

Τ.Ε.Ι. ΠΑΤΡΑΣ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ Α.Ε.

ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΟΥ Ε.ΓΛΣ ΚΑΙ ΣΤΑ  
ΠΛΑΙΣΙΑ ΕΜΠΟΡΙΚΗΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ  
ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:

ΤΟΓΙΑΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ

ΟΜΑΔΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ:

ΓΟΥΔΕΛΗΣ ΝΙΚΟΣ  
ΓΕΩΡΓΟΠΟΥΛΟΣ ΓΙΑΝΝΗΣ  
ΜΑΚΡΗΣ ΜΙΧΑΛΗΣ



ΑΡΙΘΜΟΣ	1111
ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ	

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Φτάνοντας στο τέλος των υποχρεώσεών μας προς το Τ.Ε.Ι. ήρθε η στιγμή να ασχοληθούμε και να φέρουμε σε πέρας την πτυχιακή μας εργασία.

Η πτυχιακή εργασία είναι ένα από τα τελευταία και κατά την εκτίμησή μας από τα σημαντικότερα στάδια της φοιτητικής μας σταδιοδρομίας.

Πτυχιακή εργασία σημαίνει περισυλλογή στοιχείων κάποιου συγκεκριμένου θέματος, στην περίπτωση μας λογιστικού, η οποία θα αποτελέσει κριτήριο των γνώσεων που έχουμε αποκομίσει.

Με δική μας πρωτοβουλία αποφασίσαμε να αναλάβουμε το θέμα "Διάθεση κερδών και φορολογία Α.Ε. σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ. καθώς και στα πλαίσια της εμπορικής και φορολογικής νομοθεσίας".

Σκοπός της επιλογής μας αυτής ήταν να εμβαθύνουμε τις γνώσεις μας στο συγκεκριμένο θέμα, που θα αποτελέσει σταδιοδρομία μας ως λογιστές.

Στο σημείο αυτό θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε θερμά τον εισηγητή μας Κύριο Κωνσταντίνο Τόγια για την πολύτιμη βοήθεια που μας πρόσφερε προσανατολίζοντάς μας τόσο σε πηγές που αποτέλεσαν το θεμέλιο για την εργασία μας, όσο και για την καθοδήγηση και τις σημαντικές συμβουλές του έως την ολοκλήρωση της εργασίας μας.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΣΕΛΙΔΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ - ΠΡΟΛΟΓΟΣ ..... 1

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο

ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ  
ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

1.1 Τα καθαρά κέρδη από άποψη εμπορικής νομοθεσίας .. 4  
1.2 Τα κέρδη από φορολογική άποψη ..... 12  
1.3 Τα κέρδη από λογιστική άποψη ..... 14

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο

Η ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

2.1 Η έννοια της διάθεσης των κερδών της Α.Ε. .... 16  
2.2 Πολιτική στη διάθεση των κερδών - Πολιτική  
μερισμάτων ..... 17  
2.3 Τα όρια εξουσίας της τακτικής γενικής συνέλευσης  
για την διάθεση των κερδών ..... 22  
2.4 Ποιά κέρδη διανέμονται ..... 25  
2.5 Απαγορεύσεις και περιορισμοί στη διανομή κερδών.. 26  
2.5.1 Πρέπει να επιτρέπεται η διανομή κερδών από  
το νόμο ..... 25  
2.5.2 Απαγόρευση διανομής κερδών όταν δεν  
εξασφαλίζεται η βιωσιμότητα της επιχείρησης... 30  
2.5.3 Έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από την  
τακτική γενική συνέλευση των μετόχων ..... 31

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο

ΤΑΞΗ ΚΑΙ ΠΡΟΤΕΡΑΙΟΤΗΤΑ ΣΤΗ ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ  
ΧΡΗΣΕΩΣ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

3.1 Σειρά στη διάθεση των κερδών της χρήσεως της Α.Ε.	32
3.2 Κάλυψη ζημιών με κέρδη επομένων χρήσεων	35
3.2.1 Από άποψη νομική	35
3.2.2 Από φορολογική άποψη	38
3.2.3 Από λογιστική άποψη	41
3.3 Κάλυψη ζημιάς χρήσεως με διάθεση αποθεματικών	42
3.3.1 Από νομική άποψη	42
3.3.2 Από φορολογική άποψη	43
3.3.3 Από λογιστική άποψη - Πρακτικό παράδειγμα	47
3.4 Κάλυψη της ζημιάς της χρήσεως σύμφωνα με τις σύγχρονες λογιστικές αρχές	48

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΗΣ Α.Ε.

4.1 Συντελεστής φορολογίας εισοδήματος Α.Ε.	50
4.2 Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος και του φόρου της ανώνυμης	51
4.3 Πρακτικά παραδείγματα φορολόγησης Α.Ε.	55
4.4 Σχηματική απεικόνιση εξεύρεσης φορολογητέου εισοδήματος	62
4.5 Μαθηματικός τύπος εξεύρεσης του φόρου εισοδήματος της Α.Ε. συνάρτηση με καθαρά κέρδη της χρήσεως	66
4.6 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	72
4.7 Χρόνος υποβολής της δηλώσεως φόρου εισοδήματος	74

4.8 Εφαρμογές υπολογισμού του φόρου εισοδήματος .....	76
---	----

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5ο

### ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

5.1 Τακτικό αποθεματικό .....	84
5.1.1 Υποχρέωση κράτησης για τακτικό αποθεματικό ...	84
5.1.2 Σε ποιά κέρδη υπολογίζεται η κράτηση για τακτικό αποθεματικό .....	85
5.1.3 Το ποσοστό κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό..	87
5.1.4 Μέχρι ποιά ποσό η κράτηση για τακτικό αποθεματικό είναι υποχρεωτική .....	89
5.1.5 Προορισμός του τακτικού αποθεματικού .....	93
5.2 Αποθεματικά καταστατικού .....	95
5.3 Ειδικά αποθεματικά .....	97
5.4 Εκτακτα αποθεματικά .....	97
5.4 Αποθεματικά για ίδιες μετοχές .....	100

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6ο

### ΔΙΑΘΕΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΤΗΣ Α.Ε.

6.1 Διανομή αποθεματικών στους μετόχους .....	103
6.1.1 Από νομική άποψη .....	103
6.1.2 Από φορολογική άποψη .....	107
6.2 Η κεφαλαιοποίηση αποθεματικών από νομική άποψη...	109
6.3 Η κεφαλαιοποίηση αποθεματικών από φορολογική άποψη .....	112
6.3.1 Κεφαλαιοποίηση φορολογούμενου αποθεματικού με απόφαση έκτακτης γενικής συνέλευσης των	

μετόχων .....	112
6.3.2 Κεφαλαιοποίηση φορολογούμενου αποθεματικού με απόφαση τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων .....	115
6.3.3 Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητου αποθεματικού .....	117
6.3.4 Κεφαλαιοποίηση αποθεματικών από κέρδη που φορολογήθηκαν ειδικά .....	119
6.3.5 Κεφαλαιοποίηση αποθεματικών που προέρχονται από κέρδη που έχουν φορολογηθεί κατ'ειδικό τρόπο..	122
6.3.6 Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών αναπτυξιακών νόμων από εισαγμένες στο χρηματιστήριο εταιρείες .....	124
6.4 Λογιστική παρακολούθηση αποθεματικών .....	125

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7ο

### ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΜΕΤΟΧΩΝ ΑΠΟ ΤΑ ΚΕΡΔΗ ΤΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ

7.1 Είδη μερισμάτων .....	127
7.2 Το πρώτο μέρισμα .....	129
7.3 Πρόσθετο μέρισμα .....	132
7.4 Πότε ο μέτοχος αποκτά δικαίωμα για το μέρισμα ..	133
7.5 Χρόνος καταβολής μερίσματος .....	136
7.6 Μέσα εξόφλησης μερίσματος κατά την κείμενη νομοθεσία .....	137
7.7 Τόπος πληρωμής του μερίσματος .....	137
7.8 Τεχνική της καταβολής μερίσματος .....	138

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8ο

ΑΛΛΟΙ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ ΕΠΙ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

8.1 Αμοιβές Δ.Σ. από τα κέρδη χρήσης .....	140
8.2 Αμοιβές Δ.Σ. από φορολογική άποψη .....	143
8.3 Δικαιώματα ιδρυτικών τίτλων .....	145
8.3.1 Φορολογία των εισοδημάτων ιδρυτικών τίτλων ..	150
8.3.2 Λογιστικές εγγραφές .....	154
8.4 Αποτελέσματα εις νέο .....	157

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9ο

ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΚΕΡΔΩΝ ΜΕΤΑ ΤΙΣ ΚΡΑΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ

ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΚΑΙ ΠΡΩΤΟ ΜΕΡΙΣΜΑ

9.1 Καθορισμός υπολοίπου κερδών .....	160
9.2 Διάθεση κερδών σε τρίτους .....	161
9.3 Διανομή κερδών με τη μορφή μετοχών στους εργαζόμενους .....	163

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10ο

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΗΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ Α.Ε.

10.1 Λειτουργία του λογαριασμού "Αποτελέσματα προς διάθεση" κατά το Ε.ΓΛΣ .....	167
10.2 Περιεχόμενο και λειτουργία του λογ/σμού 42.04 "Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων .....	171
10.3 Περιεχόμενο και λειτουργία του λογ/σμού 88.09 "Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι" .....	180



10.4	Δομή του "Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων" .....	180
10.5	Γενικές διατάξεις του Ε.ΓΛΣ που διέπουν τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων .....	182
10.6	Τα κέρδη προς διάθεση .....	184
10.7	Πρακτικές εφαρμογές επί της διαθέσεως των κερδών της α.ε. ....	186

ΕΙΣΑΓΩΓΗ - ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Μοναδικό κίνητρο της ιδιωτικής επιχειρήσεως με οποιαδήποτε νομική μορφή κι αν εμφανίζεται στην αγορά (ατομική επιχείρηση, εταιρείες ανώνυμες, περιορισμένης ευθύνης, ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, κ.α.) είναι το κέρδος ή με άλλη έκφραση η μεγιστοποίηση του πλούτου του μετόχου.

Κίνητρο, λοιπόν, και της ανώνυμης εταιρείας, της "κατ'εξοχήν" μεγάλης σύγχρονης επιχειρήσεως, είναι το κέρδος. Αλλά το πραγματοποιούμενο κέρδος δεν περιέχεται, κατά κανόνα, σε ένα μόνο πρόσωπο ή σε μια μόνο κατηγορία προσώπων. Περιέχεται σε πολλές κατηγορίες δικαιούχων, όπως στους μετόχους (προνομιακούς και κοινούς), στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων (κοινών και εξαιρετικών), στους ομολογιούχους κερδοφόρων ομολογιών, στο προσωπικό της εταιρείας, κ.α., ιδιαίτερα δε στο Δημόσιο που μετέχει κι αυτό στα κέρδη σαν ένας μεγαλομέτοχος της εταιρείας και μάλιστα σ'όλα τα κέρδη, είτε αυτά διανέμονται είτε παραμένουν στην εταιρεία αδιανέμητα με τη μορφή ποικιλωνύμων αποθεματικών. 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, το καταστατικό ή με απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων. Παράλληλα, ένα μέρος των κερδών, υποχρεωτικά από το νόμο, δεν διανέμεται, αλλά παραμένει στην εταιρεία αδιανέμητο, για να περιφρουρεί την

ακεραιότητα του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας, που αποτελεί ως γνωστό, τη μόνη εξασφάλιση των πιστωτών της.

Για τους πιο πάνω λόγους, τη διάθεση των κερδών (διανομή και αποθεματοποίηση) της ανώνυμης εταιρείας 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 των μετόχων αυτής, 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 την διάθεση των κερδών, ανακύπτουν πολλά και δυσεπίλυτα θέματα που προβληματίζουν τους μοχθούντες λογιστές, οι οποίοι καλούνται να γίνουν ταυτόχρονα νομικοί και φοροτέχνες, για να δώσουν αβοήθητοι μια κάποια λύση στα σχετικά θέματα.

Με αυτή την εργασία μας, παρουσιάζουμε μια συνθετική εργασία γύρω από τη διάθεση των κερδών των ανωνύμων εταιρειών. Αναπτύσσουμε λεπτομερειακά τα σχετικά οικονομικά, νομικά και φορολογικά θέματα και υποδεικνύουμε σε κάθε περίπτωση την ορθή, κατά τη γνώμη μας λογιστική λύση.

Με τον πρόσφατο φορολογικό νόμο 2065/1992 συντελέστηκε μια ριζική μεταρρύθμιση στο φορολογικό καθεστώς των εταιρειών (κεφαλαιουχικών και προσωπικών) που ίσχυε στη χώρα μας από το 1959, ενώ, με την

προσαρμογή της εμπορικής μας νομοθεσίας προς τις σχετικές οδηγίες της Ε.Ο.Κ. (π.δ. 409/1986 και 498/1987) θεσπίστηκαν ορισμένοι περιορισμοί και απαγορεύσεις στη διανομή των κερδών των εταιρειών. Επίσης, στη νομοθεσία των φορολογικών αναπτυξιακών κινήτρων συντελέστηκαν σοβαρές τροποποιήσεις και συμπληρώσεις (ν.1262/1982, 1882/1990, 1892/1990, κ.α.).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο

ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ  
ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ.

1.1 Τα καθαρά κέρδη από άποψη εμπορικής νομοθεσίας.

Η κείμενη εμπορική νομοθεσία υιοθετεί τη λογιστική του ιστορικού κόστους και δέχεται πιστά το δόγμα ότι 1 Δρχ. = 1 Δρχ., ανεξάρτητα από την "ηλικία" και την αγοραστική δύναμη των δραχμών αυτών. Δέχεται, δηλαδή, πως Κέρδος = Εσοδα - Εξοδα σε ιστορικές δραχμές.

Ετσι, το άρθρο 45, παρ.1 του ν. 2190/1920 ορίζει ότι "καθαρά κέρδη της εταιρείας προκύπτουντα μετά την αφαίρεσιν εκ των πραγματοποιηθέντων ακαθαρίστων κερδών παντός εξόδου, πάσης ζημίας, των κατά νόμων αποσβέσεων και παντός άλλου εταιρικού βάρους".

Το καθαρό κέρδος, σε δεδομένη στιγμή, προκύπτει, αν από την συνολική αξία των στοιχείων του ενεργητικού αφαιρεθεί η συνολική αξία των στοιχείων του παθητικού, στα οποία περιλαμβάνονται το μετοχικό κεφάλαιο και τα ήδη σχηματισμένα αποθεματικά. Τότε μόνο υπάρχουν καθαρά κέρδη, όταν το ενεργητικό υπερβαίνει τις υποχρεώσεις της εταιρείας πλέον το μετοχικό κεφάλαιο και τα αποθεματικά. Δηλαδή: Κέρδος = Ενεργητικό - (Παθητικό + Μετ. Κεφάλαιο + Υφιστάμενα ήδη Αποθεματικά). Το καθαρό κέρδος επηρεάζεται, επομένως, άμεσα από τον τρόπο καταρτίσεως του ισολογισμού. Γι'αυτό ο ν.2190/1920, με ρητές διατάξεις αναγκαστικής εφαρμογής, ορίζει ποιά στοιχεία

πρέπει να εγγράφονται στο ενεργητικό και ποιά στο παθητικό του ισολογισμού και με ποιά αξία καθένα.

Το συνολικό καθαρό κέρδος προκύπτει και από το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού "αποτελέσματα χρήσεως". Ο λογαριασμός αυτός συνοδεύει πάντοτε τον ισολογισμό και αποτελεί μαζί με αυτόν (καθώς και με τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων και το προσάρτημα) ενιαίο σύνολο (άρθρο 42α παρ.1 ν.2190/1920).

Ο νόμος εννοεί και θέλει καθαρά κέρδη ειλικρινή και πραγματικά και απαγορεύει την παρουσίαση στον ισολογισμό και το λογαριασμό "αποτελέσματα χρήσεως" εικονικών κερδών.

Με την παρουσίαση στον ισολογισμό εικονικών κερδών εμφανίζεται η οικονομική κατάσταση της εταιρείας ανθηρή και επιτυγχάνεται ο ευχερέστερος δανεισμός αυτής, η απορρόφηση μετοχών που εκδίδει για την αύξηση του κεφαλαίου της, η αύξηση της τιμής της μετοχής της ή απλώς συγκαλύπτεται η ανεπιτυχής διαχείριση του Δ.Σ. Είναι δυνατό όμως σκοπός της διογκώσεως των κερδών να είναι η διανομή εικονικού μερίσματος.

Τη διόγκωση των κερδών πιθανώς να επιθυμούν οι διοικούντες την εταιρεία και οι μέτοχοί της. Οι διοικούντες, είτε για να συγκαλύψουν την ανεπιτυχή διαχείρισή τους, είτε για να εμφανίσουν τη διαχείρισή τους καλύτερη από,τι στην πραγματικότητα είναι. Δεν αποκλείεται όμως με την εμφάνιση εικονικών κερδών, να στοχεύουν και σε αθέμιτους σκοπούς (ύψωση της

χρημαστηριακής τιμής της μετοχής για να πωλήσουν τις μετοχές τους κ.λπ.). Εξάλλου οι μέτοχοι, συνήθως, προσέχουν το παρόν και αδιαφορούν για το μέλλον. Γι'αυτό επιδιώκουν να εισπράττουν μεγαλύτερο μέρος, γιατί μεγαλύτερο μέρος σημαίνει μεγαλύτερο εισόδημα από τις μετοχές τους και, το σπουδαιότερο, ευκολότερη διάθεση των μετοχών τους και μάλιστα σε καλές τιμές.

Οι πιστωτές της εταιρείας απεναντίας έχουν κάθε συμφέρον να μη διανέμονται εικονικά κέρδη, γιατί η διανομή τέτοιων κερδών συνεπάγεται μείωση του κεφαλαίου, το οποίο, όπως είναι γνωστό, αποτελεί, μαζί με τα αποθεματικά, τη μοναδική εξασφάλιση των πιστώσεών τους.

Με τη διανομή εικονικών κερδών θίγονται και τα συμφέροντα του κοινού γενικότερα, το οποίο μπορεί να παραπλανηθεί όταν η οικονομική κατάσταση της εταιρείας παρουσιάζεται καλύτερη απ'ό,τι είναι. Θίγονται, όμως, ασφαλώς και τα συμφέροντα της ίδιας της εταιρείας και κατ'επέκταση των εργαζομένων σ'αυτή, γιατί με τη διανομή εικονικών κερδών η εταιρεία βαδίζει "κατά κρημνόν".

Ο νομοθέτης με το ν. 2190/1920 κατέβαλε ιδιαίτερη προσοχή για να εμποδίσει την εμφάνιση στους ισολογισμούς των α.ε. εικονικών κερδών. Τη βασική αυτή επιδίωξη του επιτυγχάνει ο νόμος με τις ακόλουθες διατάξεις.

-- με τις διατάξεις για ακριβή και ειλικρινή εκτίμηση και εμφάνιση του ενεργητικού και παθητικού του ισολογισμού (άρθρα 42α, 42β, 42ε και 43).

-- με τις διατάξεις που ρυθμίζουν τον τρόπο

καταρτίσεως και αναλύσεως του λογαριασμού "αποτελέσματα χρήσης" (άρθρα 42δ και 42ε).

-- με την ειδική ποινική διάταξη του άρθρου 57 περίπτ. (γ) με την οποία τιμωρείται "όστις δολίως άνευ ισολογισμού ή εναντίον του ισολογισμού ή δυνάμει ψευδούς ή παρανόμου ισολογισμού επεχείρησε την διανομήν κερδών ή τόκων προς τους μετόχους, μη ληφθέντων εκ πραγματικών κερδών".

Είναι δυνατό ο ισολογισμός και ο λογαριασμός "αποτελεσμάτων χρήσεως" να παρουσιάζουν κέρδη λιγότερα από τα πραγματικά ή ακόμη να παρουσιάζουν ζημία αντί να παρουσιάζουν κέρδη. Στις περιπτώσεις αυτές μιλάμε για απόκρυψη κερδών. Για να υπάρχει απόκρυψη κερδών πρέπει να υπάρχουν τα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν και τα οποία να μην έχουν εξέλθει από την εταιρεία, με παράνομες ή μη δικαιολογημένες δαπάνες. Πρέπει με άλλα λόγια να αποκρύπτονται τα κέρδη, λόγω δημιουργίας αφανών αποθεματικών.

Είναι γεγονός ότι το γενικότερο πνεύμα του ν. 2190/1920 που διέπεται από την αρχή της συντηρητικότητας του ισολογισμού, οδηγεί στη "λελογισμένη" απόκρυψη κερδών και τη δημιουργία αφανών αποθεματικών (αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων στη χαμηλότερη -συνολικώς ή κατά είδος- τιμή κ.λπ.). Στις περιπτώσεις, όμως, που η απόκρυψη των κερδών έχει ως αποτέλεσμα να μη διανείμει η εταιρεία το πρώτο μέρισμα που ορίζει το καταστατικό ή και το περαιτέρω μέρισμα που ορίζει το άρθρο 3 α.ν.



148/1967, η μειοψηφία που εκπροσωπεί το 5% του καταβλημένου κεφαλαίου μπορεί να ζητήσει από το δικαστήριο την ακύρωση της αποφάσεως της γενικής συνελεύσεως με την οποία εγκρίθηκε ο ισολογισμός, όπως πιο κάτω αναπτύσσουμε.

Ο νόμος απαιτεί τα κέρδη που εμφανίζονται στον ισολογισμό και το λογαριασμό "αποτελέσματα χρήσεως" να είναι πραγματικά καθαρά κέρδη. Και καθαρά κέρδη, όπως είπαμε, είναι εκείνα που προκύπτουν από ακριβή απογραφή (καταμέτρηση και εκτίμηση) της εταιρικής περιουσίας (ενεργητικού και παθητικού), η οποία γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου.

Ο νόμος θεωρεί ως "πραγματοποιηθέντα" κέρδη όχι μόνο εκείνα που εισέρευσαν στο ταμείο της εταιρείας, αλλά και εκείνα που εμφανίζονται στο ενεργητικό του ισολογισμού με τη μορφή άλλων αξιών (και όχι αναγκαστικά σε μετρητά). Άλλο βέβαια, είναι το θέμα της ρευστότητας, σε περίπτωση που η εταιρεία θέλει να δανείσει τα "πραγματοποιηθέντα" κέρδη. Στην περίπτωση που τα "πραγματοποιηθέντα" κέρδη είναι διάχυτα σε στοιχεία του ενεργητικού (πλην μετρητών), η εταιρεία ενδέχεται να βρίσκεται σε αδυναμία καταβολής των μερισμάτων, δηλαδή σε στενότητα ρευστότητας. Αλλά στην περίπτωση αυτήν η εταιρεία οφείλει να δανειστεί για να καταβάλει το μέρισμα.

Για τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ο νόμος επιβάλλει, όπως προαναφέραμε, να αφαιρεθούν από τα

ακαθάριστα έσοδα "παν έξοδον, πάσα ζημία, αι κατά νόμον αποσβέσεις και παν άλλο εταιρικών βάρος" (άρθρο 45 παρ.1 ν.2190/1920). Ο νόμος δεν προσδιορίζει την έννοια του εταιρικού βάρους, αλλά απλώς αρκείται στο ν'αναφέρει ενδεικτικά ορισμένα μόνο (π.χ. γενικά έξοδα, αποσβέσεις παγίων, αποσβέσεις εξόδων ιδρύσεως και οργανώσεως, κ.λπ)

Στην πράξη ανακύπτει συχνά το ζήτημα, αν ορισμένα κονδύλια θα πρέπει να χαρακτηριστούν εταιρικά βάρη και, συνεπώς, θα πρέπει να βαρύνουν το λογαριασμό "αποτελέσματα χρήσεως", δηλαδή αν τα κονδύλια αυτά θα πρέπει να εκπεστούν από τα ακαθάριστα έσοδα για να προκύψει το καθαρό κέρδος της χρήσεως, ή δεν θα πρέπει να χαρακτηριστούν εταιρικά βάρη, αλλά να εμφανιστούν στον "πίνακα διαθέσεως κερδών", οπότε η απόφαση καταβολής κονδυλίων αυτών περιέρχεται στην αρμοδιότητα της γενικής συνελεύσεως των μετόχων.

Ο χαρακτηρισμός ενός κονδυλίου ως εταιρικού βάρους, ενώ δεν είναι στην πραγματικότητα τέτοιο, ζημιώνει τους μετόχους, τα μέλη του Δ.Σ., τους κυρίους ιδρυτικών τίτλων και άλλους τυχόν δικαιούχους κερδών, γιατί περιορίζονται τα καθαρά κέρδη από τα οποία δικαιούνται να πάρουν τα ποσοστά τους. Αντίθετα, αν μια δαπάνη δε χαρακτηριστεί εταιρικό βάρος, υπάρχει κίνδυνος διανομής εικονικών κερδών, που καταλήγει στη μείωση του κεφαλαίου της εταιρείας. Αλλά και αν το ποσό της δαπάνης αυτής λησθεί από τα καθαρά κέρδη, δηλαδή εμφανιστεί στον πίνακα διαθέσεως κερδών, πάλι δημιουργείται το άτοπο να

προσδιοριστούν τα διανεμητέα κέρδη μεγαλύτερα, με όλες τις εντεύθεν συνέπειες (τακτικό αποθεματικό, μερίσματα κ.λπ. μεγαλύτερα).

Για την ορθή αντιμετώπιση των περιπτώσεων, που συχνά όπως είπαμε συναντώνται στην πράξη, πρέπει να διακρίνουμε:

α. Αν η εταιρεία έχει νόμιμη υποχρέωση να καταβάλει τα ποσά αυτά, δηλαδή αν η εταιρεία οφείλει τα ποσά αυτά εξαιτίας υποχρέωσεων που ανέλαβε νόμιμα, ανεξάρτητα αν υπάρχουν ή όχι κέρδη, τα οφειλόμενα ποσά αποτελούν εταιρικά βάρη, δηλαδή έξοδα της χρήσεως και θα πρέπει να καταχωρούνται στο λογαριασμό "αποτελέσματα χρήσεως" με πίστωση του δικαιούχου.

β. Αν τα ποσά τελούν υπό την αίρεση της υπάρξεως καθαρών κερδών, αλλά δεν πρόκειται περί συμμετοχής των πιστωτών στα κέρδη της εταιρείας, όπως π.χ. προκειμένου για διαρκείς παροχές (εκμετάλλευση διπλώματος ευρεσιτεχνίας, σήματος κ.λπ.) ή προκειμένου περί παροχής τεχνικών γνώσεων, κ.λπ., η εταιρεία έχει συμφέρον να συμφωνήσει ως ετήσιο αντάλλαγμα αυτών ποσοστό επί των καθαρών κερδών της χρήσεως. Εφόσον η σύμβαση, που το Δ.Σ. σύνηψε, είναι έγκυρη, ο πιστωτής δεν συμμετέχει στη διανομή των κερδών της εταιρείας, αλλά είναι πιστωτής βάσει συμβάσεως, απλώς δε το ποσό της οφειλής της εταιρείας ορίστηκε με βάση τα πραγματοποιούμενα κέρδη.

Στις περιπτώσεις αυτές τα οφειλόμενα ποσά αποτελούν επίσης, δαπάνες και θα πρέπει να καταχωρούνται στο

λογαριασμό "αποτελέσματα χρήσεως" με πίστωση του δικαιούχου.

γ. Αν η εταιρεία δεν έχει ούτε καταστατική ούτε συμβατική υποχρέωση να διανείμει σε τρίτους κέρδη, αλλά η γενική συνέλευση των μετόχων αποφασίζει μονομερώς μια τέτοια διανομή, μέσα όμως στο πλαίσιο εξυπηρέτησεως των σκοπών της εταιρείας, τα διατιθέμενα ποσά δεν αποτελούν "εταιρικά βάρη", αλλά διάθεση κερδών σε τρίτους. Τα σχετικά ποσά πρέπει να παρατίθενται στον "πίνακα διαθέσεως κερδών", π.χ. προαιρετικές ενισχύσεις της εταιρείας προς τα ασφαλιστικά ταμεία του προσωπικού της.

Τα καθαρά κέρδη της χρήσεως διακρίνονται σε διανεμόμενα και μη διανεμόμενα.

Διανεμόμενα κέρδη είναι τα κέρδη που διανέμονται από την εταιρεία στους μετόχους, κατόχους ιδρυτικών τίτλων, μέλη Διοικητικού Συμβουλίου, το προσωπικό της εταιρείας κ.α., δηλαδή είναι τα κέρδη που εξέρχονται από το νομικό πρόσωπο της εταιρείας. Τα διανεμόμενα κέρδη προέρχονται βασικά από τα κέρδη της χρήσεως και υπόλοιπο κερδών (εις νέο) των προηγούμενων χρήσεων, δυνατό όμως να προέρχονται και από αποθεματικά που σχηματίστηκαν σε προηγούμενες χρήσεις και τα οποία είναι δεκτικά διανομής, σύμφωνα με όσα παρακάτω παραθέτουμε.

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

## 1.2 Τα κέρδη από φορολογική άποψη.

Η έννοια του κέρδους από φορολογική άποψη, ή όπως λέγεται του φορολογητέου κέρδους, δε συμπίπτει με την έννοια που προσδίνουν στο κέρδος η λογιστική και εμπορική νομοθεσία. Και από φορολογική άποψη το κέρδος είναι η διαφορά μεταξύ των εσόδων και των εξόδων. Αλλά τόσο τα έσοδα όσο και τα έξοδα λαμβάνονται σύμφωνα με τους ισχύοντες εκάστοτε φορολογικούς νόμους και κανόνες, οι οποίοι σε πολλές περιπτώσεις δεν εναρμονίζονται απόλυτα με τις καθιερωμένες λογιστικές αρχές και τις επιταγές της εμπορικής νομοθεσίας. Δηλαδή η έκταση των εσόδων και των εξόδων, ήτοι των δύο προσδιοριστικών των κερδών μεγεθών, διαφέρει από άποψη φορολογική, σε σύγκριση με την έκταση των μεγεθών αυτών από άποψη λογιστικών αρχών και κανόνων της εμπορικής νομοθεσίας.

Ετσι, στα λογιστικά έσοδα είναι δυνατό να περιλαμβάνονται και έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας, ή όπως συνήθως λέγονται, αφορολόγητα έσοδα ή έσοδα φορολογούμενα κατ'ειδικό τρόπο, όπως είναι π.χ. οι τόκοι των εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου, τα κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων υπό Ελληνική Σημαία (που φορολογούνται με τον ειδικό φόρο του ν. 27/1975), κ.λπ. Επίσης, στα λογιστικά έξοδα περιλαμβάνονται, συνήθως, έξοδα που δεν αναγνωρίζονται από τη φορολογούσα αρχή για έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα, όπως:

α. Οι δαπάνες που δεν καλύπτονται από νομότυπα δικαιολογητικά, π.χ.:

-- Τα έξοδα φιλοξενίας και περιποιήσεως πελατών.

-- Οι αμοιβές ελεύθερων επαγγελματιών για τις οποίες δεν υπάρχουν οι "αποδείξεις παροχής υπηρεσιών", που προβλέπει ο Κ.Β.Σ. (άρθρο 13 παρ. 1 π.δ. 186/1992).

-- Οι μισθοί και τα ημερομίσθια για τα οποία δεν καταβλήθηκαν οι εισφορές υπέρ ΙΚΑ ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού (άρθρο 7 ν.δ. 4104/1960, ως και άρθρο 35 παρ. 1 εδ. α ν.δ. 3323/1955).

β. Οι δαπάνες που δεν είναι "παραγωγικές", κατά την άποψη της φορολογούσας αρχής, αν και καλύπτονται από κανονικά δικαιολογητικά. Τέτοιες δαπάνες είναι π.χ. τα πρόσθετα τέλη ΙΚΑ και λοιπών ασφαλιστικών οργανισμών και τα πρόστιμα και οι προσαυξήσεις φόρων, που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, με την αιτιολογία ότι οφείλονται σε υπαιτιότητα του φορολογούμενου, οι δαπάνες συντηρήσεως, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας και αποσβέσεων των ιδιωτικής χρήσεως επιβατηγών αυτοκινήτων, κατά ποσοστό 20% για τα αυτοκίνητα μέχρι 2.000 κυβικά εκατοστά και 75% για τα αυτοκίνητα με κινητήρα πάνω από 2.000 κυβικά εκατοστά, το ποσό των χρεωστικών τόκων που αναλογεί στα αφορολόγητα κ.λπ. έσοδα.

γ. Σύμφωνα με τη νομοθεσία που διέπει τις ανώνυμες εταιρείες, δεν επιτρέπεται να λάβει χώρα διανομή κερδών μιας χρήσεως προτού συμψηφιστούν οι τυχόν υφιστάμενες ακάλυπτες ζημίες προηγούμενων χρήσεων. Κατά τη φορολογική νομοθεσία όμως, ο συμψηφισμός αυτός περιορίζεται μόνο στις ζημίες των πέντε προηγούμενων

χρήσεων. Είναι, λοιπόν, δυνατό ο ισολογισμός εκμεταλλεύσεως να μην καταλείπει τελικά κέρδη, αλλά κατά τη φορολογική νομοθεσία να υπάρχουν κέρδη για φορολογία.

Για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, τα καθαρά λογιστικά κέρδη του ισολογισμού εκμεταλλεύσεως προσαυξάνονται με τα κονδύλια που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση (των πιο πάνω υπό α - γ περιπτώσεων). Επί των κερδών, που προσδιορίζονται με αυτόν τον τρόπο, υπολογίζονται οι αφορολόγητες εκπτώσεις και στη συνέχεια ο φόρος εισοδήματος, κ.λπ.

Μετά την ισχύ του ν.2065/1992 (30.6.1992), η σημασία της διακρίσεως των κερδών σε διανεμόμενα και μη διανεμόμενα (για την οποία έγινες λόγος στην προηγούμενη παράγραφο) έχει μειωθεί, από φορολογική άποψη, αφού σύμφωνα με τον παραπάνω νόμο, τα κέρδη φορολογούνται πια όλα στο όνομα της εταιρείας πριν από τη διανομή τους (σε αντίθεση με το προηγούμενο φορολογικό καθεστώς, κατά το οποίο υπήρχε διαφορετικός φορολογικός χειρισμός των αδιανεμήτων και διανεμόμενων κερδών).

### 1.3 Τα κέρδη από λογιστική άποψη.

Στη λογιστική ορολογία τα κέρδη συναντώνται υπό διάφορες έννοιες. Έτσι:

Μικτά κέρδη εκμεταλλεύσεως είναι τα κέρδη που προκύπτουν ως διαφορά των οργανικών εσόδων από πωλήσεις εμπορευμάτων προϊόντων ή παροχή υπηρεσιών και του αντίστοιχου κόστους πωληθέντων εμπορευμάτων, προϊόντων ή

παρασχεθεισών υπηρεσιών.

Κέρδη εκμεταλλεύσεως είναι τα κέρδη που προκύπτουν ως διαφορά μεταξύ του συνόλου των οργανικών εσόδων και του συνόλου των οργανικών εξόδων, δηλαδή, στα πλαίσια του Ε.ΓΛΣ, ως διαφορά μεταξύ των λογαριασμών των ομάδων 7 και 6.

Καθαρά λογιστικά κέρδη νοούνται αυτά που προκύπτουν σύμφωνα με τις παραδεγμένες αρχές της λογιστικής του ιστορικού κόστους, δηλαδή, στη χώρα μας, σύμφωνα με τις αρχές και τους κανόνες που καθιερώνονται από το Ε.ΓΛΣ. και την εμπορική νομοθεσία (ν.2190/1920), μετά την αφαίρεση του αναλογούντος σ'αυτά φόρου εισοδήματος.

Σχηματικά τα λογιστικά καθαρά κέρδη προκύπτουν ως εξής:

	Καθαρά κέρδη χρήσεως	XXX
(+) ή (-)	Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων	XXX
(-)	Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι	XXX
(-)	Φόρος εισοδήματος χρήσεως	XXX
	Λογιστικά καθαρά κέρδη	<u>XXX</u>



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο

### Η ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ.

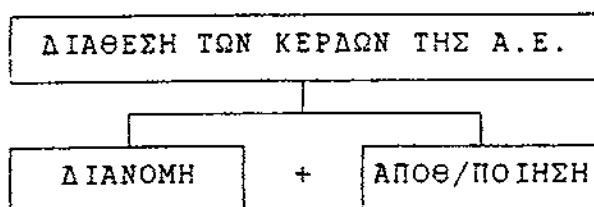
#### 2.1 Η έννοια της διαθέσεως των κερδών της α.ε.

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

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

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

Σχηματικά, η διάθεση των κερδών της ανώνυμης εταιρείας μπορεί να παρασταθεί ως εξής:



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

$$\boxed{\text{ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ}} = \boxed{\text{ΚΕΡΔΗ ΚΛΕΙΟΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ}} + \boxed{\text{ΚΕΡΔΗ ΕΙΣ ΝΕΟ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ}} + \boxed{\text{ΔΙΑΝΕΜΗΣΙΜΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ}}$$

Η κατά το νόμο (βλ. άρθρο 45 ν. 2190/1920) υποχρεωτική διάθεση κερδών αφορά αποκλειστικά τα κέρδη της κλειόμενης χρήσεως και όχι τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις ή τα ποσά που λαμβάνονται από σχηματισμένα διανεμήσιμα αποθεματικά. Και αυτό γιατί, για τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις ή από σχηματισμένα διανεμήσιμα αποθεματικά, οι διατάξεις περί διαθέσεως των κερδών εφαρμόστηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν ή σχηματίστηκαν αντίστοιχα.

Διανεμήσιμα αποθεματικά είναι τα ελεύθερα αποθεματικά, εκείνα δηλαδή που σχηματίστηκαν με ελεύθερη (μη υπαγορευόμενη από το νόμο ή το καταστατικό) απόφαση της τακτικής γενικής συνελεύσεως, καθώς και τα καταστατικά αποθεματικά τα οποία προορίζονται να διανεμηθούν.

Διανεμήσιμα είναι και τα αφορολόγητα αποθεματικά των διάφορων αναπτυξιακών νόμων.

## 2.2 Πολιτική στη διάθεση των κερδών-Πολιτική μερισμάτων.

Η τακτική που ακολουθεί η διοίκηση της εταιρείας με

τη διάθεση των κερδών της χρήσεως, δηλαδή η διατήρηση κάποιας σχέσεως μεταξύ διανεμομένων και μη διανεμομένων κερδών λέγεται πολιτική κερδών ή πολιτική μερισμάτων ή ακόμη και πολιτική σταθεροποιήσεως των μερισμάτων. Η πολιτική αυτή αντιμετωπίζεται κάθε χρόνο από την εταιρεία κατά την κατάρτιση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων αυτής.

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

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

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

β. Το κύρος και το γόητρο που έχει ή προσπαθεί να αποκτήσει στην αγορά η επιχείρηση υπαγορεύουν τη διανομή

υψηλών μερισμάτων.

γ. Μια κατηγορία μετόχων (κυρίως της μειοψηφίας) αποβλέπει στη διανομή όσο το δυνατό μεγαλύτερων μερισμάτων. Γι' αυτό και στις χρήσεις ακόμη που η εταιρεία πραγματοποιεί χαμηλά κέρδη κρίνεται σκόπιμη η διανομή έστω και μικρού μερίσματος, για να έχουν οι μέτοχοι αυτοί ένα τρέχον εισόδημα.

δ. Η προσέλευση κεφαλαίων είτε ιδίων (αύξηση μετοχικού κεφαλαίου) είτε ξένων (σύναψη δανείων) υπαγορεύει τη διανομή σταθερών και υψηλών μερισμάτων.

ε. Η μη διανομή μερίσματος, έστω και σε μια χρήση, πιθανόν να έχει δυσμενείς συνέπειες στις τιμές των μετοχών τους που είναι εισαγμένες στο χρηματιστήριο.

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

α. Το καταστατικό της εταιρείας πιθανόν να επιβάλλει το σχηματισμό διάφορων αποθεματικών και οπωσδήποτε το τακτικό που επιβάλλεται από το νόμο.

β. Καθοριστικό ρόλο στην πολιτική κερδών διαδραματίζει η δυνατότητα δημιουργίας αφορολόγητων αποθεματικών με βάση τις διατάξεις των αναπτυξιακών νόμων που κάθε φορά ισχύουν. Με βάση τις ευεργετικές διατάξεις των φορολογικών αυτών νόμων, οι επιχειρήσεις δε διανέμουν το μεγαλύτερο μέρος των κερδών τους, αλλά το επανεπενδύουν στην επιχείρηση (εσωτερική χρηματοδότηση ή αυτοχρηματοδότηση ή επιγενόμενο κεφάλαιο).

γ. Η επέκταση της επιχειρήσεως, κυρίως σε αναπτυσσόμενες επιχειρήσεις με δυνατότητες εξαπλώσεως, επιβάλλει την αυτοχρηματοδότησή της με αδιανέμητα κέρδη, τα οποία είτε τα επενδύει σε πάγιες εγκαταστάσεις είτε τα χρησιμοποιεί ως κεφάλαιο κινήσεως.

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

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

Σημαντικό ρόλο, επίσης, παίζει η σταθερότητα και η πορεία των κερδών. Οι επιχειρήσεις που παρουσιάζουν κάποια σταθερότητα στην πραγματοποίηση κερδών ή που εμφανίζουν συνεχή κερδοφόρο ανοδική πορεία μπορούν ευκολότερα να εφαρμόζουν την πολιτική μερίσματος που

επιθυμούν σε σύγκριση με τις επιχειρήσεις που τα κέρδη τους παρουσιάζουν μεγάλες διακυμάνσεις. Οι τελευταίες αυτές επιχειρήσεις υποχρεώνονται να δημιουργούν από τα κέρδη των κερδοφόρων χρήσεων ειδικό αποθεματικό από το οποίο να συμπληρώνουν το διανεμόμενο μέρος στις λιγότερο κερδοφόρες επιχειρήσεις.

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

ζ. Η έκταση της διασποράς των μετοχών της α.ε. επιδρά στην πολιτική κερδών. Στις εταιρείες με μικρή διασπορά μετοχών επικρατεί η τάση της διανομής μικρών μερισμάτων, γιατί οι μέτοχοι στην πλειονότητά τους έχουν υψηλά εισοδήματα και συνεπώς φορολογούνται με υψηλούς συντελεστές φορολογίας. Άπεναντίας στις εταιρείες με μεγάλη διασπορά μετοχών οι μέτοχοι στην πλειονότητά τους

είναι μικροεισοδηματίες που φορολογούνται με χαμηλούς συντελεστές και συνεπώς, στις εταιρείες αυτές επικρατεί η τάση διανομής μεγαλύτερου μερίσματος.

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

θ. Οι πιστωτές, πολλές φορές, υποχρεώνουν την επιχείρηση να διατηρεί ένα ορισμένο ποσοστό από τα κέρδη της ή στις δανειακές συμβάσεις της επιχειρήσεως με τους πιστωτές της (Τράπεζες κ.λπ.) τίθεται ως προϋπόθεση κάθε νέας χρηματοδοτήσεως η αύξηση των ίδιων κεφαλαίων της εταιρείας.

### 2.3 Τα όρια εξουσίας της τακτικής γενικής συνελεύσεως για τη διάθεση των κερδών.

Ο νόμος δίνει εξαιρετική βαρύτητα στον τρόπο διαθέσεως των καθαρών κερδών της χρήσεως. Γι'αυτό τις σχετικές με τη διάθεση των κερδών διατάξεις του καταστατικού ο νόμος κατέταξε στις θεμελιώδεις, αφού το άρθρο 2 του ν. 2190/1920 ορίζει ότι: "το καταστατικό της ανωνύμου εταιρείας δέον περιέχει διατάξεις: α.... 1. περί ισολογισμού και διαθέσεως των κερδών". Καταστατικό που δεν περιέχει διατάξεις περί διαθέσεως των καθαρών κερδών είναι παράνομο και δεν είναι δυνατό να τύχει

διοικητικής εγκρίσεως, σύμφωνα με το άρθρο 4 του ίδιου νόμου.

Αλλά ο νόμος δεν αφήνει ελεύθερο το καταστατικό να ορίσει τον τρόπο διαθέσεως των κερδών. Ορίζει, επίσης, τα πλαίσια μέσα στα οποία το καταστατικό πρέπει να καθορίζει τον τρόπο διαθέσεως των κερδών. Ο νόμος επιβάλλει την κράτηση από τα καθαρά κέρδη ορισμένου ποσοστού για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού και από το υπόλοιπο την κράτηση του άλλου ποσοστού για την καταβολή του πρώτου μερίσματος στους μετόχους και αφήνει στο καταστατικό την ελευθερία να καθορίσει τη διάθεση του υπολοίπου των κερδών. Η κράτηση για τακτικό αποθεματικό αποσκοπεί στην οικονομική ενίσχυση της εταιρείας μερίσματος στην προστασία των μετόχων της. Και οι δύο διατάξεις του νόμου είναι δημόσιας τάξεως και δεν είναι δυνατό να αγνοηθούν από το καταστατικό, εκτός αν αυτό καθιερώνει καθεστώς ευμενέστερο προς τα συμφέροντα που διατάξεις αυτές προστατεύουν.

Για να επέλθει αλλαγή στον τρόπο διαθέσεως των κερδών πρέπει, μέσα στα πλαίσια του νόμου, να τροποποιηθεί το καταστατικό.

Το καταστατικό, όπως είπαμε, δεν μπορεί να παρέχει πλήρη ελευθερία στη γενική συνέλευση να διανέμει κατά βούληση τα καθαρά κέρδη, γιατί μια τέτοια διάταξη αντίκειται στο νόμο. Σύμφωνα, όμως, με το νόμο είναι η διάταξη του καταστατικού που επιτρέπει στη γενική συνέλευση να ορίζει κατά βούληση τον τρόπο διαθέσεως του



υπολοίπου των κερδών που μένει μετά την αφαίρεση απ'αυτά του ποσοστού για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού και του πρώτου μερίσματος. Σε περίπτωση σιωπής του καταστατικού, τεκμαίρεται η εξουσιοδότηση της γενικής συνελεύσεως ν'αποφασίζει, κατά τη συνήθη απαρτία και πλειοψηφία, για τη διάθεση του υπολοίπου των κερδών (άρθρο 34, παρ.16, ν. 2190/1920).

Τη διάθεση των κερδών αποφασίζει κατ'αρχήν το Δ.Σ. της εταιρείας. Η απόφαση αυτή όμως αποτελεί απλώς πρόταση του Δ.Σ. προς τη γενική συνέλευση για τον τρόπο διανομής των κερδών. Η τακτική γενική συνέλευση έχει αποκλειστική δικαίωμα να εγκρίνει τον πίνακα διανομής των κερδών όπως καταρτίστηκε από το Δ.Σ. ή να τον τροποποιήσει, μέσα στα πλαίσια του νόμου και του καταστατικού. Η απόφαση της συνελεύσεως περί της διαθέσεως των κερδών αποτελεί προϋπόθεση κύρους της εγκρίσεως του ισολογισμού, γιατί χωρίς αυτή δε νοείται έγκριση των αντίστοιχων κονδυλίων, αλλά ολόκληρου του ισολογισμού, ο οποίος είναι ενιαίος και δεν επιδέχεται κατάτμηση.

Στην περίπτωση που η γενική συνέλευση τροποποιήσει τον πίνακα διαθέσεως των κερδών που κατάρτισε το Δ.Σ. και δημοσίευσε στις εφημερίδες, είναι αναγκαίο να δημοσιευθεί και πάλι ο ισολογισμός και οι συνοδεύοντες αυτόν πίνακες "αποτελεσμάτων χρήσεως" και "διαθέσεως κερδών" στο Δελτίο Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της εφημερίδας της Κυβερνήσεως και να υποβληθεί εκ νέου στη Διοίκηση

(Υπουργείο Εμπορίου ή αρμόδια Νομαρχία - άρθρο 7β παρ.1β ν.2190/1920). Ο νόμος δεν προβλέπει νέα δημοσίευση και σε πολιτική και οικονομική εφημερίδα και από πολλούς υποστηρίζεται και δεν απαιτείται εκ νέου δημοσίευση σ'αυτές. Αντίθετα, εμείς έχουμε τη γνώμη πως και σ'αυτές τις εφημερίδες πρέπει να γίνεται εκ νέου δημοσίευση των τροποποιημένων νέων οικονομικών καταστάσεων. Γιατί, για τις οικονομικές αυτές καταστάσεις δεν ενδιαφέρονται μόνο οι μέτοχοι, αλλά και οι πιστωτές και οι πιστοδοτικοί οργανισμοί (Τράπεζες, κ.λπ.), ακόμη δε και οι μέτοχοι που δεν παρευρέθηκαν στη γενική συνέλευση που τροποποίησε τον πίνακα διαθέσεως των κερδών που δημοσιεύτηκε.

#### 2.4 Ποιά κέρδη διανέμονται.

Όπως αναφέρθηκε και πιο πάνω, τα διανεμόμενα κέρδη είναι δυνατό να προέρχονται από κέρδη της κλειόμενης χρήσεως, από κέρδη παλαιότερων χρήσεων εις νέο και από αποθεματικά των οποίων επιτρέπεται η διανομή.

Η κατά το νόμο υποχρεωτική διάθεση κερδών αφορά, όπως επίσης προαναφέρθηκε, αποκλειστικά τα κέρδη της κλειόμενης χρήσεως και δεν αφορά τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις ή τα ποσά που λαμβάνονται από σχηματισμένα αποθεματικά.

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 περ. (α) του ν.δ. 3843/1958, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 15 παρ. 2 του ν.2065/1992, τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται

από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

## 2.5 Απαγορεύσεις και περιορισμοί στη διανομή κερδών.

Για να πραγματοποιηθεί, όμως, η διανομή των κερδών της χρήσης πρέπει να συντρέχουν ορισμένες προϋποθέσεις.

Ετσι:

### 2.5.1 Πρέπει να επιτρέπεται η διανομή των κερδών από το νόμο.

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

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

Σύμφωνα λοιπόν με τη διάταξη αυτή, απαγορεύεται να γίνει διανομή μερισμάτων στους μετόχους, ποσοστών στα

μέλη του Δ.Σ., μερισμάτων σε κατόχους κοινών ιδρυτικών τίτλων, τόκων σε κατόχους κερδοφόρων ομολογιών και γενικά να διανεμηθούν κέρδη της κλειόμενης χρήσεως ή κέρδη παρελθουσών χρήσεων (αποθεματικά ή κέρδη εις νέο), εκτός εάν το αναπόσβεστο υπόλοιπο:

- \* των εξόδων εγκαταστάσεως εκτός από τις σωρευμένες προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία (άρθρο 112 παρ.15 π.δ. 498/31.12.1987),
- \* των εξόδων ερευνών και αναπτύξεως,
- \* των παραχωρήσεων και δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας,

είναι μικρότερο από το άθροισμα: α. των προαιρετικών αποθεματικών και β. του υπολοίπου των "κερδών εις νέο".

Ως προαιρετικά αποθεματικά νοούνται τα αποθεματικά των οποίων επιτρέπεται η διανομή. Στον υπολογισμό, επομένως, πρέπει να λαμβάνονται υπόψη, κατά τη γνώμη μας, όλα τα αποθεματικά που είναι δυνατό να διανεμηθούν με απόφαση της τακτικής γενικής συνελεύσεως των μετόχων, τα οποία είναι:

-- Τα ελεύθερα αποθεματικά, δηλαδή τα αποθεματικά που σχηματίστηκαν με ελεύθερη (μη υπαγορευόμενη από το νόμο ή το καταστατικό) απόφαση της τακτικής γενικής συνελεύσεως. Στην κατηγορία αυτήν υπάγονται και τα αφορολόγητα αποθεματικά.

-- Τα καταστατικά αποθεματικά που έχουν ως σκοπό να διανεμηθούν στους μετόχους και λοιπούς δικαιούχους,

δηλαδή τα αποθεματικά που αποσκοπούν στην ενίσχυση των μερισμάτων στις χρήσεις που τα κέρδη δεν επαρκούν. Εδώ υπάγονται και τα καταστατικά αποθεματικά που δεν έχουν ειδικό προορισμό, όπως λ.χ. είναι το έκτακτο αποθεματικό και τα οποία μπορούν να διανεμηθούν με απλή απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων, όπως επίσης και τα καταστατικά αποθεματικά που σχηματίστηκαν πάνω από το υποχρεωτικό ανώτατο όριο, που πιθανό ορίζεται από το καταστατικό (για τη διαφορά σχηματισμένου αποθεματικού και ανώτατου ορίου που ορίζεται από το καταστατικό).

-- Το τακτικό αποθεματικό που σχηματίστηκε πέρα από το υποχρεωτικό ανώτατο όριο, που καθορίζεται από το νόμο ή το κατάστατικό.

Τα αποθεματικά, δηλαδή, που πρέπει να συναθροίζονται και το άθροισμα αυτών να συγκρίνεται με το αναπόσβεστο υπόλοιπο των παραπάνω εξόδων είναι όλα τα αποθεματικά που είναι δυνατό να διανεμηθούν με απλή απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων. Δεν αρκεί απόφαση έκτακτης γενικής συνελεύσεως, έστω και καθολικής, γιατί ο ισολογισμός έχει καταστεί οριστικός με την απόφαση της τακτικής γενικής συνελεύσεως που τον ενέκρινε. Αν, όμως, παρόλ'αυτά ληφθεί τέτοια απόφαση από έκτακτη γενική συνέλευση, αυτή απαιτείται να εγκριθεί από την επόμενη τακτική γενική συνέλευση. Η έγκριση αυτή ισχύει ως επικύρωση για το μέλλον και δεν έχει αναδρομική ισχύ.

Σχηματικά, η σύγκριση των σχετικών λογιστικών

μεγεθών για την εξεύρεση του διανεμήσιμου ποσού κερδών  
έχει ως εξής:

**ΑΠΑΓΟΡΕΥΣΗ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΚΕΡΔΩΝ**

(άρθρο 43, παρ.36 και παρ.4α)

<p><b><u>1. ΕΞΟΔΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ</u></b> XXX</p> <p>* έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης XX</p> <p>* συν/κες διαφορές δανείων για κτήσεις πάγιων στοιχείων. XX</p> <p>* τόκοι κατασκευαστικής περιόδου XX</p> <p>* λοιπά έξοδα εγκαταστάσεως XX</p> <p>* έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων XX</p> <p>* έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου XX</p> <p>* διαφορά εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών XX</p> <p>* έξοδα αναδιοργάνωσης XX</p> <p>* λοιπά έξοδα πολ. αποσβ. XX</p> <p><b><u>2. ΕΞΟΔΑ ΕΡΕΥΝΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΠΤΥΞΕΩΣ</u></b> XXX</p> <p><b><u>3. ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΕΙΣ ΚΑΙ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ ΕΚΜ/ΣΕΩΣ ΟΡΥΣΕΙΩΝ - ΛΑΤΟΜΕΙΩΝ ΜΕΤΑΛΛΕΙΩΝ</u></b> XXX</p> <p><b><u>4. ΛΟΙΠΕΣ ΠΑΡΑΧΩΡΗΣΕΙΣ</u></b> XXX</p> <p style="text-align: center;">A</p>	<p><b><u>1. ΠΡΟΑΙΡΕΤΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ</u></b></p> <p>* ελεύθερα αποθεματικά. XX</p> <p>* καταστατικά αποθεματικά τα οποία προορίζονται για να διανεμηθούν στους μετόχους XX</p> <p>* τακτικό αποθεματικό, το πέρα από το υποχρεωτικό ανώτατο όριο XX</p> <p><b><u>2. ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ ΕΙΣ ΝΕΟ</u></b> XX</p> <p><b><u>3. ΚΕΡΔΗ ΤΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ</u></b> XX (μείον: φόρος εισοδήματος) (XX)</p> <hr style="border-top: 1px dashed black;"/> <p style="text-align: center;">B</p>
--	---

Μέγιστο ποσό διανεμήσιμων κερδών είναι η θετική διαφορά των συνόλων B και A.

Η διάταξη ομιλεί για διανομή κερδών και συνεπώς δεν απαγορεύει την αποθεματικοποίηση αυτών, δηλαδή το σχηματισμό υποχρεωτικών ή προαιρετικών αποθεματικών,

ούτε και τη διάθεση των κερδών για κάλυψη ζημιών και στις περιπτώσεις που δεν έχουν πλήρως αποσβεστεί τα έξοδα εγκαταστάσεως, κ.λπ.

### 2.5.2 Απαγόρευση διανομής κερδών όταν δεν εξασφαλίζεται η βιωσιμότητα της επιχείρησης.

Ο ν.2190/1920, αποβλέποντας προφανώς στην εξασφάλιση της βιωσιμότητας της επιχείρησης, ορίζει με το άρθρο 44α τα εξής:

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

2. Το ποσό που διανέμεται στους μετόχους δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των αποτελεσμάτων της τελευταίας χρήσης που έχει λήξει, προσυζητημένο με τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις και τα αποθεματικά για τα οποία επιτρέπεται και αποφασίστηκε από τη γενική συνέλευση η διανομή τους, και μειωμένο κατά το ποσό των

ζημιών προηγούμενων χρήσεων και τα ποσά που επιβάλλεται να διατεθούν για το σχηματισμό αποθεματικών σύμφωνα με το νόμο και το καταστατικό ..."

### 2.5.3 Έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων.

Για να γίνει η διανομή των κερδών της χρήσεως πρέπει να έχουν προηγουμένως εγκριθεί, από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων, οι οικονομικές καταστάσεις χρήσεως, από οποίες προκύπτουν και τα προς διάθεση κέρδη.

Οι προϋποθέσεις και η διαδικασία έγκρισης των καταστάσεων αυτών από την τακτική γενική συνέλευση (δηλαδή η προηγούμενη έγκρισή τους από το Δ.Σ., η θεώρησή τους, η δημοσίευσή τους κ.λπ., θεσπίζονται από το ν.2190/1920 με διατάξεις αναγκαστικής, ως επί το πλείστον, εφαρμογής. Σχετικά είναι τα άρθρα 26, 26α, 34, 36, 37 παρ.1, 42α παρ.5, 43α παρ.3, 43β παρ.2-6).



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο

ΤΑΞΗ ΚΑΙ ΠΡΟΤΕΡΑΙΟΤΗΤΑ ΣΤΗ ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ  
ΧΡΗΣΕΩΣ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

3.1 Σειρά στη διάθεση των κερδών της χρήσεως α.ε.

Ο ν.2190/1920, αφενός μέσω του Ε.ΓΛΣ (στο οποίο παραπέμπει το άρθρο 426 παρ. 2, αναφορικά με το υπόδειγμα του "Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων") και αφετέρου με τις διατάξεις των άρθρων 44α παρ. 2 και 45, καθορίζει τη σειρά με την οποία διαθέτονται τα καθαρά κέρδη της χρήσεως.

Η σειρά αυτή πρέπει να τηρείται πιστά. Δεν επιτρέπεται, δηλαδή, η μεταβολή της, γιατί οι διατάξεις που την καθορίζουν είναι αναγκαστικής εφαρμογής.

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

-- τις "διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων",

-- τους "λοιπούς μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους".

Το αλγεβρικό άθροισμα των παραπάνω μεγεθών συνιστά το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως και εφόσον είναι κέρδος διατίθεται με την ακόλουθη σειρά (άρθρο 45 παρ. 2 ν.2190/1920)

α. Κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων (άρθρα 44α παρ.2 και 45 παρ.1 ν.2190/1920).

β. Τακτικό αποθεματικό (άρθρα 44, 44α παρ.2 και 45

παρ.2 ν. 2190/1920).

γ. Πρώτο μέρισμα (άρθρα 45 παρ. 2 ν. 2190/1920 και 1 ν.876/1979).

δ. Αποθεματικό για ίδιες μετοχές (άρθρο 42ε παρ.13 ν.2190/1920).

ε. Υπόλοιπο των κερδών, το οποίο διατίθεται κατά τις διατάξεις του καταστατικού και τις σύμφωνα με αυτές αποφάσεις της γενικής συνελεύσεως των μετόχων.

α. Το λογιστικό κέρδος της χρήσεως διαθέτεται πρωταρχικά για την κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων (άρθρο 44α παρ.2 ν.2190/1920). Όπως αναπτύσσεται παρακάτω, όταν υπάρχει ακάλυπτη ζημία προηγούμενων χρήσεων, κανένα ποσό από τα κέρδη της χρήσεως δεν επιτρέπεται να διαθέτεται για το σχηματισμό αποθεματικών και, κατά μεγαλύτερο λόγο, να διανέμεται στους μετόχους, στα μέλη του Δ.Σ., στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων, κ.λπ., γιατί, απλούστατα, μολονότι προέκυψαν κέρδη στη συγκεκριμένη χρήση, δεν υπάρχουν καθαρά κέρδη προς διάθεση, αφού τα κέρδη της χρήσεως δεν απορροφήθηκαν από ζημίες των προγενέστερων χρήσεων.

β. Ακολουθεί η κράτηση για τακτικό αποθεματικό (άρθρο 45 παρ.2α ν.2190/1920). Η κράτηση αυτή υπολογίζεται επί των καθαρών κερδών της χρήσεως, ήτοι επί του ποσού των καθαρών κερδών μετά την αφαίρεση από αυτά των ζημιών των προηγούμενων χρήσεων και του φόρου εισοδήματος.

γ. Ακολουθεί η κράτηση για τη διανομή στους

μετόχους πρώτου μερίσματος. Τον τρόπο υπολογισμού του μερίσματος αυτού και την, σε περίπτωση ανεπάρκειάς του, κατανομή αυτού μεταξύ προνομιούχων και κοινών μετοχών αναπτύσσουμε παρακάτω.

δ. Σύμφωνα με το άρθρο 42ε παρ. 13 ν. 2190/1920, σε περίπτωση που στο τέλος της χρήσεως κατέχονται από την ανώνυμη εταιρεία δικές της μετοχές, σχηματίζεται αποθεματικό ισόποσο με την αξία κτήσεως των μετοχών αυτών. Το αποθεματικό αυτό σχηματίζεται από τα κέρδη της χρήσεως μετά την αφαίρεση των κρατήσεων για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα.

ε. Ακολουθεί, τέλος, η διανομή του υπολοίπου των κερδών μετά την αφαίρεση των πιο πάνω κρατήσεων. Το υπόλοιπο αυτό "διατίθεται κατά τους ορισμούς του καταστατικού".

Σε περίπτωση που τα κέρδη δεν επαρκούν για να ικανοποιηθούν όλοι οι δικαιούχοι πλήρως στην έκταση που ορίζει το καταστατικό ή ο νόμος, ακολουθείται η εξής σειρά διανομής των κερδών:

α. Αρχικά θα παρακρατηθεί από τα καθαρά κέρδη η κράτηση για φόρο εισοδήματος των κερδών της χρήσεως.

β. Ακολουθεί η παρακράτηση, από τα καθαρά κέρδη, του ποσού που ορίζεται από το καταστατικό ή το νόμο για κράτηση προς σχηματισμό τακτικού αποθεματικού.

γ. Ακολουθεί η κράτηση για την καταβολή μερίσματος στους μετόχους και στους λοιπούς δικαιούχους, σύμφωνα με το καταστατικό ή το νόμο.

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

1. ΚΑΛΥΨΗ ΤΩΝ ΖΗΜΙΩΝ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ.
2. ΚΡΑΤΗΣΗ ΓΙΑ ΦΟΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ  
(Υπολογίζεται επί του συνόλου των καθαρών κερδών, διανεμομένων και μη, μετά την αφαίρεση των ζημιών προηγούμενης χρήσεως και των αφορολόγητων αποθεματικών).
3. ΚΡΑΤΗΣΗ ΓΙΑ ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ  
(Υπολογιζόμενη επί των καθαρών κερδών μετά την αφαίρεση των ζημιών και του φόρου εισοδήματος).
4. ΚΡΑΤΗΣΗ ΓΙΑ ΔΙΑΝΟΜΗ ΣΤΟΥΣ ΜΕΤΟΧΟΥΣ ΤΟΥ ΠΡΩΤΟΥ ΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ
5. ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΤΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ  
(κατά τους ορισμούς του καταστατικού και τις αποφάσεις της τακτικής γενικής συνέλευσης):
  - Πρόσθετο μέρισμα
  - Αμοιβές και ποσοστά Δ.Σ.
  - Μέρισμα στο προσωπικό
  - Αποθεματικά (φορολογημένα και αφορολόγητα)
  - κ.λπ.

### 3.2 Κάλυψη ζημιών με κέρδη επομένων χρήσεων.

#### 3.2.1 Από άποψη νομική.

Όπως αναπτύχθηκε και πιο πάνω, για να υπάρχουν κέρδη προς διάθεση (διανομή ή αποθεματικοποίηση) πρέπει οπωσδήποτε να έχουν προηγούμενα εξαλειφθεί οι ζημιές της παρούσας ή των προηγούμενων χρήσεων (άρθρο 45 παρ. 1 ν. 2190/1920). Όταν υπάρχει ακάλυπτη ζημιά προγενέστερης χρήσεως, κανένα ποσό κέρδους χρήσεως ή κέρδους προηγούμενης χρήσεως (αποθεματικό, κέρδος εις νέος) δεν

είναι δυνατό να διανεμηθεί στους μετόχους, στα μέλη του Δ.Σ., στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων και λοιπούς προβλεπόμενους από το καταστατικό δικαιούχους, αλλά και να διατεθεί για σχηματισμό αποθεματικών (τακτικού, εκτάκτων, αφορολόγητων, κ.λπ.) γιατί απλούστατα, μολονότι προέκυψαν κέρδη στη συγκεκριμένη χρήση, δεν υπάρχουν καθαρά κέρδη προς διάθεση, αφού τα κέρδη της χρήσεως απορροφήθηκαν από τις ζημιές των προγενέστερων χρήσεων.

Εξάλλου, το άρθρο 44α παρ. 2 ν.2190/1920 ορίζει ότι, όταν υπάρχουν ακάλυπτες ζημιές προηγούμενων χρήσεων δεν επιτρέπεται να διαθέτονται τα κέρδη της χρήσεως για διανομή στους μετόχους ή για σχηματισμός αποθεματικών (γιατί κατ'ουσία δεν υπάρχουν κέρδη για διάθεση, αφού τα κέρδη της χρήσεως απορροφήθηκαν από τις ζημιές των προηγούμενων χρήσεων), αλλά τα κέρδη της χρήσεως χρησιμοποιούνται για να καλυφθούν οι ζημιές αυτές.

Για την υποχρέωση εξαλείψεως των ζημιών με κέρδη των επομένων χρήσεων ισχύουν γενικά τα εξής:

α. Η εξαλείψη των ζημιών με τα κέρδη των επομένων χρήσεων είναι υποχρεωτική, εφόσον και καθόσον πραγματοποιούνται κέρδη (άρθρα 45 παρ.1 και 44α παρ.2 ν.2190/1920), γιατί τα κέρδη αυτά ούτε σε μερίσματα ούτε σε αποθεματικά μπορούν να διατεθούν, αν προηγούμενα δεν εξαλειφθούν οι υπάρχουσες ζημιές.

β. Η εξαλείψη των ζημιών είναι υποχρεωτική σε περίπτωση που η εταιρεία επιθυμεί να διανείμει

μερίσματα, ποσοστά Δ.Σ., κ.λπ., από κέρδη προηγούμενων χρήσεων (αποθεματικά ή κέρδη εις νέο).

γ. Αν υπάρχουν ζημίες στην έκταση που προβλέπει το άρθρο 48 παρ. 1γ του ν.2190/1920, δηλαδή αν το σύνολο των ίδιων κεφαλαίων της εταιρείας, όπως προσδιορίζονται στον ισολογισμό, είναι μικρότερο από το 1/10 του μετοχικού κεφαλαίου και συντρέχει περίπτωση ανάκλησης της άδειας συστάσεως της εταιρείας από τη Διοίκηση, η εξάλειψη των ζημιών, με διάθεση αποθεματικών (ή με μείωση του μετοχικού κεφαλαίου), είναι υποχρεωτική, εκτός αν η εταιρεία αδιαφορεί για τον κίνδυνο αυτό. Αν οι ζημίες υπολείπονται του ύψους αυτού, η εξάλειψή τους δεν είναι υποχρεωτική. Στην πράξη, μάλιστα, παραλείπεται ιδιαίτερα στις περιπτώσεις που αναμένονται κέρδη στις επόμενες χρήσεις.

δ. Η εξάλειψη της ζημιάς με τη διάθεση οποιουδήποτε αποθεματικού (νόμιμου, καταστατικού, φορολογημένου ή αφορολόγητου) είναι προαιρετική.

Συμπερασματικά, λοιπόν, μπορούμε να πούμε ότι η εταιρεία μπορεί, αλλά δεν είναι υποχρεωμένη, να χρησιμοποιήσει το αποθεματικό (τακτικό ή έκτακτο) για την κάλυψη της ζημιάς και μόνο στην περίπτωση που η εταιρεία απώλεσε από ζημίες τα 9/10 του μετοχικού κεφαλαίου της, θα πρέπει να δεχτούμε ότι έχει υποχρέωση να καλύψει τις ζημίες μερικά ή ολικά με τη διάθεση αποθεματικών που υπάρχουν στην εταιρεία.

Τέλος, τονίζουμε ότι το καταστατικό της εταιρείας

δεν είναι δυνατό να περιλάβει διάταξη, σύμφωνα με την οποία οι μέτοχοι να υποχρεούνται σε συμπληρωματικές εισφορές για την κάλυψη ζημιών, όπως αυτό είναι δυνατό στις προσωπικές εταιρείες και στις Ε.Π.Ε.

### 3.2.2 Από άποψη φορολογική.

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

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

α. Οι εμπορικές επιχειρήσεις, στα πέντε επόμενα οικονομικά έτη (άρθρο 4 παρ.1 ν.δ. 3323/1955).

β. Οι γεωργικές επιχειρήσεις, στα πέντε επόμενα οικονομικά έτη (άρθρο 4 παρ.1 ν.δ. 3323/1955).

γ. Οι βιομηχανικές και μεταλλευτικές επιχειρήσεις, στις πέντε επόμενες συνεχείς χρήσεις (άρθρο 8 παρ.1 α.ν. 147/1967), και,

δ. Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, στις πέντε επόμενες συνεχείς χρήσεις (άρθρο 8 ν.δ. 1313/1972 και άρθρο 15 ν.849/1976).

Η κάλυψη των ζημιών συνεχίζεται από χρήση σε χρήση

μέχρι να καλυφθούν πλήρως από τα κέρδη των πέντε επομένων χρήσεων.

Για την αναγνώριση της μεταφοράς της ζημιάς στα επόμενα έτη πρέπει να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α. Η ζημιά να προκύπτει "εκ των επαρκώς και ακριβώς τηρουμένων βιβλίων του υποχρέου" (άρθρο 4 παρ.1 ν.δ.3323/1955). Δηλαδή, απαιτείται η ζημιά να προκύπτει από λογιστικά βιβλία, τα οποία να έχουν κριθεί από τη φορολογούσα αρχή επαρκή και ακριβή, τόσο κατά το έτος που προέκυψε η ζημιά, όσο και κατά το έτος στο οποίο μεταφέρεται για συμψηφισμό.

β. Αναγνωρίζεται για συμψηφισμό μόνο η ζημιά που προκύπτει από τη φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων χρήσης. Η ζημιά αυτή πιθανό να είναι μικρότερη από τη ζημιά που προκύπτει λογιστικά, λόγω του ότι ο φορολογικός ελεγκτής συχνά δεν αναγνωρίζει εξ ολοκλήρου ορισμένα έξοδα (ταξιδίων, αυτοκινήτων, κ.λπ.).

γ. Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 4 παρ.1 ν.δ.3323/1955, η ζημιά δεν είναι δυνατό να μεταφερθεί προς συμψηφισμό λόγω ανεπάρκειας των κερδών του επόμενου έτους, εφόσον δεν περιελήφθη και στη δήλωση του έτους αυτού. Την άποψη αυτή δέχεται και το Συμβούλιο της Επικρατείας (Σ.τ.Ε. 2534/1966).

δ. Δεν χωρεί συμψηφισμός της ζημιάς με κέρδη που υπάγονται σε ειδική φορολογία. Π.χ. η ζημιά μιας επιχειρήσεως δεν μπορεί να συμψηφιστεί με τα κέρδη από



τα πλοία, που, όπως είναι γνωστό, φορολογούνται με ειδικό τρόπο (ν.27/1975), ούτε η ζημιά από τα πλοία μπορεί να συμψηφιστεί με τα κέρδη της επιχειρήσεως που υπάγονται στον κανονικό φόρο εισοδήματος.

Για να αναγνωρισθεί για συμψηφισμό η ζημιά προηγούμενων χρήσεων με κέρδη επόμενων χρήσεων δεν είναι απαραίτητο:

α. Να έχουν προσδιορισθεί τελεσίδικα τα κέρδη των επόμενων χρήσεων, από τα οποία θα εκπεστεί η ζημιά. Αλλά ούτε και η ζημιά απαιτείται να προκύπτει από οριστικό στοιχείο, ή όπως παλαιότερα θα δεχόταν η Διοίκηση (Υπ. Οικ. Ε 14829, Ε 14830/1967, πολ. 405), να έχει προσδιορισθεί με οριστική απόφαση (πρωτοδίκως).

Το Συμβούλιο της Επικρατείας, με απόφασή του αριθ.2164/1982, δέχτηκε ότι η μεταφορά της ζημιάς προς συμψηφισμό στα επόμενα έτη ενεργείται με βάση τον υφιστάμενο νόμιμο τίτλο κατά το χρόνο μεταφοράς, που μπορεί π.χ. να είναι, είτε η φορολογική δήλωση που υποβλήθηκε και ακόμη δεν ελέγχθηκε, είτε το φύλλο ελέγχου, είτε δικαστική απόφαση.

β. Η ζημιά να έχει δηλωθεί από την επιχείρηση. Το Συμβούλιο της Επικρατείας, με την απόφαση που προαναφέραμε (αριθ.2164/1982), δέχτηκε ότι στέρηση του δικαιώματος για συμψηφισμό της ζημιάς με τα εισοδήματα των επόμενων ετών συνεπάγεται μόνο η παράλειψη υποβολής δηλώσεως για τη ζημιά αυτή.

Απόσα αναπτύχθηκαν προκύπτει ότι υπάρχει σημαντική

διαφορά μεταξύ της εμπορικής και της φορολογικής νομοθεσίας. Γιατί, ενώ όπως είπαμε, σύμφωνα με το άρθρο 45 παρ.1 του ν.2190/1920, δεν είναι δυνατό να γίνει διανομή κερδών μιας χρήσης προτού καλυφθούν ολοκληρωτικά οι ζημιές προηγούμενων χρήσεων, από φορολογική νομοθεσία τίθεται χρονική περίοδος μέσα στην οποία τα κέρδη συμψηφίζουν υπάρχουσες ζημιές προηγούμενων χρήσεων, το κέρδος δε που προκύπτει πέρα από τη χρονική αυτή περίοδο, ανεξάρτητα αν υπάρχουν ή όχι αναπόσβεστες ζημιές προηγούμενων χρήσεων, υποβάλλεται σε φορολογία.

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

### 3.2.3 Από λογιστική άποψη.

Η χρήση 19+1 της βιομηχανικής α.ε. Ψ έκλεισε με ζημιά δρχ. 1.000.000, που καλύπτεται από τα κέρδη της επόμενης χρήσης 19+2. Η κάλυψη της ζημιάς θα εμφανιστεί

οποσδήποτε στον πίνακα διαθέσεως κερδών της χρήσεως 19+2.

θα γίνουν οι εξής εγγραφές:

88 Αποτελέσματα προς διάθεση	1.000.000
(88.03 Ζημίες προηγούμενης χρήσεως προς κάλυψη)	
(εις) 42 Αποτελέσματα εις νέο	1.000.000
(42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο)	
88 Αποτελέσματα προς διάθεση	1.000.000
(88.99 Κέρδη προς διάθεση)	
(εις) 88 Αποτελέσματα προς διάθεση	1.000.000
(88.03 Ζημίες προηγ. χρήσεως προς κάλυψη)	

### 3.3 Κάλυψη ζημιάς χρήσεως με διάθεση αποθεματικών.

#### 3.3.1 Από νομική άποψη.

Από νομική άποψη το τακτικό αποθεματικό έχει προορισμό να καλύψει το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού "αποτελέσματα χρήσεως". Αλλά το καταστατικό μπορεί να προβλέπει ή η γενική συνέλευση ν'αποφασίσει τη δημιουργία αποθεματικών που προορίζονται για την κάλυψη απρόβλεπτης ζημιάς ή εξαιρετικής φθοράς ή απαξιώσεως συγκεκριμένων πάγιων στοιχείων. Ακόμη, η γενική συνέλευση μπορεί ν'αποφασίσει την απόσβεση ζημιάς 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 γενικής συνελεύσεως των μετόχων.

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

### 3.3.2 Από φορολογική άποψη.

Από φορολογική άποψη διακρίνουμε δύο 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 ζημίας στερείται, κατά τη γνώμη μας οποιασδήποτε φορολογικής βαρύτητας. Η ανώνυμη εταιρεία 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 η ανώνυμη εταιρεία που δεν προέβη σε κάλυψη της ζημίας 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 καλύψεως ζημίας με τακτικά ή έκτακτα αποθεματικά δεν επιστρέφεται ο φόρος που είχε καταβληθεί στο Δημόσιο όταν σχηματίστηκαν τα διατιθέμενα για την κάλυψη της ζημίας αποθεματικά.

Η ζημία, επομένως, και μετά την κάλυψή της με φορολογημένο αποθεματικό, εξακολουθεί να υπάρχει με σκοπό να καλυφθεί από τα κέρδη των πέντε επόμενων χρήσεων. Θα πρέπει, λοιπόν, κατά τη γνώμη μας, στη δήλωση φόρου εισοδήματος της επόμενης από την κάλυψη της ζημίας χρήσεως το ποσό της καλυφθείσας ζημίας να εκπεστεί από τα φορολογητέα κέρδη. Σε αντίθεση 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 εταιρεία, εξ ολοκλήρου στην περίπτωση που δεν πραγματοποιηθούν κέρδη στις επόμενες χρήσεις ή κατά το φόρο που αναλογεί στο ποσό που τα κέρδη που προέκυψαν υπολείπονται από το ποσό των ζημιών που καλύφθηκε με φορολογημένα αποθεματικά.

### β. Χρησιμοποίηση αφορολόγητου αποθεματικού.

Βασική αρχή που πρέπει να πρωτανεύει 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 έντοκων 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 λογαριασμός του αποθεματικού εξαφανίζεται και παύει να εμφανίζεται στον ισολογισμό ή σε περίπτωση διαθέσεως μέρους του αποθεματικού εξακολουθεί μιν να εμφανίζεται στον ισολογισμό, αλλά με μικρότερο υπόλοιπο κατά το ποσό της ζημίας που αποσβέστηκε. Έτσι, παύει να συντρέχει η βασική προϋπόθεση που οι φορολογικοί αναπτυξιακοί νόμοι έχουν θέσει, της εμφανίσεως, δηλαδή, των αποθεματικών

στον ισολογισμό και, συνεπώς, τα ποσά των 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 εταιρείας, 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 εταιρεία, εφόσον στις πέντε επόμενες χρήσεις έχει κέρδη, μπορεί να εκπέσει από τα κέρδη αυτά τις ζημίες που έχουν καλυφθεί κατά τον τρόπο που αναφέραμε.

Ετσι, αν η χρήση 19+2 κλείσει με ζημία δρχ. 5000000 κι η τακτική γενική συνέλευση της 31.3.19+3 εγκρίνει την κάλυψη της ζημίας από το σχηματισμένο σε προηγούμενες χρήσεις "αφορολόγητο ποσό του α.ν.147/1967", η εταιρεία θα φορολογηθεί, με τη δήλωση φόρου εισοδήματος χρήσεως 19+2, για το αποθεματικό των δρχ. 5000000 που διέθεσε για την κάλυψη της ζημίας. Η ζημία όμως αυτή μπορεί, κατά τη γνώμη μας, να εκπεστεί 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. Δε γεννάται, λοιπόν, θέμα ούτε φορολογήσεως

του ποσού της κρατήσεως που διατέθηκε για την κάλυψη της ζημίας, αφού αυτός ήταν ο προορισμός της, ούτε εκπτώσεως της ζημίας που αποσβέστηκε από τα φορολογητέα κέρδη των επομένων χρήσεων, αφού η ζημία έχει αποσβεστεί με τη χρησιμοποίηση του ειδικού αυτού αποθεματικού (κρατήσεως)

### 3.3.3 Από λογιστική άποψη - Πρακτικό παράδειγμα.

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 λογαριασμού 88.07 "αποτελέσματα προς διάθεση, λογαριασμός αποθεματικών προς διάθεση", στη χρέωση του οποίου μεταφέρεται το ποσό της ζημίας που αποσβένεται, π.χ.:

Εστω ότι η χρήση 19+2 της εταιρείας έκλεισε με ζημία δρχ. 1.000.000 και ότι η τακτική γενική συνέλευση 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
(41.05.00 Εκτακτο αποθεματικό)	
88 Αποτελέσματα προς διάθεση	400.000
(88.07) Λ/σμός αποθεματικών	
προς διάθεση)	
<hr/>	
88 Αποτελέσματα προς διάθεση	400.000
(88.07 Λ/σμός αποθεματικών προς διάθεση)	
42 Αποτελέσματα εις νέο	400.000
(42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως	
εις νέο)	
<hr/>	

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

04 Διάφοροι λογαριασμοί πληροφοριών	400.000
χρεωστικοί.	
(04.10 Ζημίες που καλύφθηκαν με	
αποθεματικά εκπεστέες από τα	
κέρδη επόμενων χρήσεων.)	
08 Διάφοροι λογαριασμοί	400.000
πληροφοριών πιστωτικοί.	
(08.10 Ζημίες που καλύφθηκαν	
με αποθεματικά εκπεστέες από	
τα κέρδη επόμενων χρήσεων).	
<hr/>	

### 3.4 Κάλυψη της ζημιάς της χρήσεως σύμφωνα με τις σύγχρονες λογιστικές αρχές.

Σύμφωνα με τις απόψεις των διεθνών οργανώσεων, η κάλυψη της ζημιάς της χρήσεως με κέρδη προηγούμενων χρήσεων, δηλαδή με τη διάθεση φορολογημένων κερδών προηγούμενων χρήσεων (κερδών εις νέο ή αποθεματικών), στις περιπτώσεις που η φορολογική νομοθεσία αναγνωρίζει την επιστροφή του φόρου, που καταβλήθηκε στο Δημόσιο για

τα διατιθέμενα κέρδη, γεννά μια ωφέλεια από εξοικονόμηση φόρου, η οποία στην ουσία δημιουργήθηκε στη χρήση που πραγματοποιήθηκε η καλυπτόμενη ζημιά. Η ωφέλεια αυτή πρέπει να περιλαμβάνεται στα αποτελέσματα των οικονομικών καταστάσεων της χρήσεως στην οποία πραγματοποιήθηκε η ζημιά, αφού στην περίπτωση αυτή η πραγματοποίηση του φορολογικού πλεονεκτήματος είναι βέβαιη.

Με το ποσό του εξοικονομούμενου φόρου εισοδήματος από την, κατά τα προαναφερόμενα, κάλυψη της ζημιάς θα πρέπει να χρεώνεται αρμόδιος μεταβατικός λογαριασμός ενεργητικού με πίστωση του λογαριασμού της ζημιάς. Ο μεταβατικός αυτός λογαριασμός θα τακτοποιηθεί στην επόμενη χρήση με την επιστροφή του φόρου από το Δημόσιο ή με τον συμψηφισμό αυτού με τον οφειλόμενο στο Δημόσιο φόρο επί κερδών επόμενων χρήσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΗΣ Α.Ε.

4.1 Συντελεστής φορολογίας εισοδήματος της ανώνυμης εταιρείας.

Με το ν.2065/1992 επήλθε ριζική μεταβολή στο σύστημα φορολογίας των κερδών των ανώνυμων εταιρειών. Ενώ επί δεκαετίες τα κέρδη της ανώνυμης εταιρείας διακρίνονται σε διανεμόμενα, που φορολογούνταν στο όνομα των μετόχων και λοιπών δικαιούχων και σε μη διανεμόμενα που φορολογούνταν στο όνομα της εταιρείας, με το νέο καθεστώς ολόκληρο το φορολογητέο εισόδημα της εταιρείας φορολογείται στο όνομά της, οι δε μέτοχοι, τα μέλη του ΔΣ και λοιποί δικαιούχοι λαμβάνουν τα μερίσματα, ποσοστά κ.λπ. από τα κέρδη, μετά την αφαίρεση του ανάλογου φόρου, με πλήρη εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης της εταιρείας, των μετόχων και λοιπών δικαιούχων.

Πράγματι το άρθρο 10 παρ.1 του ν.δ.3843/1958 ορίζει ότι "ο φόρος υπολογίζεται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου νομικού προσώπου με συντελεστή τριάντα πέντε τοις εκατό (35%)", το δε άρθρο 4 περίπτ. α ορίζει ότι "τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος".

Η ίδια παραπάνω διάταξη ορίζει παραπέρα ότι "σε περίπτωση διανομής, στα ανωτέρω προκύψαντα φορολογούμενα κέρδη προστίθεται το μέρος των αφορολόγητων κερδών ή των φορολογούμενων κατ'ειδικό τρόπο με εξάντληση της

φορολογικής υποχρέωσης, που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου".

Σύμφωνα, λοιπόν, με την παραπάνω διάταξη, από 30.6.1992 και στο εξής ο φόρος εισοδήματος των ανώνυμων εταιρειών υπολογίζεται επί του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος της εταιρείας, πριν από την αφαίρεση των διανεμόμενων κερδών.

Ο συντελεστής φορολογίας των κερδών της ανώνυμης εταιρείας ανέρχεται σε 35%, ισχύει δε ο ίδιος (σε αντίθεση με το προϊσχύσαν φορολογικό καθεστώς) για όλες τις κατηγορίες των ανώνυμων (και όχι μόνο) εταιρειών (βιομηχανικών, εμπορικών, ξενοδοχειακών, κ.λπ.) ανεξάρτητα από το είδος τους (βιομηχανικές, εμπορικές, κ.λπ.), τις επενδύσεις τους κατά αναπτυξιακό νόμο, την εισαγωγή ή μη των μετοχών τους στο Χρηματιστήριο, κ.λπ. (άρθρο 10 παρ. 1 ν.δ.3843/1958).

Ο παραπάνω τρόπος φορολογίας των κερδών της ανώνυμης εταιρείας ισχύει για τα κέρδη τους που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν από 30.6.1992 και μετά (άρθρο 77 περ. ε του ν.2065/1992).

#### 4.2 Προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος και του φόρου της ανώνυμης εταιρείας.

Το φορολογητέο εισόδημα της ανώνυμης εταιρείας προσδιορίζεται με βάση τα λογιστικά κέρδη της χρήσης, τα

οποία, όπως είναι γνωστό, εμφανίζει το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού "αποτελέσματα χρήσεως". Επειδή όμως, όπως πιο πάνω στην παράγραφο 1.2 είπαμε, είναι δυνατό να περιλαμβάνονται στα μεν έσοδα αφορολόγητα κονδύλια εσόδων, στα δε έξοδα μη αναγνωριζόμενα φορολογικά κονδύλια εξόδων, επιβάλλεται η φορολογική αναμόρφωση των λογιστικών αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) της χρήσης.

Σύμφωνα με το άρθρο 4 περ. α του ν.δ.83843/1958, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 15 παρ.2 του ν.2065/1992, αντικείμενο του φόρου εισοδήματος, γενικά στις ανώνυμες εταιρείες (με εξαίρεση τις τραπεζικές και ασφαλιστικές), είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή.

Το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος της ανώνυμης εταιρείας προκύπτει, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ.1,3 και 4 του ν.δ.3843/1958, όπως αυτές αντικαταστάθηκαν ή προστέθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 16 παρ.1-3 του ν.2065/1992, αν από τα ακαθάριστα έσοδά της εκπέσουν:

α. Οι κατά το άρθρο 35 του ν.δ. 3323/55 δαπάνες κτήσεως του εισοδήματός της,

β. Τα ποσά που η α.ε. καταβάλλει για την εξαγορά των ιδρυτικών τίτλων της καθώς και οι τόκοι που καταβάλλει στους κατόχους των τίτλων αυτών,

γ. Οι καταβαλλόμενοι τόκοι των προνομιούχων μετοχών της, εφόσον αυτοί δεν προέρχονται από τα κέρδη της, και

δ. Οι αμοιβές και οι αποζημιώσεις των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου της που τη βαρύνουν σύμφωνα με το άρθρο 24 παρ.2 του ν.2190/1920 (δηλαδή οι αμοιβές και αποζημιώσεις που δεν καθορίζονται κατά ποσό από το καταστατικό και χορηγούνται στα μέλη του Δ.Σ. και οι οποίες δεν προέρχονται από τα κέρδη της χρήσεως).

Το φορολογητέο εισόδημα της α.ε. προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8α του ν.δ.3843/1958 το οποίο προστέθηκε με την παρ.4 του άρθρου 16 του ν.2065/1992 και το οποίο ορίζει ότι:

"1. Όταν μεταξύ των εισοδημάτων συμπεριλαμβάνονται και μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρείες, των οποίων τα κέρδη έχουν φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος ή του άρθρου 16α του ν.δ.3323/55 τα εισοδήματα αυτά αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη προκειμένου υπολογισμού των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου.

Σε περίπτωση, όμως, που στα καθαρά κέρδη ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας συμπεριλαμβάνονται, εκτός από τα μερίσματα και τα κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρείες που αναφέρονται πιο πάνω, και εισοδήματα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή αφορολόγητα έσοδα και περαιτέρω λαμβάνει χώρα διανομή κερδών, για τον προσδιορισμό των διανεμόμενων κερδών που αναλογούν στα εισοδήματα που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος άρθρου, λαμβάνονται τα συνολικά καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από τους ισολογισμούς των νομικών αυτών προσώπων.

2. Αν στα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών, πλην τραπεζικών και ασφαλιστικών, συμπεριλαμβάνονται και έσοδα αφορολόγητα, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου προστίθεται σε αυτά το μέρος των αφορολόγητων εσόδων, που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, μετά την αναγωγή του εξευρισκόμενου αυτού ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.

3. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και επί διανομής κερδών από εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, πλην τραπεζικών και ασφαλιστικών, και από συνεταιρισμούς, στα κέρδη των οποίων περιλαμβάνονται και κέρδη προσδιορισμένα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο

επ'ονοματί τους...

6. Σε περίπτωση διαλύσεως ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας θεωρείται ως κέρδος, φορολογούμενο στο όνομα του νομικού προσώπου, το ποσό που λαμβάνουν οι μέτοχοι πέραν του πράγματι καταβληθέντος και μη επιστραφέντος σε αυτούς μετοχικού κεφαλαίου και των κερδών που έχουν υπαχθεί σε φορολογία με βάση τις διατάξεις του παρόντος.

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

Σύμφωνα με την πιο πάνω διάταξη, λοιπόν, το φορολογητέο εισόδημα της α.ε. προκύπτει από τα συνολικά καθαρά κέρδη της α.ε., από τα οποία αφαιρούνται:

α. τα εισοδήματα από μερίσματα α.ε. και κέρδη από συμμετοχές σε άλλες εταιρείες τα οποία έχουν φορολογηθεί στο όνομα της διανέμουσας αρχής.

Το ποσό με το οποίο εμφανίζονται στα βιβλία της δικαιούχου α.ε. τα πιο πάνω εισοδήματα, είναι το καθαρό ποσό, δηλαδή το ποσό μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος, αφού τα εισοδήματα αυτά προέρχονται από κέρδη που έχουν φορολογηθεί στο όνομο της διανέμουσας εταιρείας.

Σε περίπτωση διανομής των εισοδημάτων αυτής της κατηγορίας από την α.ε. δεν επιβάλλεται κανένας φόρος ούτε στην α.ε. που τα διανέμει ούτε στον μέτοχο που τα λαμβάνει.

β. τα εισοδήματα από αφορολόγητα έσοδα, και

γ. τα εισοδήματα από έσοδα φορολογημένα κατ'ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Σε περίπτωση διανομής κερδών από την α.ε., προστίθεται στα φορολογητέα κέρδη της χρήσεως και το





της επόμενης χρήσης.

Τέλος, με τη διάταξη της παρ. 6 του νέου άρθρου 8α του ν.δ. 3843/1958 ορίζεται ότι:

Σε περίπτωση διαλύσεως ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας θεωρείται ως κέρδος, φορολογούμενο στο όνομα του νομικού προσώπου, το ποσό που λαμβάνουν οι μέτοχοι πέραν του πράγματι καταβληθέντος και μη επιστραφέντος σε αυτούς μετοχικού κεφαλαίου και των κερδών που έχουν υπαχθεί σε φορολογία με βάση τις διατάξεις του ίδιου νομοθετήματος.

Ως πράγματι καταβληθέν από τους μετόχους ποσό θεωρείται το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας προσυζητημένο κατά τα αποθεματικά τα σχηματισμένα από καταβολή των μετόχων κατά την τυχόν υπέρ το άρτιο έκδοση των μετοχών.

Όπως είναι γνωστό, το ανωτέρω ποσό, που εισπράττουν οι μέτοχοι κατά τη διάλυση της ανώνυμης εταιρείας, υπόκειτο σε φορολογία και με τις προϊσχύουσες διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 26 του ν.δ. 3323/1955 ως μέρισμα. Μετά την κατάργηση όμως με τις διατάξεις του ν.2065/1992 της φορολογίας των διανεμόμενων κερδών και την καθιέρωση της φορολογίας των συνολικών καθαρών κερδών των νομικών προσώπων, τροποποιήθηκε και ο τρόπος φορολογίας των εισοδημάτων της παραγράφου αυτής, ώστε αυτά να φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου.

#### 4.3 Πρακτικά παραδείγματα φορολόγησης Α.Ε.

Για την καλύτερη κατανόηση των (β) και (γ)

παραθέτουμε τα εξής παραδείγματα:

Παράδειγμα 1ο

Εστω ότι η ανώνυμη εταιρεία "Α" πραγματοποίησε, βάσει ισολογισμού, καθαρά κέρδη 300.000.000 δρχ. κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1/92 - 31/12/1992, τα οποία με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 1993 αναμορφώνονται σε 335.000.000 δρχ. με την προσθήκη λογιστικών διαφορών 35.000.000 δρχ. στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και δαπάνες που αφορούν τα αφορολόγητα έσοδα και τα έσοδα τα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο. Μεταξύ των εισοδημάτων της εταιρείας συμπεριλαμβάνονται και τόκοι από έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου ύψους 20.000.000 δρχ. καθώς και τόκοι από καταθέσεις σε ημεδαπή τράπεζα ύψους 15.000.000 δρχ. (μικτό ποσό, πριν την αφαίρεση του παρακρατηθέντος φόρου 10% επί των τόκων.

Πρώτη περίπτωση.

Το Δ.Σ. που συνέρχεται 2.3.93 προτείνει προς τη γενική συνέλευση των μετόχων από τα κέρδη που απομένουν μετά την αφαίρεση της κράτησης για τακτικό αποθεματικό που προβλέπει το άρθρο 44 του κ.ν. 2190/1920 να μη διανεμηθεί κανένα ποσό στους μετόχους, στα μέλη του Δ.Σ. κ.τ.λ.

Ο προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών της εταιρείας θα γίνει ως εξής:

Καθαρά κέρδη βάσει ισολογισμού	δρχ. 300.000.000
Πλέον δηλωθείσες λογιστικές διαφορές	δρχ. 35.000.000
	<hr/>
Δηλωθέντα καθαρά κέρδη	δρχ. 335.000.000
Μείον: Αφορολόγητα έσοδα	δρχ. 20.000.000
Μείον: Έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο	δρχ. 15.000.000
	<hr/>
Φορολογηθέντα Κέρδη Ν.Π.	δρχ. 300.000.000
	<hr/>
Οφειλόμενος φόρος 105.000.000 δρχ. (300.000.000 X 35%)	

Στην περίπτωση αυτή η εταιρεία θα φορολογηθεί για το συνολικό ποσό των προκυψάντων φορολογούμενων κερδών, ενώ τα ποσά των αφορολόγητων εσόδων και των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο θα εμφανιστούν στον ισολογισμό σε ιδιαίτερους λογαριασμούς αποθεματικών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση του υπουργού Οικονομικών, η οποία θα εκδοθεί κατ'εξουσιοδότηση της παρ.8 του άρθρου 8Α του ν.δ. 3843/1958.

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα ο πίνακας διάθεσης των κερδών θα έχει ως εξής:

Καθαρά κέρδη βάσει ισολογισμού	δρχ. 300.000.000
Μείον: Φόρος εισοδήματος	δρχ. 105.000.000
	<hr/>
Υπόλοιπο κερδών	δρχ. 195.000.000
	<hr/>
Διάθεση κερδών	δρχ. 9.750.000
Τακτικό αποθεματικό	δρχ. 35.000.000
Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων	δρχ. 20.000.000
α. Αφορολόγητο αποθεματικό	δρχ. 15.000.000
β. Αποθεματικό φορολογηθέν κατά ειδικό τρόπο (10%)	δρχ. 152.250.000
	<hr/>
Υπόλοιπο κερδών εις νέο	δρχ. 195.000.000

Διευκρινίζεται ότι ο σχηματισμός του τακτικού αποθεματικού έγινε επί του υπολοίπου των κερδών που απέμειναν μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος (195.000.000 X 5%) καθόσον σύμφωνα με τις

διατάξεις του άρθρου 45 του ν. 2190/1920 προκειμένου να υπολογιστούν τα κέρδη που ληφθούν ως βάση υπολογισμού του τακτικού αποθεματικού, λαμβάνονται τα κέρδη που απομένουν μετά την αφαίρεση κάθε άλλου εταιρικού βάρους και συνεπώς και του φόρου εισοδήματος, αφού με τις νέες διατάξεις φορολογίας των ΑΕ ο φόρος εισοδήματος που επιβάλλεται στο συνολικό ποσό των κερδών της εταιρείας βαρύνει το νομικό πρόσωπο και τυχόν διανεμόμενα λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

Δεύτερη περίπτωση.

Το Δ.Σ. που συνέρχεται 2.3.1993 προτείνει τα καθαρά κέρδη της χρήσης να διατεθούν ως εξής:

- α. Για τακτικό αποθεματικό σύμφωνα με το άρθρο 44 του κ.ν. 2190/1920.
  - β. Για μερίσματα στους μετόχους 110.000.000 δρχ.
  - γ. Για αμοιβές και ποσοστά μελών Δ.Σ. 7.000.000 δρχ.
  - δ. Για αμοιβές εκτός μισθού στους Δ/ντές 3.000.000 δρχ.
- Το υπόλοιπο των κερδών να παραμείνει αδιανεμήτο.

Με βάση τα δεδομένα αυτά ο υπολογισμός των φορολογητέων κερδών θα γίνει ως εξής:

Καθαρά κέρδη βάσει υπολογισμού		δρχ.	300.000.000
Πλέον Δηλωθείσες Λογιστικές Διαφορές		δρχ.	35.000.000
			<hr/>
Δηλωθέντα καθαρά κέρδη		δρχ.	335.000.000
Μείον:			
α. Έσοδα αφορολόγητα			
β. Έσοδα φορολογηθέντα	20.000.000		
κατά ειδικό τρόπο	15.000.000	δρχ.	35.000.000
			<hr/>
Καθαρά κέρδη (Α)		δρχ.	300.000.000
			<hr/> <hr/>

Περαιτέρω, επειδή η εταιρεία πραγματοποίησε και έσοδα αφορολόγητα (τόκοι εντόκων γραμματίων του Δημοσίου) και φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο (τόκοι καταθέσεων) και παράλληλα προβαίνει σε διανομή κερδών 120.000.000 δρχ. πρέπει να προστεθεί και το μέρος των πιο πάνω εισοδημάτων που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη, μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.

Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι ο συντελεστής φορολογία είναι 35%, έχουμε:

ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΕΣΟΔΑ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ  
ΣΤΑ ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ

α.  $120.000.000 \times 20.000.000/300.000.000 = \text{δρχ. } 8.000.000$   
β. Πλέον του αναλογούντος φόρου  
 $(8.000.000 \times 35)/65 = \text{δρχ. } 4.307.692$   
Σύνολο: (Β) δρχ. 12.307.692

ΕΣΟΔΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΘΕΝΤΑ ΚΑΤΑ ΕΙΔΙΚΟ ΤΡΟΠΟ  
ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΣΤΑ ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ

α.  $120.000.000 \times 15.000.000/300.000.000 = \text{δρχ. } 6.000.000$   
β. Πλέον του αναλογούντος φόρου  
 $(6.000.000 \times 35)/65 = \text{δρχ. } 3.320.769$   
Σύνολο: (Γ) δρχ. 9.230.769

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ

(Α+Β+Γ) 321.538.461 δρχ. (Δ)  
(300.000.000 + 12.307.692 + 9.230.769).

Παράδειγμα 2ο

Εστω ότι η ανώνυμη εταιρεία "Β" πραγματοποίησε κατά τη διαχειριστική περίοδο 1.1.93 - 31.12.93 καθαρά κέρδη, βάσει ισολογισμού, 56.000.000 δρχ. Μεταξύ των κερδών

αυτών περιλαμβάνονται και μερίσματα από συμμετοχή σε άλλες ανώνυμες εταιρείες ύψους 5.000.000 δρχ. και τόκοι από έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου ύψους 4.000.000 δρχ. Από τα ανωτέρω κέρδη διανέμονται για μερίσματα και αμοιβές μελών Δ.Σ. 21.000.000 δρχ. συνολικά.

Επίσης, με τη δήλωση της φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 1994 δηλώνονται επί πλέον κέρδη με τη μορφή λογιστικών διαφορών 6.000.000 δρχ.

Με βάση τα δεδομένα αυτά, τα φορολογητέα κέρδη της εταιρείας προσδιορίζονται ως εξής:

Καθαρά κέρδη βάσει ισολογισμού	δρχ.	56.000.000
Πλέον δηλωθείσες λογιστικές διαφορές	δρχ.	6.000.000
Δηλωθέντα καθαρά κέρδη	δρχ.	62.000.000
Μείον:		
α. Εσοδα από μερίσματα:	δρχ.	5.000.000
β. Εσοδα αφορολόγητα:	δρχ.	4.000.000
Καθαρά κέρδη:	δρχ.	53.000.000

ΕΣΟΔΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ  
ΣΤΑ ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ

α. $21.000.000 \times 4.000.000 / 56.000.000 =$	δρχ.	1.500.000
β. Πλέον του αναλογούντος φόρου ( $1.500.000 \times 35 / 65$ ) =	δρχ.	807.692
Σύνολο:		2.307.692

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ:  $(53.000.000 + 2.307.692) = 55.307.692$

Παράδειγμα 3ο

Εστω ότι η ανώνυμη οικοδομική εταιρεία "Γ" πραγματοποίησε κατά τη διαχειριστική χρήση 1.1.92 - 31.12.92 καθαρά κέρδη βάσει ισολογισμού 36.000.000 δρχ. από τα οποία διανέμονται ως μερίσματα και αμοιβές μελών

Δ.Σ. 12.000.000 δρχ. συνολικά.

Τα προκύπτοντα, από την εφαρμογή των διατάξεων του 36α άρθρου του ν.δ. 3323/55, τεκμαρτά καθαρά κέρδη ανέρχονται σε 30.000.000 δρχ.

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

Επειδή η εταιρεία πραγματοποίησε καθαρά κέρδη 6.000.000 δρχ. (36.000.000 - 30.000.000) περισσότερα από τα τεκμαρτά, πρέπει σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.2 και 3 του άρθρου 8Α του ν.δ. 3843/1958, το μέρος των επιπλέον αυτών κερδών, που αντιστοιχεί στα διανεμόμενα, να προστεθεί στα τεκμαρτά κέρδη, μετά την αναγωγή του σε μιστό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.

Ενόψει των ανωτέρω έχουμε:

-- τεκμαρτά καθαρά κέρδη: 30.000.000 δρχ.

-- Μέρος των επί πλέον κερδών (6.000.000 δρχ.) που αναλογεί στα διανεμόμενα των 12.000.000 δρχ (12.000.000 x 6.000.000/36.000.000) = 2.000.000 δρχ.

-- Φόρος που αναλογεί στα 2.000.000 δρχ (2.000.000 x 35/65) = 1.076.923 δρχ.

-- ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ: 33.076.923 δρχ. ...".

#### 4.4 ΣΧΗΜΑΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΕΞΕΥΡΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.

Σχηματικά, η εξεύρεση του φορολογητέου εισοδήματος (κέρδους) της α.ε., σύμφωνα με τις πιο πάνω διατάξεις, μπορεί να απεικονιστεί ως εξής:

	Συνολικό καθαρό εισόδημα βάσει ισολογισμού χρήσης .....		XX
	Ή ζημία βάσει ισολογισμού χρήσης .....		(XX)
Προσθέ- τονται (σε περι- πτωση ζημίας αφαιρού- νται)	1. Φόροι που δεν εκπίπτονται..	XX	
	2. Ποσό αποσβέσεων που εκπέσθη- κε πλέον των νομίμων .....	XX	
	3. Πρόσθετοι φόροι - προσαυξη- σεις - πρόστιμα Κ.Β.Σ. ....	XX	
	4. Δαπάνες αυτοκινήτων που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση.	XX	
	5. Λοιπές δαπάνες που δεν ανα- γνωρίζονται για έκπτωση....	XX	
	6. Δαπάνες που αφορούν αφορολ. έσοδα ή έσοδα φορολ. κατά ειδικό τρόπο ή έσοδα από μερίσματα και συμμετοχές...	XX	
	Άθροισμα ή υπόλοιπο.....	XX	XX
			XX
Αφαιρού- νται (σε περίπτω- ση ζημίας προσθέτο- νται)	1. Υπόλοιπο καθαρών κερδών που μεταφέρθηκε από προηγούμενη χρήση.....	XX	
	2. Μερίσματα ή κέρδη από συμμε- τοχές.....	XX	
	3. Έσοδα φορολογηθέντα κατά ει- δικό τρόπο (τόκοι καταθέσεων κ.λπ.).....	XX	
	4. Έσοδα αφορολόγητα.....	XX	(XX)
	Κέρδη χρήσεως (σε μεταφορά)		XX
	Ζημία χρήσεως (σε μεταφορά)		(XX)
	Από μεταφορά.....		XX
	ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΚΕΡΔΩΝ		
	Μερίσματα .....	XX	
	Αμοιβές μελών Δ.Σ. και Δ/ντων.	XX	
	Αμοιβές εργατοϋπαλλήλ. προσωπ.	XX	
	ΣΥΝΟΛΟ.....	XX	
Προσθέ- τονται	1. Μέρος αφορολόγητων εσόδων που αναλογούν στα διανεμό- μενα.....	XX	
	[ Διαν.Κέρδη... X Αφορολ.Εσοδα.. ]		
	[ Κέρδη Ισολογισμού ]		
	2. Πλέον φόρος που αναλογεί στο πιο πάνω ποσό.....	XX	
	3. Μέρος κερδών φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο που αναλο-		



γούν στα διανεμόμενα.....	XX	
Διαν.Κέρδη... X Κέρδη φορολογ. κατά ειδικό τρόπο <hr/> Κέρδη Ισολογισμού		
4. Πλέον φόρος που αναλογεί στο πιο πάνω ποσό.....	XX	XX
Κέρδη ή ζημία.....		XX
Μείον ζημία παρελθ.χρήσεων.		(XX)
ΚΕΡΔΗ Η ΖΗΜΙΕΣ ΜΕΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ.....		XX
<b>ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΑΦΟΡ. ΑΠΟΘΕΜ/ΚΩΝ ΑΝΑΠΤΥΞ.ΝΟΜΩΝ</b>		
1. Αφορολόγητο ποσό για επενδύσεις που έγιναν με το Ν.Δ. 4002/1959.....	XX	
2. Αφορολόγητο ποσό για επενδύσεις που έγιναν με το Ν. 289/1976.....	XX	
3. Αφορολόγητο ποσό για επενδύσεις που έγιναν με το Ν. 1262/1982.....	XX	
4. Αφορολόγητο ποσό για νέες επενδύσεις Ν. 1892/1990.....	XX	
5. Ειδικό Αφορολ. Αποθεματ. Επενδύσεων Ν. 1828/1989 (από κέρδη 19 + 2).....	XX	
6. Ειδικό Αφορολ. Αποθεματ. Επενδύσεων Εμπορ. Επιχ/σεων (από κέρδη 19 + 2)..	XX	
7. ....	XX	(XX)
<b>ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΑ</b>		<u>XX</u>

Ο φόρος εισοδήματος βρίσκεται πολλαπλασιάζοντας το φορολογητέο εισόδημα με το συντελεστή φορολογία (35%) που προαναφέραμε. Από το ποσό αυτό του φόρου εκπίπτουν (άρθρο 10, παρ. 4, ν.δ. 3843/1958, όπως το άρθρο αντικαταστάθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 16 του ν.2056/1992):

α. Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 14 και 15 του ν.δ. 3843/1958, καθώς και του άρθρου 37α του ν.δ. 3323/55 στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο.

β. Ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εισοδημάτων που διανέμονται και με τα οποία έχουν προσαυξηθεί τα υποκείμενα σε φορολογία κέρδη του νομικού προσώπου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 8α του ν.δ. 3843/1958.

Ειδικά για τις τραπεζικές και ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρείες εκπίπτει από το συνολικό φόρο του νομικού προσώπου, ολόκληρο το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε για εισοδήματα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

γ. Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φόρο. Ο φόρος αυτός σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

Επιπλέον του οριζόμενου ως άνω φόρου, επιβάλλεται και συμπληρωματικό φόρος στο εισόδημα από ακίνητα που αποκτά το νομικό πρόσωπο της α.ε. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) στο συνολικό ακαθάριστο εισόδημα που προέρχεται από ακίνητα, μη δυνάμενος να υπερβεί το ποσό του φόρου εισοδήματος των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 10 του ν.δ. 3843/1958. Ο φόρος της παραγράφου αυτής δεν επιβάλλεται στα εισοδήματα από ακίνητα των νομικών προσώπων, τα οποία απαλλάσσονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν.δ. 3843/1958, του φόρου εισοδήματος για τα εισοδήματα

αυτά (άρθρο 10, παρ. 3, ν.δ. 3843/1958, όπως το άρθρο αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 16, παρ. 6, ν.2065/1992).

Σημειώνεται, τέλος, ότι ο φόρος εισοδήματος εξακολουθεί να μην αναγνωρίζεται, φορολογικά, ως εκπεστέα από τα έσοδα δαπάνη, αφού το σχετικό άρθρο 8, παρ.8 ν.δ. 3843/1958 δεν καταργήθηκε, ούτε τροποποιήθηκε με τον ν.2065/1992, παρ'ότι ο φόρος εισοδήματος, μετά το ν.2065/1992, αποτελεί πλέον εταιρικό βάρος για την α.ε.

#### 4.5 Μαθηματικός τύπος εξευρέσεως του φόρου εισοδήματος της α.ε. σε συνάρτηση με τα καθαρά κέρδη της χρήσεως.

Όπως είναι γνωστό, με το φορολογικό καθεστώς που ίσχυε μέχρι την ψήφιση του ν.2065/1992, η α.ε. εφορολογείτο για το τμήμα εκείνο των αδιανέμητων κερδών της χρήσεως τα οποία υπόκειντο σε φορολογία, με τη χρησιμοποίηση κάποιου συντελεστή φορολογίας, ανάλογα με το είδος της α.ε., με το αν ήταν εισαγμένη ή όχι στο Χρηματιστήριο κ.λπ. Ηδη, μετά την ισχύ του ν.2065/1992, η α.ε. φορολογείται πλέον για όλα τα κέρδη της χρήσεως, χωρίς διάκριση σε διανεμόμενα και αδιανέμητα, ενώ τα διανεμόμενα προέρχονται από τα φορολογημένα ήδη, στο όνομα της α.ε., κέρδη.

Για τον υπολογισμό, όμως, του φόρου εισοδήματος της α.ε., προκύπτουν ορισμένες δυσκολίες, οι οποίες οφείλονται στο γεγονός ότι από τα ποσά των κερδών της χρήσεως, που προκύπτουν από τα καθαρά κέρδη της και εμφανίζονται στον πίνακα διαθέσεως των αποτελεσμάτων,

αλλά υπολογίζονται πριν από τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος, του οποίου έτσι το ύψος επηρεάζουν, ενώ άλλα μετά τον υπολογισμό του φόρου αυτού. Μάλιστα ορισμένα από τα κονδύλια αυτά "αλληλοεμπλέκονται" μεταξύ τους καθιστώντας έτσι τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος της εταιρείας υπόθεση ακόμη δυσκολότερη· π.χ.:

- Ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται βάσει των καθαρών κερδών της χρήσεως μετά την αφαίρεση από αυτά των αφορολόγητων αποθεματικών και κρατήσεων που τυχόν σχηματίζει η εταιρεία.

- Η κράτηση για τακτικό αποθεματικό (5%) υπολογίζεται πια επί των κερδών της χρήσεως που απομένουν μετά την αφαίρεση από αυτά του φόρου εισοδήματος της α.ε.

- Το μέρισμα της χρήσεως υπολογίζεται, σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν.876/1979, στο 35% των κερδών της χρήσεως μετά την αφαίρεση της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό και του φόρου εισοδήματος.

- Τα αφορολόγητα αποθεματικά, π.χ. του ν.1892/1990, υπολογίζονται κατά περιοχή, βάσει των κερδών της χρήσεως πρινα από τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος της α.ε., αλλά μετά την αφαίρεση από αυτά της κρατήσης για τακτικό αποθεματικό και των κερδών που διανέμονται. Τα τελευταία όμως, αυτά ποσά υπολογίζονται, όπως αναφέρθηκε πιο πάνω, αφού αφαιρεθεί προηγουμένως ο φόρος εισοδήματος από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως. Όμως, ο φόρος εισοδήματος

υπολογίζεται αφού αφαιρεθούν από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως τα αφορολόγητα αποθεματικά.

Τα παραπάνω προβλήματα ξεπερνιούνται, αν εκφράσουμε το φόρο εισοδήματος ως ποσοστό επί των καθαρών κερδών της χρήσεως. Αυτό μπορεί να γίνει με τη χρησιμοποίηση του τύπου της πρωτοβάθμιας εξίσωσης με δύο αγνώστους.

Πιο συγκεκριμένα, όλα τα κονδύλια του πίνακα διανομής των κερδών της χρήσεως είναι είτε ορισμένα ποσά που καθορίζονται από το νόμο ή το καταστατικό ή προτείνονται από το Δ.Σ. προς τη Γ.Σ. για έγκριση, είτε ποσά που καθορίζονται ως ποσοστά επί των καθαρών κερδών της χρήσεως μετά την αφαίρεση από αυτά ορισμένων από τα πιο πάνω κονδύλια του πίνακα διανομής. Έτσι, π.χ. αν παραστήσουμε με:

$\kappa$  = τα καθαρά κέρδη της χρήσεως.

$\lambda$  = τις λογιστικές διαφορές της χρήσεως, οι οποίες είναι ορισμένο κάθε φορά ποσό.

$\varphi$  = το φόρο εισοδήματος της χρήσεως

$\alpha$  = την αφορολόγητη κράτηση του ν. 1892/1990

$\beta$  = το αφορολόγητο αποθεματικό του άρθρου 22 του ν. 1828/1989

$\epsilon$  = τα αφορόλογητα ή φορολογημένα κατ'ειδικό τρόπο έσοδα.

$\tau$  = την κράτηση για τακτικό αποθεματικό

$\mu$  = το πρώτο μέρος

$\gamma$  = το τμήμα των τυχόν υπαρχόντων αφορολόγητων ή / και φορολογημένων κατ'ειδικό τρόπο, με

εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, εσόδων, το οποίο αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη, τότε σύμφωνα με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, τα παραπάνω μεγέθη συναρτώνται μεταξύ τους ως εξής:

$$\varphi = 35\% (κ - α - β - ε + λ + γ)$$

$$\tau = 5\% (κ - \varphi)$$

$$\mu = 35\% (κ - \varphi - \tau) \text{ (ή } 6\% \text{ του καταβλημένου κεφαλαίου μείον τον αναλογούντα στο ποσό αυτό φόρο εισοδήματος, οπότε πρόκειται για σταθερό ποσό).}$$

$$\alpha = (κ - \tau - \mu - ε + λ) \times \text{ποσοστό, ανάλογα με την περιοχή του ν. 1892/1990 όπου η α.ε. είναι εγκατεστημένη.}$$

$$\beta = (κ - \tau - \mu) \times \text{ποσοστό, ανάλογα με την περιοχή του ν.1892/1990 όπου η α.ε. είναι εγκατεστημένη}$$

Ανάλογα με την περίπτωση στην οποία εμπίπτει η α.ε. είναι και ο τύπος που χρησιμοποιείται για να εκφράσουμε το φόρο εισοδήματος της α.ε. ως ποσοστό επί των κερδών της χρήσεως.

Επειδή οι περιπτώσεις είναι πολλές (π.χ. ανάλογα με το αν η α.ε. διενεργεί ή όχι κράτηση για τακτικό αποθεματικό, μοιράζει ή όχι το πρώτο μέρισμα και μάλιστα βάσει του άρθρου 45 του ν. 2190/1920 ή βάσει του άρθρου 1 του ν. 876/1979, μοιράζει ή όχι πρόσθετο μέρισμα, σχηματίζει ή όχι αφορολόγητο αποθεματικό του άρθρου 22 του ν. 1828.1989 κ.λπ.) είναι μεγάλο (ανέρχεται σε αρκετές εκατοντάδες) και το πλήθος των ποσοστών των κερδών με τα οποία εκφράζεται κάθε φορά ο φόρος

εισοδήματος της χρήσεως. Όμως το σκεπτικό, ο τρόπος εξεύρεσης της σχέσης του φόρου εισοδήματος με τα καθαρά κέρδη της χρήσεως είναι ο ίδιος.

Ας αναφέρουμε παράδειγμα:

1η Περίπτωση.

Η α.ε. Χ είναι εγκατεστημένη στη Δ περιοχή του ν. 1892/1990 και αποφασίζει από τα κέρδη της χρήσεως 19+3 να κρατήσει το από το νόμο επιβαλλόμενο ποσοστό των κερδών για τακτικό αποθεματικό και να σχηματίσει αφορολόγητη κράτηση του ν.1892/1990 (θεωρούμε ότι δεν διανέμει μέρισμα, ούτε υπάρχουν λογιστικές διαφορές.

Σ'αυτήν την περίπτωση ο φόρος εισοδήματος βρίσκεται ως εξής:

$$\varphi = 0,35(x - \alpha) = 0,35 [x - 0,9 (x - \tau)] = 0,35 [x - 0,9 [x - 0,05 (x - \varphi)]]$$

Εκτελώντας τις πράξεις βρίσκουμε ότι  $\varphi = \underline{\underline{0,04996308x}}$

Επαλήθευση

Εστω ότι τα καθαρά κέρδη της χρήσεως 19+3 είναι δρχ. 10.000.000.

α. Σύμφωνα με την πιο πάνω σχέση, ο φόρος εισοδήματος της χρήσης 19+3 είναι:

$$\varphi = 0,04996308 \times 10.000.000 = \underline{\underline{\text{δρχ.}499.631}}$$

β. Σύμφωνα με τους τύπους που αναφέραμε πιο πάνω:

$$\text{-- Το τακτικό αποθεματικό είναι } 5\% \times (x - \varphi) =$$

$$0,05(10.000.000 - 0,04996308 \times 10.000.000) = \underline{\underline{\text{δρχ.}475.018}}$$

-- Η αφορολόγητη κράτηση του ν.1892/1990 είναι:

$$90\% \times (x - \tau) = 0,90(10.000.000 - 475.018) = \underline{\underline{\text{δρχ.}8.572.484}}$$

- Ο φόρος εισοδήματος είναι:

$$35\% \times (\kappa - \alpha) = 0,35 (10.000.000 - 8.572.484) = \underline{\underline{\text{δρχ. 499.631}}}$$

όσο δηλαδή προέκυψε και με τη χρησιμοποίηση της σχέσεως  $\varphi = 0,04996308\kappa$ , στην πιο πάνω περίπτωση (α).

### 2η περίπτωση.

Αν υποθέσουμε ότι στην προηγούμενη περίπτωση η α.ε. Χ, εκτός από το τακτικό αποθεματικό και την αφορολόγητη κράτηση του ν. 1892/1990, διένειμε και μέρισμα βάσει του άρθρου 1 του ν. 876/1979, ενώ είναι εγκατεστημένη στη Β' περιοχή του ν. 1892/1990. Σ' αυτή την περίπτωση ο φόρος εισοδήματος προκύπτει ως εξής:

$$\begin{aligned} \varphi &= 0,35 (\kappa - \alpha) = 0,35 [\kappa - 0,60 (\kappa - \tau - \mu)] = \\ &= 0,35 [\kappa - 0,60 [\kappa - 0,05 (\kappa - \varphi) - \mu]] = \\ &= 0,35 [\kappa - 0,60 [\kappa - 0,05 (\kappa - \varphi) - 0,35 [\kappa - \varphi - 0,05 (\kappa - \varphi)]]] \end{aligned}$$

Εκτελώντας τις πράξεις βρίσκουμε ότι:  $\varphi = \underline{\underline{0,20394326\kappa}}$

Επαλήθευση

Εστω πάλι ότι τα καθαρά κέρδη της χρήσης 19+3 είναι δρχ. 10.000.000.

α. Βάσει του πιο πάνω τύπου:  $\varphi = 0,20394326\kappa \times 10.000.000 = \underline{\underline{\text{δρχ. 2.039.433}}}$

β. Βάσει των σχέσεων:

\* Τακτικό αποθεματικό =  $0,05 (10.000.000 - 0,20394326 \times 10.000.000) = \underline{\underline{\text{δρχ. 398.028}}}$

\* Μέρισμα χρήσεως =  $0,35 (10.000.000 - 398.029 - 2.039.433) = \underline{\underline{\text{δρχ. 2.646.889}}}$



\* Αφορολόγητη κράτηση ν.1892/1990 =

0,60 (10.000.000 - 398.029 - 2.646.889) = δρχ. 4.173.050

\* Φόρος εισοδήματος χρήσεως =

0,35 (10.000.000 - 4.173.050) = δρχ. 2.039.433

όσο, δηλαδή, προέκυψε και με τη χρησιμοποίηση της σχέσεως  $\varphi = 0,20394326\kappa$ , που βρέθηκε πιο πάνω.

#### 4.6 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος.

Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. βεβαιώνει ως καταβλητέο φόρο, πέρα από το φόρο εισοδήματος της χρήσεως, όπως αυτός προσδιορίζεται σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, ποσό ίσο προς το 50% του φόρου της χρήσεως που έληξε όπως αυτός προκύπτει από την οριστική δήλωση του νομικού προσώπου, έναντι του φόρου εισοδήματος της διανυόμενης διαχειριστικής περιόδου (άρθρο 14 παρ. 1 ν.δ. 3843/1958).

Η βεβαίωση της προκαταβολής πρέπει, λοιπόν, να γίνεται με βάση τη δήωση που επιδίδει στον Εφορο η εταιρεία για τη διαχειριστική περίοδο που έληξε. Αν στη συνέχεια, με βάση οριστικό τίτλο, το εισόδημα που δηλώθηκε αυξηθεί, θα γίνει συμπληρωματική βεβαίωση προκαταβλητέου φόρου που αναλογεί επί της διαφοράς.

Στην περίπτωση που στο εισόδημα που δήλωσε η α.ε. περιλαμβάνεται και εισόδημα αυτής που φορολογήθηκε στην πηγή (π.χ εισόδημα της α.ε. από τόκους δανείου), τα ποσά του φόρου που εισπράττονται στην πηγή με παρακράτηση, εφόσον συντρέχει περίπτωση, εκπίπτουν από το ποσό που

πρέπει να βεβαιωθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού. Δεν εκπίπτουν τα ποσά του φόρου που έχουν παρακρατηθεί από εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (άρθρο 14 παρ.3 ν.δ. 3843/1958, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 18 παρ.1 ν. 2065/1992).

Όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το φόρο που αναλογεί, η επί πλέον διαφορά συμψηφίζεται στο υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση (άρθρο 10 παρ. 5 ν.δ. 3843/1958, η οποία προστέθηκε στο άρθρο αυτό με το άρθρο 16 παρ.6 ν.2065/1992).

Παράδειγμα.

Εστω, π.χ., ότι ο φόρος εισοδήματος της α.ε. Χ, βάσει της δηλώσεως φόρου εισοδήματος που υπέβαλε για τη χρήση 19+2, ανέρχεται σε 4.000.000 δρχ. και ότι στα εισοδήματα της χρήσεως 19+2 που δήλωσε περιλαμβάνονται και μερίσματα δρχ. 200.000, για τα οποία παρακρατήθηκε φόρος δρχ.70.000 και τόκοι καταθέσεων δρχ.100.000 για τους οποίους παρακρατήθηκε φόρος δρχ.10.000. Το ποσό του προκαταβλητέου φόρου εισοδήματος έναντι του εισοδήματος της διανυόμενης χρήσεως 19+3 βρίσκεται ως εξής:

* Φόρος εισοδήματος	δρχ. 4.000.000
* Προκαταβλητός φόρος (4.000.000 x 50%)	δρχ. 2.000.000
<u>Μείον:</u> Φόρος που παρακρατήθηκε στην πηγή και του οποίου επιτρέπεται η αφαίρεση από τον προκαταβλητέο φόρο	δρχ. 70.000
Ποσό προκαταβλητέου φόρου	δρχ. 1.930.000

4.7 Χρόνος υποβολής της δηλώσεως του φόρου εισοδήματος της α.ε. στη Δ.Ο.Υ. και χρόνος καταβολής.

Σύμφωνα με το άρθρο 11 παρ.1 ν.δ. 3843/1958, η α.ε. υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φορολογίας για τα εισοδήματά της που απέκτησε κατά το προηγούμενο της φορολογίας διαχειριστικό έτος. Αρμόδιος προϊστάμενος Δ.Ο.Υ., για την παραλαβή και τον έλεγχο της δηλώσεως αυτής είναι ο της περιφέρειας όπου εδρεύει η α.ε. και εκεί όπου εδρεύουν περισσότερες της μιας Δ.Ο.Υ., ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. που έχει καθοριστεί με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.

Από 30.6.1992, η α.ε. υποχρεούται να υποβάλει τη δήλωση μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του πέμπτου (5ου) μήνα από την ημερομηνία λήξεως της διαχειριστικής περιόδου, για τα εισοδήματα που απέκτησε μέσα σ'αυτήν (άρθρο 11 παρ.1 περ.α ν.δ.3843/1958, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 17 παρ.1 ν.2065/1992). Έτσι, οι α.ε. που κλείνουν διαχείριση στις 31 Δεκεμβρίου κάθε χρόνου, θα επιδίδουν τις δηλώσεις τους μέχρι 15 Μαΐου του επόμενου έτους, ενώ εκείνες που κλείνουν διαχείριση στις 30 Ιουνίου, θα τις επιδίδουν μέχρι τις 15 Νοεμβρίου του ίδιου έτους.

Η υποβαλλόμενη δήλωση συνοδεύεται υποχρεωτικά με αναλυτική κατάσταση εσόδων και εξόδων της διαχειριστικής περιόδου την οποία η δήλωση αφορά.

Εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ.3 του άρθρου 11 ν.δ.3843/1958, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο

17 παρ.2 ν.2065/1992:

"Ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες στα καθαρά κέρδη των οποίων συμπεριλαμβάνονται και εισοδήματα απαλλασσόμενα της φορολογίας ή κέρδη προσδιορισθέντα ή φορολογηθέντα κατ'είδικό τρόπο, εφόσον μέσα σε έξι μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης δεν συνέρχεται η γενική συνέλευση των μετόχων για να εγκρίνει την προταθείσα από το διοικητικό συμβούλιο διανομή κερδών ή συνέρχεται και τροποποιεί την προταθείσα αυτή διανομή κερδών, υποχρεούνται να υποβάλλουν τροποποιητική δήλωση εντός τριάντα (30) ημερών από τη λήξη του πιο πάνω εξαμήνου για τα φορολογητέα κέρδη, που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 8α. Ο τυχόν οφειλόμενος, βάσει της τροποποιητικής δήλωσης, φόρος και προκαταβολή φόρου καταβάλλεται σε τρεις (3) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες δύο την τελευταία εργάσιμη ημέρα των δύο επόμενων μηνών.

Σε περίπτωση μεταγενέστερης, αλλά εντός της ίδιας διαχειριστικής χρήσης, μερικής ή ολικής έγκρισης της διανομής, εφαρμόζονται επίσης οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 8α του παρόντος. Προς τούτο, υποβάλλεται συμπληρωματική δήλωση εντός τριάντα (30) ημερών από το χρόνο έγκρισης από τη γενική συνέλευση και ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης".

Ο φόρος εισοδήματος της α.ε., η προκαταβολή του φόρου και τα λοιπά ποσά (τέλη χαρτοσήμου κ.λπ.) που οφείλονται βάσει της δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος της α.ε. καταβάλλονται σε πέντε (5) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η μεν πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δηλώσεως (δηλαδή μέχρι 15.5 του επομένου έτους ή 15.11 του ίδιου έτους, ανάλογα με το χρόνο κλεισίματος της χρήσεως) οι δε υπόλοιπες τέσσερις την τελευταία εργάσιμη ημέρα των τεσσάρων επόμενων, από την υποβολή της δηλώσεως μηνών (άρθρο 13 παρ.1 ν.δ.3843/1958 όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 17 παρ.3 ν.2065/1992).

Συνεπώς, επειδή με την επίδοση της δηλώσεως πρέπει να καταβάλλεται και η πρώτη δόση του φόρου, δεν παρέχεται ευχέρεια αποστολής της δηλώσεως ταχυδρομικώς.

Τέλος, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 13 ν.δ. 3843/1958, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 17 παρ.3 ν.δ.2065/1992:

"Δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την καταβολή των αναφερόμενων στην προηγούμενη παράγραφο ποσών, θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα. Σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής της συνολικής οφειλής, δεν παρέχεται καμία έκπτωση".

#### 4.8 Εφαρμογές υπολογισμού του φόρου εισοδήματος.

##### Παράδειγμα 1ο

Τα ακαθάριστα (συνολικά) έσοδα της χρήσεως 19+2 της βιομηχανικής α.ε. X ανέρχονται σε δρχ. 600.000.000 και

τα καθαρά κέρδη χρήσεως, όπως αυτά εμφανίζονται στο λογαριασμό 88.00 "Καθαρά κέρδη χρήσεως" ανέρχονται σε δρχ. 100.000.000. Σημειώνεται ότι στα έσοδα χρήσεως 19+2 περιλαμβάνονται και έσοδα από συμμετοχή στην εμπορική α.ε. Ψ δρχ. 10.000.000 και τόκοι από έντοκα γραμμάτια του Ελληνικού Δημοσίου δρχ. 8.000.000, ενώ οι χρεωστικοί τόκοι της χρήσεως ανέρχονται σε δρχ. 40.000.000.

Το Δ.Σ. της α.ε. Χ προτείνει στη Γ.Σ., από τα παραπάνω καθαρά κέρδη της χρήσεως 19+2, να διανεμηθούν ως μερίσματα δρχ. 20.000.000 και ως αμοιβές Δ.Σ. δρχ. 5.000.000, μετά την κατά το νόμο και το καταστατικό υποχρεωτική κράτηση για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού (για λόγους απλοποίησης υποτίθεται ότι η εταιρεία δεν δικαιούται να σχηματίσει αφορολόγητα αποθεματικά και όλα τα λοιπά έσοδα της α.ε. Χ, εκτός από τα ανωτέρω, υπόκεινται σε φορολογία). Ο φόρος εισοδήματος του νομικού προσώπου της α.ε. Χ υπολογίζεται ως εξής:

Καθαρά κέρδη χρήσεως 19+2	δρχ. 100.000.000
Μείον: Κέρδη από συμμετοχές φορολ/να	<u>δρχ. (10.000.000)</u>
	δρχ. 90.000.000
Μείον: Κέρδη απαλλασσόμενα της φορολογίας	δρχ. 8.000.000
Μείον: αναλογούντα στα διανεμόμενα κέρδη	
25.000.000	
( <u>25.000.000</u> + 8.000.000) = <u>(2.000.000)</u>	<u>δρχ. (6.000.000)</u>
100.000.000	δρχ. 84.000.000
Πλέον: Δαπάνες αναλογούσες στα αφορολόγητα έσοδα και έσοδα από συμμετοχές.	
10.000.000 + 8.000.000	
[ <u>10.000.000 + 8.000.000</u> x 40.000.000 + (10.000.000 + 8.000.000) x 5%] =	
600.000.000	<u>δρχ. 2.100.000</u>
Υποκείμενα σε φορολογία κέρδη	<u>δρχ. 86.100.000</u>
Φόρος εισοδήματος χρήσεως 19+2	<u>δρχ. 30.135.000</u>
(86.100.000 x 35%)	

Παράδειγμα 2ο

Η α.ε. "Β" πραγματοποίησε κατά τη χρήση 1992 καθαρά (λογιστικά) κέρδη δρχ. 60.000.000. Στα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης συμπεριλαμβάνονται και τα ακόλουθα:

- Έσοδα από εκμίσθωση γραφείων δρχ. 3.000.000.

- Έσοδα από μερίσματα από ανώνυμες μετοχές εισαγμένες στο Χρηματιστήριο δρχ. 10.000.000, από τα οποία παρακρατήθηκε φόρος μερισμάτων δρχ. 5.000.000.

- Έσοδα από τόκους έντοκων γραμματίων Δημοσίου δρχ. 4.000.000, και

- Έσοδα από τόκους καταθέσεων σε ημεδαπή τράπεζα δρχ. 6.000.000 από τα οποία έχει παρακρατηθεί φόρος δρχ. 600.000.

Το Δ.Σ. που συνήλθε στις 8/5/1993 αποφάσισε να διανείμει μερίσματα δρχ. 12.000.000 και αμοιβές στα μέλη του Δ.Σ. δρχ. 3.000.000.

Η προκαταβολή για φόρο εισοδήματος της χρήσεως 1992 που υπολογίστηκε με βάση τα κέρδη της προηγούμενης χρήσεως 1991 ανέρχεται σε δρχ. 8.000.000.

Προκειμένου να καταρτιστεί η δήλωση φόρου εισοδήματος, η εταιρεία αναμόρφωσε τα λογιστικά καθαρά κέρδη με την προσθήκη λογιστικών διαφορών (δαπάνες μη εκπιπτόμενες φορολογικά) δρχ. 10.000.000.

Με βάση τα παραπάνω, ο υπολογισμός του φόρου εισοδήματος της χρήσεως 1992 έχει ως εξής:

Καθαρά (λογιστικά) κέρδη της χρήσεως	δρχ. 60.000.000
πλέον: Δηλούμενες λογιστικές διαφορές	<u>δρχ. 10.000.000</u>
(μη εκπιπτόμενες δαπάνες)	δρχ. 70.000.000





Από μεταφορά 56.538.460

Πλέον: Έσοδα κατ'ειδικό τρόπο  
φορολογημένα που αναλο-  
γούν στα διανεμόμενα  
κέρδη

Στα 60 εκ. κέρδη διανεμόμενα 15 εκ.  
Στα 6 εκ. αφορολ. έσοδα X = 1.500.000

Πλέον:	1.500.000 x 100		
Αναλογών	<u>65</u>	x 35%	= 807.690
φόρος			<u>2.307.690</u>

Συνολικό φορολογητέο εισόδημα δρχ. 58.846.150

Ο οφειλόμενος φόρος υπολογίζεται ως εξής:

- Κύριος φόρος: 58.846.150 x 35% = 20.596.152

- Συμπληρωματικός φόρος επί των εσόδων  
από εκμίσθωση γραφείων 3.000.000 x 3% = 90.000

20.686.152

Μείον: - Προκαταβολή φόρου 8.000.000  
επί των κερδών προη-  
γούμενης χρήσεως.

- Παρακρατημένος φόρος  
που αναλογεί στα διανε-  
μόμενα κατά ειδικό τρόπο  
[2.307.690 x 10%]

230.769

8.230.769  
12.455.383

Προκαταβολή φόρου εισοδήματος.

Πέρα από το φόρο εισοδήματος που αναλογεί στο φορολογητέο εισόδημα της εταιρείας, η εταιρεία υποχρεούται να καταβάλει και προκαταβολή έναντι του φόρου εισοδήματος της διανυόμενης χρήσης. Η προκαταβολή αυτή, σύμφωνα με το άρθρο 14 του ν.δ. 3843/1958, ανέρχεται σε ποσοστό 50% του φόρου εισοδήματος της χρήσεως που έληξε.

Τα ποσά του φόρου που εισπράττονται στην πηγή, με παρακράτηση, εφόσον συντρέχει περίπτωση, εκπίπτουν από το ποσό που πρέπει σύμφωνα με τα παραπάνω να βεβαιωθεί.

Αντίθετα δεν εκπίπτουν τα ποσά του φόρου που έχουν παρακρατηθεί σε εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Στο παραπάνω παράδειγμα η οφειλόμενη προκαταβολή φόρου εισοδήματος και χαρτοσήμου επί του εισοδήματος από εκμίσθωση ακινήτων υπολογίζεται ως εξής:

- Προκαταβολή φόρου: $20.686.152 \times 15\% =$	δρχ.10.343.079
- Τέλη χαρτοσήμου: $3.000.000 \times 3\% =$	δρχ. 90.000
- ΟΓΑ τελών χαρτοσήμου: $90.000 \times 20\% =$	δρχ. 18.000
	<hr/>
	δρχ.10.451.079
	<hr/>

Χρόνος καταβολής του φόρου.

Ο φόρος εισοδήματος της χρήσεως και η βεβαιούμενη προκαταβολή έναντι του φόρου εισοδήματος της διανυόμενης χρήσεως, τα τέλη χαρτοσήμου κ.λπ. ποσά που οφείλονται με βάση τη δήλωση της α.ε. καταβάλλονται σε πέντε (5) ίσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες οι μεν πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δηλώσεως, οι δε υπόλοιπες τέσσερις, την τελευταία εργάσιμη ημέρα των τεσσάρων επόμενων, από την υποβολή της δηλώσεως, μηνών.

Δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την καταβολή των παραπάνω ποσών, θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα.

Σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής της συνολικής οφειλής δεν παρέχεται καμία έκπτωση.

Στο παραπάνω παράδειγμά μας, η συνολική οφειλή 22.906.462 (φόρος 12.455.383 + προκαταβολή 10.451.079) θα καταβληθεί σε πέντε ισόποσες δόσεις δρχ. 4.581.292 ( $22.906.462 : 5$ ). Η πρώτη θα καταβληθεί μαζί με την

εμπρόθεσμη δήλωση, στις 15/5/1993 και οι επόμενες: στις 30/, 31/7, 31/8, 30/9/1993 (εφόσον αυτές είναι εργάσιμες ειδικά στις αμέσως προηγούμενες εργάσιμες ημέρες.

### Παράδειγμα 3ο

Η Α.Ε. "Α" κατά τη διαχειριστική χρήση 1.1.19+2 έως 31.12.19+2 πραγματοποίησε καθαρά κέρδη βάσει ισολογισμού δρχ. 80.000.000.

Μεταξύ των ακαθάριστων εσόδων της συμπεριλαμβάνονται και τα πιο κάτω έσοδα:

α. Έσοδα από εκμίσθωση καταστήματος δρχ. 2.000.000.

β. Έσοδα από μερίσματα από ονομαστικές μετοχές μη εισαγμένες στο χρηματιστήριο δρχ. 10.000.000 επί των οποίων έχει παρακρατηθεί φόρος μερισμάτων δρχ. 4.700.000

γ. Έσοδα από φόρους χορηγηθέντος δανείου δρχ. 1.000.000 επί των οποίων παρακρατήθηκε φόρος 200.000 δρχ

Το Δ.Σ. της εταιρείας που συνήλθε στις 8.5.19+3 αποφάσισε τη διανομή μερισμάτων 30.000.000 δρχ., αμοιβών στα μέλη του Δ.Σ. 3.000.000 δρχ. και αμοιβών, εκτός μισθού, στους διευθυντές 2.000.000 δρχ.

Η προκαταβολή φόρου του προηγούμενου έτους ανερχόταν σε 12.000.000 δρχ.

Κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος αναμόρφωσε τα προκύψαντα από τον Ισολογισμό καθαρά κέρδη με την προσθήκη λογιστικών διαφορών δρχ. 20.000.000 (δαπάνες που δεν εκπίπτονται φορολογικά).

Με βάση τα παραπάνω ερωτάται:

1. Ποιά είναι τα φορολογητέα κέρδη της Α.Ε. οικον. έτους 19+3.

2. Ποιό το ποσό του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος Δ πηγής με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση φόρου εισοδήματος.

3. Ποιά η οφειλόμενη προκαταβολή φόρου και τα λοιπά τέλη που οφείλει να καταβάλλει η εταιρεία με τη δήλωση αυτή.

4. Αν η δήλωση υποβληθεί 20 Ιουνίου 19+3 ποιό ποσό υποχρεούται να καταβάλει η εταιρεία για να γίνει δεκτή η δήλωση αυτή από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

**Εμπρόθεσμη δήλωση**

Καθαρά κέρδη βάσει ισολογισμού	80.000.000
Πλέον Δηλωθείσες Λογ.διαφορές	20.000.000
Σύνολο δηλωθέντων κερδών	100.000.000
Μείον Μερίσματα ονομ/κών μετοχών.	5.300.000
Φορολογητέα κέρδη	94.700.000

**Υπολογισμός Οφειλόμενου Φόρου**

Κύριος φόρος (94.700.000 x 35%)	33.145.000
Συμπληρ. φόρος (2.000.000x3%)	60.000
	33.205.000

Μείον παρακρ.φόρος τόκων	200.000	
Μείον προκατ.φόρου προηγ. έτους	12.000.000	12.200.000
		21.005.000

**Υπολογισμός Οφειλ. Προκατ. Φόρου Τρέχουσας Χρήσεως**

Κύριος + Συμπλ. φόρος (33.205.000 x 50%)	16.602.500	
Μείον παρακρ. φόρος τόκων	200.000	16.402.500
Τέλη χαρτ/μου (2.000.000x3%)		60.000
ΟΓΑ τελ. χαρτ. (60.000x20%)		12.000
Συνολικό ποσό για καταβολή		37.479.500

Χρόνος υποβολής δηλώσεως μέχρι 15.5.19+3	
Καταβολή σε 5 ίσες δόσεις	7.495.900
37.479.500 : 5	

**Δήλωση εκπρόθεσμη 20.7.19+3**

Ληξ. δόσεις 1η 15.5.19+3	7.495.900
2η 30.6.19+3	7.495.900
Προσαύξηση (21.005.000 x 7,5%)	1.575.375
Σύνολο για καταβολή	16.567.175

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5ο

ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

5.1 Τακτικό αποθεματικό.

5.1.1 Υποχρέωση κράτησης 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 αφάσεις 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 χρεωστικού 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 γενικής συνελεύσεως των μετόχων, έστων 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 εταιρείας για διενέργεια κρατήσεως τακτικού αποθεματικού είναι η συγκεκριμένη χρήση να κλείσει με κέρδη. Αν η χρήση δεν αποφέρει κέρδη ή καταλείπει σε ζημία, καμιά υποχρέωση της εταιρείας δεν υπάρχει για κράτηση τακτικού

αποθεματικού από τυχόν αδιανέμητα κέρδη προηγούμενων χρήσεων, που υπάρχουν στην εταιρεία.

Η υποχρέωση της εταιρείας για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού υπάρχει, έστω κι αν, με απόφαση της γενικής συνέλευσης που λήφθηκε με παμψηφία, κανένα ποσό κερδών δε διανέμεται, αλλά ολόκληρο το ποσό των κερδών διατίθεται για το σχηματισμό άλλων αποθεματικών.

#### 5.1.2 Σε ποιά κέρδη 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, κατά τη γνώμη μας, από τα κέρδη αυτά του φόρου εισοδήματος και όχι του αναλογούντος φόρου εισοδήματος, όπως ορίζει το Υπουργείο Οικονομικών στις Εγκυκλίους του αριθ.1112918/12.11.1992 και 1045732/30.3.1993.

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 κι 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 χρόνων.

Δηλαδή, το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται επί του ποσού των λογιστικών κερδών που προκύπτουν από 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
	<hr/>
Κέρδος επί του οποίου υπολογίζεται η κράτηση για τακτικό αποθεματικό.	XXX
	<hr/> <hr/>

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 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 κλειόμενης χρήσεως.

### 5.1.3 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" (δηλαδή το 5% τουλάχιστον των καθαρών κερδών) για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού.

Ειδικότερα, προκειμένου για ασφαλιστικές εταιρείες, το άρθρο 18 του ν.δ. 400/1970 ορίζει ότι "το πέμπτον τουλάχιστον των καθαρών ετησίων κερδών της εταιρείας διατίθεται προς σχηματισμόν τακτικού αποθεματικού...", δηλαδή στις ασφαλιστικές εταιρείες η κράτηση ανέρχεται τουλάχιστον στο 20% των καθαρών κερδών.

Το καταστατικό της εταιρείας δυνατό να ορίσει ποσοστό μεγαλύτερο του 5% (ή στις ασφαλιστικές εταιρείες του 20%), όχι όμως και μικρότερο αυτού. Έχουν, λοιπόν, οι διατάξεις αυτές αναγκαστικό χαρακτήρα μόνο ως προς τη



μείωση του νόμιμου ποσοστού και ενδοτικό χαρακτήρα ως προς τη δυνατότητα αυξησεώς 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 γενική συνέλευση των μετόχων δεν μπορεί να ορίσει παρακράτηση κερδών με βάση ποσοστό μεγαλύτερο από το προβλεπόμενο από το καταστατικό της εταιρείας (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 γενικής συνέλευσης των μετόχων ν'αποφασίσει για τη διανομή των πέρα του τακτικού αποθεματικού και του πρώτου μερίσματος κερδών και τα προς διανομή κέρδη επαρκούν και 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 δε 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, ειδικά 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 το όριο που καθορίζει το καταστατικό ή ο νόμος.

**5.1.4 Μέχρι ποιο ποσό η κράτηση για τακτικό αποθεματικό είναι υποχρεωτική.**

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 44 του ν.2190/1920 "... η προς σχηματισμόν αποθεματικού αφαιρέσις παύει ούσα υποχρεωτική, άμα ως τούτο φθάση τουλάχιστον το τρίτον του εταιρικού κεφαλαίου... ". Κατά τη διάταξη, επίσης, του άρθρου 18 του ν.δ. 400/1970 "... 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 εταιρείες 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 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 συνέχιση 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 κράτησης 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 μέρος ή αν το καταστατικό σιωπά για την διανομή των κερδών αυτών, νομίζουμε πως η γενική συνέλευση νόμιμα μπορεί να αποφασίσει τη συνέχιση της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό και πάνω απ'το όριο που ο νόμος ή το καταστατικό θέτει.

### 5.1.5 Προορισμός του τακτικού αποθεματικού.

Το τακτικό αποθεματικό "χρησιμοποιείται αποκλειστικώς προς εξίσωσιν προ πάσης διανομής μερίσματος του τυχόν χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού κερδών και ζημιών" (άρθρο 44 εδάφ.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 λογαριασμός "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 σύνταξή, κατά το τέλος της χρήσεως, του ισολογισμού και του λογαριασμού "αποτελέσματα χρήσεως" και την οποία, όπως είναι γνωστό, εμφανίζει το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού. Απαιτείται, λοιπόν, να συνταχθεί ισολογισμός και λογαριασμός "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 εταιρείας 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 μπορεί ελεύθερα η γενική συνέλευση να αποφασίσει τη χρησιμοποίηση αυτού και γι' άλλους σκοπούς. Στο ερώτημα αυτό αρμόζει η ακόλουθη απάντηση:

Οι εκκούσιες προσθήκες στο τακτικό αποθεματικό έχουν την έννοια της υπαγωγής στους στη διάταξη του άρθρου 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 γενικής συνελεύσεως των μετόχων, να κεφαλαιοποιηθεί, να

μετατραπεί σε άλλο αποθεματικό, ακόμη δε και να διανεμηθεί στους μετόχους.

#### 5.1.6 Φορολογία τακτικού αποθεματικού.

α. Το αποθεματικό αντλείται από τα φορολογημένα κέρδη της χρήσεως.

Μετά την τροποποίηση του ν.δ. 3843/1958 με το ν. 2065/1992, 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. άρθρο 4 περιπτ.(α) ν.δ. 3843/1958, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 15 παρ. 2 του ν.2065/1992).

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 α.ε. δικαιούται να σχηματίσει και σχηματίζει αφορολόγητες εκπτώσεις των διάφορων αναπτυξιακών νόμων, π.χ. του ν.1892/1990, 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. Αντλήση της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό από τα αφορολόγητα αποθεματικά.

Το Υπουργείο Οικονομικών, με την πολυγρ. εγκύκλιό του 165/Ε. 8958/1729/Β.8.1973 (Δ.Φ.Ν. 562-563/1973 σελ. 189), αποφάνθηκε ότι "οσάκις αφορολόγητα αποθεματικά ν.δ.4002/1959 και α.ν.147/1967, 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 Συμβούλιο της Επικρατείας, επίσης, με την απόφασή του αριθ.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 καμιά 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.1262/1982) θα υπαχθούν σε φορολογία.

γ. Αντίληψη της κράτησης για τακτικό αποθεματικό από άλλα αποθεματικά που έχουν σχηματιστεί σε παρελθούσες χρήσεις

Γεννάται το ερώτημα αν η εταιρεία, σε μια δεδομένη χρήση, έχει τη δυνατότητα να αντλήσει το ποσό της κράτησης 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, δηλαδή από αποθεματικά που σχηματίστηκαν μόνο με απόφαση της γενικής συνέλευσης χωρίς καμιά 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 γενικής συνελεύσεως των μετόχων, να διανεμηθούν ή να διατεθούν για οποιοδήποτε σκοπό που εξυπηρετεί την εταιρεία άρα και για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού

Σε ότι αφορά την φορολογική πλευρά του θέματος σημειώνουμε ότι, επειδή η αντίληψη της κράτησης για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού από άλλο αποθεματικό ισοδυναμεί με τη 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.



## 5.2 Αποθεματικά καταστατικού.

Καταστατικά αποθεματικά ή αποθεματικά καταστατικού είναι τα αποθεματικά που δεν προβλέπονται από το νόμο, αλλά από ειδικές διατάξεις του καταστατικού της εταιρείας. Το καταστατικό μπορεί ελεύθερα να προσδιορίζει το παρακρατούμενο από τα κέρδη ποσοστό, το ύψος αυτών, το σκοπό τους κλπ., 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 εταιρεία 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 από το καταστατικό της εταιρείας, όπως λ.χ. για την εξαγορά ιδρυτικών τίτλων, την εξαγορά μετοχών για απόσβεση κεφαλαίου, για την ανανέωση ή την επέκταση των εγκαταστάσεων της εταιρείας, κ.λπ. Εφόσον το καταστατικό προσδιορίζει τον ειδικό προορισμό του αποθεματικού, η χρησιμοποίησή του πρέπει να είναι σύμφωνη με τον σκοπό αυτό. Είναι όμως δυνατό, ύστερα από σχετική τροποποίηση του καταστατικού, το αποθεματικό να διατεθεί για άλλο σκοπό από εκείνον που αρχικά σχηματίστηκε.

### 5.3 Ειδικά αποθεματικά.

Ειδικά είναι τα αποθεματικά που έχουν ειδικό - συγκεκριμένο προορισμό, λ.χ. το αποθεματικό για την επέκταση του εργοστασίου της εταιρείας, 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 απόθεματικό για την κάλυψη μελλοντικών ζημιών από επισφαλείς πελάτες. Αλλά και ο φορολογικός νομοθέτης είναι δυνατό να επιβάλλει ή να επιτρέψει το σχηματισμό ενός ειδικού αποθεματικού, όπως είναι το αποθεματικό από κέρδη από την πώληση χρεογράφων.

Με βάση των παραπάνω έννοια των ειδικών αποθεματικών παρατηρούμε ότι δεν ακριβολογεί το Ε.ΓΛΣ που ορίζει ότι "ειδικά και έκτακτα ή προαιρετικά αποθεματικά είναι εκείνα τα οποία σχηματίζονται σύμφωνα με απόφαση της τακτικής γενικής συνελεύσεως των μετόχων" ως να μην είναι δυνατό ο νόμος ή το καταστατικό να επιβάλλουν το σχηματισμό ειδικών αποθεματικών.

### 5.4 Έκτακτα αποθεματικά.

Κατά το Ε.ΓΛΣ έκτακτα είναι τα αποθεματικά που σχηματίζονται με απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης

των μετόχων. Κατά τη γνώμη μας, έκτακτα αποθεματικά χαρακτηρίζονται τα αποθεματικά που σχηματίζονται με μια κράτηση ή με πολλές αλλά όχι περιοδικές για την αντιμετώπιση αναγκών της εταιρείας.

Στην πράξη τα καταστατικά των περισσοτέρων εταιρειών προβλέπουν την κράτηση ενός ποσοστού από τα κέρδη για το σχηματισμό έκτακτου αποθεματικού ή ορίζεται ότι μετά τις νόμιμες καταστατικές κρατήσεις και διανομές μερισμάτων και ποσοστών, το τυχόν υπόλοιπο των κερδών κρατείται για έκτακτο αποθεματικό. Ο χαρακτηρισμός του αποθεματικού αυτού ως έκτακτου έχει την έννοια ότι μπορεί να χρησιμοποιηθεί απ' την εταιρεία 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 γενικής συνέλευσης των μετόχων.

Αμφιλέγεται στην επιστήμη το θέμα αν η γενική συνέλευση μπορεί ελεύθερα ν'αποφασίζει τη δημιουργία προαιρετικών αποθεματικών ή αν η δημιουργία τέτοιων αποθεματικών πρέπει οπωσδήποτε να προβλέπεται από το

καταστατικό.

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

Κατ'άλλη γνώμη, η γενική συνέλευση 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 πέραν των κρατήσεων για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρος κερδών, τα κέρδη αυτά είναι διανεμητέα στους μετόχους, εκτός αν η εταιρεία 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 προνοίας ("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 αποθεματικών προσδιορίζεται με απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης, είτε εκείνης κατά την οποία αποφασίστηκε ο σχηματισμός τους, είτε μεταγενέστερης. Είναι δυνατό ακόμα, η χρησιμοποίηση των αποθεματικών αυτών να αφήνεται, ύστερα από σχετική απόφαση της γενικής συνέλευσης, 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.

#### 5.5 Αποθεματικά για ίδιες μετοχές.

Σχετικά με τη δυνατότητα της εταιρείας να αποκτά δικές της μετοχές, η διάταξη του άρθρου 16 του ν. 2190/1920 ορίζει τα εξής:

"1. Απαγορεύεται στην ανώνυμη εταιρεία η απόκτηση δικών της μετοχών, είτε από αυτή την ίδια, είτε από πρόσωπο που ενεργεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό της.

2. Από την απαγόρευση της προηγούμενης παραγράφου εξαιρούνται:

α. Οι αποκτήσεις με σκοπό τη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου, που αποφασίστηκε από τη Γενική Συνέλευση, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του καταστατικού.

β. Οι αποκτήσεις μετά από καθολική μεταβίβαση της εταιρείας.

γ. Οι αποκτήσεις μετοχών, που έχουν αποπληρωθεί ολοσχερώς και προέρχονται από αναγκαστική εκτέλεση που έγινε για την πληρωμή απαιτήσεων της ίδιας της εταιρείας.

δ. Οι αποκτήσεις από ανώνυμες τραπεζιτικές

εταιρείες μετοχών τους, αλλά κατ'εντολή τρίτων.

ε. Οι αποκτήσεις από χαριστική αιτία εφόσον έχουν αποπληρωθεί ολοσχερώς.

3. Στις περιπτώσεις α και β της προηγούμενης παραγράφου, οι μετοχές που αποκτούνται πρέπει να ακυρώνονται αμέσως.

Στις περιπτώσεις γ και ε της ίδιας παραγράφου, οι μετοχές πρέπει να πωλούνται μέσα στο συντομότερο δυνατό χρονικό διάστημα, που δεν μπορεί να υπερβαίνει το ένα έτος. Αν περάσει άπρακτη αυτή η προθεσμία, οι μετοχές πρέπει να ακυρώνονται αμέσως.

4. Οι μετοχές της εταιρείας που ανήκουν στην ίδια υπολογίζονται για το σχηματισμό απαρτίας, δεν έχουν όμως δικαίωμα ψήφου στη Γενική Συνέλευση".

Εξάλλου με τη διάταξη του άρθρου 17 παρ. 1 του ίδιου νόμου ορίζεται επιπλέον ότι:

"Απαγορεύεται σε ανώνυμη εταιρεία να λαμβάνει δικές της μετοχές, καθώς και μετοχές θυγατρικής της εταιρείας, ως ενέχυρο για την εξασφάλιση δανείων που χορηγούνται από αυτήν ή άλλων απαιτήσεών της. Η απαγόρευση αυτή δεν ισχύει για τις τρέχουσες συναλλαγές Τραπεζών και άλλων Χρηματοδοτικών οργανισμών".

Όπως είναι ευνόητο, η έναντι ανταλλάγματος απόκτηση ίδιων μετοχών αποτελεί στην ουσία ελάττωση του μετοχικού κεφαλαίου δι'εξαγοράς και ο σχολιαζόμενος λογαριασμός είναι αντίθετος του λογαριασμού "μετοχικό κεφάλαιο". Για το λόγο αυτό ο ν.2190/1920 (άρθρο 42ε παρ.13) επιβάλλει όπως "σε περίπτωση που στο τέλος της χρήσης κατέχονται ίδιες μετοχές σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά, σχηματίζεται αποθεματικό ισόποσο με αξία κτήσης των μετοχών αυτών. Το σχετικό ποσό καταχωρείται σε λογαριασμό του παθητικού με τον τίτλο "αποθεματικό για ίδιες μετοχές". Το αποθεματικό αυτό σχηματίζεται από τα κέρδη της χρήσεως, απ'τα οποία επιτρέπεται να αφαιρεθούν προηγουμένως μόνο τα ποσά που είναι αναγκαία για το σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού και για τη διανομή

του πρώτου μερίσματος.

Αν δεν υπάρχουν κέρδη για σχηματισμό του παραπάνω αποθεματικού, ο λογαριασμός του ενεργητικού "ίδιες μετοχές" εμφανίζεται στο παθητικό αφαιρετικά από το άθροισμα των ίδιων κεφαλαίων.

Σε περίπτωση που τα φορολογημένα κέρδη δεν επαρκούν για να σχηματιστεί αποθεματικό ισόποσο με την αξία των ίδιων μετοχών, η διαφορά θα πρέπει επίσης να εμφανίζεται στο παθητικό αφαιρετικά από το άθροισμα των ίδιων κεφαλαίων.

Όπως είναι ευνόητο, μετά την πώληση των ίδιων μετοχών το παρόν αποθεματικό πρέπει να διαλύεται, δηλαδή να μεταφέρεται στο λογαριασμό "αποθεματικά προς διάθεση" που εμφανίζεται στον "πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων".

Εξυπακούεται ότι το κόστος κτήσεως των ίδιων μετοχών πρέπει να καλύπτεται από το καθαρό φορολογημένο ποσό του παρόντος αποθεματικού.

Ε  
ε  
2

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6ο

ΔΙΑΘΕΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΤΗΣ Α.Ε.

6.1 Διανομή αποθεματικών στους μετόχους.

6.1.1 Από νομική άποψη.

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, δηλαδή εκείνα που σχηματίστηκαν με ελεύθερη (μη υπαγορευμένη από το νόμο ή το καταστατικό) απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης. 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. 2190/1920, δεν είναι δυνατό να διανεμηθεί στους μετόχους, γιατί αποκλειστικός προορισμός του είναι η κάλυψη 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 διαμενηθεί 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 γενικής συνέλευσης των μετόχων περί διανομής του διανεμήσιμου αποθεματικού. Η έκτακτη γενική συνέλευση δεν μπορεί νόμιμα να αποφασίσει τη διανομή αποθεματικού, ακόμη κι αν παραστούν σ'αυτήν περισσότερες μετοχές απόσες παρέστησαν στην προηγούμενη τακτική γενική συνέλευση, όχι γιατί είναι μειωμένης δύναμης, αλλά γιατί η έκτακτη ενική συνέλευση συνέρχεται σε χρόνο που ο ισολογισμός έχει ήδη, με την έγκρισή του από την τακτική γενική συνέλευση, καταστεί οριστικός. Έτσι αποφάνθηκε το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους με τη γνωμοδότησή του αριθ. 356/1976, σε σχετικό ερώτημα που τέθηκε. Στη γνωμοδότηση αυτή, μεταξύ των άλλων αναφέρονται και τα εξής:

"... Η έκτακτος Γενική Συνέλευσις δεν δύναται νομίμως να αποφανθεί επί του ισολογισμού, να εγκρίνη ή να τροποποιήσει τούτον, όχι διότι είναι μειωμένης δυνάμεως ή υποχρεωτικώς υποδεέστερα από απόψεως εκπροσωπήσεως μετοχικού κεφαλαίου, αλλά διότι αυτή

συνέρχεται κατά χρόνον καθ'όν ο ισολογισμός έχει καταστεί οριστικός.

Η μέριμνα του νομοθέτου να καταστήση τον ισολογισμό οριστικόν εντός εξαμήνου από της λήξεως της εταιρικής χρήσεως, αποκλειομένης μετά ταύτα πάσης τροποποιήσεως αυτού, εκτός των εξαιρετικών περιπτώσεων του άρθρου 35B του ν.2190/1920, ήτο επιβεβλημένη, αφού η περί ψηφίσεως του ισολογισμού απόφασις της Γενικής Συνελεύσεως είναι κατ'εξοχήν απόφασις δημιουργική εννόμων σχέσεων. Ο εγκριθείς ισολογισμός παρέχει εις το κοινόν την εικόνα της οικονομικής καταστάσεως της Ανωνύμου Εταιρείας, ευνοϊκή δε ή δυσμενής τοιαύτη, ασκεί άμεσον επίδρῳσιν εις την διαμόρφωσιν των τιμών των μετοχών. Αναμόρφωσις ή τροποποιήσις του ισολογισμού θα εδημιούργει εξαπάτησιν του κοινού και ευκαιρίαν κερδοσκοπίας εις βάρος των αποταμιευτών. Συμφώνως προς το περιεχόμενον του ψηφισθέντος ισολογισμού, η Ανώνυμος Εταιρεία υποχρεούται να υποβάλη δήλωσιν φόρου εισοδήματος, εντός τετραμήνου από της λήξεως της διαχειριστικής περιόδου, κατ'άρθρο 11 του ν.δ. 3843/1958. Εν όψει, τέλος, του ψηφισθέντος ισολογισμού, η Γενική Συνέλευσις αποφαινεται περί απαλλαγής του Διοικητικού Συμβουλίου και των Ελεγκτών, έκτοτε δε τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου αποκτούν αξίωσιν προς χορήγησιν της επί των καθαρών κερδών αμοιβής των, κατ'άρθρον 35 και 24 του ν. 2190/1920 (ΝΚΣ 1296/1970)...".

Γίνεται όμως δεκτό ότι, αν η απόφαση της έκτακτης

γενικής συνέλευσης περί διανομής των αποθεματικών εγκριθεί από την επόμενη τακτική γενική συνέλευση είτε ρητά είτε έμμεσα (με την έγκριση του ισολογισμού της τελευταίας χρήσης στον οποίο περιλαμβάνεται η διανομή του μερίσματος), η έγκριση αυτή ισχύει ως επικύρωση της απόφασης της έκτακτης γενικής συνέλευσης, 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 γενική συνέλευση 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 γενική συνέλευση των μετόχων, η δε απόφαση αυτή βάση του άρθρου 35α του Ν.2190/1920 είναι άκυρη. Η ακυρότητα όμως αυτή δεν θεραπεύεται από την παράλειψη της διοίκησης (άρθρο 51 επ. του Ν.2190/1920) 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 αυτήν ακυρότητα της αποφάσεως της γενικής συνέλευσης.

Στην περίπτωση όμως που θα επακολουθήσει έγκριση, από τον επόμενη τακτική γενική συνέλευση των μετόχων, της απόφασης που λήφθηκε από την έκτακτη γενική συνέλευση των μετόχων για διανομή μερίσματος από έκτακτα αποθεματικά, ανεξάρτητα αν η έγκριση γίνει ρητά ή έμμεσα με την έγκριση του ισολογισμού της τελευταίας εταιρικής χρήσης στον οποίο περιλαμβάνεται η διανομή του μερίσματος αυτού, η έγκριση αυτή ισχύει σαν επικύρωση της απόφασης της έκτακτης γενικής συνέλευσης. Συνεπώς η διανομή του έκτακτου αποθεματικού νομιμοποιείται από τη χρονολογία της επικύρωσης της απόφασης της έκτακτης γενικής συνέλευσης από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων. Η επικύρωση όμως αυτή δεν έχει αναδρομική ισχύ, καθόσον δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της έγκρισης που ορίζονται στο άρθρο 238 Α.Κ. (για τ'ανωτέρω σύμφωνη και η αριθ. 356/1976 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ. και η αριθ. 649/1977 γνωμοδότηση του Α' τμήματος του Ν.Σ.Κ.)".

#### 6.1.2 Από φορολογική άποψη.

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 την φορολογική μεταρρύθμιση που επήλθε με το ν. 2065/1992 τα αποθεματικά που σχηματίζονται από κέρδη των χρήσεων που λήγουν από τις 30.6.1992 και εφεξής προέρχονται από φορολογημένα στο όνομα της εταιρείας κέρδη. Οποτεδήποτε, συνεπώς, διανεμηθούν τα αποθεματικά αυτά δεν επιβάλλεται κανένας φόρος, ούτε στην εταιρεία, ούτε στους μετόχους και λοιπούς δικαιούχους.

β. Σε περίπτωση διανομής φορολογημένων στο όνομα της εταιρείας αποθεματικών που έχουν σχηματιστεί μέχρι της ημέρα καταθέσεως του ν. 2065/1992 στη Βουλή προς ψήφιση (12.5.1992) οποτεδήποτε και αν γίνει αυτή, 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. 2065/1992).

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

Δηλαδή: Διανεμόμενο αποθεματικό	A
A x 100	
Πλέον: $\frac{\quad}{100 - 35}$ x 35%	B
Ποσό υπαγόμενο σε φορολογία προς 35% =	<u>A + B</u>

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 χρήσεως που συντελείται η διανομή μετά την αναγωγή του ποσού αυτού σε μικτό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου. Από τον φόρο όμως αυτόν αφαιρείται ο αναλογών φόρος που παρακρατήθηκε από τα φορολογημένα κατά ειδικό τρόπο κέρδη κατά το σχηματισμό του αποθεματικού.

Δηλαδή: Διανεμόμενο αποθεματικό	A
$A \times 100$	
Πλέον: $\frac{\quad}{100 - 35} \times 35\%$	B
	<hr/>
Φόρος $(A + B) \times 35\% =$	A + B
μείον: Παρακρατηθείς φόρος	Γ
$(A + B) \times 15\%$ (φόρος επί τόκων καταθέσεων)	Δ
	<hr/>
Οφειλόμενος φόρος	<u>Γ - Δ</u>

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

### 6.2 Η κεφαλαιοποίηση αποθεματικών από νομική άποψη.

Σύμφωνα με το νόμο επιτρέπεται η κεφαλαιοποίηση των εμφανών αποθεματικών και αποκλείεται κατ'αρχήν η κεφαλαιοποίηση των αφανών αποθεματικών, εκτός αν ειδικός νόμος την επιτρέπει. Για να κεφαλαιοποιηθούν τα εμφανή

αποθεματικά πρέπει να συντρέχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

α. Τα αποθεματικά θα πρέπει να'ναι κεφαλαιοποιήσιμα  
Κεφαλαιοποιήσιμα είναι:

αα. Το τακτικό αποθεματικό, όταν είναι μικρότερο από το ελάχιστο υποχρεωτικό όριο που επιβάλλει ο νόμος ή το καταστατικό, δηλαδή η εταιρεία μπορεί να κεφαλαιοποιήσει το πέρα του υποχρεωτικού τακτικό αποθεματικό.

Έτσι λοιπόν, μπορεί να κεφαλαιοποιήσει το πέραν του 1/3 ή προκειμένου περί ασφαλιστικών εταιρειών, το πέραν του 4πλάσιου του μετοχικού κεφαλαίου. Αν το καταστατικό καθορίζει μεγαλύτερο όριο από το νόμο, κεφαλαιοποιήσιμα είναι τα πέραν των καταστατικών ορίων εκτός αν τροποποιηθεί το καταστατικό και καθορίσει το ύψος του αποθεματικού στο όριο που καθορίζει ο νόμος.

αβ. Τα ειδικού σκοπού αποθεματικά, η δημιουργία των οποίων υπαγορεύτηκε από ρητή διάταξη του 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.

β. Με την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών επέρχεται αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου. Θα πρέπει να αναφέρουμε ότι για την κεφαλαιοποίηση αποθεματικών απαιτείται απόφαση τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων. Η

έκτακτη γενική συνέλευση των μετόχων δεν μπορεί νόμιμα να αποφασίσει την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών, γιατί η κεφαλαιοποίηση αυτή επιφέρει τροποποίηση του ισολογισμού, ο οποίος έχει καταστεί οριστικός με την έγκριση του από την τελευταία τακτική γενική συνέλευση. Στην περίπτωση λοιπόν που η γενική συνέλευση των μετόχων ή το Δ.Σ. αποφασίσουν την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών, πρέπει να επακολουθήσει έγκριση της κεφαλαιοποίησης 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 χρήσης, στον οποίο ισολογισμό περιλαμβάνεται η κεφαλαιοποίηση αποθεματικών.

γ. Επίσης, όπως είναι ευνόητο πρέπει να τηρηθούν οι απαιτούμενες για κάθε αύξηση κεφαλαίου προϋποθέσεις.

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 εταιρείες των οποίων το κεφάλαιο εκφράζεται με περιορισμένο αριθμό μετοχών, έχουν κάθε συμφέρον να αυξάνουν τον αριθμό των μετοχών τους, γιατί έτσι οι μετοχές γίνονται ευμενέστερα εμπορεύσιμες, με συνέπεια η επιχείρηση να μπορεί ευκολότερα να αντλεί κεφάλαια από την κεφαλαιαγορά.



### 6.3 Η κεφαλαιοποίηση αποθεματικών από φορολογική άποψη.

Το ζήτημα της φορολογίας των κεφαλαιοποιημένων αποθεματικών είναι τα πιο επίμαχα θέματα της φορολογίας. Με το ισχύον σήμερα, μετά το νόμο 2065/1992 καθεστώς, διακρίνουμε τις εξής περιπτώσεις κεφαλαιοποίησης αποθεματικών:

#### 6.3.1 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 α.ε., κέρδη.

Κατ'εξαιρέση σύμφωνα με τη διάταξη 42 παρ. 6 του ν. 2065/1992 "κέρδη αδιανεμήτα που έχουν φορολογηθεί στο όνομα του νομικού προσώπου αν διανεμηθούν με οποιαδήποτε μορφή ή κεφαλαιοποιηθούν υπόκεινται στο εξής σε φορολογία με συντελεστή φόρου 3% μη επιστρεφόμενου ή συμψηφιζόμενου του φόρου εισοδήματος που είχε καταβληθεί κατά τον χρόνο που προέκυψαν τα κέρδη αυτά ... Ο φόρος αυτός βαρύνει την εταιρεία και δεν εκπίπτεται από τα ακαθάριστα έσοδά της κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών ούτε συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος που οφείλεται από την εταιρεία".

Ο φόρος 3% υπολογίζεται επί του μικτού και όχι επί

του καθαρού ποσού του αποθεματικού που κεφαλαιοποιείται. Ο δε φόρος που οφείλεται αποδίδεται στο δημόσιο με δήλωση η οποία πρέπει να υποβληθεί μέσα σε ένα μήνα από τον χρόνο που η γενική συνέλευση των μετόχων εγκρίνει την κεφαλαιοποίηση των υπό έρευνα αδιανέμητων κερδών (αποθεματικών) και καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης.

Θα πρέπει εδώ να πούμε ότι σ'όλες τις περιπτώσεις κεφαλαιοποίησης αποθεματικών, είτε φορολογημένων, είτε αφορολόγητων δεν οφείλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου.

#### Παράδειγμα.

Εστω ότι η βιομηχανική α.ε. X συγκαλεί έκτακτη γενική συνέλευση των μετόχων τον 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 κάθε μία.

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

$$\left( \frac{5.000.000}{1 - 0,40} \times 3\% \right) =$$

δρχ. 250.000

Λογιστικές εγγραφές μετά την έκτακτη γενική συνέλευση των μετόχων (Σεπτέμβριος 19+3).

Τονίζεται ότι οι ακόλουθες εγγραφές θα γίνουν μετά την καταχώρηση στο Μητρώο των Α.Ε. της απόφασης της γενικής συνέλευσης και της σχετικής έγκρισης της Διοίκησης (Δ/ντή Α.Ε. Πρωτεύουσας για τις α.ε. που εδρεύουν στην πρωτεύουσα ή του αρμόδιου Νομάρχη για τις α.ε. που εδρεύουν στην επαρχία).

33 Χρεώστες διάφοροι (33.03 Μέτοχοι-λογ/σμός καλύψεως κεφαλαίου)	5.000.000
40 Κεφάλαιο (40.02 Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών)	5.000.000
41 Αποθεματικά - Διαφ.αναπροσαρμ.- Επιχορηγήσεις επενδύσεων. (41.05 Εκτακτο αποθεματικό)	5.000.000
88 Αποτελέσματα προς διάθεση (88.99 Λ/σμός αποθεματικών προς διάθεση).	5.000.000
88 Αποτελέσματα προς διάθεση. (88.07 Λ/σμός αποθεματικών προς διάθεση)	5.000.000
88 Αποτελέσματα προς διάθεση (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.κεφαλ.)	5.000.000
33 Χρεώστες διάφοροι (33.03 Μέτοχοι - Λ/σμός καλύψεως κεφαλαίου)	5.000.000

40 Κεφάλαιο (40.02 Οφειλόμενο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών)	5.000.000
40 Κεφάλαιο (40.00 Καταβλημένο μετοχ. κεφάλαιο κοινών μετοχών)	5.000.000
81.00 Εκτακτα και ανόργανα έξοδα (81.00.90 Μη συμψηφιζόμενος φόρος επί κεφαλαιοποιημένων αποθεματικών)	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
54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη (54.09 Λοιποί φόροι - τέλη) (54.09.90 Φόρος άρθρου 42, παρ.6 ν.2650/1992)	250.000
38 Ξηματικά διαθέσιμα (38.00 Ταμείο)	250.000

Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού της χρήσεως 19+3.

Η απόφαση της έκτακτης γενικής συνέλευσης των μετόχων περί κεφαλαιοποιήσεως του αποθεματικού θα πρέπει να επικυρωθεί από την τακτική γενική συνέλευση 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 19+3.

Ο μέτοχος που δεν επιθυμεί να λάβει τις νέες μετοχές μπορεί να πολεί τη μερισματοπόδειξη, βάσει της οποίας γίνεται η παράδοση των νέων μετοχών. Η τιμή της

μερισματοπόδειξης, 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 α.ε. είχε ως εξής:

Μετοχικό κεφάλαιο (Μετοχές 10.000 x 1.000) =	10.000.000
Τακτικό αποθεματικό	4.400.000
Εκτακτο αποθεματικό	8.000.000
Κέρδη εις νέο	100.000
	<hr/>
	δρχ.22.500.000
	<hr/> <hr/>

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 αύξησης του κεφαλαίου 22.000.000 : 10.000 =	2.250
Μετά την αύξηση του κεφαλαίου 22.000.000 : 15.000 =	1.500
Δικαίωμα της παλιάς μετοχής (=δικαίωμα εγγραφής)	<hr/> 750 <hr/>

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

### 6.3.2 Κεφαλαιοποίηση φορολογούμενου αποθεματικού με απόφαση τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων.

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

πιο πάνω εγγραφές.

### 6.3.3 Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητου αποθεματικού.

Από 30.6.1992 και εφεξής σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 8α παρ.4 του ν.δ. 3843/1958 που προστέθηκε με το άρθρο 16 παρ.4 του ν. 2065/1992 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:

α. Του άρθρου 13 του ν. 1473/1984 (κεφαλαιοποίηση, από τις α.ε. των οποίων οι μετοχές δεν είναι εισαγμένες στο χρηματιστήριο, και από τις Ε.Π.Ε., των αφορολόγητων αποθεματικών των διάφορων αναπτυξιακών νόμων με εξαίρεση το αποθεματικό του άρθρ. 10 παρ.4 του α.ν.148/1967, και,

β. του άρθρου 101 του ν.1892/1990 (κεφαλαιοποίηση, από τις α.ε των οποίων οι μετοχές είναι εισαγμένες στο χρηματιστήριο, των ίδιων ως άνω αποθεματικών, κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας αναπροσαρμογής, κ.λπ.).

#### Παράδειγμα

Εστω ότι το Δ.Σ. της α.ε. Χ αποφασίζει να προτείνει στην τακτική γενική συνέλευση, 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 εταιρεία στη χρήση 19+0.

Ο φόρος εισοδήματος είναι:  $10.000.000 : 0,65 \times 35\% = 5.384.615$  (άρθρο 16 παρ. 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 Αφορολ. Αποθεμ. ειδ. διαταξ. νόμων)	
(41.08.00 Αφορολ. 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 Φόρος εισοδήματος φορο- λογητέων κερδών)	5.384.615
<hr/>	
88 Αποτελέσματα προς διάθεση (88.07 Λ/σμός αποθεματικών προς διάθεση)	10.000.000
88 Αποτελέσματα προς διάθεση (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)	4.165.385
43 Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου (43.02 Διαθέσιμα μερίσματα χρήσεως για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου)	4.165.385
<hr/>	
54 Υποχρεώσεις από φόρους - τέλη (54.07 Φόρος εισοδήμ. φορολογ. κερδών)	5.384.615
54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη (54.08 Λ/σμός εκκαθαρ. φόρων - τελών ετήσιας δηλώσεως φόρου εισοδήματος)	5.384.615
<hr/>	

Μετά την ολοκλήρωση των διαδικασιών δημοσιότητας που επιβάλλει το άρθρο 78 του ν. 2190/1920 για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, θα γίνουν οι εγγραφές:

---

33 Ξρεώστες διάφοροι (33.03 Μέτοχοι - λ/σμός καλύψεως κεφαλαίου)	4.165.385	
40 Κεφάλαιο (40.02 Οφειλόμ. μετοχ. κεφάλαιο κοινών μετοχών)		4.165.385
<hr/>		
43 Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου (Διαθέσιμα μερίσματα χρήσεως για αύξηση μετοχ. κεφαλαίου)	4.165.385	4.165.385
33 Ξρεώστες διάφοροι (33.03 Μέτοχοι - λ/σμός καλύψεως κεφαλαίου)		
<hr/>		
40 Κεφάλαιο (40.02 Οφειλόμενο μετοχ. κεφάλαιο κοινών μετοχών)	4.165.385	
40 Κεφάλαιο (40.00 Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών.		4.165.385
<hr/>		

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

Σύμφωνα με διατάξεις τόσο του ν.δ. 3843/1958 όσο και του ν. 2065/1992 η κεφαλαιοποίηση αποθεματικών που προέρχονται από κέρδη που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο έχει την ακόλουθη φορολογική αντιμετώπιση.

α. Η κεφαλαιοποίηση αποθεματικών που έχουν σχηματιστεί μέχρι 29.6.1992 από έσοδα από μερίσματα τα οποία προέρχονται από συμμετοχές σε άλλες ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, δεν υπόκεινται σε φορολογία αλλά ούτε επιστρέφεται ο παρακρατηθείς φόρος μερισμάτων.



β. Στην περίπτωση κεφαλαιοποίησης αποθεματικών που πρόερχονται από εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατ'ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης οποτεδήποτε κι αν αυτή γίνει μετά τις 29.6.1992, τα αποθεματικά προστίθενται στα φορολογητέα κέρδη του νομικού προσώπου κατά το χρόνο της κεφαλαιοποίησης και φορολογούνται με συντελεστή 35% (σύμφωνα με τον νόμο 2065/1992). Στην περίπτωση αυτή όμως, ο παρακρατηθείς φόρος συμψηφίζεται με αυτόν που αναλογεί στο νομικό πρόσωπο για τα ίδια εισοδήματα.

#### Παράδειγμα

Η α.ε. 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 καταβάλλει η εταιρεία για το κεφαλαιοποιούμενο αποθεματικό ανέρχεται σε δρχ. 3.076.923 υπολογιζόμενος ως εξής:

Πλέον: Κεφαλαιοποιούμενο αποθεματικό	δρχ. 10.000.000
Αναλογών φόρος	
$10.000.000 \times 100$	
<hr/>	
$\frac{100 - 35}{100} \times 35\% =$	5.384.615
Μικτό ποσό αποθεματικού =	<hr/> 15.384.615
Φόρος επί του μικτού ποσού: $15.384.615 \times 35\% =$	5.384.615
Μείον: Παρακρατημένος αναλογών φόρος επί του κεφαλαιοποιούμενου ποσού	
$15.384.615 \times 15\% =$	2.307.692
Οφειλόμενος φόρος	<hr/> <hr/> δρχ. 3.076.923

Αποφασίζεται το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας να αυξηθεί κατά δρχ. 6.900.000 και η υπόλοιπη μικροδιαφορά των δρχ. 23.077 (10.000.000 - 3.076.923 = 6.923.077 - 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 λ/σμός αποθεμ. προς διάθεση)	10.000.000
88 Αποτελέσματα 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. κερδών) (10.000.000 x 35%)	3.076.923
88 Αποτελέσματα προς διάθεση (88.99 Κέρδης προς διάθεση)	6.923.077
43 Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου (43.90 Διαθέσιμα αποθεματικά για αύξηση μετοχ. 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 Ξρεώστες διάφοροι (33.03 Μέτοχοι - λ/σμός καλύψεως κεφαλαίου)	6.900.000
40 Κεφάλαιο (40.02 Οφειλόμε. μετοχ. κεφ. κοινών μετοχών)	6.900.000

<b>43 Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου</b>	
(43.90 Διαθέσιμα αποθεματικά για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου)	6.900.000
<b>33 Χρεώστες διάφοροι</b>	
(33.03 Μέτοχοι-λ/σμός καλύψεως κεφαλαίου)	6.900.000
<hr/>	
<b>40 Κεφάλαιο</b>	
(40.02 Οφειλόμε, μετοχ. κεφ. κοινών μετοχών)	6.900.000
<b>40 Κεφάλαιο</b>	
(40.00 Καταβλημ. μετοχ. κεφ. κοινών μετοχών)	6.900.000
<hr/>	

6.3.5 Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών αναπτυξιακών νόμων από εισαγμένες στο Χρηματιστήριο εταιρείες.

Ευμενής φορολογική μεταχείριση των κεφαλαιοποιημένων αφορολόγητων αποθεματικών των αναπτυξιακών νόμων των ανώνυμων εταιρειών των οποίων οι μετοχές είναι εισαγμένες στο Χρηματιστήριο καθιερώνεται με διάταξη του άρθρου 101 του ν.1892/1990 που προβλέπει:

1. Οι παραπάνω εταιρίες 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.

2. Τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται φορολογούνται με συντελεστή 5% χωρίς καμιά άλλη επιβάρυνση και καταβάλλεται σε τέσσερις τριμηνιαίες δόσεις.

3. Σε περίπτωση που πριν την πάροδο 10 χρόνων από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών ή διαλυθεί η ανώνυμη εταιρεία ή μειωθεί το μετοχικό της κεφάλαιο με σκοπό επιστροφής των αποθεματικών στους μετόχους, τα κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά δεν λογίζονται φορολογικώς ως μετοχικό κεφάλαιο που έχει καταβληθεί και φορολογούνται με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά κατά τον χρόνο διάλυσης της εταιρείας ή μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου μετά την αφαίρεση του φόρου (5%) που καταβλήθηκε όταν είχαν κεφαλαιοποιηθεί. Η διάταξη αυτής της παραγράφου δεν εφαρμόζεται εάν η εταιρεία διαλυθεί με σκοπό τη συγχώνευση με άλλη επιχείρηση και ίδρυση νέας ανώνυμης εταιρείας ή σε περίπτωση απορροφήσεώς της από άλλη ανώνυμη εταιρεία.

4. Α.Ε. που έχουν σχηματίσει αποθεματικά, είτε από υπεραξία μετοχών που προέρχονται από απόσχιση κλάδου ή από συγχώνευση εταιρειών στις οποίες συμμετέχει η από την αύξηση της αξίας των συμμετοχών της εταιρείας κατόπιν κεφαλαιοποιήσεως της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή πάγιων περιουσιακών στοιχείων θυγατρικής εταιρείας ή άλλης εταιρείας 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.

6.3.6 Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών αναπτυξιακών νόμων από εταιρείες μη εισαγμένες στο χρηματιστήριο.

Την ίδια ευμενή φορολογική μεταχείριση της κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών από τις ανώνυμες εταιρείες 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 εταιρείες αυτές μπορούν να κεφαλαιοποιήσουν ολικώς ή μερικώς τα αφορολόγητα αποθεματικά διάφορων αναπτυξιακών νόμων με εξαίρεση το αποθεματικό που έχει σκοπό την κάλυψη ζημιών που προκύπτουν από την πώληση χρεογράφων.

2. Τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται, φορολογούνται με συντελεστή 20% χωρίς καμιά άλλη επιβάρυνση. (Από 31.7.1990 με το ν. 1892/1990 ο συντελεστής μειώθηκε σε 10%). Ο φόρος αυτός δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας ούτε συμψηφίζεται με τον φόρο εισοδήματος που οφείλεται στην εταιρεία ή τους εταίρους ή μετόχους της και καταβάλλεται σε τέσσερις (4) ίσες εξαμηνιαίες δόσεις.

3. Σε περίπτωση που πριν την πάροδο 10 ετών από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών διαλυθεί η ανώνυμη εταιρεία ή μειωθεί το μετοχικό της κεφάλαιο με σκοπό επιστροφής των αποθεματικών στους μετόχους, τα κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά αντιμετωπίζονται

φορολογικά όπως ακριβώς και στην ανάλογη περίπτωση εταιρειών με μετοχές εισαγμένες στο Χρηματιστήριο.

#### 6.4 Λογιστική παρακολούθηση αποθεματικών.

Από την προηγηθείσα ανάλυση των διάφορων κατηγοριών εσόδων και κερδών από φορολογική άποψη προκύπτει η ανάγκη της διακεκριμένης λογιστικής παρακολούθησής τους. Επίσης, είναι ενδεχόμενο τα φορολογημένα κέρδη της χρήσεως να μην επαρκούν για τις κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό και τα αποθεματικά που προβλέπονται από το καταστατικό και συνεπώς ένα τμήμα των κρατήσεων αυτών θα προέρχεται από αφορολόγητα έσοδα ή έσοδα φορολογημένα κατά ειδικό τρόπο. Και το τμήμα όμως των εσόδων αυτών πρέπει να παρακολουθείται σε ειδικούς λογαριασμούς, ώστε σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής του να υποστεί τη φορολογική μεταχείριση που προβλέπει ο ν. 2065/1992.

Για την αντιμετώπιση των σχετικών θεμάτων, ο λογαριασμός καθενός αποθεματικού πρέπει να αναπτύσσεται σε υπολογαριασμούς κατά φορολογική κατηγορία κερδών που δέχεται στην πίστωσή του. Έτσι, λαμβάνοντας υπόψη και την παραπάνω σχετική υπουργική απόφαση αριθμ. 1044770/10159/23.3.1993, οι λογαριασμοί των αποθεματικών υποδεικνύουμε να αναπτυχθούν ως εξής:

#### 41.02 ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ

41.02.00 Από φορολογημένα κέρδη

01 Από αφορολόγητα έσοδα  
(ανάπτυξη αντίστοιχη του 41.90)

02 Από έσοδα φορολογημένα κατά ειδικό τρόπο  
(ανάπτυξη αντίστοιχη του 41.91)

41.03 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟΥ

- 41.03.00 Αποθεματικά για τον εκσυγχρονισμό του μηχανολογικού εξοπλισμού της επιχείρησης
- 43.03.00.00 Από φορολογημένα κέρδη
  - 01 Από αφορολόγητα κέρδη (ανάπτυξη αντίστοιχη του 41.90)
  - 02 Από έσοδα φορολογημένα κατ'ειδικό τρόπο (ανάπτυξη αντίστοιχη του 41.91)
- 41.03.01 Αποθεματικό για επέκταση της επιχείρησης (ανάπτυξη όπως του προηγούμενου λογ/σμού)

.....

41.04 ΕΙΔΙΚΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ

(ανάπτυξη όπως των προηγούμενων λογ/σμών)

41.05 ΕΚΤΑΚΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ

- 41.05 Εκτακτο αποθεματικό (ανάπτυξη όπως των προηγούμενων λογ/σμών)

.....

41.08 ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΕΙΔΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΝΟΜΩΝ

- 41.08.00 Αφορολόγητο αποθεματικό από πώληση χρεογράφων
- 41.08.10 Αφορολόγητο αποθεματικό αποφάσεως 1055503/10177/ Πολ. 1119/1989
- 41.08.20 Αφορολόγητη έκπτωση ν. 1262/1982
- 41.08.21 Αφορολόγητη έκπτωση ν. 1892/1990

.....

41.90 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΑΠΟ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΣΟΔΑ

- 41.90.00 Από τόκους έντοκων γραμματίων Δημοσίου
  - 01 Από τόκους καταθέσεων σε ξένο νόμισμα
  - 02 Από τόκους ομολογιακών δανείων της Ευρωπαϊκής Τράπεζας Επενδύσεων

...  
99

41.91 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΑΠΟ ΕΣΟΔΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΜΕΝΑ ΚΑΤΑ ΕΙΔΙΚΟ ΤΡΟΠΟ

- 41.91.00 Από τόκους καταθέσεων σε Τράπεζες με συντελεστή 15%

.....

42.00 ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ ΕΙΣ ΝΕΟ

- 42.00.00 Από φορολογημένα κέρδη
- 42.00.01 Από αφορολόγητα κέρδη (ανάπτυξη αντίστοιχη του 41.90)
- 42.00.03 Από έσοδα φορολογημένα κατά ειδικό τρόπο (ανάπτυξη αντίστοιχη του 41.91)

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7ο

### ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ ΑΠΟ ΤΑ ΚΕΡΑΗ ΤΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ

#### 7.1 Είδη μερισμάτων.

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

Όταν μιλούμε για μέρισμα εννοούμε συνήθως μέρισμα σε μετρητά. Είναι όμως δυνατή, μολονότι σπάνια στη χώρα μας, η διανομή μερίσματος "σε είδος". Τα πιο συνηθισμένα είδη μερισμάτων είναι: το μέρισμα σε μετρητά, το μέρισμα σε μετοχές, το μέρισμα σε περιουσιακά στοιχεία, το μέρισμα σε scrip.

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

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

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



δηλαδή η μελλοντική ταμιακή της θέση.

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

γ. Μέρισμα σε περιουσιακά στοιχεία. Πρόκειται για μέρισμα "σε είδος", που καταβάλλεται με άλλα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης εκτός από μετρητά. Τέτοια στοιχεία είναι συνήθως τα χρεόγραφα (μετοχές-ομολογίες) εκδόσεως άλλων επιχειρήσεων που κατέχει η επιχείρηση, δικαιώματα προτιμήσεως για εγγραφή σε μετοχές άλλης εταιρείας, εμπορεύματα, οικόπεδα κι άλλες επενδύσεις, τα οποία όμως παρουσιάζουν προβλήματα κατά τη διανομή. Πρέπει όμως να σημειώσουμε ότι στη χώρα μας αποκλείεται μάλλον η εξόφληση μερισμάτων με ακίνητα (γήπεδα, κτίρια, κ.λπ.).

δ. Μέρισμα σε Scrip. Στην αλλοδαπή έχει επινοηθεί η προσωρινή αναβολή της καταβολής του μερίσματος στις περιπτώσεις που η εταιρεία πραγματοποιεί μεν κέρδη, αλλά αντιμετωπίζει προσωρινή ταμιακή ρευστότητα. Έτσι, εκδίδει και παραδίδει στους μετόχους αντί μετρητών έναν πιστωτικό τίτλο, που περιλαμβάνει υπόσχεση της εταιρείας

να καταβάλλει το ποσό που αναγράφεται στον τίτλο, συνήθως σε καθορισμένη ημερομηνία ή σε ημερομηνία που θα καθοριστεί μεταγενέστερα και το οποίο καλείται Scrip. Το Scrip μπορεί να είναι και τοκοφόρο. Ο μέτοχος μπορεί να διατηρήσει το Scrip μέχρι τη λήξη του, οπότε θα εισπράξει το ποσό που αναγράφεται σ'αυτό, ή μπορεί να το προεξοφλήσει αν επιθυμεί να έχει το μέρισμα σε μετρητά.

### 7.2 Το πρώτο μέρισμα.

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

Σε περίπτωση που κατά τη διάρκεια της χρήσης αυξηθεί το μετοχικό κεφάλαιο, γεννάται το ερώτημα αν οι νέες μετοχές δικαιούνται πλήρους μερίσματος. Ορθότερη είναι η γνώμη ότι, εφόσον το καταστατικό της εταιρείας ή η απόφαση περί αυξήσεως του κεφαλαίου δεν προβλέπουν σχετικώς, στις νέες μετοχές θα πρέπει να καταβληθεί μέρισμα ανάλογο προς το χρόνο που διέρευσε από της καταβολής του κεφαλαίου μέχρι της λήξεως της χρήσεως. Κι αυτό γιατί το ποσοστό που ορίζει ο νόμος ή το καταστατικό είναι ετήσιας βάσεως. Αν π.χ. η α.ε. είχε

την 31.12.19+3 κεφάλαιο 20.000.000, από το οποίο το 1/2 καταβλήθηκε την 1.7.19+3, το πρώτο μέρισμα της χρήσης 19+3, σε περίπτωση πραγματοποιήσεως κερδών, θα υπολογιστεί ως εξής:

$$\begin{aligned} 10.000.000 \times 6\% \times 12/12 &= 600.000 \\ 10.000.000 \times 6\% \times 6/12 &= \underline{300.000} \end{aligned}$$

Συνολικό μέρισμα Δρχ. 900.000

Το δικαίωμα του μετόχου συνίσταται στην απόληψη ποσού μέχρι του ποσοστού που προαναφέραμε. Αν το υπόλοιπο των κερδών δεν επαρκεί για να καταβληθεί ολόκληρο το μέρισμα, το δικαίωμα του μετόχου περιορίζεται στο υπόλοιπο των κερδών. Αν σε μια χρήση δεν απομένει κέρδος, γιατί ολόκληρο απορροφήθηκε από την κράτηση για τακτικό αποθεματικό και φόρο εισοδήματος της εταιρείας, ο μέτοχος δεν αποκτά κανένα δικαίωμα για μέρισμα. Αν το υπόλοιπο των κερδών είναι μικρότερο του 6% (ή του μεγαλύτερου που ορίζει το καταστατικό), ο μέτοχος αποκτά το δικαίωμα ν'αξιώσει να του καταβληθεί το μέρισμα που δεν έλαβε σε μια χρήση απ'τα κέρδη των επόμενων χρήσεων. Τέτοιο δικαίωμα έχει μόνο ο κάτοχος μετοχών με σωρευτικό προνόμιο.

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

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

A. Περίπτωση που τα κέρδη επαρκούν για τη διανομή των \_\_\_\_\_ μερισμάτων.

Στην περίπτωση που τα κέρδη επαρκούν για την καταβολή των μερισμάτων σε μετοχές με σωρευτικό προνόμιο και των μερισμάτων απλών προνομιούχων και κοινών μετοχών το συνολικό ποσό του μερίσματος που πρέπει να καταβληθεί θα περιλαμβάνει:

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

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

B. Περίπτωση που τα κέρδη δεν επαρκούν για τη διανομή \_\_\_\_\_ των \_\_\_\_\_ μερισμάτων.

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

α. Κατά πρώτο λόγο διανέμονται στους προνομιούχους μετόχους σωρευτικού μερίσματος τα μερίσματα που έπρεπε

να καταβληθούν σε προηγούμενες χρήσεις και δεν καταβλήθηκαν, λόγω του ότι στις χρήσεις αυτές δεν προέκυψαν κέρδη ή τα κέρδη που προέκυψαν ήταν ανεπαρκή.

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

γ. Ακολουθεί η διανομή πρώτου μερίσματος της χρήσης στους κοινούς μετόχους, το οποίο, όπως προαναφέραμε, ανέρχεται σε ποσοστό 6% (το καταστατικό δυνατό να ορίζει μεγαλύτερο) επί του καταβλημένου κεφαλαίου των μετοχών τους.

### 7.3 Πρόσθετο μέρισμα.

Το καταστατικό δυνατό να ορίζει ότι όλο ή τμήμα των κερδών που απομένει μετά την κράτηση για τακτικό αποθεματικό και την κράτηση για καταβλή του πρώτου μερίσματος στους προνομιούχους και κοινούς μετόχους, διανέμεται στους μετόχους. Είναι δυνατό, επίσης, η διανομή πρόσθετου μερίσματος να αποφασιστεί από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων, όταν αυτή νομιμοποιείται να λάβει τέτοια απόφαση.

Γίνεται δεκτό ότι, στην περίπτωση που η καταβολή του κεφαλαίου έγινε κατά τη διάρκεια της χρήσης, το πρόσθετο μέρισμα υπολογίζεται ανάλογα προς το χρόνο που διέρρευσε από της καταβολής μέχρι της λήξης της χρήσης,

όπως ακριβώς γίνεται και για το πρώτο μέρισμα. Πάντως, η γενική συνέλευση έχει αρμοδιότητα να αποφασίσει αν οι νέες μετοχές δικαιούνται πλήρους μερίσματος όσο και αν οι παλιές μετοχές ή μειωμένου μερίσματος, ανάλογου του χρόνου που διέρρευσε από της καταβολής του κεφαλαίου μέχρι της λήξης της χρήσης.

Επιβάλλεται να τονιστεί ότι αρμόδιο όργανο να αποφασίσει τη διανομή πρόσθετου μερίσματος είναι η τακτική γενική συνέλευση. Συνηθίζεται στην πράξη οι εταιρείες να συγκαλούν έκτακτες γενικές συνελεύσεις των μετόχων τους και να προβαίνουν στη διανομή πρόσθετων μερισμάτων. Οι αποφάσεις αυτές των έκτακτων γενικών συνελεύσεων τελού υπό τη ρητή ή σιωπηρή έγκριση της επόμενης τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων, γιατί η έκτακτη γενική συνέλευση δεν έχει δικαίωμα να τροποποιήσει τον ισολογισμό της εταιρείας που έχει ήδη εγκριθεί από την προηγούμενη τακτική γενική συνέλευση. Εξάλλου, χρόνο κτήσεως του εισοδήματος από το μέτοχο δεν είναι ο χρόνος λήψεως της απόφασης διανομή από την έκτακτη γενική συνέλευση, αλλά ο χρόνος έγκρισης (επικύρωσης) της απόφασης αυτής από την επόμενη τακτική γενική συνέλευση (βλ. Διοικ. Εφετ. Αθην. 3485/1981).

#### 7.4 Χρόνος καταβολής μερίσματος.

Ο μέτοχος έχει δικαίωμα λήψεως μερίσματος. Το δικαίωμά του όμως αποκτά, κατά το νόμο, συγκεκριμένο περιεχόμενο μετά την ψήφιση του ισολογισμού από την

τακτική γενική συνέλευση των μετόχων και εφόσον από τον ισολογισμό προκύπτουν καθαρά κέρδη τόσα, ώστε να κρατηθεί το ποσό του τακτικού αποθεματικού που ορίζεται από το καταστατικό (ειδάλλως από το νόμο) και να απομένει ακόμη ποσό κερδών. Από το χρόνο ψηφίσεως του ισολογισμού δημιουργείται το ατομικό δικαίωμα του μετόχου για το μέρος που του αναλογεί, το οποίο δικαίωμα μπορεί να ασκηθεί και με αγωγή.

Για να θεμελιωθεί λοιπόν το δικαίωμα του μετόχου επί του μερίσματος πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

α. Να συνταχθεί ισολογισμός από την α.ε.

Στην περίπτωση που η εταιρεία δεν καταρτίζει ισολογισμό ή δεν εγκρίνει νόμιμα το ισολογισμό της, ελλείπει στοιχείο απαραίτητο για την γέννηση του δικαιώματος του μετόχου, ο οποίος δεν δικαιούται να εγείρει αγωγή για να εξαναγκάσει την εταιρεία να καταρτίσει ισολογισμό. Απλώς δικαιούται, ως μέλος της εταιρείας, να ζητήσει τη συμμόρφωσή της προς τις υποχρεώσεις της ή να επιδιώξει την ποινική της δίωξη, αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 57 του ν.2190/1920 χωρίς να αποκλείεται η αγωγή αποζημίωσης από το αδίκημα.

β. Τα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν σύμφωνα με τον ισολογισμό να επιτρέπουν τη διανομή μερίσματος.

Τα κέρδη, όπως προκύπτουν από τον ισολογισμό, πρέπει να είναι μεγαλύτερα από το ποσό που απαιτείται

για την κράτηση για τακτικό αποθεματικό, που ορίζεται από το καταστατικό, ή αν το καταστατικό δεν ορίζει, αυτή που ορίζεται από το νόμο.

γ. Να εγκριθεί ο ισολογισμός από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων.

Προτού εγκριθεί ο ισολογισμός από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων, έστω και αν καταρτίστηκε από το Δ.Σ. και αφήνει κέρδη αρκετά για τη διανομή μερίσματος, ο μέτοχος δεν αποκτά συγκεκριμένο δικαίωμα. Μόνο αφού εγκριθεί ο ισολογισμός προσδιορίζονται τα καθαρά κέρδη και καθορίζεται το διανεμητέο μερίσμα.

δ. Απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων για διανομή μερίσματος.

Διχογνωμία επικρατεί στην επιστήμη αν, για να αποκτήσει ο μέτοχος δικαίωμα περί διανομής μερίσματος, απαιτείται απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων περί διανομής κερδών ή αρκεί απλώς η έγκριση από τη γενική συνέλευση των μετόχων, ισολογισμού που να εμφανίζει επαρκή κέρδη για διανομή μερίσματος.

Οι μεν θεωρούν ότι δεν αρκεί η έγκριση του ισολογισμού αλλά απαιτείται η γενική συνέλευση να αποφασίσει τη διανομή από της λήψεως δε τέτοιας απόφασης ο μέτοχος αποκτά ατομικό δικαίωμα επί του μερίσματος.

Οι δε, στηριζόμενοι στη διάταξη του άρθρου 45 παρ.2 ν.2190/1920, που επιτάσσει ορισμένη σειρά διανομής των καθαρών κερδών, δέχονται ότι δεν απαιτείται απόφαση περί διανομής αλλά αρκεί η έγκριση του ισολογισμού, από της



οπίας ο μέτοχος αποκτά το ατομικό του δικαίωμα επί του μερίσματος.

#### 7.5 Χρόνος καταβολής μερίσματος.

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 44α παρ.2 εδ.β' του ν. 2190/1920 "το προς διανομή ποσό καταβάλλεται στους μετόχους μέσα σε δύο μήνες από την απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης που ενέκρινε τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις".

Η νέα αυτή διάταξη καλυψε το κενό που υπήρχε στο νόμο σχετικά με το εξεταζόμενο θέμα. Το πνεύμα της διάταξης αυτής κατά τη γνώμη μας είναι το εξής:

α. Το υποχρεωτικό από το νόμο διανεμητέο στους μετόχους μέρισμα από τα κέρδη της χρήσης είναι πληρωτέο, σύμφωνα με την παραπάνω διάταξη, μέσα σε δύο μήνες από την απόφαση της συνέλευσης που ενέκρινε τις οικονομικές καταστάσεις.

β. Το κατά το καταστατικό (όχι και κατά το νόμο) υποχρεωτικό μέρισμα είναι πληρωτέο μέσα στις προθεσμίες που ορίζει το καταστατικό και αν το καταστατικό σιωπά, μέσα στην παραπάνω δίμηνη περίοδο.

γ. Το διανεμόμενο μέρισμα, όχι υποχρεωτικά από το νόμο ή το καταστατικό, αλλά προαιρετικά, ύστερα από απόφαση της γενικής συνέλευσης, είναι πληρωτέο μέσα στις προθεσμίες που όρισε η γενική συνέλευση.

Πρέπει ακόμη να δεχτούμε ότι η καθολική γενική συνέλευση με ομόφωνη απόφασή της (παμψηφία μετόχων)

μπορεί να ορίζει ημερομηνία καταβολής του μερίσματος μεγαλύτερη του διμήνου που ορίζεται από το νόμο ή μεγαλύτερη της περιόδου που ορίζεται από το καταστατικό. Γιατί με μια τέτοια απόφαση (παμψηφίας) είναι δυνατό να μη διανεμηθεί καθόλου μέρισμα και, κατά μείζονα λόγο, να προσδιοριστεί ημερομηνία καταβολής του μερίσματος πέραν του διμήνου.

#### 7.6 Μέσα εξόφλησης του μερίσματος κατά την κείμενη νομοθεσία.

Πιο πάνω παραθέσαμε τα διάφορα είδη μερισμάτων που συναντιούνται κυρίως στην αλλοδαπή. Κατά το ημεδαπό δίκαιο, η αξίωση του μετόχου για την παροχή του μερίσματος ικανοποιείται μόνο με μετρητό χρήμα. Μόνο με συναίνεσή του ο μέτοχος είναι δυνατό να δεχτεί για εξόφληση της απαίτησής του άλλη παροχή, όπως λ.χ. μετοχές άλλων α.ε., ομολογίες εκδόσεως τρίτων ή και της ίδιας της διανεμούσας τα μερίσματα εταιρείας, δικαιώματα προτιμήσεως για εγγραφή σε μετοχές άλλης εταιρείας, κ.λπ

Σημειώνουμε ότι σε περίπτωση που η εταιρεία έχει κατά του μετόχου απαίτηση για οποιαδήποτε αιτία, μπορεί να την αντιτάξει κατ'αυτού για συμψηφισμό της με τα μερίσματα που οφείλονται απ'αυτήν στον μέτοχο.

#### 7.7 Τόπος πληρωμής μερίσματος.

Το άρθρο 321 Α.Κ. καθιερώνει τον ερμηνευτικό κανόνα ότι οφειλέτης χρηματικής παροχής "χρεωστεί να καταβάλλει

ταύτην, εν ω τόπω ο δανειστής έχει την κατοικίαν του κατά τον χρόνο της καταβολής". Ο κανόνας αυτός βρίσκεται έξω από το λειτουργικό και οργανωτικό πλαίσιο της α.ε., γιατί αφορά παροχή προς γνωστό δανειστή, ενώ ο μέτοχος - δανειστής είναι συνήθως άγνωστος στην εταιρεία. Για τον λόγο αυτόν, η καταβολή των μερισμάτων γίνεται στην έδρα της εταιρείας και μάλιστα από το ταμείο της. Είναι όμως δυνατό, και σύνηθες στην πράξη, η εταιρεία να αναθέτει σε τράπεζα την καταβολή του μερίσματος, γνωστοποιώντας στους μετόχους με ανακοίνωσή της στον τύπο κ.λπ., την εξουσιοδοτημένη για την καταβολή μερίσματος Τράπεζα.

#### 7.8 Τεχνική της καταβολής μερίσματος.

Για να εισπράξει ο μέτοχος το μέρισμά του, προσάγει στην εταιρεία ή την εξουσιοδοτημένη για την καταβολή του μερίσματος Τράπεζα τις καλούμενες μερισματαποδείξεις (coupons) ή μερισματόγραφα.

Οι μερισματαποδείξεις είναι αριθμημένα έγγραφα τετραγωνίδια που είναι συνήθως προσαρτημένα στο κύριο σώμα της μετοχής. Σε σπάνιες περιπτώσεις οι μερισματαποδείξεις δίνονται από την εταιρεία χωριστά και ανεξάρτητα από τον κύριο τίτλο της μετοχής. Από νομική άποψη, η μερισματαπόδειξη περιέχει την υπόσχεση του εκδότη για να καταβάλλει στον κομιστή της το μέρισμα αν στη χρήση που αφορά ο τίτλος υπάρξει μέρισμα, όπως αυτό ορίζεται από το καταστατικό της εταιρείας και το νόμο. Είναι λοιπόν χρεόγραφο συνήθως ανώνυμο. Και στις

περιπτώσεις που ο νόμος επιβάλλει την έκδοση ονομαστικών μετοχών, η επιταγή του νόμου δεν αφορά τις μερισματαποδείξεις, εκτός αν πάνω σ'αυτές αναγράφεται ρητά το αντίθετο. Η μερισματαπόδειξη, ως αξιόγραφο, μπορεί να μεταβιβαστεί ή να ενεχυριαστεί από τον κομιστή του μαζί ή χωριστά από την μετοχή στην οποία αυτή ανήκει (βλ. άρθρα 888, 895, 898 Α.Κ.).

Δεν είναι απαραίτητο ο τίτλος της μετοχής να περιλαμβάνει μερισματαποδείξεις. Αν όμως η μετοχή περιέχει μερισματαποδείξεις, το δικαίωμα για την απόληψη του μερίσματος έχει ο κάτοχος του τίτλους της μερισματαποδείξεως, γιατί, σύμφωνα με τη βασική αρχή που διέπει τα αξιόγραφα, το δικαίωμα εγκλείεται στον τίτλο και η άσκηση ή μεταβίβαση αυτού προϋποθέτει την κατοχή του τίτλου.

Οι μερισματαποδείξεις συνδέονται με το κύριο σώμα της μετοχής σε μια στενή λωρίδα που λέγεται συνήθως "στέλεχος ανανεώσεως" (talon). Το στέλεχος αυτό, είναι ένας απλός τίτλος νομιμοποιήσεως, που δίνει στον κομιστή του το δικαίωμα να παραλάβει από την εταιρεία νέο φύλλο μερισματαποδείξεων όταν εξαντληθούν οι μερισματαποδείξεις που του είχε δώσει η εταιρεία.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8ο

ΑΛΛΟΙ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ ΕΠΙ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

8.1 Αμοιβές Δ.Σ. από τα κέρδη χρήσης.

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

Ο νόμος δεν θέτει όριο αμοιβής των μελών του Δ.Σ. Αφού γίνουν οι παραπάνω κρατήσεις, είναι δυνατό και ολόκληρο το υπόλοιπο των κερδών που μένει να δοθεί στα μέλη του Δ.Σ. Είναι δυνατό οι αμοιβές του Δ.Σ. να

καθορίζονται από το καταστατικό σε ποσοστό επί του συνόλου των κερδών. Η καταβολή όμως αυτών ακολουθεί τις κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρος.

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

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

Οι αμοιβές των μελών του Δ.Σ. παρέχονται από το "υπόλοιπον των καθαρών κερδών", όπως παραπάνω αναπτύχθηκε. Και το υπόλοιπο αυτών των κερδών "διατίθεται κατά τους ορισμούς του καταστατικού" (άρθρο 45 ν.2190/1920). Αν το καταστατικό δεν ομιλεί περί του τρόπου διανομής υπολοίπου των καθαρών κερδών, ούτε ορίζει όργανο (γενική συνέλευση) για να τον καθορίσει, τεκμαίρεται η εξουσιοδότηση της τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων, κατά τη συνήθη αυτής απαρτία και πλειοψηφία, να καθορίσει τον τρόπο διανομής των κερδών αυτών και επομένως και των αμοιβών των μελών του Δ.Σ.

Το καταστατικό της εταιρείας δεν μπορεί να ορίσει

αμοιβή των μελών του Δ.Σ. μεγαλύτερη από το παραπάνω υπόλοιπο των καθαρών κερδών. Αλλά το καταστατικό μπορεί έγκυρα να θέσει περισσότερους περιορισμούς, ακόμη και να αποκλείσει τελείως την παροχή αμοιβής ή να ορίσει ότι η αμοιβή αυτή παρέχεται μετά την αφαίρεση και άλλων ποσών από τα καθαρά κέρδη, π.χ. μεγαλύτερου (δεύτερου) μερίσματος, έκτακτου αποθεματικού, κ.λπ.

Το καταστατικό της εταιρείας δυνατό να ορίζει ότι η αμοιβή των μελών του Δ.Σ. ανέρχεται σε ορισμένο ποσοστό επί του υπολοίπου των κερδών (π.χ. 10%, 20%, κ.λπ) ή ότι ανέρχεται μέχρι ενός ορισμένου ποσοστού επί των κερδών αυτών (π.χ. μέχρι 10%, 20%, κ.λπ). Στην πρώτη περίπτωση το αρμόδιο όργανο (η τακτική γενική συνέλευση) που αποφασίζει την παροχή αμοιβής είναι υποχρεωμένο να χορηγήσει το οριζόμενο από το καταστατικό ποσό αμοιβής, ενώ στη δεύτερη το αρμόδιο όργανο έχει την ευχέρεια να προσδιορίζει το ποσό της αμοιβής, μέσα όμως στο όριο που θέτει το καταστατικό.

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

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

### 8.2 Αμοιβές Δ.Σ. από φορολογική άποψη.

Από φορολογική άποψη, ως αμοιβές Δ.Σ. νοούνται οι ωφέλειες που παρέχονται στους διοικητικούς συμβούλους με οποιαδήποτε μορφή (αμοιβών ή ποσοστών) ως ανταμοιβή των υπηρεσιών που προσφέρουν προς την εταιρεία. Τις αμοιβές αυτές η φορολογική νομοθεσία κατατάσσει σε διάφορες κατηγορίες, ανάλογα με τον τρόπο που χορηγούνται, από πού αντλούνται, κ.λπ.

Όπως από νομικής, έτσι και από φορολογικής απόψεως, το δικαίωμα για τις αμοιβές και τα ποσοστά Δ.Σ., που αντλούνται από τα κέρδη της χρήσεως, αποκτάται από το δικαιούχο από την έγκριση του ισολογισμού από τη γενική συνέλευση των μετόχων (άρθρο 27 παρ.1 ν.δ.3323/1955). Δηλαδή επί ισολογισμού χρήσεως 19+1, που εγκρίθηκε από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων της 30.4.19+2, τα μέλη του Δ.Σ. θεωρούνται ότι απόκτησαν το εισόδημά τους το οικονομικό έτος 19+2.

Από τις αμοιβές της κατηγορίας αυτής, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 29 παρ.1 του ν.δ.3323/1955, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 9 παρ.6 του ν.2065/1992 και ισχύει από 30.6.1992 και εφεξής, δε γίνεται καμιά



παρακράτηση φόρου εισοδήματος, επειδή, σύμφωνα με τις νέες διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος που εισήγαγε ο ν.2065/1992, τα εισοδήματα αυτά προέρχονται από κέρδη τα οποία έχουν φορολογηθεί στο όνομα του νομικού προσώπου της ανώνυμης εταιρείας και, συνεπώς, θεωρούνται εισόδημα φορολογημένο κατ'ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του δικαιούχου (άρθρο 15 παρ.1 ν.δ. 3843/1958, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 18 παρ. 4 του ν.2065/1992). Κατά συνέπεια, οι αμοιβές της κατηγορίας αυτής δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα για το δικαιούχο αυτών· αποτελούν όμως, αναντίρρητα, ποσά τα οποία μπορούν να χρησιμοποιηθούν για να καλύψουν τα τεκμήρια δαπανών του άρθρου 5 του ν.δ.3323/1955, γιατί αποτελούν εισόδημα φορολογημένο κατ'ειδικό τρόπο.

Οι αμοιβές και τα ποσοστά των κερδών δίνονται στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου μετά την έγκριση του ισολογισμού από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων αφού, όπως προαναφέραμε, από της εγκρίσεως αυτής του ισολογισμού αποκτούν τα μέλη του Δ.Σ. το δικαίωμα επί των ποσών αυτών. Τα ποσά που τυχόν καταβάλλονται μέσα στη χρήση, είτε εφάπαξ είτε τμηματικά, δεν αποτελούν κατά τη γνώμη μας, αμοιβές ή εισόδημα φορολογητέο στο όνομα του λαμβάνοντος. Τα ποσά αυτά δεν μπορούν να χαρακτηριστούν αμοιβές ή ποσοστά γιατί, για να αποτελέσουν αμοιβές ή ποσοστά, πρέπει να προέρχονται από "διάθεση κερδών" (βλ. άρθρο 24 παρ.1 ν.2190/1920). Είναι όμως πιθανό η φορολογούσα αρχή να θεωρήσει τα σχετικά

ποσά ως χορηγηθέντα δάνεια από την ανώνυμη εταιρεία προς τα πρόσωπα που τα έλαβαν, οπότε και θα απαιτήσει το σχετικό χαρτόσημο δανείου. Δεν θα ζητηθεί, όμως, φόρος εισοδήματος, γιατί οι αμοιβές του Δ.Σ. από τα κέρδη της χρήσης προέρχονται από κέρδη που φορολογούνται κατ'ειδικό τρόπο, δηλαδή φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου της ανώνυμης εταιρείας.

### Β.3 Δικαιώματα ιδρυτικών τίτλων.

Οι κάτοχοι ιδρυτικών τίτλων (κοινών και εξαιρετικών) δικαιούνται να συμμετέχουν στα κέρδη της χρήσης και να εισπράξουν αποζημίωση σε περίπτωση εξαγοράς των τίτλων τους.

Οι κοινοί ιδρυτικοί τίτλοι παρέχουν ειδικότερα τα ακόλουθα δικαιώματα:

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του ν.2190/1920, οι κοινοί ιδρυτικοί τίτλοι "παρέχουσιν αποκλειστικώς δικαίωμα απολήψεως το πολύ του 1/4 του τμήματος των καθαρών κερδών, όπερ υπολείπεται μετά τας αφαιρέσεις της κρατήσεως προς σχηματισμόν τακτικού αποθεματικού και του απαιτούμενου προς διανομήν πρώτου μερίσματος εις τους μετόχους ποσού.

Οι κομιστές των κοινών ιδρυτικών τίτλων έχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη της χρήσεως. Ο νόμος προσδιορίζει το ανώτατο συνολικό ποσό που δικαιούνται οι κομιστές όλων των ιδρυτικών τίτλων, το οποίο ανέρχεται σε 25% του υπολοίπου των κερδών, δηλαδή του υπολοίπου

που απομένει μετά την αφαίρεση από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως των κρατήσεων για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα.

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

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

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.4 του ν. 2190/1920, "η εταιρεία δικαιούται δέκα έτη μετά την έκδοσιν τοιούτων τίτλων να εξαγοράση και ακυρώση αυτούς αντί της εν των καταστατικώ οριζομένης τιμής ήτις συνολικώς δια πάντας τους τίτλους ουδέποτε δύναται να αποτελέσει ποσόν υπερβαίνον το αντιστοιχούν εις την κεφαλαιοποίησιν προς 15% του κατά την τελευταίαν τριετίαν πληρωθέντος εις τους ιδρυτικούς τίτλους μέσου ετησίου μερίσματος".

Η τιμή εξαγοράς των τίτλων ορίζεται από το

καταστατικό. Στην τιμή αυτήν ο νόμος θέτει ανώτατο όριο που υπολογίζεται ως εξής: Αθροίζονται τα μέρισμα που δόθηκαν σ' όλους τους κοινούς ιδρυτικούς τίτλους κατά την τελευταία τριετία και το άθροισμά τους διαιρείται δια του τρία. Βρίσκεται, έτσι, το μέσο ετήσιο μέρισμα της τελευταίας τριετίας, το οποίο κεφαλαιοποιείται προς 15%. Το ποσό που βρίσκεται αποτελεί την ανώτατη τιμή εξαγοράς των τίτλων, π.χ.: κατά τα τρία τελευταία χρόνια δόθηκαν αντίστοιχα μέρισμα 100.000, 300.000 και 500.000. Το μέσο ετήσιο μέρισμα ανέρχεται σε 300.000 (100.000 + 300.000 + 500.000 = 900.000 : 3) και η ανώτατη τιμή εξαγοράς 2.000.000, υπολογιζόμενη ως εξής:

$$\begin{array}{r} 100 \qquad 15 \\ \times \qquad 300.000 \\ \hline X = \frac{100 \times 300.000}{15} = 2.000.000 \end{array}$$

Γεννάται το ερώτημα: αν στην τελευταία τριετία δε διανεμήθηκαν κέρδη στους κοινούς ιδρυτικούς τίτλους, σε ποιά τιμή οι τίτλοι πρέπει να εξαγοραστούν; Οι μεν ισχυρίζονται ότι δεν μπορεί να γίνει εξαγορά, οι δε λένουν ότι οι τίτλοι ακυρώνονται χωρίς αντάλλαγμα.

Αν στο ένα ή και στα δυο έτη της τελευταίας τριετίας δεν διανεμηθούν κέρδη στους κοινούς ιδρυτικούς τίτλους, το συνολικό τίμημα εξαγοράς υπολογίζεται με βάση μόνο τα κέρδη που διανεμήθηκαν στους τίτλους αυτούς τα δύο ή το ένα έτος κατά περίπτωση. Πάντως, η από μέρους της εταιρείας άσκηση του δικαιώματος εξαγοράς των

τίτλων δεν πρέπει να είναι καταχρηστική (Α.Κ. άρθρο 281) Δεν επιτρέπεται δηλαδή, στην εταιρεία να επιλέξει χρόνο εξαγοράς τέτοιο που να ζημιώνονται οι δικαιούχοι των τίτλων, όπως π.χ. αυτό συμβαίνει όταν στην τελευταία τριετία ή ελάχιστα δόθηκαν στους δικαιούχους ιδρυτικών τίτλων, ενώ στα προηγούμενα έτη δόθηκαν μεγαλύτερα μερίσματα και στις επόμενες χρήσεις προβλέπονται να πραγματοποιηθούν σημαντικά κέρδη και να διανεμηθούν υψηλά μερίσματα στους ιδρυτικούς τίτλους.

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

Το απαιτούμενο ποσό για την εξαγορά των κοινών ιδρυτικών τίτλων δεν είναι απαραίτητο να ληφθεί από τα κέρδη της χρήσεως κατά την οποία γίνεται η εξαγορά. Δυνατό να ληφθεί και από αποθεματικά που σχηματίστηκαν από προηγούμενες χρήσεις. Πάντως δεν είναι δυνατό το απαιτούμενο ποσό να ληφθεί από το μετοχικό κεφάλαιο, δηλαδή να γίνει μείωση του κεφαλαίου για να εξοφληθούν οι ιδρυτικοί τίτλοι. Ούτε είναι δυνατό οι ιδρυτικοί τίτλοι να αντικατασταθούν με μετοχές, γιατί οι μετοχές αντικρύζονται με εισφορές σε μετρητά ή σε είδος, που εκτιμούνται σύμφωνα με το νόμο, ενώ οι κοινοί ιδρυτικοί

τίτλοι δόθηκαν έναντι των υπηρεσιών κατά την ίδρυση της εταιρείας ή την αύξηση του κεφαλαίου της. Πάντως το ποσό της εξαγοράς των κοινών ιδρυτικών τίτλων είναι δυνατό να κεφαλαιοποιηθεί υπό τους εξής όρους: α. το ποσό της εξαγοράς να εκτιμηθεί από την επιτροπή του άρθρου 9 του ν.2190/1920 ως εισφορά "εις είδος", β. να συναινούν οι κομιστές των ιδρυτικών τίτλων και γ. να υπάρχουν μετοχές που να αποδεσμεύτηκαν από το δικαίωμα προτιμήσεως των μετοχών.

Για τους εξαιρετικούς ιδρυτικούς τίτλους προβλέπει η διάταξη του άρθρου 15 παρ.5 του ν.2190/1920, σύμφωνα με την οποία: "εξαιρετικώς, προκειμένου κατά την σύστασιν ή διαρκούσης της λειτουργίας εταιρείας τινός να δοθώσιν ως αντάλλαγμα εισφορών εις είδος ιδρυτικοί τίτλοι, δικαιούται αυτή, τηρουμένων αναλόγως των διατάξεων του άρθρου 3, να καθορίση οιοσδήποτε όρους συμμετοχής αυτών εις τα κέρδη της εξαγοράς, διάρκειαν όμως αυτών ουδέποτε ανωτέραν της προβλεπομένης διάρκειας της χρησιμοποιήσεως του εισφερομένου αντικειμένου".

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

α. να συμμετέχουν στα διανεμόμενα από την εταιρεία κέρδη. Δεν υφίσταται κανένας περιορισμός σχετικά με την έκταση του δικαιώματος συμμετοχής των τίτλων αυτών στα κέρδη και, συνεπώς, είναι δυνατό να παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη και προ της διανομής του πρώτου μερίσματος.

β. να εξαγοράζονται από την εταιρεία. Ο νόμος επιτρέπει στην εταιρεία να καθορίζει, δια του καταστατικού της, οποιουσδήποτε όρους εξαγοράς. Ο μόνος περιορισμός που τίθεται από το νόμο αφορά τη διάρκεια χρησιμοποίησης των τίτλων, δηλαδή το χρόνο που οι τίτλοι θα βρίσκονται στη ζωή και ο οποίος χρόνος, σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερος από το χρόνο χρησιμοποίησης του αντικειμένου που εισφέρθηκε στην εταιρεία.

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

### 8.3.1 Φορολογία των εισοδημάτων ιδρυτικών τίτλων.

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

#### **α. Μέρισμα και τόκος από ιδρυτικούς τίτλους.**

Το μέρισμα που διανέμεται στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων, κοινών και εξαιρετικών, θεωρείται εισόδημα από κινητές αξίες, δηλαδή εισόδημα Γα πηγής (άρθρο 25 παρ.1 περιπτ.α', ν.δ.3323/1955). Στην ίδια κατηγορία εντάσσεται επίσης και το ποσό των τόκων που καταβάλλεται στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων.

Η διαφορά μεταξύ των δύο αυτών κατηγοριών εσόδων είναι ότι τα μερίσματα προέρχονται πάντοτε από τη

διάθεση των κερδών της ανώνυμης εταιρείας, ενώ οι τόκοι που καταβάλλονται στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων είναι δυνατό να προέρχονται είτε από διάθεση των κερδών της α.ε. είτε όχι. Στην τελευταία αυτή περίπτωση η διάταξη του άρθρου 8 παρ.4 ν.δ.3843/1958, η οποία προστέθηκε με το άρθρο 16 παρ.3 ν.2065/1992, ορίζει ότι το σχετικό ποσό εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της α.ε.

Χρόνος κτήσεως του εισοδήματος των κατόχων ιδρυτικών τίτλων το οποίο προέρχεται από μερίσματα ή τόκους από ιδρυτικούς τίτλους θεωρείται ο χρόνος εγκρίσεως των ποσών αυτών από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων (άρθρο 27 παρ.1, 2 ν.δ.3323/1955 όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 9 παρ.5 ν.2065/1992).

Ως προς τον παρακρατητέο φόρο εισοδήματος, το άρθρο 29 παρ. 1 και 3 ν.δ.3323/1955, όπως αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 9 παρ.6 του ν.2065/1992, ορίζει ότι στα μερίσματα και τους τόκους ιδρυτικών τίτλων που προέρχονται από τη διάθεση των κερδών της α.ε. δε γίνεται παρακράτηση φόρου εισοδήματος, επειδή τα ποσά αυτά προέρχονται από τα φορολογηθέντα, στο όνομα του νομικού προσώπου της α.ε., κέρδη. Μόνο στους τόκους από ιδρυτικούς τίτλους που εκπίπτουν ως δαπάνες, από τα ακαθάριστα έσοδα της α.ε., σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 8 παρ.4 περ. α του ν.δ. 3843/1958, διενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 35%, με ταυτόχρονη εξάντληση της φορολογικής υποχρεώσεως του δικαιούχου για τα εισοδήματα αυτά.



Η παρακράτηση του φόρου από τους πιο πάνω τόκους διενεργείται κατά την καταβολή ή την εγγραφή των σχετικών ποσών σε πίστωση των δικαιούχων (άρθρο 29 παρ.4 ν.δ.3323/1955, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 9 παρ.6 ν.2065/1992).

Υπόχρεος σε παρακράτηση του πιο πάνω φόρου ορίζεται η καταβάλλουσα τα σχετικά ποσά ανώνυμη εταιρεία (άρθρο 29 παρ.5 ν.δ.3323/1955, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 9 παρ.6 ν.2065/1992).

Η απόδοση του πιο πάνω παρακρατηθέντος φόρου γίνεται εφάπαξ, από αυτόν που τον παρακράτησε, με την υποβολή σχετικής δηλώσεως στη Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία στην περιφέρεια της οποίας έγινε η καταβολή των σχετικών ποσών, για τα οποία παρακρατήθηκε ο φόρος, μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση του φόρου μήνα (άρθρο 29 παρ.5 ν.δ.3323/1955, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 9 παρ.6 ν.2065/1992).

#### **β. Ποσά εξαγοράς ιδρυτικών τίτλων.**

Σύμφωνα με το άρθρο 26 παρ.2 του ν.δ.3323/1955, όπως αυτό αντικαταστάθηκε με το άρθρο 9 παρ.4 του ν.2065/1992, το ποσό που λαμβάνουν οι κάτοχοι ιδρυτικών τίτλων ανώνυμης εταιρείας, κατά την εξαγορά τους από αυτή, θεωρείται ως εισόδημα από κινητές αξίες.

Εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 8 παρ.4 περ.α του ν.δ.3843/1958, που προστέθηκε με το άρθρο 16 παρ.3 ν.2065/1992, τα ποσά που καταβάλλει ημεδαπή

ανώνυμη εταιρεία για την εξαγορά ιδρυτικών τίτλων της εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της.

Χρόνος κτήσεως των εισοδημάτων από εξαγορά ιδρυτικών τίτλων θεωρείται ο χρόνο εγκρίσεώς τους από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων (άρθρο 27 παρ.6 ν.δ.3323/1955, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 9 παρ.5 ν. 2065/1992).

Στα πιο πάνω εισοδήματα, στις περιπτώσεις που δεν προέρχονται από διάθεση κερδών, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 35%, με ταυτόχρονη εξάντληση της φορολογικής υποχρεώσεως του δικαιούχου για τα εισοδήματα αυτά (άρθρο 29 παρ.3 ν.δ.3323/1955, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 9 παρ.6 ν. 2065/1992). Στα προερχόμενα από διάθεση κερδών εισοδήματα της πιο πάνω κατηγορίας δε γίνεται παρακράτηση φόρου, γιατί προέρχονται από φορολογημένα κέρδη.

Η παρακράτηση του φόρου διενεργείται από την καταβάλλουσα τα εισοδήματα ανώνυμη εταιρεία κατά την καταβολή ή την εγγραφή των σχετικών ποσών σε πίστωση του δικαιούχου και το αργότερο μέσα σε ένα μήνα από την έγκρισή τους από τη γενική συνέλευση των μετόχων (άρθρο 29 παρ.3 ν.δ.3323/1955, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 9 παρ.6 ν. 2065/1992).

Ως προς την απόδοση του παρακρατημένου φόρου, ισχύουν τα ίδια με όσα αναφέρουμε στην περίπτωση των τόκων από ιδρυτικούς τίτλους.

Β.3.2 Λογιστικές εγγραφές.

α. Διανομή μερίσματος (κερδών) σε κοινούς ή εξαιρετικούς ιδρυτικούς τίτλους.

Εστω ότι το καταστατικό της α.ε. ορίζει ότι στους ιδρυτικούς τίτλους (κοινούς ή εξαιρετικούς) διανέμεται το 10% του υπολοίπου των κερδών και ότι στη συγκεκριμένη χρήση 19+3 το ποσό αυτό ανέρχεται συνολικά σε δρχ. 1.000.000.

θα γίνουν οι εξής εγγραφές:

αα. Με την εγγραφή της διανομής των κερδών:

88 Αποτελέσματα προς διάθεση (88.99 Κέρδη προς διάθεση)	1.000.000
53 Πιστωτές διάφοροι (53.08 Δικαιούχοι αμοιβών) (53.08.90 Μερίσματα ιδρυτ. τίτλων πληρωτέα).	1.000.000

αβ. Μετά την έγκριση της διανομής του μερίσματος από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων και την καταβολή του μερίσματος:

53. Πιστωτές διάφοροι (53.08 Δικαιούχοι αμοιβών) (53.08.90 Μερίσματα ιδρυτικών τίτλων πληρωτέα)	1.000.000
38 Χρηματικά διαθέσιμα (38.00 Ταμείο)	1.000.000
04 Διάφοροι λ/σμοί πληροφοριών χρεωστικοί (04.01 Υπηρεσίες παρασχεθείσες από ιδρυτές)	1.000
08 Διάφοροι λ/σμοί πληροφοριών πιστωτικοί (08.01 Ιδρυτικοί τίτλοι κοινοί σε κυκλοφορία) (Κοινοί ιδρυτικοί τίτλοι τεμ. 1.000 x 1)	1.000

**β. Εξαγορά κοινών ιδρυτικών τίτλων.**

Η εξαγορά των κοινών ιδρυτικών τίτλων συνεπάγεται μείωση της περιουσίας της εταιρείας. Γι' αυτό η εξαγορά θα πρέπει να γίνεται από πραγματοποιούμενα κέρδη, δηλαδή από τα κέρδη της χρήσεως ή από αποθεματικά που σχηματίστηκαν γι' αυτόν τον σκοπό. Θα ήταν δυνατό επίσης, η δαπάνη της εξαγοράς των κοινών ιδρυτικών τίτλων να χαρακτηριστεί ως δαπάνη ιδρύσεως και να αποσβεστεί το πολύ μέσα σε πέντε έτη.

Εστω ότι η εταιρεία καταβάλλει για την εξαγορά των κοινών ανώνυμων ιδρυτικών τίτλων συνολικό ποσό δρχ. 2.000.000.

Θα γίνουν οι εξής εγγραφές:

βα. Αν η εξαγορά καλύπτεται απ' τα κέρδη της χρήσης:

16.10 Εξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως (16.10.05 Εξαγορά κοινών ιδρυτ. τίτλων)	2.000.000	
(εις) 53 Πιστωτές διάφοροι (53.98.90 Δικαιούχοι κοινών ιδρυτ. τίτλων)		2.000.000
88.99 Κέρδη προς διάθεση (εις) 16.10 Εξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατ/σης (16.10.05 Εξαγορ. κοινών ιδρυτικών τίτλων)	2.000.000	2.000.000
53 Πιστωτές διάφοροι (53.98.90 Δικαιούχοι κοινών ιδρυτικών τίτλων)	2.000.000	
38.00 Ταμείο		2.000.000
08.01 Ιδρυτικοί τίτλοι σε κυκλοφορία. 04.01 Υπηρεσίες παρασχεθείσες από ιδρυτές (Αντιλογισμός των λ/σμών τάξεως)	1.000	1.000

ββ. Αν η εξαγορά καλύπτεται από ήδη σχηματισμένο αποθεματικό, πρέπει να διακρίνουμε αν πρόκειται για φορολογημένο ή αφορολόγητο αποθεματικό.

Αν π.χ. στο πιο πάνω παράδειγμα η α.ε. χρησιμοποιήσει έκτακτο αποθεματικό που είχε φορολογηθεί κατά το σχηματισμό του με συντελεστή 44%, θα γίνουν και στην περίπτωση αυτή οι ίδιες με τις πιο πάνω εγγραφές και επιπλέον, μεταξύ της 1ης και 2ης εγγραφής, θα παρεμβληθούν οι εγγραφές:

81.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα	136.364
(81.00.91 Μη συμψηφιζόμενος φόρος επί αποθεματικών διατιθέμενων για εξαγορά ιδρυτικών τίτλων)	
54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη	136.364
<hr/>	
41 Αποθεματικά	2.000.000
(41.05 Έκτακτα αποθεματικά)	
(41.05.00 Αποθεματικό εξαγοράς ιδρυτικών τίτλων)	
88 Αποτελέσματα προς διάθεση	2.000.000
(88.07 Λ/σμός αποθεματικών προς διάθεση)	
<hr/>	

γ. Εξαγορά εξαιρετικών ιδρυτικών τίτλων.

Οι εγγραφές είναι ανάλογες μ'αυτές της εξαγοράς των κοινών ιδρυτικών τίτλων της προηγούμενης περίπτωσης. Μόνο στην περίπτωση που, κατά το χρόνο της εξαγοράς, η αξία χρήσεως που έχει για την εταιρεία η εισφορά σε είδος, για την οποία χορηγήθηκαν οι εξαιρετικοί ιδρυτικοί τίτλοι, είναι σημαντική, θα πρέπει οι εισφορές σε είδος να εκτιμηθούν, σύμφωνα με το νόμο (επιτροπή άρθρου 9 ν.2190/1920), οπότε η επιβάρυνση της εταιρείας για την εξαγορά και ακύρωση των τίτλων θα μειωθεί κατά

την αξία των σε είδος εισφορών. Αν π.χ. στο παράδειγμα της προηγούμενης περίπτωσης οι ιδρυτικοί τίτλοι ήταν εξαιρετικοί και είχαν δοθεί για την εκμετάλλευση μεταλλείου, η αξία του οποίου κατά το χρόνο της εξαγοράς των τίτλων εκτιμάται δρχ. 500.000, οι εγγραφές θα είναι, κατά περίπτωση, ανάλογες με τις εγγραφές της προηγούμενης περίπτωσης, εκτός από την πρώτη εγγραφή που θα είναι:

16.10 Εξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης (Εξαγορά εξαιρ. ιδρ. τίτλων)	1.500.000	
16 Ασώματες ακινητοποιήσεις (16.02 Δικαιώματα εκμετάλλευσης μεταλλείου)	500.000	
(εις) 53 Πιστωτές διάφοροι (53.98.00 Δικαιούχοι εξαιρ. ιδρ. τίτλων)		2.000.000

#### 8.7 Αποτελέσματα εις νέο.

Το σωρευτικό υπόλοιπο των κερδών και ζημιών στο τέλος της κλειόμενης χρήσεως, το οποίο μεταφέρεται στη νέα χρήση, προς διάθεση αν είναι κέρδος ή προς κάλυψη αν είναι ζημία, αποτελεί το ποσό των αποτελεσμάτων "εις νέο". Το σχετικό ποσό παρακολουθείται στο λογαριασμό 42 "Αποτελέσματα εις νέο" του Ε.ΓΛΣ και πιο συγκεκριμένα στους υπολογαριασμούς 42.00 "Υπόλοιπο κερδών εις νέο" και 42.01 "Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο", για τους οποίους αναφέρουμε τα εξής:

α. Λ/σμός 42.00 "Υπόλοιπο κερδών εις νέο".

Σ'αυτόν μεταφέρεται από το λ/σμό 88.99 "κέρδη προς διάθεση" το τελικό υπόλοιπο που απομένει μετά τη διάθεση

των κερδών, π.χ.:

Ας υποθέσουμε ότι η χρήση 19+1, μετά τη διάθεση των αποτελεσμάτων, άφησε τελικό υπόλοιπο κερδών εις νέο ποσό δρχ. 400.000. Την 31.12.19+1 θα γίνει η εγγραφή:

88 Αποτελέσματα προς διάθεση	400.000
(88.99 Κέρδη προς διάθεση)	
(εις) 42 Αποτελέσματα εις νέο	400.000
(42.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο)	

Ο λ/σμός 42.00 θα εμφανιστεί στον ισολογισμό της 31.12.19+1. Την 31.12.19+2 το υπόλοιπο του λ/σμού αυτού θα μεταφερθεί στο λ/σμό 88.02 "αποτελέσματα προς διάθεση /υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσης" μόνο όταν γίνεται διάθεση αποτελεσμάτων.

Αν μετά τη διάθεση των αποτελεσμάτων της επόμενης χρήσης 19+2 μένει υπόλοιπο κερδών λ.χ. δρχ. 300.000, την 31.12.19+2 θα γίνει όμοια με την παραπάνω εγγραφή για το ποσό αυτό και ο λ/σμός 42.00 "υπόλοιπο κερδών εις νέο" θα εμφανιστεί στον ισολογισμό της 31.12.19+2 με πιστωτικό υπόλοιπο δρχ. 300.000.

Αν η χρήση 19+2 κλείσει με ζημία λ.χ. δρχ. 700.000 και δεν γίνεται διάθεση σχηματισμένου αποθεματικού για την κάλυψή της, τότε το πιστωτικό υπόλοιπο του λ/σμού 42.00 "υπόλοιπο κερδών εις νέο" της 31.12.19+1 δρχ. 400.000 συμψηφίζεται με τις ζημίες της χρήσεως 19+2 και λ/σμός εξισώνεται.

β. λ/σμός 42.01 "Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο".

Σ'αυτόν μεταφέρεται από το λ/σμό 88.98 "ζημίες εις

νέο" το ποσό των ζημιών που τελικά απομένει ακάλυπτο, π.χ.:

Ας υποθέσουμε ότι η χρήση 19+1 κλείνει με ζημία δρχ. 600.000 και δε γίνεται διάθεση αποτελεσμάτων (με τη χρησιμοποίηση κερδών εις νέο προηγούμενης χρήσης ή αποθεματικών). Την 31.12.19+1 θα γίνει η εγγραφή:

42 Αποτελέσματα εις νέο (88.01 Ζημίες χρήσεως)	600.000	
(εις) 86 Αποτελέσματα χρήσεως (Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως)		600.000

Αν στη χρήση 19+1 γίνει διάθεση αποτελεσμάτων, δηλαδή διατεθεί το υπόλοιπο των κερδών της προηγούμενης χρήσης έστω δρχ. 200.000 και χρησιμοποιηθεί και έκτακτο αποθεματικό έστω δρχ. 400.000, την 31.12.19+1 θα γίνουν οι εγγραφές:

88 Αποτελέσματα προς διάθεση (88.01 Ζημίες χρήσεως)	600.000	
(εις) 86 Αποτελέσματα χρήσεως (Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως)		600.000

42 Αποτελέσματα εις νέο (42.00 Υπόλοιπο εις νέο)	600.000	200.000
41 Αποθεματικά (41.05 Έκτακτο αποθ/κό)		400.000
(εις) 88 Αποτελέσματα προς διάθεση (88.02 Υπόλοιπο κερδών προηγ. χρήσης)		600.000
(88.07 Λ/σμός αποθεματικών προς διάθεση)	200.000	
	400.000	

88 Αποτελέσματα προς διάθεση (88.02 Υπόλοιπο κερδών προηγ. χρήσεως)	600.000	200.000
(88.07 Λ/σμός αποθεματικών προς διάθεση)		400.000
(εις) 88 Αποτελέσματα προς διάθεση (88.01 Ζημίες χρήσεως)		600.000



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9ο

ΚΑΘΟΡΙΣΜΟΣ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΚΕΡΔΩΝ ΜΕΤΑ ΤΙΣ ΚΡΑΤΗΣΕΙΣ ΓΙΑ  
ΤΕΛΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΚΑΙ ΠΡΩΤΟ ΜΕΡΙΣΜΑ.

9.1 Καθορισμός υπολοίπου κερδών.

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 45 παρ.2 περιπτ.γ' του ν.2190/1920, το υπόλοιπο των κερδών μετά τις κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα "διατίθεται κατά τους ορισμούς του καταστατικού".

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

- α. Ο φόρος εισοδήματος επί των κερδών της χρήσεως,
- β. Η κράτηση για τακτικό αποθεματικό,
- γ. Η κράτηση για πρώτο μέρισμα στους μετόχους.

Διευκρινίζεται σχετικά ότι:

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

Ο νόμος ορίζει ότι αφαιρείται ποσό μερίσματος ίσο προς 5% επί του καταβλημένου κεφαλαίου. Αν όμως το καταστατικό, όπως είναι δυνατό, ορίζει τη διανομή μεγαλύτερου ποσοστού, πρέπει να αφαιρεθεί το οριζόμενο από το καταστατικό μεγαλύτερο ποσό μερίσματος για να εξευρεθεί το "υπόλοιπο των κερδών", που είναι δυνατό να

αποτελέσει αντικείμενο διανομής, σύμφωνα με όσα εκθέτουμε στην παρούσα παράγραφο.

Γεννάται το ερώτημα: στην περίπτωση που επικρατεί η εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 3 παρ.1 του α.ν. 148/1967, δηλαδή όταν διανέμεται το 35% των κερδών μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού, ποιά ποσό μερίσματος πρέπει να αφαιρεθεί από τα καθαρά κέρδη, για να προσδιοριστεί το "υπόλοιπο των κερδών".

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

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

## 9.2 Διάθεση κερδών σε τρίτους.

Σε περίπτωση που το καταστατικό δεν εξαντλεί τη διανομή και αναθέτει στη γενική συνέλευση των μετόχων τη διανομή του "υπολοίπου των κερδών" ή σε περίπτωση που το

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

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

Τονίζουμε πάντως ότι η διάθεση των κερδών σε τρίτους θα πρέπει να εξυπηρετεί τους σκοπούς της εταιρείας και όχι άσχετους προς την εταιρεία σκοπούς, γιατί τότε η διάθεση αυτή χαρακτηρίζεται πράξη καθαρά χαριστική.

Από τα παραπάνω προκύπτει ότι:

α. Η διάθεση των κερδών σε τρίτους δεν πρέπει να θίγει τις κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό και για μέρισμα των μετόχων (πρώτο και πρόσθετο του άρθρου 3 α.ν. 148/1967) και τα δικαιώματα των λοιπών δικαιούχων επί των κερδών που προβλέπει το καταστατικό.

β. Η διάθεση των κερδών σε τρίτους γίνεται με απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων.

γ. Η διάθεση των κερδών σε τρίτους καταχωρείται πάντοτε στον "πίνακα διάθεσης κερδών" της χρήσεως.

### 9.3 Διανομή κερδών με μορφή μετοχών στους εργαζόμενους.

Με τη διάταξη του άρθρου 18 του ν.1721/1987 επιτράπηκε κατ'αρχήν στις ημεδαπές βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές και λατομικές ανώνυμες εταιρείες και αργότερα, με σχετική τροποποίηση του άρθρου αυτού με το άρθρο 12 παρ. 2 του ν. 1882/1990, σε όλες τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες να διανέμουν στο εργατοϋπαλληλικό τους προσωπικό μέρος των καθαρών κερδών που πραγματοποιούν σε κάθε χρήση σε μετοχές εκδόσεως των εταιρειών αυτών, τα δε κέρδη που διανέμονται να αφαιρούνται από τα φορολογητέα στο όνομα του νομικού προσώπου της εταιρείας κέρδη. Το ευεργέτημα που εισήχθη με τη διάταξη αυτή, είναι ότι τα κατά τον τρόπο αυτό διανεμόμενα στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό κέρδη δεν φορολογούνταν στο όνομα της εταιρείας ούτε στο όνομα των εργατοϋπαλλήλων και ότι απαλλάσσονταν περαιτέρω από τέλη

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

Το αφορολόγητο όμως των κατ'αυτό τον τρόπο διανεμόμενων κερδών καταργήθηκε με τη διάταξη του άρθρου 43 παρ.5 του ν. 2065/1992 με έναρξη από τα διανεμόμενα κέρδη που προέρχονται από ισολογισμούς που κλείνουν από την ημερομηνία δημοσίευσης στο Φ.Ε.Κ. του ν. 2065/1992 δηλαδή από 30.60.1992 και εφεξής.

Τα πιο πάνω διανεμόμενα στο προσωπικό κέρδη των ανωνύμων εταιρειών θεωρούνται από 1.1.1992 εισόδημα Γ' πηγής (από κινητές αξίες - άρθρο 9 παρ. 5 ν. 2065/1992 σε συνδυασμό με το άρθρο 77 του ίδιου νόμου).

Από 1.1.1992 και εφεξής ως χρόνος κτήσεως του παραπάνω εισοδήματος των εργαζομένων θεωρείται, ο χρόνος εγκρίσεως της διανομής αυτών από τη γενική συνέλευση των μετόχων (άρθρο 27 παρ. 1 ν.δ. 3323/1995, όπως αντικαταστάθηκε με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 5 ν. 2065/1992).

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

α. Η ανώνυμη εταιρεία που διανέμει τα κέρδη στο εργατοϋπαλληλικό της προσωπικό πρέπει να είναι ημεδαπή.

β. Τα κέρδη να διανέμονται στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό σε μετοχές.

γ. Τα κέρδη πρέπει να αντλούνται από το υπόλοιπο των κερδών μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού, του φόρους εισοδήματος επί του αποθεματικού αυτού και

του μερίσματος που υποχρεωτικά, με βάση το νόμο ή το καταστατικό, πρέπει να διανεμηθεί στους μετόχους.

δ. Να ληφθεί σχετική απόφαση από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων.

ε. Οι μετοχές που διανέμονται στους εργαζομένους πρέπει να προέρχονται από αντίστοιχη αύξηση του κεφαλαίου της εταιρείας. Δεν εφαρμόζεται, δηλαδή, η σχολιαζόμενη διάταξη στην περίπτωση που η εταιρεία εξαγοράζει ίδιες μετοχές τις οποίες διανέμει στους εργατοϋπαλλήλους της.

Τέλος, η σχολιαζόμενη διάταξη του άρθρου 18 του ν. 1731/1987 προβλέπει ότι με προεδρικά διατάγματα θα ρυθμίζεται το ύψος του ποσού που μπορούν να διανέμουν οι ανώνυμες εταιρείες στους εργαζόμενους, οι όροι και οι προϋποθέσεις διαθέσεως των μετοχών, κ.λπ.

Σχετικά εκδόθηκε το π.δ. 30/1988 με το οποίο ορίζεται ότι:

- Τα κέρδη που κεφαλαιοποιούνται προκειμένου να χορηγηθούν μετοχές στους εργαζόμενους δεν είναι δυνατό να υπερβαίνουν το 20% των μη διατεθέντων κερδών.

- Απαιτείται απλή απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων (όχι αυξημένη απαρτία - πλειοψηφία).

- Η διάθεση των μετοχών γίνεται με απλή απόφαση του Δ.Σ. της εταιρείας.

- Οι μετοχές είναι ονομαστικές και δεν μπορούν να μεταβιβαστούν επί μία ζετία χωρίς την έγκριση της γενικής συνέλευσης. Μετά την πάροδο της τριετίας

καθίστανται ανώνυμες και ελεύθερα μεταβιβάσιμες.

- Σε κάθε διανομή δεν είναι δυνατή η χορήγηση σε δικαιούχο υπερτριπλάσιου αριθμού μετοχών από τις χορηγούμενες σε οποιοδήποτε άλλο δικαιούχο.

Στην περίπτωση της σχολιαζόμενης διανομής γίνονται οι εγγραφές:

---

88 Αποτελέσματα προς διάθεση
(88.99 Κέρδη προς διάθεση)
(εις) 53 Πιστωτές Διάφοροι
(53.08 Δικαιούχοι αμοιβών)
(53.08.05 Διανερόμενα στο προσωπικό κέρδη)

---

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10ο

Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΗΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ  
ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

10.1 Λειτουργία του λογαριασμού "Αποτελέσματα προς  
διάθεση" κατά το Ε.ΓΛΣ.

Σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ, ο λογαριασμός 88 "Αποτελέσματα προς διάθεση" αναλύεται ως εξής:

**88. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ**

- 88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως
- 88.01 Ζημίες χρήσεως
- 88.02 Υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσεως
- 88.03 Ζημίες προηγούμενης χρήσεως προς κάλυψη
- 88.04 Ζημίες προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη
- 88.05 .....
- 88.06 Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων
- 88.07 Λογαριασμός αποθεματικών προς διάθεση
- 88.08 Φόρος εισοδήματος
- 88.09 Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος  
φόροι  
.....  
.....  
.....
- 88.98 Ζημίες εις νέο
- 88.99 Κέρδη προς διάθεση

Όλοι οι πιο πάνω υπολογαριασμοί είναι υποχρεωτικής τηρήσεως, εκτός από τον λογαριασμό 88.05.

Το εννοιολογικό περιεχόμενο και η συνδεσμολογία των



πιο πάνω λογαριασμών, γενικού και αναλυτικών, έχουν ως εξής:

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

Ο πίνακας λογαριασμού 88 στον οποίο εμφανίζονται τα στοιχεία των υπολογαριασμών του και ο τρόπος διαθέσεως των κερδών, δημοσιεύεται μαζί με τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσεως, σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά.

2. Ο λογαριασμός 88 χρησιμεύει για τη συγκέντρωση των καθαρών αποτελεσμάτων της χρήσεως, των κερδών της προηγούμενης ή των προηγούμενων χρήσεων, όταν πρόκειται να συμπηφιστούν με κέρδη της κλειόμενης χρήσεως, των διαφορών φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων, και στην περίπτωση διανομής αποθεματικών, των προς διάθεση τέτοιων αποθεματικών.

3. Ειδικότερα, ο λογαριασμός 88 λειτουργεί ως εξής:

α. Χρεώνεται:

- ο υπολογαριασμός 88.01 με τις καθарές ζημίες χρήσεως, με πίστωση του λογαριασμού 86.99 "καθαρά αποτελέσματα χρήσεως".

- ο υπολογαριασμός 88.03 με το υπόλοιπο ή μέρος των ζημιών προηγούμενης χρήσεως που πρόκειται να καλυφθεί από κέρδη της κλειόμενης χρήσεως, με πίστωση του λογαριασμού 42.01 "αποτελέσματα εις νέο/υπόλοιπο ζημιών

χρήσεως εις νέο".

- ο υπολογαριασμός 88.04 με το υπόλοιπο ή μέρος των ζημιών προηγούμενων χρήσεων που πρόκειται να καλυφθεί από κέρδη της κλειόμενης χρήσεως, με πίστωση του λογαριασμού 42.02 "αποτελέσματα εις νέο/υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων".

- ο υπολογαριασμός 88.06 με τις συμψηφιστικές χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν από φορολογικό έλεγχο προηγούμενων χρήσεων, με πίστωση του λογαριασμού 42.04 "αποτελέσματα εις νέο/διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων".

- ο υπολογαριασμός 88.08 με το φόρο εισοδήματος που αναλογεί στα συνολικά καθαρά αδιανέμητα φορολογητέα κέρδη της χρήσεως που κλείνει με πίστωση του λογαριασμού 54.07 "υποχρεώσεις από φόρους - τέλη/φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών".

- ο υπολογαριασμός 88.09 με τους λοιπούς μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους (π.χ. λογ. 63.98.02 "φόρος ακίνητης περιουσίας" για τους οποίους οι σχετικές διατάξεις της νομοθεσίας προβλέπουν ότι τελικά βαρύνουν τα κέρδη της χρήσεως - ή τη ζημία της χρήσεως - και όχι το λειτουργικό κόστος), με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του λογαριασμού 63 "φόροι - τέλη" της ομάδας 6, στους οποίου παρακολουθούνται οι φόροι της κατηγορίας αυτής.

- οι υπολογαριασμοί 88.00, 88.06 και 88.07 με τα υπόλοιπά τους, με πίστωση του υπολογαριασμού 88.98

"ζημίες εις νέο", όταν το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού 88 είναι χρεωστικό (ζημίες εις νέο), ή του υπολογαριασμού 88.99 "κέρδη προς διάθεση", όταν το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού 88 είναι πιστωτικό (κέρδη προς διάθεση).

- ο υπολογαριασμός 88.99 με τα προς διάθεση κέρδη, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών αποθεματικών του λογαριασμού 41 "αποθεματικά", του λογαριασμού 53.01 "πιστωτές διάφοροι/μερίσματα πληρωτέα" για τα καθαρά μερίσματα που διανέμονται, του λογαριασμού 43.02 "ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου/διαθέσιμα μερίσματα χρήσεως για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου" με τα καθαρά μερίσματα για τα οποία αποφασίζεται η διάθεσή τους για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, και του λογαριασμού 42.00 "αποτελέσματα εις νέο/υπόλοιπο κερδών εις νέο" για το υπόλοιπο των κερδών που μεταφέρεται στην επόμενη χρήση (υπόλοιπο κερδών εις νέο).

#### β. Πιστώνεται:

- ο υπολογαριασμός 88.00 με τα καθαρά κέρδη χρήσεως, με χρέωση του λογαριασμού 86.99.

- ο υπολογαριασμός 88.02 με το υπόλοιπο των κερδών προηγούμενης χρήσεως με χρέωση του λογαριασμού 42.00 "αποτελέσματα εις νέο/υπόλοιπο κερδών εις νέο".

- ο υπολογαριασμός 88.06 με τις συμψηφιστικές πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν από φορολογικό έλεγχο προηγούμενων χρήσεων, με χρέωση του λογαριασμού 42.02

"αποτελέσματα εις νέο/διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων".

- ο υπολογαριασμός 88.07 με τα αποθεματικά για τα οποία αποφασίζει η διάθεσή τους για την κάλυψη ζημιών ή τη διανομή μερισμάτων, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών αποθεματικών του λογαριασμού 41 "αποθεματικά" (σε περίπτωση διάθεσης αποθεματικών, παράλληλα γίνονται και ανάλογες εγγραφές πληρωμένων και οφειλομένων φόρων εισοδήματος και άλλης φύσεως, όταν συντρέχει σχετική φορολογική υποχρέωση).

- οι υπολογαριασμοί 88.01, 88.03, 88.04, 88.06 88.08 και 88.09 με τα υπόλοιπά τους, με χρέωση του υπολογαριασμού 88.98, όταν το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού 88 είναι χρεωστικό (ζημίες εις νέο), ή του υπολογαριασμού 88.99, όταν το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού 88 είναι πιστωτικό (κέρδη προς διάθεση).

- ο υπολογαριασμός 88.98 με της ζημίες εις νέο, με χρέωση του λογαριασμού 42.01 "αποτελέσματα εις νέο / υπόλοιπα ζημιών χρήσεως εις νέο".

Τέλος, κρίνουμε σκόπιμο να αναφερθούμε ειδικότερα, στις αμέσως επόμενες παραγράφους, στο περιεχόμενο και τη λειτουργία των λογαριασμών 42.04 (88.06) και 88.09.

#### 10.2 Περιεχόμενο και λειτουργία του λογαριασμού 42.04 "Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων".

Ο λογαριασμός ισολογισμού 42.04 "διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων" λειτουργεί

κατά τον ακόλουθο τρόπο:

1. Πιστώνεται:

α. Όταν σε προηγούμενες χρήσεις η επιχείρηση χαρακτήρισε ορισμένες δαπάνες ως τρέχοντα έξοδα των χρήσεων αυτών (λ.χ. έξοδα συντήρησης και επισκευών των πάγιων στοιχείων), ενώ ο φορολογικός έλεγχος χαρακτήρισε τις δαπάνες αυτές ως δαπάνες βελτιώσεως που έπρεπε να προσυζητήσουν το κόστος κτήσεως (αποσβεστέα αξία) των οικείων πάγιων στοιχείων, η δε διαφορά στο χαρακτηρισμό των δαπανών αυτών οριστικοποιηθεί στη διάρκεια της διανυόμενης χρήσεως υπέρ της άποψης του φορολογικού ελέγχου, π.χ.:

Ας υποθέσουμε ότι την 1.1.19+1 η εταιρεία πραγματοποίησε δαπάνη δρχ. 2.000.000 για σημαντική επισκευή του μηχανολογικού της εξοπλισμού, την οποία χαρακτήρισε ως έξοδο τρέχουσας επισκευής και μετέφερε στο λογαριασμό εκμεταλλεύσεως της χρήσεως αυτής. Ο φορολογικός έλεγχος της χρήσεως αυτής, που διενεργήθηκε το 19+3, χαρακτήρισε τη δαπάνη αυτή ως δαπάνη βελτιώσεως που έπρεπε να αποσβεστεί τμηματικά σε 5 έτη. Τη γνώμη του φορολογικού ελέγχου δέχτηκε και το αρμόδιο φορολογικό δικαστήριο με απόφασή του που εκδόθηκε μέσα στη χρήση 19+4. Μετά την οριστικοποίηση της απόφασης αυτής το 19+4, η επιχείρηση θα διενεργήσει τις ακόλουθες εγγραφές:

12.00 Μηχανήματα	2.000.000
42.04 Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγ. χρήσεων	2.00.000

42.04 Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων	1.200.000
12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα (αποσβέσεις των χρήσεων 19+1-19+3 χρήσεις 3 x 20% = 60% x 2.000.000)	1.200.000

β. Όταν σε προηγούμενες χρήσεις η εταιρεία διενήργησε αποσβέσεις μεγαλύτερες από εκείνες που αναγνωρίζει η φορολογική νομοθεσία, π.χ.:

Ας υποθέσουμε ότι στη χρήση 19+1 η επιχείρηση διενήργησε απόσβεση μηχανήματος με συντελεστή 20%, ενώ ο νόμιμος συντελεστής είναι 15% και ότι η επιπλέον απόσβεση ανέρχεται σε δρχ. 300.000. Τη χρήση 19+4, που ανακαλύφθηκε το λάθος και οριστικοποιήθηκε η διαφορά αυτή, θα γίνει η εγγραφή:

12.99.00 Αποσβεσμένα μηχανήματα	300.000
42.04 Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγ. χρήσεων	300.000

Σε περίπτωση που το παραπάνω μηχάνημα έχει πλήρως αποσβεστεί πριν από τη διανυόμενη χρήση 19+4, δεν πρέπει να γίνει καμιά εγγραφή. Τούτο γιατί αν διενεργηθεί η τελευταία παραπάνω εγγραφή, πρέπει να επακολουθήσει η δεύτερη εγγραφή της προηγούμενης περίπτωσης που την αντιλογίζει.

Εγγραφή δεν πρέπει επίσης να γίνει και στην περίπτωση που το μηχάνημα θα είχε πλήρως αποσβεστεί αν η επιχείρηση διενεργούσε τις νόμιμες αποσβέσεις, τις οποίες δε διενήργησε και, ως εκτούτου, απώλεσε, από φορολογική άποψη, το δικαίωμα διενέργειας των αποσβέσεων

σε επόμενες χρήσεις.

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

Ας υποθέσουμε ότι στη χρήση 19+1 η εταιρεία σχημάτισε πρόβλεψη για απαξίωση γηπέδων δρχ. 5.000.000, την οποία ο φορολογικός έλεγχος που πραγματοποιήθηκε το 19+4 έκρινε ότι δεν ανταποκρίνεται στα πράγματα και ότι η εταιρεία δέχτηκε την κρίση του φορολογικού ελέγχου. Το 19+4, η επιχείρηση θα διενεργήσει την εγγραφή:

44.10 Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων	5.000.000	
42.04 Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγouμ. χρήσεων		5.000.000

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

Ας υποθέσουμε ότι κατά τη χρήση 19+1 η εταιρεία απόσβεσε την απαίτηση που είχε κατά του πτωχεύσαντος πελάτης της Δ δρχ. 6.000.000, την οποία ο φορολογικός έλεγχος που έγινε το 19+4 δεν αναγνώρισε. Το 19+4 η

επιχείρηση θα διενεργήσει την εγγραφή:

30.97 Πελάτες επισφαλείς (Πελάτης Δ)	6.000.000
42.04 Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγ. χρήσεων	6.000.000

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

Ας υποθέσουμε ότι στη διάρκεια του 19+6 οριστικοποιήθηκε η άποψη του φορολογικού ελέγχου περί μη αναγνώρισεως του αφορολόγητου αποθεματικού ν. 1262/1982 δρχ. 10.000.000, που η εταιρεία σχημάτισε από τα κέρδη της χρήσεως 19+3. Το 19+6 θα γίνει η εγγραφή:

41.08 Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων	10.000.000
42.02 Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγ. χρήσεων	10.000.000

στ. Όταν αναγνωρίζεται με οριστική και αμετάκλητη δικαστική απόφαση η επιστροφή στην εταιρεία ποσού φόρου εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων που επιβάρυνε τα αποτελέσματα των χρήσεων αυτών. Με το ποσό του επιστρεφόμενου στην εταιρεία φόρου χρεώνεται ο λογαριασμός 38.00 "ταμείο" ή 33.14 "χρεώστες διάφοροι / Ελληνικό Δημόσιο - λοιπές απαιτήσεις" με πίστωση του λογαριασμού 42.04.



2. Χρεώνεται:

α. Όταν με οριστική και αμετάκλητη δικαστική απόφαση καταλογίζονται σε βάρος της εταιρείας φόρος εισοδήματος προηγούμενης χρήσης (μετά σχετικών προσυζητήσεων), που είχε βεβαιωθεί από τον Οικονομικό Εφορο σε προηγούμενη χρήση, τότε με τα ποσά του φόρου και των προσυζητήσεων χρεώνεται ο σχολιαζόμενος λογαριασμός 42.04 με πίστωση του λογαριασμού 33.98 "χρεώστες διάφοροι/επίδικες απαιτήσεις κατά Ελληνικού Δημοσίου". Σημειώνεται ότι ο τελευταίος αυτός λογαριασμός είχε χρεωθεί με τα ποσά του φόρου εισοδήματος και των προσυζητήσεων κατά τη βεβαίωσή τους από τον Οικονομικό Εφορο, με πίστωση του λογαριασμού 33.99 "υποχρεώσεις από φόρους-τέλη/φόροι τέλη προηγούμενων χρήσεων".

Σε περίπτωση που τα ποσά του φόρου εισοδήματος και των προσυζητήσεων που επιδικάστηκαν οριστικά σε βάρος της επιχείρησης είναι μεγαλύτερα από εκείνα που είχαν καταχωρηθεί στο λογαριασμό 33.98, με τη διαφορά χρεώνεται ο σχολιαζόμενος λογαριασμός 42.04 και πιστώνεται ο λογαριασμός 54.99 "υποχρεώσεις από φόρους - τέλη/φόροι-τέλη προηγούμενων χρήσεων", ο οποίος εμφανίζεται στο παθητικό του ισολογισμού με τον τίτλο "υποχρεώσεις από φόρους-τέλη". Αντίθετα, σε περίπτωση που τα ποσά του φόρου και των προσυζητήσεων που επιδικάστηκαν σε βάρος της επιχείρησης είναι μικρότερα από εκείνα που έχουν καταχωρηθεί στη χρέωση του λογαριασμού 33.98, με τη διαφορά πιστώνεται ο τελευταίος

αυτός λογαριασμός, με χρέωση του λογαριασμού 54.99, εκτός αν τα ποσά αυτά έχουν καταβληθεί στο Δημόσιο και ο λογαριασμός 54.99 δεν είναι πιστωμένος με το ποσό της διαφοράς, οπότε η σχετική διαφορά καταχωρείται στην πίστωση του σχολιαζόμενου λογαριασμού 42.04.

β. Όταν μέσα στη διανυόμενη χρήση βεβαιώνονται οριστικά και αμετάκλητα ποσά φόρου εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων, τότε με τα ποσά του φόρου και των προσαυξήσεων χρεώνεται ο σχολιαζόμενος λογαριασμός 42.04 με πίστωση του λογαριασμού 54.99 "φόροι - τέλη καθυστερούμενοι προηγούμενων χρήσεων", ο οποίος εμφανίζεται στο λογαριασμό παθητικού "υποχρεώσεις από φόρους - τέλη".

Σε περίπτωση που για το φόρο εισοδήματος των προηγούμενων χρήσεων και τις σχετικές προσαυξήσεις έχει σχηματιστεί ανάλογη πρόβλεψη, με τα ποσά που επιδικάστηκαν οριστικά και αμετάκλητα σε βάρος της εταιρείας χρεώνεται ο σχολιαζόμενος λογαριασμός 42.04, ενώ η σχηματισμένη πρόβλεψη, που εμφανίζεται στην πίστωση του λογαριασμού 44.12 "προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα", μεταφέρεται από τον τελευταίο αυτό λογαριασμό στον αποτελεσματικό λογαριασμό 84.01 "έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων/έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έκτακτους κινδύνους", ο οποίος εμφανίζεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως, ως έκτακτο έσοδο με τον τίτλο "έσοδα από

προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων".

Διευκρινίζεται ότι στο λογαριασμό 84.11 μεταφέρεται από το λογαριασμό 44.12 ολόκληρη η σχηματισμένη πρόβλεψη αν αυτή είναι μικρότερη απ'τα ποσά φόρου εισοδήματος και προσαυξήσεων που επιδικάστηκαν σε βάρος της εταιρείας. Αν είναι μεγαλύτερη, μεταφέρεται ποσό ίσο με τα ποσά που επιδικάστηκαν, ενώ η επιπλέον σχηματισμένη πρόβλεψη μεταφέρεται από το λογαριασμό 44.12 σε πίστωση του αποτελεσματικού λογαριασμού 84.00 "έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων", ο οποίος επίσης εμφανίζεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης ως έκτακτο έσοδο με τον τίτλο "έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων".

3. Ποιές διαφορές πρέπει να καταχωρούνται στον παρόντα λογαριασμό.

Όπως είναι ευνόητο, η τήρηση του παρόντος λογ/σμού δικαιολογείται μόνο στις περιπτώσεις που οι απόψεις του φορολογικού ελέγχου είναι σύμφωνες με τις παραδεγμένες λογιστικές αρχές και συνεπώς η επιχείρηση εσφαλμένα και σε αντίθεση με τις αρχές αυτές αντιμετώπισε, σε προηγούμενες χρήσεις, ορισμένα λογιστικά γεγονότα. Αντίθετα στις περιπτώσεις που οι λογιστικές διαφορές που προσδιορίζει ο φορολογικός έλεγχος δε δικαιολογούνται με βάση τις παραδεγμένες λογιστικές αρχές, τότε οι διαφορές αυτές δεν επιτρέπεται να καταχωρούνται στον παρόντα λ/σμό, γιατί αλλιώς οι οικονομικές καταστάσεις των

επιχειρήσεων μετατρέπονται σε φορολογικές - λογιστικές καταστάσεις.

#### 4. Τύχη του λογαριασμού.

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

Εφόσον στη χρήση δεν γίνεται διάθεση κερδών, επειδή η χρήση έκλεισε με ζημία, κ.λπ., διακρίνουμε:

α. Αν ο σχολιαζόμενος λογαριασμός εμφανίζει χρεωστικό υπόλοιπο, αυτό φέρεται, στο τέλος της χρήσεως, σε αύξηση του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού 42.01 "αποτελέσματα εις νέο/υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο", ο οποίος εμφανίζεται αφαιρετικά στον ισολογισμό (καθαρή θέση) με τον τίτλο "υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο".

β. Αν ο σχολιαζόμενος λογαριασμός εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο, αυτό φέρεται σε μείωση του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού 42.02 "αποτελέσματα εις νέο/υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων", που εμφανίζεται με ομώνυμο τίτλο στον ισολογισμό (καθαρή θέση). Αν δεν υπάρχει τέτοιος λογαριασμός ή υπάρχει μεν αλλά το χρεωστικό του υπόλοιπο είναι μικρότερο από το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 42.04, ολόκληρο το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού στην πρώτη περίπτωση ή το υπερβάλλον στη δεύτερη περίπτωση φέρεται

σε μείωση του λογαριασμού 42.01 "αποτελέσματα εις νέο/ υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο".

10.3 Περιεχόμενο και λειτουργία του λογαριασμού 88.09 "Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι".

Στο λογαριασμό αυτό εμφανίζονται οι φόροι που, με βάση την ισχύουσα νομοθεσία, δε βαρύνουν το λειτουργικό κόστος αλλά τα κέρδη χρήσεως ή τη ζημία χρήσεως, όπως λ.χ. είναι ο φόρος ακίνητης περιουσίας και ο φόρος τόκων καταθέσεων.

Οι φόροι της κατηγορίας αυτής, σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ, καταχωρούνται αρχικά στη χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του λογαριασμού οργανικών εξόδων 63 "φόροι-τέλη" και στο τέλος της χρήσεως μεταφέρονται, όχι στο λογαριασμό "αποτελέσματα χρήσεως", αλλά στη χρέωση του λογαριασμού 88.09 "αποτελέσματα προς διάθεση/λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι", επειδή δε διαμορφώνουν αλλά βαρύνουν το αποτέλεσμα της χρήσεως.

Σε περίπτωση που η χρήση κλείνει με ζημία και δε γίνεται διανομή κερδών, το χρεωστικό υπόλοιπο του σχολιαζόμενου λογαριασμού μεταφέρεται σε χρέωση του λογαριασμού 42.01 "υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο" που εμφανίζεται με ομώνυμο τίτλο στον ισολογισμό (καθαρή θέση).

#### 10.4 Δομή του "Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων".

Ο "πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων", σύμφωνα με τη διάταξη της παρ.1 του άρθρου 42α του ν.2190/1920, περιλαμβάνεται μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων που υποχρεούται να καταρτίζει η εταιρεία. Η κατάσταση αυτή αποτελεί ένα τμήμα ενός ενιαίου συνόλου που απαρτίζεται και από τον ισολογισμό, την κατάσταση του λογαριασμού "αποτελέσματα χρήσεως" και το προσάρτημα.

Εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ.2 του άρθρου 42β του ίδιου νόμου και της παρ.1 του άρθρου 29 του ΚΒΣ (π.δ. 186/1992), ο "πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων" καταρτίζεται σύμφωνα με το υπόδειγμα της παρ.4.1.302 του άρθρου 1 του π.δ. 1123/1980, σε συνδυασμό με όσα ορίζονται στην παρ.4.1.301 του ίδιου προεδρικού διατάγματος, αναφορικά με το περιεχόμενο κάθε επιμέρους κατηγορίας του πίνακα αυτού.

Ο νόμος 2190/1920 και ο ΚΒΣ (π.δ. 186/1992), με τις πιο πάνω διατάξεις, καθιστούν υποχρεωτική τη δομή και το περιεχόμενο του υποδείγματος του "πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων" που περιλαμβάνεται στο Ε.ΓΛΣ, με τη διαφορά ότι δεν είναι υποχρεωτική και παραλείπεται η στήλη των κωδικών αριθμών του υποδείγματος αυτού. Το υπόδειγμα αυτό έχει ως εξής:

Ο "Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων" κατά το Ε.ΓΛΣ.	Ποσά	Ποσά
	κλειόμενης χρήσεως 1984	κλειόμενης χρήσεως 1983
88.00 ή 88.01 (86.99) Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες)	XXX	XXX

χρήσεως.					
88.02-04	(42.00-02) (+) ή (-):			XXX	XXX
	Υπόλοιπο αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) προηγούμενων χρήσεων				
88.06	(42.04) (+) ή (-):			(-XXX)	XXX
	Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων.				
88.07	(υπολ/σμοί 41)(+):			XXX	XXX
	Αποτελέσματα προς διάθεση				
				XXX	XXX
	ΣΥΝΟΛΟ			XXX	XXX
88.08	ΜΕΙΟΝ: 1. Φόρος εισοδήματος	XXX	XXX		
88.09	2. Λοιποί μη ενσωματώμενοι στο λειτουργικό κόστος φόροι	XXX	XXX	XXX	XXX
88.99	Κέρδη προς διάθεση ή			XXX	XXX
88.98	Ζημίες εις νέο			(-XXX)	(-XXX)
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			XXX	XXX
41.08	6. Αφορολόγητα αποθ/κά			XXX	XXX
53.08	7. Αμοιβές από ποσοστά μελών διοικητικού συμβουλίου			XXX	XXX
42.00	8. Υπόλοιπο κερδών εις νέο.			XXX	XXX

10.4 Γενικές διατάξεις του Ε.ΓΛΣ. που διέπουν τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων.

Α' Γενικά.

α. Ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων καταρτίζεται υποχρεωτικά στην περίπτωση που γίνεται διάθεση αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το παραπάνω υπόδειγμα.

β. Ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων και δημοσιεύεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσεως.

γ. Στον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων περιλαμβάνονται υποχρεωτικά τουλάχιστον τα στοιχεία του παραπάνω υποδείγματος, εφόσον τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην εταιρεία.

δ. Όλα τα στοιχεία του πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων απεικονίζονται σε δύο στήλες, οι οποίες αντιστοιχούν στη χρήση του ισολογισμού και στην προηγούμενη χρήση αυτού.

ε. Στον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων που καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των εταιρειών για κάθε κονδύλι γίνεται συσχέτιση με τον ή τους κωδικούς αριθμούς των αντίστοιχων λογαριασμών του σχεδίου λογαριασμών, όπως φαίνεται στο παραπάνω υπόδειγμα. Κατά τη δημοσίευση του πίνακα αυτού οι κωδικοί αριθμοί συσχέτισεως είναι δυνατό να παραλείπονται.

#### Β' Κατηγορίες κονδυλίων.

α. Στην κατηγορία "καθαρά αποτελέσματα χρήσεως", περιλαμβάνονται τα καθαρά αποτελέσματα του λογαριασμού 88.00 "καθαρά κέρδη χρήσεως" ή του λογαριασμού 88.01 "ζημίες χρήσεως", τα οποία μεταφέρονται στους λογαριασμούς αυτούς από το λογαριασμό 86.99.

β. Στην κατηγορία "υπόλοιπο αποτελεσμάτων



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

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

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

Από το αλγεβρικό άθροισμα των παραπάνω α - δ κατηγοριών αφαιρούνται ο φόρος εισοδήματος του λογαριασμού 88.08 και οι λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι του λογαριασμού 88.09. Το υπόλοιπο του λογαριασμού, εάν είναι κέρδη, διατίθεται σύμφωνα με την απόφαση που λαμβάνεται από το αρμόδιο όργανο.

#### 10.5. Τα κέρδη προς διάθεση.

Σύμφωνα με το υπόδειγμα του πίνακα διαθέσεως

αποτελεσμάτων του Ε.ΓΑΣ, την κατάρτιση του οποίου επιβάλλει ο νόμος με ρητή διάταξη, τα προς διάθεση κέρδη προκύπτουν ως εξής:

α. Από τα καθαρά κέρδη (ή τις ζημίες) της χρήσεως. Το αποτέλεσμα της χρήσεως (κέρδη ή ζημίες) προκύπτει από το λογαριασμό "αποτελέσματα χρήσεως". XXX

β. Από τις διαφορές (θετικές ή αρνητικές) φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων. XXX

γ. Από τους μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους. XXX

Λογιστικό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) της χρήσεως. XXX

δ. Από το υπόλοιπο των κερδών (ή ζημιών) προηγούμενων χρήσεων. Το υπόλοιπο κερδών προηγούμενων χρήσεων εμφανίζεται στο λογαριασμό ισολογισμού (καθαρή θέσεως) 42.00 "υπόλοιπο κερδών χρήσεως εις νέο". XXX

ε. Από τα αποθεματικά που διατίθενται είτε:

1. για απόσβεση ζημιών παρούσας ή προηγούμενων χρήσεων.

2. για διανομή μερισμάτων. XXX

στ. Από το φόρο εισοδήματος επί των κερδών. XXX

Κέρδη προς διάθεση (ή ζημίες εις νέο)  
(αλγεβρικό άθροισμα των παραπάνω υπό α-στ) XXX

10.6 Πρακτικές εφαρμογές επί της διαθέσεως των κερδών.

10.6.1 Πρώτη πρακτική εφαρμογή.

A. Διατάξεις του καταστατικού της α.ε. για τη διάθεση των κερδών.

Η βιομηχανική α.ε. Ω έχει μετοχικό κεφάλαιο ολοσχερώς καταβλημένο δρχ. 50.000.000 διαιρεμένο σε 20.000 ονομαστικές και 30.000 ανώνυμες μετοχές ονομαστικής αξίας δρχ. 1.000 η καθεμιά. Από τις ονομαστικές μετοχές, οι 10.000 είναι προνομιούχες σωρευτικού μερίσματος.

Το καταστατικό της α.ε. καθορίζει την ακόλουθη τάξη διανομής των κερδών της χρήσεως:

α. Το 5% των κερδών κρατείται για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού.

β. Ποσό ίσο με το 5% επί του καταβλημένου κεφαλαίου ή το 35% των κερδών μετά την αφαίρεση της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό και του φόρου εισοδήματος, οποιοδήποτε από τα ποσά αυτά είναι μεγαλύτερο διανέμεται στους μετόχους για μέρισμα.

γ. Το υπόλοιπο των κερδών διατίθεται: το 30% για αμοιβές Δ.Σ., το 10% για μέρισμα ιδρυτικών τίτλων, το 20% για μέρισμα κερδοφόρων ομολογιών και το υπόλοιπο, στρογγυλοποιημένο σε δεκάδες χιλιάδες, κρατείται για έκτακτο αποθεματικό, εκτός αν ο νόμος ορίζει κάτι άλλο. Το υπόλοιπο που απομένει κάτω των 10.000 αφήνεται ως υπόλοιπο εις νέο.

Συμπληρωματικά σημειώνουμε ότι:

- Το τακτικό αποθεματικό που έχει σχηματίσει ήδη η α.ε. ανέρχεται σε δρχ. 4.000.000.

- Από τα πληρωτέα στους μετόχους μερίσματα, ποσό δρχ. 10.000.000 αποφασίζεται να διανεμηθεί στους μετόχους σε μετοχές.

Β. Αποτελέσματα που πραγματοποίησε η α.ε. στη χρήση 19+2

Στην παρούσα χρήση 19+2, η α.ε. πραγματοποίησε κέρδη δρχ. 440.000.000 (έσοδα 1.000.000.000 - έξοδα 560.000.000) ενώ στην προηγούμενη χρήση έκλεισε με ζημία δρχ. 40.000.000.

Τα έσοδα και έξοδα της χρήσεως έχουν, από άποψη φορολογική, ως εξής:

I. Έσοδα.

- Έσοδα από πωλήσεις	δρχ. 975.000.000
- Τόκοι από έντοκα γραμμάτια Ελληνικού Δημοσίου	δρχ. 15.000.000
- Έσοδα από "συμμετοχές" (τα οποία φορολογήθηκαν με φόρο δρχ. 3.500.000 (=10.000.000x35%)	δρχ. 10.000.000
Σύνολο εσόδων χρήσεως	<u>δρχ. 1.000.000.000</u>

II. Έξοδα

- Χρεωστικοί τόκοι	δρχ. 60.000.000
- Λοιπά έξοδα	δρχ. 500.000.000
Σύνολο εξόδων χρήσεως	<u>δρχ. 560.000.000</u>
Καθαρά κέρδη χρήσεως	<u>δρχ. 440.000.000</u>

Γ. Πίνακας διαθέσεως κερδών και υπολογισμός φόρου εισοδήματος επί των κερδών της χρήσεως.

1. Κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων.	40.000.000	
2. Φόρος εισοδήματος επί των κερδών της χρήσεως		136.931.301
3. Τακτικό αποθεματικό (440.000.000-40.000.000-136.931.301) x 5%		13.153.435
4. Μερίσματα μετόχων.		
α. 50.000.000x6%=3.000.000x0,65 (=100 - 35) =	1.950.000	
β. (440.000.000-40.000.000-13.153.435-136.931.301)x35%=	87.470.342	
Συνεπώς το μέρισμα της χρήσης ανέρχεται σε		
Πλέον: Μέρισμα προνομιούχων μετοχών προηγούμενης χρήσεως δρχ.10.000x1.000x6% =	600.000	88.070.342
5. Ποσοστά Δ.Σ. (440.000.000-40.000.000-136.931.301-13.153.435-88.070.342)x30%=	161.844.922 x 30% =	48.553.477
6. Μερίσματα ιδρυτικών τίτλων 161.844.922 x 10%		16.184.492
7. Μερίσματα κερδοφόρων ομολογιών 161.844.922x20%=		32.368.984
8. Αποθεματικό από απαλλασμό της φορολογίας έσοδα (15.000.000 - 13.484.288)		1.517.712
9. Εκτακτο αποθεματικό (161.844.922-48.553.477-16.184.492-32.368.984-1.517.712)=	63.220.257	63.220.000
10. Κέρδη εις νέο 63.220.257-63.220.000 =		257
Σύνολα	185.177.295	254.822.705
(185.177.295 + 254.822.705 = 440.000.000)		

Δ. Υπολογισμός φόρου εισοδήματος και προκαταβολής φόρου εισοδήματος.

Καθαρά κέρδη χρήσεως (1.000.000.000-560.000.000)	440.000.000
ΠΛΕΟΝ: Λογιστικές διαφορές - Αναλογία χρεωστικών τόκων	

στα έσοδα από συμμετοχές και από τόκους έντοκων γραμμάτων Ελλ. Δημοσίου 10.000.000+15.000.000		
600000000	x $\frac{1.000.000.000}{1.000.000.000}$	= 1.500.000
- Ποσοστό 5% των αφορολό- γητων και των κατ'ειδικό τρόπο φορολογούμενων εσόδων με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (10.000.000+15.000.000) x 5% =		1.250.000    2.750.000
Σύνολο		δρχ. 442.750.000
Μείον: Ζημία προηγ. χρήσεων		(40.000.000)
Μείον: Έσοδα από συμμετ. και τόκους ΕΓΕΔ		(25.000.000)
Πλέον: Μέρος των απαλλασσόμενων της φορολογίας εσόδων που αναλογεί στα διανεμόμενα μετά την αναγωγή του σε μικτό ποσό		<u>13.482.288</u>
Καθαρά κέρδη χρήσεως προς φορολογία		<u>391.232.288</u>
- Υπολογισμός φόρου εισοδήματος χρήσεως 19+2 δρχ. 391.232.288 x 35% =		<u>136.931.301</u>
- Υπολογισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος χρήσεως 19+3 δρχ. 136.931.301 x 50% =		<u>68.456.650</u>

Ε. Λογιστικές εγγραφές διαθέσεως των κερδών (σύμφωνα με το Ε.ΓΑΣ.).

(1)		
88 Αποτελέσματα προς διάθεση		40.000.000
(88.03 Ζημίες προηγ. χρήσεως προς κάλυψη)		
(εις) 42 Αποτελέσματα εις νέο		40.000.000
(42.01 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο) (Κάλυψη ζημιάς παρελθούσας χρήσης)		
(2)		
88 Αποτελέσματα προς διάθεση		136.931.301
(88.08 Φόρος εισοδήματος)		
(εις) 54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη		136.931.301
(54.07 Λογαρ. εκκαθαρ. φόρων-τελών ετήσιας δηλώσεως φόρου εισοδήματος)		
(3)		

(3)	
33 Ίσρωστερ δισάφοροι	68.465.650
(33.13 Ελλ.Δημόσιο-προκαταβλη- μένοι και παρακρατημένοι φόροι)	
(33.13.00 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος)	
54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη	68.465.650
(54.08 Λογαρ.εκκαθαρ.φόρων-τελών ετήσιας δηλώσεως φόρου εισοδημ.)	
(4)	
88 Αποτελέσματα προς διάθεση	176.931.301
(88.99 Κέρδη προς διάθεση)	
(εις) 88 Αποτελέσματα προς διάθεση	176.931.301
(88.03 Ζημίες προηγ. χρήσεως προς κάλυψη)	40.000.000
(88.08 Φόρος εισοδημ.)	<u>136.931.301</u>
(5)	
88 Αποτελέσματα προς διάθεση	253.068.699
(88.99 Κέρδη προς διάθεση)	
(εις) 41 Αποθεματικά	77.891.147
(41.02 Τακτικό αποθ.)	13.153.435
(41.05 Εκτακτο αποθ.)	63.220.000
(41.90 Αποθεμ. από απαλλασ.της φορολ. έσοδα).	<u>1.517.712</u>
53. Πιστωτές διάφοροι	185.177.295
(53.01 Μερίσματα πληρ.)	88.070.342
(53.08.00 Οφειλόμενα ποσοστά Δ.Σ.)	48.553.477
(53.08.01 Μερίσματα ιδρυτ.τίτλων πληρωτ.)	16.184.492
(53.15 Δικαιούχοι ομολογιούχοι παροχών επιπλέον τόκου)	<u>32.368.984</u>
42 Αποτελέσματα εις νέο	257
(Υπόλοιπο κερδών εις νέο)	
(6)	
53 Πιστωτές διάφοροι	10.000.000
(53.01 Μερίσματα πληρωτέα)	
(εις) 43 Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου	10.000.000
(43.02 Διαθέσιμα μερίσματα χρήσεως για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου)	

Μετά την έγκριση του ισολογισμού από την τακτική γενική συνέλευση και την απόφαση της συνελεύσεως περί διανομής των κερδών θα γίνει η εγγραφή απεικονίσεως της κρατήσεως του χαρτοσήμου από τα ποσοστά του Δ.Σ., γιατί,

όπως είπαμε στα διανεμόμενα κέρδη των ημεδαπών α.ε. με τη μορφή μερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών Δ.Σ. κ.λπ. δεν γίνεται παρακράτηση φόρου, αφού τα ποσά αυτά προέρχονται από φορολογημένα, στο όνομα της α.ε. κέρδη. Δηλαδή, θα γίνει μόνο η εγγραφή για το χαρτόσημο επί των αμοιβών Δ.Σ.  $(48.553.477 \times 1,20\%) = 582.642$ :

(7)	
53 Πιστωτές διάφοροι	582.642
(53.08 Δικαιούχοι αμοιβών)	
(53.08.00 Οφειλόμενα ποσοστά Δ.Σ.)	
54. Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη	582.642
(54.09 Λοιποί φόροι - τέλη)	
(54.09.02 Χαρτόσημο και ΟΓΑ αμοιβών ΔΣ)	

ζ. Μετά την ολοκλήρωση της διαδικασίας αύξησεως του μετοχικού κεφαλαίου και της σχετικής δημοσιεύσεως στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως θα γίνουν οι εξής εγγραφές:

(8)	
33. Χρεώστες διάφοροι	10.000.000
(43.02 Διαθέσιμα μερίσματα χρήσεως για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου)	
(εις) 40 Μετοχικό κεφάλαιο	10.000.000
(με ειδικό τον 40.00 ή 40.01)	
(9)	
43 Ποσά προορισμένα για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου	10.000.000
(43.02 Διαθέσιμα μερίσματα χρήσεως για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου)	
(εις) 33 Χρεώστες διάφοροι	10.000.000
(33.02 Μέτοχοι λ/σμός καλύψεως κεφαλαίου)	

Ακολουθεί η, κατά τα γνωστά, απόδοση των φόρων και τελών

#### 10.6.2 Δεύτερη πρακτική εφαρμογή.

Η ΑΕ "ΠΟΣΕΙΔΩΝ" είναι βιομηχανική και εμπορική εταιρεία εγκαταστημένη στην Αθήνα. Το εργοστάσιό της



βρίσκεται στην Πάτρα και στην Αθήνα διατηρεί κατάστημα πωλήσεως εισαγόμενων μηχανημάτων.

Από 1.1.19+2 - 31.12.19+2 πραγματοποίησε τις εξής επενδύσεις:

α. Την 1.8.19+2 άρχισε την κατασκευή ενός ακόμη βιομηχανοστασίου στην Πάτρα σε οικόπεδο που είχε αγοράσει την 10.6.19+1 αντί 30.000.000 δρχ. Μέχρι την 31.12.19+2 δαπάνησε 60.000.000 δρχ. από τις οποίες 10.000.000 δρχ. δαπανήθηκαν για ηλεκτρολογικές και υδραυλικές εργασίες.

Το εργοστάσιο αυτό τέθηκε σε λειτουργία την 25.11.19+2.

β. Εισήγαγε μηχανήματα από το εξωτερικό αξίας 20.000.000 δρχ. τα οποία τέθηκαν σε λειτουργία στις 25.11.19+2. Για τα μηχανήματα αυτά είχε δώσει προκαταβολή 5.000.000 δρχ. στις 16.12.19+1.

γ. Αγόρασε δύο καινούρια φορτηγά αυτοκίνητα αξίας 30.000.000 δρχ. την 10.8.19+2 για τη μεταφορά των προϊόντων της.

Από το ποσό αυτό, δρχ. 10.000.000 θα καταβληθούν την 15.5.19+3 με υπογραφή συναλλαγματικής.

δ. Αγόρασε ένα καινούριο λεωφορείο για τη μεταφορά του προσωπικού 10.000.000 δρχ. και ένα καινούριο αυτοκίνητο έξι θέσεων αξίας 8.000.000 δρχ.

Κατά τη διαχειριστική χρήση 1.1.19+2 - 31.12.19+2 πραγματοποίησε καθαρά κέρδη, βάσει ισολογισμού, δρχ. 300.000.000 τα οποία δεν διαχωρίζονται λογιστικά κατά

κλάδο.

Με την εμπρόθεσμη φορολογική δήλωση αναμόρφωσε τα κέρδη αυτά με λογιστικές διαφορές δρχ. 40.000.000.

Το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων της εταιρείας ανήλθαν σε 2 δις. δρχ., από τα οποία ποσό 1.400.000.000 δρχ. προέρχεται από το εργοστάσιο της Πάτρας. Τα ακαθάριστα έσοδα του εμπορικού κλάδου της Αθήνας αναλύονται ως εξής:

α. Πωλήσεις εισαγόμενων μηχανημάτων δρχ. 540.000.000

β. Έσοδα από συμμετοχή κατά 50% σε ΣΠΕ. Κατά τη χρήση 1.1.19+1 - 31.12.19+1 η εταιρεία πραγματοποίησε συνολικά κέρδη 80.000.000 δρχ. και παρακρατήθηκε φόρος 12.000.000 (80εκ. x 15%).

γ. Έσοδα από εκμίσθωση καταστήματος που βρίσκεται στην Αθήνα δρχ. 10.000.000 και

δ. Έσοδα από τόκους εντόκων γραμματίων του Δημοσίου δρχ. 10.000.000.

Το Δ.Σ. που συνήλθε 8.5.19+3 αποφάσισε από τα πιο πάνω κέρδη να κρατηθούν για τακτικό αποθεματικό 15 εκ. δρχ, να διανεμηθούν στους μετόχους μερίσματα 45 εκ. δρχ, αμοιβές στα μέλη του Δ.Σ. 10 εκ και το υπόλοιπο των κερδών μετά την αφαίρεση των αφορολόγητων αποθεματικών να παραμείνει στην εταιρεία.

Οι μετοχές της εταιρείας είναι ονομαστικές μη εισαγμένες στο χρηματιστήριο.

Η προκαταβολή φόρου του προηγούμενου έτους ανερχόταν σε 22.000.000 δρχ.

Με βάση τα παραπάνω ζητείται να υπολογιστούν:

1. Οι επενδύσεις που είναι δυνατό να υπαχθούν στο ν. 1892/1990.
2. Η αφορολόγητη έκπτωση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 1892/1990.
3. Το αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 1828/1989.
4. Τα φορολογητέα κέρδη της Α.Ε. οικονομικού έτους 19+3.
5. Το ποσό του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση.
6. Η οφειλόμενη προκαταβολή φόρου και τα λοιπά τέλη, που οφείλει να καταβάλλει η εταιρεία με τη δήλωση αυτή.

Τέλος, να συνταχθεί ο Πίνακας Διαθέσεως των Κερδών, να γίνουν οι σχετικές λογιστικές εγγραφές και να συμπληρωθεί το έντυπο της Δηλώσεως Φορολογίας Εισοδήματος της εταιρείας.

#### Λύση

##### **A. Επενδύσεις υπαγόμενες στο ν. 1892/1990:**

1. Κατασκευή εργοστασίου	60.000.000
2. Μηχανήματα εξωτερικού	20.000.000
3. Καινούρια φορτηγά λεωφορεία	30.000.000
4. Καινούριο λεωφορείο	<u>10.000.000</u>
Σύνολο	<u>120.000.000</u>

##### **B. Υπολογισμός αφορολόγητης έκπτωσης ν. 1892/1990:**

Δηλωθέντα κέρδη:	340.000.000
Μείον: - Τακτικό αποθεματικό	15.000.000
- Μερίσματα	45.000.000
- Αμοιβές Δ.Σ.	<u>10.000.000</u>
	70.000.000



Πλέον: Μέρος των αφορολόγητων  
εσόδων που αναλογούν στα  
διανεμόμενα (διανεμόμενα  
45.000.000 + 10.000.000)  
10.000.000  
55.000.000 x  $\frac{10.000.000}{300.000.000}$  = 1.833.334

Πλέον: Αναλογών φόρος  
1.833.334 x 100  
65 x 35% = 987.178 2.826.512  
332.826.512

Μείον: Αφορολόγητη έκπτωση  
ν. 1892/1989 72.000.000  
Αφορολόγητο αποθεματικό  
επενδύσεων ν.1828/1989 71.153.885 143.153.885  
Φορολογητέα κέρδη 189.672.627

Ε. Υπολογισμός οφειλόμενου φόρου.

Κύριος φόρος 66.385.419  
(189.672.627 x 35%)  
Συμπληρωματικός φόρος 300.000  
Εσοδα από ακίνητα (100.000 x 3%)  
66.685.419

Μείον: Προκαταβολή φόρου 22.000.000  
προηγ.έτους  
Παρακρατημένος φόρος 6.000.000 28.000.000  
συμμετοχής  
Οφειλόμενος φόρος 38.685.419

ΣΤ. Υπολογισμός οφειλόμενης προκαταβολής φόρου τρέχουσας  
χρήσεως.

Κύριος φόρος + Συμπλ. 66.685.419 x 50% 33.342.709  
Μείον: Παρακρ. φόρος ΕΠΕ 6.000.000  
Οφειλόμενη προκαταβολή φόρου 27.342.709

Τέλη χαρτοσήμου 300.000  
(10.000.000 x 3%)  
ΟΓΑ τελών χαρτοσήμου 60.000  
(300.000 x 20%)  
Συνολικό ποσό οφειλής (Ε + ΣΤ + Τέλη χαρτοσ.) 66.388.128

**Ζ. Πίνακας διαθέσεως κερδών.**

Καθαρά κέρδη ισολογισμού	300.000.000
Μείον: Φόρος εισοδήματος	<u>66.658.419</u>
Υπόλοιπο	<u>233.314.581</u>
Διάθεση κερδών	15.000.000
Τακτικό αποθεματικό	45.000.000
Μερίσματα	10.000.000
Αμοιβές Δ.Σ.	72.000.000
Αφορολόγητη έκπτωση ν. 1892/1990	71.153.885
Αφορολόγητο αποθεματικών επενδύσεων ν.1828/1989	7.173.488
Αφορολόγητο αποθεματικό τόκων	<u>12.987.208</u>
Υπόλοιπο κερδών εις νέο.	<u>233.314.581</u>

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ**

86 Αποτελέσματα χρήσεως	300.000.000	
(86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως)		
(εις) 88 Αποτελέσματα προς διάθεση		300.000.000
(88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως)		
88 Αποτελέσματα προς διάθεση	300.000.000	
(88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως)		
(εις) 88 Αποτελέσματα προς διάθεση		300.000.000
(88.99 Κέρδη προς διάθεση)		
88 Αποτελέσματα προς διάθεση	66.685.419	
(88.08 Φόρος εισοδήματος)		
(εις) 54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη		66.685.419
(54.07 Φόρος εισοδήματος φορολο- γητέων κερδών)		
88 Αποτελέσματα προς διάθεση	66.685.419	
(88.99 Κέρδη προς διάθεση)		
(εις) 88 Αποτελέσματα προς διάθεση		66.685.419
(88.08 Φόρος εισοδήματος)		
88 Αποτελέσματα προς διάθεση	233.314.581	
(88.99 Κέρδη προς διάθεση)		
(εις) 41 Αποθεματικά		
(41.02 Τακτικό αποθ.)		15.000.000
(41.08 Αφορολόγητα αποθ. ειδικών διατάξεων νόμων)		150.327.373
(41.08.10 Αφορολόγητη έκπτωση ν.1828/1989)	72.000.000	
(41.08.11 Αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων ν.1828/1990)	71.153.885	
(41.08.15 Αφορολόγητο αποθεματικό τόκων)	<u>7.173.488</u>	

53. Πιστωτές διάφοροι		55.000.000
(53.01 Μερίσματα πληρωτέα)	45.000.000	
(53.08 Δικαιούχοι αμοιβών)		
(53.08.00 Οφειλόμενα ποσοστά Δ.Σ.	<u>10.000.000</u>	
42 Αποτελέσματα εις νέο (42. Υπόλοιπο κερδών εις νέο).		12.987.208
<hr/>		
63 Φόροι και τέλη	360.000	
(63.98 Διάφοροι φόροι-τέλη)		
(63.98.00 Χαρτόσημο μισθωμάτων)		
(εις) 54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη		360.000
(54.09 Λοιποί φόροι-τέλη)		
(54.09.05 Χαρτόσημο και ΟΓΑ εισοδημάτων από οικοδομές).		
<hr/>		
54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη	28.000.000	
(54.08 Λογ/σμός εκκαθάρ. φόρων- τελών ετήσιας δηλώσεως φόρου εισοδήματος)		
(εις) 33.14 Ελλ.Δημόσιο - Προκ/νοι και παρακρατημένοι φόροι		
(33.13.00 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος)	22.000.000	
(33.13.07 Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από συμμετοχές σε ΕΠΕ)	<u>6.000.000</u>	
<hr/>		
54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη	67.045.419	
(54.07 Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών)	66.685.419	
(54.09 Λοιποί φόροι-τέλη)		
(54.09.05 Χαρτόσημο και ΟΓΑ εισοδημάτων από οικοδομές)	<u>360.000</u>	
(εις) 54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη		67.045.419
(54.08 Λογ/σμός εκκαθαρίσεως φόρων-τελών ετήσιας δηλώσεως φόρου εισοδήματος)		
<hr/>		
33.13 Ελληνικό Δημόσιο - Προκαταβλημένοι και παρακρα- τημένοι φόροι	27.342.709	
(33.13.00 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος)		
(εις) 54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη		27.342.709
(54.08 Λογαριασμός εκκαθαρίσεως φόρων-τελών ετήσιας δηλώσεως φόρου εισοδήματος)		
<hr/>		

54.08 Λ/ΣΜΟΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΕΩΣ ΦΟΡΩΝ - ΤΕΛΩΝ Κ.ΛΠ.

- Προκαταβολή φόρου εισοδήματος έναντι κερδών κλειόμενης χρήσεως	22.000.000	- Φόρος εισοδήματος επί κερδών της χρήσεως	66.685.419
- Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από συμμετοχές σε ΕΠΕ	<u>6.000.000</u>	- Χαρτόσημο και ΟΓΑ εισοδημάτων από οικοδομές	360.000
	28.000.000	- Προκαταβολή έναντι φόρου εισοδήματος τρέχουσας χρήσεως	<u>27.342.709</u>
- Οφειλόμενος φόρος εισοδήματος ως δήλωση	<u>66.388.128</u>		<u>94.388.169</u>
	<u>94.388.128</u>		



ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ, Ιωάννη Γ. Αναστασιάδη -  
Εμμανουήλ Ι. Σακέλη.
2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ, Αγαπητού Σ.  
Κράτση.
3. ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ  
ΠΡΟΣΩΠΩΝ, Γεωργίου Α. Κολιούση.
4. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ ΚΑΙ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ, Μιλτ. Κ. Λεοντάρη.
5. ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΗΣ.
6. ΔΕΛΤΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ.

