

Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ : ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Θέμα : Προσδιορισμός των αποτελεσμάτων και
η διάθεση των κερδών στις Α.Ε.

ΕΙΣΗΓΗΤΡΙΑ : Α. Τρυφωνοπούλου

Συνεργάτηκαν οι σπουδάστριες :

- ΓΕΩΡΓΟΠΟΥΛΟΥ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ
- ΚΑΚΑΛΗ ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ
- ΚΑΤΗΡΑ ΑΘΑΝΑΣΙΑ

ΠΑΤΡΑ 1993



| | |
|----------------------|-----|
| ΑΡΙΘΜΟΣ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ | 972 |
|----------------------|-----|

*Ευχαριστούμε πολύ την κα Τρυφωνοπούλου
για την πολύτιμη βοήθειά της.*

Π Ε Ρ Ι Ε Χ Ο Μ Ε Ν Α

| | Σελ. |
|---|------|
| Εισαγωγή..... | 1 |
| | |
| Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο 1 | |
| 1.1 Έννοια των κερδών..... | 4 |
| 1.2 Διάκριση κερδών..... | 5 |
| 1.3 Απαγόρευση διανομής των καθαρών κερδών..... | 8 |
| 1.4 Προϋποθέσεις για την διάθεση των κερδών..... | 9 |
| | |
| Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο 2 | |
| 2.1 Τα κέρδη προς διάθεση..... | 12 |
| 2.2 Τάξη και προτεραιότητα στη διανομή των καθαρών κερδών.. | 16 |
| 2.3 Κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων..... | 18 |
| 2.3.1 Με κέρδη επόμενων χρήσεων..... | 18 |
| 2.3.2 Διάθεση αποθεματικών για την κάλυψη ζημιών..... | 23 |
| 2.4 Αποθεματικό..... | 27 |
| 2.4.1 Γενικά..... | 27 |
| 2.4.2 Σκοποί για την δημιουργία αποθεματικών..... | 27 |
| 2.4.3 Κατηγορίες αποθεματικών..... | 28 |
| 2.4.4 Έννοια του Τακτικού Αποθεματικού..... | 29 |
| 2.4.5 Υποχρεωτική κράτηση Τακτικού Αποθεματικού..... | 29 |
| 2.4.6 Προαιρετικά (ή έκτακτα) Αποθεματικά..... | 31 |
| 2.4.7 Αφορολόγητα Αποθεματικά..... | 33 |
| 2.4.8 Φορολογία Τακτικού Αποθεματικού..... | 35 |
| 2.5 Το μέρισμα των Μετόχων από τα κέρδη της χρήσεως..... | 38 |
| 2.5.1 Είδη μερισμάτων..... | 38 |
| 2.5.2 Υπολογισμός του Μερισματος των Μετοχών..... | 41 |

| | | |
|-------|--|----|
| 2.5.3 | Ειδικότερα για το Πρώτο Μέρισμα..... | 44 |
| 2.5.4 | Πότε δεν επιτρέπεται η διανομή μερίσματος..... | 48 |
| 2.6 | Γενικά για την διάθεση του υπολοίπου των κερδών..... | 52 |
| 2.7 | Διάθεση κερδών σε τρίτους..... | 55 |
| 2.7.1 | Γενικά..... | 55 |
| 2.7.2 | Διανομή κερδών με την μορφή μετοχών στους εργαζόμενους..... | 56 |
| 2.7.3 | Παραχώρηση κερδών σε τρίτους..... | 58 |
| 2.8 | Αμοιβές Διοικητικού Συμβουλίου..... | 62 |
| 2.8.1 | Γενικά περί Αμοιβών..... | 62 |
| 2.8.2 | Αμοιβές του Δ.Σ. από τα κέρδη της χρήσεως..... | 63 |
| 2.8.3 | Αμοιβές του Δ.Σ. από τα κέρδη της χρήσεως από άποψη φορολογική..... | 65 |
| 2.9 | Διανομή κερδών στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων..... | 67 |
| 2.9.1 | Κατηγορίες Ιδρυτικών Τίτλων..... | 67 |
| 2.9.2 | Δικαιώματα Ιδρυτικών Τίτλων..... | 68 |
| 2.9.3 | Φορολογία των μερισμάτων Ιδρυτικών Τίτλων..... | 72 |

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο 3

| | | |
|-----|---|----|
| 3.1 | Ο Λογαριασμός 88 "Αποτελέσματα προς διάθεση"..... | 74 |
| 3.2 | Λειτουργία του λογαριασμού 88..... | 75 |
| 3.3 | Ειδικότερα για την λειτουργία του λογαριασμού "Διαφορές Φορολογικού Ελέγχου Προηγούμενων Χρήσεων"..... | 79 |
| 3.4 | Τακτοποίηση του λογαριασμού 42.04..... | 85 |
| 3.5 | Υπόδειγμα πίνακα διάθεσης Αποτελεσμάτων..... | 86 |
| 3.6 | Γενικές παρατηρήσεις στον πίνακα διάθεσης Αποτελε- σμάτων..... | 88 |
| 3.7 | Ανάλυση του πίνακα διαθέσεως Αποτελεσμάτων..... | 90 |

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο 4

| | |
|---|-----|
| 4.1 Λογιστικές εγγραφές για την κάλυψη ζημιών με κέρδη επομένων χρήσεων..... | 92 |
| 4.2 Λογιστικές εγγραφές για την κάλυψη ζημιών με αποθεματικά..... | 93 |
| 4.3 Εφαρμοσμένη Λογιστική της Διάθεσης των κερδών..... | 94 |
| 4.3.1 Παράδειγμα..... | 94 |
| 4.3.2 Λογιστικές εγγραφές..... | 101 |
| Βιβλιογραφία..... | 104 |

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η Ανώνυμη Εταιρεία είναι μια κατ'εξοχήν κεφαλαιουχική εταιρεία, της οποίας το μεν κεφάλαιο είναι διηρημένο σε ίσα μέρη, μετοχές, οι δε εταίροι (μέτοχοι) ευθύνονται μέχρι το ποσό της μετοχής τους. Συνεπώς, αν οι μέτοχοι ήδη εκπλήρωσαν την υποχρέωσή τους, δηλαδή κατέβαλαν το ποσό που ανέλαβαν να εισφέρουν, δεν έχουν καμμία παραπέρα προσωπική ευθύνη, αν τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας δεν επαρκούν για να ικανοποιηθούν οι δανέυστές της.

Σκοπός της Ανώνυμης Εταιρείας, είναι η πραγματοποίηση κερδών και η διανομή αυτών στους φορείς της, δηλαδή, στους μετόχους, στα μέλη του Δ.Σ., στους ιδρυτές, στο προσωπικό της (υπαλλήλους και εργάτες) για την συμβολή τους στην πραγματοποίηση του κέρδους.

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

Ο όρος λοιπόν διάθεση κερδών, περιλαμβάνει τόσο την διανομή στην οποία υπάγονται τα κέρδη που εξέρχονται από την εταιρεία, όσο και την αποθεματοποίηση των κερδών, στην οποία περιλαμβάνονται τα κέρδη που δεν διανέμονται και τα οποία παραμένουν στην εταιρεία.

Η τακτική που ακολουθεί η Διοίκηση της εταιρείας σχετικά με την διάθεση των κερδών κάθε χρήσης, δηλαδή η διατήρηση κάποιας σχέσης μεταξύ διανεμόμενων και μη διανεμόμενων κερδών λέγεται πολιτική κερδών ή πολιτική μερισμάτων.

Η πολιτική αυτή αντιμετωπίζεται κάθε χρόνο από την εταιρεία κατά την κατάρτιση των ετησίων οικονομικών καταστάσεων αυτής.

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

Ο νόμος δίνει εξαιρετική βαρύτητα στον τρόπο διάθεσης των καθαρών κερδών της χρήσης. Γι' αυτό, τις σχετικές με την διάθεση των κερδών διατάξεις, του καταστατικού, ο νόμος τις κατέταξε στις θεμελιώδεις, αφού καταστατικό τονοποίο δεν περιέχει διατάξεις περί διαθέσεως των καθαρών κερδών, είναι παράνομο.

Αλλά ο νόμος δεν αφήνει ελεύθερο το καταστατικό να ορίσει τον τρόπο διάθεσης των κερδών. Ορίζει επίσης τα πλαίσια μέσα στα οποία το καταστατικό πρέπει να καθορίζει τον τρόπο διάθεσης των κερδών. Ο νόμος επιβάλλει την κράτηση από τα καθαρά κέρδη ορισμένου ποσοστού για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού και από το υπόλοιπο την κράτηση άλλου ποσοστού για την καταβολή πρώτου μερίσματος στους μετόχους και αφήνει στο καταστατικό την ελευθερία να καθορίσει την διάθεση του υπολοίπου των κερδών.

Τη διάθεση των κερδών αποφασίζει κατ' αρχήν το Δ.Σ. της εταιρείας. Η απόφαση όμως αυτή αποτελεί απλώς πρόταση του Δ.Σ. προς την Γενική Συνέλευση για τον τρόπο διανομής των κερδών.

Η τακτική γενική συνέλευση, έχει αποκλειστικό δικαίωμα να εγκρίνει τον πίνακα διανομής των κερδών, όπως καταρτίστηκε από το Δ.Σ. ή να τον τροποποιήσει, μέσα όμως στα πλαίσια του νόμου και του καταστατικού. Η απόφαση της συνελεύσεως περί διαθέσεως των κερδών, αποτελεί προϋπόθεση κύρους της εγκρίσεως του ισολογισμού, γιατί χωρίς αυτή δεν νοείται έγκριση των αντιστοίχων κονδυλίων του ισολογισμού (αποθεματικών, μερισμάτων, ποσοστών Δ.Σ. κ.λ.π.).

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο 1

1.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΚΕΡΑΩΝ

Η Α.Ε. ως κατ'εξοχήν νομικό πρόσωπο το οποίο εκ του νόμου ασκεί εμπορική δραστηριότητα, διοικείται και εκπροσωπείται από το Διοικητικό Συμβούλιο και από τους διαχειριστές, ετάβρουσσή μη.

Αντικείμενο διανομής στην Ανώνυμη Εταιρεία είναι τα καθαρά κέρδη της χρήσεως. Πρέπει λοιπόν να καθορίσουμε την έννοιά τους.

Σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 45 § 1 του Ν. 2190/1920 "καθαρά κέρδη της εταιρείας είναι τα προκύπτοντα μετά την αφάι- ρηση εκ των πραγματοποιηθέντων (ακαθαρίστων κερδών, παντός ε- ξόδου, πάσης ζημίας των κατά νόμων αποσβέσεων και παντός άλ- λου εταιρικού βάρους".

Κ α θ α ρ ό Κ έ ρ δ ο ς είναι, λοιπόν και από νομική άποψη, η θετική διαφορά μεταξύ των πραγματοποιηθέντων (δεδου- λεμένων) εσόδων και πραγματοποιηθέντων (δεδουλευμένων) δαπανών και ζημιών.

Το καθαρό κέρδος, σε δεδομένη στιγμή, προκύπτει αν από την συνολική αξία των στοιχείων του ενεργητικού, αφαιρεθεί η συνο- λική αξία των στοιχείων του παθητικού, στα οποία περιλαμβάνο- νται το μετοχικό κεφάλαιο και τα ήδη σχηματιθέντα αποθεματικά. Τότε μόνο υπάρχουν καθαρά κέρδη, όταν το ενεργητικό υπερβαίνει τις υποχρεώσεις της εταιρείας συν το μετοχικό κεφάλαιο και τα

αποθεματικά. Δηλαδή :

$$\text{Κέρδος} = \text{Ενεργητικό} - (\text{Παθητικό} + \text{Μετ.Κεφάλαιο} + \text{υφιστάμενα ήδη Αποθεματικά})$$

Το καθαρό κέρδος επηρεάζεται, επομένως, άμεσα από τον τρόπο καταρτίσεως του ισολογισμού γι' αυτό ο Ν. 2190/1920 με ρητές διατάξεις αναγκαστικής εφαρμογής, ορίζει ποιά στοιχεία πρέπει να εγγράφονται στο ενεργητικό και ποιά στο παθητικό του ισολογισμού.

Το συνολικό καθαρό κέρδος προκύπτει και από το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού "Αποτελέσματα Χρήσεως". Ο λογαριασμός αυτός συνοδεύει πάντοτε τον ισολογισμό και εμφανίζει "τα πραγματοποιηθέντα κέρδη και τις πραγματοποιηθήσες ζημίες", εμφανίζει δηλαδή όχι μόνο το συνολικό αποτέλεσμα της χρήσεως, αλλά και την ανάλυση των κερδών και εσόδων και των ζημιών και δαπανών, κατά τις διακρίσεις της διατάξεως αυτής.

1.2 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΚΕΡΔΩΝ

Τα κέρδη της χρήσεως διακρίνονται :

- α) Σε διανεμόμενα και
- β) Σε μη διανεμόμενα.

Τα διανεμόμενα κέρδη είναι τα κέρδη που διανέμονται από την εταιρεία στους μετόχους, κατόχους ιδρυτικών τίτλων, μέλη Διοικητικού Συμβουλίου, στο προσωπικό της εταιρείας κ.α. δηλαδή είναι τα κέρδη που εξέρχονται από το νομικό πρόσωπο της εταιρείας.

Τα διανεμόμενα κέρδη προέρχονται βασικά από :

- α) Τα καθαρά κέρδη της χρήσεως.
- β) Το υπόλοιπο κερδών ή ζημιών προηγούμενων χρήσεων.
- γ) Τις διαφορές (χρεωστικές ή πιστωτικές) που προκύπτουν από φορολογικό έλεγχο προηγούμενων χρήσεων.
- δ) Τους μη ενσωματωμένους φόρους στο λειτουργικό κόστος.
- ε) Τα αποθεματικά για τα οποία αποφασίζεται η διάθεσή τους για την κάλυψη ζημιών ή την διανομή μερισμάτων.
- στ) Το φόρο εισοδήματος στα μη διανεμόμενα κέρδη.
- ζ) Τα κέρδη προς διάθεση, οι ζημίες εκ νέου.

Μη διανεμόμενα κέρδη είναι εκείνα που δεν διανέμονται αλλά παρακρατούνται από την εταιρεία με μορφή αποθεματικών ή κερδών σε νέο.

Τα καθαρά συσσωρευμένα κέρδη τα οποία δεν έχουν διανεμηθεί, ούτε έχουν ενσωματωθεί στο μετοχικό κεφάλαιο ή εταιρικό κεφάλαιο αποτελούν τα αποθεματικά.

Τα καθαρά κέρδη από τα οποία σχηματίζονται τα αποθεματικά διακρίνονται στις ακόλουθες κατηγορίες :

1. Κέρδη τα οποία προκύπτουν από την εκμετάλλευση της περιουσίας της επιχειρήσεως.
2. Κέρδη τα οποία οφείλονται σε λόγους εκτός της εκμεταλλεύσεως της επιχειρήσεως, όπως :
 - α) Από την διαφορά διαθέσεως μετοχών και ομολογιών "υπέρ το άρτιο" 41.01.
 - β) Από το κέρδος που προέρχεται από την παραγραφή μερισμάτων τοκομεριδίων, καθώς και κάθε απαιτήσεως κατά της επιχειρήσεως.
 - γ) Από τις μεταβολές της αξίας της περιουσίας.

Παρακάτω ακολουθεί υπόδειγμα του πίνακα διαθέσεως των κερδών των Α.Ε. :

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΚΕΡΑΩΝ ΤΗΣ Α.Ε.

| Α | Α | ΛΟΓ | ΣΜΟΙ ΔΙΑΝΟΜΗΣ | ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ | ΜΗ ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ | ΑΘΡΟΙΣΜΑΤΑ |
|----|---|------------------------|---------------|-------------|----------------|------------|
| 1. | | Τριτοτικό αποθεματικό | | | xxx | xxx |
| 2. | | Α' μέρισμα | | xxx | | xxx |
| 3. | | Φόρος εισοδήματος | | xxx | | xxx |
| 4. | | Έκτακτο αποθεματικό | | | xxx | xxx |
| 5. | | Β' μέρισμα | | xxx | | xxx |
| 6. | | Μερίσματα ιδρ. τίτλων | | xxx | | xxx |
| 7. | | Αμοιβές Δ.Σ. | | xxx | | xxx |
| 8. | | Υπόλοιπα κερδών σε νέο | | | xxx | xxx |
| | | Σ Υ Ν Ο Λ Ο | | xxx | xxx | xxx |

Στο σημείο αυτό πρέπει να τονισθεί, ότι σύμφωνα με την § 6 του άρθρου 9 του νόμου 2065/1992, στα διανεμόμενα κέρδη των ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών, με την μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών, εκτός μισθού, των μελών των διοικητικών συμβουλίων και των διευθυντών, καθώς και των αμοιβών εργατοϋπαλληλικού προσωπικού, ουδεμία παρακράτηση φόρου ενεργείται, ως φορολογούμενα τα εισοδήματα αυτά στο όνομα του νομικού προσώπου. Ομοίως, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου στα διανεμόμενα κέρδη από ημεδαπά κεφάλαια και από εταιρείες Επενδύσεων Χαρτοφυλακίου.

1.3. ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΤΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

Με την πρόσφατη διάταξη της § 3δ του άρθρου 43 του Ν.2190/1920, ορίζεται ότι : "μέχρι την πλήρη απόσβεση όλων των εξόδων εγκατάστασης (πολυετούς απόσβεσης) απαγορεύεται οποιαδήποτε διανομή κερδών, εκτός αν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων αυτών είναι μικρότερο από το άθροισμα των προαιρετικών αποθεματικών και του υπολοίπου των κερδών εις νέο".

Εξάλλου, η διάταξη της § 4α του ιδίου άρθρου και νόμου, ορίζει ότι η παραπάνω διάταξη της §3δ "εφαρμόζεται και για τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης των λογαριασμών "έξοδα ερευνών ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων" και "έξοδα λοιπών ερευνών" καθώς και για παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας των λογαριασμών "δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων" και "λοιπές παρατηρήσεις"

Σύμφωνα λοιπόν με την διάταξη αυτή, απαγορεύεται να γίνει διανομή μερισμάτων στους μετόχους, ποσοστών στα μέλη του Δ.Σ., μερισμάτων σε κατόχους κοινών ιδρυτικών τίτλων, τόκων σε κατόχους κερδοφόρων ομολογιών και γενικά να διανεμηθούν κέρδη της κλειόμενης χρήσεως ή κέρδη παρελθουσών χρήσεων (αποθεματικά ή κέρδη εις νέο), εκτός εάν το αναπόσβεστο υπόλοιπο :

- των εξόδων εγκαταστάσεως, εκτός από τις συσσωρευμένες προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού, λόγω εξόδου από την υπηρεσία (άρθρο 112 15 Π.Δ. 498/31.12.1987)
- των εξόδων ερευνών και αναπτύξεως
- των παραχωρήσεων και δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας, είναι μικρότερο από το άθροισμα :
 - α) των προαιρετικών αποθεματικών και
 - β) του υπολοίπου των "κερδών εις νέο".

1.4 ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ Α.Ε.

Το Δ.Σ. της Α.Ε. δεν μπορεί να προβεί σε καμμία διανομή κερδών χωρίς την απόλυτη έγκριση του νόμου, επίσης εάν δεν ακολουθηθεί η διαδικασία που αναφέρεται στις οικονομικές καταστάσεις της οποίας η εφαρμογή είναι αναγκαστική.

Η διαδικασία της εγκρίσεως έχει συνοπτικά :

- α) Οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με φροντίδα και με υποχρέωση από το Διοικητικό Συμβούλιο.
- β) Οι οικονομικές καταστάσεις θεωρούνται :
 - από σύμβουλο (διευθύνοντα ή εντεταλμένο) ή διαφορετικά από τον ειδικά οριζόμενο από το διοικητικό συμβούλιο,
 - από τον έχοντα την γενική διεύθυνση της εταιρείας,
 - από τον διευθυντή του λογιστηρίου.

Ο Κ.Φ.Σ. (άρθρο 42 § 4) αναφέρει :

Ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελέσματα χρήσεως της επιχειρήσεως, της οποίας τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα υπερβαίνουν τα 80.000.000 δρχ., υπογράφονται από τον προϊστάμενο του λογιστηρίου.

- γ) Συντάσσεται έκθεση από το Διοικητικό Συμβούλιο προς την τακτική γενική συνέλευση. Η έκθεση αυτή σύμφωνα με το άρθρο 43α § 3, πρέπει να παρέχει σαφή και πραγματική εικόνα για την εξέλιξη των εργασιών και για την οικονομική θέση της εταιρείας, καθώς και πληροφορίες για την προβλεπόμενη πορεία της εταιρείας και για τις δραστηριότητες στον τομέα της έρευνας και της ανάπτυξης.
- δ) Οι οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται με ποινή ακυρώσεως της εγκρίσεώς τους από την γενική συνέλευση, από δύο τουλάχιστον

χιστον ελεγκτές, ή αν πρόκειται για ορκωτούς λογιστές, το "Πιστοποιητικό Ελέγχου".

Οι ανώνυμες εταιρείες, οι οποίες υπερβαίνουν τα όρια της § 6 του άρθρου 42 εκλέγουν τους ελεγκτές τους από τους ορκωτούς λογιστές του Σώματος Ορκωτών Λογιστών.

Οι ελεγκτές αυτοί καθώς και ισοάριθμοι αναπληρωματικοί, ορίζονται πάντοτε από την προηγούμενη τακτική γενική συνέλευση, εκτός από τους ελεγκτές της πρώτης εταιρικής χρήσεως, τους οποίους ορίζει είτε το καταστατικό είτε η έκτακτη γενική συνέλευση, η οποία συγκαλείται εντός τριμήνου από την σύσταση της εταιρείας.

ε) οι οικονομικές καταστάσεις και οι σχετικές εκθέσεις του διοικητικού συμβουλίου και των ελεγκτών, υποβάλλονται σε δημοσιότητα, η οποία πραγματοποιείται :

- με την κατοχύρωση, ύστερα από έλεγχο, στο μητρώο ανωνύμων εταιρειών που τηρείται από την αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Εμπορίου, όπου έχει την έδρα της η ανώνυμη εταιρεία.
- με την δημοσίευση των ανωτέρων οικονομικών καταστάσεων στο τεύχος Ανωνύμων Εταιρειών και είκοσι (20) τουλάχιστον ημέρες πριν από την συνεδρίαση της γενικής συνελεύσεως,
- με την δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων σε μια ημερήσια πολιτική εφημερίδα, κατά την κρίση του διοικητικού συμβουλίου και σε οικονομική εφημερίδα.

στ) Αντίγραφα των οικονομικών καταστάσεων, με τις σχετικές εκθέσεις του διοικητικού συμβουλίου και των ελεγκτών, υποβάλλονται από την εταιρεία στο Υπουργείο Εμπορίου, είκοσι (20) τουλάχιστον ημέρες πριν από την γενική συνέλευση.

- ζ) Κάθε μέτοχος μπορεί να ζητήσει 10 ημέρες πριν από την γενική συνέλευση, να του δώσουν αντίγραφα των οικονομικών καταστάσεων.

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο 2

2.1 ΤΑ ΚΕΡΔΗ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ

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

- α) Ο νόμος ή το καταστατικό της εταιρείας, επιβάλλουν την διανομή στους μετόχους και λοιπούς δικαιούχους ενός τμήματος των κερδών. Τις επιταγές αυτές του νόμου ή του καταστατικού δεν μπορεί να αγνοεί η διοίκηση της εταιρείας, αλλά μέχρι ορισμένου σημείου και η γενική συνέλευση των μετόχων.
- β) Το κύρος και το γόητρο που έχει ή προσπαθεί να αποκτήσει στην αγορά η επιχείρηση, υπαγορεύουν την διανομή υψηλών μερισμάτων.
- γ) Μια κατηγορία μετόχων (κυρίως της μειοψηφίας) αποβλέπει στη διανομή όσο το δυνατόν μεγαλύτερων μερισμάτων. Γι' αυτό και στις χρήσεις ακόμη, που η εταιρεία πραγματοποιεί χαμηλά κέρδη, κρίνεται σκόπιμη η διανομή έστω και μικρού μερίσματος, για να έχουν οι μέτοχοι αυτοί ένα τρέχον εισόδημα.
- δ) Η προσέλευση κεφαλαίων είτε ιδίων (αύξηση μετοχικού κεφαλαίου) είτε ξένων (σύναψη δανείων) υπαγορεύει την διανομή σταθερών και υψηλών μερισμάτων.
- ε) Η μη διανομή μερίσματος, έστω και σε μια χρήση, πιθανόν να έχει δυσμένεις συνέπειες στις τιμές των μετοχών τους, που είναι εισαγμένες στο χρηματιστήριο.

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

- α) Το καταστατικό της εταιρείας πιθανόν να επιβάλλει το σχηματισμό διαφόρων αποθεματικών και οπωσδήποτε το τακτικό, που επιβάλλετε από τον νόμο.
- β) Καθοριστικό ρόλο στην πολιτική κερδών διαδραματίζει η δυνατότητα δημιουργίας αφορολογήτων αποθεματικών, με βάση τις διατάξεις των αναπτυξιακών νόμων που κάθε φορά ισχύουν. Με βάση τις ευεργετικές διατάξεις των αναπτυξιακών αυτών νόμων, οι επιχειρήσεις δεν διανέμουν το μεγαλύτερο μέρος των κερδών τους, αλλά το επανεπενδύουν στην επιχείρηση (εσωτερική χρηματοδότηση ή αυτοχρηματοδότηση ή επιγενόμενο κεφάλαιο).
- γ) Η επέκταση της επιχειρήσεως, κυρίως σε αναπτυσσόμενες επιχειρήσεις με δυνατότητες εξαπλώσεως, επιβάλλει την αυτοχρηματοδότησή της με αδιανέμητα κέρδη, τα οποία είτε τα επενδύει σε πάγιες εγκαταστάσεις είτε τα χρησιμοποιεί σαν κεφάλαιο κίνησης.
- δ) Η ρευστότητα της επιχειρήσεως και μάλιστα η ανάγκη εξοφλήσεως ληξιπρόθεσμων υποχρεώσεων και γενικά η ανάγκη της διατηρήσεως του αναγκαίου κεφαλαίου κινήσεως, υποχρεώνει την διοίκηση της εταιρείας στη δημιουργία αποθεματικών από τα κέρδη κάθε χρήσεως.
- ε) Οι περισσότεροι επενδυτές προτιμούν τις επιχειρήσεις που καταβάλλουν σταθερό μέρισμα. Γι' αυτό οι διευθύνοντες τις επιχειρήσεις έχουν την τάση να εφαρμόζουν μια σχετικά σταθερή πολιτική μερίσματος και αναγγέλλουν αύξηση μερίσματος μόνο όταν προβλέπουν ότι θα μπορέσουν και στο μέλλον να διατηρήσουν το μέρισμα σταθερό, τουλάχιστον στο ύψος του αναγ-

γελόμενου μερίσματος. Γι' αυτό παρακρατούνται κέρδη στις πολύ κερδοφόρες χρήσεις, για να διαθέτουν για την πληρωμή μερισμάτων στις χρήσεις που τα κέρδη δεν επαρκούν και να επιτευχθεί έτσι η συνέχιση της διανομής σταθερού μερίσματος.

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

στ) Ο βαθμός δανειακής επιβαρύνσεως και η δυνατότητα εξευρέσεως ξένων κεφαλαίων, ασκεί επίσης σημαντική βαρύτητα στη λήψη αποφάσεως σχετικά με την πολιτική κερδών. Έτσι, οι επιχειρήσεις που έχουν την δυνατότητα εξευρέσεως δανειακών κεφαλαίων μπορούν να ακολουθούν λιγότερο συντηρητική πολιτική μερίσματος και να διανέμουν μεγαλύτερο ποσοστό από τα κέρδη τους, σε σύγκριση με τις υποχρεωμένες επιχειρήσεις, οι οποίες βρίσκονται σε αδυναμία περαιτέρω δανεισμού και οι οποίες επιπλέον έχουν ανάγκη των κερδών, για να μπορούν να ανταποκρίνονται στις λήγουσες υποχρεώσεις τους. Πάντως και το κόστος (τόκοι, προμήθειες, ασφάλεια) των ξένων κεφαλαίων σε σύγκριση με την αποδοτικότητα της επιχειρήσεως, παίζει καθοριστικό ρόλο.

ζ) Η έκταση της διασποράς των μετοχών της Α.Ε. επιδρά στην πολιτική κερδών. Στις εταιρείες με μικρή διασπορά μετοχών, επικρατεί η τάση της διανομής μικρών μερισμάτων, γιατί οι

μέτοχοι στην πλειονότητά τους έχουν υψηλά εισοδήματα και συνεπώς φορολογούνται με υψηλούς συντελεστές φορολογίας. Απεναντίας στις εταιρείες με μεγάλη διασπορά μετοχών, οι μέτοχοι στην πλειονότητά τους είναι μικροεισοδηματίες και φορολογούνται με χαμηλούς συντελεστές και συνεπώς στις εταιρείες αυτές επικρατεί η τάση διανομής μεγαλύτερου μερίσματος.

- η) Από τις αποφάσεις των νομισματικών αρχών ή από τους πιστωτές επιβάλλεται σε πολλές περιπτώσεις μια ορισμένη σχέση μεταξύ ιδίων και ξένων κεφαλαίων. Η σχέση αυτή, επειδή χάνεται εκτός από την εισφορά νέων κεφαλαίων από τους μετόχους και με την δημιουργία αποθεματικών ή την κεφαλαιοποίηση κερδών.
- θ) Οι πιστωτές, πολλές φορές υποχρεώνουν την επιχείρηση να διατηρεί ένα ορισμένο ποσοστό από τα κέρδη της ή στις δανειακές συμβάσεις της επιχειρήσεως με τους πιστωτές της (τράπεζες κ.λ.π.), τίθεται σαν προϋπόθεση κάθε νέας χρηματοδοτήσεως η αύξηση των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας.

2.2 ΤΑΣΗ ΚΑΙ ΠΡΟΤΕΡΑΙΟΤΗΤΑ ΣΤΗ ΔΙΑΝΟΜΗ ΤΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

Τη διάθεση των καθαρών κερδών της χρήσεως διέπουν αναγκαστικού χαρακτήρα διατάξεις του Ν. 2190/1920 και μέσα στα περιθώρια αυτών, διατάξεις του καταστατικού, το οποίο σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 2 του ιδίου νόμου, πρέπει να περιέχει διάταξη "περί ισολογισμού και διαθέσεως κερδών".

Σύμφωνα λοιπόν με την διάταξη του άρθρου 45 του Ν.2190/1920:

- α) Τα καθαρά κέρδη της χρήσεως διατίθενται πρωταρχικά για την κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων. Όταν υπάρχει ακάλυπτη ζημία προγενέστερης χρήσεως, κανένα ποσό από τα κέρδη της χρήσεως δεν είναι δυνατόν να διατεθεί για τον σχηματισμό αποθεματικών και κατά μεγαλύτερο λόγο, να διανεμηθεί στους μετόχους, γιατί απλούστατα, μολονότι προέκυψαν κέρδη κατά την συγκεκριμένη χρήση, δεν υπάρχουν καθαρά κέρδη για διάθεση, αφού τα κέρδη χρήσεως τα απορρόφησαν οι ζημίες των προγενέστερων χρήσεων.

Η διάταξη επίσης του άρθρου 44α § 1 του Ν. 2190/1920, ορίζει ότι :

"Με την επιφύλαξη των διατάξεων για την μείωση του μετοχικού κεφαλαίου, δεν μπορεί να γίνει οποιαδήποτε διανομή στους μετόχους, εφόσον κατά την ημερομηνία λήξεως της τελευταίας χρήσεως το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας όπως προσδιορίζεται στο υπόδειγμα ισολογισμού που προβλέπεται από το άρθρο 42γ είναι ή, μετά τη διανομή αυτή θα γίνει κατώτερο από το ποσό του μετοχικού κεφαλαίου προσαυξημένου με τα αποθεματικά για τα οποία η διανομή τους απαγορεύεται από τον νόμο ή το καταστατικό. Το ποσό αυτό

του μετοχικού κεφαλαίου μειώνεται κατά το ποσό που δεν έχει ακόμα κληθεί να καταβληθεί.

- β) Ακολουθεί η κράτηση για τακτικό αποθεματικό. Το άρθρο 44 του Ν. 2190/1920, ορίζει ότι :

"Ετησίως αφαιρείται το εικοστόν τουλάχιστον των καθαρών κερδών προς σχηματισμό τακτικού αποθεματικού".

Το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται επί των καθαρών κερδών της χρήσεως, δηλαδή επί του ποσού των καθαρών κερδών, πριν από την αφαίρεση από αυτά του φόρου εισοδήματος αλλά μετά την αφαίρεση των ζημιών των προηγούμενων χρήσεων. Η κράτηση για τον σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού παύει να είναι υποχρεωτική μόλις τούτο φθάσει τουλάχιστον το τρίτο του εταιρικού κεφαλαίου. Το τακτικό αποθεματικό χρησιμοποιείται αποκλειστικά και μόνο για την εξίσωση πριν από την διανομή μερίσματος του τυχόν χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού κερδών και ζημιών.

- γ) Ακολουθεί η κράτηση, για την διανομή στους μετόχους του πρώτου μερίσματος η οποία καθορίζεται με δύο τρόπους :

• Σε συνάρτηση με το μετοχικό κεφάλαιο.

Η κράτηση ανέρχεται σε 6% τουλάχιστον (το καταστατικό μπορεί να ορίζει μεγαλύτερο ποσοστό) επί του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου.

• Σε συνάρτηση με τα καθαρά κέρδη της χρήσεως.

Οι Α.Ε. υποχρεούνται να διανέμουν στους μετόχους τους ποσοστό 35% επί των καθαρών κερδών μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού.

Από τις δύο αυτές διατάξεις υπερισχύει εκείνη που δίνει στη συγκεκριμένη περίπτωση το μεγαλύτερο ποσοστό μερίσματος.

2.3. ΚΑΛΥΨΗ ΖΗΜΙΩΝ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

2.3.1. Με κέρδη επόμενων χρήσεων

Για να υπάρχουν κέρδη προς διάθεση (διανομή ή αποθεματοποίηση) πρέπει οποσδήποτε να έχουν προηγούμενα εξαληφθεί οι ζημιές της παρούσας ή των προηγούμενων χρήσεων (άρθρο 45 § 1) Ν. 2190/1920). Όταν υπήρχαν ακάλυπτες ζημιές προηγούμενων χρήσεων κανένα ποσό κέρδους χρήσεως ή κέρδους προηγούμενης χρήσεως (αποθεματικό, κέρδος εις νέο) δεν είναι δυνατόν να διανεμηθεί στους μετόχους, στα μέλη του Δ.Σ., στους κατόχους ιδιωτικών τίτλων και λοιπούς προβλεπόμενους από το καταστατικό δικαιούχους, αλλά και να διατεθεί για σχηματισμό αποθεματικών (τακτικών, εκτάκτων, αφορολογήτων κ.λ.π.), γιατί απλούστατα, μολονότι προέκυψαν κέρδη στη συγκεκριμένη χρήση, δεν υπάρχουν καθαρά κέρδη προς διάθεση, αφού τα κέρδη της χρήσεως απορροφήθηκαν από τις ζημιές των προγενέστερων χρήσεων.

A. Ο φορολογικός νομοθέτης υιοθετεί, κατ'αρχήν, τη βασική λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, σύμφωνα με την οποία τα αποτελέσματα κάθε χρήσεως κρίνονται αυτοτελώς, χωρίς να συσχετίζονται με τα αποτελέσματα των επόμενων χρήσεων.

Η φορολογική νομοθεσία καθιερώνει εξαίρεση από την βασική αυτή αρχή σε ότι αφορά τη ζημία με την οποία κλείνουν οι χρήσεις ορισμένων κατηγοριών επιχειρήσεων και για ορισμένο μόνο χρόνο. Οι κατηγορίες των επιχειρήσεών αυτών είναι οι εξής :

- α) Οι εμπορικές επιχειρήσεις, στα τρία επόμενα οικονομικά έτη (άρθρο 4 - § 1 ν.δ. 3323|1955).
- β) Οι γεωργικές επιχειρήσεις στα πέντε επόμενα οικονομικά έτη (άρθρο 4 - § 1 ν.δ. 3323|1955).
- γ) Οι βιομηχανικές και μεταλλευτικές επιχειρήσεις, στις πέντε επόμενες συνεχείς χρήσεις (άρθρο 8 - § 1 α.ν. 147|1967) και
- δ) Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, στις πέντε επόμενες συνεχείς χρήσεις (άρθρο 8 ν.δ. 1313|1972 και άρθρο 15 Ν. 849|1976).

Η κάλυψη των ζημιών συνεχίζεται από χρήση σε χρήση μέχρι να καλυφθούν πλήρως από τα κέρδη των τριών ή κατά περίπτωση πέντε χρήσεων.

B. Για την αναγνώριση της μεταφοράς της ζημίας στα επόμενα έτη πρέπει να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις :

- α) Η ζημία να προκύπτει "εκ των επαρκώς και ακριβώς τηρουμένων βιβλίων του υποχρέου" (άρθρο 4 - § 1 ν.δ. 3323|1955). Δηλαδή απαιτείται η ζημία να προκύπτει από λογιστικά βιβλία, τα οποία να έχουν κριθεί από

την φορολογούσα αρχή επαρκή και ακριβή, τόσο κατά το έτος που προέκυψε η ζημία όσο και κατά το έτος στο οποίο μεταφέρεται για συμψηφισμό.

- β) Αναγνωρίζεται για συμψηφισμό μόνο η ζημία που προκύπτει από την φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων χρήσεως. Η ζημία αυτή πιθανόν να είναι μικρότερη από την ζημία που προκύπτει λογιστικά, λόγω του ότι ο φορολογικός ελεγκτής συχνά δεν αναγνωρίζει εξ'ολοκλήρου ορισμένα έξοδα (ταξιδίων, αυτοκινήτων, κ.λ.π.).
- γ) Σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 4 § 1 ν.δ. 3323/1955, η ζημία δεν είναι δυνατόν να μεταφερθεί προς συμψηφισμό απευθείας στο μεθεπόμενο έτος, ούτε κατά το μέρος αυτής που απομένει για συμψηφισμό, λόγω ανεπάρκειας των κερδών του επόμενου έτους, εφόσον δεν περιλήφθη και στην δήλωση του έτους αυτού. Την άποψη αυτή δέχεται και το Συμβούλιο της Επικρατείας (Σ.Τ.Ε. 2534/1966).
- δ) Δεν χωρεί συμψηφισμός της ζημίας με κέρδη που υπάγονται σε ειδική φορολογία. Π.χ. η ζημία μιας επιχείρησης δεν μπορεί να συμψηφιστεί με τα κέρδη από τα πλοία που όπως είναι γνωστό, φορολογούνται με ειδικό τρόπο (ν. 27/1975), ούτε η ζημία από τα πλοία μπορεί να συμψηφιστεί με τα κέρδη της επιχειρήσεως που υπάγονται στον κανονικό φόρο εισοδήματος.

Γ. Για να αναγνωρισθεί για συμψηφισμό η ζημία προηγούμενων χρήσεων με κέρδη επόμενων χρήσεων δεν είναι απαραίτητο :

- α) Να έχουν προσδιορισθεί τελεσίδικα τα κέρδη των επόμενων χρήσεων, από τα οποία θα εκπεστεί η ζημία. Αλλά ούτε και η ζημία απαιτείται να προκύπτει από οριστικό

στοιχείο ή, όπως παλιότερα δεχόταν η Διοίκηση (Υπ. Οικ. Ε 14829, Ε 14830|1967, πολ. 405), να έχει προσδιορισθεί με οριστική απόφαση (πρωτοδίκως).

Το Συμβούλιο της Επικράτειας, με την απόφαση του αριθμ. 2164|1982, δέχτηκε ότι η μεταφορά της ζημίας προς συμψηφισμό στα επόμενα έτη ευεργετείται με βάση τον υφιστάμενο νόμιμο τίτλο κατά τον χρόνο της μεταφοράς που μπορεί π.χ. να είναι είτε η φορολογική δήλωση που υποβλήθηκε και ακόμη δεν ελέγχθηκε είτε το φύλλο ελέγχου είτε δικαστική απόφαση.

- β) Η ζημία να έχει δηλωθεί από την επιχείρηση. Το Συμβούλιο Επικράτειας, με την απόφαση που προαναφέρουμε (αριθμ. 2164|1982) δέχτηκε ότι στέρηση του δικαιώματος για συμψηφισμό της ζημίας με τα εισοδήματα των επόμενων ετών, συνεπάγεται μόνο η παράλειψη υποβολής δηλώσεως για την ζημία αυτή. Η σχετική αρνητική δήλωση μπορεί να υποβληθεί και εκπρόθεσμα.

Από όσα αναπτύχθηκαν προκύπτει ότι υπάρχει σημαντική διαφορά μεταξύ της εμπορικής και της φορολογικής νομοθεσίας. Γιατί, ενώ όπως είπαμε, σύμφωνα με το άρθρο 45 § 1 του Ν. 2190|1920, δεν είναι δυνατόν να γίνει διανομή καρδών μιας χρήσεως προτού καλυφθούν ολοκληρωτικά οι ζημίες προηγούμενων χρήσεων, από την φορολογική νομοθεσία τίθεται χρονική περίοδος μέσα στην οποία τα κέρδη συμψηφίζουν υπάρχουσες ζημίες προηγούμενων χρήσεων, το κέρδος δε που προκύπτει πέρα από την χρονική αυτή περίοδο, ανεξάρτητα αν υπάρχουν ή όχι αναπόσβεστες ζημίες προηγούμενων χρήσεων, υποβάλλεται σε φορολογία.

Είναι λοιπόν δυνατόν ο ισολογισμός χρήσεως να μην αφήνει τελικώς κέρδη, γιατί αυτά διατέθηκαν για την κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων, ενώ, σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία, στην ίδια χρήση δυνατόν να υπάρχουν φορολογητέα κέρδη, για τα οποία η εταιρεία υποχρεούται να καταβάλλει φόρο. Σε τέτοιες περιπτώσεις ο φόρος συνεπάγεται την απώλεια κεφαλαίων της επιχειρήσεως, που επιφέρει ζημία στην ίδια την επιχείρηση, αλλά και στο κοινωνικό σύνολο, αφού, σύμφωνα με τα διατάγματα της σύγχρονης επιστήμης της Ιδρυτικής Οικονομικής, η επιχείρηση θεωρείται κύτταρο της κοινωνικής οικονομίας και όχι απλώς μέσο προσπορίσεως κέρδους.

2.3.2 Διάθεση αποθεματικών για την κάλυψη ζημιών

Διακρίνουμε δύο περιπτώσεις. Την περίπτωση που για την κάλυψη της ζημίας χρησιμοποιούμε φορολογημένο αποθεματικό και την περίπτωση που χρησιμοποιούμε αφορολόγητο αποθεματικό.

α) Χρησιμοποίηση φορολογουμένου αποθεματικού

Η χρησιμοποίηση φορολογουμένου αποθεματικού (τακτικού, έκτακτου κ.λ.π.) για την κάλυψη ζημίας, στερείται οποιασδήποτε φορολογικής βαρύτητας. Η Ανώνυμη Εταιρεία όταν καλύπτει ζημία με αποθεματικό, ακόμη και σύμφωνα με τον Ν. 2190|1920, εξακολουθεί κατά τον φορολογικό νόμο να θεωρείται ότι έχει αρνητικό αποτέλεσμα (ζημία), την οποία μπορεί να μεταφέρει στα τρία ή κατά περίπτωση πέντε επόμενα οικονομικά έτη, με τον τρόπο που μπορεί να το πράξει η Ανώνυμη Εταιρεία που δεν προέβη σε κάλυψη της ζημίας της με διάθεση αποθεματικών. Τούτο προκύπτει από την διάταξη του άρθρου 4 § 1 του ν.δ. 3323|1955, που εφαρμόζονται ανάλογα και στην φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων, δυνάμει του άρθρου 8 § 7 του ν.δ. 3843|1958, η οποία επιτρέπει τον συμψηφισμό των ζημιών μόνο με μελλοντικά κέρδη των δύο επόμενων οικονομικών ετών και όχι με κέρδη παρελθόντων ετών. Κατά συνέπεια, σε περίπτωση καλύψεως ζημίας με τακτικά ή έκτακτα αποθεματικά, δεν επιστρέφεται ο φόρος που είχε καταβληθεί στο Δημόσιο όταν σχηματίσθηκαν με διατιθεμένα για την κάλυψη της ζημίας αποθεματικά.

Η ζημία, επομένως, και μετά την κάλυψή της με φορολογημένο αποθεματικό, εξακολουθεί να υπάρχει με σκοπό να καλυφθεί από τα κέρδη των τριών ή κατά προτίμηση πέντε επόμενων χρήσεων. Θα πρέπει λοιπόν στη δήλωση φόρου εισοδήματος της επόμενης α-

πό την κάλυψη της ζημίας χρήσεως το ποσό της ζημίας να εκπέσει από τα φορολογητέα κέρδη.

Αν κατά τις τρεις ή κατά περίπτωση, πέντε επόμενες χρήσεις δεν προκύψουν κέρδη ή προκύψουν κέρδη λιγότερα από το ποσό της ζημίας που καλύφθηκε με αποθεματικά, ο φόρος εισοδήματος που καταβλήθηκε κατά τον σχηματισμό του αποθεματικού που διατέθηκε για την κάλυψη της ζημίας χάνεται για την εταιρεία, εξ ολοκλήρου στην περίπτωση που δεν πραγματοποιηθούν κέρδη στις επόμενες χρήσεις ή κατά το φόρο που αναλογεί στο ποσό που τα κέρδη που προέκυψαν υπολείπονται από το ποσό των ζημιών, που καλύφθηκε με φορολογημένα αποθεματικά.

β) Χρησιμοποίηση αφορολογήτου αποθεματικού

Βασική αρχή που πρέπει να πρωτανεύει στην σκέψη μας για την ορθή αντιμετώπιση του θέματος, είναι ότι η ζημία πρέπει να καλυφθεί από φορολογητέα κέρδη, τα οποία θα πραγματοποιηθούν στην επόμενη τριετία ή πενταετία ή τα οποία υπήρχαν στην επιχείρηση υπό μορφή αποθεματικών κατά την χρήση που προέκυψαν οι ζημίες. Στην περίπτωση λοιπόν που καλύπτεται η ζημία με αποθεματικά που σχηματίστηκαν από αφορολόγητα έσοδα (π.χ. τόκους καταθέσεων σε Τράπεζες), πρέπει να δεχτούμε ότι η επιχείρηση έχει το δικαίωμα να εκπέσει από τα φορολογητέα κέρδη των επόμενων τριών ή πέντε χρήσεων, τις ζημίες που αποσβέστηκαν με την διάθεση τέτοιων αποθεματικών.

Όλοι οι αναπτυξιακοί φορολογικοί νόμοι, που επέτρεψαν το σχηματισμό αφορολόγητων αποθεματικών (κρατήσεων, εκπτώσεων κ.λ.π.) θέτουν σαν βασική προϋπόθεση του αφορολογήτου των αποθεματικών (δηλαδή την μη πληρωμή φόρου εισοδήματος γι'αυτά) την εμφάνιση των αποθεματικών (κρατήσεων, εκπτώσεων κ.λ.π.)

στον ισολογισμό της επιχειρήσεως και μάλιστα σε ιδιαίτερους (ειδικούς) λογαριασμούς. Με την διάθεση όμως του αφορολογήτου αποθεματικού για απόσβεση ζημιών, ο λογαριασμός του αποθεματικού εξαφανίζεται και παύει να εμφανίζεται στον ισολογισμό ή σε περίπτωση διαθέσεως μέρος του αποθεματικού εξακολουθεί μεν να εμφανίζεται στον ισολογισμό, αλλά με μικρότερο υπόλοιπο κατά το ποσό της ζημίας που αποσβέστηκε. Έτσι παύει να συντρέχει η βασική προϋπόθεση, που οι φορολογικοί αναπτυξιακοί νόμοι έχουν θέσει, της εμφανίσεως δηλαδή, των αποθεματικών στον ισολογισμό και συνεπώς, τα ποσά των αφορολογήτων αποθεματικών που διατέθηκαν για την κάλυψη ζημιών πρέπει να υπαχθούν σε φορολογία. Τα ποσά που διατέθηκαν για την κάλυψη των ζημιών θα φορολογηθούν "επ' ονόματι" της εταιρείας, η οποία θα καταβάλλει τον ανάλογο φόρο εισοδήματος. Με την φορολογία όμως των αποθεματικών αυτών μεταπίπτουμε στην προηγούμενη περίπτωση της καλύψεως ζημίας με φορολογημένα αποθεματικά και συνεπώς η εταιρεία, εφόσον στις επόμενες τρεις ή κατά περίπτωση πέντε χρήσεις έχει κέρδη, μπορεί να εκπέσει από τα κέρδη αυτές τις ζημίες, που έχουν καλυφθεί κατά τον τρόπο που προαναφέραμε.

Έτσι, αν η χρήση 1972 κλείσει με ζημία δρχ. 5.000.000 και η τακτική γενική συνέλευση της 31|3|1973 εγκρίνει την κάλυψη της ζημίας από το σχηματισμένο σε προηγούμενες χρήσεις "αφορολόγητο ποσόστον α.ν. 147|1967", η εταιρεία θα φορολογηθεί με την δήλωση εισοδήματος χρήσεως 1972, για το αποθεματικό των δρχ. 5.000.000 που διέθεσε για την κάλυψη της ζημίας. Η ζημία όμως αυτή μπορεί να εκπέσει από τα κέρδη των προσεχών τριών ή πέντε ετών, δηλαδή μέχρι 1975 ή 1977 κατά περίπτωση.

Ειδικότερα, σχετικά με την χρησιμοποίηση της σχηματισμένης ήδη αφορολόγητης κρατήσεως επαρχιακών επιχειρήσεων, για την

κάλυψη μελλοντικών ζημιών του άρθρου 8 ν.δ. 2176/1952, σημειώ-
νουμε ότι, η διάθεση της κρατήσεως αυτής για την κάλυψη ζημί-
ας εξαφανίζει αφ'ενός την κράτηση που διατέθηκε και αφ'ετέρου
τη ζημία που αποσβέστηκε. Δεν γεννάται λοιπόν θέμα, ούτε φορο-
λογήσεως του ποσού της κρατήσεως που διατέθηκε για την κάλυψη
της ζημίας, αφού αυτός ήταν ο προορισμός της, ούτε εκπτώσεως
της ζημίας που αποσβέστηκε από τα φορολογητέα κέρδη των επό-
μενων χρήσεων, αφού η ζημία έχει αποσβεστεί με την χρησιμοποί-
ηση του ειδικού αυτού αποθεματικού (κρατήσεως).

2.4

ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ

2.4.1 Γενικά

Αποθεματικά είναι τα καθαρά κέρδη, τα οποία δεν έχουν διανεμηθεί και τα οποία η εταιρεία διατηρεί για να αντιμετωπίσει είτε πιθανές ζημιές είτε έξοδα, είτε ακόμα για να εξασφαλίσει σταθερότητα στην διανομή των μερισμάτων. Αποθεματικά είναι συσσωρευμένα καθαρά κέρδη τα οποία δεν έχουν διανεμηθεί, ούτε έχουν ενσωματωθεί στο μετοχικό ή εταιρικό κεφάλαιο.

Τα αποθεματικά σχηματίζονται από τα καθαρά κέρδη. Ήσαν και είναι συνυφασμένα με την Ανώνυμη Εταιρεία. Άλλωστε ο νόμος υποχρεώνει τις εταιρείες αυτές, να προβαίνουν στην δημιουργία, παράλληλα προς το μετοχικό ή εταιρικό κεφάλαιό τους, ενός συμπληρωματικού αποθεματικού κεφαλαίου, για την εξασφάλιση της ακεραιότητας του κεφαλαίου των από απρόβλεπτες ζημιές.

2.4.2 Σκοποί για την δημιουργία αποθεματικών

Οι σκοποί για τους οποίους δημιουργούνται τα αποθεματικά είναι :

- α) Να εξασφαλίζουν τις επιχειρήσεις από ενδεχόμενα έξοδα και ζημιές. Ορθώς η εταιρεία για λόγους πρόνοιας δεν διανέμει σε περίοδο ανθήςσεως όλα τα κέρδη στους μετόχους της, αλλά κρατεί μέρος από αυτά, για να αντιμετωπίσει γεγονότα τα οποία δυνατόν να την κλονίσουν ή ακόμα και να την εξαφανίσουν.

- β) Να επιτρέπουν στην επιχείρηση να εργάζεται παραγωγικότερα. Πράγματι με την δημιουργία αποθεματικών αυξάνεται η περιουσία αυτής η οποία έχει σαν αποτέλεσμα :
- την επέκταση των παραγωγικών εγκαταστάσεων της εταιρείας, αγορά αυτοκινήτων, μηχανημάτων κ.λ.π.
 - την αύξηση της πιστωτικής ικανότητας αυτής.
- γ) Να εξασφαλίζουν σταθερότητα στα διανεμόμενα κέρδη. Επειδή είναι αδύνατον, εκ των προτέρων, να καθορίσουμε το συνολικό κέρδος για όλη της διάρκεια της εταιρείας, αλλά και τον προσδιορισμό του κέρδους της χρήσεως, η εταιρεία οφείλει να παρακρατεί σε περιόδους μεγάλων κερδών, μέρος από αυτά από την διανομή, τα οποία θα διατεθούν σε περιόδους στις οποίες δεν θα υπάρχουν κέρδη ή αυτά θα είναι περιορισμένα.
- δ) Να επιτρέπουν ιδιαίτερα σε περιόδους πληθωρισμού την διατήρηση της οικονομικής αξίας της επιχειρήσεως. Ο σχηματισμός αποθεματικών επιβάλλεται ακόμα και σε περιόδους νομισματικής ομαλότητας, διότι προβλέπουμε έτσι, ότι σε ορισμένα περιουσιακά στοιχεία η αντικατάσταση θα απαιτήσει περισσότερα από όσα διατέθηκαν για την απόκτησή τους. Όταν π.χ. προβλέπεται ότι οι αποσβέσεις δεν επαρκούν για την αντικατάσταση του πάγιου στοιχείου. Σε περιόδους όμως πληθωρισμού, ο σχηματισμός αποθεματικών της κατηγορίας αυτής καθίσταται αναγκαίος, διότι οι αποσβέσεις που δημιουργούνται επί της αξίας των πάγιων στοιχείων δεν επαρκούν για την αντικατάσταση αυτών.

2.4.3 Κατηγορίες αποθεματικών

Τα αποθέματα διακρίνονται σε διάφορες κατηγορίες :

α) Από άποψη της εμφανίσεώς τους ή όχι στον ισολογισμό διακρίνονται σε "Φανερά" και "Αφανή".

Φανερά αποθεματικά, καλούνται εκείνα τα οποία δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό, σε ιδιαίτερο λογαριασμό του παθητικού.

Αφανή αποθέματα καλούνται εκείνα τα οποία δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό της επιχειρήσεως ή εμφανίζονται σ' αυτόν αλλά όχι με την ονομασία του αποθεματικού.

β) Από άποψη σκοπού σε "Γενικό" και "Ειδικό".

γ) Από άποψη προελεύσεως σε "Υποχρεωτικά" και "Προαιρετικά".

2.4.4 Έννοια του τακτικού αποθεματικού

Το Τακτικό Αποθεματικό σχηματίζεται για να αντιμετωπίσει την συνολική ζημία της χρήσης η οποία και υπολογίζεται στο τέλος της περιόδου.

2.4.5 Υποχρεωτική Κράτηση Τακτικού Αποθεματικού

Το άρθρο 44 του Ν. 2190/1920 αναφέρει ότι : "Ετησίως αφαιρείται υποχρεωτικά εικοστό τουλάχιστον των καθαρών κερδών προς σχηματισμόν τακτικού αποθεματικού. Η προς σχηματισμόν τακτικού αποθεματικού αφαιρέσις παύει ούσα υποχρεωτική, άμα ως τούτο φθάσει τουλάχιστον το τρίτον του εταιρικού κεφαλαίου. Το απο-

θεματικόν τούτο χρησιμοποιείται αποκλειστικώς προς εξίσωσιν προς πάσης διανομής μερίσματος του τυχόν χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού Αποτελέσματα Χρήσεων."

Από την παραπάνω διάταξη προκύπτει ότι :

α) Το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται, πριν από τον σχηματισμό οιασδήποτε άλλου αποθεματικού και πριν από την διανομή μερισμάτων, επί των καθαρών κερδών της χρήσεως, υποχρεωτικά με κράτηση από αυτά ποσοστού $1/20$ ή 5%. Η κράτηση αυτή παύει να είναι υποχρεωτική, όταν το αποθεματικό φθάσει το $1/3$ του ονομαστικού μετοχικού κεφαλαίου. Το καταστατικό όμως μπορεί να ορίσει μεγαλύτερο ποσό όχι όμως και μικρότερο.

β) Το τακτικό αποθεματικό ουδέποτε χρησιμοποιείται στη διάρκεια της χρήσεως, αλλά στο τέλος αυτής και μόνο για την εξίσωση, πριν από κάθε διανομή μερίσματος, του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού "Αποτελέσματα Χρήσεως".

γ) Το τακτικό αποθεματικό δεν χρησιμοποιείται για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, διότι διαφορετικά θα ήταν ένας έμμεσος τρόπος επιστροφής του αποθεματικού στους μετόχους.

Γεννάται όμως το ερώτημα αν το ποσό, πέρα από το υποχρεωτικό όριο, μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί. Η απάντηση είναι ότι, η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων μπορεί να επιστρέψει το "επί πλέον" από το υποχρεωτικό όριο, ποσό να κεφαλαιοποιηθεί ή και ακόμα να μετατραπεί σε άλλο αποθεματικό ή ακόμα και να διανεμηθεί.

δ) Στην περίπτωση που σε μια χρήση δεν γίνει κράτηση για τακ-

τικό αποθεματικό, επειδή δεν υπάρχουν κέρδη ή αυτά ήσαν ανεπαρκή, δεν είναι δυνατόν στην επόμενη χρήση να υπολογίσουμε κράτηση και για την προηγούμενη χρήση.

ε) Το τακτικό αποθεματικό ουδέποτε χρησιμοποιείται για την απόσβεση του κεφαλαίου η οποία γίνεται από τα καθαρά κέρδη.

στ) Το τακτικό αποθεματικό αποτελεί μη διανεμόμενο κέρδος και σύμφωνα με το άρθρο 4 ειδ α' ν.δ. 3843/58, υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος.

ζ) Το υπόλοιπο εις νέο της προηγούμενης χρήσεως δεν θα λαμβάνεται υπόψη για τον υπολογισμό του τακτικού αποθεματικού και του φόρου εισοδήματος, διότι η κράτηση και ο φόρος έχουν υπολογισθεί στα κέρδη της προηγούμενης χρήσεως. Αν αντίθετα υπάρχει ακάλυπτη ζημία προγενέστερης χρήσεως, θα πρέπει πρώτα να αφαιρεθεί (αυτή) από τα καθαρά κέρδη και επί του υπολοίπου να γίνει υπολογισμός για κράτηση τακτικού αποθεματικού και των άλλων κρατήσεων.

2.4.6 Προαιρετικά (ή έκτακτα) Αποθεματικά

Προαιρετικά (ή έκτακτα) αποθεματικά είναι εκείνα τα οποία σχηματίζονται για την αντιμετώπιση οιασδήποτε σκοπού (εξόδου ή ζημίας). Τα προαιρετικά αποθεματικά δεν τα χαρακτηρίζει το στοιχείο της περιοδικότητας των κρατήσεων από τα κέρδη, όπως συμβαίνει με το τακτικό αποθεματικό.

Τα προαιρετικά παοθεματικά διακρίνονται σε δύο κατηγορίες :

1. Καταστατικά αποθεματικά τα οποία προβλέπονται από ειδικές διατάξεις του καταστατικού και
2. Αποθεματικά τα οποία σχηματίζονται με απόφαση της γενικής Συνέλευσης.

Αναλυτικότερα :

Καταστατικά αποθεματικά τα οποία προβλέπονται από ειδικές διατάξεις του καταστατικού

Τα καταστατικά αποθεματικά σχηματίζονται από τις διατάξεις του καταστατικού και διαφέρουν από εκείνα που σχηματίζονται με απόφαση της γενικής συνέλευσης, διότι τα πρώτα από την στιγμή που εγκρίνεται το καταστατικό, καθίστανται υποχρεωτικά, ενώ τα αποθεματικά της γενικής συνέλευσης δεν είναι υποχρεωτικά, αλλά μόνο για την χρήση που αποφάσισε η συνέλευση.

Τα καταστατικά αποθεματικά έχουν ειδικό προορισμό που αναφέρεται στο καταστατικό της εταιρείας π.χ. το αποθεματικό για την εξαγορά ιδρυτικών τίτλων, για την απόσβεση δανείων, για ανανέωση εγκαταστάσεων, για την προικοδότηση ασφαλιστικών ταμείων.

Αποθεματικά που σχηματίζονται με απόφαση της Γενικής Συνελεύσεως

Στην κατηγορία αυτή υπάγονται προαιρετικά αποθεματικά τα οποία δημιουργούνται από την γενική συνέλευση, χωρίς να υπάρχει τέτοια διάταξη στο καταστατικό. Η γενική συνέλευση δύναται

ελεύθερα να σχηματίσει προαιρετικά αποθεματικά, έστω κι αν το καταστατικό δεν παρέχει σε αυτή το δικαίωμα. Υπάρχει όμως και η άποψη που υποστηρίζει, ότι δεν επιτρέπεται στις γενικές συνελεύσεις να προβαίνουν στην δημιουργία αποθεματικών, χωρίς ειδική διάταξη του καταστατικού.

2.4.7 Αφορολόγητα Αποθεματικά

Τα κέρδη της Ανώνυμης Εταιρείας διακρίνονται από φορολογική άποψη σε διανεμόμενα και μη διανεμόμενα. Από τα διανεμόμενα κέρδη των βιομηχανιών, βιοτεχνικών, χειροτεχνικών, μεταλλευτικών, ξενοδοχειακών, εμπορικών κ.λ.π. επιχειρήσεων που πραγματοποιούν παραγωγικές επενδύσεις μέχρι 31|12|1994, σύμφωνα με τους Νόμους 1262|82, 1882|90, 1892|90 και την υπ' αριθμ. 1055503|10177|13 0012 Πολ. 1119|10.5.1989 Φ.Ε.Κ. 388|89 αφαιρείται ποσό υπό μορφή αφορολόγητων εκπτώσεων για την δημιουργία Αφορολόγητων Αποθεματικών.

Επίσης αφαιρείται από τα καθαρά κέρδη των παραπάνω επιχειρήσεων, ποσό για την δημιουργία Αφορολόγητων Αποθεματικών για επενδύσεις, που προβλέπονται από το Ν.Δ. 331|1974, το Ν. 289|1976, το Ν. 849|1978 και το Ν. 1116|1981 και δεν καλύφθηκαν από κέρδη προηγούμενων χρήσεων.

Κατά το άρθρο 20 του Ν. 1892|90 τα ποσοστά των συνολικών αδιανέμητων κερδών που αναφέρονται στο άρθρο 22 του Ν. 1828|89 αυξάνονται από 25% σε 35% και στη μεν περιοχή Α σε 30% και 40% αντίστοιχα, στις δε λοιπές περιοχές εκτός της Α περιοχής, σε 40% και 50% αντίστοιχα. Τα νέα αυτά ποσοστά εφαρμόζονται για τις χρήσεις 1990, έως 1993, για τον σχηματισμό ειδικού αφορο-

λόγητου αποθεματικού.

Για τον υπολογισμό των αδιανέμητων κερδών των κλάδων εκμεταλλεύσεων επί των οποίων υπολογίζονται τα αφορολόγητα αποθεματικά, τα συνολικά αδιανέμητα κέρδη επιμερίζονται με βάση τα ακαθάριστα κέρδη κάθε κλάδου.

Το προσδιοριζόμενο όμως ποσό για το οποίο θα σχηματισθεί ισόποσο αφορολόγητο αποθεματικό, δεν μπορεί σε καμμία περίπτωση να υπερβεί τα κέρδη των κλάδων αυτών που δίνει η αναλυτική λογιστική και στην περίπτωση που δεν τηρείται αναλυτική λογιστική, τα κέρδη που προκύπτουν, αν από τα μικτά αποτελέσματα των κλάδων αυτών αφαιρεθούν οι άμεσες δαπάνες και αναλογία των έμμεσων δαπανών με βάση τα ακαθάριστα έσοδα.

Η διάθεση των κερδών σύμφωνα με τον Νόμο αυτό κινείται στα όρια που προβλέπουν τα άρθρα 24, 44α και 46. Μέσα στα όρια αυτά επιτρέπεται και η πρόβλεψη στο καταστατικό προσθέτων αποθεματικών ως προαιρετικών ή υποχρεωτικών για την συνέλευση των μετόχων.

Τα μη διανεμόμενα και εις νέο φερόμενα κέρδη φέρουν τον χαρακτήρα αποθεματικού προσωρινού και ανώνυμου, που έχει προορισμό να ενισχύσει τη διανομή μερίσματος σε χρήσεις ελλειπών κερδών ή και ακόμα ζημιολόγων. Βέβαια η άσκηση πολιτικής σταθερού μερίσματος προϋποθέτει, όπως είναι ευνόητο, σχηματισμό σε χρήσεις μεγάλων κερδών, αποθεματικών η διανομή των οποίων επιτρέπεται.

Κατά το άρθρο 44α § 2 του Ν. 2190/1920 το ποσό που διανέμεται στους μετόχους δεν υπερβαίνει το ποσό των αποτελεσμάτων της τελευταίας χρήσης, που έχει λήξει προσαυξημένο με τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις και τα αποθεματικά για τα οποία επιτρέπεται και αποφασίστηκε από την Γενική

Συνέλευση η διανομή τους και μειωμένο κατά τα ποσά που επιβάλλεται να διατεθούν για τον σχηματισμό αποθεματικών, σύμφωνα με τον νόμο και το καταστατικό.

Η υποχρεωτική κατά τα άρθρα 45 § 2 του Ν. 2190|1920 και 3 του Α.Ν. 148|67 διανομή κερδών σε ποσοστό 6% του καταβλημένου κεφαλαίου ή 35% των μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού κερδών, κατά περίπτωση, αφορά αποκλειστικώς τα κέρδη της κλειομένης χρήσεως.

Από τον συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων συνάγεται, ότι κατά νόμο δεν νοείται η διανομή με μια χρήση μόνο του υπολοίπου κερδών εις νέο με τα κέρδη της κλειομένης χρήσεως.

Η άποψη αυτή ενισχύεται από το γεγονός ότι η ενέργεια αυτή, πέραν του ότι στερείται οποιουδήποτε λογικού ή νόμιμου ερείσματος αντιστρατεύεται ευθέως στις ρυθμίσεις των διατάξεων των φορολογικών κινήτρων, οι οποίες αποβλέπουν στο να απαλλαγεί της φορολογίας εισοδήματος, σε κάθε περίπτωση, πόσο αδιανέμητων κερδών ορισμένο και μη εξαρτώμενο από τον μηχανισμό διανομής των κερδών.

2.4.8 Φορολογία Τακτικού Αποθεματικού

Σχετικά με τον τρόπο υπολογισμού του φόρου εισοδήματος του τακτικού αποθεματικού, στην περίπτωση κατά την οποία τα καθαρά κέρδη πριν τον φόρο εισοδήματος επαρκούν μόνο για την κάλυψη του τακτικού αποθεματικού και ένα μέρος του ελαχίστου ποσού μερίσματος, που πρέπει να διανεμηθεί σύμφωνα με το άρθρο 45 § 2β του Ν. 2190|1920 περί Ανωνύμων Εταιρειών, ανα-

φέρουμε τα παρακάτω :

- α) Σύμφωνα με το άρθρο 87 § 1 του Π.Δ. 129|1989 περί "Φορολογίας Εισοδήματος" ορίζεται ότι ο φόρος εισοδήματος των Ανωνύμων Εταιρειών υπολογίζεται στα αδιανέμητα κέρδη, που στη συγκεκριμένη περίπτωση αποτελεί μόνο το τακτικό αποθεματικό.
- β) Σύμφωνα με την βασική λογιστικοοικονομική αρχή που ορίζει ότι τα αποθεματικά σχηματίζονται αποκλειστικά από πραγματικά κέρδη, τα οποία αποθεματοποιούνται, δηλαδή παραμένουν οπωσδήποτε στην εταιρεία και δεν εξέρχονται από αυτή με την διάθεσή τους για καταβολή μερίσματος ή για πληρωμή φόρων ή άλλων εταιρικών βαρών. Συνεπώς ο φόρος εισοδήματος στην περίπτωση μας, απορροφά ένα μέρος του διανεμηθέντος μερίσματος.
- γ) Σύμφωνα με το άρθρο 30 § Α5 του Π.Δ. 129|1989 περί "Φορολογίας Εισοδήματος" που ορίζει ότι ο λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού κέρδους, προκύπτει μετά την αφαίρεση των ποσών των κάθε είδους φόρων, τελών και δικαιωμάτων, που βαρύνουν την επιχείρηση.
- δ) Σύμφωνα με το Έγγραφο του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας Ν. 1353|2.5.90 Γν. 57, που ορίζει ότι δεν είναι δυνατός ο σχηματισμός τακτικού αποθεματικού όταν ο φόρος εισοδήματος υπερκαλύπτει το σύνολο των καθαρών κερδών της χρήσης.

Έχοντας υπόψη τα παραπάνω, το φορολογητέο εισόδημα (αδιανέμητα κέρδη) του Νομικού Προσώπου, πρέπει να ανέρχεται στο ύψος εκείνο, το οποίο μετά την παρακράτηση του φόρου εισοδήματος, το εναπομένον ποσό να είναι ίσο με το ύψος του τακτικού αποθεματικού.

Το τακτικό αποθεματικό που σχηματίζουν οι Ανώνυμες Εταιρείες από τα κέρδη που διανέμουν, είναι ελεύθερα φόρου, καθόσον προέρχονται από το υπόλοιπο των κερδών που προκύπτει μετά την αφαίρεση από αυτά του αναλογούντος φόρου εισοδήματος, ο οποίος αποτελεί εταιρικό φόρο της εταιρείας. Κατά συνέπεια τα ποσά του τακτικού αποθεματικού και των πράγματι διανεμημένων κερδών, προκειμένου προσδιορισμού των αδιανεμητων κερδών επί των οποίων υπολογίζεται το προβλεπόμενο, από τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 1828/1989 κατά περίπτωση ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων δεν μπορούν να εκπεσθούν καθαρά, επειδή για τα πιο πάνω ποσά η Ανώνυμη Εταιρεία έχει υποχρέωση καταβολής φόρου εισοδήματος με συντελεστή 35%.

2.5 ΤΟ ΜΕΡΙΣΜΑ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ ΑΠΟ ΤΑ ΚΕΡΔΗ ΤΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ

2.5.1 Είδη μερισμάτων

Τα μερίσματα που διανέμονται στους μετόχους προέρχονται από τα καθαρά κέρδη της κλειόμενης χρήσεως ή προηγούμενων χρήσεων (αποθεματικά ή κέρδη εις νέο).

Όταν μιλούμε για μέρισμα εννοούμε συνήθως μέρισμα σε μετρητά. Είναι όμως δυνατή, μολονότι σπάνια στη χώρα μας, η διανομή μερίσματος "σε είδος". Τα πιο συνηθισμένα είδη μερισμάτων είναι : Το μέρισμα σε μετρητά, το μέρισμα σε μετοχές, το μέρισμα σε περιουσιακά στοιχεία, το μέρισμα σε SCTIP. (Στην Αμερική μιλούν ακόμα και για μέρισμα ρευστοποίησης "LIQUIDATING DIVIDEND". Αυτό δεν προέρχεται από τα καθαρά κέρδη, αλλά αποτελεί στην πραγματικότητα επιστροφή μέρους του επενδυμένου κεφαλαίου. Σε μερικές κατηγορίες επιχειρήσεων π.χ. στις εξορυκτικές και στη χώρα μας στις ναυτιλιακές, το μέρισμα υπολογίζεται επί των κερδών προ της αφαιρέσεως της αποσβέσεως των εξαντλούμενων ενεργητικών στοιχείων. Δηλαδή, το μέρισμα ρευστοποιήσεως δεν είναι τίποτε άλλο από τις αποσβέσεις των εξαντλούμενων στοιχείων και το οποίο, όπως είναι προφανές, συνιστά επιστροφή του κεφαλαίου. Το Δ.Σ. υποχρεούται να ανακοινώσει στους μετόχους ποιο ποσό του διανεμόμενου μερίσματος αφορά επιστροφή κεφαλαίου "απόσβεση" και ποιο ποσό προέρχεται από καθαρά κέρδη. Η πληροφόρηση αυτή κρίνεται αναγκαία για να μπορούν οι μέτοχοι, οι πιστωτές κ.λ.π. να κρίνουν για την αποδοτικότητα της επιχειρήσεως και ακόμη για να μην καταβληθεί φόρος στο διανεμόμενο ποσό που συνιστά επιστροφή κεφαλαίου).

Όλα τα είδη μερισμάτων, εκτός από το μέρισμα σε μετοχές, συνεπάγονται την μείωση της καθαρής περιουσίας της επιχείρησης.

Ας μιλήσουμε όμως με λίγα λόγια για τα διάφορα είδη μερισμάτων :

α) Μέρισμα σε μετρητά (CASH DIVIDEND).

Για να αποφασίσει η γενική συνέλευση τη διανομή μερίσματος σε μετρητά, πρέπει πρωταρχικά να υπάρχουν κέρδη της κλειόμενης χρήσεως ή προηγούμενων χρήσεων ή διανεμήσιμα αποθεματικά, αλλά επίσης να υπάρχουν και τα απαραίτητα μετρητά, γιατί τα μερίσματα καταβάλλονται σε δραχμές. Η ρευστότητα λοιπόν της επιχείρησης μελετάται πριν από κάθε απόφαση διανομής μερίσματος και μάλιστα σταθμίζεται η στατική ρευστότητα της επιχείρησης, δηλαδή, η τωρινή ταμειακή της θέση, αλλά και η δυναμική ρευστότητα αυτής, δηλαδή η μελλοντική ταμειακή της θέση.

β) Μέρισμα σε μετοχές (STOCK DIVIDEND).

Όταν η εταιρεία επιθυμεί να διατηρήσει τα κέρδη που πραγματοποίησε, αλλά ταυτόχρονα να ικανοποιήσει και τους μετόχους, για το ποσό του μερίσματος, εκδίδει νέες μετοχές που τις διανέμει χωρίς αντάλλαγμα στους μετόχους, ανάλογα με τις κατεχόμενες από κάθε μέτοχο, μετοχές. Οι δωρεάν παρεχόμενες μετοχές, γίνονται ευμενώς δεκτές από τους μετόχους, γιατί αυξάνουν την εμπορευσιμότητα των μετοχών.

γ) Μέρισμα σε περιουσιακά στοιχεία

Πρόκειται για μέρισμα "σε είδος", που καταβάλλεται με άλλα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης εκτός από μετρητά. Τέτοια στοιχεία είναι συνήθως τα χρεώγραφα (μετοχές - ομολογίες) εκδόσεως άλλων επιχειρήσεων που κατέχει η επιχείρηση, δικαιώματα προτιμήσεως για εγγραφή σε μετοχές άλλης εταιρείας, εμπορεύ-

ματα, οικόπεδα κι άλλες επενδύσεις, τα οποία όμως παρουσιάζουν προβλήματα κατά την διανομή. (Στην Αμερική, όπου συνηθίζεται το μέρισμα σε είδος, ακολουθούνται δύο πρακτικές, για την λογιστική αντιμετώπιση των σχετικών θεμάτων. Η μία πρακτική ξεκινά από την σκέψη ότι η μεταβίβαση στο μέτοχο του μερίσματος σε είδος, δεν αποτελεί κανονική συναλλάγή μεταξύ δύο μερών, αγοραστή και πωλητή και συνεπώς δεν είναι δυνατόν να προσδιοριστεί κέρδος ή ζημία από την μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων που συνιστούν το μέρισμα. Το μέρισμα θα υπολογιστεί και εξοφληθεί με βάση τη λογιστική αξία των διανεμόμενων περιουσιακών στοιχείων, δηλαδή με την αξία που τα στοιχεία αυτά φέρονται στα λογιστικά βιβλία της επιχειρήσεως. Η άλλη πρακτική δέχεται ότι τα περιουσιακά στοιχεία που διανέμονται θα πρέπει να εκτιμούνται στην τρέχουσα αξία τους και η διαφορά μεταξύ τρέχουσας και λογιστικής αξίας αυτών να θεωρείται αποτέλεσμα, κέρδος ή ζημία, για την εταιρεία. Το μέρισμα θα υπολογισθεί και εξοφληθεί με βάση την τρέχουσα αξία των διανεμόμενων περιουσιακών στοιχείων). Πρέπει πάντως να σημειώσουμε ότι στην χώρα μας αποκλείεται μάλλον η εξόφληση των μερισμάτων με ακίνητα (γήπεδα, κτίρια κ.λ.π.).

δ) Μ έ ρ ι σ μ α σ ε S C R I P.

Στην αλλοδαπή έχει επινοηθεί η προσωρινή αναβολή της καταβολής του μερίσματος στις περιπτώσεις που η εταιρεία πραγματοποιεί μεν κέρδη, αλλά αντιμετωπίζει προσωρινή ταμειακή ρευστότητα. Έτσι, εκδίδει και παραδίνει στους μετόχους αντί μετρητών ένα πιστωτικό τίτλο, που περιλαμβάνει υπόσχεση της εταιρείας να καταβάλλει το ποσό που αναγράφεται στον τίτλο, συνήθως σε καθορισμένη ημερομηνία ή σε ημερομηνία που θα καθορισθεί μεταγενέστερα και το οποίο καλείται SCRIP. Το SCRIP μπορεί να είναι

και τοκοφόρο. (όπως είναι ευνόητο ο τόκος δεν είναι μέρισμα και δεν συμπεριλαμβάνεται στο διανεμόμενο ποσό μερίσματος, αλλά συνιστά χρηματοοικονομικό έξοδο). Ο μέτοχος μπορεί να διατηρήσει το SCRIP μέχρι την λήξη του, οπότε θα εισπράξει το ποσό που αναγράφεται σε αυτό, ή μπορεί να το προεξοφλήσει αν επιθυμεί να έχει το μέρισμα σε μετρητά.

2.5.2 Υπολογισμός του μερίσματος των μετοχών

Το μέρισμα που υποχρεωτικά δινέμεται στους μετόχους καθορίζεται κατά δύο τρόπους :

A) Σε συνάρτηση με το κεφάλαιο.

Σύμφωνα με το άρθρο 45 § 2 περιπτ. (β) του Ν. 2190|1920 από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως "κρατείται το απαιτούμενο ποσό διά την καταβολήν πρώτου μερίσματος εξ 6% τουλάχιστον επί του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου." Η διάταξη θεσπίζει το καλούμενο πρώτο μέρισμα, το οποίο αναλύουμε εκτενέστερα παρακάτω.

B) Σε συνάρτηση προς τα καθαρά κέρδη της χρήσεως.

Το άρθρο 3 του Α.Ν. 148|1967, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 του Ν. 876|1979 ορίζει ότι :

"1. Αι ανώνυμαι εταιρείαι υποχρεούνται να διανέμουν εις μετρητά, κατ'έτος, εις τους μετόχους ποσοστόν τουλάχιστον τριάνοντα πέντε επί τοις εκατόν (35%) επί των καθαρών κερδών, μετά την αφαίρεσιν μόνον του τακτικού αποθεματικού, εφόσον το κατά το παρόν άρθρον διανεμητέον τμήμα κερδών είναι μεγαλύτερον από το προκύπτον εκ της εφαρμογής της διατάξεως της περιπτώσεως (β) της παραγράφου 2 του άρθρου 45 του Ν. 2190|1920 "περί Ανωνύμων

Εταιρειών" ως τούτος εκωδικοποιήθη διά του Β.Δ. 174|1963 "περί κωδικοποιήσεως των διατάξεων του Ν. 2190|1920".

"2. Αι διατάξεις της προηγουμένης παραγράφου δεν εφαρμόζονται εάν η Γενική Συνέλευσις των μετόχων διά πλειοψηφίαν τουλάχιστον των ογδοήκοντα επί τοις εκατόν (80%) του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου αποφασίσει τούτο. Εν τη περιπτώσει ταύτη το μή διανεμόμενο μέρος μέχρι τουλάχιστον του ποσού του προβλεπομένου υπό της προηγούμενης παραγράφου κεφαλαιοποιείται, των εκδιδομένων νέων μετοχών παραδιδομένων εις τους δικαιούχους μετόχους".

"3. Αι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου δεν εφαρμόζονται εφόσον η Γενική Συνέλευσις διά πλειοψηφίας των ενενήκοντα πέντε τοις εκατό (95%) τουλάχιστον του καταβεβλημένου κεφαλαίου αποφάσισε τούτο".

Με την διάταξη αυτή το μέρος που διανέμεται υποχρεωτικά στους μετόχους ορίζεται σε 35% των καθαρών κερδών της χρήσεως, μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού.

Από τις παραπάνω διατάξεις του άρθρου 45 § 2 περιπτ. (β) τυ Ν. 2190|1920 και του άρθρου 3 του Α.Ν. 148|1967 υπερισχύει εκείνη που δίνει στην συγκεκριμένη περίπτωση το μεγαλύτερο ποσό μερίσματος.

Αν το σε συνάρτηση του μετοχικού κεφαλαίου εξευρισκόμενο ποσό μερίσματος, υπολογιζόμενο προς 6% (ή με το οριζόμενο από το καταστατικό μεγαλύτερο ποσό) υπερβαίνει το 35% του υπολοίπου των καθαρών κερδών ή ισούται προς αυτό, δεν υπάρχει περιθώριο εφαρμογής της διατάξεως του άρθρου 3 του Α.Ν. 148|1967.

Αν το σε συνάρτηση του μετοχικού κεφαλαίου εξευρισκόμενο ποσό μερίσματος είναι μικρότερο από το 35% του υπολοίπου των κερδών, θα χωρήσει περαιτέρω διανομή μερίσματος σε μετρητά, (το

Υπ. Οικονομικών με την εγκύκλιό του 21|1980, αναφέρει σχετικώς τα εξής : "1. Με τις διατάξεις της παραγρ. 1 του άρθρου αυτού, αυξάνεται το ποσοστό για τον υπολογισμό του διανεμόμενου μερίσματος, το οποίο υποχρεούται να διανέμουν οι ανώνυμες εταιρείες στους μετόχους τους, από 30% σε 35% επί των καθαρών κερδών, μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού, εφόσον το ποσό που προκύπτει προς διανομή είναι μεγαλύτερο από το πρώτο μέρος, το οποίο βάση των διατάξεων της παραγρ. 2 του άρθρου 45 Ν. 2190|1920, υποχρεούται να διανείμει η ανώνυμη εταιρεία και που ανέρχεται σε ποσοστό 6% επί του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου. Επομένως σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, οι ανώνυμες εταιρείες προκειμένου να υπολογίσουν το διανεμόμενο μέρος στους μετόχους, θα πρέπει να αφαιρέσουν από τα καθαρά κέρδη μόνο το τακτικό αποθεματικό και από το υπόλοιπο που προκύπτει θα διανείμουν, ως μέρος, ποσοστό 35% αυτού. Το προσδιοριζόμενο κατά τον ανώτερο τρόπο ποσό θα διανεμηθεί υποχρεωτικά εφόσον είναι ανωτέρω του μερίσματος του υπολογιζόμενου με τις διατάξεις του Ν. 2190|1920, δηλαδή του ποσοστού 6% επί του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου).

Όπως παραπάνω αναφέρθηκε, αν το σε συνάρτηση του μετοχικού κεφαλαίου εξευρισκόμενο ποσό μερίσματος είναι μικρότερο από το 35% του υπολοίπου των κερδών, θα χωρήσει σε περαιτέρω διανομή μερίσματος σε μετρητά. Αυτό ισχύει εκτός αν :

(α). Η γενική συνέλευση των μετόχων με πλειοψηφία τουλάχιστον 80% του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου (ο νόμος αξιώνει αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία σε ποσοστό 80% του καταβεβλημένου κεφαλαίου) αποφασίσει να μην εφαρμόσει την παραπάνω διάταξη του άρθρου 3 § 1 του Α.Ν. 148|1967, δηλαδή αποφασίσει να μην διανεμηθεί το 35% του υπολοίπου των κερδών, αλλά να

διανεμηθεί σε μετρητά το μικρότερο ποσό που προκύπτει σε συνάρτηση του μετοχικού κεφαλαίου. Στην περίπτωση όμως αυτή κεφαλαιοποιείται το μη διανεμόμενο ποσό (η διαφορά μεταξύ του 35% του υπολοίπου των κερδών και του 6% επί του καταβλημένου κεφαλαίου).

(β). Η γενική συνέλευση με πλειοψηφία 95% τουλάχιστον του καταβλημένου εταιρικού κεφαλαίου αποφασίσει να μην εφαρμοστούν οι διατάξεις των παραπάνω παραγραφών 1 και 3 του Α.Ν. 148|1967, δηλαδή αποφασίσει να μην διανεμηθεί το 35% του υπολοίπου των κερδών, ούτε να κεφαλαιοποιηθεί η διαφορά αυτών με το ποσό που εξευρίσκεται συναρτήσει του κεφαλαίου, αλλά να διανεμηθεί το 6% (ή το οριζόμενο από το καταστατικό μεγαλύτερο ποσοστό) επί του καταβλημένου κεφαλαίου.

Τέλος σημειώνουμε ότι ο Ν. 876|1979 θέλει να διανέμεται στους μετόχους μέρισμα μεγαλύτερο από εκείνο που παρέχουν οι διατάξεις του Ν. 2190|1920, δηλαδή να δημιουργήσει ένα επιπλέον κίνητρο για την επένδυση των οικονομιών των αποταμιευτών σε μετοχές Α.Ε. Ενόψει του σκοπού αυτού του νόμου, για τον υπολογισμό του διανεμητέου ποσοστού 35% των κερδών, πρέπει να εκπίπεται μόνο το βάση του νόμου (ή του καταστατικού), υποχρεωτικό τακτικό/απόθεματικό, όχι δε και τα αποθεματικά που σχηματίζονται με απόφαση γενικής συνέλευσης ή οι νόμιμες αλλά μη υποχρεωτικές αφορολόγητες κρατήσεις ή εκπτώσεις (Εγκύκλιος Υπ. Οικονομικών Εγκ. Σ. 5610|6.5.1968).

2.5.3. Ειδικότερα για το πρώτο μέρισμα

Ειδικότερα για το πρώτο μέρισμα σημειώνουμε τα εξής :

Ο μέτοχος έχει δικαίωμα στα κέρδη που μένουν μετά την αφαίρεση της κράτησης για τακτικό αποθεματικό (εφεξής υπόλοιπο κερδών). Επί του υπολοίπου αυτού ο μέτοχος έχει δικαίωμα ποσού ίσου προς 6% επί του καταβλημένου ποσού της μετοχής του, (δεν υπολογίζεται μέρισμα επί της διαφοράς από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο), εκτός αν το καταστατικό ορίζει μεγαλύτερο ποσοστό, οπότε έχει δικαίωμα επί του μεγαλύτερου ποσού που προσδιορίζεται με το ποσοστό αυτό.

Σε περίπτωση που κατά την διάρκεια της χρήσεως αυξηθεί το μετοχικό κεφάλαιο γεννάται το ερώτημα αν οι νέες μετοχές δικαιούνται πλήρους μερίσματος. Ορθότερη είναι η γνώμη ότι, εφόσον το καταστατικό της εταιρείας ή η απόφαση περί αυξήσεως του κεφαλαίου δεν προβλέπουν σχετικώς, στις νέες μετοχές θα πρέπει να καταβληθεί μέρισμα ανάλογο προς τον χρόνο που διέρευσε από της καταβολής του κεφαλαίου μέχρι της λήξεως της χρήσεως. Και αυτό γιατί το ποσοστό που ορίζει ο νόμος ή το καταστατικό είναι ετήσιας βάσεως. Αν π.χ. η Α.Ε. είχε την 31|12|1973 κεφάλαιο 20 εκατομμυρίων, από το οποίο το 1|2 καταβλήθηκε την 1|7|1973, το πρώτο μέρισμα της χρήσεως 1973, σε περίπτωση πραγματοποιήσεως κερδών, θα υπολογισθεί ως εξής :

$$10.000.000 \times 6\% \times 12|12 = 600.000$$

$$10.000.000 \times 6\% \times 6|12 = \underline{300.000}$$

$$\text{ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΜΕΡΙΣΜΑ ΔΡΧ.} \quad \underline{\underline{900.000}}$$

Το δικαίωμα του μετόχου συνίσταται στην απόληψη ποσού μέχρι του ποσοστού που προαναφέραμε. Αν το υπόλοιπο των κερδών δεν επαρκεί για να καταβληθεί ολόκληρο το μέρισμα, το δικαίωμα του μετόχου περιορίζεται στο υπόλοιπο των κερδών. Αν σε μια χρήση δεν απομένει κέρδος, γιατί ολόκληρο απορροφήθηκε από την κράτηση για τακτικό αποθεματικό και για φόρο εισοδήματος της

εταιρείας, ο μέτοχος δεν αποκτά κανένα δικαίωμα για μέρισμα. Αν το υπόλοιπο των κερδών είναι μικρότερο του 6% (ή του μεγαλύτερου που ορίζει το καταστατικό), ο μέτοχος αποκτά δικαίωμα για το υπόλοιπο που απομένει. Ο μέτοχος κοινών μετοχών ή μετόχων με απλό (αυτό "συνίσταται εις απόληψιν προ των κοινών μετοχών του κατά το άρθρο 45 πρώτου μερίσματος", άρθρο 3 § 1 Ν. 2190|1920), προνόμιο δεν έχει δικαίωμα ν' αξιώσει να του καταβληθεί το μέρισμα που δεν έλαβε σε μια χρήση από τα κέρδη των επόμενων χρήσεων. Τέτοιο δικαίωμα έχει μόνο ο κάτοχος μετοχών με σωρευτικό προνόμιο.

Το δικαίωμα για το μέρισμα αποκτούν εξίσου όλοι οι μέτοχοι. Άλλα όταν υπάρχουν προνομιούχοι, αυτοί προηγούνται στην απόληψη του μερίσματος. Οι κοινοί μέτοχοι αποκτούν δικαίωμα για το μέρισμα μόνο μετά την ικανοποίηση του δικαιώματος των προνομιούχων και εφόσον υπολείπεται ποσό από το διανεμητέο κέρδος.

Για να γίνουμε σαφέστεροι, αν εκτός από τους κοινούς μετόχους υπάρχουν και προνομιούχοι μέτοχοι με σωρευτικό και απλό προνόμιο, πρέπει να διακρίνουμε τις εξής περιπτώσεις :

Α) Περίπτωση που τα κέρδη επαρκούν για την διανομή των μερισμάτων

Στην περίπτωση που τα κέρδη επαρκούν για την καταβολή των μερισμάτων σε μετοχές με σωρευτικό προνόμιο (το σωρευτικό προνομιώτικο μέρισμα οφείλεται και στις προνομιούχες μετοχές που καταργήθηκαν, για τις χρήσεις μέχρι της καταργήσεώς τους. Αυτό γιατί θεωρείται ότι το σχετικό δικαίωμα γεννάται υπό την αίρεση της μεταγενέστερης υπάρξεως κερδών και υπό τον όρο ότι το καταστατικό δεν ορίζει - όπως είναι δυνατό - γένεσή του μόνο κατά την χρήση στην οποία υπάρχουν κέρδη), και των μερισμάτων απλών προ-

νομιούχων και κοινών μετοχών, το συνολικό ποσό του μερίσματος που πρέπει να καταβληθεί θα περιλαμβάνει :

α) Τα ποσά των μερισμάτων, προγενεστέρων χρήσεων που δεν καταβλήθηκαν στους μετόχους με σωρευτικό προνόμιο, γιατί στις χρήσεις αυτές η εταιρεία δεν πραγματοποίησε κέρδη ή τα κέρδη που πραγματοποίησε ήταν ανεπαρκή.

β) Το μέρισμα της χρήσεως που υπολογίζεται με ποσοστό 6% (ή με το μεγαλύτερο ποσοστό που ενδεχόμενα ορίζει το καταστατικό) επί του καταβλημένου κεφαλαίου, δηλαδή επί του καταβλημένου τμήματος όλων των μετοχών (προνομιούχων και κοινών).

Β) Περίπτωση που τα κέρδη δεν επαρκούν για την διανομή των μερισμάτων

Στην περίπτωση που τα κέρδη δεν επαρκούν για την καταβολή των μερισμάτων, η διανομή τους γίνεται με την ακόλουθη σειρά :

α) Κατά πρώτο λόγο διανέμονται στους προνομιούχους μετόχους σωρευτικού μερίσματος, τα μερίσματα που έπρεπε να καταβληθούν σε προηγούμενες χρήσεις και δεν καταβλήθηκαν, λόγω του ότι στις χρήσεις αυτές δεν προέκυψαν κέρδη ή τα κέρδη που προέκυψαν ήταν ανεπαρκή.

β) Ακολουθεί η διανομή στους προνομιούχους μετόχους σωρευτικού και απλού προνομίου του μερίσματος της χρήσεως, το οποίο, όπως προαναφέραμε, ανέρχεται σε ποσοστό 6% (το καταστατικό δυνατό να ορίζει μεγαλύτερο) επί καταβλημένου κεφαλαίου των μετόχων τους.

γ) Ακολουθεί η διανομή του πρώτου μερίσματος της χρήσε-

ως στους κοινούς μετόχους, το οποίο, όπως προαναφέραμε, ανέρχεται σε ποσοστό 6% (το καταστατικό δυνατό να ορίζει μεγαλύτερο) επί του καταβλημένου κεφαλαίου των μετοχών τους.

2.5.4 Πότε δεν επιτρέπεται η Διανομή Μερισματος

Η γενική συνέλευση των μετόχων, στην οποία εκπροσωπείται ολόκληρο το μετοχικό κεφάλαιο, μπορεί με ομοφωνία να αποφασίσει να μην διανεμηθεί στους μετόχους κανένα ποσό σε μετρητά, αλλά ολόκληρο το ποσό των μερισμάτων, να διατεθεί σε αύξηση του κεφαλαίου της εταιρείας, οι νέες δε μετοχές που θα εκδοθούν να διανεμηθούν στους παλιούς μετόχους. Αυτό γίνεται δεκτό, γιατί οι διατάξεις περί διανομής κερδών δεν είναι δημοσίας τάξεως και έχουν τεθεί προς το αποκλειστικό συμφέρον των μετόχων και συνεπώς, επιτρέπουν την διάθεση των μερισμάτων "κατ'αρεσκείαν" των μετόχων. Όπως όμως ορθά παρατηρείται, η απόφαση αυτή των μετόχων ισχύει μόνο για τα μερίσματα της συγκεκριμένης χρήσεως και όχι για μελλοντικά κέρδη.

Μια άλλη περίπτωση μη διανομής (ή διανομής μειωμένου) μερίσματος στους μετόχους είναι όταν γίνεται απόκρυψη κερδών από την εταιρεία.

Ο νομοθέτης θέλησε να διασφαλίσει τη μειοψηφία των μετόχων αναφορικά με το δικαίωμά της για την λήψη μερίσματος στις χρήσεις εκείνες που η εταιρεία πραγματοποίησε κέρδη, πλην όμως η διοίκηση της εταιρείας τα απέκρυψε με την δημιουργία αφανών αποθεματικών σε κλίμακα "μη εμπορικώς δικαιολογημένων". Δεν αποτελεί απόκρυψη για το θέμα που ερευνούμε, η ανυπαρξία ή η μείωση των κερδών που πραγματοποιήθηκαν, εξαιτίας του ότι η Διοί-

κηση της εταιρείας διενήργησε παράνομες ή μη δικαιολογημένες δαπάνες. Πρέπει να υπάρχουν στην εταιρεία κέρδη, αλλά να μην εμφανίζονται στον ισολογισμό, λόγω δημιουργίας αφανών αποθεματικών σε κλίμακα που δεν δικαιολογούνται από τις εμπορικές συνθήκες και σε βαθμό που τα κέρδη να μην επαρκούν για την διανομή στους μετόχους του πρώτου και πρόσθετου μερίσματος.

Έτσι ο νομοθέτης με την διάταξη του άρθρου 35β § 2 του Ν. 2190/1920, όρισε ότι : "απόφασις γενικής συνελεύσεως δι' ης ενεκρίθη ο Ισολογισμός, δύναται να ακυρωθεί υπό του Διαστηρίου, εάν παρά τας Διατάξεις του νόμου ή του καταστατικού ή εις κλίμακα εμπορικώς δικαιολογημένην, σχηματίζονται δι' αυτού αποθεματικά, διενεργούνται αποσβέσεις, εμφανίζονται περιουσιακά στοιχεία εις αξίαν διάφορον της συννόμου τοιαύτης ή γενικότερου ενεργήται απόκρυψις κερδών, με αποτέλεσμα την μη διανομή του υπό του καταστατικού οριζομένου πρώτου μερίσματος και εφόσον ζητήσουν τούτοι μέτοχοι εκπροσωπούντες το 1/20 του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου".

Η απόκρυψη των κερδών πρέπει να είναι τόσης εκτάσεως, που να συνεπάγεται την μη διανομή του πρώτου μερίσματος που ορίζεται από το καταστατικό. Γίνεται όμως δεκτό ότι ο Ισολογισμός είναι δυνατόν να ακυρωθεί, αν η των κερδών επιτρέπει μεν την διανομή του πρώτου μερίσματος που ορίζει το καταστατικό, αποκλείει όμως την διανομή του μεγαλύτερου ποσού που προβλέπει το άρθρο 3 Α.Ν. 148/1967, δηλαδή του 35% του υπολοίπου των κερδών μετά την αφαίρεση της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό, εφόσον δεν υπάρχει απόφαση της γενικής συνελεύσεως που ματαιώνει την διανομή του μεγαλύτερου αυτού μερίσματος.

Πρέπει να σημειωθεί ότι, αν η απόκρυψη των κερδών προσβάλλει τα δικαιώματα τρίτων (π.χ. των κατόχων ιδρυτικών τίτλων, των

ομολογιούχων κερδοφόρων ομολογιών) η απόφαση της γενικής συνέλευσης που ενέκρινε τον Ισολογισμό είναι ίσχυι απλώς ακυρώσιμη αλλά άκυρη (άρθρο 35α Ν. 2190/1920).

Μια άλλη περίπτωση μη διανομής, ή διανομής μειωμένου μερίσματος είναι όταν ανακύπτει θέμα στην εταιρεία αν μπορεί να διανεμίει στους μετόχους ποσό μικρότερο από το ποσό του πρώτου μερίσματος, που προκύπτει από τις διατάξεις του καταστατικού και του νόμου (6% τουλάχιστον επί του καταβεβλημένου κεφαλαίου) ή να μην διανεμίει καθόλου μέρισμα, σε συνάρτηση με την δυνατότητα της εταιρείας να δημιουργήσει αφορολόγητα αποθεματικά και για το ποσό του πρώτου μερίσματος.

Γίνεται δεκτό ότι η γενική συνέλευση των μετόχων μπορεί να αποφασίσει την διανομή μειωμένου μερίσματος ή την καθολοκληρία μη διανομής μερίσματος, αλλά η απόφαση αυτή να ληφθεί με παμψηφία σε καθολική γενική συνέλευση. Δηλαδή στην γενική συνέλευση πρέπει να παρίστανται μέτοχοι που να εκπροσωπούν το σύνολο (100%) του κεφαλαίου και να ληφθεί ομόφωνη απόφαση (100% των ψήφων).

Κατά την ορθότερη γνώμη, η εταιρεία μπορεί να σχηματίσει αφορολόγητα αποθεματικά και για το ποσό του μερίσματος, από το οποίο, με απόφαση της παμψηφίας τους σε καθολική γενική συνέλευση παραιτήθηκαν οι μέτοχοι, εφόσον, εννοείται, συντρέχουν και οι προϋποθέσεις που θέτουν οι αναπτυξιακοί νόμοι περί αφορολόγητων αποθεματικών. Τη λύση αυτή πρέπει να δεχτούμε, έστω και αν οι αναπτυξιακοί φορολογικοί νόμοι ορίζουν ότι τα αφορολόγητα αποθεματικά σχηματίζονται από το υπόλοιπο των κερδών, δηλαδή από τα κέρδη που μένουν μετά την αφαίρεση των κρατήσεων για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα, γιατί σκοπός των νόμων αυτών είναι να απαλλάξει από τη φορολογία τα καθαρά κέρδη της Α.Ε., που διατίθενται για την απόκτηση νέων πάγιων στοιχείων,

εφόσον η διάταξη αυτή δεν αντίκειται στην κείμενη εμπορική νομοθεσία. Έτσι με την έννοια αυτή δεν είναι δυνατόν να τύχει φορολογικής απαλλαγής η κράτηση για τακτικό αποθεματικό, εφόσον το αποθεματικό αυτό υπολλείπεται το 1/3 του εταιρικού κεφαλαίου, γιατί η διενέργεια της κρατήσεως αυτής επιβάλλεται από αναγκαστικής εφαρμογής διάταξη του νόμου, η εφαρμογή της οποίας δεν μπορεί να ματαιωθεί ούτε με αντίθετη διάταξη του καταστατικού ούτε με ομόφωνη απόφαση της παμψηφίας των μετόχων.

2.6 ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

Σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 45 § 2 περιπτ. γ' του Ν. 2190|1920 το υπόλοιπο των κερδών μετά τις κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα "διατίθεται κατά τους ορισμούς του καταστατικού".

Το υπόλοιπο των κερδών λοιπόν, για το οποίο μιλάμε στην παράγραφο αυτή προκύπτει, αν από το σύνολο των καθαρών κερδών της χρήσεως αφαιρεθούν :

- α) η κράτηση για τακτικό αποθεματικό
- β) ο φόρος εισοδήματος επί της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό
- γ) η κράτηση για πρώτο μέρισμα στους μετόχους.

Διευκρινίζεται σχετικώς ότι :

Μιλώντας ο νόμος για κράτηση τακτικού αποθεματικού εννοεί την κράτηση που επιβάλλει το καταστατικό, η οποία μπορεί να είναι μεγαλύτερη από την οριζόμενη από τον νόμο, δηλαδή μεγαλύτερη από το 1|20 των καθαρών κερδών της χρήσεως και συνολικά μεγαλύτερη από το 1|3 του (ονομαστικού) μετοχικού κεφαλαίου.

Ο νόμος ορίζει ότι αφαιρείται ποσό μερίσματος ίσο προς 6% επί του καταβλημένου κεφαλαίου. Αν όμως το καταστατικό, όπως είναι δυνατόν, ορίζει την διανομή μεγαλύτερου ποσοστού, πρέπει να αφαιρεθεί το οριζόμενο από το καταστατικό μεγαλύτερο ποσοστό μερίσματος για να εξευρεθεί το "υπόλοιπο των κερδών", που είναι δυνατόν να αποτελέσει αντικείμενο διανομής, σύμφωνα με όσα εκθέτουμε στην παρούσα παράγραφο.

Γεννάται το ερώτημα : στην περίπτωση που επικρατεί η εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 3 § 1 του Α.Ν. 148|1967, όπως το άρθρο που αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 του Ν. 876|1979, δηλαδή όταν διανέμεται το 35% των κερδών μετά την αφαίρεση του τα-

κτικου αποθεματικου, ποιό ποσό μερίσματος πρέπει να αφαιρεθεί από τα καθαρά κέρδη, για να προσδιορισθεί το "υπόλοιπο των κερδών".

Ορθότερη φαίνεται η γνώμη ότι πρέπει να αφαιρεθεί το μεγαλύτερο ποσό κερδών, δηλαδή το 35% των κερδών, προκειμένου να προσδιορισθεί το "υπόλοιπο των κερδών", που είναι δυνατό, κατά το καταστατικό, να αποτελεί την ~~βάση~~ υπολογισμού των κερδών που περιέχονται στους λοιπούς δικαιούχους (μέλη Δ.Σ., ιδρυτές, κ.α.).

Με την γνώμη αυτή συντάσσεται και το Υπουργ. Οικονομικών, το οποίο με την Εγκύκλιό του αριθμ. 15 (πρωτ. Σ 5610) της 6/5/1968, διευκρινίζει ότι "...αι προς τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, ως και εις τους Διευθυντάς ή εντεταλμένους Συμβούλους της Ανωνύμου Εταιρείας παροχαί ή αμοιβαί καταβάλλονται πέραν του ως άνω προσδιοριζομένου διά μερίσματα ποσοστού των καθαρών κερδών (δηλαδή του 35%)...".

Σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 45 § 2 περίπτωση γ' του Ν. 2190/1920 που προαναφέραμε, το υπόλοιπο των κερδών "διατίθεται κατά τους ορισμούς του καταστατικού".

το καταστατικό της εταιρείας λοιπόν, θα πρέπει να καθορίζει τον τρόπο που διατίθεται "το υπόλοιπο των κερδών".

Σε περίπτωση που το καταστατικό δεν ομιλεί για τον τρόπο διανομής του "υπολοίπου των κερδών" ούτε ορίζει όργανο για να τον καθορίσει, τεκμαίρεται η εξουσιοδότηση της τακτικής γενικής συνελεύσεως να αποφασίζει, κατά την συνήθη αυτή απαρτία και πλειοψηφία, για την διανομή των κερδών αυτών (άρθρο 34 § 1 περίπτ. δ' Ν. 2190/1920). Στην τελευταία αυτή περίπτωση η γενική συνέλευση δεν είναι απόλυτα ελεύθερη για την διανομή "του υπολοίπου των κερδών", γιατί η διανομή πρέπει να εξυπηρετεί

τους καταστατικούς σκοπούς της εταιρείας και όχι σκοπούς ά-
σχετους με το αντικείμενο της δράσεώς της.

2.7 ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ ΣΕ ΤΡΙΤΟΥΣ

2.7.1 Γενικά

Σε περίπτωση που το καταστατικό δεν εξαντλεί την διανομή και αναθέτει στην γενική συνέλευση των μετόχων την διανομή του "υπολοίπου των κερδών" ή σε περίπτωση που το καταστατικό σιωπά σχετικά με την διανομή του υπολοίπου αυτού, η γενική συνέλευση μπορεί να αποφασίσει τη διάθεση κερδών σε τρίτους. Τρίτοι είναι πρόσωπα που δεν έχουν δικαίωμα στα κέρδη της εταιρείας ούτε από το καταστατικό ούτε από υφιστάμενη μεταξύ αυτών και της εταιρείας σύμβαση. Αν υφίσταται τέτοια σύμβαση, έχουμε παραχώρηση κερδών σε τρίτους, την οποία εξετάζουμε αμέσως παρακάτω και όχι διάθεση κερδών σε τρίτους. Δηλαδή, στην εξεταζόμενη περίπτωση δεν υπάρχει ούτε καταστατική ούτε συμβατική υποχρέωση της εταιρείας για διάθεση κερδών στους τρίτους, αλλά η γενική συνέλευση των μετόχων προβαίνει, με μονομερή απόφασή της, στη διάθεση αυτή.

Για διάθεση κερδών στους τρίτους μιλάμε μόνο μετά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών της χρήσεως. Τα διατιθέμενα στους τρίτους ποσά δεν αποτελούν έξοδο της χρήσεως (εταιρικό βάρος), αλλά αντλούνται από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως, π.χ. : Η γενική συνέλευση των μετόχων αποφασίζει να ενισχύσει το ασφαλιστικό επικουρικό ταμείο του προσωπικού της ή του συλλόγου και τον οικοπεδικό συνεταιρισμό αυτού, διαθέτοντας ορισμένο ποσό από τα κέρδη της χρήσεως. Η εταιρεία δεν έχει υποχρέωση ούτε από το καταστατικό ούτε από την σύμβαση να προβεί στην διάθεση κερδών στους οργανισμούς αυτούς.

Τονίζουμε πάντως ότι η διάθεση των κερδών σε τρίτους, θα

πρέπει να εξυπηρετεί τους σκοπούς της εταιρείας και όχι άσχετους προς την εταιρεία σκοπούς, γιατί τότε η διάθεση αυτή χαρακτηρίζεται πράξη καθαρά χαριστική.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι :

- α) Η διάθεση των κερδών σε τρίτους δεν πρέπει να θίγει τις κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό και για μέρισμα των μετόχων (πρώτο και πρόσθετο του άρθρου 3 Α.Ν. 148|1967) και τα δικαιώματα των λοιπών δικαιούχων επί των κερδών που προβλέπει το καταστατικό.
- β) Η διάθεση των κερδών σε τρίτους γίνεται με απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων.
- γ) Η διάθεση των κερδών σε τρίτους καταχωρείται πάντοτε σε "πίνακα διαθέσεως κερδών" της χρήσεως.

2.7.2 Διανομή κερδών με την μορφή μετοχών στους εργαζόμενους

Με την διάταξη του άρθρου 18 του Ν. 1731|1987, επιτράπηκε στις ημεδαπές βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές και λατομικές ανώνυμες εταιρείες να διανέμουν στο εργατοϋπαλληλικό τους προσωπικό μέρος των καθαρών κερδών που πραγματοποιούν σε κάθε χρήση σε μετοχές εκδόσεως των εταιρειών αυτών, τα δε κέρδη που διανέμονται να αφαιρούνται από τα φορολογητέα στο όνομα του νομικού προσώπου της εταιρείας κέρδη. Το ευεργέτημα που εισάγεται με την νέα αυτή διάταξη είναι ότι τα κατά τον τρόπο αυτόν διανεμόμενα στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό κέρδη δεν φορολογούνται ούτε στο όνομα της εταιρείας ούτε στο όνομα των εργατοϋπαλλήλων και ότι απαλλάσσονται περαιτέρω από τα τέλη

χαρτοσήμου ή από οποιάδήποτε άλλη εισφορά υπέρ του Δημοσίου ή τρίτου.

Για την εφαρμογή της σχολιαζόμενης διατάξεως πρέπει να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις :

(α) Η ανώνυμη εταιρεία που διανέμει τα κέρδη στο εργατοϋπαλληλικό της προσωπικό πρέπει να είναι ημεδαπή βιομηχανική, βιοτεχνική, μεταλλευτική ή λατομική.

(β) Τα κέρδη πρέπει να αντλούνται από το υπόλοιπο των κερδών μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού, του φόρου εισοδήματος επί του αποθεματικού αυτού και του μερίσματος που υποχρεωτικά, με βάση το νόμο ή το καταστατικό, πρέπει να διανεμηθεί στους μετόχους.

(γ) Να ληφθεί σχετική απόφαση από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων.

(δ) Οι μετοχές που διανέμονται στους εργαζόμενους πρέπει να προέρχονται από αντίστοιχη αύξηση του κεφαλαίου της εταιρείας. Δεν εφαρμόζεται δηλαδή η σχολιαζόμενη διάταξη και το φορολογικό ευεργέτημα που προαναφέραμε δεν χορηγείται, στην περίπτωση που η εταιρεία εξαγοράζει ίδιες μετοχές τις οποίες διανέμει στους εργατοϋπαλλήλους της.

Τέλος η σχολιαζόμενη διάταξη προβλέπει ότι με προεδρικά διατάγματα θα ρυθμίζεται το ύψος του ποσού που μπορούν να διανέμουν οι ανώνυμες εταιρείες στους εργαζόμενους, οι όροι και οι προϋποθέσεις διάθεσης των μετόχων κ.λ.π., τα οποία όμως, κατά το χρόνο ολοκλήρωσεως του παρόντος έργου, δεν είχαν ακόμα εκδοθεί.

2.7.3 Παραχώρηση κερδών σε τρίτους

Είναι δυνατόν και ρυθμίζεται στην πράξη, η διοίκηση της εταιρείας να συνάπτει συμβάσεις με τρίτους, στους οποίους να παραχωρεί δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη σαν αντάλλαγμα παροχών τους προς την εταιρεία. Σαν τρίτοι, στην εξεταζόμενη περίπτωση, νοούνται πρόσωπα που δεν αποκτούν το δικαίωμά τους στα κέρδη βάσει εταιρικής σχέσεως, δηλαδή μετοχικής ιδιότητας, αλλά από ιδιαίτερη σύμβαση μεταξύ αυτών και της εταιρείας, π.χ. προκειμένου να αποκτήσει η εταιρεία πάγια (κυρίως άυλα) αγαθά, όπως λ.χ. την χρήση καταστήματος ή εργοστασίου, το δικαίωμα εκμεταλλεύσεως γεωρευσίτεχνίας ή σήματος ή τεχνικών μεθόδων παραγωγής ή τεχνικές ή διοικητικές κ.α. συμβουλές, ακόμη δε και την παροχή εργασίας, έχει συνήθως συμφέρον να συμφωνήσει σαν αντάλλαγμα την παροχή στους τρίτους ποσοστού στα καθαρά κέρδη της χρήσεως.

Η συμμετοχή των τρίτων μπορεί να αναφέρεται στο "υπόλοιπο των κερδών" μετά την αφαίρεση της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό, πρώτο μέρισμα και το διανεμητέο ποσοστό των κερδών κατά το άρθρο 3 Ν. 148|1967. Τέτοιες περιπτώσεις που προβλέπονται από τον Ν. 2190|1920 είναι :

- Η παραχώρηση κερδών στους ιδρυτές με την έκδοση ιδρυτικών τίτλων.
- Η παραχώρηση κερδών στους ομολογιούχους κερδοφόρων ομολογιών.
- οι αμοιβές του Δ.Σ. του άρθρου 24 § 1.

Στις περιπτώσεις αυτές οι συμμετοχές των τρίτων στα κέρδη δεν επιτρέπεται να θίγουν τις κρατήσεις για τακτικό αποθεματι-

κό και πρώτο μέρισμα και το ποσό του άρθρου 3 του Ν. 148/1967.

Συμφωνίες συμμετοχής τρίτων στο σύνολο των κερδών, δηλαδή στα κέρδη πριν από την αφάιρηση των κρατήσεων για το τακτικό αποθεματικό, πρώτο μέρισμα κ.λ.π., είναι μάλλον σπάνιες στην πράξη. Συνηθέστερη είναι η συμμετοχή τρίτων στα καθαρά κέρδη μιας ορισμένης εργασίας ή ενός κλάδου εργασιών λόγω συστάσεων εταιρείας (αφανούς ή και άλλης μορφής) μεταξύ ανώνυμης εταιρείας και τρίτων με αντικείμενο την δεδομένη εργασία ή τον συγκεκριμένο κλάδο εργασίας.

Περίπτωση συμμετοχής τρίτων στο σύνολο των κερδών έχουμε στις καλούμενες κοινοπραξίες κερδών, δηλαδή αφανείς εταιρείες που συνιστώνται μεταξύ ανωνύμων εταιρειών και οι οποίες αλληλοσυμμετέχουν στα κέρδη που πραγματοποιούν.

Εφόσον η σύμβαση που έχει καταρτίσει το Δ.Σ. με τον τρίτο είναι έγκυρη, ο τρίτος δεν συμμετέχει στην διανομή των κερδών, αλλά είναι, βάσει συμβάσεως, πιστωτής της εταιρείας· απλώς το ποσό της πιστώσεως ορίζεται με βάση τα κέρδη. Η σύμβαση δεν είναι ελαττωματική, επειδή το ποσό του ανταλλάγματος που παρέχει η εταιρεία συμφωνήθηκε σε ποσοστό επί των καθαρών κερδών και υπό την αίρεση της υπάρξεως καθαρών κερδών, αν η σύμβαση κατά τα λοιπά είναι έγκυρη. Τα καθαρά κέρδη στις περιπτώσεις αυτές χρησιμοποιούνται σαν βάση υπολογισμού της αντιπαροχής της εταιρείας.

Από άποψη λογιστικής αντιμετώπισεως των παραχωρούμενων σε τρίτους κερδών σημειώνουμε τα εξής :

Τα παραχωρούμενα κέρδη αποτελούν, όπως προαναφέραμε, το αντάλλαγμα που δίνει η εταιρεία για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή διαφόρων υπηρεσιών. Αποτελούν συνεπώς, έξοδο για την εταιρεία, που υπολογίζεται όμως με βάση τα καθαρά κέρδη της

χρήσεως. Με άλλα λόγια καθαρά κέρδη της χρήσεως, για την διανομή των οποίων εφαρμόζονται οι διατάξεις του νόμου περί διανομής κερδών, είναι στις περιπτώσεις αυτές το ποσό που μένει μετά την αφαίρεση των κερδών που οφείλονται βάσει συμβάσεως και τα οποία σαν βάρος από νομική σύμβαση, οφείλει η εταιρεία προς τρίτους.

Υποστηρίζεται ότι στον πίνακα διαθέσεως κερδών περιλαμβάνονται υποχρεωτικά τα διανεμόμενα κέρδη βάσει των άρθρων 3β, 15 και 24 Ν. 2190|1920 (ομολογιούχων κερδοφόρων ομολογιών, ποσοστά ιδρυτικών τίτλων και ποσοστά κερδών Δ.Σ.) και εκείνες από τις παραχωρήσεις κερδών που έχουν συμφωνηθεί να λαμβάνονται μετά τις κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό, πρώτο μέρισμα και μέρισμα του άρθρου 3 του Ν. 148|1967.

Κατά την γνώμη μας, στον πίνακα διαθέσεως κερδών πρέπει αναντίρρητα να περιλαμβάνονται οι παραπάνω περιπτώσεις διανομής κερδών στους τρίτους που προβλέπει ο νόμος (άρθρα 3β, 15 και 24 Ν. 2190|1920) όχι όμως και οι παραχωρήσεις κερδών που έχουν συμφωνηθεί και λαμβάνονται μετά τις κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό, πρώτο μέρισμα και το μέρισμα του άρθρου 3 του Ν. 148|1967. Γιατί η τελευταία αυτή περίπτωση δεν διαφέρει από την περίπτωση που οι παραχωρήσεις κερδών υπολογίζονται επί του συνόλου των κερδών. Και στις δύο περιπτώσεις τα παραχωρούμενα κέρδη αποτελούν έξοδα (εταιρική βάση) διαφέρουν δε μόνο ως προς την βάση υπολογισμού των οφειλόμενων κερδών (αντιπαροχών).

Σύμφωνα με όσα αναπτύξαμε, το καταστατικό, ή σε περίπτωση σιωπής αυτού, η γενική συνέλευση των μετόχων μπορούν να διαθέσουν το παραπάνω υπόλοιπο των κερδών για : αμοιβές Δ.Σ., μερίσματα ιδρυτικών τίτλων κοινών και εξαιρετικών, μερίσματα σε

κερδοφόρες ομολογίες, παραχωρήσεις σε τρίτους κ.λ.π. ή για δημιουργία καταστατικών ή προαιρετικών αποθεματικών.

2.8

ΑΜΟΙΒΕΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ

2.8.1 Γενικά περί αμοιβών Δ.Σ.

Τα μέλη του Δ.Σ. δεν είναι υπάλληλοι, αλλά εντολοδόχοι της εταιρείας. Κατ'αρχήν λοιπόν, το αξίωμά τους είναι άμισθο. Στην πράξη εν τούτοις, είναι σπάνια η περίπτωση που στα μέλη του Δ.Σ. δεν καταβάλλονται αμοιβές, είτε με την μορφή μηνιαίας αποζημίωσης, είτε με την μορφή συμμετοχής στα κέρδη της χρήσεως. Άμισθο Δ.Σ. συναντάται στην πράξη μόνο στις οικογενειακές εταιρείες, όπου ο μέτοχος είναι και διοικητής της εταιρείας.

Η αμοιβή ή αποζημίωση που παρέχεται στα μέλη του Δ.Σ. μπορεί να χαρακτηριστεί σαν ανταμοιβή των υπηρεσιών τους προς την εταιρεία, αναγνώριση ενδεχόμενων δαπανών, οικονομική ενίσχυση για την συντήρηση του εντολοδόχου κατά την διάρκεια της θητείας του ως μέλους του Δ.Σ., ακόμη και σαν δείγμα ευγνωμοσύνης της εταιρείας προς τον σύμβουλο.

Αλλά το Δ.Σ. εκλέγεται από τους κόλπους της πλειοψηφίας, η οποία και παρέχει στα μέλη του Δ.Σ. υψηλές απολαβές με συνέπεια να εκμηδενίζονται πολλές φορές, τα κέρδη στα οποία μετέχει και η μειοψηφία, γιατί, όπως είναι ευνόητο, όσο αυξάνονται οι αμοιβές των διοικητικών συμβούλων αυξάνονται και τα έξοδα και μειώνονται αντίστοιχα τα κέρδη της εταιρείας.

Ο Ν. 2190/1920 διακρίνει τις ακόλουθες μορφές αμοιβών των μελών του Δ.Σ. οι οποίες είναι δυνατόν να παρέχονται αμιγείς ή συνδυασμένες. :

- Αμοιβή επί των κερδών.
- Αμοιβή που ορίζεται κατά ποσό από το καταστατικό της εταιρείας.

- Αμοιβή που δεν ορίζεται κατά ποσό από το καταστατικό και συνεπώς, χρειάζεται ειδική έγκριση από την τακτική γενική συνέλευση.
- Αμοιβή βάσει ειδικής σχέσεως μισθώσεως εργασίας ή εντολής.

2.8.2 Αμοιβές του Δ.Σ. από τα κέρδη της χρήσεως.

Το άρθρο 24 § 1 του Ν. 2190/1920 ορίζει ότι : "πάσα επί των κερδών χορηγουμένη εις μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου αμοιβή, δέον να λαμβάνονται εκ του απομένοντος υπολοίπου των καθαρών κερδών μετά την αφαίρεσιν των κρατήσεων διά τακτικόν αποθεματικόν και του απαιτούμενου ποσού προς διανομήν του πρώτου μερίσματος υπέρ των μετόχων, ίσου τουλάχιστον προς 6% επί του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου". Με την διάταξη αυτή ο νόμος δεν ορίζει ότι στα μέλη του Δ.Σ. παρέχεται οπωσδήποτε αμοιβή από τα κέρδη, ούτε δημιουργεί δικαίωμα αυτών για οποιαδήποτε αμοιβή. Απλώς ορίζει ότι κάθε αμοιβή των μελών του Δ.Σ. από τα κέρδη πρέπει να αντλείται από το υπόλοιπο των καθαρών κερδών που προκύπτει, αν από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως αφαιρεθούν οι κρατήσεις : α) για τακτικό αποθεματικό και β) για διανομή στους μετόχους μερίσματος τουλάχιστον ίσου προς 6% επί του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου. Το καταστατικό δεν μπορεί να ορίζει διαφορετικά, λ.χ. δεν μπορεί να ορίζει ότι στο Δ.Σ. παρέχεται αμοιβή που λαμβάνεται από τα κέρδη μετά την αφαίρεση μόνο του τακτικού αποθεματικού κ.λ.π.

Ο νόμος δεν θέτει όριο αμοιβής των μελών του Δ.Σ. Αφού γίνουν οι παραπάνω κράτησεις, είναι δυνατόν και ολόκληρο το υπόλοιπο των κερδών που μένει, να δοθεί στα μέλη του Δ.Σ. Είναι δυνατόν οι αμοιβές του Δ.Σ. να καθορίζονται από το καταστατικό σε ποσοστό επί του συνόλου των κερδών. Η καταβολή όμως αυτών ακολουθεί τις κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα.

Ο νόμος δεν προσδιορίζει επίσης, ούτε τον τρόπο ούτε το είδος της παροχής προς τους συμβούλους, η οποία μπορεί να οριστεί από το καταστατικό σε ποσοστό ή σε ορισμένο ποσό ή σε μηνιαίες, εξαμηνιαίες ή κατ'άλλα χρονικά διαστήματα παροχές.

Ο νόμος δεν καθορίζει ακόμη, την κατανομή της αμοιβής μεταξύ των μελών του Δ.Σ. Αν το καταστατικό δεν ορίζει τον τρόπο κατανομής της αμοιβής, γίνεται δεκτό ότι η διανομή θα γίνει εξίσου. Είναι όμως δυνατόν η αμοιβή να διανεμηθεί μεταξύ των μελών του Δ.Σ. άνισα ή να δοθεί σε ορισμένα μόνο μέλη ή και σε ένα μόνο μέλος.

Οι αμοιβές των μελών του Δ.Σ. παρέχονται από το "υπόλοιπο των καθαρών κερδών", το καταστατικό της εταιρείας δεν μπορεί να ορίσει αμοιβή μεγαλύτερη από το "υπόλοιπο των καθαρών κερδών". Αλλά το καταστατικό μπορεί έγκυρα να θέσει περισσότερους περιορισμούς, ακόμα και να αποκλείσει τελείως την παροχή αμοιβής ή να ορίζει ότι η αμοιβή αυτή παρέχεται μετά την αφαίρεση και άλλων ποσών από τα καθαρά κέρδη, π.χ. μεγαλύτερου μερίσματος, έκτακτου αποθεματικού.

Το καταστατικό της εταιρείας δυνατόν να ορίσει ότι η αμοιβή των μελών του Δ.Σ. ανέρχεται σε ορισμένο ποσοστό επί του υπολοίπου των κερδών (π.χ. 10%, 20% κ.λ.π.) ή ότι ανέρχεται μέχ-

ρι ενός ορισμένου ποσοστού επί των κερδών αυτών (π.χ. μέχρι 10%, 20% κ.λ.π.). Στην πρώτη περίπτωση το αρμόδιο όργανο (η τακτική γενική συνέλευση) που αποφασίζει την παροχή της αμοιβής, είναι υποχρεωμένο να χορηγήσει το οριζόμενο από το καταστατικό ποσό αμοιβής, ενώ στην δεύτερη περίπτωση το αρμόδιο όργανο έχει την ευχέρεια να προσδιορίσει το ποσό της αμοιβής, μέσα στο όριο όμως που θέτει το καταστατικό.

Γεννάται όμως το ερώτημα : αν ένα μέλος του Δ.Σ. υπήρξε σύμβουλος για τμήμα μόνο της χρήσεως, ποιά είναι η αμοιβή που δικαιούται ; Κατ'αρχήν αυτό θα πρέπει να καθορίζεται από την απόφαση του αρμοδίου οργάνου για παροχή αμοιβής στα μέλη του Δ.Σ. Αν από την απόφαση αυτή δεν προκύπτει το αντίθετο, το μέλος του Δ.Σ. δικαιούται αμοιβής επί των κερδών, η οποία είναι ανάλογη με τον χρόνο που υπήρξε σύμβουλος, δηλαδή η αμοιβή του είναι ανάλογη με τον χρόνο της θητείας του ως μέλος του Δ.Σ.

Τέλος η αμοιβή επί των κερδών δεν υπόκεινται σε δικαστικό έλεγχο, δηλαδή δεν είναι δυνατή η δικαστική μείωση της αμοιβής της μορφής αυτής, όπως είναι δυνατή η μείωση των αμοιβών που δεν ορίζονται κατά ποσό από το καταστατικό.

2.8.3 Αμοιβές Δ.Σ. από τα κέρδη της χρήσης από φορολογική άποψη

Από τις 30/6/1992 και μετά, δεν ενεργείται καμία παρακράτηση φόρου στις αμοιβές που λαμβάνουν τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, οι μέτοχοι και το προσωπικό από τα κέρδη της ανώνυ-

μης εταιρείας, επειδή οι αμοιβές αυτές, με την νέα νομοθεσία (Ν. 2065|1992) φορολογούνται στο όνομα της ανώνυμης εταιρείας (άρθρο 29 § 1 Ν.Δ. 3323|1955, όπως ισχύει τροποποιημένο με την περ. 6 του άρθρου 9 του Ν. 2065|1992 και το άρθρο 15 § 1 Ν.Δ. 3843|1958 όπως ισχύει τροποποιημένο με το άρθρο 18 του Ν. 2065|1992).

Με την καταβολή του φόρου 35%, ο οποίος υπολογίζεται στα συνολικά φορολογητέα κέρδη της ανώνυμης εταιρείας, επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για τα διανεμόμενα κέρδη (μερίσματα, αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου, διανεμόμενα κέρδη στους διευθυντές και στο λοιπό προσωπικό), σύμφωνα με το άρθρο 15 του Ν.Δ. 3843|1958.

Επομένως τα διανεμόμενα κέρδη στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου δεν φορολογούνται στο όνομα του φυσικού προσώπου - συμβούλου, αλλά στο όνομα της ανώνυμης εταιρείας. Έτσι από τα διανεμόμενα κέρδη δεν θα γίνει καμμία παρακράτηση φόρου, γιατί τα εισοδήματα αυτά φορολογήθηκαν στο όνομα της ανώνυμης εταιρείας.

Τα διανεμόμενα κέρδη αποτελούν εισόδημα κινητών αξιών των δικαιούχων μετόχων και συμβούλων, όμως δεν θα συναθροιστούν για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος με τα λοιπά εισοδήματά τους, αφού όπως προαναφέραμε παραπάνω, αυτά φορολογούνται στο όνομα της ανώνυμης εταιρείας και όχι στο όνομα του μετόχου ή του συμβούλου. Οι τελευταίοι μπορούν να τα εμφανίσουν στην φορολογική τους δήλωση όχι για να φορολογηθούν, αλλά για άλλους λόγους (π.χ. για να καλύψουν τεκμήρια).

2.9 ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΣΤΟΥΣ ΚΑΤΟΧΟΥΣ ΙΔΡΥΤΙΚΩΝ ΤΙΤΛΩΝ

2.9.1 Κατηγορίες ιδρυτικών τίτλων

Οι ιδρυτικοί τίτλοι διακρίνονται σε κοινούς και εξαιρετικούς. Οι κοινόι ιδρυτικοί τίτλοι δίδονται σε ορισμένους ή σε ένα μόνο ή σε όλους τους ιδρυτές της εταιρείας, σαν ανταμοιβή των υπηρεσιών που πρόσφεραν κατά την σύστασή της. Οι τίτλοι δεν έχουν ονομαστική αξία και δεν παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στη διοίκηση και διαχείριση της εταιρείας, ούτε στο προϊόν της εκκαθαρίσεως. Ο αριθμός των τίτλων δεν μπορεί να υπερβεί το 1/10 του αριθμού των μετοχών.

Οι εξαιρετικοί ιδρυτικοί τίτλοι δίνονται κατά την ίδρυση ή την λειτουργία της εταιρείας για αντάλλαγμα "εισφορών εις είδος". Οι εισφορές αυτές εκτιμούνται από την επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920 μόνο ως προς την ύπαρξη και την διάρκεια της χρήσεως αυτών, όχι όμως και για το ότι εύλογα εκδόθηκαν γι' αυτές ιδρυτικοί τίτλοι. Η διάρκεια ισχύος των τίτλων δεν μπορεί να υπερβαίνει την διάρκεια χρησιμοποίησεως των αντικειμένων ή δικαιωμάτων που παραχωρήθηκαν στην εταιρεία είτε κατά κυριότητα είτε απλώς κατά χρήση.

Σχετικά με τις προϋποθέσεις χορηγήσεως των τίτλων, εφαρμόζονται αναλογικά οι διατάξεις του άρθρου 3 του Ν. 2190/1920, δηλαδή απαιτείται :: α) πρόβλεψη του καταστατικού για την δυνατότητα εκδόσεως των τίτλων και β) αναγραφή πάνω στον τίτλο ότι πρόκειται για εξαιρετικό ιδρυτικό τίτλο.

2.9.2 Δικαιώματα ιδρυτικών τίτλων

Οι κάτοχοι ιδρυτικών τίτλων δικαιούνται να συμμετέχουν στα κέρδη της χρήσεως και να εισπράξουν αποζημίωση σε περίπτωση εξαγοράς των τίτλων τους.

Οι κοινοί ιδρυτικοί τίτλοι παρέχουν ειδικότερα τα ακόλουθα δικαιώματα :

Σύμφωνα με διάταξη του άρθρου 15 § 3 του Ν. 2190/1920, οι κοινοί ιδρυτικοί τίτλοι παρέχουν αποκλειστικό δικαίωμα στους δικαιούχους των τίτλων, συμμετοχής στα κέρδη της χρήσεως. Ο νόμος προσδιορίζει το ανώτατο συνολικό ποσό που δικαιούνται οι κομιστές όλων των ιδρυτικών τίτλων, το οποίο ανέρχεται σε 25% του υπολοίπου των κερδών, δηλαδή του υπολοίπου που απομένει μετά την αφαίρεση από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως των κρατήσεων για ~~τακτικά~~ αποθεματικό και πρώτο μέρισμα.

Το καταστατικό μπορεί να ορίζει μικρότερο ποσοστό κερδών, μπορεί να προβλέπει επίσης, άλλες βάσεις υπολογισμού των κερδών που δικαιούνται οι κοινοί ιδρυτικοί τίτλοι, π.χ. ποσοστό πάνω στα διανεμόμενα μερίσματα, στο σύνολο των ~~καθαρών~~ κερδών ή μικτών κερδών κ.λ.π. Ανεξάρτητα όμως από την βάση υπολογισμού, το συνολικό ποσό κερδών που δικαιούνται οι τίτλοι αυτοί δεν είναι δυνατόν να υπερβαίνει το ανώτατο ποσό που ορίζει ο νόμος ή το τυχόν μικρότερο ποσό που ορίζει το καταστατικό.

Το συνολικό ~~παραπάνω~~ ποσό που προβλέπει το καταστατικό διανέμεται μεταξύ των κατ'ιδίαν τίτλων εξίσου ή όπως αλλιώς ορίζει το καταστατικό, γιατί η ίση μεταχείριση των ιδρυτικών τίτλων δεν επιβάλλεται από τον νόμο.

Η τιμή εξαγοράς των τίτλων ορίζεται από το καταστατικό. Στην

τιμή αυτή ο νόμος θέτει ανώτατο όριο που υπολογίζεται ως εξής :
Αθροίζονται τα μερίσματα που δόθηκαν σε όλους τους κοινούς ιδρυτικούς τίτλους κατά την τελευταία τριετία και το άθροισμά τους διαιρείται διά του τρία. Βρίσκεται έτσι, το μέσο ετήσιο μέρισμα της τελευταίας τριετίας, το οποίο κεφαλαιοποιείται προς 15%. Το ποσό που βρίσκεται αποτελεί την ανώτατη τιμή εξαγοράς των τίτλων.

Π.χ. κατά τα τελευταία τρία χρόνια δόθηκαν αντίστοιχα μερίσματα 100.000, 300.000 και 500.000. Το μέσο ετήσιο μέρισμα ανέρχεται σε 300.000 (100.000 + 300.000 + 500.000 = 900.000) και η ανώτατη τιμή εξαγοράς 2.000.000, υπολογιζόμενη ως εξής :

$$\frac{100}{X} = \frac{15}{300.000}$$
$$X = \frac{100 \times 300.000}{15} = 2.000.000$$

Γεννάται το ερώτημα : αν στην τελευταία τριετία δεν διανεμήθηκαν κέρδη στους κοινούς ιδρυτικούς τίτλους, σε ποιά τιμή οι τίτλοι πρέπει να εξαγοράστουν;

Αν στο ένα ή στα δύο έτη της τελευταίας τριετίας δεν διανεμηθούν κέρδη στους κοινούς ιδρυτικούς τίτλους, το συνολικό τίμημα εξαγοράς υπολογίζεται με βάση μόνο τα κέρδη που διανεμήθηκαν στους τίτλους αυτούς τα δύο ή το ένα έτος κατά περίπτωση. Πάντως, η από μέρους της εταιρείας άσκηση του δικαιώματος εξαγοράς των τίτλων δεν πρέπει να είναι καταχρηστική (Α.Κ. άρθρο 281). Δεν επιτρέπεται δηλαδή, στην εταιρεία να επιλέξει χρόνο εξαγοράς τέτοιο, που να ζημιώνονται οι δικαιούχοι των τίτλων, π.χ. αυτό συμβαίνει όταν στην τελευταία τριετία τίποτε ή ελάχιστα δόθηκαν στους δικαιούχους ιδρυτικών τίτλων, ενώ στα προηγούμενα έτη δόθηκαν μεγαλύτερα μερίσματα και στις επόμενες

προβλέπονται να πραγματοποιηθούν σημαντικά κέρδη και να διανεμηθούν υψηλά μερίσματα στους ιδρυτικούς τίτλους.

Η εξαγορά των κοινών ιδρυτικών τίτλων πρέπει να αποφασιστεί από την γενική συνέλευση και δεν αρκεί απλώς απόφαση Δ.Σ. Από του η γενική συνέλευση λάβει την απόφαση εξαγοράς των ιδρυτικών τίτλων, γεννάται αξίωση των κατόχων των τίτλων για το τίμημα της εξαγοράς και η εταιρεία υποχρεούται να εμφανίσει την σχετική οφειλή της στο παθητικό του ισολογισμού της.

Το απαιτούμενο ποσό για την εξαγορά των κοινών ιδρυτικών τίτλων δεν είναι απαραίτητο να ληφθεί από τα κέρδη της χρήσεως κατά την οποία γίνεται η εξαγορά. Δυνατόν να ληφθεί και από αποθεματικά που σχηματίσθηκαν σε προηγούμενες χρήσεις. Πάντως δεν είναι δυνατόν το απαιτούμενο ποσό να ληφθεί από το μετοχικό κεφάλαιο, δηλαδή να γίνει μείωση του κεφαλαίου για να εξοφληθούν οι ιδρυτικοί τίτλοι. Ούτε είναι δυνατόν οι ιδρυτικοί τίτλοι να αντικατασταθούν με μετοχές, γιατί οι μετοχές αντικρίζονται με εισφορές σε μετρητά ή σε είδος, που εκτιμούνται σύμφωνα με τον νόμο, ενώ οι κοινοί ιδρυτικοί τίτλοι δόθηκαν εναντίον των υπηρεσιών κατά την ίδρυση της εταιρείας ή την αύξηση του κεφαλαίου της. Πάντως το ποσό της εξαγοράς των κοινών ιδρυτικών τίτλων είναι δυνατόν να κεφαλαιοποιηθεί υπό τους εξής όρους : α) το ποσό της εξαγοράς να εκτιμηθεί από την επιτροπή του άρθρου 9 του Ν. 2190/1920 ως εισφορά "εις είδος", β) να συναινούν οι κομιστές των ιδρυτικών τίτλων και γ) να υπάρχουν μετοχές που να αποδεσμεύθηκαν από το δικαίωμα προτιμήσεως των μετόχων.

Για τους εξαιρετικούς ιδρυτικούς τίτλους προβλέπει η διάταξη του άρθρου 15 § 5 του Ν. 2190/1920 σύμφωνα με την οποία :

"εξαιρετικώς, προκειμένου κατά την σύστασιν ή διαρκούσης της λειτουργίας της εταιρείας τινός να δοθώσιν ως αντάλλαγμα εισφορών εις είδος ιδρυτικοί τίτλοι, δικαιούται αύτη, τηρουμένων αναλόγως των διατάξεων του άρθρου 3, να καθορίσει οποιουσδήποτε όρους συμμετοχής αυτών εις τα κέρδη και εξαγοράς, διάρκειαν όμως αυτών ουδέποτε ανωτέρω της προβλεπομένης διάρκειας της χρησιμοποιήσεως του εισφερομένου αντικειμένου".

Σύμφωνα με την διάταξη αυτή, στους εξαιρετικούς ιδρυτικούς τίτλους επιτρέπεται :

- α) Να συμμετέχουν στα διανεμόμενα από την εταιρεία κέρδη. Δεν υφίσταται κανέναν περιορισμό σχετικά με την έκταση του δικαιώματος συμμετοχής των τίτλων αυτών στα κέρδη και συνεπώς, είναι δυνατόν να παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη και προ της διανομής του πρώτου μερίσματος.
- β) Να εξαγοράζονται από την εταιρεία. Ο νόμος επιτρέπει στην εταιρεία να καθορίζει, διά του καταστατικού της, οποιουσδήποτε όρους εξαγοράς. Ο μόνος περιορισμός που τίθεται από τον νόμο αφορά την διάρκεια χρησιμοποιήσεως των τίτλων, δηλαδή το χρόνο που οι τίτλοι θα βρίσκονται στη ζωή και ο οποίος χρόνος, σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερος από τον χρόνο χρησιμοποιήσεως του αντικειμένου που εισφέρθηκε στην εταιρεία.

Το αντίκειμενο της εξαγοράς είναι απαραίτητο να ορίζεται στο καταστατικό. Δεν είναι νόμιμη η εξαγορά, αν ορίζεται μεν αόριστα το δικαίωμα αυτό στο καταστατικό, αλλά δεν προσδιορίζονται σ' αυτό οι όροι της εξαγοράς.

2.9.3 Φορολογία των μερισμάτων ιδρυτικών τίτλων

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

Το μέρισμα που διανέμεται στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων, κοινών και εξαιρετικών, θεωρείται εισόδημα από κινητές αξίες, δηλαδή εισόδημα Γα πηγής.

Στην ίδια κατηγορία εντάσσεται επίσης και το αντίτιμο εξαγοράς των τίτλων αυτών. Το ποσό της εξαγοράς που η εταιρεία καταβάλλει στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων θεωρείται γι' αυτούς διανεμόμενο μέρισμα (εισόδημα από κινητές αξίες), αδιάφορο από ποια πηγή προέρχονται τα ποσά που διαθέτονται για την εξαγορά, αν δηλαδή προέρχονται από κέρδη, αποθεματικά, δάνεια κ.λ.π. Αυτό προβλέπεται από την διάταξη της § 3 του άρθρου 26 του Ν.Δ. 3323|1955, η οποία ρητά ορίζει ότι : "ωσαύτως ως διανεμόμενον μέρισμα θεωρείται και η εν περιπτώσει εξαγοράς... υπό της ημεδαπής ανωνύμου εταιρείας ιδίων αυτής μετοχών..., προκύπτουσα τυχόν επιπλέον διαφορά μεταξύ του καταβαλλομένου εις τους μετόχους αντιτίμου μετοχών και του πράγματι καταβληθέντος υπολοίπου ποσού του μήπω επιστραφέντος αυτοίς...". Η διάταξη της παρούσας παραγράφου εφαρμόζεται αναλόγως και επί της εξαγοράς υπό της ανωνύμου εταιρείας ιδίων αυτής ιδρυτικών τίτλων.

Εξάλλου σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 29 § 2 του Ν.Δ. 3323|1955, η εταιρεία οφείλει να παρακρατήσει "κατά την καταβολήν ή την εγγραφήν των εισοδημάτων τούτων εις πίστωσιν του δικαιούχου, εν πάσει δε περιπτώσει ουχί βραδυτέρου του μηνός από της εγκρίσεως του ισολογισμού υπό της γενικής συνελεύσεως των μετόχων" φόρο επί των μερισμάτων από ιδρυτικούς τίτλους και

από το αντίτιμο της εξαγοράς αυτών ως εξής :

- α) Αν ο δικαιούχος του εισοδήματος από ονομαστικούς ιδρυτικούς τίτλους τυγχάνει φυσικό πρόσωπο, βάσει της κλίμακας του άρθρου 9 του Ν.Δ. 3323|1955, πλέον συμπληρωματικού φόρου 3% και πριν από την ενέργεια των εκπτώσεων του άρθρου 8.
- β) Αν δικαιούχος του εισοδήματος από ονομαστικούς ιδρυτικούς τίτλους τυγχάνει προσωπική εταιρεία ή άλλο νομικό πρόσωπο που φορολογείται κατά τις διατάξεις του Ν.Δ. 3843|1958, ή αν πρόκειται περί ανωνύμων ιδρυτικών τίτλων ανεξάρτητα αν ο δικαιούχος είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, βάσει ποσοστού 25%.

Η εταιρεία οφείλει να αποδώσει στο Δημόσιο το φόρο που παρακράτησε "εις τρεις ίσας μηνιαίας δόσεις, της πρώτης καταβαλλομένης εντός του επομένου από της παρακρατήσεως μηνός".

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

3.1. Ο ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ 88 "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ"

Ο λογαριασμός 88 "Αποτέλεσμα προς διάθεση" χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως, όταν γίνεται διάθεση κερδών, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά πίνακας διαθέσεως καθαρών κερδών.

Ο πίνακας του λογαριασμού 88, στον οποίο εμφανίζονται τα στοιχεία των υπολογαριασμών του και ο τρόπος διαθέσεως των κερδών, δημοσιεύεται μαζί με τον Ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσεως, σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που κάθε φορά, χρησιμοποιεί για την συγκέντρωση :

- των καθαρών αποτελεσμάτων της χρήσεως,
- των κερδών της προηγούμενης ή των προηγούμενων χρήσεων,
- των ζημιών της προηγούμενης ή προηγούμενων χρήσεων, όταν πρόκειται να συμψηφιστούν με κέρδη της κλειομένης χρήσεως,
- των διαφορών του φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων,
- των προς διάθεση αποθεματικών, σε περίπτωση διανομής αυτών και
- με το φόρο του εισοδήματος επί των μη διανεμόμενων κερδών της χρήσεως.

3.2 ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 88 "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ

ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ"

Ο Λογαριασμός 88 λειτουργεί ως εξής:

I. ΧΡΕΩΝΕΤΑΙ :

- Ο υπολογαριασμός 88. Οι "Ζημιές χρήσεως" με τις καθαρές ζημιές χρήσεως, με πίστωση του λογαριασμού 86.99.
- Ο υπολογαριασμός 88.03. "Ζημιές προηγούμενης χρήσης προς κάλυψη" με τον υπόλοιπο ή μέρος των ζημιών προηγούμενης χρήσης που πρόκειται να καλυφθεί από κέρδη κλειόμενης χρήσεως, με πίστωση του λογαριασμού 42.01 "Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως σε νέο".
- Ο υπολογαριασμός 88.04 "Ζημιές προηγούμενης χρήσεως προς κάλυψη" με το υπόλοιπο ή μέρος των ζημιών προηγούμενων χρήσεων που πρόκειται να καλυφθεί από κέρδη της κλειόμενης χρήσεως με πίστωση του λογαριασμού 42.02 "Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων".
- Ο υπολογαριασμός 88.06 "Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων" με τις συμπηφιστικές χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν από φορολογικό έλεγχο προηγούμενων χρήσεων με πίστωση του λογαριασμού 42.04 "Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων".
- Ο υπολογαριασμός 88.08 "Φόρος εισοδήματος από εισφορά ΟΓΑ" με το φόρο εισοδήματος και την εισφορά υπέρ ΟΓΑ που αναλογούν στα συνολικά καθαρά αδιανέμητα φορολογητέα κέρδη της χρήσεως που κλείνει, με πίστωση του λογαριασμού 54.07 "Φόρος φορολογητέων κερδών".

- Ο υπολογαριασμός 88.09 "Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι" με τους λοιπούς μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους (πχ. λογαριασμός 63.98.02 "φόροι ακίνητης περιουσίας" για τους οποίους οι σχετικές διατάξεις της νομοθεσίας προβλέπουν ότι τελικά βαρύνουν τα κέρδη χρήσης ή/και ζημιά χρήσεως και όχι το λειτουργικό κόστος), με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του λογαριασμού 63 "Φόροι - Τέλη της ομάδας 6 στους οποίους παρακολουθούνται οι φόροι της κατηγορίας αυτής.
- Οι υπολογαριασμοί 88.00 "Καθαρά κέρδη χρήσεως", 88.02 "Υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσης", 88.06 "Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων" και 88.07 "Λογισμός αποθεματικών προς διάθεση" με τα υπόλοιπά τους, με πίστωση του υπολογαριασμού 88.98 "Ζημίες εις νέο" όταν το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού 88 είναι χρεωστικό, ή του υπολογαριασμού 88.99 "Κέρδη προς διάθεση" όταν το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού 88 είναι πιστωτικό.
- Ο υπολογαριασμός 88.99 "Κέρδη προς διάθεση" με τα προς διάθεση κέρδη, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών αποθεματικών του 41 "Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής", του λογαριασμού 53.01 "Μερίσματα πληρωτέα" για τα καθαρά μερίσματα που διανέμονται, του λογαριασμού 43.02 "Διαθέσιμα μερίσματα" χρήσεως για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου" με τα καθαρά μερίσματα για τα οποία αποφασίζεται η διάθεσή τους για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, λογαριασμού 54.09.00 για τους φόρους που παρακρατούνται από τα μερίσματα που διανέμονται και του λογαριασμού 42.00 "Υπόλοιπο κερδών εις νέο" για το υπόλοιπο κερδών που μεταφέρεται στην επόμενη χρήση.

II ΠΙΣΤΩΝΕΤΑΙ :

- Ο υπολογαριασμός 88.00 "Καθαρά κέρδη χρήσεως" με τα καθαρά κέρδη χρήσεως, με χρέωση του λογαριασμού 86.99 "Καθαρά αποτελέσματα Χρήσεως".
- Ο υπολογαριασμός 88.02 "Υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσεως" με το υπόλοιπο των κερδών προηγούμενης χρήσεως, με χρέωση του λογαριασμού 42.00 "Υπόλοιπο κερδών εις νέο".
- Ο υπολογαριασμός 88.06 "Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων" με τις συμψηφιστικές πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν από φορολογικό έλεγχο προηγούμενων χρήσεων, με χρέωση του λογαριασμού 42.04 "Ειδικά αποθεματικά".
- Ο υπολογαριασμός 88.07 "Λογαριασμός αποθεματικών προς διάθεση" με τα αποθεματικά για τα οποία αποφασίζεται η διάθεσή τους για την κάλυψη ζημιών ή τη διανομή μερισμάτων, χρέωση των οικείων υπολογαριασμών αποθεματικών του 41 "Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής" (σε περίπτωση διαθέσεως αποθεματικών, παράλληλα, γίνονται και ανάλογες εγγραφές πληρωμένων και οφειλομένων φόρων εισοδήματος και άλλης φύσεως, όταν συντρέχει σχετική φορολογική υποχρέωση).
- Οι υπολογαριασμοί 88.01 "Ζημιές χρήσεως", 88.03 "Ζημιές προηγούμενης χρήσεως προς κάλυψη", 88.04 "Ζημιές προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη", 88.06 "Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων", 88.08 "Φόρος εισοδήματος και εισφορά ΟΓΑ" και 88.09 με τα υπόλοιπά τους με χρέωση του υπολογαριασμού 88.98 "Ζημιές εις νέο" όταν το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού 88 είναι χρεωστικό ή του υπολογαριασμού 88.99 "Κέρδη προς διάθεση" όταν το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού 88 είναι πιστωτικό.

- Ο υπολογαριασμός 88.98 "Ζημιές εις νέο" με τις ζημιές εις νέο, με χρέωση του λογαριασμού 42.01 "Υπόλοιπα ζημιών χρήσεως εις νέο".

Ειδικότερα για τη λειτουργία του λογαριασμού :

3.3 "ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ"

Ο λογαριασμός ισολογισμού 42.04 "Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων" λειτουργεί κατά τον ακόλουθο τρόπο :

1. ΠΙΣΤΩΝΕΤΑΙ :

α. Όταν σε προηγούμενες χρήσεις η επιχείρηση χαρακτηρίσει ορισμένες δαπάνες ως τρέχοντα έξοδα των χρήσεων αυτών (πχ. Έξοδα συντηρήσεως επισκευών των παγίων στοιχείων) ενώ ο φορολογικός έλεγχος χαρακτηρίσει τις δαπάνες αυτές ως δαπάνες βελτιώσεως που έπρεπε να προσαυξάνουν το κόστος κτήσεως (αποσβεστέα αξία) των οικείων παγίων στοιχείων, η δε διαφορά στο χαρακτηρισμό των δαπανών αυτών θα οριστικοποιηθεί στη διάρκεια της διανυόμενης χρήσεως υπέρ της απόψεως του φορολογικού ελέγχου.

Πχ. :

Άς υποθέσουμε ότι η Εταιρεία "Α" πραγματοποίησε δαπάνη δρχ. 2.000.000 για σημαντική επισκευή του μηχανολογικού εξοπλισμού, την οποία χαρακτήρισε ως έξοδοι τρέχουσας επισκευής και μετέφερε στο λογαριασμό εκμεταλλεύσεως της χρήσεως αυτής. Ο φορολογικός έλεγχος που διενεργήθηκε χαρακτήρισε τη δαπάνη αυτή ως δαπάνη βελτιώσεως που έπρεπε να αποσβεσθεί τμηματικά σε 5 έτη. Την γνώμη του φορολογικού ελέγχου δέχθηκε και το αρμόδιο φορολογικό δικαστήριο με απόφασή του. Μετά την οριστικοποίηση της απόφασης η επιχείρηση θα διενεργήσει τις ακόλουθες εγγραφές.

| | | | |
|-------|-------------------------|-----------|-----------|
| 12.00 | Μηχανήματα | 2.000.000 | |
| | 42.04 Διαφορές φορολογ. | | 2.000.000 |
| | ελέγχου προηγ. χρησ. | | |

| | | | |
|-------|--------------------------|-----------|-----------|
| 42.04 | Διαφορές φορολ. | 1.200.000 | |
| | ελέγχου προηγ. χρήσεων | | |
| | 12.99.00 Αποσβ να μηχ τα | | 1.200.000 |

β. Όταν σε προηγούμενες χρήσεις η εταιρεία διενέργησε αποσβέσεις μεγαλύτερες από εκείνες που αναγνωρίζει η φορολογική νομοθεσία.

Π.χ.

Ας υποθέσουμε ότι η επιχείρηση "Α" διενέργησε απόσβεση μηχανήματος με συντελεστή 20%, ενώ ο νόμιμος συντελεστής είναι 15% και ότι η επιπλέον απόσβεση ανέρχεται σε δρχ. 300.000. Όταν ανακαλύφθηκε το λάθος και οριστικοποιήθηκε η διαφορά αυτή θα γίνει η εγγραφή :

| | | | |
|----------|------------------------|---------|---------|
| 12.99.00 | Αποσβεσμένα Μηχ τάνα | 300.000 | |
| | 42.04 Διαφορές φορολ.: | | |
| | ελέγχου προηγ. χρήσεων | | 300.000 |

γ. Όταν σε προηγούμενες χρήσεις η εταιρεία διενέργησε προβλέψεις για υποτίμηση στοιχείων του ενεργητικού, τις οποίες ο φορολογικός έλεγχος έκρινε ότι κατά το όλο ή μέρος, δεν ανταποκρίνονται στην πραγματικότητα και η γνώμη του φορολογικού ελέγχου έγινε οριστικά δεκτή.

Π.χ.

Ας υποθέσουμε ότι η εταιρεία "Α" σχημάτισε πρόβλεψη για απαξίωση γηπέδων δρχ. 5.000.000 την οποία ο φορολογικός έλεγχος που πραγματοποιήθηκε, έκρινε ότι δεν ανταποκρίνεται στα πράγματα και ότι η εταιρεία δέχεται την κρίση του φορολογικού ελέγχου. Θα πραγματοποιηθούν οι εξής εγγραφές :

| | | |
|-------|--|-----------|
| 44.10 | Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων παγίων στοιχείων | 5.000.000 |
| 42.04 | Διαφορές φορολ. ελέγχου προηγ. χρήσεων | 5.000.000 |

δ. Όταν σε προηγούμενες χρήσεις η εταιρεία απόσβεσε απαιτήσεις σαν ανεπίδεκτες εισπράξεως ενώ κατά την άποψη του φορολογικού ελέγχου καθώς οι απαιτήσεις αυτές αποσβέστηκαν, γιατί δεν πρόκειται για ανεπίδεκτες εισπράξεως απαιτήσεις, η άποψη δε αυτή έγινε οριστικά δεκτή από την εταιρεία.

Π.χ.

Ας υποθέσουμε ότι η εταιρεία "Α" απόσβεσε την απαίτηση που είχε κατά του πτωχέυσαντος πελάτη της "Δ" δρχ. 6.000.000 την οποία ο φορολογικός έλεγχος που έγινε δεν αποδέχτηκε. Η επιχείρηση θα κάνει την εγγραφή :

| | | |
|-------|--|-----------|
| 30.97 | Πελάτες επισφαλείς | 6.000.000 |
| | <u>Πελάτης Δ</u> | |
| 42.04 | Διαφορές φορολ. ελέγχου προηγ. χρήσεων | 6.000.000 |

ε. Όταν σε προηγούμενη χρήση η εταιρεία σχημάτισε αφορολόγητο αποθεματικό το οποίο ο φορολογικός έλεγχος δεν αναγνώρισε, στην διάρκεια δε της διανυδόμενης χρήσης η μη αναγνώριση του αποθεματικού κρίθηκε οριστικά.

Π.χ.

Ας υποθέσουμε ότι στη διάρκεια της χρήσης οριστικοποιήθηκε η άποψη του φορολογικού ελέγχου περί μη αναγνώρισεως του αφορολόγητου αποθεματικού Ν. 1262/1982 δρχ. 10.000.000 που η εταιρεία σχημάτισε. Θα γίνει η εξής εγγραφή :

| | | |
|-------|--|------------|
| 41.08 | Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων | 10.000.000 |
| 42.04 | Διαφορές φορολ. ελέγχου προηγ. χρήσεων | 10.000.000 |

στ. Όταν αναγνωρίζεται με οριστική και αμετάκλητη απόφαση στην εταιρεία ποσού φόρου εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων που επιβάρυνε τα αποτελέσματα των χρήσεων αυτών.

Με το ποσό του επιστρεφόμενου στην εταιρεία φόρου χρεώνεται ο λογαριασμός 38.00 "Ταμείο" ή 33.14 "Χρεώστες διάφοροι" με πίστωση του λογαριασμού 42.04 "Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων".

2. ΧΡΕΩΝΕΤΑΙ :

α) Όταν με οριστική και αμετάκλητη δικαστική απόφαση καταλογίζεται σε βάρος της εταιρείας φόρος εισοδήματος προηγούμενης χρήσεως (μαζί με τις σχετικές προσαυξήσεις), που έχει βεβαιωθεί

από τον Οικονομικό Έφορο σε προηγούμενη χρήση, τότε με τα ποσά του φόρου και των προσαυξήσεων χρεώνεται ο λογαριασμός 42.04 με πίστωση του λογαριασμού 33.98 "Χρεώστες διάφοροι".

Σημειώνεται ότι ο τελευταίος αυτός λογαριασμός έχει χρεωθεί με τα ποσά του φόρου εισοδήματος και των προσαυξήσεων κατά την βεβαίωσή τους από τον Οικονομικό Έφορο με πίστωση του λογαριασμού 54.99 "Υποχρεώσεις από φόρους τέλη προηγούμενων χρήσεων".

Σε περίπτωση που τα ποσά του φόρου εισοδήματος και των προσαυξήσεων που επιδικάστηκαν οριστικά σε βάρος της επιχειρήσεως είναι μεγαλύτερα από εκείνα που είχαν καταχωρηθεί στο λογαριασμό 33.98, με την διαφορά χρεώνεται ο σχολιαζόμενος λογαριασμός 42.04 και πιστώνεται ο λογαριασμός 54.99 "Υποχρεώσεις από φόρους τέλη προηγούμενων χρήσεων" ο οποίος εμφανίζεται στο παθητικό του Ισολογισμού με τον τίτλο "Υποχρεώσεις από φόρους τέλη".

Αντίθετα σε περίπτωση που τα ποσά του φόρου και των προσαυξήσεων που επιδικάστηκαν σε βάρος της επιχείρησης είναι μικρότερα από εκείνα που έχουν καταχωρηθεί στη χρέωση του λογαριασμού 33.98 με την διαφορά πιστώνεται ο τελευταίος αυτός λογαριασμός, με χρέωση του λογαριασμού 54.99 εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν καταβληθεί στο Δημόσιο και ο λογαριασμός 54.99 δεν είναι πιστωμένος με το ποσό της διαφοράς, καταχωρείται στην πίστωση του σχολιαζόμενου λογαριασμού 42.04.

β) Όταν μέσα στην διανυόμενη χρήση βεβαιώνεται οριστικά και αμετάκλητα ποσά φόρου εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων, τότε με τα ποσά του φόρου και των προσαυξήσεων χρεώνεται ο λογαριασμός 42.04 με πίστωση του λογαριασμού 54.99 "Φόροι τέλη καθυστερούμενοι προηγούμενων χρήσεων" ο οποίος εμφανίζεται στο

λογαριασμό παθητικού "Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη".

Σε περίπτωση που για τον φόρο εισοδήματος των προηγούμενων χρήσεων και τις σχετικές προσαυξήσεις έχει σχηματισθεί ανάλογη πρόβλεψη, με τα ποσά που επιδικάστηκαν οριστικά και αμετάκλητα σε βάρος της εταιρείας, χρεώνεται ο λογαριασμός 42.04 ενώ η σχηματιζόμενη πρόβλεψη που εμφανίζεται στην πίστωση του λογαριασμού 44.12 "Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα" μεταφέρεται από τον λογαριασμό αυτό στον αποτελεσματικό λογαριασμό 84.01 "Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων" ο οποίος εμφανίζεται στην κατάσταση λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως ως έκτακτο έσοδο με τον τίτλο "Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων".

Διευκρινίζεται ότι στον λογαριασμό 84.11 μεταφέρεται από τον λογαριασμό 42.12 ολόκληρη η σχηματιζόμενη πρόβλεψη αν αυτή είναι μικρότερη από τα ποσά φόρου εισοδήματος και προσαυξήσεων που επιδικάστηκαν σε βάρος της εταιρείας. Αν είναι μεγαλύτερη, μεταφέρεται ποσό ίσο με τα ποσά που επιδικάστηκαν ενώ η επιπλέον σχηματιζόμενη πρόβλεψη μεταφέρεται από τον λογαριασμό 42.12 σε πίστωση του αποτελεσματικού λογαριασμού 84.00 "Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων" ο οποίος επίσης εμφανίζεται στην κατάσταση λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως ως έκτακτο έσοδο με τον τίτλο "Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων".

3.4

ΤΑΚΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ 42.04

Εφόσον γίνεται διάθεση κερδών, ο λογαριασμός 42.04 εμφανίζεται στον πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων σε αύξηση ή μείωση των καθαρών κερδών (ή ζημιών) της χρήσεως, ανάλογα αν το υπόλοιπο αυτού είναι πιστωτικό ή χρεωστικό.

Εφόσον στην χρήση δεν γίνεται διάθεση κερδών, επειδή η χρήση έκλεισε με ζημία διακρίνουμε :

- Αν ο σχολιαζόμενος λογαριασμός εμφανίζεται με χρεωστικό υπόλοιπο αυτό φέρεται στο τέλος της χρήσεως, σε αύξηση του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού 42.01 "Αποτελέσματα εις νέο | υπόλοιπο ζημιών εις νέο" ο οποίος εμφανίζεται αφαιρετικά στον Ισολογισμό με τον τίτλο "Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο".
- Αν ο σχολιαζόμενος λογαριασμός εμφανίζεται με πιστωτικό υπόλοιπο, αυτό φέρεται σε μείωση του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού 42.02 "Αποτελέσματα εις νέο" που εμφανίζεται με ομώνυμο τίτλο στον Ισολογισμό.

Αν δεν υπάρχει τέτοιος λογαριασμός ή υπάρχει μεν αλλά το χρεωστικό του υπόλοιπο είναι μικρότερο από το πιστωτικό υπόλοιπο του σχολιαζόμενου λογαριασμού 42.04, ολόκληρο το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού στην πρώτη περίπτωση ή το υπερβάλλον στην δεύτερη περίπτωση φέρεται σε μείωση του λογαριασμού 42.04 "Αποτελέσματα εις νέο".

3.5 Υπόδειγμα πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων

Ακολουθεί υπόδειγμα πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων, στο οποίο απεικονίζονται οι αντίστοιχοι λογαριασμοί, από τους οποίους λαμβάνονται τα σχετικά κονδύλια για την κατάρτιση του πίνακα αυτού, καθώς και οι σχετικοί λογαριασμοί στους οποίους μεταφέρονται τα διάφορα κονδύλια της διαθέσεως.

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ "ΠΙΝΑΚΑ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ" ΚΑΤΑ ΤΟ Ε.Γ.Α.Σ.

| | | Ποσά Κλειομένης Χρήσεως 1992 | Ποσά Προηγούμενης Χρήσεως 1991 |
|--------------------------|---|---------------------------------|-----------------------------------|
| 88.00 ή 88.01 (86.99) | Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) χρήσεως | X X X | X X X |
| 88.02-04 (42.00-02) | (+) ή (-) : Υπόλοιπο αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) προηγούμενων χρήσεων | X X X | X X X |
| 88.06 (42.04) | (+) ή (-) : Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων. | (-X X X) | X X X |
| 88.07 (Υπολ σμού 41) (+) | : Αποθεματικά προς διάθεση | X X X | X X X |
| | Σ ύ ν ο λ ο | X X X | X X X |
| 88.08 | ΜΕΙΟΝ : 1. Φέρος εισοδήματος X X X X X X | | |
| 88.09 | 2. Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φέροι X X X X X X | X X X | X X X |
| 88.99 | Κέρδη προς διάθεση ή Ζημιές εις νέο | X X X | X X X |
| | Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής : | (-X X X) | (-X X X) |
| 41.02 | 1. Ταυτικό αποθεματικό | X X X | X X X |
| 53.01 | 2. Πρώτος μέρισμα | X X X | X X X |
| 53.01 | 3. Πρόσθετο μέρισμα | X X X | X X X |
| 41.03 | 4. Αποθεματικά κατασκευαστικού (αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις) | X X X | X X X |
| 41.04-05 | 5. Ειδικά και έκτακτα αποθεματικά (αναφέρεται ο σκοπός) | X X X | X X X |
| 41.08 | 6. Αφρολόγητα αποθεματικά (αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις) | X X X | X X X |
| 53.08 | 7. Αμοιβές και ποσοστό μελών Διοικητ. Συμβουλίου | X X X | X X X |
| 42.00 | 8. Υπόλοιπο κερδών εις νέο | X X X | X X X |

3.6 Γενικές παρατηρήσεις στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων

Ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων σύμφωνα με την διάταξη της § 1 του άρθρου 42α του Ν. 2190/1920, περιλαμβάνεται μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων που υποχρεούνται να καταρτίζει η εταιρεία. Η κατάσταση αυτή αποτελεί ένα τμήμα ενός ενιαίου συνόλου που απαρτίζεται και από τον ισολογισμό, την κατάσταση του λογαριασμού "Αποτελέσματα Χρήσεως" και το προσάρτημα.

Εξάλλου, σύμφωνα με την διάταξη της § 2 του άρθρου 42δ του ίδιου νόμου, "Ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων" καταρτίζεται σύμφωνα με το υπόδειγμα της παραγράφου 4.1.302 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980, σε συνδυασμό με όσα ορίζονται στην παράγραφο 4.1.301 του ίδιου Προεδρικού Διατάγματος, αναφορικά με το περιεχόμενο κάθε επιμέρους κατηγορίας του πίνακα αυτού.

Ο νόμος με την τελευταία αυτή διάταξη, καθιστά υποχρεωτική τη δομή και το περιεχόμενο του υποδείγματος του "Πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων" που περιλαμβάνονται στο Ε.Γ.Λ.Σ, με την διαφορά ότι δεν είναι υποχρεωτική και παραλείπεται η στήλη των κωδικών αριθμών του υποδείγματος αυτού.

Το Ε.Γ.Λ.Σ καθιερώνει τους ακόλουθους γενικούς κανόνες που διέπουν τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων :

- 1) Ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων καταρτίζεται υποχρεωτικά στην περίπτωση που γίνεται διάθεση αποτελεσμάτων.
- 2) Ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων και δημοσιεύεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσεως, σύμφωνα με την νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά.
- 3) Στον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων περιλαμβάνονται υπο-

χρεωτικά τουλάχιστον τα στοιχεία του υποδείγματος εφόσον τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην οικονομική μονάδα.

- 4) Όλα τα στοιχεία του πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων απεικονίζονται σε δύο στήλες, οι οποίες αντιστοιχούν στη χρήση του ισολογισμού και στην προηγούμενη αυτού χρήση.
- 5) Στον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων που καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων, για κάθε κονδύλι γίνεται συσχέτιση με του ή τους κωδικούς αριθμούς των αντιστοίχων λογαριασμών του Σχεδίου Λογαριασμών. Κατά την δημοσίευση του πίνακα αυτού οι κωδικοί αριθμοί συσχετίσεως είναι δυνατόν να παραλείπονται.

3.7 Ανάλυση του πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων

Ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων περιλαμβάνει τις ακόλουθες κατηγορίες κονδυλίων :

Στην κατηγορία "καθαρά αποτελέσματα χρήσεως" περιλαμβάνονται τα καθαρά αποτελέσματα του λογαριασμού 88.00 "καθαρά κέρδη χρήσεως" ή του λογαριασμού 88.01 "ζημιές χρήσεως", τα οποία μεταφέρονται στους λογαριασμούς αυτούς από τον λογαριασμό 86.99 "καθαρά αποτελέσματα χρήσεως προ φόρων".

Στην κατηγορία "υπόλοιπο αποτελεσμάτων προηγούμενων χρήσεων" περιλαμβάνονται τα υπόλοιπα των λογαριασμών 42.00 "υπόλοιπο κερδών εις νέο" ή 42.01 "υπόλοιπο ζημιών εις νέο" και το όλο ή μέρος του υπολοίπου του λογαριασμού 42.02 "υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων", τα οποία μεταφέρονται από τους λογαριασμούς αυτούς στους λογαριασμούς 88.02, 88.03 και 88.04 αντίστοιχα.

Στην κατηγορία "διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων" περιλαμβάνεται το χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 42.04 "Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων" το οποίο μεταφέρεται στον λογαριασμό 88.06 "Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων".

Στην κατηγορία "αποθεματικά προς διάθεση" περιλαμβάνονται τα αποθεματικά ή μέρος των υπολογαριασμών του 41, για τα οποία αποφασίζεται η διάθεσή τους, είτε για διανομή μερισμάτων, είτε για κάλυψη ζημιών και για τον λόγο αυτό μεταφέρονται στον λογαριασμό 88.07 "Αποθεματικά προς διάθεση".

Από το αλγεβρικό άθροισμα των παραπάνω κατηγοριών αφαιρούνται οι φόροι εισοδήματος του λογαριασμού 88.08 "φόρος εισοδή-

ματος" και οι λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι του λογαριασμού 88.09. Το υπόλοιπο του λογαριασμού, εάν είναι κέρδη, διατίθεται σύμφωνα με την απόφαση που λαμβάνεται από το αρμόδιο όργανο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

4.1 ΚΑΛΥΨΗ ΖΗΜΙΩΝ ΜΕ ΚΕΡΑΗ ΕΠΟΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

Η κάλυψη της ζημιάς που σχηματίστηκε στην προηγούμενη χρήση , καλύπτεται από τα κέρδη της αυτής χρήσης. Η κάλυψη της ζημιάς θα εμφανισθεί οπωσδήποτε στον πίνακα διαθέσεως κερδών της χρήσεως.

Θα γίνουν οι εξής εγγραφές :

| | |
|---|-----|
| 88. Αποτελέσματα προς διάθεση | XXX |
| (88.03 Ζημιές προηγούμενης χρήσεως προς κάλυψη) | |
| 42. Αποτελέσματα εις νέο | XXX |
| (42.01 Υπόλοιπο ζημιών εις νέο) | |

| | |
|--|-----|
| 88. Αποτελέσματα προς διάθεση | XXX |
| (88.99 κέρδη προς διάθεση) | |
| 88. Αποτελέσματα προς διάθεση | XXX |
| (88.03 Ζημιές προηγ.χρήσεων προς κάλυψη) | |

4.2 ΚΑΛΥΨΗ ΖΗΜΙΩΝ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ

Η Γενική Συνέλευση αποφάσισε να καλύψει την ζημία της χρήσεως με το έμτακτο αποθεματικό που είχε σχηματίσει σε παρελθούσες χρήσεις.

Θα γίνουν οι εξής εγγραφές :

| | |
|---|-----|
| 41.05 Έμτακτα Αποθεματικά | XXX |
| (41.05.00 Έμτακτο Αποθεματικό) | |
| 88. Αποτελέσματα προς διάθεση | |
| (88.07 Λίσιμος αποθεματικών προς διάθεση) | XXX |

| | |
|---|-----|
| 88. Αποτελέσματα προς διάθεση | XXX |
| (88.07 Λίσιμος αποθεματικών προς διάθεση) | |
| 42. Αποτελέσματα εις νέο | XXX |
| (42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεων εις νέο) | |

4.3 ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΗΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

4.3.1 Π Α Ρ Α Δ Ε Ι Γ Μ Α

Δ ε δ ο μ έ ν α π α ρ α δ ε ί γ μ α τ ο ς

(βάσει του Ν. 2065/1992)

Έστω Ανώνυμη Εταιρεία με έδρα την Αθήνα.

Το Μ. Κεφάλαιό της ανέρχεται σε δρχ. 1.000.000.000.

Ο λογαριασμός 41.02 "Τακτικό Αποθεματικό" έχει υπόλοιπο την 30|6|1992 δρχ. 200.000.000.

Τα κέρδη της χρήσεως 1|7|1991 έως 30|6|1992 ανέρχονται σε δρχ. 810.500.000.

Το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων για την ίδια περίοδο ήταν δρχ. 4.000.000.000.

Στα ακαθάριστα έσοδα της χρήσεως περιλαμβάνονται και :

Αφορολόγητα έσοδα δρχ. 40.000.000 (τόκοι εντόκων γραμματίων).

Έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρεώσεως δρχ. 50.000.000, για τα οποία παρακρατήθηκε φόρος με συντελεστή 10% δρχ. 5.000.000 (τόκοι καταθέσεων προθεσμίας).

Με το ανώτερο ποσό του φόρου είναι χρεωμένος ο λογαριασμός 33.13.06 "παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από τόκους".

Ο λογαριασμός 65 "Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα" έχει την 30|6|1992 υπόλοιπο δρχ. 300.000.000.

Η διοίκηση της εταιρείας αποφάσισε :

- Να σχηματίσει το κατά το νόμο υποχρεωτικό τακτικό αποθεματικό.
- Να διανείμει το κατά τον νόμο πρώτο μέρισμα.

- Να σχηματίσει το ανώτατο ποσό αφορολόγητου αποθεματικού που δικαιούται, με βάση τον νόμο 1828/89.
 - Να δώσει καθαρές αμοιβές στα μέλη του Δ.Σ. ποσού δρχ. 19.500.000.
 - Να διανείμει στο προσωπικό από τα κέρδη καθαρό ποσό δρχ. 39.000.000.
 - Το υπόλοιπο των κερδών να πιστωθεί στο λογαριασμό του υπολοίπου κερδών εις νέο, με σκοπό να διανεμηθεί σε μελλοντικές χρήσεις.
 - Στην προηγούμενη χρήση η εταιρεία είχε ζημία 10.500.000.
- Ζ η τ ε ί τ α ι να προσδιοριστούν τα παραπάνω ποσά, καθώς και ο φόρος εισοδήματος της εταιρείας και να συνταχθεί ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων.

1. Υπολογισμός του Τακτικού Αποθεματικού

| | |
|---------------------------------------|---------------------------|
| Κέρδη χρήσεως δρχ. 800.000.000 X 5% = | δρχ. 40.000.000 |
| Τακτικό αποθεματικό μέχρι 30/6/1991 | δρχ. <u>200.000.000</u> |
| Σ Υ Ν Ο Λ Ο | <u><u>240.000.000</u></u> |

Το ποσό είναι μικρότερο από το 1/3 του Μ.Κ. (1.000.000.000/3) = 300.000.000.

2. Υπολογισμός του Μέρισματος

α) Με βάση το άρθρο 45 του Ν. 2190|1920.

Μ. Κεφάλαιο δρχ. 1.000.000.000 x 6% = δρχ. 60.000.000

β) Με βάση το άρθρο 1 του Ν. 876|1979.

Κέρδη χρήσεως δρχ. 800.000.000

Μείον : Τακτ.Αποθεμ. δρχ. 40.000.000

760.000.000 x 35% = δρχ. 266.000.000

Άρα η εταιρεία θα διανείμει υποχρεωτικά ως μέρισμα το ποσό των δρχ. 266.000.000.

3. Υπολογισμός του αφορολόγητου αποθεματικού του Ν. 1828|1989 όπως τροποποιήθηκε με το Ν. 1892|1990.

Η εταιρεία δικαιούται να σχηματίσει αφορολόγητο αποθεματικό σε ποσοστό 30% των αδιανέμητων κερδών, μετά την αφαίρεση του ποσού που διατέθηκε για τον σχηματισμό τακτικού αποθεματικού.

| | | | |
|-----------------------------|------|-----------------------|----------------------|
| Κέρδη χρήσεως | | Δρχ. 800.000.000 | |
| Μείον : Τακτικό Αποθεματικό | Δρχ. | 40.000.000 | |
| Μέρισμα | " | 266.000.000 | |
| Αμοιβές μελών Δ.Σ. | " | 30.000.000 (1) | |
| Διανομή στο προσωπικό | " | <u>60.000.000 (2)</u> | " <u>396.000.000</u> |

- (1) Αναγωγή του καθαρού ποσού σε μικτό (19.500.000 | 65% = 30.000.000
(2) Αναγωγή του καθαρού ποσού σε μικτό (39.000.000 | 65% = 60.000.000

Κέρδη επί των οποίων θα υπολογισθεί το αφορολόγητο αποθεματικό
δρχ. 404.000.000

X 30%

121.200.000

Αφορολόγητο αποθεματικό του Ν. 1828 | 1989.

4. Υπολογισμός των δαπανών που αφο-
ρούν αφορολόγητα και φορολογηθέ-
ντα κατ'ειδικό τρόπο έσοδα (§ 6 του άρ-
θρου 35 του Ν.Α. 3323 | 1955).

Χρεωστικοί τόκοι χρήσεως δρχ. 300.000.000

Σύνολο εσόδων χρήσεως " 4.000.000.000

Σύνολο αφορολογήτων και φορολογηθέντων

κατ'ειδικό τρόπο εσόδων

(40.000.000 + 50.000.000) = " 90.000.000

Ποσό χρεωστικών τόκων που αναλογούν στα αφορολόγητα και φορολογη-
θέντα κατ'ειδικό τρόπο έσοδα :

300.000.000 X (90.000.000 | 4.000.000.000) = " 6.750.000

Λοιπές δαπάνες που αναλογούν στα παραπάνω έσοδα :

90.000.000 X 5% = " 4.500.000

Σ Υ Ν Ο Λ Ο Δ Α Π Α Ν Ω Ν 11.250.000

5. Υπολογισμός των αφορολογήτων και φορολογηθέντων κατ'ειδικό τρόπο εσόδων που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη.

Σύνολο κερδών χρήσεως δρχ. 800.000.000

Διανεμόμενα κέρδη (μικτά μετά φόρου) :

| | | |
|-----------------------|------|--------------------|
| Μέρισμα | δρχ. | 266.000.000 |
| Αμοιβές στο Δ.Σ. | " | 30.000.000 |
| Διανομή στο προσωπικό | " | 60.000.000 |
| | | <hr/> |
| Σ Υ Ν Ο Λ Ο | | <u>356.000.000</u> |

Αφορολόγητα και φορολογηθέντα κατ'ειδικό τρόπο έσοδα που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη :

$$90.000.000 \times (356.000.000 \mid 800.000.000) = \text{δρχ. } 40.050.000$$

6. Υπολογισμός του φόρου που παρακρατήθηκε από τα φορολογηθέντα κατ'ειδικό τρόπο έσοδα, τα οποία αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη της Α.Ε.

Φορολογηθέντα κατ'ειδικό τρόπο έσοδα δρχ. 50.000.000

Ποσό που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη της Α.Ε. :

| | |
|--|------------------|
| 50.000.000 X (356.000.000 800.000.000) = | δρχ. 22.250.000 |
| | X 10% |
| Φόρος που αναλογεί | <u>2.225.000</u> |

Το ανωτέρω ποσό θα εκπέσει από το φόρο εισοδήματος της Α.Ε. Το υπόλοιπο ποσό των δρχ. (5.000.000 - 2.225.000) = 2.775.000 θα μεταφερθεί στην χρέωση των κερδών προς διανομή και στον πίνακα διαθέσεως των αποτελεσμάτων θα εμφανισθεί μαζί με τον φόρο εισοδήματος.

7. Υπολογισμός του φόρου εισοδήμα-
τος

| | |
|---|--------------------|
| Κέρδη χρήσεως | δρχ. 800.000.000 |
| Πλέον : Δαπάνες που αφορούν αφορολόγητα και φορολογηθέντα κατ'ειδικό τρόπο έσοδα. | " 11.250.000 |
| | <u>811.250.000</u> |
| Μείον : Αφορολόγητα και φορολογηθέντα κατ'ειδικό τρόπο έσοδα | " 90.000.000 |
| | <u>721.250.000</u> |
| Πλέον : Αυτά που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη. | " 40.050.000 |
| | <u>761.300.000</u> |
| Μείον : Αφορολόγητο αποθεματικό του Ν. 1828 89 φορολογητέα κέρδη | " 121.200.000 |
| | <u>640.100.000</u> |
| | X 35% |
| Φόρος εισοδήματος της Α.Ε. | <u>224.035.000</u> |

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΚΕΡΑΩΝ

| Α Α | Λ Ο Γ Α Ρ Ι Α Σ Μ Ο Ι | ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ | ΜΗ ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ |
|-----|---|-------------|----------------|
| 1 | Τακτικό Αποθεματικό 800.000.000 X 5% | | 40.000.000 |
| 2 | Πρώτο μέρισμα [760.000.000X35%]X65% | 172.900.000 | |
| 3 | Φόρος Εισοδήματος | 226.810.000 | |
| 4 | Αμοιβές μελών Δ.Σ. | 19.500.000 | |
| 5 | Διανομή κερδών στο προσωπικό | 39.000.000 | |
| 6 | Αφορολόγητο Αποθ τικόν 404.000.000 X 30% | | 121.200.000 |
| 7 | Υπόλοιπο εις νέο | | 180.590.000 |
| | Σ Υ Ν Ο Λ Α | 458.210.000 | 341.790.000 |

Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ
ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

4.3.2

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ

| | | |
|----------------------------|----------------------------|-------------|
| 86 | Αποτελέσματα χρήσης | 810.500.000 |
| 86.99 | Καθαρά αποτελέσματα χρήσης | |
| 88. | Αποτελέσματα προς διάθεση | 810.500.000 |
| 88.00 | Καθαρά κέρδη χρήσης | |
| Μεταφορά του αποτελέσματος | | |

| | | |
|-----------------------------------|---------------------------|-------------|
| 88 | Αποτελέσματα προς διάθεση | 810.500.000 |
| 88.00 | Καθαρά κέρδη χρήσης | |
| 88. | Αποτελέσματα προς διάθεση | 810.500.000 |
| 88.99 | Κέρδη προς διάθεση | |
| Προσδιορισμός κερδών προς διάθεση | | |

| | | |
|----------------------------|---|------------|
| 88 | Αποτελέσματα προς διάθεση | 10.500.000 |
| 88.99 | Κέρδη προς διάθεση | |
| 88 | Αποτελέσματα προς διάθεση | 10.500.000 |
| 88.03 | Ζημίες προηγούμενης χρήσης προς κάλυψη | |
| Κάλυψη ζημίας από τα κέρδη | | |

| | | |
|---------------------------------------|---------------------------|-------------|
| 88 | Αποτελέσματα προς διάθεση | 226.810.000 |
| 88.99 | Κέρδη προς διάθεση | |
| 88 | Αποτελέσματα προς διάθεση | 226.810.000 |
| 88.08 | Φόρος εισοδήματος | |
| Κάλυψη φόρου εισοδήματος από τα κέρδη | | |

| | | |
|----------|------------------------------|-------------|
| 88 | Αποτελέσματα προς διάθεση | |
| 88.99 | Κέρδη προς διάθεση | |
| 41. | Αποθεματικά | |
| 41.02 | Τακτικό Αποθεματικό | 40.000.000 |
| 41.08 | Αφορολόγητο Αποθεματικό | 121.200.000 |
| 53. | Πιστωτές διάφοροι | |
| 53.01 | Μερίσματα Πληρωτέα | |
| 53.01.00 | Πρώτο Μέρισμα | 172.900.000 |
| 53.08 | Δικαιούχοι Αμοιβών | |
| 53.08.00 | Αμοιβές Δ.Σ. | 19.500.000 |
| 53.08.01 | Διανομή κερδών στο προσωπικό | 39.000.000 |
| 42 | Αποτελέσματα εις νέο | |
| 42.00 | Υπόλοιπο κερδών εις νέο | 180.590.000 |

Ως πίνακας διανομής κερδών

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΤΗΣ Α.Ε. (κατά το Ε.Γ.Α.Σ.)

| | | |
|-------|---|----------------------------|
| 88.00 | Καθαρά αποτελέσματα κέρδη χρήσεως | 810.500.000 |
| | Μείον : | |
| 88.03 | Υπόλοιπο αποτελέσματος προηγούμενης χρήσης (ζημία) | <u>10.500.000</u> |
| | Σύνολο | 800.000.000 |
| | Μείον : | |
| 88.08 | Φόρος εισοδήματος (224.035.000 + 2.775.000) | <u>226.810.000</u> |
| 88.99 | Κέρδη προς διάθεση | 573.190.000 |
| | <u>Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής :</u> | |
| 41.02 | Τακτικό Αποθεματικό | 40.000.000 |
| 53.01 | Πρώτο Μέρισμα | 172.900.000 ⁽¹⁾ |
| 42.08 | Αφορολόγητο Αποθεματικό | 121.200.000 |
| 53.08 | Δικαιούχοι Αμοιβών | 58.500.000 |
| 42.00 | Υπόλοιπο κερδών εις νέο | <u>180.590.000</u> |
| | | 573.190.000 |

(1) $266.000.000 \times 65\% = 172.900.000$

Β Ι Β Λ Ι Ο Γ Ρ Α Φ Ι Α

- ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΑΛΗΦΑΝΤΗ : Διανεμόμενα κέρδη Α.Ε. & Ε.Π.Ε.,
Εκδόσεις "Παμισός"
- ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΑΛΗΦΑΝΤΗ : Αμοιβές Μελών Διοικήσεως Α.Ε.,
Εκδόσεις "Παμισός"
- ΝΙΚ.ΧΡ.ΤΟΤΣΗ - ΧΡ.Ν.ΤΟΤΣΗ : Η φορολογία των Α.Ε. & Ε.Π.Ε. (2 τόμοι)
Εκδόσεις "Παμισός"
- ΝΙΚΟΛΑΟΥ ΧΡ. ΤΟΤΣΗ : Το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο,
Εκδόσεις "Παμισός"
- ΜΙΛΤΙΑΔΗ ΛΕΟΝΤΑΡΗ : Οργάνωση Ανωνύμων Εταιρειών,
Εκδόσεις "Παμισός"
- ΜΙΛΤΙΑΔΗ ΛΕΟΝΤΑΡΗ : Γενική Λογιστική,
Εκδόσεις "Παμισός"
- ΕΛ.ΚΕ.ΠΑ. : Το Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

Π Ε Ρ Ι Ο Δ Ι Κ Α

- Λ Ο Γ Ι Σ Τ Η Σ : Τεύχη 449, 452, 454, 455 - 456, 457,
458, 460, 463, 464, 465, 466
- ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ : Τεύχη 510, 516, 518, 520, 521, 524,
527, 528, 529.
- ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ
- ΕΡΓΑΤΙΚΗ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ : Τεύχη 61, 62, 66.

