος, οι περιοδικές και ετήσιες δηλώσεις φορολογίας θα υποβάλλονται υποχρεωτικά σε ΕΥΡΩ. Η υποχρέωση αυτή υφίσταται για τα εισοδήματα όλων των διαχειριστικών περιόδων που προηγούνται του οριστικού καθεστώτος και όχι μόνο για αυτά της μεταβατικής. Έτσι, συμπληρωματικές, τροποποιητικές ή ανακλητικές δηλώσεις που υποβάλλονται μέσα στα 2002 και αφορούν εισοδήματα π.χ. της χρήσης 2000, θα υποβληθούν σε Ευρώ, έστω και αν οι αρχικές δηλώσεις που αφορούσαν τα εισοδήματα αυτά είχαν υποβληθεί σε δρχ. Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι

κατά το έτος 2001. όσες δηλώσεις υποβληθούν σε Ευρώ, η εκκαθάριση θα γίνει σε Ευρώ αλλά το τελικό ποσό σε δραχμές. Για τις λοιπές περιπτώσεις η εκκαθάριση και η βεβαίωση θα γίνεται σε δραχμές όπως και η βεβαίωση της εκκαθάρισης σε Ευρώ που αναφέρθηκε προηγουμένως. Επίσης κατά την εν λόγω περίοδο σε δραχμές θα γίνει η βεβαίωση των εσόδων του Δημοσίου και των τρίτων, η είσπραξη και επιστροφή φόρων, εισφορών και τελών ως και οι πληρωμές και οι εξοφλήσεις των τίτλων του Δημοσίου που διενεργούνται από τις Δ.Ο.Υ. και αφορούν το έτος 2001 και προηγούμενων ετών (Αρθ. 7 παρ. 2 του Ν. 2842/2000). Τέλος πρέπει να σημειωθεί ότι με βάσει τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 2842/2000 τα νομικά πρόσωπα (Α.Ε., Ε.Π.Ε. κλπ) ή το Δημόσιο που συναλλάσσονται με τελωνεία της χώρας κατά το έτος 2001 μπορούν να επιλέξουν το ΕΥΡΩ στις πάσης φύσης δηλώσεις τους που υποβάλλουν σ' αυτά και αφορούν το έτος 2001 υπό την προϋπόθεση, ότι θα υποβάλλουν ανέκκλητη δήλωση στην αρμόδια τελωνειακή αρχή της περιφέρειας της έδρας τους. Η βεβαίωση είσπραξης και επιστροφή δασμών και φόρων καθώς οποιοσδήποτε πληρωμές που θα γίνονται το 2001 στις Τελωνειακές αρχές της χώρας θα γίνονται μόνο σε Δρχ. Από 1/1/2002 οι εκκαθαρίσεις, βεβαιώσεις, εισπράξεις, πληρωμές των πάσης φύσεως φόρων, τελών και εισφορών θα πραγματοποιούνται αποκλειστικά και μόνο σε ΕΥΡΩ, καθότι το Ευρώ από την εν λόγω ημερομηνία είναι το εθνικό μας νόμισμα και σε υλική μορφή, ενώ από 1/1/2001 κυκλοφορούσε υπό λογιστική μορφή.

## **β. Τήρηση βιβλίων και στοιχείων από 1/1/2002 και μετά**

Μετά την οριστική εφαρμογή του Ευρώ ως Εθνικό νόμισμα της χώρας, τα πάντα θα αναφέρονται πλέον σε ΕΥΡΩ. Κατά συνέπεια οι επιχειρήσεις με Βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. να μετατρέψουν την 1/1/2002 τους ισολογισμούς της 31/12/2001, που είχαν συνταχθεί σε ΔΡΧ., και εφόσον δεν έκαναν χρήση της δυνατότητας τήρησης σε ΕΥΡΩ εντός της μεταβατικής περιόδου (2001), αυτόματα σε ΕΥΡΩ, μετατρέποντας το σχετικό τους λογισμικό, έγκαιρα ως προς το σημείο αυτό, με βάσει την κλειδωμένη ισοτιμία ΔΡΧ. - ΕΥΡΩ της 31/12/2001. Επομένως από 1/1/2002 οι πάσης φύσης συναλλαγές και τα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία θα πραγματοποιούνται ΜΟΝΟ σε ΕΥΡΩ.

### **γ. Συναλλαγματικές διαφορές και Δαπάνες μετάβασης στο Ευρώ**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 7 του Ν. 2842/2000 οι χρεωστικές Συν/κές διαφορές που προκύπτουν είτε από την είσπραξη ή εξόφληση είτε κατά την αποτίμηση των λοιπών περιουσιακών στοιχείων που εκφράζονται σε ξένα νομίσματα και των απαιτήσεων ή υποχρεώσεων και σε Ευρώ κατά το έτος 2001, είτε κατά την αποτίμηση αυτών, κατά την 31/12/2000 καθώς και των διαθεσίμων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων αποσβένονται είτε εφάπαξ είτε σε 3 συνεχόμενες χρήσεις. Με τις διατάξεις του αρθ. 6 παραγρ. 3 του ως άνω νόμου οι δαπάνες μετάβασης στο Ευρώ, όπως αυτές είναι η εκπαίδευση προσωπικού, Τιμοκατάλογοι, προγράμματα Η/Υ κλπ., που θα πραγματοποιηθούν στις χρήσεις 2000, 2001 και 2002 θα αποσβεσθούν είτε εφάπαξ είτε σε 5 συνεχόμενες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ιβ της παραγρ. 1 του αρθ. 31 του Κ.Φ.Ε.

### **14.2 ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ ΚΑΙ ΣΤΡΟΓΓΥΛΟΠΟΙΗΣΗ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΚΑΙ ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ ΑΝ. ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΣΕ ΕΥΡΩ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 12 ΤΟΥ Ν. 2842/2000**

Για τη μετατροπή της ονομαστικής αξίας της μετοχής Αν. Εταιρείας σε Ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 12 του Ν. 2842/2000, ακολουθείται η πιο κάτω αναφερόμενη διαδικασία με το παρακάτω παράδειγμα :

Αν. Εταιρεία (Β) μετοχικό κεφάλαιο 20.000.000 δρχ. και 200.000 μετοχές ονομαστικής αξίας 100 δρχ. η κάθε μία

Α. Μετατροπή της ονομαστικής αξίας της μετοχής σε Ευρώ

Ονομαστική αξία 100 δρχ.:  $340,75 = 0,293470286133$  Ευρώ

Β. Στρογγυλοποίηση της ονομαστικής αξίας της μετοχής στο δεύτερο δεκαδικό ψηφίο.

Ονομαστική αξία σε Ευρώ  $0,293470286133 = 0,29$  Ευρώ

### **Προσδιορισμός του μετοχικού κεφαλαίου σε Ευρώ**

Μετοχές 200.000 X ονομ. αξία μετοχής σε Ευρώ 0,29 = 58.000 Ευρώ

Επειδή το ποσό των 58.000 Ευρώ είναι μικρότερο από το κατώτερο προβλεπόμενο από τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγρ. 1 του άρθρου 11 του Ν. 2842/2000 ποσό των 58.500 Ευρώ  $1(60.000 \text{ Ευρώ} \text{ μείον } 1.500 (60.000 \times 2,50\%))$ ], τότε η εν λόγω Εταιρεία θα πρέπει να προβεί υποχρεωτικά στην αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου μέχρι το ποσό των 58.500 δηλαδή κατά 500 Ευρώ. Επειδή όμως η ονομαστική αξία της μετοχής της, είναι μικρότερη από το ποσό των 0,30 Ευρώ που είναι η κατώτερη προβλεπόμενη ονομαστική αξία, από τις διατάξεις του Κ.Ν. 2190/20, τότε η εν λόγω Εταιρεία υποχρεούται να προβεί σε αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου μέχρι το ποσό των 60.000 Ευρώ, Δηλαδή κατά 2.000 Ευρώ καθότι οι 200.000 μετοχές της X 0,30 Ευρώ ανά μετοχή ισούται με 60.000 Ευρώ.

### **Προσδιορισμός του απαιτούμενου ποσού για την αύξηση ή μείωση του μετοχικού της κεφαλαίου.**

Μετατρέπουμε το μετοχικό κεφάλαιο από Ευρώ σε Δραχμές, δηλ.  $60.000 \times 340,75 \text{ δρχ.} = 20.445.000 \text{ δρχ.}$  και προσδιορίζουμε τη διαφορά μεταξύ του υφισταμένου μετοχικού κεφαλαίου των 20.000.000 δρχ. και του ισοδύναμου μετοχικού κεφαλαίου των 60.000 Ευρώ που ανέρχεται σε 20.445.000 δρχ., η οποία διαφορά ανέρχεται σε 445.000 δρχ. ή 1.305,94 Ευρώ  $(445.000 : 340,75)$ . Κατά συνέπεια η εν λόγω Εταιρεία θα πρέπει να αυξήσει το μετοχικό της κεφάλαιο κατά το ποσό των 445.000 δρχ. για να ανέλθει το ποσό των 20.445.000 δρχ. προκειμένου να καταστεί δυνατή η μετατροπή του κεφαλαίου αυτού στο ποσό των 60.000 Ευρώ που αντιστοιχεί σε 200.000 μετοχές, ονομαστικής αξίας 0,30 Ευρώ η κάθε μία, όπως αναλυτικά αναφέρθηκε πιο πάνω. Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι, αντί για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με την πιο πάνω διαφορά των 445.000 δρχ. που προήλθε από την αύξηση της ονομαστικής αξίας της μετοχής από 0,29 σε 0,30 Ευρώ των ήδη υφισταμένων 200.000 μετοχών της Εταιρείας, μπορεί να αυξηθεί ο αριθμός των μετοχών της, κατά 2.000 τεμάχια με νέες μετοχές ονομαστικής αξίας 0,29 Ευρώ η κάθε μία συνολικής αξίας 580 Ευρώ  $(2.000 \times 0,29 \text{ Ευρώ})$  οι οποίες θα δοθούν δωρεάν στους παλαιούς μετόχους της Εταιρείας. Με τον τρόπο αυτό αυξάνεται μόνο ο αριθμός των μετοχών και από 200.000



τεμάχια γίνονται 202.000 χωρίς βεβαίως την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου καθότι το κεφάλαιο που αντιστοιχεί στις 2.000 μετοχές, προέρχεται από το ήδη καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο της Εταιρείας. Οπότε τότε έχουμε 202.000 μετοχές ονομαστική αξία 0,29 Ευρώ ανά μετοχή = 58.580 Ευρώ. Κατά συνέπεια με τον τρόπο αυτό το μετοχικό κεφάλαιο που αντιστοιχεί στις 202.000 μετοχές ή 58.580 Ευρώ ανέρχεται στο ποσό των 19.961.135 δρχ. το καταβλημένο όμως κεφάλαιο είναι 20.000.000 δρχ. και η διαφορά που προκύπτει για να μεταφερθεί στο ειδικό πιο πάνω αναφερόμενο αποθεματικό για να κεφαλαιοποιηθεί στο μέλλον ανέρχεται στο ποσό των 38.865 δρχ.

### **14.3.ΑΝΑΓΡΑΦΗ ΣΤΑ ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΤΩΝ ΓΕΝ. ΣΥΝΕΛΕΥΣΕΩΝ ΤΟΥ ΣΧΕΤΙΚΟΥ ΜΕ ΤΟ ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΚΑΙ ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΗ ΑΞΙΑ ΜΕΤΟΧΗΣ ΚΑΤΑ ΤΗ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ ΣΕ ΕΥΡΩ ΑΡΘΡΟ ΤΟΥ ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟΥ ΚΑΤΑ ΤΟ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟ ΣΤΑΔΙΟ 1/1 - 31/12/20001.**

Κατά τη μετατροπή της ονομαστικής αξίας και του μετοχικού κεφαλαίου Αν. Εταιρείας σε Ευρώ, όπως αναπτύχθηκε αναλυτικά πιο πάνω, εντός της χρήσης 2001, παρατηρούνται τα εξής:

Υφιστάμενη Εταιρεία την 31/12/2000 δεν υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση για χρήση του Ευρώ, αλλά όμως αποφασίζει να κάνει τροποποίηση του καταστατικού της προσαρμόζοντας την ονομαστική αξία της μετοχής και το Μετοχικό της κεφάλαιο και σε Ευρώ, τότε η Γεν.Συνέλευση θα πρέπει να τροποποιήσει το σχετικό περί κεφαλαίου άρθρο του καταστατικού της ως εξής:

Αναγραφή του Μ/Κ σε Δραχμές και Ευρώ του παραδείγματος όπου προκρίνεται η αύξηση του υφισταμένου μετοχικού της κεφαλαίου με καταβολή μετρητών και αύξηση της ονομαστικής αξίας της μετοχής της.

«Το Μετοχικό Κεφάλαιο της εταιρείας ορίσθηκε κατά τη σύσταση της σε είκοσι εκατομμύρια (20.000.000) δραχμές, διαιρούμενο σε διακόσιες χιλιάδες (200.000) μετοχές, ονομαστικής αξίας εκατό (100) δραχμών η κάθε μία.

Με την από .../.../2001 Γενική Συνέλευση των μετόχων αποφασίσθηκε:

α) Η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου κατά 445.000 δραχμές με καταβολή μετρητών με αύξηση της ονομαστικής αξίας εκάστης μετοχής από 100 σε 102, 225 δραχμές και

β) η μετατροπή του μετοχικού κεφαλαίου και της ονομαστικής αξίας της μετοχής και σε ευρώ.

Μετά τα ανωτέρω το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας ανέρχεται σε 20.445.000 δραχμές ή 60.000 ευρώ και διαιρείται σε 200.000 μετοχές, ονομαστικής αξίας 102.225 δραχμών ή 0,30 ευρώ η κάθε μία».

**Αναγραφή του Μ/Κ σε Δραχμές και Ευρώ του παραδείγματος που  
προκρίνεται η μείωση του Μ/Κ με παράλληλη μείωση της ονομαστικής  
αξίας της μετοχής της.**

«Το Μετοχικό Κεφάλαιο της εταιρείας ορίσθηκε κατά τη σύσταση της σε είκοσι εκατομμύρια (20.000.000) δραχμές, διαιρούμενο σε διακόσιες χιλιάδες (200.000) μετοχές, ονομαστικής αξίας εκατό (100) δραχμών η κάθε μία.

Με την από .../... / 2001 Γενική Συνέλευση των μετόχων αποφασίσθηκε:

α) Η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου κατά 38.865 δραχμές με μείωση της ονομαστικής αξίας εκάστης μετοχής από 100 σε 98,8175 δραχμές,

β) η έκδοση 2.000 νέων μετοχών ονομαστικής αξίας 98,8175 δραχμών και

γ) η μετατροπή του μετοχικού κεφαλαίου και της ονομαστικής αξίας της μετοχής και σε ευρώ.

Μετά τα ανωτέρω το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας ανέρχεται σε 19.961.135 δραχμές ή 58.580 ευρώ και διαιρείται σε 202.000 μετοχές, ονομαστικής αξίας 98,8175 δραχμών ή 0,29 ευρώ η κάθε μία».

#### **14.4. ΠΡΑΚΤΙΚΑ Δ.Σ. και Γ.Σ. ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ ΣΕ ΕΥΡΩ ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ ΜΕΤΟΧΗΣ ΚΑΙ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΑΝ. ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ**

Οι Αν. Εταιρείες από 1/1/2002 θα πρέπει υποχρεωτικά προκειμένου να εγκριθεί οιαδήποτε τροποποίηση του καταστατικού τους, να έχουν προβεί σε μετατροπή του μετοχικού κεφαλαίου και της ονομαστικής αξίας της μετοχής τους σε Ευρώ. (Αρθ. 12 παρ. 4 του Ν. 2842/2000). Σύμφωνα με την υπ' αριθ. Κ2-781/18.1.2002(Ι) Εγκύκλιο Δ/γη του Υπ. Ανάπτυξης η τροποποίηση οποιουδήποτε άρθρου του καταστατικού καθώς και των άρθρων που αφορούν στη μετατροπή του μετοχικού κεφαλαίου και της ονομαστικής αξίας των μετοχών τους, σε Ευρώ, μπορεί να γίνει με την ίδια Γεν. Συνέλευση των μετόχων. Στην περίπτωση όμως που το μετοχικό κεφάλαιο και η ονομαστική αξία των μετοχών εκφράζονται και σε Ευρώ και σε δραχμές, η Εταιρεία μπορεί οποτεδήποτε με την 1/1/2002 να εκφράσει αυτό καθώς και την ονομαστική αξία της μετοχής της σε Ευρώ, υποχρεωτικά όπως όταν προβαίνει σε αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου. Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι η απόφαση της Γ.Σ. για την μετατροπή του μετοχικού κεφαλαίου και της ονομαστικής αξίας της μετοχής καθώς και για την τροποποίηση των σχετικών άρθρων του καταστατικού και ΜΟΝΟ, δεν χρειάζεται η προβλεπόμενη από το αρθ. 29 και 31 του Κ.Ν. 2190/20 εξαιρετική απαρτία και πλειοψηφία, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγ. 1 του αρθ. 1 του Ν. 2842/2000.

##### **α. Μετατροπή μετοχικού κεφαλαίου και ονομαστικής αξίας μετοχής σε ευρώ με αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου Αν. Εταιρείας**

##### **α. 1. Πρακτικό Δ.Σ. σύγκλησης Έκτακτης Γ.Σ. για αύξηση και μετατροπή σε Ευρώ του Μετοχικού Κεφαλαίου και της ονομαστικής αξίας μετοχής Αν.**

##### **Εταιρείας.**

ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ ΤΟΥ ΠΡΑΚΤΙΚΟΥ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

ΤΗΣ« ..... Α.Ε»

ΤΗΣ ..... / ..... /2002

Στην ..... σήμερα .....

**Θέμα: Πρόσκληση Έκτακτης Γ.Σ. των μετόχων της Εταιρείας την.. /..... /2002 για τη μετατροπή του μετοχικού κεφαλαίου και της ονομαστικής αξίας σε ευρώ.**

Επί του θέματος αυτού ο κ. Πρόεδρος πληροφορεί τα μέλη ότι παρίσταται ανάγκη να συγκληθεί Έκτακτη Γ.Σ .. / ..... /2002 ημέρα ..... και ώρα ..... στα γραφεία της Εταιρείας οδός αριθ Αθήνα, προκειμένου να λάβει αποφάσεις για τα παρακάτω θέματα ημερήσιας διάταξης:

1. Αύξηση και μετατροπή σε ευρώ του μετοχικού κεφαλαίου και της ονομαστικής αξίας της μετοχής.
2. Τροποποίηση του άρθρου 5 του καταστατικού.

Στη συνέχεια το Διοικητικό Συμβούλιο, μετά από διαλογική συζήτηση, αποδέχεται ομόφωνα την πρόταση αυτή και αποφασίζει παμψηφεί περί αυτού.

Μη υπάρχοντος άλλου θέματος για συζήτηση ο κ. Πρόεδρος κηρύσσει τη λήξη της συνεδρίασης.

Ο Πρόεδρος του Δ.Σ

Τα Μέλη

Ακριβές Αντίγραφο

Αθήνα .... / ..... /2002

Ο Πρόεδρος του Δ.Σ

**α.2. Πρόσκληση των μετόχων Α.Ε. σε Έκτακτη Γ.Σ. για αύξηση και μετατροπή σε ευρώ του μετοχικού κεφαλαίου και ονομαστικής αξίας της μετοχής**

ΠΡΟΣΚΛΗΣΗ

« ..... » Α.Ε.

ΑΡ. Μ.Α.Ε .....

Σύμφωνα με το νόμο και .....

## Θέματα ημερήσιας διάταξης

1. Αύξηση και μετατροπή σε ευρώ του μετοχικού κεφαλαίου και της ονομαστικής αξίας της μετοχής.
2. Τροποποίηση του αρθ. 5 του καταστατικού.

.....  
.....

Αθήνα, .. / ... 2002

Το Διοικητικό Συμβούλιο

### **α.3. Πρακτικό Έκτακτης Γ.Σ. για αύξηση και μετατροπή μετοχικού κεφαλαίου και ονομαστικής αξίας σε ευρώ**

ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ ΠΡΑΚΤΙΚΟΥ

ΕΚΤΑΚΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΣΥΝΕΛΕΥΣΗΣ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ

ΤΗΣ « ..... » Α.Ε. ΤΗΣ / ... /2002

Στην Αθήνα σήμερα την ..... ημέρα ..... και.....

**Θέμα 1ο:** Επί του θέματος αυτού ο κ. Πρόεδρος πληροφορεί τα μέλη ότι το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας ανέρχεται σε 30.000.000 δρχ. και διαιρείται σε 30.000 ονομαστικές

μετοχές ονομαστικής αξίας 1.000 δρχ. η κάθε μία, και ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2842/2000 είμεθα υποχρεωμένοι να μετατρέψουμε τόσο το μετοχικό κεφάλαιο όσο και την ονομαστική αξία της μετοχής της εταιρείας από 1/1/2002 σε Ευρώ. Προς τούτο προτείνει την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας κατά 667.500 δρχ. με κεφαλαιοποίηση μέρους του αποθεματικού από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, με παράλληλη αύξηση της ονομαστικής αξίας κατά 22,25 δρχ. της κάθε μιας μετοχής. Στη συνέχεια τα μέλη της Έκτακτης Γεν. Συνέλευσης μετά από διαλογική συζήτηση αποδέχονται ομόφωνα την πρόταση αυτή του κ. Προέδρου και αποφασίζουν παμψηφεί την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου και της ονομαστικής αξίας της μετοχής ως και την μετατροπή αυτών σε ευρώ. Κατόπιν τούτου, το εκ δραχμών 30.667.500 μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας ανέρχεται σε 90.000 Ευρώ και διαιρείται σε 30.000 μετοχές ονομαστικής αξίας 3 Ευρώ η κάθε μία.

**Θέμα 2ο:** Κατόπιν των ανωτέρω η Γεν. Συνέλευση αποφασίζει ομόφωνα και παμψηφεί την τροποποίηση του αρθ. 5 του καταστατικού ως εξής:

#### «Άρθρο 5 Μετοχικό Κεφάλαιο

1. Το Μετοχικό Κεφάλαιο της εταιρείας ανέρχεται σε 90.000 Ευρώ, είναι ολοσχερώς καταβεβλημένο και διαιρείται σε 30.000 ονομαστικές μετοχές ονομαστικής αξίας 3 Ευρώ η κάθε μία.

- Το Μετοχικό Κεφάλαιο δημιουργήθηκε:

α) Με την εισφορά σε είδος δραχμών και την καταβολή σε μετρητά ..... δραχμών από τους ιδρυτές και μετόχους της εταιρείας κατά τα οριζόμενα στο αρθ. 41 του αρχικού καταστατικού σύστασης της εταιρείας (Φ.Ε.Κ ..... /7.4.Β6 τεύχος Α.Ε. & Ε.Π.Ε.).

β) Με την καταβολή σε μετρητά δραχμών σύμφωνα με την από 21 Ιουλίου 199.. απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων.

γ) Με την από . / /2002 Έκτακτη Γεν. Συνέλευση των μετόχων αποφασίσθηκε:

1) Η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου κατά 667.500 δρχ., με κεφαλαιοποίηση μέρους του αποθεματικού από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, με αύξηση της ονομαστικής αξίας μετοχών από 1.000 σε 1.022,25 δρχ. και

2) Η μετατροπή του μετοχικού κεφαλαίου και της ονομαστικής αξίας της μετοχής σε Ευρώ. Έτσι το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας ανέρχεται σε 90.000 Ευρώ διαιρούμενο σε 30.000 ονομαστικές μετοχές ονομαστικής αξίας 3 Ευρώ η κάθε μία.

**2.** Με την επιφύλαξη της παρ. 4 του άρθρου αυτού κατά τη διάρκεια της πρώτης πενταετίας από τη σύσταση της εταιρείας το Διοικητικό Συμβούλιο έχει το δικαίωμα με απόφαση, για την οποία χρειάζεται τουλάχιστον πλειοψηφία των δύο τρίτων (2/3) του συνόλου των μελών του:

**α)** Να αυξάνει το Μετοχικό Κεφάλαιο μερικά ή ολικά με έκδοση νέων μετοχών, για ποσό που δεν μπορεί να υπερβεί το αρχικό Μετοχικό Κεφάλαιο,

**β)** Να εκδίδει ομολογιακό δάνειο, με την έκδοση ομολογιών μετατρέψιμων σε μετοχές για ποσό που δεν μπορεί να υπερβεί το μισό του καταβεβλημένου Μετοχικού Κεφαλαίου. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 3α του Κ.Ν. 2190/20, όπως ισχύει, γ) Με απόφαση της Γενικής συνέλευσης το Διοικητικό Συμβούλιο έχει το δικαίωμα με απόφαση του για την οποία χρειάζεται η παραπάνω πλειοψηφία να αυξάνει το Μετοχικό Κεφάλαιο μέχρι το ποσό του κεφαλαίου που είναι καταβεβλημένο κατά την ημερομηνία που χορηγήθηκε στο Διοικητικό Συμβούλιο η εν λόγω εξουσία, να εκδίδει ομολογιακό δάνειο το ύψος του οποίου δεν μπορεί να υπερβαίνει το μισό του καταβεβλημένου Μετοχικού Κεφαλαίου κατά την ίδια ημερομηνία.

Οι πιο πάνω εξουσίες του Διοικητικού Συμβουλίου μπορούν να ανανεώνονται από τη Γενική Συνέλευση για χρονικό διάστημα που δεν υπερβαίνει την πενταετία για κάθε ανανέωση και η ισχύς τους αρχίζει μετά τη λήξη της κάθε πενταετίας. Οι αποφάσεις αυτές των Γενικών Συνελεύσεων υπόκεινται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 7β του Κ.Ν. 2190/20.

**3.** Με την επιφύλαξη της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού, κατά τη διάρκεια της πρώτης πενταετίας από τη σύσταση της εταιρείας, η Γενική Συνέλευση έχει το δικαίωμα με απόφαση της για την οποία χρειάζεται η απαρτία και η πλειοψηφία του άρθρου 14, να αυξάνει το Μετοχικό Κεφάλαιο μερικά ή ολικά με έκδοση νέων μετοχών, μέχρι το πενταπλάσιο του αρχικά Μετοχικού Κεφαλαίου.

**4.** Εάν όμως τα αποθεματικά της εταιρείας υπερβαίνουν το ένα τέταρτο (1/4) του καταβεβλημένου Μετοχικού Κεφαλαίου, τότε απαιτείται πάντα απόφαση της Γενικής Συνέλευσης με την απαρτία και την πλειοψηφία του άρθρου 15 του παρόντος και ανάλογη τροποποίηση του άρθρου 5 του Καταστατικού.

5. Οι αυξήσεις του Μετοχικού Κεφαλαίου που αποφασίζονται σύμφωνα με τις παρ.2 και 3 του άρθρου αυτού δεν αποτελούν τροποποίηση του καταστατικού».

Μη υπάρχοντος άλλου θέματος για συζήτηση ο κ. Πρόεδρος κηρύσσει τη λήξη της συνεδρίασης.

Ο Πρόεδρος της Γενικής Συνέλευσης

Ο Γραμματέας

Ακριβές Αντίγραφο

Αθήνα /.../2002

Ο Πρόεδρος του Δ.Σ.

**• Ανακοίνωση στο Φ.Ε.Κ. τροποποίησης καταστατικού λόγω αύξησης μετοχικού κεφαλαίου και μετατροπής αυτού και της ονομαστικής αξίας τηςμετοχής σε Ευρώ**

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Νομαρχία Αθηνών

Δ/ση Εμπορίου

Πληρ.:

Διπλότυπο είσπραξης

Κοιν.: « ..... » Α.Ε.

Αθήνα

Αθήνα

Αριθμ. Πρωτ.:

Προς το Εθνικό Τυπογραφείο

με συνημμένο το υπ' αριθ

ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΗ



Καταχώρηση στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών της απόφασης τροποποίησης του Καταστατικού της Ανωνύμου Εταιρείας με την επωνυμία «            ».

Την .....καταχωρήθηκε στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών της υπηρεσίας μας η υπ' αριθμ . απόφαση μας με την οποία εγκρίθηκε η τροποποίηση του άρθρου 5 του καταστατικού της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία «..... » και αριθμό μητρώου .../.../.../... σύμφωνα με την από ..... / /2002 απόφαση της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της.

Την ίδια ημερομηνία καταχωρήθηκε στο μητρώο και ολόκληρο το νέο κείμενο του Καταστατικού μαζί με τις τροποποιήσεις του.

Η τροποποίηση που εγκρίθηκε έχει σε περίληψη ως εξής:

#### Άρθρο 5

Με την από ..... / .. /2002 απόφαση της Έκτακτης Γεν. Συνέλευσης των μετόχων:

- α) Το από 30.000.000 δρχ. Μετοχικό Κεφάλαιο της εταιρείας αυξήθηκε κατά 667.500 δρχ. και
- β) Αποφασίσθηκε η μετατροπή του μετοχικού κεφαλαίου και η ονομαστική αξία της μετοχής σε Ευρώ. Έτσι το Μετοχικό Κεφάλαιο ανέρχεται σε 90.000 Ευρώ με την έκδοση 30.000 ονομαστικών μετοχών ονομαστικής αξίας 3 Ευρώ η κάθε μία.

Με εντολή Νομάρχη

Ο Διευθυντής

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

### **ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

Αληφαντής Στ. Γεώργιος, 2003, Διανεμόμενα Κέρδη Α.Ε και Ε.Π.Ε, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα.

Αληφαντής Στ. Γεώργιος, 2011, Λογιστικές Εργασίες Τέλους Χρήσεως, Έκδοση 11<sup>η</sup>, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα.

Βούλγαρης-Παπαγεωργίου Ευθ, 2005, Γενική Λογιστική, Εκδόσεις Σύγχρονη Εκδοτική ΕΠΕ, Ε' έκδοση, κεφ.1,3 και 4.

Γεωργόπουλος Δ. Ιωάννης και Ρεβάνογλου Ανδρέας, 2006, Λογιστική Εταιρειών, Εκδόσεις Interbooks.

Ηλιόκαυτος Δημήτρης, 2011, Πρακτικός Οδηγός Α.Ε, Έκδοση 13η, Εκδόσεις Ηλιοκαύτου.

Κριαράς Ευστάθιος, 2014, Λογιστική-Κοστολόγηση και Φορολογία Εργασιών Τέλους Χρήσεως, Β' έκδοση, Εκδόσεις Κριαράς, κεφ 1,3,6,8.

Λεοντάρης Μιχαήλ, 2012, Ανώνυμες Εταιρείες, Εκδόσεις Όμιλος Επιχειρήσεων Τότση ΑΕΒΕ.

Παζάρσκη Μιχ. 2012, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Πανεπιστημιακές Σημειώσεις, ΤΕΙ Σερρών, Τμήμα Λογιστικής.

Σακέλλης Εμμ, 2003, Διανομή Κερδών Α.Ε και Ε.Π.Ε, Εκδόσεις Σακέλλης.

Σακέλλης Εμμ, 2011, Φορολογία και Διάθεση των Κερδών των Εταιρειών- Το Έργον του Λογιστή στο τέλος της χρήσεως, Εκδόσεις Σακέλλης.

Σαρσέντης Ν. Βασίλειος και Παπαναστασάτος Σπ. Αναστάσιος, 2002, Εκδόσεις Σταμούλης Αθήνα.

Σγουρινάκης Νίκος, 2013, Περιοδικό: Επιχείρηση, Τεύχος: 89/2013-Ιανουάριος, Νομική Βιβλιοθήκη.

Σταματόπουλος Π. Δημήτρης, 2010, Κώδικας φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων, Φορολογικό Ινστιτούτο.

#### ΠΗΓΕΣ ΑΠΟ ΤΟ ΔΙΑΔΥΚΤΙΟ

<http://epixeirisi.gr/%CE%A3%CE%97%CE%9C%CE%95%CE%99%CE%A9%CE%9C%CE%91-%CE%A4%CE%97%CE%A3-%CE%A3%CE%A5%CE%9D%CE%A4%CE%91%CE%9E%CE%97%CE%A3/18416/?s=3jUmQFeFQu2h> Σγουρινάκης Νίκος, άρθρο: 'Για τις προβλέψεις των επισφαλών απαιτήσεων', 2013. 5/4/2014

<http://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=43658> Ζηγκερίδης Δημήτρης, άρθρο: 'Αποτίμηση-απογραφή απαιτήσεων σε ξένο νόμισμα', 2009. 14/4/2014

<http://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=86935> Ζαβερδινός Ζ, άρθρο: 'Ελλείμματα και πλεονάσματα κατά τη παραλαβή εμπορευμάτων, 6/4/2014

[www.oetak.gr/downloads/articles/alifantis\\_article.pdf](http://www.oetak.gr/downloads/articles/alifantis_article.pdf) Αληφάντης Στ. Γεώργιος, άρθρο: 'Αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος των Α.Ε με το Ν. 41410/2013, 5/4/2014

[www.euretirio.com](http://www.euretirio.com) Ευρετήριο Οικονομικών όρων, 20/3/2014

[www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr), 15/3/2014

[www.minfin.gr](http://www.minfin.gr), 30/3/2014

ΞΕΝΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

<http://www.journalofaccountancy.com/Issues/2004/Jun/TimeToDistributeCorporateEarnings.htm> Journal of accountancy, From the tax adviser: Time to distribute Corporate Earnings?, vol197, no.6, p.76, June 2004. 20/4/2014