

Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α

ΘΕΜΑ: "ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ Ο.Ε. ΚΑΙ Ε.Π.Ε.
(σύμφωνα με το νέο Κ.Β.Σ. και το Ε.Γ.Λ.Σ.)"

Εισηγητής:

κ. ΤΟΓΙΑΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ



Σπουδαστές:

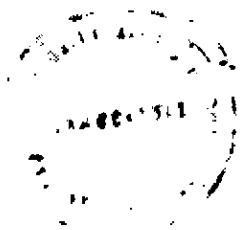
ΜΠΟΓΙΑΚΗΣ ΑΛΕΞΑΝΔΡΟΣ

ΝΤΟΤΣΙΚΑ ΠΑΡΑΣΚΕΥΗ

ΣΠΥΡΟΠΟΥΛΟΥ ΣΤΑΥΡΟΥΛΑ

ΠΑΤΡΑ, ΜΑΡΤΙΟΣ 1994

ΠΙΘΜΟΣ	1687
ΕΙΣΑΓΟΓΗΣ	



ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

	Σελ.
1. Εισαγωγή	1
2. Στοιχεία αποδοτικότητας	3
2.1. Έννοια κέρδους	3
2.2. Κατηγορίες κερδών	3
2.3. Καμπύλη εσόδων της επιχείρησης	4
3. Η διάθεση των κερδών της Ο.Ε.	6
3.1. Γενικά περί Ο.Ε.	6
3.1.1. Ορισμός και χαρακτηριστικά της Ο.Ε.	6
3.2. Διάθεση των κερδών της Ο.Ε. από άποψη εμπορικής νομοθεσίας	7
3.2.1. Δικαίωμα των εταίρων επί των κερδών	7
3.2.2. Δυνατότητα δημιουργίας αποθεματικών	8
3.2.3. Δικαίωμα λήψης επιχειρηματικής αμοιβής	9
3.2.4. Χρόνος διανομής των κερδών της Ο.Ε.	9
3.3. Διάθεση των κερδών της ΟΕ από άποψη φορολογική	10
3.3.1. Υποκείμενο φορολογίας	10
3.3.2. Προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών της Ο.Ε. Συντελεστής φορολογίας. Επι- χειρηματική αμοιβή ομορρύθμων εταίρων	10
3.3.3. Προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος της Ομόρρυθμης Εταιρείας	17

3.3.4. Δήλωση φορολογίας εισοδήματος της Ο.Ε. - Χρόνος υποβολής της - Αρμόδιος για την παραλαβή της προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. - Απόδοση του φόρου εισοδήματος και της προκαταβολής του φόρου, καθώς και του χαρτοσήμου επί των κερδών της Ο.Ε. . . .	18
3.4. Παράδειγμα υπολογισμού του φόρου εισοδήματος της Ομόρρυθμης Εταιρείας	25
3.5. Σύγκριση των καθεστώτων φορολογίας Ο.Ε. πριν και μετά την τροποποίηση του Ν.Δ. 3323/55 με το Ν.Δ. 2065/92	28
3.6. Υποδείγματα συμπλήρωσης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος	36
4. Εταιρία περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.)	41
4.1. Γενικά	41
4.2. Διοίκηση των Ε.Π.Ε.	43
5. Διάθεση των κερδών της Ε.Π.Ε.	46
5.1. Περιεχόμενο ή δομή του Πίνακα Διαθέσεως Αποτε- λεσμάτων της Ε.Π.Ε.	46
5.2. Σειρά διαθέσεως των κερδών της Ε.Π.Ε. . . .	47
5.3. Φόρος εισοδήματος επί των κερδών της χρήσεως της Ε.Π.Ε.	49
5.4. Χαρτόσημο επί των κερδών της Ε.Π.Ε.	51
5.5. Τα διανεμόμενα στους εταίρους κέρδη	53
5.5.1. Από άποψη εμπορικής νομοθεσίας	53
5.5.2. Από φορολογική άποψη	57

6. Τα αποθεματικά της Ε.Π.Ε.	58
6.1. Τακτικό αποθεματικό	58
6.1.1. Η υποχρέωση κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό	58
6.1.2. Επί ποίων κερδών υπολογίζεται η κράτηση για τακτικό αποθεματικό	59
6.1.3. Το ποσοστό της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό	61
6.1.4. Μέχρι ποιο ποσό η κράτηση για τακτικό αποθεματικό είναι υποχρεωτική	62
6.1.5. Προορισμός του τακτικού αποθεματικού	64
6.1.6. Φορολογία του τακτικού αποθεματικού .	66
6.2. Αποθεματικά καταστατικού	68
6.3. Ειδικά αποθεματικά	69
6.3.1. Γενικά	69
6.3.2. Ειδικό αποθεματικό από κέρδη από την πώληση χρεογράφων	70
6.3.3. Αποθεματικό προς αποκατάσταση ενεργητικού	74
6.4. Ειδικά αποθεματικά	77
6.5. Αφορολόγητα αποθ/κά ειδικών διατάξεων νόμων .	79
7. Διανομή αποθεματικών στους μετόχους	80
7.1. Από άποψη νομική	80
7.2. Από άποψη φορολογική	84

	Σελ.
8. Διάθεση αποθεματικών για την κάλυψη ζημιών	87
8.1. Από άποψη νομική	87
8.2. Από άποψη φορολογική	87
8.3. Πρακτικό παράδειγμα - Λογιστικές εγγραφές	91
9. Κεφαλαιοποίηση αποθεματικών	94
9.1. Η κεφαλαιοποίηση αποθεματικών από άποψη ιδιωτικοοικονομική	94
9.2. Η κεφαλαιοποίηση αποθεματικών από άποψη νομική	96
9.3. Η κεφαλαιοποίηση αποθεματικών από άποψη φορολογική	100
9.3.1. Κεφαλαιοποίηση φορολογημένου αποθεματι- κού με απόφαση έκτακτης Γ.Σ των μετόχων	101
9.3.2. Κεφαλαιοποίηση φορολογημένου αποθεματι- κού με απόφαση τακτικής Γ.Σ των μετόχων	108
9.3.3. Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητου αποθ/κού	108
9.3.4. Κεφαλαιοποίηση αποθεματικών που προέρ- χονται από κέρδη που έχουν φορολογηθεί κατ' ειδικό τρόπο	111
9.3.4.1. Κεφαλαιοποίηση αποθεματικών που σχηματίστηκαν μέχρι 29.6. .1992 από μερίσματα συμμετοχών σε ημεδαπές Ε.Π.Ε.	112
9.3.4.2. Κεφ/ποίηση αποθ/κών που προερ- χονται από εισοδ/τα φορολογη- μένα κατ'ειδικό τρόπο με εξά- ντληση της φορ/κής υποχρέωσης	112

9.3.5. Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών αναπτυξιακών νόμων από εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εταιρίες	116
9.3.6. Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών αναπτυξιακών νόμων από μη εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εταιρίες	119
10. Διάθεση αποθεματικών (ή κερδών της χρήσης) για την απόσβεση κεφαλαίου	122
10.1. Γενικά περί αποσβέσεως του κεφαλαίου	122
10.2. Η απόσβεση κεφαλαίου από άποψη φορολογική	123
11. Διάθεση των κερδών της Ε.Π.Ε.	126
12. Οι αμοιβές των διαχειριστών της Ε.Π.Ε.	138
12.1. Από άποψη εμπορικής νομοθεσίας	138
12.2. Από άποψη φορολογική	139
12.3. Από άποψη λογιστική	142
12.4. Οι αμοιβές των εταίρων για παροχή πρόσθετων υπηρεσιών στην εταιρία	142
13. Πρακτική εφαρμογή επί της διαθέσεως των κερδών της Ε.Π.Ε.	144
Βιβλιογραφία	152

1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Μοναδικό κίνητρο της ιδιωτικής επιχείρησης με οποιαδήποτε νομική μορφή κι' αν εμφανίζεται στην αγορά (ατομική επιχείρηση, εταιρείες ανώνυμες, περιορισμένης ευθύνης, ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες κ.ά.) είναι το κέρδος ή, με άλλη έκφραση, η μεγιστοποίηση του πλούτου του μετόχου. Όσο κι αν η "Δογματική Σχολή" θέλησε να εξιδανικεύσει το σκοπό της επιχείρησης, υποστηρίζοντας ότι σκοπός της είναι η εξυπηρέτηση του κοινωνικού συμφέροντος, φαίνεται ότι η "Εμπειρική Σχολή", που διατείνεται ότι η επιχείρηση στοχεύει αποκλειστικά και μόνο στο κέρδος, βρίσκεται πλησιέστερα στην αλήθεια. Τρανή απόδειξη οι σύγχρονες πολυεθνικές εταιρείες, αυτή ή νέα μορφή του καπιταλισμού, που, για να εξασφαλίσουν υψηλό επίπεδο τιμών, διατηρούν πολλές φορές την παραγωγή τους σε μειωμένο επίπεδο, σε βάρος ασφαλώς του κοινωνικού συνόλου, το οποίο βέβαια, ή εντελώς αγνοούν ή τοποθετούν σε εντελώς δευτερεύουσα μοίρα σε σχέση με το κέρδος.

Κίνητρο, λοιπόν, της Ο.Ε. και Ε.Π.Ε., είναι το κέρδος. Αλλά το πραγματοποιούμενο κέρδος δεν περιέρχεται, κατά κανόνα, σε ένα μόνο πρόσωπο ή σε μια μόνο κατηγορία προσώπων. Περιέρχεται σε πολλές κατηγορίες δικαιούχων, όπως στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, στο προσωπικό της εταιρείας κ.ά. Κι όλοι αυτοί οι δικαιούχοι ιεραρχούνται κατά ορισμένη τάξη στη λήψη των μεριδίων τους από τα κέρδη, τα οποία πάλι μερίδια προσδιορίζονται από το νόμο και το καταστατικό. Παράλληλα, ένα μέρος των κερδών, υποχρεωτικά από το νόμο, δε διανέμεται,

αλλά παραμένει στην εταιρεία αδιανέμητο, για να περιφρουρεί την ακεραιότητα του κεφαλαίου της εταιρείας, που αποτελεί, όπως είναι γνωστό, τη μόνη εξασφάλιση των πιστωτών της.

Για τους πιο πάνω λόγους, τη διάθεση των κερδών (διανομή και αποθεματοποίηση) της Ο.Ε. και Ε.Π.Ε. διέπουν λεπτομερειακές διατάξεις της εμπορικής νομοθεσίας, που συμπληρώνονται - μέσα στα πλαίσια της νομοθεσίας αυτής - από τις διατάξεις του καταστατικού της εταιρείας και τις αποφάσεις των τακτικών γενικών συνελεύσεων, παράλληλα δε διέπεται και από ποικιλία διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, η οποία, όπως είναι γνωστό, έχει το θλιβερό προνόμιο της συνεχούς αλλαγής και αστάθειας. Έτσι, κατά τη διάθεση των κερδών, ανακύπτουν πολλά και δυσεπίλυτα θέματα, που προβληματίζουν τους λογιστές, οι οποίοι καλούνται να γίνουν ταυτόχρονα νομικοί και φοροτέχνες, για να δώσουν αβοήθητοι μια κάποια λύση στα σχετικά θέματα.

Έννοια και κατηγορία των εσόδων

Έσοδο θεωρείται η απόκτηση αξιών και δικαιωμάτων, όταν γίνεται ηθελημένη και -κατά κανόνα- έναντι παροχής και ανταλλάγματος. Στην πράξη συγχέονται τα έσοδα με τις πάσης φύσεως (χρηματικές) εισπράξεις της επιχείρησης. Η άποψη αυτή ερμηνεύει την έννοια του εσόδου και μόνο από την πλευρά της χρηματικής πραγματοποιήσεώς του. Δεν θα πρέπει όμως να ξεχνάμε, όπως άλλωστε τονίστηκε πιο πάνω, ότι έσοδο, με την τεχνική έννοια του όρου, στην Οικονομική των Επιχειρήσεων, αποτελούν τα πάσης φύσεως παραγόμενα προϊόντα και οι παρεχόμενες υπηρεσίες.

2. ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΠΟΔΟΤΙΚΟΤΗΤΑΣ

2.1. Έννοια κέρδους

Κάθε θετική μεταβολή της αξίας της συνολικής περιουσίας καλείται κέρδος. Αυτό προκύπτει από τυχόν πλεόνασμα με την αφαίρεση των εσόδων με τα πραγματικά έξοδα.

Προκειμένου όμως να προσδιορίσουμε το μέγεθος της επιπλέον αυτής διαφοράς, θα πρέπει προηγουμένως να βρούμε, όσο είναι δυνατό, το ακριβές ύψος εξόδων, δηλαδή το κόστος της επιχείρησης κατά κατηγορία προϊόντων, καθώς επιπλέον να εφαρμόζεται μια μέθοδος αποτιμήσεως κατά τον προσδιορισμό της αξίας των περιουσιακών στοιχείων. Εάν δεν υφίσταται δυνατή η όσο το δυνατόν ακριβής εξεύρεση του κόστους ή εάν αλλάζουμε κάθε φορά, εκούσια ή ακούσια, τη μέθοδο της αποτιμήσεως, εννοείται ότι τα προκύπτοντα κέρδη θα υφίστανται στην πραγματικότητα.

Συμπερασματικά, μπορούμε να πούμε ότι το συνολικό κέρδος διαπιστώνεται μόνο κατά τη διάλυση της επιχείρησης, οπότε και συγκρίνεται η αρχική με την τελική περιουσία.

2.2. Κατηγορίες κερδών

Τα κέρδη της επιχείρησης διακρίνονται:

- α) Σε πραγματικά ή γνήσια.
- β) Σε πλασματικά ή εικονικά.

Πραγματικά είναι εκείνα που υποδηλώνουν ουσιαστικές αυξήσεις του κεφαλαίου της επιχείρησης. Πλασματικά είναι εκείνα τα οποία δείχνουν αριθμητικώς και όχι ουσιαστικώς αυξήσεις και αποτελούν μόνο αριθμητική διόγκωση. Τα καλούμενα κέρδη οφείλονται σε υποτίμηση της αξίας του νομίσματος ή σε αλλαγή των χρησιμοποιούμενων μεθόδων αποτίμησης, είτε τέλος σε τυχόν λογιστικές νοθείες (υπερτιμήσεις στοιχείων ενεργητικού ή υπεκτιμήσεις στοιχείων παθητικού).

Τα πραγματικά ή γνήσια κέρδη υποδιακρίνονται:

- α) Σε οργανικά και
- β) Σε ανόργανα.

Τα οργανικά αναφέρονται στην κύρια δράση της επιχείρησης (π.χ. είμαι έμπορος υφασμάτων και κερδίζω από τις πωλήσεις το ποσό Α ανά έτος. Αυτό αποτελεί οργανικό κέρδος). Τα ανόργανα προκύπτουν από οποιαδήποτε άλλη δράση που δεν σχετίζεται με τον κύριο σκοπό της επιχείρησης.

2.3. Η καμπύλη εσόδων της Επιχειρήσεως

Στην αγορά του τέλειου ανταγωνισμού, όπως ήδη γνωρίζουμε, οι τιμές είναι δεδομένες για κάθε καταναλωτή και επιχειρηματία. Ο επιχειρηματίας που παράγει ένα συγκεκριμένο αγαθό, στην αγορά του τέλειου ανταγωνισμού δεν μπορεί να επηρεάσει την τιμή του. Η τιμή επομένως, είναι δεδομένη οποιαδήποτε κι αν είναι η παραγόμενη ποσότητα μιας επιχείρησης όταν λειτουργεί σε συνθήκες τέλειου ανταγωνισμού.

Το συνολικό έσοδο, άρα, της επιχείρησης από την παραγωγή και πώληση μιας ορισμένης ποσότητας του αγαθού, δίνεται από το γινόμενο της τιμής αυτού επί της αντίστοιχης ποσότητας.

Αυξάνοντας την παραγόμενη ποσότητα του αγαθού αυξάνεται και το συνολικό έσοδο της επιχείρησης (από τις πωλήσεις του αγαθού αυτού). Η καμπύλη επομένως, του συνολικού εσόδου της επιχείρησης στην αγορά του τέλει ανταγωνισμού, είναι μια ευθεία διερχόμενη από την αρχή των αξόνων.

3. Η ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ Ο.Ε.

1.1. Γενικά περί ομόρρυθμης εταιρίας (Ο.Ε.)

1.1.1. Ορισμός και χαρακτηριστικά της Ο.Ε.

Ομόρρυθμη εταιρεία είναι η εμπορική με νομική προσωπικότητα προσωπική εταιρία, η οποία έχει σκοπό τη διενέργεια εμπορικών πράξεων υπό εταιρική επωνυμία και της οποίας όλοι οι εταίροι (ομόρρυθμοι εταίροι) ευθύνονται έναντι των εταιρικών δανειστών "απεριορίστως" και "εις ολόκληρον" (άρθρα 20 και 22 Εμπ.Ν.).

Η ομόρρυθμη εταιρία έχει τα ακόλουθα χαρακτηριστικά:

(α) Έχει νομική προσωπικότητα, που σημαίνει ότι έχει δική της περιουσία ξεχωριστή από τις ατομικές περιουσίες των εταίρων της, έχει δική της βούληση που εκφράζεται με τα αρμόδια όργανά της, συναλλάσσεται με τους τρίτους και αποκτά δικαιώματα και υποχρεώσεις ως ίδιον αυτοτελές νομικό πρόσωπο (άρθρο 70 Α.Κ.) και ευθύνεται για τα εταιρικά χρέη δια της ίδιας της περιουσίας.

(β) Είναι εμπορική, γιατί έχει κατ' ανάγκη σκοπό εμπορικό, δηλαδή τη διενέργεια εμπορικών πράξεων. Κατά την κρατούσα μάλιστα γνώμη, την εμπορική ιδιότητα έχουν και οι ομόρρυθμοι εταίροι.

(γ) Έχει εταιρική επωνυμία, δηλαδή δικό της όνομα, με το οποίο προσδιορίζεται στον κύκλο των εταιρικών συναλλαγών.

Δεν απαιτείται στην επωνυμία της εταιρίας να αναφέρεται το αντικείμενο της επιχειρήσεως· αρκεί να αναφέρονται σ' αυτήν τα "ονόματα των συνεταίρων" (άρθρο 21 Εμπ.Ν.). Δεν

είναι όμως απαραίτητο να αναγράφονται σ' αυτήν τα ονόματα όλων των εταίρων. Αρκεί να περιλαμβάνεται το όνομα ενός ή ορισμένων εταίρων και να προστεθούν οι λέξεις "και Σία" (και Συντροφία) με την οποία υποδηλώνονται οι λοιποί εταίροί.

(δ) Υφίσταται "απεριόριστη" και "εις ολόκληρον" ευθύνη όλων των εταίρων έναντι των εταιρικών δανειστών.

Κατ' αρχή έναντι των εταιρικών δανειστών υπέχει ευθύνη η εταιρία, αφού έχει δική της νομική προσωπικότητα. Λόγω όμως του αυστηρού προσωπικού χαρακτήρα της εταιρικής αυτής μορφής, ο νόμος (άρθρο 22 Εμπ.Ν.) ορίζει ότι για τα εταιρικά χρέη ευθύνονται και οι εταίροι ("...υπόκεινται αλληλεγγύως εις όλας τας υποχρεώσεις της εταιρίας").

Απεριόριστη ευθύνη σημαίνει ότι καθένας εταίρος για τα χρέη της εταιρίας ευθύνεται και δια της ατομικής του περιουσίας.

"Εις ολόκληρον" (αλληλέγγυος) ευθύνη σημαίνει ότι καθένας εταίρος ευθύνεται για το συνολικό ποσό των υποχρεώσεων της εταιρίας και δεν απαιτείται προηγούμενη εκτέλεση κατά της εταιρίας. Η ευθύνη καθενός εταίρου είναι ευθεία, πρωτογενής και προσωπική.

3.2. Διάθεση των κερδών της ομόρρυθμης εταιρίας από άποψη εμπορικής νομοθεσίας

3.2.1. Δικαίωμα των εταίρων επί των κερδών

Το καταστατικό της εταιρίας πρέπει, εκτός των άλλων, να καθορίζει και τον τρόπο διανομής των κερδών της εταιρίας

στους εταίρους. Αν όμως το καταστατικό δεν ορίζει τρόπο διανομής των κερδών, οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη κατ' ίσα μέρη, ανεξάρτητα από το ποσό της εισφοράς τους (άρθρο 763 παρ. 1 Α.Κ.). Αν η αναλογία καθενός εταίρου ορίστηκε μόνο για τις ζημίες, "εν αμφιβολία", η αναλογία αυτή ισχύει και για τα κέρδη (άρθρο 763 παρ. 2 Α.Κ.). Συμφωνία, κατά την οποία ένας από τους εταίρους αποκλείεται από τα κέρδη ή απαλλάσσεται από τις ζημίες είναι άκυρη (λεόντειος εταιρία). Είναι όμως ισχυρή η συμφωνία, σύμφωνα με την οποία ο εταίρος που συνεισφέρει στην εταιρία μόνο με την εργασία του δεν θα συμμετέχει στις ζημίες (άρθρο 764 παρ. 3 Α.Κ.).

3.2.2. Δυνατότητα δημιουργίας αποθεματικών

Τα κέρδη της ομόρρυθμης εταιρίας διανέμονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο καταστατικό της. Έτσι, το καταστατικό της εταιρίας δυνατό να ορίζει ότι δεν διανέμεται το σύνολο των κερδών της χρήσεως, αλλά ότι ένα μέρος αυτών παραμένει στην εταιρία με τη μορφή αποθεματικών ή κερδών εις νέο. Εάν το καταστατικό της εταιρίας δεν προβλέπει παρακράτηση κερδών για τη δημιουργία αποθεματικών, οι εταίροι έχουν αξίωση για καταβολή ολόκληρου του ποσού των κερδών που τους αναλογεί. Δυνατό όμως και οι εταίροι να αποφασίσουν ομόφωνα την ολική ή μερική παρακράτηση κερδών για τη δημιουργία αποθεματικών, πράγμα που συμβαίνει συνήθως στις περιπτώσεις που οι εταιρίες προβαίνουν στο σχηματισμό αφορολόγητων αποθεματικών και εκπτώσεων αναπτυξιακών νόμων.

3.2.3. Δικαίωμα λήψεως επιχειρηματικής αμοιβής

Ο νόμος δεν προβλέπει περί επιχειρηματικής αμοιβής των εταίρων. Γίνεται όμως δεκτό ότι το καταστατικό της εταιρίας δυνατό να προβλέπει ότι οι εταίροι έχουν δικαίωμα απολήψεως αμοιβής πριν από κάθε διανομή κερδών. Οι απολήψεις αυτές αποτελούν ένα είδος αντιμισθίας των εταίρων έναντι των υπηρεσιών που αυτοί παρέχουν στην εταιρία.

3.2.4. Χρόνος διανομής των κερδών της ομόρρυθμης εταιρίας

Το άρθρο 762 Α.Κ. ορίζει σχετικώς ότι "επί εταιρίας εχούσης διάρκεια πλέον του έτους, ο λογαριασμός κλείεται και τα κέρδη διανέμονται, ενόσω εκ της εταιρικής συμβάσεως δεν προκύπτει άλλο τι, εις το τέλος εκάστου έτους".

Ο χρόνος διανομής των κερδών της ομόρρυθμης εταιρίας, λοιπόν, πρέπει να προβλέπεται από το καταστατικό της εταιρίας. Σε περίπτωση σιωπής του καταστατικού τα κέρδη διανέμονται στο τέλος κάθε έτους.

Για να γίνει όμως διανομή των κερδών σε εταιρίες που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992), πρέπει να συνταχθεί ισολογισμός της εταιρίας. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του κώδικα αυτού, "οι πράξεις του ισολογισμού, καθώς και το κλείσιμο αυτού, περατούνται: α) εντός (3) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις ...προσωπικές εταιρίες..." (άρθρο 17 παρ. 8 π.δ. 186/1992).

3.3. Διάθεση των κερδών της ομόρρυθμης εταιρίας από άποψη φορολογική

3.3.1. Υποκείμενο φορολογίας

Με τη φορολογική μεταρρύθμιση που επέφερε στο φορολογικό καθεστώς της χώρας μας ο ν. 2065/1992, οι προσωπικές εταιρίες, ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες, όπως άλλωστε και οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, κατέστησαν υποκείμενα φορολογίας.

Συγκεκριμένα, η νέα διάταξη του άρθρου 3 του ν.δ. 3323/1955 (προστέθηκε με το άρθρο 7 παρ. 1 του ν. 2065/1992), ορίζει ότι "σε φόρο υπόκεινται, επίσης, οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες... που ασκούν επιχείρηση...".

Ετσι, ενώ πριν από το ν. 2065/1992 υποκείμενα φορολογίας στις εταιρίες αυτές ήταν οι κατ' ιδίαν εταίροι αυτών, για τα πραγματοποιούμενα από τις εταιρίες αποτελέσματα, μετά την ισχύ του νόμου αυτού (30.6.1992) τα αποτελέσματα των εταιριών αυτών φορολογούνται στο όνομα των εταιριών και οι εταίροι λαμβάνουν τα κέρδη που τους αναλογούν από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος, υπολογιζόμενου σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού.

3.3.2: Προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών της Ο.Ε. - Συντελεστής φορολογίας - Επιχειρηματική αμοιβή των ομόρρυθμων εταίρων

Το Υπουργείο Οικονομικών, με την ερμηνευτική εγκύκλιό του αριθμ. 1018050/189/Α0012/Πολ. 1042/8.2.1993 αναφέρει τα εξής:

"...Με την παράγραφο 3 του άρθρου 7 του κοινοποιούμενου νόμου οι παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 16α του ν.δ. 3323/1955 καταργήθηκαν και προστέθηκαν σε αυτό νέες παράγραφοι 1 έως 8 και οι παράγραφοι 3 έως και 9 αυτού αναριθμήθηκαν σε 9 έως και 15.

Ειδικότερα, με τη νέα παράγραφο 1 του άρθρου 16α του ν.δ. 3323/1955, ορίζεται ότι τα καθαρά κέρδη των υποχρέων που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 3 του ν.δ. 3323/1955 (ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρίες, κοινοπραξίες κ.τ.λ.), όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις αυτού του νομοθετικού διατάγματος, φορολογούνται με συντελεστή 35%. Ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται στα καθαρά κέρδη που απομένουν, μετά από την αφαίρεση από αυτά:

α) Των κερδών τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς (τόκοι εντόκων γραμματίων Δημοσίου, τόκοι καταθέσεων κ.τ.λ.).

β) Των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιριών ή συνεταιρισμών ή κερδών αμοιβαίων κεφαλαίων ή κερδών από μερίδια εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υποχρέους που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 3 του ν.δ. 3323/1955 (ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρίες, κοινοπραξίες κ.τ.λ.).

γ) Ειδικά, προκειμένου για ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, από τα κέρδη που απομένουν ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων των παραπάνω περιπτώσεων α' και β' αφαιρείται επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις ομόρρυθμους εταίρους φυσικά πρόσωπα με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής στην εταιρία. Τονίζεται ότι η αφαίρεση από τα συνολικά κέρδη της

ομόρρυθμης και ετερόρρυθμης εταιρίας της επιχειρηματικής αμοιβής είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα αν κάποιος από τους δικαιούχους αυτής εταιρίας δεν επιθυμεί να λάβει επιχειρηματική αμοιβή. Σε περίπτωση περισσότερων ομορρύθμων εταιριών με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται, κάθε έτος, από την εταιρία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματός της.

Προκειμένου για εταιρίες μεταξύ εκτελωνιστών και συστεγασμένα φαρμακεία, η επιχειρηματική αμοιβή κατανέμεται σ' όλους τους ομόρρυθμους εταιριους, φυσικά πρόσωπα, ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρία, ανεξάρτητα από τον αριθμό τους.

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής κάθε δικαιούχου εταιριου στο 50% των κερδών της εταιρίας, που δηλώθηκαν με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση.

Κατά συνέπεια η επιχειρηματική αμοιβή υπολογίζεται και επί των δηλουμένων με την εμπρόθεσμη αρχική δήλωση λογιστικών διαφορών.

Σε περίπτωση εκπροθέσμου υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από την ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρία, δεν θα αναγνωρίζεται επιχειρηματική αμοιβή στους δικαιούχους εταιριους και συνεπώς τα συνολικά κέρδη των εταιριών αυτών θα φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου της εταιρίας με συντελεστή 35%.

Διευκρινίζεται ότι η επιχειρηματική αμοιβή δεν θα υπολογίζεται και στα επιπλέον κέρδη που ενδεχομένως

προκύπτουν κατόπιν ελέγχου από τη φορολογική αρχή. Συνεπώς τα επιπλέον ποσά κερδών θα φορολογούνται με συντελεστή 35%.

Σημειώνεται ότι αν μεταξύ των καθαρών κερδών της ομόρρυθμης εταιρίας συμπεριλαμβάνονται και έσοδα αφορολόγητα ή έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο, καθώς επίσης αν η εταιρία σχηματίσει αφορολόγητες εκπτώσεις του ν. 1892/1990 ή αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων, ο υπολογισμός της επιχειρηματικής αμοιβής θα γίνει στο υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση των πιο πάνω εισοδημάτων ή αφορολόγητων εκπτώσεων και αφορολόγητων αποθεματικών. Σε περίπτωση συμμετοχής του υπόχρεου φυσικού προσώπου, ως ομόρρυθμου εταίρου ή διαχειριστή εταίρου εταιρίας περιορισμένης ευθύνης σε περισσότερες εταιρίες, αυτός δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή από μια εταιρία (Ο.Ε., Ε.Ε. ή Ε.Π.Ε.) κατ' επιλογήν του. Η επιλογή αυτή δηλώνεται με την οικεία αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, που υποβάλλεται κάθε έτος από την εταιρία και δεν ανακαλείται. Συνεπώς εάν ο Α' εταίρος της Χ ομόρρυθμης εταιρίας δηλώσει με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της εταιρίας οικον. έτους 1993 ότι θα λάβει επιχειρηματική αμοιβή από την ομόρρυθμη εταιρία, αυτός δεν δικαιούται μεταγενέστερα, ήτοι μετά το χρόνο της υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας 9άρθρ. 16α) της εταιρίας να μεταβάλει την επιλογή του και να ζητήσει να λάβει επιχειρηματική αμοιβή από την ετερόρρυθμη εταιρία "Ψ" στην οποία συμμετέχει ως ομόρρυθμος εταίρος.

Τονίζεται ότι η ανωτέρω επιλογή είναι δεσμευτική για τον ομόρρυθμο εταίρο για κάθε διαχειριστική χρήση χωριστά.

Επομένως, ο ανωτέρω δικαιούχος επιχειρηματικής αμοιβής μπορεί να επιλέξει τον επόμενο χρόνο να λάβει επιχειρηματική αμοιβή από την ετερόρρυθμη εταιρία "Ψ" ή από οποιαδήποτε άλλη προσωπική εταιρία ή Ε.Π.Ε. που συμμετέχει.

Αν σε ομόρρυθμη εταιρία εταίροι φυσικά πρόσωπα είναι περισσότεροι από τρεις και κάποιος από τους δικαιούμενους επιχειρηματικής αμοιβής τρεις πρώτους δηλώσει ότι θα λάβει επιχειρηματική αμοιβή από άλλη εταιρία που συμμετέχει, τότε στην περίπτωση αυτή επιχειρηματικής αμοιβής θα δικαιωθεί ο αμέσως επόμενος εταίρος από τους υπόλοιπους που έχει το μεγαλύτερο ποσοστό συμμετοχής.

Η επιχειρηματική αμοιβή αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και συναθροίζεται με τα λοιπά εισοδήματα του δικαιούχου.

Για καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παραθέτουμε το εξής παράδειγμα:

Εστω ότι η Ο.Ε. "ΑΦΟΙ ΓΕΩΡΓΙΟΥ & ΣΙΑ" κατά τη διαχειριστική περίοδο 1.1.92 - 31.12.92 πραγματοποίησε καθαρά κέρδη 20.000.000 δρχ. στα οποία περιλαμβάνονται δρχ. 1.000.000 από τόκους εντόκων γραμματίων του Δημοσίου.

Στην εταιρία συμμετέχουν η Ο.Ε. "Γ. ΣΠΑΝΟΣ & ΣΙΑ" με ποσοστό συμμετοχής 20% και τέσσερις εταίροι φυσικά πρόσωπα με ποσοστό συμμετοχής ο Α' 25%, ο Β' 25%, ο Δ' 10% και ο Ε' 20%.

Κατά την υποβολή της δηλώσης φορολογίας εισοδήματος άρθρου 16α η εταιρία προέβη σε αναμόρφωση των προκυψάντων κερδών με την προσθήκη λογιστικών διαφορών 4.000.000 δρχ.

Με βάση τα παραπάνω, ο οφειλόμενος φόρος από την Ο.Ε. προσδιορίζεται ως κατωτέρω:

Καθαρά Κέρδη Ισολογισμού	δρχ.	20.000.000
Πλέον: Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές	"	<u>4.000.000</u>
Σύνολο κερδών	δρχ.	24.000.000

ΜΕΙΟΝ: Απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα:

Τόκοι εντόκων γραμματίων Δημοσίου	"	<u>1.000.000</u>
Σύνολο κερδών φορολ. αναμόρφωσης	δρχ.	23.000.000

ΜΕΙΟΝ: ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΑΜΟΙΒΗ:

Καθαρά κέρδη από τα οποία λαμβάνεται η επιχειρημα-
τική αμοιβή $23.000.000 \times 50\% =$ δρχ. 11.500.000

Α Εταίρος δρχ. $11.500.000 \times 25\% = 2.875.000$

Β Εταίρος δρχ. $11.500.000 \times 25\% = 2.875.000$

Ε Εταίρος δρχ. $11.500.000 \times 20\% = \underline{2.300.000} = \underline{8.050.000}$

Κέρδη φορολογητέα στο όνομα του νομικού

προσώπου δρχ. 14.950.000

Αναλογών φόρος εισοδήματος δρχ. 14.950.000 X

X 35% = " 5.232.500

Επειδή επιχειρηματικής αμοιβής δικαιούνται μόνο τα ομόρρυθμα μέλη φυσικά πρόσωπα, μέχρι τρεις εταίροι, με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής στα κέρδη της εταιρίας, ο Δ εταίρος δεν δικαιούται επιχειρηματικής αμοιβής, όπως επίσης και η Ο.Ε. "Γ. Σπανός & Σία".

Με την επιβολή αυτού του ανωτέρω φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, επί των κερδών αυτών, των προσώπων που συμμετέχουν στην εταιρία. Η εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ισχύει για όλους γενικά τους εταίρους, φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, εκτός φυσικά από την επιχειρηματική τους αμοιβή για την οποία έχουν ίδια φορολογική υποχρέωση.

Με τη νέα παράγραφο 5 του άρθρου 16α του ν.δ. 3323/1955, ορίζεται ότι για την εξεύρεση του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος των υποχρέων που αναφέρονται στην παραγρ. 3 του άρθρου 3 του ν.δ. 3323/1955 (ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρίες, κοινωνίες κ.τ.λ.) εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις των παραγράφων 1, 2 και 5 του άρθρου 4 του ν.δ. 3323/1955 (συμψηφισμός θετικών και αρνητικών στοιχείων, εκχώρηση εισοδημάτων στο Δημόσιο).

Επομένως, με βάση τις νέες διατάξεις, εφόσον η ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη κ.τ.λ. εταιρίες είναι ίδια υποκείμενα φορολογίας, η ζημία που τυχόν προκύπτει από τη δραστηριότητα των εταιριών αυτών θα μεταφέρεται εφεξής για συμψηφισμό στα κέρδη των επόμενων ετών από την ίδια την εταιρία και όχι από τους εταίρους κ.τ.λ. όπως γινόταν μέχρι της εφαρμογής του ν. 2065/1992.

Διευκρινίζεται ότι ζημιές που προέκυψαν από διαχειρίσεις που έκλεισαν μέχρι 31.12.1991, θα συνεχίσουν να δηλώνονται από τα μέλη των ομορρύθμων ή ετερορρύθμων εταιριών κ.τ.λ., για συμψηφισμό με τα εισοδήματά τους των επόμενων ετών, σύμφωνα με τις διατάξεις που ίσχυαν πριν από την εφαρμογή του ν. 2065/1992...".

Σημειώνεται ότι, σύμφωνα με την περ. ε της παρ. 2 του άρθρου 31 ν.δ. 3323/1955, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 10 παρ. 1 ν. 2065/1992, η επιχειρηματική αμοιβή του ομόρρυθμου εταίρου αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

3.3.3. Προσδιορισμός του φόρου εισοδήματος της Ο.Ε.

Ο φόρος εισοδήματος της Ο.Ε. προκύπτει με τον πολλαπλασιασμό των φορολογητέων κερδών της χρήσεως, όπως αυτά προσδιορίζονται σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν την προηγούμενη παράγραφο, με το συντελεστή φορολογίας 35% (άρθρο 16α παρ. 1 ν.δ. 3323/1955, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 7 παρ. 3 ν. 2065/1992).

Με την επιβολή του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των εταίρων (φυσικών ή νομικών προσώπων, ημεδαπών ή αλλοδαπών) για τα κέρδη της Ο.Ε. (για την επιχειρηματική αμοιβή τους όμως έχουν ξεχωριστή φορολογική υποχρέωση).

Αν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, ανεξάρτητα αν προέρχεται από εκμίσθωση ή ιδιόχρηση, το αναθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%). Το ποσό του συμπληρωματικού αυτού φόρου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό εισόδημα του υποχρέου, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 16α του ν.δ. 3323/1955.

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

α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15, 29, 37α και 48 του ν.δ. 3323/1955, στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο με βάση αυτό το άρθρο.

β) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φόρο.

Ο φόρος αυτός σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

Όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί, τούτ συμψηφίζεται στο τυχόν υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση.

3.3.4. Δήλωση φορολογίας εισοδήματος της Ο.Ε. - Χρόνος υποβολής της - Αρμόδιος για την παραλαβή της προϊστάμενος ΔΟΥ - Απόδοση του φόρου εισοδήματος και της προκαταβολής του φόρου, καθώς και του χαρτοσήμου επί των κερδών της Ο.Ε.

Με τη νέα παρ. 6 του άρθρου 16α του ν.δ. 3323/1955 ορίζεται η προθεσμία υποβολής της δηλώσεως φόρου εισοδήματος στον προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ ως εξής:

α) Μέχρι τις 2 Μαρτίου του οικείου οικονομικού έτους, αν η ομόρρυθμη εταιρία τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

β) Μέχρι τις 15 Απριλίου του οικείου οικονομικού έτους, αν η εταιρία έχει ως αντικείμενο εργασιών της αντιπροσώπευση ή πρακτόρευση ασφαλιστικών εταιριών ή τη μεσιτεία ασφαλειών, καθώς και την πρακτόρευση ή αντιπροσώπευση τραπεζών ή αν αυτή συμμετέχει σε εταιρία ή κοινοπραξία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, και εφόσον η διαχειριστική περιόδός τους λήγει μέσα στους μήνες Νοέμβριο και Δεκέμβριο του προηγούμενου ημερολογιακού έτους.

γ) Μέσα σε τρισήμισυ (3,5) μήνες από την ημερομηνία λήξεως της διαχειριστικής περιόδου, αν η εταιρία ή η κοινοπραξία ή η κοινωνία τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

δ) Μέσα σε τρεις (3) μήνες από την ημερομηνία λύσεως, μετατροπής ή συγχωνεύσεως της εταιρίας ή κοινοπραξίας, κατά περίπτωση και εφόσον η εταιρία ή η κοινοπραξία τηρεί βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και η διαχειριστική περιόδός της λήγει μέχρι τις 30 Νοεμβρίου του οικείου οικονομικού έτους. Στην περίπτωση αυτή, αν η προθεσμία υποβολής της δηλώσεως συμπέσει με την τελευταία ημέρα του μήνα, δεν παρατείνεται μέχρι τη 10η του επόμενου μήνα, καθόσον οι διατάξεις της αποφάσεως του Υπουργού των Οικονομικών αριθμ. 323110/1952, που κυρώθηκε με την παραγρ. 7 του άρθρου 7 του ν. 2252/1952, καταργήθηκαν με την παρ. 1 του άρθρου 43 του ν. 2065/1992.

ε) Στην περίπτωση που κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης β της παρ. 5 του άρθρου 31 και του δεύτερου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 33 του ν.δ. 3323/1955 η διαχειριστική περίοδος είναι υπερδωδεκάμηνη, υποβάλλονται δυο δηλώσεις, μια για τη δωδεκάμηνη περίοδο και μια για τη μικρότερη περίοδο, μέσα στην προθεσμία που ορίζεται για τη δήλωση της δωδεκάμηνης περιόδου. Στην περίπτωση αυτή η κατανομή των αποτελεσμάτων γίνεται με βάση τα ακαθάριστα έσοδα κάθε περιόδου.

Η δήλωση επιδίδεται από το νόμιμο εκπρόσωπο ή το πρόσωπο που έχει ορισθεί γι' αυτό, στον προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ.

Με την νέα παρ. 7 του άρθρου 16α του ν.δ. 3323/1955, ορίζεται ότι αρμόδιος για την παραλαβή και τον έλεγχο των δηλώσεων, την εξεύρεση του εισοδήματος αυτών που δεν έχουν επιδώσει δηλώσεις και γενικά για την επιβολή του φόρου είναι ο προϊστάμενος της ΔΟΥ της περιφέρειας στην οποία βρίσκεται η έδρα των υποχρέων που αναφέρονται στην παρ. 3 του άρθρου 3 του ν.δ. 3323/1955 κατά το χρόνο υποβολής της δηλώσεως και όχι κατά το χρόνο αποκτήσεως του εισοδήματος.

Με τη νέα παρ. 8 του άρθρου 16α του ν.δ. 3323/1955 ορίζεται ότι τα ποσά του φόρου, της προκαταβολής και των τυχόν τελών χαρτοσήμου, που οφείλονται με βάση την πιο πάνω δήλωση, καταβάλλονται σε 5 ίσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δηλώσεως, η δεύτερη μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα του επόμενου από την υποβολή της δηλώσεως μήνα και καθεμία από τις επόμενες την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των αντίστοιχων μηνών. Σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης δηλώσεως καταβάλλονται, μαζί με αυτή, οι ληξιπρόθεσμες δόσεις και οι πρόσθετοι φόροι που ορίζονται στο άρθρο 67 του ν.δ. 3323/1955.

Διευκρινίζεται ότι το οφειλόμενο χαρτόσημο κερδών 1% πλέον εισφορά ογά 20% καταβάλλεται ολόκληρο εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (Υπ. Οικ. 1104398/0014/20.10.1992 τηλεγρ. διαταγή).

Με την νέα παρ. 9 του άρθρου 16α του ν.δ. 3323/1955 ορίζεται ότι ο προϊστάμενος της ΔΟΥ της έδρας των υποχρέων που αναφέρονται στην παρ. 3 του άρθρου 3 του ν.δ. 323/1955, ύστερα από σχετικό έλεγχο, ειδίδει και κοινοποιεί σ' αυτούς,

σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας, πράξη προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου, μαζί με τη σχετική έκθεση ελέγχου.

Διευκρινίζεται ότι η πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου εκδίδεται σε κάθε περίπτωση, ανεξάρτητα αν η συγκεκριμένη εταιρία ή κοινοπραξία κρίθηκε εικονική.

Η πράξη προσδιορισμού αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου της κοινοπραξίας ή κοινωνίας κοινοποιείται στον εκπρόσωπό της, ο οποίος αναγράφεται στη δήλωση φόρου εισοδήματος και σε περίπτωση που παρέλειψαν να ορίσουν τον εκπρόσωπό τους, σ' οποιοδήποτε μέλος της κοινοπραξίας ή κοινωνίας.

Επισημαίνεται ότι, προκειμένου για τις αστικές εταιρίες, όταν από το καταστατικό δεν ορίζεται εκπρόσωπος ή διαχειριστής, η πράξη αυτή κοινοποιείται σε όλα τα μέλη της εταιρίας.

Σε περίπτωση λύσης της εταιρίας ή κοινοπραξίας ή κοινωνίας η πράξη εκδίδεται στο όνομα αυτών και κοινοποιείται σε όλα τα μέλη τους και όταν πρόκειται για πτώχευση η πράξη εκδίδεται στο όνομα της πτωχεύσασας και κοινοποιείται στα μέλη και στο σύνδικο.

Με τη νέα παρ. 10 του άρθρου 16α του ν.δ. 3323/1955 ορίζεται ότι τα οικονομικά αποτελέσματα (κέρδη - ζημίες) που προσδιορίζονται με βάση την οριστική απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου ή το πρακτικό διοικητικής επιλύσεως της διαφοράς, καθώς και αυτά που οριστικοποιούνται λόγω μη ασκήσεως προσφυγής, δεν μπορεί να αμφισβητηθούν από τους εταίρους ή τα μέλη της κοινωνίας ή κοινοπραξίας και των λοιπών υποχρέων της παρ. 3 του άρθρου 3 του ν.δ. 3323/1955.

Με τη νέα παρ. 11 του άρθρου 16α του ν.δ. 3323/1955 ορίζεται ότι οι διατάξεις των άρθρων 15, εκτός από τα δυο τελευταία εδάφια της παρ. 1 αυτού, 16, 29, 31 παρ. 4 και 5, 37α, 49 έως και 74 του ν.δ. 3323/1955, εφαρμόζονται ανάλογα.

Ετσι, για τους υποχρέους στην υπόβολή της δηλώσεως και γενικά στη διαδικασία που θα ακολουθηθεί, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι ακόλουθες διατάξεις του ν.δ. 3323/1955.

α) Του άρθρου 15 που αναφέρεται στην προκαταβολή του φόρου, εκτός από τα δυο τελευταία εδάφια της παρ. 1 αυτού, τα οποία αναφέρονται στη μείωση της προκαταβολής στο μισό στην περίπτωση υποβολής δηλώσεως φόρου εισοδήματος για πρώτη φορά και στον τρόπο καταβολής του φόρου.

β) Του άρθρου 16 που αναφέρεται στη μείωση του προκαταβλητέου φόρου.

γ) Του άρθρου 29 που αναφέρεται στην παρακράτηση και απόδοση του φόρου στο εισόδημα από κινητές αξίες.

δ) Των παρ. 4 και 5 του άρθρου 31 που αναφέρονται στην κτήση και το χρόνο κτήσεως από τα μέλη της εταιρίας ή κοινοπραξίας των κερδών τους από τις εταιρίες ή κοινοπραξίες (ή κοινωνίες αστικού δικαίου κ.λπ.), καθώς και στον προσδιορισμό των καθαρών κερδών της μείζονος ή ελάσσονος του δωδεκαμήνου διαχειριστικής περιόδου.

ε) Του άρθρου 37α που αναφέρεται στην παρακράτηση και απόδοση του φόρου στο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

στ) Του άρθρου 49 που αναφέρεται στην καταχώρηση των δηλώσεων.

ζ) Των άρθρων 50 και 50α που αναφέρονται στο φορολογικό έλεγχο.

η) Των άρθρων 51 και 52 που αναφέρονται στην έκδοση και κοινοποίηση φύλλων ελέγχου.

θ) Του άρθρου 53 που αναφέρεται στη διοικητική επίλυση της διαφοράς.

ι) Του άρθρου 59 που αναφέρεται στη βεβαίωση του φόρου.

ια) Του άρθρου 63 που αναφέρεται στην υποχρέωση του προϊσταμένου της ΔΟΥ να προβεί σε νέα εκκαθάριση του φόρου με βάση τις αποφάσεις των δευτεροβάθμιων διοικητικών δικαστηρίων.

ιβ) Του άρθρου 65 που αναφέρεται στην ακύρωση ή τροποποίηση του φύλλου ελέγχου (της πράξης προσδιορισμού αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου προκειμένου για εταιρίες κ.λπ.), το οποίο οριστικοποιήθηκε λόγω μη ασκήσεως ενδίκου μέσου, καθώς και του ειλικρινούς φύλλου ελέγχου.

ιγ) Του άρθρου 67 που αναφέρεται στις διοικητικές κυρώσεις.

ιδ) Του άρθρου 68 που αναφέρεται στην παραγραφή.

ιε) Του άρθρου 69 που αναφέρεται στο φορολογικό απόρρητο.

ιστ) Του άρθρου 70 που αναφέρεται στις υποχρεώσεις εκείνων που ενεργούν παρακράτηση φόρων.

ιζ) Των άρθρων 71 και 72 που αναφέρονται στις υποχρεώσεις οφειλετών τόκων, συμβολαιογράφων, υποθηκοφυλάκων, τραπεζών κ.λπ.

ιη) Των άρθρων 73 και 74 που αναφέρονται στις ποινικές και άλλες κυρώσεις.

Με τη νέα παρ. 15 του άρθρου 16α του ν.δ. 3323/1955, όπως αναριθμήθηκε η προηγούμενη παρ. 9 αυτού του άρθρου

(16α), ορίζεται ότι με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζονται ο τύπος και το περιεχόμενο της δηλώσεως φόρου εισοδήματος και της πράξεως προσδιορισμού αποτελεσμάτων και επιβολής φόρου, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων αυτού του άρθρου.

Τα παραπάνω, σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτώσεως β του άρθρου 77 του ν. 2065/1992, εφαρμόζονται για διαχειρίσεις που κλείνουν από 1ης Ιανουαρίου 1992 και μετά.

Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που η πρώτη διαχειριστική περίοδος, η οποία θα κλείσει από 1ης Ιανουαρίου 1992 και μετά, περιλαμβάνει χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του 12μηνου, οι διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 2065/1992 θα εφαρμοσθούν στα καθαρά κέρδη που αναλογούν στη δωδεκάμηνη περίοδο (π.χ. ομόρρυθμος εταιρία κάνει έναρξη εργασιών 1.10.90 και κλείνει ισολογισμό υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου την 30.6.92. Οι παραπάνω διατάξεις θα εφαρμοσθούν στα καθαρά κέρδη που αναλογούν στη δωδεκάμηνη χρονική περίοδο 1.7.91 - 30.6.92).

Αν όμως το τέλος της ελάσσονος της δωδεκάμηνης περιόδου συμπίπτει με ημερομηνία από 1.1.1992 και μετά, τότε οι παραπάνω διατάξεις θα εφαρμοσθούν στα καθαρά κέρδη ολοκλήρωσης της υπερδωδεκάμηνης περιόδου (π.χ. ομόρρυθμη εταιρία κάνει έναρξη εργασιών 1.8.91 και κλείνει ισολογισμό υπερδωδεκάμηνης διαχειριστικής περιόδου την 30.6.93. Εφόσον η μικρότερη του δωδεκάμηνου περίοδος λήγει την 30.6.92, οι παραπάνω διατάξεις θα εφαρμοσθούν στα καθαρά κέρδη ολοκλήρωσης της υπερδωδεκάμηνης περιόδου.

1.4. Παράδειγμα υπολογισμού του φόρου εισοδήματος της Ο.Ε.

Η Ο.Ε. "Α. ΑΝΔΡΕΟΥ & ΣΙΑ" κατά τη διαχειριστική χρήση 1.1.92 - 31.12.92" πραγματοποίησε καθαρά κέρδη βάσει ισολογισμού δρχ. 5.000.000. Το αποτέλεσμα αυτό προέκυψε ως εξής:

α. Αιαθ. έσοδα από πωλήσεις εμπορευμάτων	δρχ. 47.200.000
β. Αιαθ. έσοδα από εκμίσθωση γραφείων	" 500.000
γ. Έσοδα από τόκους κατ/σεων σε ημεδ.Τράπεζα	" 1.000.000
Επί των τόκων παρακρατήθηκε φόρος δρχ. 150.000	
δ. Κέρδη από συμμετοχή σε Ο.Ε. κατά 50%. Η εταιρία αυτή στη χρήση 1992 πραγματοποίησε καθαρά κέρδη δρχ. 4.000.000. Αναλογούντα κέρδη μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος ($4.000.000 \times 50\% = 2.000.000$ - Μείον φόρος προς 35% = 700.000 =)	" <u>1.300.000</u>
Σύνολο εσόδων	δρχ. 50.000.000

Μείον:

Κόστος πωληθ. εμπορ/των	δρχ. 35.000.000
Μισθοί Α. εταίρου	" 800.000
Τόκοι χρεωστικοί	" 3.000.000
Λοιπές δαπάνες	" <u>6.000.000</u>
Καθαρά κέρδη 1992	" <u>5.000.000</u>

Κατά την υποβολή της εμπρόθεσμης δηλώσεως φόρου εισοδήματος αναμόρφωσε το προκύψαν αποτέλεσμα με τις πιο κάτω δαπάνες, επειδή δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα:

Μισθοί εταίρου Α		δρχ.	800.000
Δαπάνες που αφορούν τα αφορ. έσοδα			
α. Μέρος χρεωστικών τόκων	δρχ.	138.000	
(3.000.000X <u>2.300.000</u> =)			
		50.000.000	
β. Για λοιπές δαπάνες			
(2.300 X 5%)	"	<u>115.000</u>	" 253.000
γ. Προσαυξήσεις-πρόστιμα			" <u>247.000</u>
		Σύνολο	δρχ. <u>1.300.000</u>

Κατά τη χρήση 1992 εταίροι της εταιρίας είναι ο Α. Ανδρέου και ο Β. Ανδρέου με ποσοστό συμμετοχής 50% ο καθένας. Την 30.6.92 ο Β. Ανδρέου μεταβίβασε στο Γ. Βασιλείου ποσοστό συμμετοχής 20%.

Με βάση τα παραπάνω ζητείται :

1. Το ποσό της επιχειρηματικής αμοιβής που δικαιούται κάθε εταίρος.
2. Το ποσό των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου της Ο.Ε.
3. Το ποσό του οφειλόμενου φόρου, προκαταβολής φόρου και λοιπών τελών που οφείλονται με την εμπρόθεσμη δήλωση φόρου εισοδήματος της Ο.Ε.
4. Το ποσό του χαρτοσήμου επί των κερδών της Ο.Ε.
5. Το ποσό των κερδών της χρήσεως που δικαιούται κάθε εταίρος.

Λύση

Καθαρά κέρδη βάση ισολογισμού	δρχ.	5.000.000
Πλέον: Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές	"	<u>1.300.000</u>
Σύνολο δηλωθέντων κερδών	δρχ.	6.300.000

Μείον: Έσοδα φορολογημένα με

ειδικό τρόπο δρχ. 1.000.000

Μείον: Κέρδη από συμμ/χή σε ΟΕ " 1.300.000 " 2.300.000

Υπόλοιπο κερδών δρχ. 4.000.000

Μείον: Επιχειρ/τική αμοιβή (4.000.000 X 50%) " 2.000.000

Κατανομή Επιχειρηματικής αμοιβής

Α Εταίρος: 2.000.000 X 50% X 12/12 = 1.000.000

Β Εταίρος: 2.000.000 X 30% X 12/12 = 600.000

Γ Εταίρος: 2.000.000 X 20% X 12/12 = 400.000

Φορολογητέα κέρδη χρήσεως 1992 δρχ. 2.000.000

Υπολογισμός φόρου χρήσεως 1992

- Κύριος φόρος (2.000.000 X 35% =) 700.000

- Συμπληρωματικός φόρος

(500.000 X 3% =) δρχ. 15.000 δρχ. 715.000

- Προκαταβολή φόρου χρήσεως 1993

(= 715.000 X 50%) " 357.500

- Τέλη χαρ/μου εισοδημ. από οικοδομές

(= 500.000 X 3,6%) " 18.000

Σύνολο ποσών που οφείλονται βάσει

της δηλώσεως φόρου εισοδήματος της Ο.Ε.

δρχ. 1.090.500

Χαρτόσημο Κερδών Εταιρίας:

Καθαρά κέρδη χρήσεως 1992 βάσει ισολογισμού δρχ. 5.000.000

Πλέον: Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές " 1.300.000

Σύνολο δηλωθέντων κερδών δρχ. 6.300.000

Τέλη χαρτοσήμου κερδών χρήσεως 1992

(6.300.000 X 1,2% =) δρχ. 75.600

Κατανομή των κερδών στους εταίρους

Καθαρά κέρδη χρήσεως		δρχ. 5.000.000
Μείον: Φόρος εισοδήματος		" <u>715.000</u>
Κέρδη προς διάθεση		δρχ. <u>4.285.000</u>

Η κατανομή των κερδών στους εταίρους γίνεται ως εξής:

		Επιχειρ. αμοιβή		Συμμετοχή στα φορο- γνημένα κέρδη της ΟΕ
A εταίρος: 4.285.000 X 50% =	2.142.500 -	1.000.000	=	1.142.500
B εταίρος: 4.285.000 X 30% =	1.285.500 -	800.000	=	485.500
Γ εταίρος: 4.285.000 X 20% =	<u>857.000</u> -	<u>200.000</u>	=	<u>657.000</u>
Σύνολα	<u>4.285.000</u> -	<u>2.000.000</u>	=	<u>2.285.000</u>

Σημειώνεται ότι το ποσό της επιχειρηματικής αμοιβής που πήρε κάθε εταίρος θα δηλωθεί απ' αυτόν ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (άρθρο 10 παρ. 1 ν. 2065/1992), ενώ τα ποσά που τους αναλογούν από τα εναπομένοντα (μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος και της επιχειρηματικής αμοιβής) κέρδη της εταιρίας δεν θα υπαχθούν σε φορολογία, αφού έχουν ήδη φορολογηθεί στο όνομα της Ο.Ε., αλλά θα δηλωθούν απ' αυτούς, στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που θα υποβάλουν, ως ποσό (έσοδο) που φορολογήθηκε κατ' ειδικό τρόπο.

3.5. Σύγκριση των καθεστώτων φορολογίας προσωπικών εταιριών (Ο.Ε.) πριν και μετά την τροποποίηση του Ν.Δ. 3325/55 με το Ν. 2065/92

Αν υποθέσουμε ότι ισχύει ο τρόπος φορολογίας των κερδών μιας Ο.Ε. με βάση τα μέχρι τώρα εφαρμοζόμενα, δηλαδή με

επιμερισμό των κερδών, αναλόγως με τα ποσοστά συμμετοχής τους, στους εταίρους, οι οποίοι δηλώνουν αυτά στη συνέχεια, ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, στις ατομικές φορολογικές τους δηλώσεις. Επίσης, θα θεωρήσουμε ότι και σ' αυτήν την περίπτωση, ισχύει η κλίμακα του άρθρου 9 του ν.δ. 3323/55, όπως τροποποιήθηκε με το ν. 2065/92. Ακολούθως, θα πάρουμε τους ίδιους εταίρους με τα ίδια ποσοστά συμμετοχής και εισοδήματα και θα εφαρμόσουμε τις τροποποιημένες διατάξεις του ν.δ. 3323/55, με βάση το ν. 2065/92, οι οποίες φορολογούν το Νομικό Πρόσωπο με συντελεστή 35% και καθιερώνουν την επιχειρηματική αμοιβή για τους εταίρους. Θα καταλήξουμε σε κάποια συμπεράσματα, τα οποία θα προσπαθήσουμε να ερμηνεύσουμε.

Υπενθυμίζεται ότι, με βάση το (τροποποιημένο) ν.δ. 3323/55, άρθρο 16α, επιχειρηματικής αμοιβής δικαιούνται (και υποχρεούνται να λάβουν) μόνο οι ομόρρυθμοι εταίροι, μέχρι τρεις, με τα μεγαλύτερα ποσοστά και για μια μόνο εταιρία, εφ' όσον συμμετέχουν σε πολλές. Σε περίπτωση ύπαρξης περισσότερων ομορρύθμων εταίρων σε εταιρία με ίσα ποσοστά, δηλώνεται εμπροθέσμως, ποιοι θα είναι αυτοί που θα θεωρηθεί ότι παίρνουν επιχειρηματική αμοιβή.

Εστω Ο.Ε. με κεφάλαιο 10.000.000 δρχ. στο οποίο συμμετέχουν οι: Α με 50%, Β με 30%, Γ με 20% (υποθέτουμε ότι ίδια είναι η συμμετοχή τους σε κέρδη και ζημιές). Τα εισοδήματα του κάθε εταίρου και διάφορα οικογενειακά στοιχεία είναι τα παρακάτω:

	Από εμπο- ρικές επι- χειρήσεις	Από άλλες πη- γές	Οικογε- νειακή κατάσταση	Τεκμή ρια	Εκπτώσεις άρθρ. 8
A	σε Ο.Ε. 50%	Εργάζεται κι ως καθηγητής σε ιδιωτική σχολή: 300.000 δρχ.	Εγγαμος με δυο παιδιά	ΟΧΙ	150.000 δρχ.
B	σε Ο.Ε. 30%		Εγγαμος με ένα παιδί	ΟΧΙ	100.000 δρχ.
Γ	σε Ο.Ε. 20%	Από ενοίκια κατοικίας α- καθάριστο πο- σό 700.000 δρχ.	Αγαμος	ΟΧΙ	Υποβάλλο- νται δι- καιολογη- τικά για έξοδα ε- πισκευής κ.λπ. των ακινήτων (άρθρ.20)

Η εταιρία τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/92), υπάγεται στον Μ.Σ.Κ.Κ. 18% (της απόφασης Ε 17418/85) και κατά τη διαχειριστική χρήση 1992 πραγματοποιεί καθαρές πωλήσεις εμπορευμάτων ή προϊόντων 60.000.000 δρχ. Άρα, με βάση το άρθρο 36 του Ν.Δ. 3323/55 (εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος, έχουμε: $60.000.000 \times 18\% = 10.800.000$ δρχ. είναι τα κέρδη που πρέπει να δηλωθούν.

Σημείωση: η παρακάτω ανάλυση δεν αλλάζει, αν η εταιρία τηρούσε βιβλία Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Επιπροσθέτως, υποθέτουμε ότι η εταιρία άρχισε τις εργασίες της την 1.1.92, επομένως δεν έχει υπάρξει προκαταβολή επί του φόρου. Δεν λαμβάνεται υπ' όψη το χαρτόσημο επί των κερδών.

ΣΥΓΚΡΙΤΙΚΗ ΑΝΑΛΥΣΗ

I. Με βάση το προηγούμενο σύστημα φορολογίας των κερδών της Ο.Ε.

(α) Φορολογική δήλωση και εικαθάριση αυτής του εταίρου Α

10.800.000 X 50% = 5.400.000 δρχ. από εμπορικές επιχειρήσεις
300.000 δρχ. από μισθωτές υπηρεσίες
 5.700.000 δρχ. συνολικό εισόδημα

Από το εισόδημα αυτό εκπίπτει ποσό 150.000 δρχ. που, με βάση τα δεδομένα, αφορά εκπτώσεις του άρθρου 8, και στη συνέχεια προκύπτει το φορολογητέο εισόδημα:

5.700.000 - 150.000 = 5.550.000 δρχ. το οποίο φορολογείται με την κλίμακα του άρθρου 9:

4.000.000 φόρος = 300.000 δρχ.

1.550.000 X 30% φόρος = 465.000 δρχ.

765.000 δρχ.

Αφαιρείται μέρος από το ποσό των 40.000 δρχ. (2 παιδιά X 20.000 δρχ.) που αφορά επιμεριστικώς το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

$$40.000 \times \frac{300.000}{5.700.000} = 2.100 \text{ δρχ.}$$

Επομένως, 765.000 - 2.100 = 762.900 δρχ.

(β) Φορολογική δήλωση και εικαθάριση αυτής του εταίρου Β

10.800.000 X 30% = 3.240.000 δρχ. από εμπορικές επιχειρήσεις.

Αφαιρούνται κατά την εκκαθάριση, με βάση τα δεδομένα του παραδείγματος, 100.000 δρχ. που αφορούν εκπτώσεις του άρθρου 8:

$3.420.000 - 100.000 = 3.140.000$ δρχ. είναι το φορολογητέο εισόδημα που υποβάλλεται στην κλίμακα του άρθρου 9:

$2.500.000$ φόρος = 75.000 δρχ.

$640.000 \times 15\%$ φόρος = 96.000 δρχ.

117.000 δρχ.

είναι ο φόρος που αντιστοιχεί στο εισόδημα του Β.

(γ) Φορολογική δήλωση και εκκαθάριση αυτής του εταίρου Γ

$10.800.000 \times 20\% = 2.160.000$ δρχ. από εμπορικές επιχειρήσεις.

Υποθέτουμε ότι με βάση το άρθρο 20 του Ν.Δ. 3323/55, για το εισόδημα που αποκτά από ακίνητα, δικαιολογούνται και εκπίπτουν κατά την εκκαθάριση ποσοστά 10% για αποσβέσεις και 10% για λοιπά έξοδα (καθορίζονται τα δικαιολογητικά, με υπουργικές αποφάσεις).

Επομένως, $700.000 \times 20\% = 140.000$ δρχ. και 560.000 δρχ. καθαρό εισόδημα από ακίνητα.

Αρα, έχουμε: $2.160.000 + 560.000 = 2.720.000$ δρχ., είναι το φορολογητέο εισόδημα που υποβάλλεται στην κλίμακα του άρθρου 9:

$2.500.000$ φόρος = 75.000 δρχ.

$220.000 \times 15\%$ φόρος = 33.000 δρχ.

108.000 δρχ.

Στο ποσό αυτό θα προστεθεί και ο συμπληρωματικός φόρος 3% του άρθρου 9, παρ. 3 επί του ακαθάριστου ποσού που δηλώνεται ως εισόδημα από ακίνητα: $700.000 \times 3\% = 21.000$ δρχ. Έτσι, ο φόρος του εταίρου Γ διαμορφώνεται στις 129.000 δρχ.

ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΗ: Σε όλες τις περιπτώσεις, δεν υπολογίστηκε προκαταβολή φόρου, αφού αυτή δεν επηρεάζει την ανάλυσή μας.

II. Με βάση το άρθρο 16α του 3323/55, όπως τέθηκε με το άρθρο 7 παρ. 2 του ν. 2065/92, δηλαδή με φορολόγηση του Νομικού Προσώπου

Προσδιορίζεται η επιχειρηματική αμοιβή των εταίρων:

$10.800.000 \times 50\% = 5.400.000$ δρχ., ποσό επί του οποίου θα εφαρμοσθούν τα ποσοστά συμμετοχής των εταίρων στην εταιρία, προκειμένου να ευρεθούν οι επιχειρηματικές αμοιβές αυτών, οι

οποίες στη συνέχεια θα δηλωθούν στις ατομικές τους φορολογικές δηλώσεις. Οι επιχειρηματικές αυτές αμοιβές, αφαιρούνται από τα συνολικά κέρδη της Ο.Ε. και τα υπόλοιπα φορολογούνται με συντελεστή 35%.

Για τον Α: $5.400.000 \times 50\% = 2.700.000$ δρχ. επιχ. αμοιβή

Για τον Β: $5.400.000 \times 30\% = 1.620.000$ δρχ. επιχ. αμοιβή

Για τον Γ: $5.400.000 \times 20\% = \underline{1.080.000}$ δρχ. επιχ. αμοιβή

5.400.000 δρχ.

Επομένως, ο φόρος του άρθρου 16α θα είναι:

$10.800.000 - 5.400.000 = 5.400.000 \times 35\% = 1.890.000$ δρχ. (1)

Ακολουθούν οι φορολογικές δηλώσεις και οι εκκαθαρίσεις αυτών, για κάθε έναν εταίρο:

Για τον Α εταίρο:

2.700.000 δρχ. από εμπορικές επιχειρήσεις

300.000 δρχ. από μισθωτές υπηρεσίες

3.000.000 δρχ. συνολικά φορολογητέο εισόδημα, το οποίο, με βάση την κλίμακα του άρθρου 9, έχει φόρο 127.500 δρχ., αφού αφαιρεθούν οι εκπτώσεις του άρθρου 8. Και στη συνέχεια, αφού

μειωθεί το ποσό αυτό, λόγω του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες και των δυο παιδιών του φορολογούμενου, κατά 4.000 δρχ., απομένει φόρος δρχ. 123.500. Υπενθυμίζουμε, ότι στην (I) περίπτωση, ο εταίρος Α θα πλήρωνε ως φυσικό πρόσωπο 762.900 δρχ.

Για τον Β εταίρο:

1.620.000 δρχ. από εμπορικές επιχειρήσεις, το οποίο με βάση την κλίμακα του άρθρου 9, αφού αφαιρεθούν οι εκπτώσεις του άρθρου 8, έχει φόρο 26.000 δρχ. έναντι 171.000 δρχ. που θα πλήρωνε ως φυσικό πρόσωπο στην (I) περίπτωση.

Για τον Γ εταίρο:

1.080.000 δρχ. από εμπορικές επιχειρήσεις

560.000 δρχ. από ακίνητα, με βάση τις υποθέσεις που θέσαμε στην (I) περίπτωση.

1.640.000 δρχ. συνολικά φορολογητέο εισόδημα, το οποίο έχει φόρο 32.000 δρχ. Επιπροσθέτως, εδώ έχουμε και τις 21.000 δρχ. συμπληρωματικό φόρο για τα ακίνητα. Έτσι, η φορολογική επιβάρυνση αυτού του εταίρου είναι 53.000 δρχ. έναντι 129.000 δρχ. της (I) περίπτωσης.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Στην (I) περίπτωση η συνολική φορολογική επιβάρυνση των εταίρων (ως φυσικών προσώπων) είναι 1.062.900 δρχ., ενώ στην (II) περίπτωση, η οποία και ισχύει, είναι για μεν τα φυσικά πρόσωπα δρχ. 202.500, για δε το νομικό πρόσωπο 1.890.000 δρχ., ήτοι αθροιστικώς 2.090.050 δρχ. Η αύξηση της επιβάρυνσης υπερβαίνει το 94%, και σαφώς δημιουργεί ερωτηματικά ως προς τη συνέχιση των εταιριών με αυτή τη μορφή, ή την αναβάθμισή τους (σε Α.Ε.) ή την υποβάθμισή τους (σε ατομικές).

Αν δεχθούμε ότι τα κέρδη που θα διανεμηθούν στους εταίρους, είναι όντως 10.800.000 δρχ., στην (I) περίπτωση το καθαρό ποσό που θα μείνει στους εταίρους για κατανάλωση ή αποταμίευση, είναι:

$$\text{Εταίρος Α: } 5.700.000 - 762.900 = 4.937.100 \text{ δρχ.}$$

$$\text{Εταίρος Β: } 3.240.000 - 171.000 = 3.069.000 \text{ δρχ.}$$

$$\text{Εταίρος Γ: } 2.860.000 - 129.000 = 2.731.000 \text{ δρχ.}$$

Στην (II) περίπτωση, θα είναι:

$$10.800.000 - 1.890.000 = 8.910.000 \text{ προς διανομή.}$$

$$8.910.000 \times 50\% = 4.455.000 + 300.000 = 4.755.000 - 123.500 = 4.631.500 \text{ δρχ., έναντι } 4.937.100, \text{ ήτοι απώλεια } 305.600 \text{ δρχ., για τον εταίρο Α. Και στη συνέχεια με ανάλογους υπολογισμούς, προκύπτουν οι απώλειες για τους άλλους δύο εταίρους:}$$

$$\text{Για τον Β: } 422.000 \text{ δρχ. και για τον Γ: } 302.000 \text{ δρχ.}$$

Παρατηρούμε ότι οι απώλειες των εταίρων, από την αγοραστική τους δύναμη, σιούνται με την επί πλέον φορολογική επιβάρυνση του νομικού προσώπου και των φυσικών προσώπων, αθροιστικώς. Επομένως, είναι σαφής η πρόθεση του φορολογικού νομοθέτη, να αφαιρέσει αποταμιευτική, καταναλωτική και (γιατί όχι) επενδυτική δύναμη από τα οικονομούντα άτομα και τις επιχειρήσεις, μεταφέροντας τα ποσά αυτά στο σκέλος των εσόδων του κρατικού προϋπολογισμού. Ασφαλώς, η τακτική αυτή σε καμιά περίπτωση δεν συνιστά αναπτυξιακό μέτρο, ενώ επιβραδύνει την επενδυτική ενέργεια των οικονομικών μονάδων.

Βεβαίως, η αντιπαράθεση στα ανωτέρω, μπορεί να είναι η εξής:

"Οι προσωπικές εταιρίες, ας αναβαθμιστούν, αλλάζοντας νομική μορφή, μετατρέπόμενες σε ανώνυμες εταιρίες, οι οποίες έχουν αρκετά μικρότερη φορολογική επιβάρυνση, περιοριζόμενη στο 35% επί του συνόλου των κερδών". Ομως, αυτό δεν σημαίνει ότι όλες οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα να μετατραπούν σε Α.Ε., οι οποίες, εκτός των άλλων, χαρακτηρίζονται από μεγάλη γραφειοκρατία και είναι δυσκίνητες, εφ' όσον τα κεφάλαιά τους δεν είναι μεγάλα.

Από την άλλη πλευρά, αν η επιχείρηση του παραδείγματός μας ήταν ατομική, ο φόρος που θα πλήρωνε ο ατομικός επιχειρηματίας θα πλησίαζε τα 2.500.000 δρχ., χωρίς άλλα εισοδήματα, συνυπολογίζοντας κάποιες εκπτώσεις του άρθρου 8. Τούτο μας οδηγεί στο συμπέρασμα ότι, οι νέες φορολογικές ρυθμίσεις διέπονται από το πνεύμα μετεξέλιξης των μικρών (σχετικώς) επιχειρήσεων σε Α.Ε. και με την προοπτική δημιουργίας οικονομικών μονάδων, ικανών να ανταγωνισθούν τα αντίστοιχα κοινοτικά συγκροτήματα. Τώρα, σε ποιο βαθμό είναι δυνατό να επιτευχθεί αυτό, θα μας δείξει το μέλλον.

3.6. Υποδείγματα συμπλήρωσης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

Υποδείγμα - σελ. 1

E5

ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
Ο.Ε., Ε.Ε., ΑΣΤΙΚΩΝ, ΑΦΑΝΩΝ Ή ΣΥΜΜΕΤΟΧΙΚΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ,
ΚΟΙΝΩΝΙΩΝ ΑΣΤΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΩΝ

Οικονομικό έτος 1993

Διαχίριση από 1-1-92 έως 31-12-1992

Προς τη Δ.Ο.Υ. Α ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ

Η δήλωση του προηγούμενου οικον. έτους υποβλήθηκε

στη Δ.Ο.Υ. Α ΚΑΛΛΙΘΕΑΣ

□ □ □ □

Αριθ. Φορ. Μητρώου 84258342

* Αριθ. Δήλωσης

ΠΙΝΑΚΑΣ Α' - ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ

101 - ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΔΗΜ ΔΗΜΗΤΡΟΠΟΥΛΟΣ & ΣΙΑ ΟΕ ΑΡΙΘ. ΤΑΥΤ. _____

102 - ΟΝΟΜΑ _____ 103 - ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ Ή ΣΥΖΥΓΟΥ _____

104 - ΠΙΤΛΟΣ ΑΔΙΕΥΣ ΤΗΛ. 3549154

ΕΔΡΑ: 105 - ΠΟΛΗ ΚΑΛΛΙΘΕΑ 106 - ΟΔΟΣ ΖΑΪΜΗ ΑΡΙΘ. 35 107 - ΤΑΧ. ΚΩΔ. 18523

ΚΥΡΙΑ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΕΜΠΟΡΙΑ ΕΙΣΩΝ ΑΔΙΕΥΣ * ΚΑΔ _____

ΠΙΝΑΚΑΣ Β' - ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ

Συνολικά φορολογητέα κέρδη (από κωδ. 160 Πιν. Η'): 108 Δρχ. 4.224.000

Η ζημιές (από κωδ. 161 Πιν. Η'): 109 Δρχ. _____

ΠΙΝΑΚΑΣ Γ' - ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΗ ΚΤΛ.	Κύριος και συμπληρ. φόρος κ.τ.λ.	Τέλη χαρτ/μου	* ΒΕΒΑΙΩΣΗ
Φόρος που αναλογεί: (κωδ. 108, πιν. Β') 4.224.000 x 35% (α) 110	1.478.400		Φόρος
Φόρος συμπληρωματικός 3%, στο ακαθ. εισοδ. από ακίνητα (β) 111	96.000		Τέλη Χαρτ/μου
Αθροισμα (α+β) 112	1.574.400		ΟΓΑ Χαρτ/μου
Τέλη Χαρτ/μου 3% στο ακαθ. εισοδ. από εκμίσθ. ακινήτων (γ) 113	→	60.000	Πρόσθ. φόρος
Εισφορά ΟΓΑ στα τέλη χαρτ/μου (δ) 114	→	19.000	Πρόστ. χαρτ/μου
Αφαιρούνται			Προκαταβολή
Προκαταβολή προηγούμενου οικον. έτους (ε) 115	60.000		Σύνολο:
Φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε ή προκαταβλήθηκε (στ) 116			Α.Χ.Κ.
Φόρος αρθ. 7 παρ. 3, ν. 1160/1981 και αλλοδαπής (ζ) 117			Ο Ενεργήσας τη βεβαίωση
Αθροισμα (ε+στ+ζ) 118	60.000		
Χρεωστικό για βεβαίωση (η) 118	1.514.400		Ελέγχθηκαν τα αριθμητικά δεδομένα της δήλωσης
Η Πιστωτικό για συμφηφισμό (θ) 119			..... 199...
Προσθ. φόρος ή πρόσθ. Χαρτ/μου % λόγω εκπρόθεσμου (ι) 120			Ο Ενεργήσας τον έλεγχο
Αθροισμα (η+ι) 120			
Η Υπόλοιπο για συμφηφισμό (ι-θ) 121			
Προκαταβολή φόρου (κωδ. 162 Πιν. Β') (ια) 121	797.200		
Αθροισμα (η+ια) ή υπόλοιπο για επιστροφή (ια-ι-θ) 122	9.241.600		

Ο Νόμιμος Εκπρόσωπος	ΠΟΣΑ ΦΟΡΟΥ Κ.Τ.Λ. ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ (1/5)	ΠΟΣΑ ΧΑΡΤ/ΜΟΥ ΚΕΡΔΩΝ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ (100%)	* ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ
Επώνυμο: _____ Όνομα: _____ Δ/νση: _____ Αριθ. Ταυτ.: _____ 199... Ο ΔΗΛΩΝ	Παραλήφθηκε: _____ Εμπρόθεσμα: <input type="checkbox"/> Εκπρόθεσμα: <input type="checkbox"/> _____ 199... Ο ΠΑΡΑΛΑΒΩΝ	Καθαρά κέρδη 11.180.000 Καθαρά κέρδη 11.180.000 x 1% = 111.800 Πρόστ. χαρτ/μου = 99.360 ΟΓΑ 20% χαρτ/μου 134.160 ** Σύνολο Αριθ. διπλοτ.	Εγινε έκπτωση για ποσό Αριθ. ΤΑΦΕ 199... Ο Ενεργήσας την έκπτωση
Ο ΛΟΠΙΣΤΗΣ	Επιμελητής Εισπραξης	Επιμελητής Εισπραξης	

* Οι ενδείξεις αυτές θα συμπληρωθούν από την Υπηρεσία

** Τα ποσά αυτά καταβάλλονται εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης

Υποδειγμα σελ. 2

ΠΙΝΑΚΑΣ Δ' - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΚΕΡΔΩΝ Η ΖΗΜΙΩΝ							
Ακαθάριστα έσοδα χρήσης.....						122	96.470.588
* Κέρδη.....						123	4.500.000
* Η ζημία.....						124	
Προσθένται:							
1. Φόροι που δεν εκπίπτονται.....						125	
2. Ποσό αποσβέσεων που εκτέθηκε πέραν των νομίμων.....						126	
3. Πρόσθετοι φόροι - προσαυξήσεις - πρόστιμα ΚΒΣ.....						127	
4. Μισθοί και λοιπές απολαβές εταιρών-μελών.....						128	
5. Δαπάνες Ε.Ι.Χ. αυτ./των που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση.....						129	
6. Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση.....						130	
7. Δαπάνες που αφορούν αφορολ. έσοδα ή έσοδα φορολογ. κατ' ειδικό τρόπο ή έσοδα από μερίσματα και συμμετοχές.....						131	
Λθροισμα ή υπόλοιπο.....						132	→
Αφαιρούνται:							
1. Υπόλοιπα καθαρών κερδών που μεταφέρθηκε από προηγούμενη χρήση.....						133	
2. Κέρδη που απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς.....						134	
3. Μερίσματα Α.Ε. ή κέρδη από συμμετοχές κ.λ.π.....						135	
Κέρδη χρήσης.....						136	→ 4.500.000
Η ζημία χρήσης.....						137	→
** Μείον ζημίες προηγούμενων χρήσεων.....						138	
Κέρδη χρήσης μετά φορολογική αναμόρφωση.....						139	
Η ζημία μετά φορολογική αναμόρφωση.....						140	
ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΑΦΟΡ. ΑΠΟΘΕΜ/ΚΩΝ ΑΝΑΠΤΥΞ. ΝΟΜΩΝ							
1. Αφορολόγητο ποσό για επενδύσεις που έγιναν με το ν.δ. 4002/1959.....						141	
2. Αφορολόγητο ποσό για επενδύσεις που έγιναν με το ν. 289/1976.....						142	
3. Αφορολόγητο ποσό για επενδύσεις που έγιναν με το ν. 1262/1982.....						143	
4. Αφορολόγητο ποσό για νέες στη χώρα επενδύσεις ν. 1892/1990.....						144	
5. Ειδικό Αφορολ. Αποθεμ. Επενδύσεων ν. 1828/1989 (από κέρδη 1993).....						145	
6. Ειδικό Αφορολ. Αποθεμ. Επενδύσεων Εμπορ. Επιχ/σεων (από κέρδη 1993).....						146	
7.....						147	
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ Η ΖΗΜΙΕΣ.....						148	→ 4.500.000
ΠΙΝΑΚΑΣ Ε' - ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ. ΑΝΑΚΕΦΑΛΑΙΩΣΗ (αποσυνάπτεται αναλυτική κατάσταση προϋπομμένων)							
F ¹ = ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘ. ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΣΚ. - ΣΡΧ 250000 ΠΕΡΙΣΤΗΔΩΜΑΤΑ 200000				ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ		ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	
F ² = -11- -11- -11- -11 120000 -11- 60000				2.000.000		1.800.000	
Εκμίσθωση και υπεκμίσθωση.....				1.900.000		1.080.000	
Ιδιόχρηση.....				3.900.000		2.880.000	
Σύνολο.....							
ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΤ' - ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΙΝΗΤΕΣ ΑΞΙΕΣ (Τόκοι, τοκομερίδια κ.τ.λ. και μερίσματα από ανώνυμες εταιρίες)							
Α/Α	Προέλευση εισοδήματος		Περίοδος ισολογισμού	Χρονολογία κτήσης	Ανάλυση Εισοδήματος		
	Ανώνυμη Εταιρία κ.τ.λ. ή χρεώστης	ΕΙΔΟΣ			Καθαρό ποσό	Φόρος που παρακρατήθηκε	
1	ΔΗΜΟΣΙΟ	ΤΟΚΟΙ ΟΜΟΛ.		31-10-99	250.000	-	
2	Β. ΠΑΡΑΧΗΙΧ' ΣΙΑ Ο.Ε	ΤΟΚΟΙ ΔΑΝ		30-9-99	300.000	60.000	
3							
4							
ΠΙΝΑΚΑΣ Ζ' - ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΕ Ο.Ε., Ε.Ε., ΕΠΕ ΚΤΛ.							
Α/Α	Επωνυμία - Νομ. μορφή	Διεύθυνση	Αρμόδια Δ.Ο.Υ.	Διαχ. περίοδος	Συνολικά καθαρά κέρδη (Φορολογούμενα και απαλλοσόμενα)	Ποσοστό συμμετοχ. (%)	
1	ΝΙΚ ΓΕΩΡΓΙΟΥ Ο.Ε	ΣΟΛΕΝΟΣ 5	Ι ΑΘΗΝΩΝ	1/1 - 31/12/99	10.000.000	50%	
2							
3							

* Αν η επιχ/ση τηρεί διέλλια Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. θα γραφούν τα κέρδη ή η ζημιά του ισολογισμού, ενώ αν τηρεί διέλλια Α' ή Β' κατηγορίας τα κέρδη ή η ζημιά (όπου αναγνωρίζεται) Δ', Ε' και Ζ' κατηγορίας.

** Δεν αφαιρούνται ζημίες που προέκυψαν από ισολογισμούς ή διαχειριστικές περιόδους που έκλεισαν ή έληξαν, αντιστοίχως, μέχρι και 31.12.1991

Υπόδειγμα σελ. 4

ΠΙΝΑΚΑΣ ΙΒ' — ΔΗΛΩΣΗ ΝΟΜΙΜΟΥ ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΥ ΕΤΑΙΡΙΑΣ Κ.Τ.Λ.				
(Συμπληρώνεται σε περίπτωση ύπαρξης περισσότερων από τρεις δικαιούχων, κατ' αρχήν, επιχειρηματικής αμοιβής)				
Δηλώνω ότι οι ομόρρυθμοι εταίροι, φυσικά πρόσωπα, με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής που θα λάβουν επιχειρηματική αμοιβή είναι οι ακόλουθοι:				
Επώνυμο	Όνομα	Όνομα πατέρα ή συζύγου		
A. ....	.....	.....
B. ....	.....	.....
Γ. ....	.....	.....
				.....199.
				Ο ΔΗΛΩΝ
ΠΙΝΑΚΑΣ ΙΓ' — ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΟΜΟΡΡΥΘΜΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ*				
Ο υπογεγραμμένος <u>ΔΗΜ. ΑΝΤ. ΔΗΜΗΤΡΟΠΟΥΛΟΣ</u> δηλώνω, με την παρούσα ανέκκλητη δήλωσή μου,				
ότι συμμετέχω ως διαχειριστής-εταίρος σε Ε.Π.Ε. ή ως ομόρρυθμος εταίρος σε άλλη Ο.Ε. ή Ε.Ε. στις ακόλουθες εταιρίες:				
ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ	ΑΦΜ	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ.
<u>ΠΑΝ. ΝΙΚΟΛΑΟΥ Κ' ΣΙΑ</u>	<u>Ε.Ε.</u>	<u>93516677</u>	<u>Σερραίων 32-Αθήνα</u>	<u>Β' Αθήνων</u>
.....
.....
και θα λάβω επιχειρηματική αμοιβή από την <u>ΔΗΜ. ΔΗΜΗΤΡΟΠΟΥΛΟΣ Κ' ΣΙΑ Ο.Ε.</u>				
				.....1993
				Ο ΔΗΛΩΝ
				Χ Χ Χ
Ο υπογεγραμμένος..... δηλώνω, με την παρούσα ανέκκλητη δήλωσή μου,				
ότι συμμετέχω ως διαχειριστής-εταίρος σε Ε.Π.Ε. ή ως ομόρρυθμος εταίρος σε άλλη Ο.Ε. ή Ε.Ε. στις ακόλουθες εταιρίες:				
ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ	ΑΦΜ	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ.
.....
.....
.....
και θα λάβω επιχειρηματική αμοιβή από την				
				.....199.
				Ο ΔΗΛΩΝ
Ο υπογεγραμμένος..... δηλώνω, με την παρούσα ανέκκλητη δήλωσή μου,				
ότι συμμετέχω ως διαχειριστής-εταίρος σε Ε.Π.Ε. ή ως ομόρρυθμος εταίρος σε άλλη Ο.Ε. ή Ε.Ε. στις ακόλουθες εταιρίες:				
ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ	ΑΦΜ	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ.
.....
.....
.....
και θα λάβω επιχειρηματική αμοιβή από την				
				.....199.
				Ο ΔΗΛΩΝ

4. ΕΤΑΙΡΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ (Ε.Π.Ε.)

4.1. Γενικά

Τόσο οι καθαρά προσωπικές, όσο και οι καθαρά κεφαλαιουχικές εταιρίες έχουν ορισμένα μειονεκτήματα, που δυσκολεύουν την ανάπτυξη της μεσαίας, ιδίως, επιχειρήσεως, η οποία διαδραματίζει βασικό ρόλο στην οικονομία κάθε χώρας.

Πραγματικά, η μεγάλη δυσκολία των προσωπικών εταιριών (Ο.Ε. και Ε.Ε.) στη μεταβολή των προσώπων των συμβαλλόμενων εταίρων και το απεριόριστο της ευθύνης των ομορρύθμων εταίρων, αποτελούν βασικά μειονεκτήματα, ώστε να αποφεύγεται πολλές φορές από τους επιχειρηματίες η σύμπραξή τους, εταιρικά, για την ανάπτυξη δεδομένης δραστηριότητας.

Επειτα, η δημιουργία καθαρά κεφαλαιουχικής εταιρίας, η οποία υπόκειται σε έντονο, σχετικό κρατικό έλεγχο (προς το σκόπο προστασίας των πιστωτών και της μειοψηφίας των μετόχων), και της οποίας το ελάχιστο, κατά νόμο, κεφάλαιο είναι πολύ υψηλότερο από εκείνο των προσωπικών εταιριών και ΕΠΕ, δεν είναι πάντοτε σκόπιμη ούτε εύκολη.

Πολλές είναι οι αιτίες ή οι παράγοντες που κάνουν την Α.Ε. σε πολλές περιπτώσεις να μην είναι ενδεδειγμένη λύση, όσον αφορά στη νομική μορφή της συγκροτήσεως της δράσεως των επιχειρηματιών.

Ετσι, αναπτύχθηκε και ρυθμίζεται νομοθετικά με το ν. 3190 η εταιρική μορφή της Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης

(Ε.Π.Ε.), που δεν είναι έντονα κεφαλαιουχική (δεν αγνοείται απόλυτα το προσωπικό στοιχείο των εταίρων), η δε δημιουργία της δεν έχει σαν συνέπεια τα μειονεκτήματα της Ο.Ε.

Πρόκειται, λοιπόν, για ένα ενδιάμεσο (μεταξύ κεφαλαιουχικής και προσωπικής) τύπο εμπορικής εταιρίας, στην οποία δεν απομονώνεται εντελώς το προσωπικό στοιχείο της εταιρίας, ούτε χάνεται εντελώς ο κεφαλαιουχικός της χαρακτήρας.

Τα βασικά ιδιαίτερα χαρακτηριστικά στοιχεία της Ε.Π.Ε. είναι:

- α) Το περιορισμένο (μέχρι το ποσό της εισφοράς τους) της ευθύνης των συμβαλλόμενων εταίρων (αντίθετα με τους ομόρρυθμους εταίρους).
- β) Το γεγονός ότι η ψήφος των προσώπων κατά τη λήψη αποφάσεων στη συνέλευση (σε αντίθεση με την Α.Ε.) δεν παραγνωρίζεται.
- γ) Η ισχύς της κεφαλαιακής συμμετοχής των εταίρων κατά τη λήψη αποφάσεων στη συνέλευση (αντίθετα με την Ο.Ε.), λαμβάνεται επίσης υπόψη.

Η Ε.Π.Ε. έχει, σε σχέση με τους εταίρους, χωριστή νομική προσωπικότητα (όπως η Α.Ε. και η Ο.Ε.), χωριστή επωνυμία, ιθαγένεια, κατοικία κ.λπ., η δε σύστασή της υπόκειται σε δημοσιότητα, δηλαδή: αντίγραφο της εταιρικής συμβάσεως (καταστατικού) κατατίθεται στο Γραμματέα Πρωτοδικών της έδρας της Ε.Π.Ε., περίληψη αυτού δημοσιεύεται στο ειδικό δελτίο της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως (Δελτίο Α.Ε. και Ε.Π.Ε.), δεν απαιτείται δε άδεια της Διοικήσεως (ενώ απαιτείται τέτοια άδεια για την Α.Ε.).

Το καταστατικό των Ε.Π.Ε. πρέπει να αναφέρεται :

- α) Στα ονοματεπώνυμα και τα λοιπά στοιχεία των εταίρων.
- β) Στο αντικείμενο δράσεως.
- γ) Στην έδρα, επωνυμία και ιδιότητα της Ε.Π.Ε.
- δ) Στη διάρκεια για την οποία συστήθηκε.
- ε) Στην αξία του μεριδίου συμμετοχής (εταιρικό μερίδιο) και στο ύψος του εισφερόμενου κεφαλαίου, αλλά και σε άλλα στοιχεία (προαιρετικά), όπως στον τρόπο διαχείρισεως ή στην υποχρέωση για συμπληρωματική εισφορά των εταίρων, στον ανταγωνισμό, στην απαγόρευση μεταβιβάσεως του εταιρικού μεριδίου (αλλιώς δεν ισχύει η απαγόρευση) κ.λπ.

Τροποποίηση των διατάξεων του καταστατικού είναι δυνατή υπό ορισμένες συνθήκες και προϋποθέσεις, οριζόμενες από το νόμο. Π.χ. κατά γενικό κανόνα απαιτείται ταυτόχρονα πλειοψηφία του 75% των ψήφων του συνόλου των εταίρων (προσωπικό στοιχείο) και πλειοψηφία του 75% του συνόλου των μεριδίων (κεφαλαιουχικό στοιχείο), αλλά και δημοσιότητα της μετατροπής που αποφασίστηκε.

4.2. Διοίκηση των Ε.Π.Ε.

Η διοίκηση στις Ε.Π.Ε. (εκτός των στελεχών τους) ασκείται από τη Γ.Σ. και το Διαχειριστή.

Η Γ.Σ. είναι δυνατό να χαρακτηριστεί:

- α) Τακτική, όταν συγκαλείται μέσα σε τρεις μήνες από το τέλος της χρήσεως εγγράφως από το Δ.Σ. ή από τους

εταίρους μετά από απόφαση του Προέδρου Πρωτοδικών, εφ' όσον δεν συγκλήθηκε κανονικά από το Δ.Σ.

- β) Έκτακτη, όταν συγκαλείται έκτακτα και σύμφωνα με τα οριζόμενα από το νόμο.
- γ) Καταστατική, όταν ασχολείται με θέματα του καταστατικού και λειτουργεί (όσον αφορά στη συγκρότηση και την πλειοψηφία) σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από το νόμο.

Η αρμοδιότητα των Γ.Σ. καθορίζεται από το νόμο και το καταστατικό.

Διαχειριστής μπορεί να ορίζεται εταίρος ή μη της Ε.Π.Ε. δια του καταστατικού ή με απόφαση της Γ.Σ. Διαχειριστής μπορεί να είναι ένας ή περισσότεροι και λειτουργούν σαν Δ.Σ.

Το Δ.Σ. αποτελείται από πρόσωπα διοριζόμενα από το καταστατικό ή τη Γ.Σ., δηλαδή από τους ίδιους τους εταίρους, αποφασίζει δε κατά πλειοψηφία ψήφων προσώπων (αν αυτό ορίζεται στο καταστατικό), αλλιώς με ομόφωνη γνώμη των μελών του.

Τα μέλη του Δ.Σ. ανακαλούνται ανάλογα με τον τρόπο διορισμού τους. Ο διορισμός και η ανάκλησή τους δημοσιεύεται στο δελτίο Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως.

Η εξουσία των μελών του Δ.Σ. ορίζεται αρχικά από το καταστατικό και προσδιορίζεται από το αντικείμενο δράσεως και την οργάνωση και συγκρότηση της λειτουργίας της Ε.Π.Ε. γενικά.

Τα λογιστικά βιβλία που πρέπει να τηρεί κάθε Ε.Π.Ε. ορίζονται είτε από το ν. 3190/55 είτε από τον Κ.Φ.Σ.

Σύμφωνα με τον Κ.Φ.Σ. οι Ε.Π.Ε. (όπως και οι Α.Ε. άσχετα με τον κύκλο εργασιών τους) είναι υποχρεωμένες να τηρούν

βιβλία Δ κατηγορίας. Εκτός όμως από τα βιβλία αυτά, οι Ε.Π.Ε. υποχρεούνται να τηρούν και τα επόμενα βιβλία, θεωρημένα από την αρμόδια οικονομική εφορία (ν. 3190):

- α) βιβλίο με τα στοιχεία των εταίρων
- β) βιβλίο πρακτικών των Γ.Σ.
- γ) βιβλίο πρακτικών των συνεδριάσεων διαχειριστών.

5. ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ

5.1. Περιεχόμενο και δομή του Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων της Ε.Π.Ε.

Λαμβανομένης υπόψη της λειτουργικής δομής και του ισχυοντος συστήματος φορολογίας της ΕΠΕ, ο "πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων" της ΕΠΕ διαμορφώνεται ως εξής:

Ο "Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων" κατά το Ε.Γ.Λ.Σ.

		Ποσά Κλεισμένης Χρήσεως 1984	Ποσά Πραγμ Χρήσεως 1983
88.00 ή 88.01 (86.99)	Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) κερδών	XXX	XXX
88.02-04 (42.00-02)	(+) ή (-) Υπόλοιπο αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) προηγούμενων χρήσεων	XXX	XXX
88.06 (42.04)	(+) ή (-) Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων	(-XXX)	XXX
88.07 (Υπολ/σμοί 41)	(+) Αποθεματικά προς διάθεση	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	Σύνολο	XXX	XXX
88.08	ΜΕΙΟΝ: 1. Φόρος εισοδημ. & χαρτοσ.	XXX	
88.09	2. Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
88.99	Κέρδη προς διάθεση	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
	ή		
88.98	Χημίες εις νέο	<u>(-XXX)</u>	<u>(-XXX)</u>

Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:

41.02	1. Τακτικό αποθεματικό	XXX	XXX
53.01	2. Πρώτο μέρισμα	XXX	XXX
53.01	3. Πρόσθετο μέρισμα	XXX	XXX
41.03	4. Αποθεματικά καταστατικού (αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις)	XXX	XXX
41.04-05	5. Ειδικά και έκτακτα αποθεματικά (αναφέρεται ο σκοπός)	XXX	XXX
41.08	6. Αφορολόγητα αποθεματικά (αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις)	XXX	XXX
53.08	7. Αμοιβές από ποσοστά μελών διοικητικού συμβουλίου	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>
42.00	8. Υπόλοιπο κερδών εις νέο	<u>XXX</u>	<u>XXX</u>

5.2. Σειρά διαθέσεως των κερδών της ΕΠΕ

Τα καθαρά κέρδη της χρήσεως, όπως αυτά προκύπτουν από το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού "αποτελέσματα χρήσεως", αυξάνονται ή μειώνονται με:

- τις "διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων",
- τους "λοιπούς μη ενσωματούμενους στο λειτουργικό κόστος φόρους".

Το αλγεβρικό άθροισμα των παραπάνω μεγεθών συνιστά το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως και εφόσον είναι κέρδος (πιστωτικό) διατίθενται με την ακόλουθη σειρά:

(α) Πρωταρχικά τα λογιστικά κέρδη της χρήσεως διατίθενται για την κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων. Όταν υπάρχει ακάλυπτη ζημία προηγούμενων χρήσεων κανένα ποσό από

τα κέρδη της χρήσεως ή των προηγούμενων χρήσεων (αποθεματικά κ.λπ.) δεν επιτρέπεται να διατίθενται για το σχηματισμό αποθεματικών και, κατά μεγαλύτερο λόγο, να διανέμεται στους εταίρους και τυχόν λοιπούς δικαιούχους.

(β) Ακολουθεί η κράτηση για φόρο εισοδήματος της εταιρίας υπολογιζόμενος κατά τα ισχύοντα σήμερα, με συντελεστή 35% επί των φορολογητέων κερδών της χρήσεως.

(γ) Ακολουθεί η κράτηση για τακτικό αποθεματικό. Η κράτηση αυτή υπολογίζεται επί των καθαρών λογιστικών κερδών της χρήσεως, μετά την αφαίρεση των ζημιών των προηγούμενων χρήσεων και του φόρου εισοδήματος επί των κερδών της χρήσεως.

(δ) Το υπόλοιπο των κερδών μετά την αφαίρεση της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό διατίθεται κατά τους ορισμούς του καταστατικού. Αν το καταστατικό σιωπά, οι εταίροι έχουν δικαίωμα στα καθαρά κέρδη της χρήσεως "κατά λόγον των εισφορών αυτών" (άρθρο 35 παρ. 1 ν. 3190/1955), δηλαδή κατά την αναλογία συμμετοχής αυτών στο κεφάλαιο της εταιρίας.

Λόγω του ενδοτικού χαρακτήρα της διατάξεως του άρθρου 35 παρ. 1, το καταστατικό μπορεί να ριζει ότι, μετά την αφαίρεση της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό, ορισμένο ποσό από τα καθαρά κέρδη καταβάλλεται ως πρώτη διανομή στους εταίρους, από δε το υπόλοιπο ένα ποσοστό κρατείται για εκτακτο αποθεματικό, άλλο παραχωρείται σε τρίτους μη εταίρους (διαχειριστές, προσωπικό της εταιρείας) και το απομένον υπόλοιπο καταβάλλεται ως δεύτερη διανομή στους εταίρους είτε ολόκληρο είτε κατά ένα μέρος, οπότε το υπόλοιπο που τελικά παραμένει αφήνεται εις νέο.

Σχηματικά, η σειρά διαθέσεως των κερδών της ΕΠΕ μπορεί να παρασταθεί ως εξής:

1.

ΚΑΛΥΨΗ ΤΩΝ ΖΗΜΙΩΝ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ

2.

ΚΡΑΤΗΣΗ ΓΙΑ ΦΟΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

3.

ΚΡΑΤΗΣΗ ΓΙΑ ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ

4.

ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

Κατά τους ορισμούς του καταστατικού και τις αποφάσεις της Γ.Σ. των εταίρων:

- Μερίσματα στους εταίρους
- Αμοιβές διαχειριστών
- Μερίσματα στο προσωπικό
- Αφορολόγητα αποθεματικά
- κ.λπ.

5.3. Φόρος εισοδήματος επί των κερδών της χρήσεως της Ε.Π.Ε.

Σε αντίθεση με το φορολογικό καθεστώς που ίσχυε επί των κερδών της ΕΠΕ πριν από το ν.2065/1992, σύμφωνα με το οποίο η ΕΠΕ δεν αποτελούσε υποκείμενο φόρου για τα κέρδη που πραγμα-

τοποιούσε, αλλά τα κέρδη αυτά θεωρούνταν ότι αποκτήθηκαν από ένα έκαστο εταίρο της ΕΠΕ, κατά το ποσοστό συμμετοχής καθενός στα κέρδη της, και φορολογούνταν στο όνομά τους, ο νέος φορολογικός νόμος αλλάζει ριζικά το πιο πάνω φορολογικό καθεστώς επί των κερδών της ΕΠΕ. Έτσι, με το ν. 2065/1992 η ΕΠΕ καθίσταται πια υποκείμενο του φόρου και φορολογείται η ίδια για τα κέρδη που πραγματοποιεί κάθε διαχειριστική χρήση.

Συγκεκριμένα, με το άρθρο 10 του ν.δ. 3843/1958, όπως αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 16 παρ. 6 του ν. 2065/1992, καθιερώνεται η φορολόγηση των κερδών της ΕΠΕ στο όνομά της.

Ο συντελεστής φορολογίας των κερδών της ΕΠΕ είναι 35%, ο ίδιος δηλαδή συντελεστής που εφαρμόζεται για τη φορολογία των κερδών όλων των νομικών προσώπων που αναφέρονται στο άρθρο 3 του ν.δ. 3843/1958 (α.ε., υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρίας κ.λπ.).

Ειδικότερα όμως για τις ΕΠΕ, το άρθρο 10 παρ. 2 του ν.δ. 3842/58, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 16 παρ. 6 ν. 2065/92, προβλέπει ότι ο πιο πάνω συντελεστής φορολογίας 35% εφαρμόζεται στο υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση, από τα συνολικά καθαρά κέρδη, επιχειρηματικής αμοιβής, η οποία θεωρείται ότι λαμβάνεται από τους διαχειριστές εταίρους αυτής για τις υπηρεσίες διαχειρίσεως που προσφέρουν στην εταιρία.

Για τον προσδιορισμό των κερδών που φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου της ΕΠΕ, η αφαίρεση από τα συνολικά κέρδη της επιχειρηματικής αμοιβής είναι υποχρεωτική, ανεξάρτητα αν κάποιος από τους δικαιούχους επιχειρηματικής αμοιβής διαχειριστές εταίρους λαμβάνει ή όχι επιχειρηματική αμοιβή από την εταιρεία.

5.4. Χαρτόσημο επί των κερδών της Ε.Π.Ε.

Επί των καθαρών κερδών της ΕΠΕ επιβάλλεται τέλος χαρτοσήμου 1% πλέον εισφορά υπέρ ΟΓΑ 20%, ήτοι συνολικά 1,20% (άρθρο 21 ν. 12/1975). Ως καθαρά κέρδη νοούνται τα κέρδη που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία της εταιρίας, όπως αυτά προσδιορίζονται για την επιβολή του φόρου εισοδήματος, δηλαδή στα κέρδη της εταιρίας που προκύπτουν μετά τη φορολογική αναμόρφωση των λογιστικών κερδών της χρήσεως.

Το παραπάνω τέλος χαρτοσημου καταβάλλεται εφάπαξ κατά την υποβολή της δηλώσεως αποτελεσμάτων της εταιρίας, που αναφέραμε παραπάνω, και βαρύνει το νομικό πρόσωπο της εταιρίας.

Με την παραπάνω ρύθμιση εξαντλείται η επιβάρυνση των κερδών από τέλη χαρτοσήμου. Έτσι, δεν υπόκεινται περαιτέρω σε τέλη χαρτοσήμου η ανάληψη ποσών από εταίρους στη διάρκεια της χρήσεως έναντι κερδών αυτής, η διανομή των κερδών στο τέλος της χρήσεως στους εταίρους ή η πίστωση αυτών στους προσωπικούς λογαριασμούς αυτών, η παραμονή των κερδών στο λογαριασμό "κέρδη εις νέο", η αποθεματικοποίηση κερδών (φορολογημένων ή αφορολόγητων), η κεφαλαιοποίηση ή διανομή αποθεματικών κ.λπ.

Τα τέλη χαρτοσήμου επί των κερδών βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία προέκυψαν τα κέρδη. Ο προσδιορισμός λοιπών των τελών χαρτοσήμου πρέπει να γίνεται κατά τους κανόνες της εσωτερικής υφαιρέσεως και να υπολογίζονται, όπως είπαμε, επί των φορολογητέων κερδών, δηλαδή επί των λογιστικών κερδών και των λογιστικών διαφορών, ενώ δεν υπολογίζονται επί των αφορολόγητων εσόδων, π.χ.:

Ας υποθέσουμε ότι τα λογιστικά κέρδη της χρήσεως 10+7 της ΖΗΤΑ ΕΠΕ ανέρχονται σε δρχ. 1.550.000 και ότι στο λογαριασμό "αποτελέσματα χρήσεως" περιλήφθηκαν έξοδα που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά δρχ. 850.000 και μη φορολογούμενα έσοδα δρχ. 376.000. Τα τέλη χαρτοσήμου ανέρχονται σε δρχ. 24.000, υπολογιζόμενα ως εξής:

Κέρδη υποβαλλόμενα σε χαρτοσήμανση: δρχ. 2.024.000
(1.550.000 + 850.000 - 376.000) και χαρτόσημο:

$$2.024.000 \times \frac{0,012}{1,012} = 24.000$$

Για το ποσό του χαρτοσήμου θα γίνει η εγγραφή:

63.98 Διάφοροι φόροι - τέλη	24.000
(63.98.03 Χαρτόσημο κερδών)	
54 Υποχρεώσεις από φόρους τέλη	24.000
(54.08 Λογαρ. εκκαθαρ. φόρων τελών ετήσιας δήλωσης φόρου εισο- δήματος)	

Μετά την εγγραφή αυτή, τα λογιστικά κέρδη της χρήσεως διαμορφώνονται στο ποσό των δρχ. 1.526.000 (1.550.000 - 24.000).

Σημειώνεται ότι στην πράξη, πολλές ΕΠΕ, αντί να επιβαρύνουν τα έξοδα της χρήσεως με το χαρτόσημο των κερδών της χρήσεως, βαρύνουν με αυτό την επόμενη χρήση, κατά την οποία γίνεται και η καταβολή του, καταχωρώντας το ως έξοδο προηγούμενης χρήσεως (λογ. ΚΑ 82).

Επισημαίνεται, τέλος, ότι μετά την τροποποίηση της διάταξης του άρθρου 35 παρ. 1 περ. ε ν.δ. 3323/55 με το άρθρο 10 παρ. 10 ν. 2065/92, τα τέλη χαρτοσήμου επί των κερδών της ΕΠΕ αναγνωρίζονται φορολογικά ως εκπεστέα από τα έσοδα δαπάνη στη χρήση που αυτά καταβάλλονται (άρθρο 35 παρ. 1 περ. ε του ν.δ. 3323/55). Συνεπώς στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της ΕΠΕ της χρήσεως 1992, στην οποία προέκυψαν τα κέρδη, το ποσό των τελών χαρτοσήμου θα αντιμετωπιστεί ως λογιστική διαφορά, ενώ θα αναγνωφιστεί προς έκπτωση στην επόμενη χρήση 1993, οπότε και καταβάλλεται.

5.5. Τα διανεμόμενα στους εταίρους κέρδη

5.5.1. Από άποψη εμπορικής νομοθεσίας

Ο ν. 3190/55, με τη διάταξη του άρθρου 35 παρ. 1, ορίζει ότι: "εκτός διαφόρου ρυθμίσεως υπό του καταστατικού, οι εταίροι έχουν δικαίωμα επί των εκ του ετησίου ισολογισμού προκύπτοντων καθαρών κερδών, κατά λόγον των εισφορών αυτών".

Σε αντίθεση με ό,τι κρατεί στο δίκαιο της ανώνυμης εταιρίας, όπου η διανομή των κερδών γίνεται υποχρεωτικά ανάλογα με τις μετοχές κάθε μετόχου, στο δίκαιο της ΕΠΕ είναι δυνατό να ορίζεται στο καταστατικό διαφορετικός τρόπος διανομής αυτών, όπως λ.χ. κατά ίσα μέρη σε όλους τους εταίρους παρά την ανισότητα των εισφορών τους στο κεφάλαιο της εταιρίας ή κατά ορισμένο μέτρο σε ορισμένους εταίρους και κατά διαφορετικό μέτρο στους υπόλοιπους, σε τρόπο ώστε, αν είναι δυνατό, να δημιουργούνται προνομιούχα εταιρικά μερίδια.

Η δυνατότητα αυτή της διαφορετικής, σε σχέση με το εισφερθέν στην εταιρία από τους εταίρους κεφάλαιο, διανομής των κερδών, είναι συνεπής προς την αρχή ότι στην ΕΠΕ, εκτός από το κεφαλαιουχικό, σπουδαίο ρόλο διαδραματίζει και το προσωπικό στοιχείο (προσωπική εργασία του εταίρου).

Επισημαίνεται όμως ότι δεν είναι επιτρεπτή συμφωνία κατά την οποία ένας εταίρος αποκλείεται από τα κέρδη ή απαλλάσσεται από τις ζημιές, δηλαδή απαγορεύεται η *societas leonina* (άρθρο 764 παρ. 1 Α.Κ.). Εξάλλου, δεν είναι ισχυρή στις ΕΠΕ η συμφωνία κατά την οποία ο εταίρος που συνεισφέρει μόνο εργασία δεν συμμετέχει στις ζημιές (άρθρο 764 παρ. 2 Α.Κ.), γιατί η προσωπική εργασία κατά το νόμο δεν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο εταιρικής εισφοράς (άρθρα 5 και 4 παρ. 1 του ν. 3190/55).

Σημειώνεται ότι δεν επιτρέπεται συμφωνία που να παρέχει στους εταίρους δικαίωμα απολήψεως τόκου επί των εισφορών τους στις χρήσεις που η εταιρία δεν πραγματοποιεί κέρδη, γιατί αυτό οδηγεί σε μείωση των εισφορών τους. Επίσης, όπως συνάγεται από τη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 60 του ν. 3190/55, το καταστατικό δεν είναι δυνατό να επιτρέπει οι εταίροι να λαμβάνουν προκαταβολή έναντι κερδών χωρίς την κατάρτιση ισολογισμού, την έγκριση αυτού και τη λήψη αποφάσεως από τη συνέλευση των εταίρων για τη διάθεση των κερδών.

Τα κέρδη καταβάλλονται στους εταίρους σε χρήματα. Ο εταίρος δικαιούται να αρνηθεί άλλη καταβολή.

Για να αποκτήσουν οι εταίροι αξίωση στα κέρδη της εταιρείας πρέπει να συντρέχουν τα ακόλουθα:

- (α) Να εγκριθούν οι οικονομικές καταστάσεις από τη συνέλευση των εταίρων. Αν δεν καταρτιστούν ή δεν εγκριθούν νόμιμα οι οικονομικές καταστάσεις, ελλείπει στοιχείο απαραίτητο για τη γένεση του δικαιώματος του εταίρου.
- (β) Τα κέρδη που προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις να υπερβαίνουν τα απαιτούμενα για το σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού και του φόρου εισοδήματος επί των κερδών της χρήσεως. Στην αντίθετη περίπτωση δεν υπάρχουν κέρδη της χρήσεως προς διανομή.
- (γ) Να ληφθεί απόφαση της γενικής συνελεύσεως των εταίρων για διανομή των κερδών. Η απόφαση για διανομή των κερδών λαμβάνεται με απόλυτη πλειοψηφία του αριθμού των εταίρων που εκπροσωπούν ποσοστό μεγαλύτερο από το ήμισυ του εταιρικού κεφαλαίου. Η απόφαση αυτή δημιουργεί για καθένα εταίρο το δικαίωμα να απαιτήσει τα κέρδη που αναλογούν σ' αυτόν.

Όπως είπαμε, τα κέρδη που πραγματοποίησε η ΕΠΕ διανέμονται στους εταίρους κατά τις διατάξεις του καταστατικού. Αν το καταστατικό δεν προβλέπει περί της διανομής των κερδών, όλα τα κέρδη, μετά την αφαίρεση της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό και φόρο εισοδήματος επί των κερδών της χρήσεως, είναι διανεμητέα στους εταίρους. Για να μη διανεμηθεί ολόκληρο το υπόλοιπο των κερδών στους εταίρους απαιτείται:

(α) Είτε να υπάρχει διαφορετική διάταξη του καταστατικού, λ.χ. δυνατό το καταστατικό να επιβάλλει το σχηματισμό έκτακτου αποθεματικού ή να ορίζει ότι αποκλείεται η διανομή κερδών σε ορισμένες περιπτώσεις ή σε ορισμένες

χρήσεις ή για ορισμένο χρονικό διάστημα από τη σύσταση της εταιρίας η εφόσον δεν πραγματοποιηθεί ορισμένο ποσό κερδών, κ.λπ.

(β) Είτε να υπάρχει ομόφωνη γνώμη όλων των εταίρων.

Υποστηρίζεται όμως και η γνώμη ότι, αν το καταστατικό δεν προβλέπει περί του τρόπου διανομής των κερδών, όλα τα κέρδη είναι διανεμητέα στους εταίρους, εκτός αν επιτακτικά συμφέροντα της εταιρίας επιβάλλουν τη δημιουργία έιτακτου αποθεματικού. Αλλά η γνώμη αυτή κατακρίνεται, γιατί υπό το πρόσχημα των επιτακτικών αναγκών, οι οποίες σχεδόν πάντοτε υπάρχουν στις επιχειρήσεις, η πλειοψηφία μπορεί καταχρηστικά να πιέζει τη μειοψηφία περιορίζοντας το δικαίωμα επί των κερδών και καταδικάζοντας ενδεχομένως τον εταίρο της μειοψηφίας σε λιμοκτονία.

Στις ΕΠΕ, όπως και στις ανώνυμες εταιρίες, οι εταίροι δεν υποχρεούνται για χρέη της εταιρίας περα από την ατομική τους εισφορά. Δεν είναι δυνατό να συμφωνηθεί απεριόριστη ευθύνη του εταίρου για τις εταιρικές υποχρεώσεις, γιατί αυτό αντίκειται στη φύση της εταιρίας αυτής ως περιορισμένης ευθύνης. Επιτρέπεται όμως να καθιερωθεί υποχρέωση του εταίρου για συμπληρωματική εισφορά υπό τις ακόλουθες προϋποθέσεις (άρθρο 36 ν. 3190/55):

(α) να έχουν συμπεριληφθεί στο καταστατικό διατάξεις για συμπληρωματικές εισφορές των εταίρων. με τις διατάξεις του καταστατικού πρέπει να προσδιορίζεται και το μέγεθος των συμπληρωματικών εισφορών, το οποίο, σε καμία περίπτωση, δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το αρχικό κεφάλαιο,

- (β) οι συμπληρωματικές εισφορές πρέπει να γίνονται για την κάλυψη ζημιών που βεβαιώθηκαν στον ισολογισμό, ο οποίος πρέπει να έχει εγκριθεί από τη γενική συνέλευση των εταίρων,
- (γ) να ληφθεί απόφαση από τη συνέλευση των εταίρων με πλειοψηφία τουλάχιστον των $3/4$ του όλου αριθμού των εταίρων που εκπροσωπούν τα $3/4$ του όλου εταίρικού κεφαλαίου.

Οι συμπληρωματικές εισφορές καταβάλλονται από όλους τους εταίρους ανάλογα με τη συμμετοχή τους στο κεφάλαιο της εταιρίας (δηλαδή κατά λόγο των εταιρικών τους μεριδίων), μέσα σε ένα μήνα από τη σχετική πρόσκληση.

5.2.2. Από φορολογική άποψη

Τα κέρδη που πραγματοποιεί η ΕΠΕ, τόσο τα διανεμόμενα όσο και τα αποθεματοποιούμενα, αποτελούν κέρδη από εμπορικές επιχειρήσεις και φορολογούνται, όπως προαναφέρθηκε, στο όνομα του νομικού προσώπου της εταιρίας, εξαιρουμένης της επιχειρηματικής αμοιβής που φορολογείται, όπως προεκτέθηκε, στο όνομα του διαχειριστή εταίρου φυσικού προσώπου. Τα κέρδη, συνεπώς, που διανέμονται στους εταίρους δεν υποβάλλονται σε φορολογία στο όνομά τους ούτε συμψηφίζεται ο φόρος εισοδήματος που τυχόν οφείλει ο εταίρος για άλλα εισοδήματά του. Με το φόρο εισοδήματος που κατέβαλε η εταιρία για τα κέρδη της χρήσεως εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση εταιρίας και εταίρου και δεν καταβάλλεται φόρος εισοδήματος και χαρτόσημο οποτεδήποτε διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν τα φορολογημένα στο όνομα της εταιρίας κέρδη.

6. ΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΤΗΣ Ε.Π.Ε.

6.1. Τακτικό αποθεματικό

6.1.1. Η υποχρέωση κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό

Σύμφωνα με το άρθρο 44 του ν. 2190/1920 "ετησίως αφαιρείται το εικοστόν τουλάχιστον των καθαρών κερδών προς σχηματισμόν τακτικού αποθεματικού. Η προς σχηματισμόν αποθεματικού αφαιρέσεις παύει ούσα υποχρεωτική, άμα ως τούτο φθάση τουλάχιστον το τρίτον του εταιρικού κεφαλαίου. Το αποθεματικόν τούτο χρησιμοποιείται αποκλειστικώς προς εξίσωσιν προ πάσης διανομής μερίσματος του τυχόν χρεώστικου υπολοίπου του λογαριασμού κερδών και ζημιών".

Η κράτηση για τακτικό αποθεματικό, που προβλέπεται από την παραπάνω διάταξη, είναι υποχρεωτική, με την έννοια ότι επιβάλλεται από το νόμο και μάλιστα από διάταξη αναγκαστικής εφαρμογής. Δεν είναι, δηλαδή, δυνατό ούτε με διάταξη του καταστατικού ούτε με απόφαση της γ.σ. των μετόχων, έστω κι αν λήφθηκε με παμψηφία, να περιοριστεί το προβλεπόμενο από τη διάταξη ποσοστό ή να μεταβληθεί ο προορισμός του αποθεματικού που θεσπίζεται από τη διάταξη αυτή.

Μόνη προϋπόθεση για να γεννηθεί υποχρέωση της εταιρίας για διενέργεια κρατήσεως τακτικού αποθεματικού είναι η συγκεκριμένη χρήση να κλείσει με κέρδη. Αν η χρήση δεν αποφέρει κέρδη ή καταλείπει ζημία, καμία υποχρέωση της εταιρίας δεν υπάρχει για κράτηση τακτικού αποθεματικού από

τυχόν αδιανέμητα κέρδη προηγούμενων χρήσεων, που υπάρχουν στην εταιρία.

Η υποχρέωση της εταιρίας για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού υπάρχει, έστω κι αν, με απόφαση της Γ.Σ. που λήφθηκε με παμψηφία, κανένα ποσοστό κερδών δεν διανέμεται, αλλά ολόκληρο το ποσό των κερδών διατίθεται για το σχηματισμό άλλων αποθεματικών.

6.1.2. Επί ποίων κερδών υπολογίζεται η κράτηση για τακτικό αποθεματικό

Η κράτηση για τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται επί του συνολικού ποσού των λογιστικών καθαρών κερδών της χρήσεως μετά την αφαίρεση, από τα κέρδη αυτά του φόρου εισοδήματος και όχι του αναλογούντος φόρου εισοδήματος, όπως ορίζει το Υπουργείο Οικονομικών στις Εγκυκλίους του αριθ. 1112918/ /12.11.92 και 1045732/30.3.93.

Αν, εκτός από τα κέρδη της χρήσεως, διανέμονται και κέρδη προηγούμενων χρήσεων ή και αποθεματικά, η κράτηση για τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται και πάλι επί των καθαρών κερδών της χρήσεως.

Όπως ήδη είπαμε, δεν υπολογίζεται τακτικό αποθεματικό όταν η χρήση κλείσει με ζημία, έστω και αν αδιανέμητα κέρδη προηγούμενων χρήσεων διανέμονται στην παρούσα χρήση.

Στην περίπτωση που υπάρχουν ζημίες προηγούμενων χρήσεων, το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται επί του υπολοίπου των κερδών που απομένει μετά την κάλυψη των ζημιών. Αν τα κέρδη που προέκυψαν στη χρήση είναι μικρότερα από το ποσό των ζημιών που υπάρχουν από προηγούμενες χρήσεις, δεν υπάρχει

υποχρέωση για κράτηση τακτικού αποθεματικού. Δηλαδή, το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται επί των λογιστικών κερδών της χρήσεως μειωμένων με τις τυχόν ζημίες προηγούμενων χρήσεων.

Δηλαδή, το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται επί του ποσού των λογιστικών κερδών που προκύπτουν από το αλγεβρικό άθροισμα των υπολοίπων των ακόλουθων λογαριασμών:

- 88.00	"καθαρά κέρδη χρήσεως"	XXX
- 88.06	"διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων"	XXX
- 88.08	"φόρος εισοδήματος"	XXX
- 88.09	"λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι"	XXX
- 88.03	"ζημίες προηγούμενης χρήσεως προς κάλυψη"	XXX
- 88.04	"ζημίες προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη"	XXX
	Κέρδος επί του οποίου υπολογίζεται η κράτηση για τακτικό αποθεματικό	<u>XXX</u>

Το καταστατικό ή η γενική συνέλευση των μετόχων δεν μπορούν να ορίσουν άλλη βάση υπολογισμού του τακτικού αποθεματικού. Δεν είναι δυνατό π.χ. να οριστεί δια του καταστατικού ή δι' αποφάσεως γενικής συνελεύσεως ή Δ.Σ., ότι η κράτηση για το σχολιαζόμενο αποθεματικό θα υπολογίζεται επί των "μικτών κερδών" ή μόνο επί των "διανεμόμενων κερδών" κ.λπ.

Το ποσό του αποθεματικού που αναλογεί επί των κερδών της κλειόμενης χρήσεως είναι δυνατό να παρακρατηθεί από τα αδιανεμήτα κέρδη προηγούμενων χρήσεων ή και από τα αποθεματικά των οποίων επιτρέπεται η διανομή, αφού τόσο τα

κέρδη των προηγούμενων χρήσεων όσο και τα διανεμόμενα αποθεματικά μεταφέρονται στο λογαριασμό "αποτελέσματα προς διάθεση" και αναμιγνύονται με τα κέρδη της κλειομένης χρήσεως.

6.1.3. Το ποσοστό της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό

Η διάταξη του άρθρου 44 του ν. 2190/1920 ορίζει ότι "ετησίως αφαιρείται το εικοστόν τουλάχιστον των καθαρών κερδών" (δηλ. το 5% τουλάχιστον των καθαρών κερδών) για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού.

ΕΙδικτοερα, προκειμένου για ασφαλιστικές εταιρίες, το άρθρο 18 του ν.δ. 400/70 ορίζει ότι "το πέμπτον τουλάχιστον των καθαρών ετησίων κερδών της εταιρίας διατίθεται προς σχηματισμόν τακτικού αποθεματικού...", δηλ. στις ασφαλιστικές εταιρίες η κράτηση ανέρχεται τουλάχιστον σε 20% των καθαρών κερδών.

Το καταστατικό της εταιρίας δυνατό να ορίσει ποσοστό μεγαλύτερο του 5% (ή στις ασφαλιστικές εταιρίες του 20%), όχι όμως και μικρότερο αυτού. Εχουν, λοιπόν, οι διατάξεις αυτές αναγκαστικό χαρακτήρα μόνο ως προς τη μείωση του νόμιμου ποσοστού και ενδοτικό χαρακτήρα ως προς τη δυνατότητα αύξησής του. Υποστηρίζεται μάλιστα, ότι με το αρχικό καταστατικό, όχι όμως και με τροποποίησή του, μπορεί να οριστεί ότι το σύνολο των κερδών, μετά την αφαίρεση του υποχρεωτικού πρώτου μερίσματος, διατίθεται για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού.

Η γεν. συνέλευση των μετόχων δεν μπορεί να ορίσει παρακράτηση κερδών με βάση ποσοστό μεγαλύτερο από το προβλεπόμενο από το καταστατικό της εταιρίας (ειδάλλως το προβλεπόμενο από

το νόμο), γιατί η αύξηση του ποσοστού αυτού επηρεάζει το ποσό των διανεμητέων κερδών, τη διανομή των οποίων ορίζει το καταστατικό. Εκτός αν το καταστατικό αφήνει στην απόλυτη κρίση της Γ.Σ. των μετόχων ν' αποφασίσει για τη διανομή των πέρα του τακτικού αποθεματικού και του πρώτου μερίσματος κερδών και τα προς διανομή κέρδη επαρκούν και για το σκοπό αυτό.

Αν σε μια χρήση δεν έγινε κράτηση για τακτικό αποθεματικό, επειδή η χρήση δεν άφησε καθαρά κέρδη, ή αν η κράτηση που έγινε υπολείπεται από εκείνη που ορίζει το καταστατικό ή ο νόμος, επειδή τα κέρδη ήταν ανεπαρκή, κατά την επόμενη χρήση θα κρατηθεί μόνο το οριζόμενο από το καταστατικό, ειδάλλως από το νόμο, ποσοστό και δεν θα υπολογιστεί κράτηση και για την προηγούμενη χρήση, κατά την οποία δεν προέκυψαν κέρδη ή αυτά ήταν ανεπαρκή.

Αν το τακτικό αποθεματικό μειωθεί εξαιτίας χρησιμοποιήσεως μέρους ή ολόκληρου για την κάλυψη της ζημίας μιας χρήσεως, η κράτηση που γίνεται στην επόμενη χρήση θα είναι η προβλεπόμενη από το καταστατικό, ειδάλλως από το νόμο, ανεξάρτητα αν αυτή καλύπτει ή όχι το ποσό του αποθεματικού που χρησιμοποιήθηκε. Το ίδιο συμβαίνει και στην περίπτωση που, πριν χρησιμοποιηθεί το αποθεματικό, είχε διακοπεί η κράτηση για το σχηματισμό του, επειδή αυτό είχε φθάσει στο όριο που καθορίζει το καταστατικό ή ο νόμος.

6.1.4. Μέχρι ποιο ποσό η κράτηση για τακτικό αποθεματικό είναι υποχρεωτική

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 44 του ν. 2190/20 "...η προς σχηματισμόν αποθεματικού αφαιρέσεις παύει ούσα

υποχρεωτική, άμα ως ούτο φθάση τουλάχιστον το τρίτον του εταιρικού κεφαλαίου...".

Κατά τη διάταξη, επίσης, του άρθρ. 18 του ν.δ. 400/70 "...η τοιαύτη διάθεσις δεν είναι υποχρεωτική άμα ως το αποθεματικόν υπερβή το τετραπλάσιον του μετοχικού κεφαλαίου".

Ο νομοθέτης όρισε το ελάχιστο όριο μέχρι καλύψεως του οποίου η κράτηση για τακτικό αποθεματικό είναι υποχρεωτική. Είναι δε το όριο αυτό το 1/3 του ονομαστικού μετοχικού κεφαλαίου και προκειμένου για τις ασφαλιστικές εταιρίες το τετραπλάσιο του ονομαστικού μετοχικού κεφαλαίου. Το καταστατικό μπορεί να ορίσει μεγαλύτερο ποσό, όχι όμως και μικρότερο, από το ποσό που ορίζεται από το νόμο. Το καταστατικό μπορεί ακόμη να ορίσει ότι η καθοριζόμενη από το νόμο (ή απ' αυτό τυχόν μεγαλύτερη) κράτηση από τα κέρδη θα συνεχιστεί και όταν το αποθεματικό υπερβεί το όριο του νόμου. Έχουν, λοιπόν, οι παραπάνω διατάξεις αναγκαστικό χαρακτήρα μόνο ως προς τη μείωση του νόμιμου ορίου και ενδοτικό χαρακτήρα ως προς τη δυνατότητα αυξήσεως αυτού.

Ο νόμος αναφέρεται στο κατά το χρόνο της συντάξεως του ισολογισμού κεφάλαιο και μάλιστα στο ονομαστικό κεφάλαιο, ανεξάρτητα αν ένα μέρος αυτού δεν έχει ακόμη καταβληθεί από τους μετόχους ή είναι "αποσβεσμένο" ή προέρχεται από μετοχές άνευ ψήφου.

Γεννάται το ερώτημα αν η γενική συνέλευση των μετόχων μπορεί ν' αποφασίσει τη συνεχιση της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό και πέρα από το όριο που το καταστατικό ή ο νόμος θέτει. Επειδή η κράτηση επηρεάζει το ποσό των διανεμητέων κερδών, τη διανομή των οποίων ορίζει το καταστατικό, ορθότερη

φαίνεται η γνώμη ότι η γενική συνέλευση δεν μπορεί να αποφασίσει τη συνέχιση της κρατήσεως και μόνο το καταστατικό μπορεί να ορίσει μια τέτοια συνέχιση. Πάντως, αν το καταστατικό ορίζει ότι η γενική συνέλευση αποφασίζει για τη διανομή των κερδών της χρήσης που απομένουν μετά τις κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα ή αν το καταστατικό σιωπά για τη διανομή των κερδών αυτών, νομίζουμε πως η γενική συνέλευση νόμιμα μπορεί ν' αποφασίσει τη συνέχιση της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό και πάνω από το όριο που ο νόμος ή το καταστατικό θέτει.

6.1.5. Προορισμός του τακτικού αποθεματικού

Το τακτικό αποθεματικό "χρησιμοποιείται αποκλειστικώς προς εξίσωσιν προ πάσης διανομής μερίσματος του τυχόν χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού κερδών και ζημιών" (άρθρ. 44 εδαφ. 3 ν. 2190/1920). Ο νομοθέτης, ακολουθώντας το παλιότερο γερμανικό δίκαιο, ορίζει "αποκλειστική" χρησιμοποίηση αυτού την κάλυψη της ζημίας με την οποία τυχόν θα κλείσει ο λογ/σμός "αποτελέσματα χρήσεως" σε κάποια μεταγενέστερη χρήση.

Η παραπάνω διάταξη είναι αναγκαστικής εφαρμογής με την έννοια ότι ούτε το καταστατικό ούτε η γενική συνέλευση ούτε το Δ.Σ. μπορούν να ορίσουν χρησιμοποίηση του αποθεματικού διαφορετική από εκείνη που ορίζει ο νόμος.

Το τακτικό αποθεματικό προορίζεται να καλύψει μόνο τη ζημία που προκύπτει με τη σύνταξη, κατά το τέλος της χρήσης, του ισολογισμού και του λογ/σμού "αποτελέσματα χρήσεως" και την οποία, όπως είναι γνωστό, εμφανίζει το χρεωστικό υπόλοιπο

του λογ/σμού αυτού. Απαιτείται λοιπόν, να συνταχθεί ισολογισμός και λογ/σμός "αποτελέσματα χρήσεως" ολόκληρης της χρήσεως και όχι τμήματος αυτής, όπως είναι οι διάφορες "λογιστικές καταστάσεις" που συντάσσονται κατά τη διάρκεια της χρήσεως. Η ζημία που εμφανίζεται σ' αυτές τις "λογιστικές καταστάσεις" δεν είναι δυνατό να καλυφθεί κατά τη διάρκεια της χρήσεως με διάθεση τακτικού αποθεματικού.

Εκτακτη ζημία, που προέκυψε π.χ. από πυρκαγιά στο εργοστάσιο της εταιρίας ή από σεισμό κ.λπ., δεν είναι δυνατό να καλυφθεί κατά τη διάρκεια της χρήσεως με χρησιμοποίηση τακτικού αποθεματικού, γιατί η ζημία αυτή δυνατό να καλυφθεί, μερικά ή ολικά, από τα κέρδη της χρήσεως.

Γεννάται το ερώτημα αν το πέρα από το υποχρεωτικό όριο (που καθορίζεται από το καταστατικό ή το νόμο) ποσό του τακτικού αποθεματικού που σχηματίστηκε με απόφαση της γενικής συνελεύσεως των μετόχων, όπως παραπάνω αναπτύχθηκε, έχει την "αποκλειστική" χρησιμοποίηση που έχει και το μέχρι του υποχρεωτικού ορίου ποσό ή μπροεί ελεύθερα η Γ.Σ. να αποφασίσει τη χρησιμοποίηση αυτού και γι' άλλους σκοπούς. Στο ερώτημα αυτό αρμόζει η ακόλουθη απάντηση:

Οι εκούσιες προσθήκες στο τακτικό αποθεματικό έχουν την έννοια της υπαγωγής τους στη διάταξη του άρθρ. 44 εδ. 3, δηλαδή και οι εκούσιες αυτές προσθήκες προορίζονται, αρχικά, για να χρησιμοποιηθούν "προς εξίσωσιν του τυχόν χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού κερδών και ζημιών". Η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων, όμως, μπορεί, με νεότερη απόφασή της, να διαθέσει κατά την ελεύθερη κρίση της τις εκούσιες προσθήκες στο τακτικό αποθεματικό. Έτσι, το πέρα από

το υποχρεωτικό όριο τακτικό αποθεματικό είναι δυνατό, με απόφαση της Γ.Σ. των μετόχων, να κεφαλαιοποιηθεί, να μετατραπεί σε άλλο αποθεματικό, ακόμη δε και να διανεμηθεί στους μετόχους.

6.1.6. Φορολογία του τακτικού αποθεματικού

(α) Το αποθεματικό αντλείται από τα φορολογημένα κέρδη της χρήσεως

Μετά την τροποποίηση του ν.δ. 3843/58 με το ν. 2065/92, τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως του αναλογούντος φόρου εισοδήματος (βλ. άρθρ. 4 περιπτ. (α) ν.δ. 3843/58, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 15 παρ. 2 του ν. 2065/92).

Συνεπώς, με το νέο φορολογικό καθεστώς, από 30.6.92 και εφεξής δεν υπάρχει θέμα φορολογίας του τακτικού αποθεματικού, αφού αυτό προέρχεται πλέον από φορολογημένα κέρδη.

Στην περίπτωση που η ΕΠΕ δικαιούται να σχηματίσει και σχηματίζει αφορολόγητες εκπτώσεις των διαφόρων αναπτυξιακών νόμων, π.χ. του ν. 1892/90, γεννάται το πρόβλημα πώς θα υπολογιστεί το ποσό του τακτικού αποθεματικού, αφού βάση για τον υπολογισμό των αφορολόγητων εκπτώσεων αποτελούν τα καθαρά κέρδη της χρήσεως (που προέρχονται από υπαγόμενες στον αναπτυξιακό νόμο δραστηριότητες κ.λπ.) πριν από την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος της χρήσεως, αλλά μετά την αφαίρεση της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό (και των κερδών που διανέμονται κ.λπ.). Το θέμα αντιμετωπίζεται με εσωτερική υπαίρεση.

(β) Αντληση ης κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό από τα αφορολόγητα αποθεματικά

Το Υπουργείο Οικονομικών, με την πολυγρ. εγκύκλιό του 165/Ε. 8958/1729/8.8.73 (Δ.Φ.Ν. 562 - 563/1973 σελ. 829), αποφάνθηκε ότι "οσάκις αφορολόγητα αποθεματικά ν.δ. 4002/59 και α.ν. 147/67, σχηματισθέντα εκ κερδών τρεχούσης ή προηγούμενων χρήσεων, μεταφέρονται εις το τακτικόν αποθεματικόν, ταύτα θα υπαχθώσιν εις φορολογίαν βάσει των εν ισχύι διατάξεων περί φορολογίας εισοδήματος, φυσικών ή νομικών προσώπων, κατά περίπτωσιν, κατά το έτος εντός του οποίου γίνεται η μεταφορά αύτη".

Το Συμβούλιον της Επικρατείας, επίσης, με την απόφασή του αριθμ. 1170/1980, αποφάνθηκε ότι η μεταφορά ενός ποσού από τον ειδικό λογαριασμό της αφορολόγητης κρατήσεως του ν.δ. 4002/1959 στο τακτικό αποθεματικό συνεπάγεται την απώλεια της ιδιότητας του αφορολόγητου.

Σημειώνεται ακόμη ότι οι διατάξεις και των αναπτυξιακών νόμων που ισχύουν δεν αφήνουν καμία αμφιβολία ότι, σε περίπτωση αντλήσεως της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό από τα αφορολόγητα αποθεματικά που σχηματίζονται κατά τη χρήση βάσει των αναπτυξιακών αυτών νόμων (ν. 1892/1990, ν. 1262/82), θα υπαχθούν σε φορολογία.

(γ) Αντληση της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό από άλλα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί σε παρελθούσες χρήσεις

Γεννάται το ερώτημα αν η εταιρία, σε μια δεδομένη χρήση, έχει τη δυνατότητα να αντλήσει το ποσό της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό, που αναλογεί στα κέρδη της χρήσεως αυτής, από σχηματισμένα ήδη σε προηγούμενες χρήσεις αποθεματικά.

Η απάντηση στο ερώτημα αυτό είναι, κατά τη γνώμη μας, καταφατική, στο μέτρο που η κράτηση για τακτικό αποθεματικό αντλείται από ελεύθερα - προαιρετικά αποθεματικά, δηλ. από αποθεματικά που σχηματίστηκαν μόνο με απόφαση της Γ.Σ. χωρίς καμία επιταγή του νόμου ή του καταστατικού και τα αποθεματικά αυτά δεν έχουν επιπλέον κανένα ειδικό προορισμό. Κι' αυτό, γιατί τα αποθεματικά αυτά είναι δυνατό, με απλή απόφαση της Γ.Σ. των μετόχων, να διανεμηθούν ή να διατεθούν για οποιοδήποτε σκοπό που εξυπηρετεί την εταιρία, άρα και για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού.

Σε ό,τι αφορά τη φορολογική πλευρά του θέματος σημειώνουμε ότι, επειδή η άντληση της κρατήσεως, για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού, από άλλο αποθεματικό, ισοδυναμεί με διανομή του τελευταίου, όπως άλλωστε και η κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών, τα θέματα που ανακύπτουν σχετικά είναι ίδια με τα θέματα που προκύπτουν στην περίπτωση της κεφαλαιοποίησης των αποθεματικών.

6.2. Αποθεματικά καταστατικού

Όπως πιο πάνω είπαμε, καταστατικά αποθεματικά ή αποθεματικά καταστατικού είναι τα αποθεματικά που δεν προβλέπονται από το νόμο, αλλά από ειδικές διατάξεις του καταστατικού της εταιρίας. Το καταστατικό μπορεί ελεύθερα να προσδιορίζει το παρακρατούμενο από τα κέρδη ποσοστό, το ύψος αυτών, το σκοπό τους κ.λπ., υπό τη βασική προϋπόθεση ότι τα αποθεματικά αυτά πρέπει να αντλούνται από το "υπόλοιπο

κερδών" ή κατά άλλη έκφραση ότι τα αποθεματικά αυτά δεν είναι δυνατό να μειώνουν την κράτηση για τακτικό αποθεματικό και την κράτηση για διανομή του υποχρεωτικού μερίσματος.

Η εταιρία, εφόσον υπάρχουν κέρδη, είναι υποχρεωμένη να σχηματίζει τα αποθεματικά καταστατικού και γι' αυτό τα αποθεματικά αυτά εντάσσονται στην κατηγορία των υποχρεωτικών αποθεματικών.

Τα καταστατικά αποθεματικά έχουν συνήθως ειδικό προορισμό που προσδιορίζεται στο καταστατικό της εταιρίας, όπως λ.χ. για την εξαγορά ιδρυτικών τίτλων, την εξαγορά μετοχών για απόσβεση κεφαλαίου, για την ανανέωση ή την επέκταση των εγκαταστάσεων της εταιρίας, για την προικοδότηση ασφαλιστικών ταμείων του προσωπικού κ.λπ. Εφόσον το καταστατικό προσδιορίζει τον ειδικό προορισμό του αποθεματικού, η χρησιμοποίησή του πρέπει να είναι σύμφωνη με το σκοπό αυτό. Είναι όμως δυνατό, ύστερα από σχετική τροποποίηση του καταστατικού, το αποθεματικό να διατεθεί για άλλο σκοπό από εκείνο που αρχικά σχηματίστηκε.

6.3. Ειδικά αποθεματικά

6.3.1. Γενικά

Ειδικά είναι τα αποθεματικά που έχουν ειδικό - συγκεκριμένο προορισμό, λ.χ. το αποθεματικό για την επέκταση του εργοστασίου της εταιρίας, το αποθεματικό για διανομή μερισμάτων στους μετόχους, το αποθεματικό για την κάλυψη μελλοντικών ζημιών ή απωλειών από επισφαλείς πελάτες.

Ο ειδικός προορισμός του αποθεματικού δυνατό να καθορίζεται από το όργανο εκείνο που επέβαλε το σχηματισμό του. Δηλαδή, από το νόμο, όπως είναι το τακτικό αποθεματικό, το καταστατικό, όπως λ.χ. το αποθεματικό για την επέκταση του εργοστασίου της εταιρίας ή τη γενική συνέλευση, όπως λ.χ. το αποθεματικό για την κάλυψη μελλοντικών ζημιών από επισφαλείς πελάτες. Αλλά και ο φορολογικός νομοθέτης είναι δυνατό να επιβάλει ή να επιτρέψει το σχηματισμό ενός ειδικού αποθεματικού, όπως είναι το αποθεματικό από κέρδη από την πώληση χρεογράφων.

Με βάση την παραπάνω έννοια των ειδικών αποθεματικών, παρατηρούμε ότι δεν ακριβολογεί το ΕΓΛΣ που ορίζει ότι "ειδικά και έιτακτα ή προαιρετικά αποθεματικά είναι εκείνα τα οποία σχηματίζονται σύμφωνα με απόφαση της τακτικής Γ.Σ. των μετόχων", ως να μην είναι δυνατό ο νόμος ή το καταστατικό να επιβάλουν το σχηματισμό ειδικών αποθεματικών.

6.3.2. Ειδικό αποθεματικό από κέρδη από την πώληση χρεωγράφων

Με το άρθρο 6 του ν.δ. 34/1968 προστέθηκε στο άρθρο 10 του α.ν. 148/1967, "περί μέτρων προς ενίσχυσιν της κεφαλαιαγοράς", νέα παράγραφος αριθ. 3, που ισχύει από 1.1.68, η οποία έχει ως εξής: "τα κέρδη των πάσης φύσεως φυσικών και νομικών προσώπων και προσωπικών εταιριών των τηρούντων λογιστικά βιβλία Δ κατηγορίας του Κώδικος Φορολογικών Στοιχείων του από 17.4.56 Β.Δ. "περί Κ.Φ.Σ. ως ετροποποιήθη και συνεπληρώθη μεταγενεστέρως", τα προκύπτοντα εκ της πωλήσεως εις τιμήν ανωτέραν της τιμής κτήσεως (υπεραξία) χρεωγράφων, απαλλάσσονται της φορολογίας

εισοδήματος. Η απαλλαγή αυτή τελεί υπό την προϋπόθεσιν ότι τα κέρδη εμφανίζονται εις λογαριασμόν ειδικού αποθεματικού με προορισμόν τον συμψηφισμόν τυχόν ζημιών εκ της εις το μέλλον πωλήσεως χρεωγράφων, και αίρεται εις περίπτωσιν διαθέσεως τούτων προς διαχομήν κερδών. Η φορολόγησις του ανωτέρω λογαριασμού αναστέλλεται μέχρι διαλύσεως της εταιρίας".

Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 του ν. 2020/92, που ισχύουν για τους ισολογισμούς που κλείνουν μετά την 31.12.91, ορίζεται ότι: "η ζημία που τυχόν προκύπτει κατά την απογραφή στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης από την αποτίμηση μετοχών και ομολογιών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 41 του π.δ. 99/1977, μεταφέρεται σε χρέωση των λογ/σμων Αποθεματικά από χρεόγραφα, που εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης και τα οποία προέκυψαν είτε από την πώληση χρεογράφων σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης τους με βάση τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 10 του α.ν. 148/1967 (ΦΕΚ 173 Α) είτε από την ανταλλαγή ή λήψη δωρεάν χρεογράφων με βάση τις διατάξεις του άρθρου 1 του α.ν. 148/67, του άρθρου 19 του ν. 542/77 (ΦΕΚ 41 Α), του άρθρου 16 του ν. 1249/82 (ΦΕΚ 43 Α), του άρθρου 7 του Κεφ. Β της Ε.2665/84/ /22.2.88 κοινής απόφασης των Υπουργών Εθν. Οικονομίας και Οικονομικών, που κυρώθηκε με το ν. 1839/89 (ΦΕΚ 90 Α). Σε περίπτωση που τα ποσά των αποθεματικών αυτών δεν επαρκούν να καλύψουν το ποσό της παρπαάνω ζημίας, το τυχόν ακάλυπτο ποσό αυτής δεν επίπτει από τα αναθάριστα έσοδα αλλά μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό του ενεργητικού προκειμένου να συμψηφισθεί με κέρδη, που τυχόν θα προκύψουν στο μέλλον από την πώληση χρεωγράφων.

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι για να απαλλαγούν από τη φορολογία τα κέρδη από πώληση χρεογράφων, θα πρέπει να μη διανεμηθούν αλλά να μεταφερθούν στην πίστωση λ/σμού αποθεματικού, που αποσκοπεί στην κάλυψη μελλοντικών ζημιών από πώληση χρεογράφων ή ζημίας από την αποτίμηση χρεογράφων στο τέλος της χρήσεως. Σε περίπτωση περαιτέρω ζημιών από πώληση χρεογράφων οι ζημίες καλύπτονται από το ειδικό αυτό αποθεματικό.

Η σύμφωνη με τις λογιστικές αρχές και το Ε.ΓΛΣ αντιμετώπιση του σχηματισμού και της χρησιμοποίησεως του αποθεματικού αυτού έχει ως εξής:

(α) Σχηματισμός του αποθεματικού

Τα κέρδη που προκύπτουν από την πώληση (και όχι και την αποτίμηση) χρεογράφων πρέπει να καταχωρούνται στον οικείο υπολ/σμό του αποτελεσματικού λ/σμού 76.04 "διαφορές (κέρδη) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων", ο οποίος μεταφέρεται στα αποθεματικά χρήσεως και διαμορφώνει, μαζί με τους άλλους αποτελεσματικούς λ/σμούς, τα αποτελέσματα της χρήσεως, που στη συνέχεια μεταφέρεται στο λ/σμό 88.00 "καθαρά κέρδη χρήσεως" ή, κατά περίπτωση, στο λ/σμό 88.01 "ζημίες χρήσεως".

Ευνόητο ότι, εφόσον το τελικό αποτέλεσμα της χρήσεως είναι ζημία ή είναι μεν κέρδος, το οποίο όμως διατίθεται για την κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων; δεν μπορεί να γίνει λόγος για τη διάθεση των κερδών από πώληση χρεογράφων προς σχηματισμό του σχολιαζόμενου αποθεματικού. Αλλά και στην περίπτωση που η χρήση κλείνει με κέρδος, πάνω στα κέρδη από πώληση χρεογράφων πρέπει να υπολογιστούν οι κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό, πρώτο μέρισμα κ.λπ. σύμφωνα με το νόμο

και το καταστατικό και μόνο αν μετά τις κρατήσεις αυτές απομείνει κερδος προς διανομή, είναι δυνατό να σχηματιστεί το ειδικό αποθεματικό από τα κέρδη από την πώληση χρεογράφων.

Η κατά το χρόνο πραγματοποιήσεως των κερδών (χρόνο πωλήσεως των χρεογράφων) απευθείας πίστωση του λ/σμού του αποθεματικού ή πισίωση του λ/σμού αυτού με χρέωση του λ/σμού "αποτελέσματα χρήσεως" έρχεται σε πλήρη αντιθεση τόσο με τις βασικές λογιστικές αρχές όσο και με ρητές διατάξεις του ν. 2190/1920 και συγκεκριμένα:

- Προς τη διάταξη του άρθρου 45 που απαγορεύει τη διανομή κερδών στους μετόχους προτού συμψηφιστεί οποιαδήποτε υπάρχουσα ζημία.
- Στις περί διανομής κερδών διατάξεις τόσο του νομου (άρθρα 44-45 ν. 2190/20 και 3 α.ν. 148/67), όσο και του καταστατικού (τακτικό αποθεματικό, πρώτο μέρος, ποσοστά Δ.Σ. κ.λπ.), οι οποίες καταστρατηγούνται.
- Το αποθεματικό ενδέχεται να είναι ολικά ή μερικά εικονικό, οσάνεις η χρήση κλείνει με ζημία, η οποία υπερβαίνει ολικά ή αντιρροπίζει μερικά το αποθεματικό.

(β) Χρησιμοποίηση του αποθεματικού

Για την κάλυψη των ζημιών από την πώληση ή την αποτίμηση τέλους χρήσης των χρεογράφων πρέπει να εφαρμόζονται τα εξής:

- Η ζημία πρέπει να καταχωρείται στον οικείο υπολ/σμό του 64.12 "διαφορές (ζημίες) από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων", ο οποίος μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως και μαζί με τους άλλους αποτελεσματικούς λ/σμούς διαμορφώνουν το αποτέλεσμα της χρήσεως.

- Με χρέωση του λ/σμού "αποθεματικό από κέρδη από πώληση χρεογράφων" πιστώνεται ο λ/σμός 88.07 "λ/σμός αποθεματικών προς διάθεση" με ποσό ίσο με το ποσό της καλυπτόμενης ζημίας από πώληση ή αποτίμηση χρεογράφων.

Αντίκειται σε βασικές λογιστικές αρχές η απευθείας χρέωση του λ/σμού του αποθεματικού με το ποσό της καλυπτόμενης ζημίας από χρεόγραφα.

6.3.3. Αποθεματικό προς αποκατάσταση ενεργητικού

Συνήθεις είναι οι περιπτώσεις που με σύμβαση παραχωρείται σε ορισμένες επιχειρήσεις το προνόμιο της κατασκευής και αποκλειστικής εκμετάλλευσης διαφόρων έργων επί ορισμένο χρόνο, μετά την πάροδο του οποίου οι εγκαταστάσεις της αναδόχου επιχειρήσεως περιέρχονται στον παραχωρήσαντα το προνόμιο χωρίς καμιά αποζημίωση.

Για την αποκατάσταση της ζημίας που θα προκύψει στην ανάδοχο επιχείρηση από την παραχώρηση, χωρίς αντάλλαγμα, των εγκαταστάσεών της στην παραχωρήσασα το προνόμιο εταιρία, η ανάδοχος εταιρία δικαιούται να προβαίνει, κάθε χρόνο, στο σχηματισμό αποθεματικού, αδιάφορα αν υπάρχουν ή όχι κέρδη. Το δικαίωμα αυτό της αναδόχου επιχειρήσεως απορρέει από τη διάταξη του άρθρ. 35 παρ. 1 περιπτ. ζ του ν.δ. 3323/55.

Όπως είναι ευνόητο, το υπό συζήτηση "αποθεματικό" δεν συνιστά αποθεματικό. Γιατί, όπως έχουμε αναπτύξει, τα αποθεματικά προέρχονται από κέρδη (ή από εισφορές των μετόχων) και προσαυξάνουν την καθαρή θέση της επιχείρησης, ενώ το υπό συζήτηση αποθεματικό αποβλέπει σε αποκατάσταση της ζημίας από την απώλεια των κεφαλαίων της αναδόχου επιχειρήσεως από την,

χωρίς αντάλλαγμα, παραχώρηση των εγκαταστάσεών της, γίνεται δε ακόμη και σε χρήσεις που η επιχείρηση δεν πραγματοποιεί κέρδη. Πρόκειται, δηλαδή, για αποσβέσεις των εγκαταστάσεων αυτών και εσφαλμένα η φορολογική νομοθεσία χρησιμοποιεί τον όρο "αποθεματικό" αντί του ορθού "απόσβεση".

Στην περίπτωση που στην ανάδοχο επιχείρηση θα καταβληθεί πλήρης αποζημίωση για τις εγκαταστάσεις της που θα περιέλθουν στην επιχείρηση που παραχώρησε το προνόμιο, η ανάδοχος επιχείρηση δεν δικαιούται να σχηματίζει τέτοιου είδους αποθεματικό, γιατί η απώλεια του κεφαλαίου της αντισταθμίζεται με την αποζημίωση που θα λάβει. Αν η παρεχόμενη αποζημίωση καλύπτει μέρος μόνο της αξίας των εγκαταστάσεων, η ανάδοχος επιχείρηση δικαιούται να σχηματίζει ανάλογο αποθεματικό. Στην περίπτωση αυτή το αποθεματικό υπολογίζεται επί της διαφοράς μεταξύ της αξίας των εγκαταστάσεων και της αποζημιώσεως που πρόκειται να καταβληθεί (Υπ. Οικ. Εγκ. 129/1955 παρ. 56).

Το αποθεματικό πρέπει να μην υπερβεί την κατά τα βιβλία αξία κτήσεως των εγκαταστάσεων που μέλει να παραχωρηθούν και πρέπει να σχηματίζεται σύμμετρα εντός του χρόνου διάρκειας της συμβάσεως. Το ετήσιο, λοιπόν, ποσοστό των αποθεματικών αυτών πρέπει να είναι ίσο με το πηλίκο της διαιρέσεως της αξίας των εγκαταστάσεων δια του αριθμού των ετών διάρκειας της συμβάσεως. Π.χ. αν η διάρκεια της προνομιακής εκμετάλλευσής που προβλέπεται από τη σύμβαση είναι λ.χ. 20 χρόνια και η αξία των εγκαταστάσεων ανέρχεται σε 50.000.000 δρχ., το ετήσιο αποθεματικό που πρέπει να σχηματίζει η επιχείρηση ανέρχεται στο ποσό των δρχ. 2.500.000 ($50.000.000 : 20$).

Αν η σύμβαση προβλέπει μεταγενέστερη επέκταση των εγκαταστάσεων, θα πρέπει και για τις εγκαταστάσεις αυτές να σχηματίζεται κάθε χρόνο αποθεματικό. Αυτό θα είναι ίσο με το πηλίκο της διαιρέσεως της αξίας των εγκαταστάσεων που έγιναν μεταγενέστερα δια του αριθμού των ετών που υπολείπονται μέχρι τη λήξη της συμβάσεως (Υπ. Οικ. Α. 3271/56).

Εκτός από το υπό συζήτηση αποθεματικό, εφόσον η επιχείρηση πρόκειται να παραδώσει σε τρίτο όχι τις αρχικές εγκαταστάσεις, αλλά νέες που θα πραγματοποιήσει κατά τη διάρκεια της συμβάσεως σε αντικατάσταση παλαιών που φθείρονται, δικαιούται να υπολογίζει και απόσβεση λόγω φθοράς. Το ύψος των αποσβέσεων που διενεργούνται στην περίπτωση αυτή εξαρτάται: α) από το είδος των περιουσιακών στοιχείων και β) από τα έτη διάρκειας της συμβάσεως (Υπ. Οικ. Α. 3271/1956, πολ. 104).

Τέλος επιβάλλεται να σημειώσουμε ότι, σχετικά με το εξεταζόμενο αποθεματικό, το Ε.ΓΛΣ ορίζει ότι "τα κτίρια και τα τεχνικά έργα που κατασκευάζονται από την οικον. μονάδα σε ακίνητα τρίτων, καθώς και τα έξοδα που πραγματοποιούνται γι' αυτά, αποσβένονται ανάλογα με το χρόνο της συμβατικής χρησιμοποίησής τους, με τον όρο ότι ο συντελεστής αποσβέσεως που προσδιορίζεται με βάση το χρόνο χρησιμοποίησεως δεν θα είναι μικρότερος από το συντελεστή που εφαρμόζεται σε ομοειδή ιδιότητα πάγια στοιχεία".

6.4. Έκτακτα αποθεματικά

Κατά το Ε.ΓΛΣ, έκτακτα είναι τα αποθεματικά που σχηματίζονται με απόφαση της τακτικής Γ.Σ. των μετόχων. Όπως πιο πάνω αναπτύχθηκε, έκτακτα χαρακτηρίζονται τα αποθεματικά που σχηματίζονται με μια κράτηση ή με πολλές αλλά όχι περιοδικές για την αντιμετώπιση αναγκών της εταιρίας.

Στην πράξη τα καταστατικά των περισσότερων εταιριών προβλέπουν την κράτηση ενός ποσοστού από τα κέρδη για το σχηματισμό έκτακτου αποθεματικού ή ορίζεται ότι, μετά τις νόμιμες και καταστατικές κρατήσεις και διανομές μερισμάτων και ποσοστών, το τυχόν υπόλοιπο των κερδών κρατείται για έκτακτο αποθεματικό. Ο χαρακτηρισμός του αποθεματικού αυτού ως εκτάκτου έχει την έννοια ότι μπορεί να χρησιμοποιηθεί από την εταιρία για οποιοδήποτε σκοπό, δηλαδή ότι δεν είναι ειδικού προορισμού αποθεματικό. Το αποθεματικό όμως αυτό είναι καταστατικό αποθεματικό, αλλά εξομοιώνεται με ελεύθερο αποθεματικό, αφού η τακτική γενική συνέλευση μπορεί, κατά την απόλυτη κρίση της, να αποφασίσει για τη χρησιμοποίησή του (διανομή στους μετόχους, κεφαλαιοποίηση κ.λπ.).

Η έννοια που δίνει το Ε.ΓΛΣ στα έκτακτα αποθεματικά είναι εκείνη των προαιρετικών ή ελεύθερων αποθεματικών, που δημιουργούνται όχι κατ' επιταγή του νόμου ή του καταστατικού, αλλά με ελεύθερη απόφαση της τακτικής Γ.Σ. των μετόχων.

Αμφιλέγεται στην επιστήμη το θέμα αν η Γ.Σ. μπορεί ελεύθερα ν' αποφασίζει τη δημιουργία προαιρετικών αποθεματικών ή αν η δημιουργία τέτοιων αποθεματικών πρέπει οπωσδήποτε να προβλέπεται από το καταστατικό.

Κατά μια γνώμη, η γενική συνέλευση μπορεί ελεύθερα ν' αποφασίζει το σχηματισμό προαιρετικών αποθεματικών, έτω κι αν το καταστατικό δεν παρέχει ρητά σ' αυτήν τέτοια εξουσιοδότηση. Αυτό με την προϋπόθεση ότι το καταστατικό αντιπαρέρχεται σιωπηλά το θέμα της διανομής του υπολοίπου των κερδών, δηλ. του ποσού των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού και του πρώτου μερίσματος. Γιατί σ' αυτή την περίπτωση υπάρχει, νομίζουμε, σιωπηρή εξουσιοδότηση του καταστατικού προς τη γενική συνέλευση για τη διάθεση των κερδών αυτών.

Κατ' άλλη γνώμη, η Γ.Σ. αποφασίζει έγκυρα για το σχηματισμό προαιρετικών αποθεματικών μόνο εφόσον παρέχεται σ' αυτή τέτοιο δικαίωμα από το καταστατικό.

Τέλος, υποστηρίζεται μέση λύση ότι, αν το καταστατικό δεν καθορίζει τον τρόπο διαθέσεως των πέρα των κρατήσεων για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρος κερδών, τα κέρδη αυτά είναι διανεμητέα στους μετόχους, εκτός αν η εταιρία, κατ' αντικειμενική κρίση, έχει απόλυτη ανάγκη των κερδών αυτών, οπότε τα κέρδη κρατούνται με μορφή αποθεματικών. Αν όμως κρατούνται κέρδη πέρα από κάθε έλλογο μέτρο πρόνοιας ("εις κλίμακα μη εμπορικώς δικαιολογημένη"), η απόφαση της συνελεύσεως για τη δημιουργία αποθεματικών είναι ακυρώσιμη. Σημειώνεται ότι η συνέλευση μπορεί να αποφασίσει τη δημιουργία προαιρετικών αποθεματικών, που δεν προβλέπονται από το καταστατικό, μόνο κατά τη συγκεκριμένη εταιρική χρήση και όχι και για τις επόμενες.

Ο προορισμός των προαιρετικών αποθεμάτων προσδιορίζεται με απόφαση της τακτικής Γ.Σ., είτε εκείνης κατά την οποία

αποφασίστηκε ο σχηματισμός τους, είτε μεταγενέστερης. Είναι δυνατό ακόμη, η χρησιμοποίηση των αποθεματικών αυτών να αφήνεται, μ ύστερα από σχετική απόφαση της Γ.Σ., στην απόλυτη κρίση του Δ.Σ. Γιατί, όπως είπαμε, βασικός κανόνας που διέπει τα αποθεματικά είναι ότι όποιο όργανο (νόμος, καταστατικό, γενική συνέλευση) είναι αρμόδιο για τη δημιουργία τους, το ίδιο όργανο είναι αρμόδιο και για την κατάργησή τους.

6.5. Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων

Πλήρη και εκτενή ανάπτυξη των ισχυουσών διατάξεων περί αφορολόγητων αποθεματικών, με σχετικά παραδείγματα, βλέπε πιο κάτω.

7. ΔΙΑΝΟΜΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΣΤΟΥΣ ΜΕΤΟΧΟΥΣ

7.1. Από άποψη νομική

Για να γίνει διανομή αποθεματικού στους μετόχους, στα μέλη του Δ.Σ., στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων και λοιπούς δικαιούχους, πρέπει, από νομική άποψη, να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

1) Τα προς διανομή αποθεματικά πρέπει να είναι διανεμήσιμα, δηλαδή να επιτρέπεται η διανομή αυτών στους μετόχους κ.λπ. Διανεμήσιμα αποθεματικά είναι κυρίως τα καλούμενα ελεύθερα αποθεματικά, δηλ. εκείνα που σχηματίσθηκαν με ελεύθερη (μη υπαγορευόμενη από το νόμο ή το καταστατικό) απόφαση της τακτικής Γ.Σ. Έτσι, δεν είναι δυνατή η διανομή των εξής αποθεματικών:

(α) Το τακτικό αποθεματικό, σύμφωνα με τη ρητή διάταξη του άρθρου 44 παρ. 3 του ν. 2190/20, δεν είναι δυνατό να διανεμηθεί στους μετόχους, γιατί αποκλειστικός προορισμός του είναι η καλυψη του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού κερδών και ζημιών.

Το πέρα, όμως, από το υποχρεωτικό όριο ποσό, που καθορίζεται από το νόμο ή το καταστατικό, είναι δυνατό να διανεμηθεί στους μετόχους. Είναι δυνατό μάλιστα, αν το καταστατικό θέτει υποχρεωτικό όριο μεγαλύτερο από εκείνο που θέτει ο νόμος (1/3 του μετοχικού κεφαλαίου), να τροποποιηθεί το καταστατικό και να μειωθεί το υποχρεωτικό όριο, ώστε να είναι δυνατή η διανομή του πέρα του νόμιμου ορίου ποσού.

(β) Το αποθεματικό από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο δεν είναι δυνατό "να διατεθεί προς πληρωμήν μερίσματος ή ποσοστών" (άρθρο 14 του ν. 2190/1920).

(γ) Τα καταστατικά αποθεματικά που δεν προορίζονται να διανεμηθούν στους μετόχους, αλλά έχουν άλλους ειδικούς προορισμούς, δεν είναι δυνατό να αποτελέσουν αντικείμενο διανομής, εκτός αν προηγηθεί σχετική τροποποίηση του καταστατικού.

2) Πρέπει να ληφθεί απόφαση τακτικής Γ.Σ. των μετόχων περί διανομής του διανεμήσιμου αποθεματικού. Η έκτακτη γενική συνέλευση δεν μπορεί νόμιμα ν' αποφασίσει τη διανομή αποθεματικού, ακόμη κι αν παραστούν σ' αυτήν περισσότερες εμτοχές απ' όσες παρέστησαν στην προηγούμενη τακτική Γ.Σ., όχι γιατί είναι μειωμένης δύναμης, αλλά γιατί η έκτακτη Γ.Σ. συνέρχεται σε χρόνο που ο ισολογισμός έχει ήδη, με την έγκρισή του από την τακτική Γ.Σ., καταστεί οριστικός. Έτσι αποφάνθηκε το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, με τη γνωμοδότησή του αριθμ. 356/76, σε σχετικό ερώτημα που του τέθηκε. Στη γνωμοδότηση αυτή, μεταξύ των άλλων αναφέρονται και τα εξής:

"...Η έκτακτος Γ.Σ. δεν δύναται νομίμως να αποφανθή επί του ισολογισμού, να εγκρίνη ή να τροποποιήση τούτον, όχι διότι είναι μειωμένης δυνάμεως ή υποχρεωτικώς υποδεεστέρα από απόψεως εκπροσωπήσεως μετοχικού κεφαλαίου, αλλά διότι αυτή συνέρχεται κατά χρόνον καθ' ον ο ισολογισμός έχει καταστεί οριστικός.

Η μέριμνα του νομοθέτου να καταστήση τον ισολογισμόν οριστικόν εντός εξαμήνου από της λήξεως της εταιρικής χρήσεως, αποκλειομένης μετά ταύτα πάσης τροποποιήσεως αυτού,

εκτός των εξαιρετικών περιπτώσεων του άρθρ. 35β του ν. 2190/20, ήτο επιβεβλημένη, αφού η περί ψηφίσεως του ισολογισμού απόφασις της Γ.Σ. είναι κατ' εξοχήν απόφασις δημιουργική εννόμων σχέσεων. Ο εγκριθείς ισολογισμός παρέχει εις το κοινόν την εικόνα της οικονομικής καταστάσεως της ΕΠΕ, ευνοϊκή δε ή δυσμενής τοιαύτη, ασκεί άμεσον επίδρασιν εις την διαμόρφωσιν των τιμών των μετοχών. Αναμόρφωσις ή τροποποίησις του ισολογισμού θα εδημιούργει εξαπάτησιν του κοινού και ευκαιρίαν κερδοσκοπίας εις βάρος των αποταμιευτών. Συμφώνως προς το περιεχόμενον του ψηφισθέντος ισολογισμού, η ΕΠΕ υποχρεούται να υποβάλη δήλωσιν φόρου εισοδήματος, εντός τετραμήνου από της λήξεως της διαχειριστικής περιόδου, κατ' άρθρ. 11 του ν.δ. 3843/58. Εν όψει, τέλος, του ψηφισθέντος Ισολογισμού, η Γ.Σ. αποφαινεται περι απαλλαγής του Δ.Σ. και των Ελεγκτών, έκτοτε δε τα μέλη του Δ.Σ. αποκτούν αξίωσιν προς χορήγησιν της επί των καθαρών κερδών αμοιβής των, κατ' άρθρ. 35 και 24 του ν. 2190/20 (Ν.Σ.Κ. 1926/1970)...".

Γίνεται όμως δεκτό ότι, αν η απόφαση της έκτακτης Γ.Σ. περί διανομής των αποθεματικών εγκριθεί από την επόμενη τακτική Γ.Σ. είτε ρητά είτε έμμεσα (με την έγκριση του ισολογισμού της τελευταίας χρήσεως στον οποίο περιλαμβάνεται η διανομή του μερίσματος), η έγκριση αυτή ισχύει ως επικύρωση της αποφάσεως της έκτακτης Γ.Σ., η οποία έτσι νομιμοποιείται, όχι αναδρομικά, αλλά για το μέλλον.

Σχετικά με το προκείμενο θέμα, το Υπουργείο Οικονομικών εξέδωσε την πολ. εγκύκλιο 13/Ε.1058/288/31.1.1978, στην οποία αναφέρονται και τα εξής:

"...Η έκτακτη γενική συνέλευση των μετόχων δεν δύναται νόμιμα να αποφασίσει για την τροποποίηση του ισολογισμού, καθόσον συνέρχεται κατά το χρόνο που αυτός έχει καταστεί πλέον οριστικός. Επομένως, η έκτακτη Γ.Σ. των μετόχων δεν δύναται νόμιμα να αποφασίσει για διανομή στους μετόχους έκτακτου αποθεματικού προηγούμενων εταιρικών χρήσεων, εφόσον η διανομή αυτή συνεπάγεται τροποποίηση του ισολογισμού που έχει εγκριθεί και οριστικοποιηθεί από την τακτική Γ.Σ. των μετόχων, η δε απόφαση αυτή βάσει του άρθρου 35α του Ν. 2190/20 είναι άκυρη. Η ακυρότητα όμως αυτή δεν θεαπεύεται από την παράλειψη της διοικήσεως (άρθρ. 51 επ. του Ν. 2190/20) προς επέμβαση και άρση της παρανομίας, καθόσον η διοίκηση κατά την άσκηση της εποπτείας δύναται να υποδείξει μόνο τα προσήκοντα μέτρα και δεν δύναται να απαγγείλει από την αιτία αυτή ακυρότητα της αποφάσεως της Γ.Σ.

Στην περίπτωση όμως που θα επακολουθήσει έγκριση, από την επόμενη τακτική Γ.Σ. των μετόχων, της αποφάσεως που λήφθηκε από την έκτακτη Γ.Σ. των μετόχων για διανομή μερίσματος από έκτακτα αποθεματικά, ανεξάρτητα αν η έγκριση γίνει ρητά ή έμμεσα με την έγκριση του ισολογισμού της τελευταίας εταιρικής χρήσεως στον οποίο περιλαμβάνεται η διανομή του μερίσματος αυτού, η έγκριση αυτή ισχύει σαν επικύρωση της αποφάσεως της έκτακτης Γ.Σ. Συνεπώς η διανομή του έκτακτου αποθεματικού νομιμοποιείται από τη χρονολογία της επικυρώσεως της αποφάσεως της έκτακτης Γ.Σ. από την τακτική Γ.Σ. των μετόχων. Η επικύρωση όμως αυτή δεν έχει αναδρομική ισχύ, καθόσον δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της εγκρίσεως που ορίζονται στο άρθρο 238 Α.Κ. (για τ' ανωτέρω

συμφωνη και η αριθμ. 356/1976 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ. και η αριθμ. 649/1977 γνωμοδότηση του Α τμήματος του Ν.Σ.Κ.)".

7.2. Από άποψη φορολογική

Από φορολογική άποψη, η κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών εξομοιώνεται με διανομή αυτών στους μετόχους, μέλη του Δ.Σ. κ.λπ. Τα φορολογικά, συνεπώς, θέματα που γεννώνται κατά τη διανομή των αποθεματικών είναι παρόμοια με αυτά που γεννώνται κατά την κεφαλαιοποίηση αυτών. Πολύ συνοπτικά αναφέρουμε εδώ τα ακόλουθα:

(α) Μετά τη φορολογική μεταρρύθμιση που επήλθε με το ν. 2065/1992, τα αποθεματικά που σχηματίζονται από κέρδη των χρήσεων που λήγουν από τις 30.6.92 και εφεξής προέρχονται από φορολογημένα στο όνομα της εταιρίας κέρδη. Οποτεδήποτε, συνεπώς, διανεμηθούν τα αποθεματικά αυτά δεν επιβάλλεται κανένας φόρος ούτε στην εταιρία, ούτε στους μετόχους και λοιπούς δικαιούχους.

(β) Σε περίπτωση διανομής φορολογημένων στο όνομα της εταιρίας αποθεματικών που έχουν σχηματισθεί μέχρι της ημέρας καταθέσεως του ν. 2065/1992 στη Βουλή προς ψήφιση (12.5.92) οποτεδήποτε και αν αυτή γίνει, υπόκεινται σε φορολογία με συντελεστή 3% επί του μικτού ποσού του αποθεματικού, χωρίς να επιστρέφεται ή να συμψηφίζεται ο φόρος εισοδήματος που καταβλήθηκε κατά το χρόνο που σχηματίστηκαν τα αποθεματικά (άρθρο 42 παρ. 6 του ν. 2065/92).

(γ) Σε περίπτωση διανομής αποθεματικών που προέρχονται από αφορολόγητα έσοδα (π.χ. τόκους έντοικων γραμματίων του Δημοσίου), το ποσό των διανεμόμενων αποθεματικών προστίθεται στα φορολογητέα κέρδη της χρήσης που συντελείται η διανομή μετά την αναγωγή του ποσού αυτού σε μικτό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου:

Δηλαδή: Διανεμόμενο αποθεματικό A

$$\text{Πλέον: } \frac{A \times 100}{100 - 35} \times 35\% = \underline{\underline{B}}$$

$$\text{Ποσό υπαγόμενο σε φορολογία προς 35\%} = \underline{\underline{A + B}}$$

(δ) Σε περίπτωση διανομής αποθεματικών από έσοδα φορολογημένα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (π.χ. από τόκους τραπεζικών καταθέσεων), το ποσό του διανεμόμενου αποθεματικού προστίθεται στα φορολογητέα κέρδη της χρήσης που συντελείται η διανομή μετά την αναγωγή του ποσού αυτού σε μικτό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου. Από το φόρο όμως αυτό αφαιρείται ο αναλογών φόρος που παρακρατήθηκε από τα φορολογημένα κατά ειδικό τρόπο κέρδη κατά το σχηματισμό του αποθεματικού.

Δηλαδή: Διανεμόμενο αποθεματικό A

$$\text{Πλέον: } \frac{A \times 100}{100 - 35} \times 35\% = \underline{\underline{B}}$$

$$A + B$$

$$\text{Φόρος } (A + B) \times 35\% = \Gamma$$

μείον: Παρακρατηθείς φόρος

$$(A+B) \times 15\% \text{ (φόρος επί τόκων καταθέσεων)} \quad \underline{\underline{\Delta}}$$

$$\text{Οφειλόμενος φόρος} \quad \underline{\underline{\Gamma - \Delta}}$$

(ε) Σε περίπτωση διανομής οποιουδήποτε αφορολόγητου αποθεματικού ή επιπτώσεως αναπτυξιακών νόμων, ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους, προστίθενται στα φορολογητέα κέρδη της εταιρίας και φορολογούνται με βάση τις διατάξεις του ν. 2065/1992, δηλαδή με συντελεστή 35%.

8. ΔΙΑΘΕΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΛΥΨΗ ΖΗΜΙΩΝ

8.1. Από νομική άποψη

Από νομική άποψη, το τακτικό αποθεματικό έχει προορισμό να καλύψει το χρεωστικό υπόλοιπο του λογ/σμού "αποτελέσματα χρήσεως". Αλλά το καταστατικό μπορεί να προβλέπει ή η Γ.Σ. να αποφασίσει τη δημιουργία αποθεματικών που προορίζονται για την κάλυψη απρόβλεπτης ζημίας ή εξαιρετικής φθοράς ή απαξιώσεως συγκεκριμένων πάγιων στοιχείων. Ακόμη, η Γ.Σ. μπορεί ν' αποφασίσει την απόσβεση ζημίας δια χρησιμοποίησεως οποιουδήποτε αποθεματικού που δεν έχει ειδικό προορισμό ή οποιουδήποτε αποθεματικού που δεν προβλέπεται από το νόμο ή το καταστατικό και το οποίο σχηματίστηκε με απλή απόφαση της Γ.Σ. των μετόχων.

Ειδικότερα, σημειώνουμε ότι τα αφορολόγητα αποθεματικά είναι ελεύθερα αποθεματικά, δηλαδή έχουν σχηματιστεί με απόφαση της τακτικής Γ.Σ. των μετόχων. Γι' αυτό, η διάθεσή τους για την κάλυψη ζημίας είναι δυνατή, αρκεί να ληφθεί σχετική απόφαση από τακτική γενική συνέλευση των μετόχων.

8.2. Από άποψη φορολογική

Από φορολογική άποψη διακρίνουμε δυο περιπτώσεις. Την περίπτωση που για την κάλυψη της ζημίας χρησιμοποιούμε

φορολογημένο αποθεματικό και την περίπτωση που χρησιμοποιούμε αφορολόγητο αποθεματικό.

(α) Χρησιμοποίηση φορολογημένου αποθεματικού

Η χρησιμοποίηση φορολογημένου αποθεματικού (τακτικού, έκτακτου, κ.λπ.) για την κάλυψη ζημιάς στερείται, κατά τη γνώμη μας, οποιασδήποτε φορολογικής βαρύτητας. Η ΕΠΕ, όταν καλύπτει ζημία με αποθεματικό, εφαρμόζοντας τις διατάξεις του ν. 2190/1920, κατά το φορολογικό νόμο, εξακολουθεί να θεωρείται ότι έχει αρνητικό αποτέλεσμα (ζημία), την οποία μπορεί να μεταφέρει στα πέντε επόμενα οικονομικά έτη, με τον ίδιο τρόπο που μπορεί να το πράξει ΕΠΕ που δεν προέβη σε κάλυψη της ζημιάς της με διάθεση αποθεματικών. Αυτό προκύπτει από τη διάταξη του άρθρου 4 παρ. 1 του ν.δ. 3323/1955, που εφαρμόζεται ανάλογα και στη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων δυνάμει του άρθρου 8 παρ. 7 του ν.δ. 3843/1958, η οποία επιτρέπει το συμψηφισμό των ζημιών μόνο με μελλοντικά κέρδη των πέντε επόμενων οικονομικών ετών και όχι με κέρδη παρελθόντων ετών. Κατά συνέπεια, σε περίπτωση κάλυψης ζημιάς με τακτικά ή έκτακτα αποθεματικά, δεν επιστρέφεται ο φόρος που είχε καταβληθεί στο Δημόσιο όταν σχηματιστηκαν τα διατιθέμενα για την κάλυψη της ζημιάς αποθεματικά.

Η ζημία, επομένως, και μετά την κάλυψή της με φορολογημένο αποθεματικό, εξακολουθεί να υπάρχει με σκοπό να καλυφθεί από τα κέρδη των πέντε επόμενων χρήσεων. Θα πρέπει, λοιπόν, στη δήλωση φόρου εισοδήματος της επόμενης από την κάλυψη της ζημιάς χρήσεως, το ποσό της καλυφθείσας ζημιάς να εκπεστεί από τα φορολογητέα κέρδη. Σε αντίθετη περίπτωση,

συντελείται διπλή φορολογία για εισόδημα ίσο με το μέγεθος της ζημίας.

Αν κατά τις 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 το σχηματισμό του αποθεματικού που διατέθηκε για την κάλυψη της ζημίας χάνεται για την εταιρία, 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 αφορολόγητου αποθεματικού

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

Όλοι οι αναπτυξιακοί φορολογικοί νόμοι που επέτρεψαν το σχηματισμό αφορολόγητων αποθεματικών (κρατήσεων, εκπτώσεων κ.λπ.) θέτουν ως βασική προϋπόθεση για τη διατήρηση του

αφορολόγητου των αποθεματικών (δηλαδή την μη πληρωμή φόρου εισοδήματος γι' αυτά) την εμφάνιση των αποθεματικών (κρατήσεων, εκπτώσεων κ.λπ.) στον ισολογισμό της επιχειρήσεως και μάλιστα σε ιδιαίτερους (ειδικούς) λογαριασμούς. Με τη διάθεση όμως του αφορολόγητου αποθεματικού για απόσβεση ζημίας, ο λογ/σμός του αποθεματικού εξαφανίζεται και παύει να εμφανίζεται στον ισολογισμό ή σε περίπτωση διαθέσεως μέρους 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 εμφάνισης, δηλαδή, των αποθεματικών στον ισολογισμό και, συνεπώς, τα ποσά των αφορολόγητων 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 εταιρίας, η οποία θα καταβάλει τον ανάλογο φόρο εισοδήματος. Με τη φορολογία όμως των αποθεματικών αυτών μεταπίπτουμε στην προηγούμενη περίπτωση της καλύψεως ζημίας με φορολογημένα αποθεματικά και, συνεπώς, η εταιρία, εφόσον στις επόμενες πέντε χρήσεις έχει κέρδη, μπορεί να εκπέσει από τα κέρδη αυτά τις ζημίες που έχουν καλυφθεί κατά τον τρόπο που προαναφέραμε.

Έτσι, αν η χρήση 19+2 κλείσει με ζημία δρχ. 5.000.000 και η τακτική Γ.Σ. της 31.3.19+3 εγκρίνει την κάλυψη της ζημίας από το σχηματισμένο σε προηγούμενες χρήσεις "αφορολόγητο ποσό του α.ν. 147/1967", η εταιρία θα φορολογηθεί, με τη δήλωση φόρου εισοδήματος χρήσεως 19+2, για το αποθεματικό των δρχ. 5.000.000 που διέθεσε για την κάλυψη

της ζημίας. Η ζημία όμως αυτή μπορεί να ειπεί από τα κέρδη των προσεχών πέντε χρήσεων, δηλαδή μέχρι 19+7.

Ειδικότερα, σχετικά με τη χρησιμοποίηση της σχηματισμένης ήδη αφορολόγητης κρατήσεως επαρχιακών επιχειρήσεων για την κάλυψη μελλοντικών ζημιών του άρθρου 8 ν.δ. 2176/1952, σημειώνουμε ότι, η διάθεση της κρατήσεως αυτής για την κάλυψη ζημίας εξαφανίζει αφενός την κράτηση που διατέθηκε και αφετέρου τη ζημία που αποσβέστηκε. Δεν γεννάται λοιπόν θέμα ούτε φορολόγησεως του ποσού της κρατήσεως που διατέθηκε για την κάλυψη της ζημίας, αφού αυτός ήταν ο προορισμός της, ούτε έκπτώσεως της ζημίας που αποσβέστηκε από τα φορολογητέα κέρδη των επόμενων χρήσεων, αφού η ζημία έχει αποσβεστεί με τη χρησιμοποίηση του ειδικού αυτού αποθεματικού (κρατήσεως).

8.3. Πρακτικό παράδειγμα - Λογιστικές εγγραφές

Από λογιστική άποψη σημειώνουμε τα εξής:

α) Ο λογαριασμός του αποθεματικού, που διατέθηκε για την κάλυψη ζημίας, εξαφανίζεται ή ελαττώνεται κατά το ποσό που χρησιμοποιήθηκε. Αυτό οφείλεται στο ότι αποσβένεται (δηλ. εξαφανίζεται) και το αντίστοιχο χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού "αποτελέσματα χρήσεως".

β) Ο λογαριασμός του αποθεματικού πρέπει να διέρχεται από τον πίνακα διαθέσεως κερδών. Δηλαδή, η χρέωση του λογαριασμού του αποθεματικού πρέπει να γίνεται με πίστωση, όχι του λογαριασμού του στοιχείου που αποσβένεται αλλά του

λογ/σμού 88.07 "αποτελέσματα προς διάθεση, λ/σμός αποθεματικών προς διάθεση", στη χρέωση του οποίου μεταφέρεται το ποσό της ζημίας που αποσβένεται, π.χ.

Εστω ότι η χρήση 19+2 της εταιρίας έκλεισε με ζημία δρχ. 1.000.000 και ότι η τακτική Γ.Σ. των μετόχων που συνήλθε την 30.6.19+3 αποφάσισε την κάλυψη της ζημίας κατά 400.000 δρχ. από το έκτακτο αποθεματικό που είχε σχηματιστεί σε παρελθούσες χρήσεις.

Θα γίνουν οι εγγραφές:

41.05	Εκτακτα αποθεματικά	400.000
(51.05.00	Εκτακτο αποθεματικό)	
88	Αποτελέσματα προς διάθεση	400.000
(88.07	Λ/σμός αποθεματικών προς διάθεση)	

88	Αποτελέσματα προς διάθεση	400.000
(88.07	Λ/σμός αποθεματικών προς διάθεση)	
42	Αποτελέσματα εις νέο	400.000
(42.01	Υπόλοιπο ζημιών χρή- σεως εις νέο)	

Δεδομένου ότι, όπως είπαμε, η εταιρία δικαιούται να εκπέσει από τα κέρδη των πέντε επόμενων χρήσεων, το ποσό των δρχ. 400.000, πρέπει "χάριν μνείας" να γίνει στους λογ/σμούς τάξεως η εγγραφή:

04 Διάφοροι λογαριασμοί πληρο-	
φοριών χρεωστικοί	400.000
(04.10 Ζημίες που καλύφθηκαν με	
αποθεματικά εκπεστές από	
τα κέρδη επόμενων χρήσεων)	
08 Διάφοροι λογαριασμοί πληρο-	
φοριών πιστωτικοί	400.000
(08.10 Ζημίες που καλύφθηκαν	
με αποθεματικά εκπε-	
στές από τα κέρδη ε-	
πόμενων χρήσεων)	

Το ζεύγος αυτό των λογαριασμών τάξεως θα αντιλογιστεί κατά το ποσό της ζημίας που θα εκπεστεί από τα κέρδη των επόμενων χρήσεων ή μετά την πάροδο των πέντε επόμενων χρήσεων.

9. ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ

9.1. Η κεφαλαιοποίηση αποθεματικών από άποψη ιδιωτικο-οικονομική

Τα σχηματιζόμενα από την ΕΠΕ αποθεματικά δεν διατηρούνται, όπως είναι γνωστό, σε μορφή μετρητών στο ταμείο, αλλά επενδύονται σε διάφορα στοιχεία του ενεργητικού (πάγια, κυκλοφορούντα κ.λπ.). Η εταιρία πολλές φορές επιθυμεί να διανείμει στους μετόχους ορισμένα αποθεματικά της, αλλά δεν μπορεί να ρευστοποιήσει τα περιουσιακά στοιχεία στα οποία έχουν επενδυθεί τα αποθεματικά αυτά, ώστε να διανείμει το προϊόν της ρευστοποίησεως. Στην περίπτωση αυτή η εταιρία καταφεύγει στην κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών της και χορηγεί στους μετόχους ισόποσης αξίας μετοχές. Έτσι, δίνει στους μετόχους της την ευχέρεια να εκποιήσουν τις μετοχές που θα πάρουν από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών και να ποριστούν τα χρήματα που η ίδια βρισκόταν σε αδυναμία να τους καταβάλει. Η μετατροπή αυτή των αποθεματικών σε μετοχικό κεφάλαιο λέγεται κεφαλαιοποίηση αποθεματικών (stock dividends, bonus shares).

Αμφιλέγεται το θέμα αν η κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών αποτελεί απλή τροποποίηση του ισολογισμού, που επέρχεται με τη μεταφορά ποσών από τους λογ/σμούς των αποθεματικών στο λογαριασμό του κεφαλαίου. ("μονοσταδιακή - λογιστική" θεώρηση της κεφαλαιοποίησης) ή αποτελεί διανομή στους μετόχους κερδών προηγούμενων χρήσεων (αποθεματικών) και νέα εισφορά των μετόχων προς την εταιρία ("διπλή" θεώρηση της κεφαλαιοποίησης).

Σημειώνεται ότι μετά την κεφαλαιοποίηση αποθεματικών η καθαρή θέση της εταιρίας παραμένει αμετάβλητη. Απλώς εκφράζεται με αυξημένο αριθμό μετοχών, με μόνη, ως εκ τούτου, συνέπεια την πτώση της λογιστικής αξίας και της χρηματιστηριακής τιμής της μετοχής, με περαιτέρω συνέπεια την ευχερέστερη κυκλοφορία αυτής.

Η κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών επιφέρει τα ακόλουθα ευεργετικά αποτελέσματα στην εταιρία και γενικότερα στην οικονομία:

α) Σταθεροποιεί την οικονομική κατάσταση της εταιρίας, γιατί δυσχεραίνει τη διανομή των κεφαλαιοποιημένων αποθεματικών, που είναι δυνατή μόνο με μείωση του μετοχικού κεφαλαίου, οπότε όμως απαιτούνται αυξημένες διατυπώσεις.

β) Ευνοεί τους μετόχους έναντι των μελών του Δ.Σ., των κατόχων ιδρυτικών τίτλων και γενικά εκείνων που έχουν δικαιώματα στα καθαρά κέρδη της χρήσεως. Αυτό γιατί, κατά το νόμο (άρθρο 45 ν. 2190/20), το πρώτο μέρισμα υπολογίζεται σε ποσοστό 6% επί του καταβλημένου κεφαλαίου (ήτοι επί αυξημένου, μετά την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών, ποσού), το μέρισμα δε αυτό προηγείται της διανομής κερδών στα μέλη του Δ.Σ. κ.λπ.

Αλλά οι μέτοχοι ευνοούνται ακόμη, γιατί από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών θα επέλθει μεν μείωση της χρηματιστηριακής τιμής των μετοχών (αφού αυξάνεται ο αριθμός των μετοχών, χωρίς να συναυξάνεται και η καθαρή ενεργητική θέση της εταιρίας), η μείωση όμως αυτή δεν θα είναι, κατά πάσα πιθανότητα, ανάλογη με την αύξηση του αριθμού των μετοχών, γιατί αυτό τούτο το γεγονός της κεφαλαιοποίησης των

αποθεματικών μαρτυρά την καλή πορεία των εργασιών της εταιρίας, γεγονός που θα επιδράσει ευεργετικά στη χρηματιστηριακή τιμή των μετοχών.

γ) Τέλος, με την αύξηση του αριθμού των μετοχών γίνεται ευχερέστερη η κυκλοφορία των μετοχών και επιτυγχάνεται η αναζωογόνηση της κεφαλαιαγοράς, που επιφέρει γενικότερη ωφέλεια στην εθνική οικονομία.

Αντίθετα, ως μειονέκτημα μπορεί να αναφερθεί το ότι τα αποθεματικά, μετατρέπόμενα σε μετοχικό κεφάλαιο, παύουν να εμφανίζονται διακεκριμένα στον ισολογισμό και έτσι οι τρίτοι δεν μπορούν, από τη μελέτη του ισολογισμού, να πληροφορηθούν ότι η εταιρία είχε πραγματοποιήσει κερδη και ότι δεν τα διένειμε όλα, αλλά μέρος αυτών κράτησε και σχημάτισε αποθεματικά, γεγονός που φανερώνει την καλή πορεία των εργασιών της εταιρίας και τη σφύρονα διαχείριση της διοικήσεώς της.

9.2. Η κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών από άποψη νομική

Ο νόμος επιτρέπει την κεφαλαιοποίηση των εμφανών αποθεματικών, εκτός από ορισμένα, ενώ την κεφαλαιοποίηση των αφανών αποθεματικών αποκλείει κατ' αρχήν, εκτός αν ειδικός νόμος την επιτρέψει. Η κεφαλαιοποίηση των εμφανών αποθεματικών γίνεται εφόσον συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

(α) Τα αποθεματικά θα πρέπει να είναι κεφαλαιοποιήσιμα. Τέτοια είναι τα αποθεματικά των οποίων τη διάθεση έχει στην

ελεύθερη εξουσία της η εταιρία. Έτσι, κεφαλαιοποιήσιμα είναι όλα τα αποθεματικά εκτός από τα εξής:

(αα) Το τακτικό αποθεματικό, όταν είναι μικρότερο από το ελάχιστο υποχρεωτικό όριο που επιβάλλει ο νόμος ή το καταστατικό. Δηλαδή, η εταιρία μπορεί να κεφαλαιοποιήσει το πέρα του υποχρεωτικού τακτικό αποθεματικό, γιατί έχει την ελευθερία να μειώσει το αποθεματικό αυτό μέχρι το υποχρεωτικό όριο.

Η εταιρία, λοιπόν, μπορεί να κεφαλαιοποιήσει το πέρα του 1/3 ή, προκειμένου περί ασφαλιστικών εταιριών, το πέρα του 4πλάσιου του μετοχικού κεφαλαίου. Αν το καταστατικό καθορίζει μεγαλύτερο όριο από το νόμο, κεφαλαιοποιήσιμα είναι τα πέρα των καταστατικών ορίων ποσά, εκτός αν τροποποιηθεί το καταστατικό και καθορίσει το ύψος του αποθεματικού στο όριο που καθορίζει ο νόμος, οπότε κεφαλαιοποιήσιμα είναι τα πέρα του ορίου του νόμου αποθεματικά.

Ειδικότερα, σημειώνουμε πως το "αποθεματικό από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο" είναι εξ ολοκλήρου κεφαλαιοποιήσιμο. Ο νόμος (άρθρο 14 παρ. 3 ν. 2190/1920) απαγορεύει τη διάθεση του αποθεματικού μόνο για πληρωμή μερισμάτων ή ποσοστών και συνεπώς επιτρέπει την κεφαλαιοποίησή του. Εξάλλου, ο φορολογικός νομοθέτης, ορθώς εξομοιώνει το αποθεματικό αυτό με καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο και δεν το υποβάλλει σε φορολογία εισοδήματος στην περίπτωση κεφαλαιοποίησής του.

(αβ) Τα ειδικού σκοπού (προορισμού) αποθεματικά, η δημιουργία των οποίων υπαγορεύτηκε από ρητή διάταξη του καταστατικού (αποθεματικά καταστατικού). Η κεφαλαιοποίηση

αυτών είναι δυνατή μόνο αν προηγηθεί τροποποίηση του καταστατικού και ο ειδικός σκοπός των αποθεματικών καταργηθεί, τα δε αποθεματικά από ειδικού σκοπού μεταπέσουν στην κατηγορία των ελεύθερων αποθεματικών, δηλαδή των αποθεματικών εκείνων των οποίων η διάθεση εμπίπτει στην ελεύθερη εξουσία της τακτικής Γ.Σ. των μετόχων.

Όπως είναι ευνόητο, για την κεφαλαιοποίηση των ειδικού σκοπού αποθεματικών, που σχηματίστηκαν με απόφαση της τακτικής Γ.Σ., αρκεί μόνο απόφαση νεότερης τακτικής Γ.Σ. περί κεφαλαιοποιήσεώς των.

(β) Με την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών επέρχεται αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου. Απαιτείται, λοιπόν, απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων κατά τη μείζονα αυτής σύνθεση, αυξημένης απαρτίας και πλειοψηφίας (άρθρα 29 παρ. 3 και 31 παρ. 2 του ν. 2190/1920) ή δι' απλής απαρτίας και πλειοψηφίας, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 13 του ν. 2190/1920. Περαιτέρω, η προκείμενη αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου δυνατό να πραγματοποιηθεί με απόφαση μόνο του Δ.Σ. κατά τους όρους του άρθρου 13 του ν. 2190/1920. Στις δυο τελευταίες περιπτώσεις όμως, έχουμε τη γνώμη ότι απαιτείται απόφαση ή μεταγενέστερη έγκριση της τακτικής γενικής συνελεύσεως όχι για την αύξηση του κεφαλαίου, αλλά για την τροποποίηση του ήδη εγκριμένου από τη συνέλευση ισολογισμού.

Τονίζουμε ότι, για την κεφαλαιοποίηση αποθεματικών, απαιτείται απόφαση τακτικής Γ.Σ. των μετόχων. Η έκτακτη Γ.Σ. των μετόχων δεν μπορεί νόμιμα να αποφασίσει την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών, γιατί η κεφαλαιοποίηση αυτή

επιφέρει τροποποίηση του ισολογισμού, ο οποίος είχε καταστεί οριστικός με την έγκρισή του από την τελευταία τακτική Γ.Σ. Στην περίπτωση, λοιπόν, που έκτακτη Γ.Σ. των μετόχων ή το Δ.Σ. αποφασίσουν την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών, πρέπει να επακολουθήσει έγκριση της κεφαλαιοποίησως από την αμέσως επόμενη τακτική γενική συνέλευση των μετόχων, ανεξάρτητα αν η έγκριση γίνει ρητά ή έμμεσα με την έγκριση του ισολογισμού της τελευταίας εταιρικής χρήσεως, στον οποίο ισολογισμό περιλαμβάνεται η κεφαλαιοποίηση των παροθεματικών.

(γ) Όπως είναι ευνόητο, πρέπει να τηρηθούν οι απαιτούμενες για κάθε αύξηση του κεφαλαίου προϋποθέσεις.

Εξάλλου, σύμφωνα με τη γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους αριθ. 150/1980, δεν απαιτείται εκτίμηση της Επιτροπής των Εμπειρογνωμόνων του άρθρου 9 τυ ν. 2190/1920.

Η κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών που είναι δεκτικά κεφαλαιοποίησως δυνατό να γίνει ή για ολόκληρο το ποσό του αποθεματικού ή για μέρος αυτού.

Σημειώνουμε ακόμη ότι η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου γίνεται είτε με την έκδοση νέων μετοχών, οι οποίες διανέμονται στους παλιούς μετόχους κατ' αναλογία των μετοχών τους, είτε με την αύξηση της ονομαστικής αξίας των παλιών μετοχών. Οι εταιρίες των οποίων το κεφάλαιο εκφράζεται με περιορισμένο αριθμό μετοχών, έχουν κάθε συμφέρον να αυξάνουν τον αριθμό των μετοχών τους, γιατί έτσι οι μετοχές γίνονται ευχερέστερα εμπορεύσιμες, με συνέπεια η επιχείρηση να μπορεί ευκολότερα να αντλεί κεφάλαια από την κεφαλαιαγορά.

9.3. Η κεφαλαιοποίηση αποθεμάτων από άποψη φορολογική - Παραδείγματα

Το ζήτημα της φορολογίας των κεφαλαιοποιούμενων αποθεματικών είναι από τα πιο επίμαχα θέματα της φορολογίας. Από πολλούς συγγραφείς διεθνούς κύρους υποστηρίζεται ότι, όταν μια εταιρία κεφαλαιοποιεί αποθεματικά, δε γεννάται θέμα επιβολής φόρου, γιατί ο μέτοχος δεν γίνεται πλουσιότερος παίρνοντας περισσότερες μετοχές. Το δικαίωμά του επί της περιουσίας της επιχείρησης παραμένει το ίδιο, αφού οι παλιές μετοχές που κατείχε και οι νέες μετοχές που λαμβάνει αντικρύζουν την ίδια περιουσία και συνεπώς την ίδια αξία. Δεν υπάρχει λοιπόν, στην εξεταζόμενη περίπτωση, εισόδημα για φορολογία.

Αντίθετα, κατ' άλλους, η πράξη της κεφαλαιοποίησης αναλύεται σε δυο επιμέρους πράξεις: (α) τη διανομή των αποθεματικών στους μετόχους και (β) την επανεισφορά των αποθεματικών από τους μετόχους προς την εταιρία. Με την πρώτη πράξη μεταβιβάζονται τα ποσά από την περιουσία της εταιρίας προς το μέτοχο, η πράξη δε αυτή συνιστά διανομή, που πρέπει να υποβληθεί σε φορολογία.

Στην Ελληνική φορολογική νομοθεσία το παραπάνω επίμαχο ζήτημα θεωρείται λυμένο. Γιατί, σύμφωνα με τη ρητή διάταξη του άρθρου 26 παρ. 1 του ν.δ. 3323/1955, "το εισόδημα το προερχόμενον εξ αποθεματικών Ε.Π.Ε., οπωσδήποτε και οποτεδήποτε διανεμομένων ή κεφαλαιοποιουμένων... λογίζεται ως εισόδημα εκ κινητών αξιών". Δηλαδή, η κεφαλαιοποίηση αποθεματικών Ε.Π.Ε. αποτελεί για τους μετόχους είσπραξη μερίσματος, το οποίο αποτελεί εισόδημα από κινητές αξίες.

Με το ισχύον σήμερα, μετά το νόμο 2065/1992, καθεστώς διακρίνουμε τις εξής περιπτώσεις κεφαλαιοποιήσεως αποθεματικών:

9.3.1. Κεφαλαιοποίηση φορολογημένου αποθεματικού με απόφαση έκτακτης γενικής συνέλευσης των μετόχων

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2065/1992, τα φορολογημένα αποθεματικά, που σχηματίζονται μετά την εφαρμογή του ν. 2065/1992, δεν φορολογούνται, οποτεδήποτε και αν κεφαλαιοποιηθούν (ή, γενικότερα, διανεμηθούν), αφού προέρχονται από φορολογημένα ήδη, στο όνομα της ΕΠΕ, κέρδη.

Κατ' εξαίρεση, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 42 παρ. 6 του ν. 2065/1992 "κερδη αδιανεμήτα, που έχουν φορολογηθεί στο όνομα του νομικού προσώπου, αν διανεμηθούν με οποιαδήποτε μορφή ή κεφαλαιοποιηθούν από την κατάθεση του παρόντος στη Βουλή προς ψήφιση και εφεξής, υπόκεινται σε φορολογία με συντελεστή φόρου τρία τοις εκατό (3%), μη επιστρεφόμενου ή συμψηφιζόμενου του φόρου εισοδήματος που είχε καταβληθεί κατά το χρόνο που προέκυψαν τα κέρδη αυτά... Ο φόρος αυτός βαρύνει την εταιρία και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών, ούτε συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος που οφείλεται από την εταιρία...".

Από 12.5.1992 και εφεξής, λοιπόν, αν κεφαλαιοποιηθεί φορολογημένο σε προηγούμενες της 12.5.92 χρήσεις αποθεματικό με απόφαση έκτακτης Γ.Σ., οι μέτοχοι θα λάβουν "δωρεάν" τις αντίστοιχες με την αύξηση αυτή του μετοχικού κεφαλαίου μετοχές. Και αυτό γιατί δεν συντρέχει πια, για τα

κεφαλαιοποιούμενα αυτά αποθεματικά, περίπτωση διακρίσεως των κεφαλαιοποιούμενων σχετικών ποσών σε καθαρά φόρου ή μικτά φόρου, αφού η πιο πάνω διάταξη του άρθρου 42 του ν. 2065/92 αποκλείει ρητά το συμψηφισμό ή την επιστροφή του φόρου εισοδήματος που καταβλήθηκε κατά το σχηματισμό του κεφαλαιοποιούμενου αποθεματικού.

Σημειώνεται ότι η προαναφερόμενη διάταξη του άρθρου 42 παρ. 6 δεν ισχύει για τα κέρδη της χρήσεως που έκλεισε στις 31.12.91 και για τα οποία ισχύει το φορολογικό καθεστώς (ως προς την κεφαλαιοποίηση φορολογημένων αποθεματικών) που ίσχυε πριν από το νόμο 2065/1992).

Σε περίπτωση, λοιπόν, κεφαλαιοποίησεως, οποτεδήποτε μετά την 12.5.92, φορολογημένου αποθεματικού χρήσεων προ της 30.12.91, ως κεφαλαιοποιούμενο ποσό θα λαμβάνεται πάντοτε το καθαρό φόρου ποσό του αποθεματικού, δηλαδή το ποσό του αποθεματικού που εμφανίζεται στον ισολογισμό, με το οποίο αυξάνεται το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρίας. Κι αυτό γιατί η πιο πάνω διάταξη απαγορεύει την επιστροφή ή το συμψηφισμό του σχετικού φόρου εισοδήματος που καταβλήθηκε κατά το σχηματισμό του αποθεματικού που κεφαλαιοποιείται. Η διάταξη αυτή επιβάλλει απλώς φόρο 3% επί του κεφαλαιοποιούμενου ποσού, αναγόμενου όμως σε μικτό με την προσθήκη σ' αὐτὸ του φόρου που καταβλήθηκε κατά το σχηματισμό του αποθεματικού. Ο φόρος επιβάλλεται σε βάρος της εταιρίας και με την καταβολή αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση της εταιρίας και των δικαιούχων μετόχων για τα κέρδη που κεφαλαιοποιήθηκαν (άρθρο 42 παρ. 6 εδαφ. 4 ν. 2065/1992).

Επαναλαμβάνουμε ότι ο φόρος 3% υπολογίζεται επί του μικτού και όχι επί του καθαρού ποσού του αποθεματικού που κεφαλαιοποιείται.

Ο φόρος που οφείλεται αποδίδεται στο δημόσιο με δήλωση, η οποία πρέπει να υποβληθεί μέσα σε ένα μήνα από το χρόνο που η Γ.Σ. των μετόχων εγκρίνει την κεφαλαιοποίηση των υπό έρευνα αδιανέμητων κερδών (αποθεματικών) και καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης δηλώσεως.

Η απόδοση του οφειλόμενου, με βάση την παρ. 6 του άρθρου 42 του ν. 2065/1992, φόρου 3% θα γίνεται με έντυπο δηλώσεως που θα τυπωθεί ειδικά για το σκοπό αυτό.

Σημειώνεται ότι σ' όλες τις περιπτώσεις κεφαλαιοποίησης φορολογημένων (αλλά και αφορολόγητων) αποθεματικών δεν οφείλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου.

Παράδειγμα

Εστω ότι η βιομηχανική ΕΠΕ Χ συγκαλεί έκτακτη γενική συνέλευση των μετόχων της το μήνα Σεπτέμβριο 19+3 και αποφασίζει να αυξήσει το μετοχικό της κεφάλαιο κατά δρχ. 5.000.000, δια κεφαλαιοποίησης μέρους του ολοσχερώς και με 40% φορολογημένου έκτακτου αποθεματικού. Για το σκοπό αυτό εκδίδονται 5.000 νέες μετοχές ονομαστικής αξίας δρχ. 1.000 η καθεμιά.

Τα λογιστικά μεγέθη, για τη διενέργεια των σχετικών λογιστικών εγγραφών, έχουν ως εξής:

- Διανεμόμενο στους μετόχους μέρισμα (που ισούται με το ποσό αύξησης του κεφαλαίου) δρχ. 5.000.000

- Φόρος 3% άρθρου 42 παρ. 6 ν. 2065/1992

$$\left(\frac{5.000.000}{1-0,40} \times 3\% = \right) \text{δρχ. } \underline{\underline{250.000}}$$

Λογιστινές εγγραφές μετά την έγκριση γενική συνέλευση των μετόχων (Σεπτέμβριος 19+3):

Τονίζεται ότι οι ακόλουθες εγγραφές θα γίνουν μετά την καταχώρηση στο Μητρώο των ΕΠΕ της αποφάσεως της Γ.Σ. και της σχετικής εγκρίσεως της Διοικήσεως.

33 Χρεώστες διάφοροι

(33.03 Μέτοχοι - λ/σμός καλύψεως

κεφαλαίου)

5.000.000

40 Κεφάλαιο

(40.02 Οφειλόμενο μετοχικό

κεφάλ. κοινών μετοχών)

5.000.000

41 Αποθεματικά - Διαφ. αναπροσαρμ. - Επιχορηγήσεις επενδύσεων

(41.05 Έκτακτο αποθεματικό)

5.000.000

88 Αποτελ/τα προς διάθεση

(88.07 Λογ/σμός αποθ/κών

προς διάθεση)

5.000.000

88 Αποτελέσματα προς διάθεση

(88.07 Λογαριασμός αποθεματικών

προς διάθεση)

5.000.000

(88.99 Κέρδη προς διάθεση)

5.000.000

88 Αποτελέσματα προς διάθεση

(88.99 Κέρδη προς διάθεση) 5.000.000

**43 Ποσά προορισμένα για
αύξηση κεφαλαίου**

(43.02 Διαθέσιμα μερίσματα
χρήσεως για αύξηση
μετοχικού κεφαλαίου) 5.000.000

43 Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου

(43.02 Διαθέσιμα μερίσματα χρήσεως
για αύξηση μετοχ.κεφαλαίου) 5.000.000

33 Χρεώστες διάφοροι

(33.03 Μέτοχοι - λογ/σμός
κάλυψης κεφαλαίου) 5.000.000

40 Κεφάλαιο

(40.02 Οφειλόμενο μετοχ. κεφάλαιο
κοινών μετοχών) 5.000.000

40 Κεφάλαιο

(40.00 Καταβλημένο μετοχ.
κεφάλαιο κοινών
μετοχών) 5.000.000

81.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	
(81.00.90 Μη συμψηφιζόμενος φόρος επί κεφαλαιοποιημένων αποθεματικών)	250.000
54 Υποχρεώσεις από φόρους - τέλη	
(53.09 Λοιποί φόροι-τέλη)	
(54.09.90 Φόρος άρθρου 42 παρ. 6 ν. 2065/92)	250.000

54 Υποχρεώσεις από φόρους - τέλη	
(54.09 Λοιποί φόροι - τέλη)	
(54.09.90 Φόρος άρθρου 42 παρ. 6 ν. 2065/1992)	250.000
38 Χρηματικά διαθέσιμα	
(38.00 Ταμείο)	250.000

Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού της χρήσεως 19+3

Η απόφαση της έκτακτης Γ.Σ. των μετόχων περί κεφαλαιοποίησεως του αποθεματικού θα πρέπει να επικυρωθεί από την τακτική Γ.Σ. των μετόχων, που θα συνέλθει μέσα στο πρώτο εξάμηνο του 19+4 και θα εγκρίνει τον ισολογισμό της χρήσεως 19+3.

Επειδή η κεφαλαιοποίηση αποθεματικού θεωρείται ως διανομή αυτού, έχουμε τη γνώμη ότι η κεφαλαιοποίηση που ήδη έγινε θα πρέπει να εμφανιστεί στον πίνακα διαθέσεως κερδών,

που συνοδεύει το λογαριασμό "αποτελέσματα χρήσεως" του έτους 1943.

Ο μέτοχος που δεν επιθυμεί να λάβει τις νέες μετοχές μπορεί να πωλήσει τη μερισματοπόδειξη, βάσει της οποίας γίνεται η παράδοση των νέων μετοχών. Η τιμή της μερισματοποδείξεως ή, όπως λέγεται, το δικαίωμα εγγραφής, αντιστοιχεί στη ζημία της παλιάς μετοχής από την αύξηση του κεφαλαίου.

Εστω ότι πριν από την παραπάνω κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού η καθαρή θέση της ΕΠΕ είχε ως εξής:

Μετοχικό κεφάλαιο

(μετοχές 10.000 x 1.000) = δρχ. 10.000.000

Τακτικό αποθεματικό " 4.400.000

Εκτακτο αποθεματικό " 8.000.000

Κέρδη εις νέο " 100.000

δρχ. 22.500.000

Μετά την παραπάνω κεφαλαιοποίηση, η Καθαρή Θέση, ενώ παραμένει η ίδια, εκφράζεται με (μεγαλύτερο) αριθμό μετοχών 15.000.

Το δικαίωμα εγγραφής (droit d' attribution) είναι η ζημία που επέρχεται στην παλιά μετοχή:

Εσωτερική λογιστική αξία παλιάς μετοχής:

Προ της αυξήσεως του κεφαλαίου 22.500.000 : 10.000 = 2.250

Μετά την αύξηση του κεφαλαίου 22.500.000 : 15.000 = 1.500

Ζημία της παλιάς μετοχής (= δικαίωμα εγγραφής) 750

Το κέρδος από τη νέα μετοχή που δίνεται δωρεάν είναι δρχ. 1.500, επειδή δε για την απόκτηση μιας νέας μετοχής απαιτούνται δυο παλιές, το κέρδος ανά παλιά μετοχή (= δικαίωμα εγγραφής) είναι 1.500 : 2 = 750.

9.3.2. Κεφαλαιοποίηση φορολογημένου αποθεματικού με απόφαση τακτικής Γ.Σ. των μετόχων

Και στην περίπτωση αυτή οι λογιστικές εγγραφές είναι ίδιες ακριβώς με τις αντίστοιχες, κατά περίπτωση, πιο πάνω εγγραφές.

9.3.3. Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητου αποθεματικού

Τα αφορολόγητα αποθεματικά σχηματίζονται με απόφαση της τακτικής Γ.Σ. των μετόχων. Είναι συνεπώς ελεύθερα αποθεματικά και είναι δυνατό να διανεμηθούν ή να κεφαλαιοποιηθούν με απόφαση της τακτικής Γ.Σ. των μετόχων.

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 8α παρ. 4 του ν.δ. 3843/1958: "αφορολόγητα αποθεματικά Ε.Π.Ε., ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους, διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα οποτεδήποτε, προστίθενται στα φορολογητέα κέρδη του νομικού προσώπου κατά το χρόνο διανομής ή κεφαλαιοποίησης και φορολογούνται με βάση τις διατάξεις του παρόντος, με εξαίρεση τα αφορολόγητα αποθεματικά, για την κεφαλαιοποίηση των οποίων ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 1473/1983 (ΦΕΚ 127 Α) και του άρθρου 101 του ν. 1892/1990 (ΦΕΚ 101 Α).

Τα ανωτέρω δεν έχουν εφαρμογή σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών που έχουν σχηματιστεί, μέχρι το χρόνο έναρξης ισχύος του παρόντος, οι ΕΠΕ, με εξαίρεση τα σχηματισθέντα, βάσει αναπτ. νόμων αποθεματικά".

Από 30.6.1992 και εφεξής, λοιπόν, σύμφωνα με την παραπάνω διάταξη, όλα τα αφορολόγητα αποθεματικά, ανεξάρτητα από το πότε σχηματίστηκαν, αν κεφαλαιοποιηθούν, υποβάλλονται σε φορολογία με βάση τις διατάξεις του ν. 2065/1992, δηλαδή φορολογούνται προς 35%.

Εξαίρεση από την υπαγωγή σε φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τα παραπάνω, αποτελεί η κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 1473/1984 (κεφαλαιοποίηση, από τις α.ε. των οποίων οι μετοχές δεν είναι εισαγμένες στο Χρηματιστήριο και από τις ΕΠΕ, των αφορολόγητων αποθεματικών των διάφορων αναπτυξιακών νόμων, με εξαίρεση το αποθεματικό του άρθρου 18 του α.ν. 942/1949 και το αποθεματικό του άρθρου 10 παρ. 4 του α.ν. 148/1967.

Παράδειγμα

Εστω ότι το Δ.Σ. της Ε.Π.Ε. Χ αποφασίζει να προτείνει στην τακτική Γ.Σ., που θα συνέλθει στις 30.6.19+3, την κεφαλαιοποίηση ποσού δρχ. 10.000.000 από το αφορολόγητο αποθεματικό τόκων από έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου, το οποίο είχε σχηματίσει η εταιρία στη χρήση 19+0.

Ο φόρος εισοδήματος είναι: $10.000.000 : 0,65 \times 35\% = 5.384.615$ (άρθρο 16 πα. 6 ν. 2065/1992).

Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού 31.12.19+2 θα γίνουν οι εγγραφές:

41 Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσ. - Επιχορ. Επενδ.

(41.08 Αφορολογ. αποθεμ. ειδ.

διατάξεων νόμων)

(41.08.00 Αφορολογ. αποθεμ.

τόκων Ε.Γ.Ε.Δ.) 10.000.000

88 Αποτελέσματα προς

διάθεση

(88.07 Λ/σμός αποθεμ.

προς διάθεση) 10.000.000

<hr/>	
88 Αποτελέσματα προς διάθεση	
(88.08 Φόρος εισοδήματος)	5.384.615
54 Υποχρεώσεις από φόρους	
- τέλη	
(54.07 Φορος εισοδήματος	
φορολογητέων κερδών)	5.348.615
<hr/>	
88 Αποτελέσματα προς διάθεση	
(88.07 Λογ/σμός αποθεμ/κών προς	
διάθεση)	10.000.000
(88.08 Φόρος εισοδήματος)	5.384.615
(88.99 Κέρδη προς διάθεση)	4.615.385
<hr/>	
88 Αποτελέσματα προς διάθεση	
(88.99 Κέρδη προς διάθεση)	4.615.385
43 Υποχ/σεις από φόρους-τέλη	
(54.08 Λ/σμός εκαθαρ.φόρων -	
τελών ετήσιας δήλωσης	
φόρου εισοδήματος)	5.384.615
<hr/>	

Μετά την ολοκλήρωση των διαδικασιών δημοσιότητας που επιβάλλει το άρθρο 7β του ν. 2190/1920 για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, θα γίνουν οι εγγραφές:

33 Χρεώστες διάφοροι

(33.03 Μέτοχοι - λογ/σμός καλύψεως κεφαλαίου)	4.615.385
40 Κεφάλαιο	
(40.02 Οφειλόμεν.μετοχ.κεφάλαιο κοινών μετοχών)	4.615.385

43 Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου

(43.02 Διαθέσιμα μερίσματα χρήσης για αύξηση μετ. κεφαλαίου)	4.615.385
33 Χρεώστες διάφοροι	
(33.03 Μέτοχοι - λογ/σμός κάλυψης κεφαλαίου)	4.615.385

40 Κεφάλαιο

(40.02 Οφειλόμενο μετοχ. κεφάλαιο κοινών μετοχών)	4.615.385
40 Κεφάλαιο	
(40.00 Καταβλημένο μετοχ. κεφάλ. κοινών μετοχών)	4.615.385

9.3.4. Κεφαλαιοποίηση αποθεματικών που προέρχονται από κέρδη που έχουν φορολογηθεί κατ' ειδικό τρόπο

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 8α παρ. 5 ν.δ. 3843/1958, η οποία προστέθηκε στο ν.δ. 3843/1958 με τη διάταξη του άρθρου 16 παρ. 4 ν. 2065/92, από 30.6.92

(ημερομηνία ενάρξεως ισχύος της πιο πάνω διατάξεως του ν. 2065/1992) η κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών που προέρχονται από κέρδη που έχουν φορολογηθεί κατ' ειδικό τρόπο έχει την ακόλουθη, κατά περίπτωση, φορολογική αντιμετώπιση:

9.3.4.1. Κεφαλαιοποίηση αποθεματικών που σχηματίστηκαν μέχρι 29.6.1992 από μερίσματα συμμετοχών σε ημεδαπές Ε.Π.Ε.

Η κεφαλαιοποίηση αποθεματικών, που έχουν σχηματιστεί μέχρι 29.6.92 από έσοδα από μερίσματα τα οποία προέρχονται από συμμετοχές σε άλλες ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, δεν υπόκειται σε φορολογία, αλλά ούτε επιστρέφεται ο παρακρατηθείς φόρος μερισμάτων. Κατά συνέπεια, αν στο παραπάνω παράδειγμα το κεφαλαιοποιούμενο αποθεματικό προερχόταν από έσοδα από μερίσματα, οι εγγραφές θα ήταν οι ίδιες, με μόνη τη διαφορά ότι δεν θα υπήρχαν οι σχετικές με το φόρο εισοδήματος εγγραφές και το ποσό της αυξήσεως του κεφαλαίου θα ήταν δρχ. 10.000.000.

9.3.4.2. Κεφαλαιοποίηση αποθεματικών που προέρχονται από εισοδήματα φορολογημένα κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρεώσεως

Στην περίπτωση κεφαλαιοποιήσεως αποθεματικών που προέρχονται από εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρεώσεως, οποτεδήποτε και αν αυτή γίνει μετά τις 29.6.1992, τα αποθεματικά αυτά προστίθενται στα φορολογητέα κέρδη του νομικού προσώπου κατά το χρόνο της κεφαλαιοποιήσεως και φορολογούνται με βάση τις

διατάξεις του ν. 2065/1992, δηλαδή με συντελεστή 35%. Στην περίπτωση αυτή, όμως, ο παρακρατηθείς φόρος εισοδήματος, ο οποίος αναλογεί στο κεφαλαιοποιούμενο ποσό του αποθεματικού, συμψηφίζεται με αυτόν που αναλογεί στο νομικό πρόσωπο για τα ίδια εισοδήματα.

Για την αποσαφήνιση των παραπάνω έστω το ακόλουθο παράδειγμα:

Η ΕΠΕ αποφασίζει στη χρήση 19+3 να αυξήσει το μετοχικό της κεφάλαιο με κεφαλαιοποίηση ποσού δρχ. 10.000.000 από το αποθεματικό τόκων καταθέσεων. Το ποσό αυτό είναι καθαρό φόρου, γιατί κατά το σχηματισμό του αποθεματικού έχει παρακρατηθεί φόρος με συντελεστή 15%.

Ο φόρος που θα καταβάλει η εταιρία για το κεφαλαιοποιούμενο αποθεματικό ανέρχεται σε δρχ. 3.076.923, υπολογιζόμενος ως εξής:

Πλέον: Κεφαλαιοποιούμενο αποθεματικό δρχ. 10.000.000

Αναλογών φόρος

$$\frac{10.000.000 \times 100}{100 - 35} \times 35\% = \quad \quad \quad \underline{\underline{5.384.615}}$$

Μικτό ποσό αποθεματικού δρχ. 15.384.615

Φορος επί του μικτού ποσού:

$$15.384.615 \times 35\% = \quad \quad \quad 5.384.615$$

Μείον: Παρακρατημένος αναλογών φόρος

επί του κεφαλαιοποιούμενου ποσού

$$15.384.615 \times 15\% = \quad \quad \quad \underline{\underline{2.307.692}}$$

Οφειλόμενος φόρος δρχ. 3.076.923

Αποφασίζεται το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρίας να αυξηθεί κατά δρχ. 6.900.000 και η υπόλοιπη μικροδιαφορά των

δρχ. 23.077 (10.000.000 - 3.076.923 = 6.900.000) να αχθεί στο υπόλοιπο κερδών εις νέο.

Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού θα γίνουν οι εγγραφές:

88 Αποτελέσματα προς διάθεση

(88.07 Λογ/σμος αποθεματ. προς

διάθεση) 10.000.000

88 Αποτ/ματα προς διάθεση

(88.08 Φόρος εισοδήματος) 3.076.923

(88.99 Κέρδη προς διάθεση) 6.923.077

88 Αποτελέσματα προς διάθεση

(88.08 Φόρος εισοδήματος) 3.076.923

54 Υποχρεώσεις από φόρους -
τέλη

(54.07 Φόρος εισοδήματος
φορολογητ. κερδ.)

(10.000.000 x 35%) 3.076.923

88 Αποτελέσματα προς διάθεση

(88.99 Κέρδη προς διάθεση) 6.923.077

43 Ποσά προορισμένα για
αύξηση κεφαλαίου

(43.90 Διαθ/μα αποθεματικά
για αύξηση μετοχικού
κεφαλαίου)

6.900.000

42 Αποτελέσματα εις νέο

(42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο)

23.077

Μετά την ολοκλήρωση των διαδικασιών δημοσιότητας που επιβάλλει το άρθρο 7β του ν. 2190/1920 για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, θα γίνουν οι εγγραφές:

33 Χρεώστες διάφοροι

(33.03 Μέτοχοι - λογ/σμός καλύψεως
κεφαλαίου)

6.900.000

40 Κεφάλαιο

(40.02 Οφειλομ. μετοχ. κεφ.
κοιν. μετοχών)

6.900.000

43 Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου

(43.90 Διαθέσιμα αποθεματικά για
αύξηση μετοχ. κεφαλαίου)

6.900.000

33 Χρεώστες διάφοροι

(33.03 Μέτοχοι - λογ/σμός
καλύψεως κεφαλαίου)

6.900.000

40 Κεφάλαιο

(40.02 Οφειλομ. μετοχ. κεφ. κοινών
μετοχών)

6.900.000

40 Κεφάλαιο

(40.00 Καταβλημ. μετοχ. κεφ.
κοινών μετοχών)

6.900.000

9.3.5. Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών αναπτυξιακών νόμων από εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εταιρίες (άρθρο 101 ν. 1892/1990)

Ευμενής φορολογική μεταχείριση των κεφαλαιοποιούμενων αφορολόγητων αποθεματικών των αναπτυξιακών νόμων των ΕΠΕ, των οποίων οι μετοχές είναι εισαγμένες στο Χρηματιστήριο, καθιερώνεται με τη διάταξη του άρθρου 101 του ν. 1892/1990, η οποία ορίζει τα εξής:

1. Εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, των οποίων οι μετοχές είναι εισαγμένες στο Χρηματιστήριο, μπορούν να κεφαλαιοποιήσουν, ολικώς ή μερικώς, τα αφορολόγητα αποθεματικά διαφόρων αναπτυξιακών νόμων, με εξαίρεση τα αποθεματικά του άρθρου 18 του α.ν. 942/1949 και το αποθεματικό της παραγράφου 4 του άρθρου 10 του α.ν. 148/1967 (δηλαδή, βάσει αυτής της διατάξεως δεν απαιτείται ισόποση αύξηση του κεφαλαίου σε μετρητά, από τους μετόχους, όπως απαιτούσε η καταργούμενη διάταξη του άρθρου 3 του ν. 876/1979).

2. Τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται φορολογούνται με συντελεστή 5%, χωρίς καμία άλλη επιβάρυνση. Ο φόρος που οφείλεται αποδίδεται στο Δημόσιο με δήλωση, η οποία πρέπει να υποβληθεί μέσα σ' ένα μήνα από τη δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της απόφασης του Υπουργού Εμπορίου που εγκρίνει την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου και καταβάλλεται σε τέσσερις (4) ίσες τριμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δηλώσεως.

Ο φόρος αυτός βαρύνει την εταιρία και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων

κερδών, ούτε συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος που οφείλεται από την εταιρία ή τους μετόχους.

3. Με την καταβολή του φόρου που οφείλεται σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος της εταιρίας και των μετόχων της για τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιήθηκαν.

4. Σε περίπτωση που πριν από την πάροδο δέκα ετών από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών διαλυθεί η ΕΠΕ ή μειωθεί το μετοχικό της κεφάλαιο με σκοπό επιστροφής των αποθεματικών στους μετόχους, τα κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά δε λογίζονται φορολογικώς ως μετοχικό κεφάλαιο που έχει καταβληθεί και φορολογούνται με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά για τη φορολογία εισοδήματος κατά το χρόνο της διαλύσεως της εταιρίας ή μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 2 του παρόντος άρθρου. Η διάταξη της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζεται αν η εταιρία διαλυθεί με σκοπό τη συγχώνευσή της με άλλη επιχείρηση και ίδρυση νέας ανώνυμης εταιρίας ή σε περίπτωση εξαγοράς ή απορροφήσεώς της από άλλη εταιρία.

5. Οι διατάξεις του άρθρου 16 του ν.δ. 3843/1958 και του ν. 4125/1960 εφαρμόζονται ανάλογα και στο φόρο που οφείλεται με βάση τις διατάξεις του παρόντος άρθρου.

6. Από την έναρξη ισχύος του παρόντος άρθρου καταργούνται οι διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 876/1979.

7. Ε.Π.Ε. που έχουν σχηματίσει αποθεματικά, είτε από υπεραξία μετοχών που προέρχεται από απόσχιση κλάδου ή από συγχώνευση εταιριών στις οποίες συμμετέχει, είτε από την

αύξηση της αξίας των συμμετοχών της εταιρίας ή από διανομή μετοχών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 1 του α.ν. 148/1967, του ν. 542/1977, του ν. 1'249/1982 και του ν. 1839/1989 κατόπιν κεφαλαιοποίησής της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή πάγιων περιουσιακών στοιχείων θυγατρικής εταιρίας ή άλλης εταιρίας στην οποία συμμετέχουν, μπορούν να προβούν σε κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών αυτών με σκοπό διανομής νέων μετοχών στους μετόχους τους.

Η κεφαλαιοποίηση αυτή δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.

8. Οι διατάξεις των παραγρ. 4 και 5 του παρόντος άρθρου έχουν ανάλογη εφαρμογή και επί των κεφαλαιοποιούμενων αποθεματικών της προηγούμενης παραγράφου.

9. Ως βιομηχανικές επιχειρήσεις θεωρούνται και οι επιχειρήσεις εκδόσεως εφημερίδων και περιοδικών που παράγονται (στοιχειοθεσία - φωτοστοιχειοθεσία - εκτύπωση) σε εγκαταστάσεις τρίτων, η δε καταχώρηση δημοσιευμάτων επ' αμοιβή είναι πώληση αγαθών.

Οι διατάξεις αυτές έχουν εφαρμογή επί των πραγματοποιούμενων εσόδων που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν μετά την 30.12.1990.

Κατά την κεφαλαιοποίηση όλων των πιο πάνω αποθεματικών εκδίδονται νέες ίσης αξίας μετοχές, που διανέμονται κατ' αναλογία στους δικαιούχους μετόχους (δεν αυξάνεται η ονομαστική αξία των παλαιών μετοχών). Σε περίπτωση που οι νέες μετοχές διανεμηθούν όχι ανάλογα με τον αριθμό των μετοχών που έχει κάθε παλαιός μέτοχος στην κατοχή του, τότε η αξία των μετοχών που θα πάρουν επιπλέον θα φορολογηθεί στο όνομα του μετόχου, κατά τις διατάξεις περί φορολογίας

εισοδήματος φυσικών ή νομικών προσώπων (μετά το ν. 2065/1992 στο όνομα της εταιρίας με συντελεστή 35%).

9.3.6. Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών αναπτυξιακών νόμων από εταιρίες μη εισαγμένες στο Χρηματιστήριο (άρθρο 13 ν. 1473/1984)

Την ίδια ευμενή φορολογική μεταχείριση της κεφαλαιοποίησως αφορολόγητων αποθεματικών από τις ΕΠΕ που οι μετοχές τους δεν είναι εισαγμένες στο χρηματιστήριο καθιερώνουν οι διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 1473/1984, με τις οποίες ορίζονται τα ακόλουθα:

1. Οι ανώνυμες εταιρίες των οποίων οι μετοχές δεν είναι εισαγμένες στο Χρηματιστήριο, καθώς και οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, μπορούν να κεφαλαιοποιήσουν, ολικά ή μερικά, τα αφορολόγητα αποθεματικά διάφορων αναπτυξιακών νόμων με εξαίρεση το αποθεματικό του άρθρου 18 του α.ν. 942/1949, το οποίο έχει σκοπό την κάλυψη ζημιών που προκύπτουν από την πώληση χρεογράφων, και με την προϋπόθεση ότι κατά τη διαχειριστική χρήση στην οποία συντελείται η κεφαλαιοποίηση θα αυξηθεί το μετοχικό ή εταιρικό τους κεφάλαιο κατά το ίδιο ποσό σε μετρητά από τους παλιούς ή νέους μετόχους ή εταίρους. Στην περίπτωση αυτή εκδίδονται νέες μετοχές ή εταιρικά μερίδια, για τους δικαιούχους μετόχους ή εταίρους.

2. Τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται φορολογούνται με συντελεστή 20% χωρίς καμία άλλη επιβάρυνση (από 31.7.90 ο συντελεστής φορολογίας μειώθηκε σε 10% - άρθρο 101 παρ. 7 ν. 1892/1990). Ο φόρος που οφείλεται αποδίδεται στο Δημόσιο με

δήλωση, η οποία πρέπει να υποβληθεί, προκειμένου για ανώνυμες εταιρίες, μέσα σ' ένα μήνα από τη δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της απόφασης του Υπουργού του Εμπορίου που εγκρίνει την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου ή προκειμένου για ΕΠΕ μέσα σ' ένα μήνα από τη δημοσίευση της περίληψης του συμβ/κού εγγράφου που συντάσσεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και καταβάλλεται σε (4) ίσες εξαμηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δηλώσεως.

Ο φόρος αυτός δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα εσοδα της εταιρίας κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών, ούτε συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος που οφείλεται στην εταιρία ή τους μετόχους ή εταίρους της.

3. Με την καταβολή του φόρου που οφείλεται σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος της εταιρίας, των μετόχων ή εταίρων της για τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιήθηκαν.

4. Σε περίπτωση που πριν από την πάροδο 10 ετών από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών διαλυθεί η ΕΠΕ ή μειωθεί το μετοχικό της κεφάλαιο με σκοπό επιστροφής των αποθεματικών στους μετόχους, τα κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά δε λογίζονται φορολογικώς ως μετοχικό κεφάλαιο που έχει καταβληθεί και φορολογούνται με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά για τη φορολογία εισοδήματος κατά το χρόνο της διάλυσης ή μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του παραπάνω άρθρου. Η διάταξη της παραγράφου αυτής δεν

εφαρμόζεται σε περίπτωση διαλύσεως της εταιρίας με σκοπό τη συγχώνευσή της με άλλη επιχείρηση και ίδρυση νέας εταιρίας ή σε περίπτωση εξαγοράς ή απορροφήσεώς της από άλλη εταιρία.

5. Προκειμένου για Ε.Π.Ε. στην περίπτωση κατά την οποία πριν από την πάροδο δέκα ετών από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών διαλυθεί η εταιρία αυτή ή μειωθεί το εταιρικό της κεφάλαιο με σκοπό την επιστροφή των αποθεματικών στους εταίρους, τα κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά προσθέτονται στα κέρδη της εταιρίας που πραγματοποιεί στο χρόνο της διάλυσης ή μείωσης του κεφαλαίου και φορολογούνται με τις διατάξεις φορολογίας εισοδήματος που ισχύουν κατά το χρόνο διάλυσης της εταιρίας ή μείωσης του εταιρικού της κεφαλαίου, μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του παραπάνω άρθρου. Η διάταξη της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση διαλύσεως της εταιρίας με σκοπο τη μετατροπή ή συγχώνευσή της με άλλη επιχείρηση για την ίδρυση Α.Ε. ή άλλης Ε.Π.Ε. ή σε περίπτωση εξαγοράς ή απορρόφησής της από ανώνυμη εταιρία.

10. ΔΙΑΘΕΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ (Ή ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ) ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

10.1. Γενικά περί αποσβέσεως του κεφαλαίου

Η μετοχή, ως πλέγμα δικαιωμάτων, παρέχει στον κύριο αυτής και το δικαίωμα να εισπράξει από την εταιρία, κατά τη διάλυσή της, το ποσό της ονομαστικής της αξίας, εφόσον, κατά το χρόνο αυτό, υπάρχει καθαρή περιουσία που καλύπτει το μετοχικό κεφάλαιο.

Την παραπάνω υποχρέωσή της η εταιρία μπορεί να εξοφλήσει και προτού η υποχρέωση καταστεί απαιτητή, δηλαδή και πριν από τη διάλυσή της, εφόσον για το σκοπό αυτό χρησιμοποιεί κέρδη. Η ενέργεια αυτή της εταιρίας ονομάζεται απόσβεση του μετοχικού κεφαλαίου.

Για την απόσβεση του κεφαλαίου η εταιρία κρατεί ένα μέρος από το ποσό των καθαρών κερδών, τα οποία, σύμφωνα με το νόμο (άρθρο 2 παρ. 1 περιπτ. ιβ ν. 2190/20) μπορεί να διαθέσει, είτε για να επιστρέψει στους μετόχους μέρος ή το σύνολο εκείνων που κατέβαλαν για τη σύσταση του μετοχικού κεφαλαίου, είτε για να εξαγοράσει και ν' ακυρώσει έναν αριθμό μετοχών. Ωστε, απόσβεση του μετοχικού κεφαλαίου είναι η ολική ή τμηματική απόδοση στους μετόχους της ονομαστικής αξίας των μετοχών τους, η οποία γίνεται είτε από υφιστάμενα και διαθέσιμα αποθεματικά είτε από καθαρά κέρδη, τα οποία δεν είχαν μετατραπεί ακόμη σε αποθεματικά.

Η απόσβεση διαφέρει από τη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου. Κατά την απόσβεση ελαττώνεται μόνο η περιουσία της εταιρίας, όχι το μετοχικό κεφάλαιο, το οποίο ως μαθηματική ποσότητα παραμένει ανέπαφο και αναγράφεται ολόκληρο στον ισολογισμό. Κατά τη μείωση του κεφαλαίου ελαττώνεται όχι μόνο η περιουσία της εταιρίας, αλλά και το μετοχικό κεφάλαιο, αφού διατίθεται μέρος αυτού.

Η απόσβεση του μετοχικού κεφαλαίου περιλαμβάνει δυο χαρακτηριστικά γεγονότα: α) την απόδοση (εξόφληση) του μετοχικού κεφαλαίου στους μετόχους και β) την αποκατάσταση της ακεραιότητας του μετοχικού κεφαλαίου με διάθεση καθαρών κερδών.

Με την απόσβεση του κεφαλαίου δεν παραβλάπτονται τα συμφέροντα των πιστωτών. Έτσι, αν μετά την απόσβεση η εταιρία καταστεί αφερέγγυος, οι πιστωτές της δεν έχουν δικαίωμα να στραφούν κατά των μετόχων στους οποίους έχει επιστραφεί ολικά ή μερικά η ονομαστική αξία των μετοχών τους.

Η απόσβεση δυνατό να είναι ολική ή τμηματική. Επί τμηματικής δίνονται από την εταιρία έναντι των κοινών μετοχών (τις οποίες ακυρώνει) οι καλούμενες μετοχές επικαρπίας. Ο όρος μετοχές "επικαρπίας" είναι παραπλανητικός, γιατί δεν υπάρχει σχέση ανάλογη με την επικαρπία του Αστικού Δικαίου.

10.2. Η απόσβεση του κεφαλαίου από άποψη φορολογική

Σχετικά με το αν το ποσό που περιέρχεται στους μετόχους αποτελεί γι' αυτούς φορολογητέο εισόδημα, η νέα διάταξη του

άρθρου 8α παρ. 7 του ν.δ. 3843/1958, που προστέθηκε με το άρθρο 16 παρ. 4 ν. 2065/1992, ορίζει ότι:

"Σε περίπτωση εξαγοράς ή με οποιονδήποτε τρόπο απόκτησης από ημεδαπή ΕΠΕ ιδίων αυτής μετοχών με σκοπό την απόσβεση ή μείωση του κεφαλαίου της, το ποσό που καταβάλλεται στους μετόχους πέραν του πράγματι καταβληθέντος απ' αυτούς αντίτιμου μετοχών και μη επιστραφέντος σ' αυτούς, προέρχεται από το υπόλοιπο των κερδών που προκύπτει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος, με βάση το άρθρο 10 του παρόντος φόρου, από τα συνολικά κέρδη.

Ως πράγματι καταβληθέν από τους μετόχους ποσό θεωρείται το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρίας, προσαυξημένο κατά τα αποθεματικά τα σχηματισθέντα από την τυχόν υπέρ το άρτιον έκδοση των μετοχών.

Το ανωτέρω ποσό που λαμβάνουν οι μέτοχοι δεν υπόκειται σε φορολογία εφόσον το νομικό πρόσωπο δεν έχει, μέσα στη διαχειριστική χρήση που λαμβάνει χώρα η απόσβεση ή μείωση του κεφαλαίου, εισοδήματα απαλασσόμενα της φορολογίας ή προσδιοριζόμενα ή φορολογούμενα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Η διάταξη αυτή διακρίνει το καταβαλλόμενο στους μετόχους ποσό σε δυο τμήματα:

(α) στο μέρος που αντιστοιχεί στο κεφάλαιο που οι μέτοχοι συνεισέφεραν στην εταιρία (μετοχικό κεφάλαιο + διαφορά από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο) και το οποίο, από την παραπάνω διάταξη προκύπτει (εξ αντιδιαστολής) ότι λαμβάνεται από τα κέρδη της χρήσης πριν από την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος ή, με άλλα λόγια, το ποσό αυτό εκπίπτει

από τα κέρδη της χρήσης προκειμένου να προσδιοριστούν τα φορολογητέα κέρδη της χρήσεως.

(β) στο μέρος που τυχόν καταβάλλεται στους μετόχους πέρα του ποσού που συνεισέφεραν στην εταιρία και το οποίο δεν τους έχει επιστραφεί και το οποίο λαμβάνεται από το υπόλοιπο των κερδών μετά την αφαίρεση από τα συνολικά κέρδη του φόρου εισοδήματος του νομικού προσώπου (35%).

Για το δεύτερο αυτό τμήμα που καταβάλλεται στους μετόχους, όταν στα έσοδα της χρήσεως μέσα στην οποία γίνεται η απόσβεση του κεφαλαίου περιλαμβάνονται και εισοδήματα:

- απαλλασσομενα της φορολογίας (π.χ. τόκοι εντόκων γραμματίων του Δημοσίου) ή
- προσδιοριζόμενα κατ' ειδικό τρόπο (π.χ. τεχνικές εταιρίες).

11. ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ

Παράδειγμα διανομής κερδών Ε.Π.Ε.

Το διοικητικό συμβούλιο της "ΑΛΦΑ" ΕΠΕ συνεδρίασε στις 3 Μαΐου 1993, με θέματα:

- (α) Εγκριση ισολογισμού 31.12.92 και λογαριασμού "αποτελέσματα χρήσεως" 1.1.92 - 31.12.92.
- (β) Πρόταση διανομής κερδών δρχ. 200.000 της χρήσεως 1.1.92 - 31.12.1993.
- (γ) Καθορισμός προσώπων τα οποία θα υπογράψουν τον άνω ισολογισμό.
- (δ) Δημοσίευση του άνω ισολογισμού σε μια πολιτική και μια οικονομική εφημερίδα, καθώς και στο φύλλο της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως (Δελτίο Α.Ε. και Ε.Π.Ε.).
- (ε) Πρόσκληση των μετόχων σε τακτική γενική συνέλευση.

Το Δ.Σ. της εταιρίας, μετά διαλογική συζήτηση, αποφάσισε όπως τα κέρδη της χρήσεως 1.1.92 - 31.12.92, δρχ. 20.000.000, διανεμηθούν ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Καθαρά κέρδη χρήσεως	δρχ.	20.000.000
Μείον: Φόρος εισοδήματος	"	<u>(7.280.000)</u>
Κέρδη προς διάθεση	"	<u>12.720.000</u>

Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:

- Σε Τακτικό Αποθεματικό	δρχ.	636.000
- Σε πρώτο μέρισμα	"	4.229.400
- Σε διανεμόμενα κέρδη στα μέλη του ΔΣ	"	300.000
- Σε διανεμόμενα κέρδη στους Διευθυντές	"	300.000

- Σε διανεμόμενα κέρδη στο προσωπικό	"	1.770.000
- Σε έκτακτο αποθεματικό	"	<u>5.484.600</u>
Σύνολο	δρχ.	<u>12.720.000</u>

Ι. Υπολογισμός στοιχείων "Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων"

Για την άνω διανομή, το Δ.Σ. έλαβε υπόψη του τα παρακάτω στοιχεία:

α. Για το φόρο εισοδήματος

Η Ε.Π.Ε. πρέπει να υπολογίσει το φόρο εισοδήματος.

Ο φορολογικός νόμος επιβάλλει όπως τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος (άρθρο 4 παρ. 1 περ. α Ν.Δ. 3843/1958, όπως τροποποιήθηκε με το Ν. 2065/1992).

Ο φόρος υπολογίζεται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα της Ε.Π.Ε. με συντελεστή 35% (άρθρο 10 ν.δ. 3843/1958, όπως τροποποιήθηκε με το ν. 2065/1992).

Υπολογισμός φόρου εισοδήματος:

Καθαρά κερδη χρήσεως (προ φόρου)	δρχ.	20.000.000
Πλέον: Εξοδα τα οποία δεν αναγνωρίζονται ως φορολ/κώς εκπιπτόμενα ή λογιστικές διαφορές	"	<u>800.000</u>
Συνολικό φορολογητέο εισόδημα της ΕΠΕ	"	<u>20.800.000</u>
Αναλογών φόρος (20.800.000 x 35%)	"	<u>(7.280.000)</u>

Σημειώνεται ότι με την καταβολή του άνω φόρου εισοδήματος επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για τα διανεμόμενα κέρδη. Δηλαδή, οι ΕΠΕ που διανέμουν κέρδη με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών εκτός μισθού στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους

δ/ντές, καθώς και αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, δεν προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου, επειδή τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου (άρθρο 29 παρ. 1 ν.δ. 3323/55 και άρθρο 15 παρ. 1 ν.δ. 3843/58, όπως τροποποιημένα από το ν. 2065/92 ισχύουν).

β) Για το σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού

Το άρθρο 44 του ν. 2190/20, σύμφωνα με το οποίο η ΕΠΕ είναι υποχρεωμένη να αφαιρεί κάθε χρόνο 5% των καθαρών κερδών για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Η υποχρέωση αυτή παύει να είναι υποχρεωτική όταν το ύψος του σχηματισμένου τακτικού αποθεματικού φτάσει το 1/3 του εταιρικού κεφαλαίου. Το ύψος του σχηματισμένου τακτικού αποθεματικού μέχρι την 31.12.91 ανήρχετο στο ποσό των 20.000.000 δρχ., ενώ το ονομαστικό κεφάλαιο (καταβλημένο και μη) είναι στις 31.12.92 δρχ. 90.000.000.

Συνεπώς, η ΕΠΕ πρέπει να σχηματίσει:

"Τακτικό Αποθεματικό" (90.000.000:3 =) δρχ. 30.000.000

Μείον: Τακτικό Αποθεματικό που σχημάτισε:

α) μέχρι 31.12.91 δρχ. 20.000.000

β) στις 31.12.92 " 636.000 " (20.636.000)

Υπόλοιπο "Τακτικού Αποθεματικού" για
σχηματισμό από τα κέρδη των επόμενων
χρήσεων

δρχ. (9.364.000)

Η κράτηση δρχ. 636.000 για "Τακτικό Αποθεματικό"
υπολογίστηκε ως εξής:

Καθαρά κέρδη χρήσεως (1.1.92 - 31.12.92)

προ φόρων

δρχ. 20.000.000

Μείον: Φόρος εισοδήματος

" (7.280.000)

Κέρδη προς διάθεση	δρχ. 12.720.000
Επί: ποσοστό κράτησης για "Τακτικό αποθεματικό"	<u>(χ) 5%</u>
Κράτηση για "Τακτικό Αποθεματικό" από τα κέρδη της χρήσεως 1.1.92 - 31.12.92	δρχ. <u>636.000</u>

Για τη διανομή του πρώτου μερίσματος

- Το άρθρο 3 του α.ν. 148/67, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 1 του ν. 876/79, βάσει του οποίου οι ΕΠΕ είναι υποχρεωμένες να διανείμουν στους μετόχους των τουλάχιστον το 35% των καθαρών κερδών, μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού, εφόσον το ποσό που προκύπτει προς διανομή είναι μεγαλύτερο από το πρώτο μέρισμα, το οποίο βάσει των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 45 του Ν. 2190/1920 υποχρεούται να διανείμει η ΕΠΕ και που ανέρχεται σε ποσοστό 6% επί του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου.

Το καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο είναι στις 31.12.1992	δρχ. 70.000.000
- Μέρισμα που πρέπει να διανεμηθεί στους μετόχους:	
α) Βάσει του άρθρου 45 παρ. 2 ν. 2190/20:	
Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο	δρχ. 70.000.000
Επί: Ποσοστό άρθρου 45 ν. 2190/1920	<u>(X) 6%</u>
Μέρισμα (άρθρου 45 ν. 2190/20)	δρχ. <u>4.200.000</u>
β) Βάσει του άρθρου 1 ν. 876/1979	
Καθαρά κέρδη χρήσεως (1.1.92 - 31.12.92) προ φόρων	δρχ. 20.000.000

Μείον: Φορος εισοδήματος	δρχ. (7.280.000)
Μείον: Κράτηση για "Τακτικό Αποθεματικό"	δρχ. <u>(636.000)</u>
Καθαρά κέρδη για τον υπολογισμό του πρώτου μερίσματος	δρχ. 12.084.000
Επί: Ποσοστό άρθρου 1 ν. 876/1979	δρχ. <u>(X) 35%</u>
Μέρισμα (άρθρου 1 ν. 876/1979)	δρχ. <u>4.229.400</u>

Επομένως, η ΕΠΕ πρέπει να διανείμει στους μετόχους το μέρισμα δρχ. 4.229.400 που προκύπτει βάσει των διατάξεων του άρθρου 1 του ν. 876/1979.

Τα μερίσματα πρέπει να καταβληθούν στους μετόχους μέσα σε δυο μήνες από την απόφαση της τακτικής Γ.Σ. που ενέκρινε τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις (άρθρο 44α παρ. 2 Ν. 2190/20).

Κρατήσεις

Φόρου: Από τα άνω μερίσματα δεν θα γίνει καμία παρακράτηση φόρου, επειδή με την καταβολή του φόρου εισοδήματος δρχ. 7.280.000 επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για τα μερίσματα (άρθρο 15 παρ. 1 ν.δ. 3843/58).

Χαρτοσήμου: Η εξόφληση μερισμάτων απαλλάσσεται των τελών χαρτοσήμου (άρθρο 11 παρ. 4στ α.ν. 148/1967. Επίσης Υπ. Οικονομικών Κ. 834/Πολ. 14/1968 και 59/1970 "Φορολογία Χαρτοσήμου" Π. Ρέππα, Αθήνα 1991, σελ. 271).

γ) Για τα ποσοστά των κερδών στα μέλη του Δ.Σ.

Το καταστατικό της εταιρίας δεν προσδιορίζει ποσοστό επί των κερδών που πρέπει να λάβουν τα μέλη του Δ.Σ. Γι' αυτό, το Δ.Σ. στην πρότασή του προς τη Γ.Σ. των μετόχων για τη διανομή

των κερδών δρχ. 20.000.000 της χρήσεως 1.1.92 - 31.12.92, προτείνει όπως καθένα από τα τρία μέλη του Δ.Σ. λάβει δρχ. 100.000, ως ποσοστό στα κέρδη της κλειομένης χρήσεως.

Κρατήσεις

Φόρου: Για τους ίδιους λόγους που αναφέρουμε στα μερίσματα, δεν θα γίνει παρακράτηση φόρου.

Χαρτοσημου: Τα διανεμόμενα κέρδη στα μέλη του Δ.Σ. θα χαρτοσημανθούν με τέλος 1,2%. Το αναλογούν χαρτόσημο (300.000 X 1,2%) δρχ. 3.600 πρέπει να αποδοθεί στη ΔΟΥ μέχρι 30.8.93.

δ) Για τα ποσοστά των κερδών των Διευθυντών:

Το καταστατικό της εταιρίας δεν αναφέρει ποσοστό επί των κερδών που πρέπει να λάβουν οι δ/ντές. Γι' αυτό, το Δ.Σ. στην πρότασή του προς τη Γ.Σ. των μετόχων για τη διανομή των κερδών δρχ. 20.000.000 της χρήσεως 1.1.92 - 31.12.92, προτείνει όπως στους δυο διευθυντές της εταιρίας (Πωλήσεων και Οικονομικού) δοθεί σε καθένα από αυτούς το ποσό δρχ. 150.000 ως ποσοστό στα κέρδη της κλειομένης χρήσεως.

Κρατήσεις

Φόρου: Για τους ίδιους λόγους που αναφέρουμε στα μερίσματα δεν θα γίνει παρακράτηση φόρου.

Χαρτοσήμου: Τα διανεμόμενα κέρδη στους δ/ντές θα χαρτοσημανθούν στο τέλος 1,2%. Το αναλογούν χαρτόσημο (300.000 X 1,2% =) δρχ. 3.600, πρέπει να αποδοθεί στη Δ.Ο.Υ. μέχρι 30.8.93.

Ασφαλιστικές εισφορές: Τα διανεμόμενα κέρδη στους δ/ντές δεν υπάγονται σε ασφαλιστικές εισφορές.

ε) Για το ποσοστό των κερδών που διανέμονται στο προσωπικό:

Το Δ.Σ. στην πρότασή του προς τη Γ.Σ. των μετόχων για τη διανομή των κερδών δρχ. 20.000.000 της χρήσης 1.1.92 - 31.12.92 προτείνει όπως στους 20 εργατοϋπαλλήλους της εταιρίας καταβληθεί ποσοστό κερδών.

Σημειώνουμε ότι τα ανώτατα όρια ποσοστού κερδών, εντός των οποίων οι ΕΠΕ μπορούσαν να διανεύουν κερδη στο προσωπικό και τα οποία αναφέροντο στο β' εδάφιο της περ.α του άρθρου 4 του ν.δ. 3843/58, όπως είχε αντικατασταθεί από το άρθρο 12 του ν. 1882/90 έπαψαν να ισχύουν από 30.6.92, αφού η άνω περ. α' άρθρου 4 του ν.δ.3843/58 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 15 (περ. 2) του ν. 2065/92 στο οποίο δεν υπάρχει καμία διάταξη για τα διανεμόμενα κέρδη. Η κατάργησή τους ήταν επακόλουθο της νέας φορολογικής φιλοσοφίας που επέβαλε ο ν. 2065/92, δηλ. όλα τα κέρδη (διανεμόμενα και μη) φορολογούνται στο όνομα της ΕΠΕ, σε αντίθεση με το προηγούμενο φορολογικό καθεστώς που τα διανεμόμενα κερδη, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνοντο και τα διανεμόμενα κέρδη στο προσωπικό, μέχρι όμως το νόμιμο ποσοστό, δεν φορολογούντο στο όνομα της ΕΠΕ αλλά στο όνομα των δικαιούχων.

Κρατήσεις

Φόρου: Για τους ίδιους λόγους που αναφέρουμε στα μερίσματα, δεν θα γίνει παρακράτηση φόρου.

Χαρτοσήμου: Τα διανεμόμενα κέρδη στο προσωπικό θα χαρτοσημανθούν με τέλος 1,2% (άρθρο 15ε παρ. 7 Κ.Τ.Χ.). Το αναλογούν χαρτόσημο (1.770.000 X 1,2% =) δρχ. 21.240 πρέπει να αποδοθεί στη ΔΟΥ μέχρι 30.8.93 (άρθρο 30 παρ. 5 Κ.Φ.Σ. - Π.Δ. 99/77 το οποίο διατηρήθηκε σε ισχύ με το άρθρο 39 παρ. 10 του Κ.Β.Σ.).

Ασφαλιστικές εισφορές: Τα διανεμόμενα στο προσωπικό κέρδη απαλλάσσονται των ασφαλιστικών εισφορών υπέρ οργανισμών και ταμείων κύριας ή επικουρικής ασφάλισης (άρθρο 43 παρ. 2 ν. 1892/90). Με τη διάταξη αυτή προστέθηκε εδάφιο στο τέλος της περ. α του άρθρου 4 του ν.δ. 3843/58. Ομως, με το Ν. 2065/1992 (άρθρο 15 περ. 2) τροποποιήθηκε ολόκληρη η περ. α του άρθρου 4 του ν.δ. 3843/58 με αποτέλεσμα να δημιουργείται θέμα ασφαλιστικών εισφορών.

στ) Για το σχηματισμό του Έκτακτου Αποθεματικού

Το καταστατικό της εταιρίας αναφέρει ότι "τυχόν αδιάθετο υπόλοιπο που παραμένει μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού και του πρώτου μερίσματος διατίθεται σύμφωνα με την απόφαση της Γ.Σ. των μετόχων".

Γι' αυτό, το Δ.Σ. στην πρότασή του προς τη Γ.Σ. για τη διανομή των κερδών, πρότεινε όπως το υπόλοιπο δρχ. 5.484.600 που απομένει μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού και των διανεμόμενων κερδών, χρησιμεύσει για το σχηματισμό έκτακτου αποθεματικού.

2. Υπολογισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος

	Φόρος
Κέρδη φορολογητέα	
δρχ. 20.800.000 X 35%	δρχ. <u>7.280.000</u>
Σύνολο φόρων	" <u>7.280.000</u>
Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (7.280.000 X 50%)	δρχ. <u>3.640.000</u>

Ημερομηνία τακτικής γενικής συνέλευσης

Από το Δ.Σ. αποφασίστηκε ότι η τακτική Γ.Σ. των μετόχων της Εταιρίας συνέλθει στις 30 Ιουνίου 1993.

3. Λογιστικές εγγραφές 31.12.1992

α. Προκαταβολή φόρου εισοδήματος

<u>Κωδικός</u>	<u>Λογαριασμός</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
33	Χρεώστες διάφοροι		
33.13	Ελληνικό Δημόσιο - Προκαταβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι		
33.13.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	3.640.000	
54	Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη		
54.08	Λογαριασμός εκκαθ/σεως φόρων τελών ετήσιας δηλώσεως φόρου εισοδήματος		
54.08.00	Φόροι-τέλη δηλώσεως φόρου εισοδήματος χρήσεως 1992		3.640.000

β. Φόρου εισοδήματος

<u>Κωδικός</u>	<u>Λογαριασμός</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
88	Αποτελέσματα προς διάθεση		
88.08	Φόρος εισοδήματος		
88.08.00	Κύριος φόρος εισοδήματος	7.280.000	
54	Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη		
54.07	Φόρος εισοδήματος φορολογη- τέων κερδών		
54.07.00	Κύριος φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	7.280.000	

54	Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη		
54.07	Φόρος εισοδήματος φορολογη- τέων κερδών		
54.07.00	Κύριος φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	7.280.000	
54.08	Λογαριασμός εκκαθάρισεως φόρων τελών ετήσιας δήλω- σης φόρου εισοδήματος		
54.08.00	Φοροι-τέλη δήλωσης φόρου εισοδήματος χρήσεως 1992		7.280.000

γ. Μεταφορά καθαρού κερδους χρήσεως

<u>Κωδικός</u>	<u>Λογαριασμός</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
86	Αποτελέσματα χρήσεως		
86.99	Καθαρά αποτ/σματα χρήσεως		
86.99.00	Καθαρά αποτ/τα χρήσεως '92	20.000.000	
88	Αποτελέσματα προς διάθεση		
88.00	Καθαρά κέρδη χρήσεως		
88.00.00	Καθαρό κέρδος χρήσης 1992		20.000.000

δ. Προσδιορισμός κερδών προς διάθεση

<u>Κωδικός</u>	<u>Λογαριασμός</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
88	Αποτελέσματα προς διάθεση		
88.00	Καθαρά κέρδη χρήσεως		
88.00.00	Καθαρό κέρδος χρήσης 1992	20.000.000	
88.99	Κέρδη προς διάθεση		
88.99.00	Κέρδος προς διάθεση χρήσεως 1992		20.000.000

88	Αποτελέσματα προς διάθεση	
88.99	Κέρδη προς διάθεση	
88.99.00	Κέρδος προς διάθεση χρήσεως 1992	7.280.000
88.08	Φόρος εισοδήματος	
88.08.00	Κύριος φόρος εισοδήματος	7.280.000

ε. Διάθεση κερδών

<u>Κωδικός</u>	<u>Λογαριασμός</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
88	Αποτελέσματα προς διάθεση		
88.99	Κέρδη προς διάθεση		
88.99.00	Κέρδος προς διάθεση χρήσεως 1992	17.720.000	
41	Αποθεματικά - Διαφορές Αναρποσαρμογής - Επιχορη- γήσεις επενδύσεων		
41.02	Τακτικό αποθεματικό		
41.02.00	Τακτικό αποθεματικό από κέρδη χρήσεως 1992		636.000
41.05	Εκτακτα αποθεματικά		
41.05.00	Μερίσματα πληρωτέα από κέρδη χρήσεως 1992		5.484.000
53.08	Δικαιούχοι αμοιβών		
53.08.01	Αμοιβές από ποσοστά μελών διοικητικού συμβουλίου		300.000
53.08.02	Αμοιβές από ποσοστά δ/ντών		300.000
53.08.03	Αμοιβές από ποσοστά εργα- τοϋπαλλήλων		1.700.000
		<u>12.720.000</u>	<u>12.720.000</u>

4. Χρονοδιάγραμμα απόδοσης φόρων και υποβολής δηλώσεων-στοιχείων στη Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
 Ημερομηνία κλεισίματος ισολογισμού 31.12.1992 Ημερομηνία τακτικής γενικής συνέλευσης 30.6.1993

	15.5.93	30.6.93	31.7.93	30.8.93	31.8.93	30.9.93	28.2.94	Σύνολο
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΕΣ ΔΗΛΩΣΕΩΣ - ΑΠΟΔΟΣΗ ΦΟΡΩΝ								
Α. Υποβολή φορολογικών δηλώσεων								
1. Δήλωση φόρου εισοδήματος	XXXX							
Βα. Απόδοση φόρων								
1. Φόρος εισοδήματος	1.456.000	1.456.000	1.456.000		1.456.000	1.456.000		7.280.000
Β.β. Απόδοση προκαταβολής	728.000	728.000	728.000		728.000	728.000		3.640.000
Γ. Δήλωση-απόδοση τελών χαρμού								
1. Δήλωση (άρ. 30 παρ. 5 Κ.Φ.Σ.)				XXXX				
2. Απόδοση χαρτισήμου				28.440				28.440
Δ. Υποβολή φορολογικών στοιχείων για τις μετοχές-μερίσματα								
1. Εντός τριών (3) μηνών από την έγκριση του Ισολογισμού δηλώνονται τα μερίσματα με τις κατοστάσεις του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. 2. Δηλώσεις Ν. 1599/1986 από τους κομιστές ανεκτών μετοχών (άρθρο 30 Ν.Α. 3323/1955)						XXXX	XXXX	
Σύνολο	2.184.000	2.184.000	2.184.000	28.440	2.184.000	2.184.000		10.948.440

12. ΟΙ ΑΜΟΙΒΕΣ ΤΩΝ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΩΝ ΤΗΣ Ε.Π.Ε.

12.1. Από άποψη εμπορικής νομοθεσίας

Η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων και η εκπροσώπηση της εταιρίας ανήκει, αν δεν συμφωνήθηκε κατά άλλο τρόπο, σε όλους τους εταίρους που δρουν συλλογικά. Εντούτοις, με σχετική διάταξη του καταστατικού ή με απόφαση της συνέλευσης των εταίρων, είναι δυνατό η διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρίας να ανατεθεί σε έναν ή περισσότερους εταίρους ή μη εταίρους, οι οποίοι, εκτός αν ορίστηκε διαφορετικά, δρουν επίσης συλλογικά (άρθρα 16 και 17 ν. 3190/1955) και οι οποίοι λέγονται διαχειριστές.

(α) Διαχειριστής εταίρος

Ο νόμος δεν ορίζει με ρητή διάταξη το δικαίωμα του διαχειριστή εταίρου για απόληψη μισθού ή άλλης αμοιβής. Ο μισθός ή η αμοιβή του διαχειριστή είναι θέμα που πρέπει να ρυθμίζεται από το καταστατικό ή με απόφαση της Γ.Σ. των εταίρων.

Ο μισθός του διαχειριστή (εταίρου ή μη) και κάθε άλλη απολαυή αυτού είναι άσχετος με τη συμμετοχή του στα κέρδη. Ο εταίρος (διαχειριστής ή μη) μπορεί να γίνει μισθωτός της εταιρίας εφόσον: (α) παρέχει εξαρτημένη εργασία, (β) καταβάλλεται σ' αυτόν αμοιβή.

Η αμοιβή του διαχειριστή (εταίρου ή μη) μπορεί να ορίζεται ως σταθερός μισθός ή και σε ποσοστά επί των κερδών ή κατά άλλο τρόπο.

Σε περίπτωση που το καταστατικό δεν προβλέπει για αμοιβή του διαχειριστή εταίρου και δεν έχει ληφθεί σχετική απόφαση από τη Γ.Σ. των εταίρων, γίνεται δεκτό ότι ο διαχειριστής εταίρος μπορεί, με βάση ειδική ρήτρα του καταστατικού, να λαμβάνει μηνιαίες απολήψεις, αφού, απασχολούμενος αποκλειστικά στην εταιρία, δεν μπορεί να αρυσθεί από άλλη πηγή τα προς το ζην. Οι απολήψεις όμως αυτές πρέπει να θεωρούνται ως προκαταβολική διανομή κερδών και, συνεπώς, σε περίπτωση που τα κέρδη που αναλογούν στον εταίρο διαχειριστή δεν καλύπτουν ολόκληρο το ποσό των απολήψεων, η διαφορά πρέπει να επιστρέφεται απ' αυτόν στην εταιρία.

(β) Διαχειριστής μη εταίρος

Ο διαχειριστής τρίτος (μη εταίρος) αμείβεται από την εταιρία με βάση σχέση έμμισθης εντολής. Περαιτέρω, εφόσον η εργασία που παρέχει προς την εταιρία τυγχάνει εξαρτημένη και αποτελεί το κύριο επάγγελμά του, υπάγεται στην ασφάλιση του ΙΚΑ.

12.2. Από άποψη φορολογική

Προκειμένου να υπολογιστεί ο φόρος εισοδήματος επί των κερδών της χρήσης που βαρύνει το νομικό πρόσωπο της εταιρίας, υπολογίζεται επιχειρηματική αμοιβή για μέχρι τρεις

διαχειριστές εταίρους - φυσικά πρόσωπα, οι οποίοι συμμετέχουν στην εταιρία με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής, η οποία θεωρείται ότι λαμβάνεται από το ήμισυ των συνολικών καθαρών κερδών της εταιρίας που δηλώνονται με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση και κατά το ποσοστό συμμετοχής των διαχειριστών.

Η παραπάνω επιχειρηματική αμοιβή των διαχειριστών είναι απλώς υπολογιστική προκειμένου να εξευρεθεί ο φόρος εισοδήματος της εταιρίας και άσχετη με την πραγματικά καταβαλλόμενη σ' αυτούς αμοιβή, η οποία μπορεί να είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από αυτήν που λογίζει ο φορολογικός νομοθέτης.

Τα ποσά που στη διάρκεια της χρήσεως καταβάλλονται στους διαχειριστές εταίρους ως επιχειρηματική αμοιβή, δηλαδή για τη διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων και την εκπρόσωπη της εταιρίας, θεωρούνται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (άρθρο 31 παρ. 2ε ν. 3323/1955) και υποβάλλεται σε παρακράτηση φόρου 15% και σε χαρτόσημο 1,20%. Ο φόρος αυτός και το χαρτόσημο αποδίδονται στο Δημόσιο με σχετική δήλωση που πρέπει να υποβάλλεται εντός του πρώτου 15θήμερου του επόμενου από την παρακράτηση μήνα στη ΔΟΥ στην περιφέρεια της οποίας έγινε η καταβολή των ποσών για τα οποία παρακρατήθηκε ο φόρος, ο οποίος αποδίδεται εφάπαξ με την υποβολή της οικείας δηλώσεως (άρθρο 37α παρ. 5 του ν.δ. 3323/1955).

Το ακριβές ύψος της επιχειρηματικής αμοιβής των διαχειριστών εταίρων και του φόρου εισοδήματος και τελών χαρτοσήμου που αναλογούν σ' αυτήν προσδιορίζονται στο τέλος της χρήσεως με την κατάρτιση της ετήσιας δηλώσεως φόρου εισοδή-

ματος της εταιρίας. Από τα ποσά αυτά αφαιρούνται τα ποσά φόρου και χαρτοσήμου που στη διάρκεια της χρήσεως αποδόθηκαν στο Δημόσιο για τις αμοιβές που στη διάρκεια αυτής καταβλήθηκαν στους εταίρους διαχειριστές. Τα επιπλέον οφειλόμενα ποσά φόρου εισοδήματος και χαρτοσήμου αποδίδονται στο Δημόσιο εφάπαξ εντός του πρώτου 15νημέρου του επόμενου μήνα από την ημερομηνία της Γ.Σ. των εταίρων που ενέκρινε τις οικονομικές καταστάσεις της χρήσεως. Σε περίπτωση μη εγκρίσεως αυτών των τριών μηνών από τη λήξη της χρήσεως, η παρακράτηση θεωρείται ότι έγινε κατά το χρόνο λήξεως του τριμήνου αυτού.

Αν τα ποσά της επιχειρηματικής αμοιβής που καταβάλλονται στους διαχειριστές εταίρους στη διάρκεια της χρήσεως, είναι μεγαλύτερα από την αναγνωριζόμενη από το φορολογικό νόμο αμοιβή, το επιπλέον ποσό δεν αναγνωρίζεται ως επιχειρηματική αμοιβή αλλά ως κέρδος της εταιρίας από εμπορικές επιχειρήσεις και, εφόσον τελικά η χρήση κλείσει με κέρδος, υποβάλλεται σε φορολογία προς 35% με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εταιρίας και εταίρου διαχειριστή.

Αν η χρήση καταλείπει ζημία και μετά την αφαίρεση από αυτήν της επιχειρηματικής αμοιβής που καταβλήθηκε στη διάρκεια της χρήσεως στους διαχειριστές εταίρους, δεν οφείλεται στο Δημόσιο ούτε από τον εταίρο ούτε από την εταιρία κανένας φόρος. Απλώς η ζημία που δικαιούται η εταιρία να συμψηφίσει με κέρδη των επόμενων πέντε χρήσεων καθίτανται μικρότερη κατά το ποσό της επιχειρηματικής αμοιβής που καταβλήθηκε στους διαχειριστές εταίρους. Στην περίπτωση αυτή ο φόρος (15%) επί της επιχειρηματικής αμοιβής, που αποδόθηκε στο Δημόσιο στη διάρκεια της χρήσεως, επιστρέφεται στην εταιρία.

Σε περίπτωση που οι διαχειριστές φυσικά πρόσωπα εταίροι είναι περισσότεροι από τρεις, λ.χ. τέσσερις, σύμφωνα με όσα εκτέθηκαν παραπάνω η επιχειρηματική αμοιβή που στη διάρκεια της χρήσης καταβλήθηκε στον τέταρτο διαχειριστή εταίρο δεν θεωρείται από φορολογική άποψη ως διαχειριστική αμοιβή και δεν υποβάλλεται κατά την καταβολή αυτής σε καμία παρακράτηση φόρου και χαρτοσήμου.

Όπως είναι ευνόητο, ο μισθός και κάθε άλλη απολαυή του διαχειριστή μη εταίρου (τρίτου) θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

12.3. Από λογιστική άποψη

Τα ποσά αμοιβών που καταβάλλονται στους διαχειριστές εταίρους καταχωρούνται σε οποιοδήποτε υπολ/σμό του λ/σμού 61.01, π.χ. τον 61.01.90 "αμοιβές διαχειριστών εταίρων". Ο παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος καταχωρείται στο λ/σμό 54.09.90 "Φόρος αμοιβών διαχειριστών - εταίρων" και το παρακρατούμενο χαρτόσημο στο λογ/σμό 54.09.91 "Χαρτόσημο αμοιβών διαχειριστών - εταίρων".

12.4 Οι αμοιβές των εταίρων για την παροχή πρόσθετων υπηρεσιών στην εταιρία

Σε περίπτωση που εταίρος (διαχειριστής ή μη) της εταιρίας παρέχει σ' αυτήν πρόσθετες υπηρεσίες που βρίσκονται έξω από τον κύκλο των υποχρεώσεων του ως εταίρου, όπως λ.χ. όταν εταί-

ρος είναι λογιστής, νομικός σύμβουλος, δ/ντής παραγωγής, κλπ., οι αμοιβές για τις υπηρεσίες αυτές παρέχονται με βάση ειδική σχέση μισθώσεως εργασίας ή εντολής και αποτελούν εταιρικό βάρος, δηλαδή έξοδο που βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσεως.

Από άποψη λογιστική σημειώνουμε τα εξής:

Οι εξεταζόμενες αμοιβές των εταίρων αποτελούν αναντίρρητα έξοδα για την εταιρία, που βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσεως. Οι αμοιβές πρέπει, κατά την πραγματοποίησή τους, να φέρονται στη χρέωση εκείνων των λογ/σμών εξόδων στους οποίους θα φέρονταν αν αυτοί που λαμβάνουν τις αμοιβές δεν ήταν εταίροι αλλά τρίτοι.

Ακόμη και στην περίπτωση που οι εξεταζόμενες αμοιβές έχουν συνομολογηθεί σε ποσοστό επί των κερδών, αποτελούν και πάλι έξοδο που πρέπει να βαρύνει τ' αποτελέσματα της χρήσεως και σε καμία περίπτωση δεν αποτελούν διανεμόμενο στους εταίρους κέρδος. Αν το ποσό της εξεταζόμενης αμοιβής δεν βαρύνει, όπως θα έπρεπε, τα αποτελέσματα της χρήσεως, αλλά εμφανιστεί στον πίνακα διανομής των κερδών, τα κέρδη της χρήσεως θα έχουν προσδιοριστεί αυξημένα κατά το ποσό της αμοιβής αυτής με όλες τις εντεύθεν συνέπειες (αυξημένη κράτηση για τακτικό αποθεματικό κ.λπ.).

Σε μια τέτοια λοιπόν περίπτωση, θα πρέπει, κατά το τέλος της χρήσης, να προσδιοριστούν τα αποτελέσματα πριν από την αμοιβή και να υπολογιστεί το ποσό αυτής, το οποίο στη συνέχεια να καταχωρηθεί στα έξοδα της χρήσεως.

Σημειώνεται ότι οι πιο πάνω αμοιβές δεν αναγνωρίζονται φορολογικά ως εκπεστέα δαπάνη από τα έσοδα της χρήσεως και πρέπει στη φορολογική δήλωση να αντιμετωπίζονται ως λογιστικές διαφορές.

13. ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΕΠΙ ΤΗΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ
Ε.Π.Ε.

Η ΕΠΕ "ΚΡΟΝΟΣ" με αντικείμενο εργασιών την αγορά και πώληση υφασμάτων πραγματοποίησε κατά τη διαχειριστική χρήση 1/1/92 - 31/12/92 καθαρά κέρδη βάσει ισολογισμού δρχ. 20.000.000.

Στην ΕΠΕ συμμετέχουν ο Γ. Γεωργίου με 70% και ο Δ. Δημητρίου με 30%. Κατά τη διάρκεια της χρήσεως 1992 διαχειριστής ήταν ο εταίρος Γ. Γεωργίου, στον οποίο η εταιρία κατέβαλε μισθό για τις υπηρεσίες του δρχ. 1.500.000 και απέδωσε στο Δημόσιο τον αναλογούντα φόρο 225.000 δρχ. και τέλη χαρτοσήμου.

Μέσα στη χρήση 1992 ο Δ. Δημητρίου ανέλαβε έναντι των κερδών της χρήσεως αυτής δρχ. 1.000.000.

Επίσης η εταιρία σχημάτισε αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων με βάση το προβλεπόμενο από το άρθρο 21 του ν. 1892/90 ποσοστό επί των κερδών (25%).

Η Γ.Σ. των εταίρων που συνήλθε 31/3/93 ενέκρινε τον Ισολογισμό και απεφάσισε να σχηματισθεί τακτικό αποθεματικό 5% επί των κερδών και το υπόλοιπο των κερδών να μη διανεμηθεί.

Κατά την υποβολή της αρχικής εμπρόθεσμης δήλωσης αναμόρφωσε τα προκύψαντα από τον Ισολογισμό καθαρά κέρδη με το ποσό του μισθού που κατέβαλε στο διαχειριστή εταίρο δρχ. 1.500.000 και μη αναγνωριζόμενες δαπάνες φόρων, τελών κ.λπ. συνολικού ποσού δρχ. 500.000.

Με βάση τα παραπάνω ερωτάται :

1. Ποιο είναι το δικαιούμενο αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων.
2. Ποια είναι τα κέρδη που θα φορολογηθούν στο όνομα της Ε.Π.Ε.
3. Ο συνολικός οφειλόμενος φόρος του Ν.Π. και η προκαταβολή φόρου.
4. Το χαρτόσημο κερδών της εταιρίας.
5. Το συνολικό ποσό της επιχειρηματικής αμοιβής και ποιο ποσό φόρου και χαρτοσήμου υποχρεούται να καταβάλει η εταιρία στο Δημόσιο με τη δήλωση απόδοσης φόρου επί της επιχειρηματικής αμοιβής.

1. Υπολογισμός αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων

Καθαρά κέρδη βάσει ισολογισμού		20.000.000
Μείον: Τακτικό αποθεματικό	1.000.000	
Μείον: Απολήψεις εταίρων	<u>1.000.000</u>	<u>2.000.000</u>
Αδιανέμητα κέρδη		<u>18.000.000</u>
Αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων ν. 1892/1990 (18.000.000 X 25% = 4.500.000)		<u>4.500.000</u>

2. Υπολογισμός φορολογητέων κερδών Ε.Π.Ε.

Καθαρά κέρδη βάσει ισολογισμού		20.000.000
Πλέον: δηλωθείσες λογιστικές διαφορές		<u>2.000.000</u>
		22.000.000
Μείον: αφορολόγητο αποθ. επενδύσεων		<u>4.500.000</u>
		17.500.000

Μείον: Επιχειρ. αμοιβή διαχειριστή εταίρου

(17.500.000 X 50% = 8.750.000 = 70%) 6.125.000

Φορολογητέα κέρδη εταιρίας 11.375.000

3. Υπολογισμός οφειλόμενου φόρου και προκαταβολής

Κύριος φόρος (11.375.000 X 35%) 3.981.250

Προκαταβολή φόρου τρέχουσας χρήσεως

(3.981.250 X 50%) = 1.990.625

Σύνολο 5.971.875

4. Χαρτόσημο κερδών εταιρίας

Δηλωθέντα κέρδη 22.000.000

Μείον: επιχειρηματική αμοιβή 6.125.000

15.875.000 X 1% = 158.750

Εισφορά ΟΓΑ Τ.Χ. (158.750 X 20%) 31.750

Σύνολο 190.500

5. Επιχειρηματική αμοιβή δρχ. 6.125.000

Παρακρατούμενος φόρος (6.125.000 X 15%) 918.750

Μείον αποδοθείς (1.500.000 X 15%) 225.000 693.750

Τέλη χαρτοσήμου (6.125.000 X 1%) 61.250

Μείον αποδοθέντα (1.500.000 X 1%) 15.000 46.250

Εισφορά ΟΓΑ Τ.Χ. (61.250 X 20%) 12.250

Μείον αποδοθείσα 3.000 9.250

Υπόλοιπο για καταβολή 749.250

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ

α) Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού 31.12.92 και με τις εγγραφές κλεισίματος:

88 Αποτελέσματα προς διάθεση	20.000.000
(88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως)	
(εις) 88 Αποτελέσματα προς διάθεση	20.000.000
(88.89 Κέρδη προς διάθεση)	

88 Αποτελέσματα προς διάθεση	4.675.000
(88.08 Φόρος εισοδήματος)	
(δρχ. 4.047.925+693.750)	
(εις) 54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη	5.765.000
(54.07 Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών)	

88 Αποτελέσματα προς διάθεση	4.675.000
(88.99 Κέρδη προς διάθεση)	
(εις) 88 Αποτελέσματα προς διάθεση	4.675.000
(88.08 Φορος εισοδήματος)	

88 Αποτελέσματα προς διάθεση	15.325.000
(88.99 Κέρδη προς διάθεση)	
(εις) 41 Αποθεματικά-Διαφ.αναπροσ.-Επιχορ.Επενδ.	
(41.02 Τακτικό αποθεματικό)	1.000.000

(41.08 Αφορολογ. αποθεματ. ειδικών διατάξεων νόμων)	4.500.000
42 Αποτελέσματα εις νέο (42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο)	9.825.000
<hr/>	
54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη	4.675.000
(54.07 Φορος εισοδήματος φορολογητ. κερδών)	
(εις) 54 Υποχ/σεις από φόρους-τέλη	4.675.000
(54.08 Λογαρ.εκιαθαρ.φόρων-τελών ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδ.)	1.990.625
<hr/>	

Επίσης στη χρήση 1992, πριν από την υποβολή της δηλώσεως φόρου εισοδήματος, με τις εγγραφές κλεισίματος του ισολογισμού 31.12.1992, πρέπει να γίνει η εξής εγγραφή για το χαρτόσημο των κερδών της χρήσεως 1992 (με φορολογική αναμόρφωση των κερδών της χρήσεως 1992 για το ποσό αυτό:

63 Φόροι - Τέλη	240.000
(63.98 Λοιποί φόροι - τέλη)	
(63.98.03 Χαρτόσημο κερδών)	
(190.500 + 41.250 + 8.250)	
(εις) 54 Υποχ/σεις από φόρους-τέλη	240.000
(54.08 Λογαρ. ειαθαρ. φόρων-τελών ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδ.)	
<hr/>	

ΕΝΤΥΠΟ ΣΕΛ 1

01.013

τύπο δήλωσης Εταιρειών Περιορισμένης Ευθύνης

Οικονομικό έτος 1993
 Διάρκεια από 1.1.1992 - 31.12.1992
 Ημερ. γνησίως υπολογισθεί 31.8.1993

ος τον Προϊστάμενο, ήμ Δ.Α.Υ. πιν: [][][][]
 Μιαση του προηγούμενου ορισ. έτους αναδόχου
 η Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Η.Χ.Η. πιν: [][][][]

Φορ λογισμίου [][][][][][][][]
 Αριθ. αριθ. δήλωσης
 Φορέλλου

ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

ΤΟΥ ΥΠΟΧΡΕΩΤΟΥ	Νομική μορφή Ε.Π.Ε. [] Εθνικότητα ΕΛΛΗΝΙΚΗ []	Επωνυμία ΚΡΟΝΟΣ Ε.Π.Ε. Τίτλος Υ.Υ.Υ.	Εδρα Πόλη Υ.Υ.Υ. Οδός Υ.Υ.Υ. Αριθ. Υ.Υ.Υ. ΤΑΧΥΚΩΔ. Υ.Υ.Υ. Αριθ. τηλεφ. Υ.Υ.Υ.	Ανταξίωμα κτηνίων [] ΚΑΕ []
	Όνοματεπώνυμο []	Επώνυμο Δουλιανού Αριθ. τηλεφ. []		
Αριθ. μετ. φορολογίας εισοδήματος	Φορολογητέο κέρδη [] Δεξ. []	11.375.000		
ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΟΣ ΚΑΠ.		Κέρδη με κατάφ. φόρος	Τέλη παρακρατ.	ΒΕΒΑΩΣΗ
Φόρος που αναλογεί (11.375.000 x 30%) μηλ. φόρος 3% στο ακαθ. εισόδημα από ακίνητα Αξιοσημ. (α-β) Αξ. χαρτ. 3% στο ακαθ. εισόδημ. από κερμ. κινήτων κερμ. υπό ΟΓΑ στο τέλος χαρτ. 10% Φόρος εισοδήμ. που παρακρατήθηκε Φόρος άρθρου 7 παρ. 3 του Ν. 1180/1981 Αξιοσημ. (α-στ) εισοδήμ. για βεβαίωση Παρακρατ. για εισοδήμ. από ακ. φόρος ή πρόστιμ. χαρτ. % λόγω εισοδήμ. εισοδήμ. (ζ-θ) εισοδήμ. για εισοδήμ. (θ-κ) εισοδήμ. φέρων κερμ. κινήτων Αξιοσημ. (θ-κ) ή εισοδήμ. για εισοδήμ. (θ-κ)	(α) [] 3.991.250 (β) [] 3.991.250 (γ) [] - (δ) [] - (ε) [] - (στ) [] - (ζ) [] 3.991.250 (η) [] 3.991.250 (θ) [] 1.990.625 (κ) [] 5.971.975		Φόρος 3.991.250 Τέλη χαρτ. ΟΓΑ χαρτ. Πρόστ. φόρος Πρόστ. χαρτ. Προσταθεβία Φόρου εισοδήμ. 1.990.625 Σύνολο 5.971.975 Α.Χ.Κ. Ο Ενεργητός τη βεβαίωση Ειλεξιθ. των ακινήτων δεδομένα της δήλωσης 100 Ο Ενεργητός των ελεγχ.	
Μηνιαίο Εισοδήματος 100 Ο ΔΗΛΩΣΗ Προϊστάμ. Λογιστ. κ.λ. 100 Ο ΠΑΡΑΛΑΒΟΝ Ο Δ.Α.Υ. 100 Ο ΔΗΛΩΣΗ	Παραλαβήμ. Εισοδήματος [] Εισοδήματος [] Ο ΠΑΡΑΛΑΒΟΝ	ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΑΤΑΘΩΝ (1/8 Η 100%) Φόρος 796.250 Τέλη χαρτ. ΟΓΑ χαρτ. Προστιμ. φόρου 399.125 Σύνολο 1.194.375 Αρ. Δ.Α.Υ. Ο Ενεργητός Εισοδήματος	ΠΟΣΑ ΧΑΡΤΟΣΙΜΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ (1/8 Η 100%) Σύνολο κερμ. (ΟΓΑ-ΟΚΣΗ) 22.000.000 Μετα εισοδήμ. εισοδήμ. 6.125.000 Υπολοιπο Κερμ. 15.875.000 Υπόλ. Κερμ. 15.875.000 x % = 158.750 Πρόστ. χαρτ. % = 31.750 ΟΓΑ χαρτ. 30% = 31.750 Σύνολο 190.500 Αρ. Δ.Α.Υ. Ο Ενεργητός Εισοδήματος	ΕΛΥΤΟΣΕΙΣ Ένεο έκπτωση για κερμ. Αρ. Γ.Α.Θ.Ε. 100 Ο Ενεργητός των έκπτωσης

* = Καταβάλλεται ολόκληρο φόρος με την υποβολή του βελώδου.

ΕΝΤΥΠΟ ΣΕΛ 2

Ι. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ -ΖΗΜΗΣ ΚΑΙ ΚΕΡΔΗ-

Αναπόσπαστο έσοδο χρήσης	015					
Επιπλέον καθαρά εισόδημα βάσει φορολογικών χρήσης	018	20.000.000				
Μείωση βάσει φορολογικού χρήσης	017					
Αρσενός						
Προσβέτιοντες: 1. Φόροι που δεν επιβάλλονται	018	500.000				
2. Πάσο αποθεμάτων που επιβάλλεται πλέον των νομίμων	018					
3. Προβέτιοντες φόροι - προσαυξησας - προτίμη ΚΒΣ	020					
4. Μείωση επί λοιπών απολαβών εταιριών	021	1.500.000				
5. Δαπάνες αυτοκινήτων που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση	022					
6. Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση	023					
7. Δαπάνες που αφορούν ενοίκια έσοδα ή έσοδα φορολογ. κατ' εδάφη	024					
8. Τρόπος ή έσοδα από μετακίνηση επί μελετητόρας	025	2.000.000				
Αφαιρούμε ή υπάλοιπο						
9. Υπόλοιπο καθαρών κερδών που μεταφέρθηκε από προηγούμενη χρήση	026	22.000.000				
10. Μετακίνηση ή κέρδη από μελετητόρας	027					
11. Έσοδα φορολογηθέντων κατά εδάφη τρόπο (τόπος κατοικίας κ.τ.λ.)	028					
12. Έσοδα Αφαιρούμενα	029	-				
Κέρδη χρήσεως						
13. Κέρδη	030	22.000.000				
Σημια χρήσεως						
14. Σημια	031					
ΣΤΕ ΠΕΡΙΤΤΩΣΗ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΚΕΡΔΩΝ (Επιπλέον ποσό διανεμόμενων κερδών)						
15. Μέρη ενοίκια έσοδων που αναλογούν στα διανεμόμενα	032					
<table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;">(Δικ. Κέρδη</td> <td style="width: 50%;">X Αφορολ. Έσοδα</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">Κέρδη φορολογημένα</td> </tr> </table>			(Δικ. Κέρδη	X Αφορολ. Έσοδα	Κέρδη φορολογημένα	
(Δικ. Κέρδη	X Αφορολ. Έσοδα					
Κέρδη φορολογημένα						
16. Πάσο φέρων που αναλογεί στο πιο πάνω ποσό	033					
17. Μέρη κερδών φορολογηθέντων κατά εδάφη τρόπο που αναλογούν στα διανεμόμενα	034					
<table border="0" style="width: 100%;"> <tr> <td style="width: 50%;">(Δικ. Κέρδη</td> <td style="width: 50%;">X Κέρδη φορολ. κατ' εδ. τρόπο</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: center;">Κέρδη φορολογημένα</td> </tr> </table>			(Δικ. Κέρδη	X Κέρδη φορολ. κατ' εδ. τρόπο	Κέρδη φορολογημένα	
(Δικ. Κέρδη	X Κέρδη φορολ. κατ' εδ. τρόπο					
Κέρδη φορολογημένα						
18. Πάσο φέρων που αναλογεί στο πιο πάνω ποσό	035					
ΚΕΡΔΗ Η ΖΗΜΙΑ ΜΕΤΑ ΦΟΡΟΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ						
19. Κέρδη	036	22.000.000				
ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΑΦΟΡ. ΑΠΟΘΕΜ/ΚΩΝ ΑΝΑΠΤΥΞ. ΝΟΜΩΝ						
20. Αφορολογητέ ποσό για επενδύσεις που έγιναν με το Ν.Α. 4002/1960	037					
21. Αφορολογητέ ποσό για επενδύσεις που έγιναν με το Ν.290/1978	038					
22. Αφορολογητέ ποσό για επενδύσεις που έγιναν με το Ν.1262/1982	039					
23. Αφορολογητέ ποσό για νέες στη χώρα επενδύσεις Ν.1902/1990	040	4.500.000				
24. Εδάφη Αφορολ. Αποθμ. Επενδύσεων Ν.1828/1988 (από κέρδη 1992)	041					
25. Εδάφη Αφορολ. Αποθμ. Επενδύσεων Εξωτερ. Επενδύσεων (από κέρδη 1992)	042					
26. ...	043	4.500.000				
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ Η ΖΗΜΙΑ						
27. Κέρδη	044	17.500.000				
ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΕΠΙΛ/ΥΣΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ						
28. Φορολ. Κέρδη (α)		17.500.000				
29. Επί/κα Αμοιβή Α' Δεξ. Στάθου (β)		2.750.000 x ποσοστό 15%				
30. Επί/κα Αμοιβή Β' Δεξ. Στάθου (γ)		70%				
31. Επί/κα Αμοιβή Γ' Δεξ. Στάθου (δ)		x ποσοστό 10%				
32. Σοβαρολογητέ κέρδη στο άθροισμα της ΕΠΣ	048	6.125.000				
ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΕΠΙΛ/ΥΣΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ						
33. Αμοιβή Α' Δεξ. Στάθου	049	6.125.000				
34. Αμοιβή Β' Δεξ. Στάθου	050					
35. Αμοιβή Γ' Δεξ. Στάθου	051	6.125.000				
36. Σοβαρολογητέ κέρδη στο άθροισμα της ΕΠΣ	052	11.375.000				

Β. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΡΙΕΣΤΕΛΕΣ ΣΤΡΩΣΗΣ

1. Φόρος κερδών επί συνόλου φόρος	3.991.250	x 10%	399.125
2. Μείον παρακαταβολές φόρος επί τόκων, 2% κ.λ.π.			-
3. Προκαταβολή τριεστέλες χρήσης			1.990.625

ΕΝΤΥΠΟ Σελ 3

III. ΠΙΝΑΚΑΣ ΚΑΤΑΝΟΜΗΣ ΚΕΡΔΩΝ

ΑΠΟΤΥΜΕΝΑ ΚΑΒΑΡΑ ΚΕΡΔΗ (1)	ΑΒΟΡΑ ΛΕΩΜΑ Η ΚΕΡΔΗ ΒΟΡΟΛΟΓΗ-ΒΕΝΤΑ ΚΑΤΑ ΕΜΒΟΛ ΤΡΟΠΟ (2)	ΕΞΟΦΛΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΤΗΣΗΣ 2 ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΣΤΑ ΜΑΝΕΜΕΝΑ (3)	ΕΞΟΦΛΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΕΤΗΣΗΣ 2 ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΣΤΑ ΑΔΙΑΝΕΜΤΑ (4) = (2) + (3)	ΑΒΟΡΑ ΑΟΥΓΗΤΑ ΑΠΟΒΕΜΑΤΩΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ (5)	ΥΠΟΛΟΓΟ ΒΟΡΟ-ΑΟΥΓΗΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ (6)
22.000.000	—	—	—	4.500.000	17.500.000

ΕΤΑΙΡΟΙ (7)	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ (8)	ΕΠΙΔΟΧΗ ΛΙΩΣΗ (9)	ΚΕΡΔΗ ΒΟΡΟΛΟΓΟΥ- ΜΕΝΑ ΣΤΟ ΟΝΟΜΑ ΤΗΣ ΕΤΕ (10)	ΒΟΡΟΣ ΕΤΕ (11)	ΚΑΒΑΡΟ ΠΟΣΟ ΚΕΡΔΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ (12)
1. Γ. ΓΕΡΡΕΙΟΥ	70%	6.125.000	6.125.000	2.143.350	3.981.650
2. Δ. ΑΝΗΜΤΡΙΟΥ	30%	—	5.250.000	1.834.500	3.415.500
3.					
4.					
5.					
6. ΣΥΝΟΛΑ:		6.125.000	11.375.000	3.981.650	7.397.150

IV. ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΜΑΧΕΡΙΣΤΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ ΚΑΙ ΑΟΥΣΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ

ΟΝΟΜΑΤΟ Η ΕΠΩΝΥΜΙΑ	Κατάστημα	Διεύθυνση	ΑΦΜ & Δ.Α.1	Διεύθυνση	ΑΦΜ & Δ.Ο.Υ.
1. Γ. ΓΕΡΡΕΙΟΥ	ΔΙΑΚΗΡ-ΕΤΑΙΡΕ	11-21,12,95	ΥΥΥ	ΥΥΥ	ΥΥΥ
2. Δ. ΑΝΗΜΤΡΙΟΥ	ΕΤΑΙΡΟΣ	11-21,12,95	ΥΥΥ	ΥΥΥ	ΥΥΥ
3.					
4.					
5.					
6.					
7.					
8.					

V. ΑΝΑΦΗ ΝΟΜΗΟΥ ΕΥΡΩΠΟΙΣΤΟΥ ΤΗΣ Ε.Ε.Ε.

(Συμπληρώνεται σε περίπτωση υπέρβασης, μετά το χρόνο σύστασης των συλλογικών, περισσότερο από τρεις, διακριτών εταιρών με το ίδιο ποσοστό συμμετοχής στο κέρδη της εταιρείας).

1. Χρόνος σύστασης συλλογισμού
2. Διεύθυνση εταιρική/επιχειρηματική διεύθυνση στην οποία

α. Γ. ΓΕΡΡΕΙΟΥ
β.
γ.

..... 1993
Ο ΔΙΑΧΕΙΡΗΣΤΗΣ
ΥΥΥ

VI. ΑΝΑΦΕΣ ΕΜΜΕΣΕΣ ΕΤΑΙΡΩΝ

Ο ΡΟ υπαγορευμένος Γ. ΓΕΡΡΕΙΟΥ

1. Δεν αποτελείται ως διακριτικής εταιρείας σε άλλη ΕΤΕ ούτε ως σύμβαση μέλος σε προσωπική εταιρεία ή
2. Επί πλέον, αποτελείται ως διακριτικής - εταιρείας ή ως σύμβαση μέλος στις άλλες εταιρείες

ΕΠΩΝΥΜΙΑ - ΜΟΡΦΗ	ΑΦΜ	ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ	ΑΦΜ & Δ.Ο.Υ.
ΥΥΥ	ΥΥΥ	ΥΥΥ	ΥΥΥ
ΥΥΥ	ΥΥΥ	ΥΥΥ	ΥΥΥ

με τις την περίοδο ενδείκνυται δηλώσει μετ, δηλώνει ότι εταιρεία, καθώς θα λάβονται από την παρούσα ΕΤΕ.

..... 1993
Ο ΔΙΑΧΕΙΡΗΣΤΗΣ
ΥΥΥ

Απ. Διακριτική Εταιρεία

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Σακέλης, "Διανομή Κερδών και Φορολογία Εταιρειών"

- Περιοδικό "ΛΟΓΙΣΤΗΣ" (Φεβρουάριος 1993)
Περιοδικό "ΛΟΓΙΣΤΗΣ" (Ιανουάριος 1993)
Περιοδικό "ΛΟΓΙΣΤΗΣ" (Απρίλιος 1993)

- Γ. Αληφαντής, "Διανεμόμενα κέρδη Α.Ε. + Ε.Π.Ε."

- Φορολογική - Οικονομική - Εργατική Ενημέρωση.

- Μάριου Ε. Γεωργιάδου, "Οικονομική των επιχειρήσεων", Εκδόσεις Παπαζήση.

- J.Robinson - J.Eotwell, "Εισαγωγή στη Σύγχρονη Οικονομική".