ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΣΣΟΕ
Α.Τ.Ε.Ι. ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ

ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ Α.Ε. & Ε.Π.Ε.

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:
ΛΟΥΚΑΣ ΠΕΤΡΑΚΗΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ:
ΠΑΝΑΓΙΔΗ ΕΛΕΝΗ
ΠΑΠΑΠΕΤΡΟΥ ΝΕΚΤΑΡΙΑ
ΣΙΑΜΠΙΤΑΝΗ ΧΡΙΣΤΙΝΑ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2004

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Α. Ε.	Ανώνυμη Εταιρεία
Β. Ε. Π. Ε.	Βιομηχανικές & Επιχειρηματικές Περιοχές
Γ. Σ.	Γενική Συνέλευση
Δ. Ο. Υ.	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
Δ. Σ.	Διοικητικό Συμβούλιο
Ε. Γ. Λ. Σ.	Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
Ε. Π. Ε.	Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης
Ε. Σ. Υ. Ε.	Εθνική Στατιστική Υπηρεσία Ελλάδος
Ε. Τ. Β. Α.	Ελληνική Τράπεζα Βιομηχανικής Ανάπτυξης
Ι. Κ. Α.	Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων
Κ. Β. Σ.	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
Κ. Φ. Σ.	Κώδικάς Φορολογίας Εισοδήματος
Ν. Δ.	Νομοθετικό Διάταγμα
Ο. Τ. Α.	Οργανισμός Τοπικής Αυτοδιοίκησης
Π. Ο. Π.	Προστατευόμενης Ονομασίας Προέλευσης
Σ. Τ. Α. Κ. Ο. Δ.	Στατιστική Ταξινόμηση Κλάδων Οικονομικής Δραστηριότητας
Τ. Α. Ε.	Ταμείο Εμπόρων
Τ. Ε. Β. Ε.	Ταμείο Επαγγελματιών και Βιοτεχνών Ελλάδος
Φ. Ε. Κ.	Φύλλο Εφημερίδας Κυβερνήσεως

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5ο

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6ο

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΣΕ Α.Ε.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5ο

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6°

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7°

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8°

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9ο

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10ο

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ

ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1°

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2°

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3°

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4°

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5°

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6ο

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η εργασία αυτή περιλαμβάνει τη διανομή κερδών των ανωνύμων εταιρειών και των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης.

Η επιλογή του θέματος έγινε με τη βοήθεια του καθηγητή μας Λουκά Πετράκη. Επιδιώξαμε η ανάπτυξη του θέματος αυτού να αποτελέσει βασική πληροφόρηση για κάθε αναγνώστη.

Η συγγραφή της εργασίας μας έγινε με τη βοήθεια του καθηγητή μας και την έρευνα μέσα από αναγνωρισμένη βιβλιογραφία. Επίσης χρησιμοποιήθηκαν πληροφορίες από το διαδίκτυο και περιοδικά διαφόρων επαγγελματικών ιδρυμάτων.

Κλείνοντας θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τον καθηγητή μας Κύριο Λουκά Πετράκη καθώς και τους προϊσταμένους της ΔΟΥ Μεσολογγίου.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Λέγοντας διανομή κερδών εταιρειών εννοούμε όλες εκείνες τις ενέργειες που κάνει κάθε εταιρεία κατά το τέλος της διαχειριστικής χρήσης προκειμένου να προβεί στη σωστή και σύμφωνα οριζόμενα από το νόμο και το καταστατικό, διανομή των κερδών.

Ως κέρδη νοούνται αυτά που προκύπτουν καθ' όλη την διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης μετά την αφαίρεση των λογιστικών διαφορών, του φόρου εισοδήματος κλπ. Ως αφορολόγητα αποθεματικά νοούνται τα ποσά εκείνα που παρακρατούνται επί συγκεκριμένων ποσοστών από τα αδιανέμητα κέρδη με σκοπό να χρησιμοποιηθούν για συγκεκριμένες επενδύσεις και τα οποία δεν φορολογούνται μέχρι να διανεμηθούν ή να κεφαλαιοποιηθούν.

Η εργασία που ακολουθεί είναι χωρισμένη σε τρία μέρη. Στο πρώτο μέρος γίνεται αναφορά για την εταιρεία περιορισμένης ευθύνης και αναλυτικότερα η διανομή των κερδών αυτής. Στο δεύτερο μέρος γίνεται λόγος για την Ανώνυμη Εταιρεία και συγκεκριμένα οτιδήποτε έχει να κάνει με τα κέρδη και τη διανομή αυτών. Τέλος στο τρίτο μέρος αναλύονται τα αφορολόγητα αποθεματικά και ειδικότερα ο τρόπος σχηματισμού αυτών, οι επιχειρήσεις που τα δικαιούνται καθώς και ο τρόπος διάθεσης ή κεφαλαιοποίησης αυτών.

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ

ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ Ε.Π.Ε

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^{ο}

1.1. Γενικά

Την ανάγκη δημιουργίας μιας μορφής εταιρείας που θα ενδείκνυται για την ικανοποίηση των αναγκών μικρών κυρίως επιχειρήσεων προσπάθησε να ικανοποιήσει ο νομοθέτης εισάγοντας τον θεσμό της Ε.Π.Ε.

Ο θεσμός της ΕΠΕ εισήχθη στην Ελλάδα με το ν 3190/1955 και με σκοπό την ανάπτυξη μικρών κυρίως επιχειρήσεων μιας και το απεριόριστο της ευθύνης των εταίρων δεν ισχυεί, όπως συμβαίνει στις Ο.Ε. καθώς και το ελάχιστο όριο κεφαλαίου δεν είναι τόσο υψηλό όπως απαιτείται στις Α.Ε.

Με την εισαγωγή του θεσμού αυτού αμβλύνεται χωρίς όμως να εξαφανίζεται το προσωπικό στοιχείο, ενώ ταυτόχρονα ο κεφαλαιουχικός χαρακτήρας δεν είναι ιδιαίτερα έντονος.

2.2. Έννοια και χαρακτηριστικά της ΕΠΕ

Εταιρεία περιορισμένης ευθύνης είναι η εμπορική εταιρεία της οποίας το κεφάλαιο χωρίζεται σε πολλά ίσα μερίδια, τα οποία ονομάζονται εταιρικά

μερίδια και της οποίας όλοι οι εταίροι ευθύνονται για τα τα εταιρικά χρέη μόνο μέχρι το ποσό εισφοράς και στο εταιρικό κεφάλαιο.

Κύριο χαρακτηριστικό της Ε.Π.Ε. είναι το περιορισμένο της ευθύνης των εταίρων καθώς η λήψη αποφάσεων στην Σ.Ε. της Ε.Π.Ε. λαμβάνεται με πλειοψηφία πλέον του μισού του όλου αριθμού των εταίρων ενώ ταυτόχρονα οι πλειοψηφούντες εταίροι πρέπει να εκπροσωπούν πάνω από το μισό του κεφαλαίου.

1.3. Εταιρικό κεφάλαιο της Ε.Π.Ε.

Το κατώτερο όριο κεφαλαίου που ορίζει ο νόμος για την σύσταση της Ε.Π.Ε. είναι 18.000 το οποίο διαιρείται σε εταιρικά μερίδια ίσης αξίας. Οι εταίροι είναι υποχρεωμένοι να καταβάλουν το 50% της αξίας του σε μετρητά. Σε περίπτωση εισφοράς σε είδος γίνεται αποτίμηση αυτής.

Η μερίδα συμμετοχής κάθε εταίρου αοπτελείται από το σύνολο των εταιρικών μεριδίων όπου αυτός κατέχει και το οποίο μπορεί να μεταβιβάσει εκτός αν αυτό απαγορεύεται από το Καταστατικό. Η μεταβίβαση αυτή γίνεται με συμβολαιογραφική πράξη και θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε όταν εγγραφεί στα βιβλία των εταίρων της επιχείρησης ενώ η αξία αυτού ορίζεται από τον πρόεδρο των Πρωτοδικών.

Σε κάθε εταιρικό μερίδιο διακρίνουμε την:

Ονομαστική αξία: που είναι ίση με το πηλίκο της διαίρεσης του ΕΚ διά του αριθμού των εταιρικών μεριδίων.

Λογιστική αξία: που είναι ίση με το πηλίκο της διαίρεσης της καθαρής περιουσίας διά του αριθμού των εταιρικών μεριδίων.

Αγοραία αξία: η οποία διαμορφώνεται από πολλούς παράγοντες της αγοράς όπως φήμη της εταιρείας, προοπτικές επενδύσεων κλπ.

1.4. Όργανα της Ε.Π.Ε.

Τα όργανα της Ε.Π.Ε. είναι:

α) Η Γενική Συνέλευση των εταίρων

β) Ο Διαχειριστής (οι διαχειριστές)

γ) Ο ελεγκτής όταν προβλέπεται από το νόμο.

Η Γ.Σ. είναι το ανώτατο όργανο της εταιρείας που αποφασίζει για κάθε εταιρική υπόθεση οι οποίες είναι δεσμευτικές και για τους απόντες και για τους διαφωνούντες εταίρους.

Επίσης έχει την αποκλειστική αρμοδιότητα για:

- Για τις τροποποιήσεις του καταστατικού.
- Για τον διορισμό και την ανάκληση των διαχειριστών καθώς και την απαλλαγή τους από την ευθύνη.
- Για την έγκριση του Ισολογισμού και την διάθεση των κερδών.
- Για την έγερση αγωγής εναντίον των οργάνων της εταιρείας ή των εταίρων για αξιώσεις που έχει η εταιρεία εναντίον τους για αποζημίωση, που απορρέουν από πράξεις ή παραλείψεις κατά την σύσταση η λειτουργία της εταιρείας.
- Για παράταση της διάρκειας της εταιρείας, για συγχώνευσή της για διάλυση και διορισμό ή ανάκληση των εκκαθαριστών.

Διάκριση της Γενικής Συνέλευσης

Τακτική: η οποία συγκαλείται μέσα σε τρεις μήνες από το τέλος της διαχειρηστικής περιόδου από τον διαχειριστή με σκοπό την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων.

Έκτακτη: η οποία συγκαλείται με σκοπό να παρθούν αποφάσεις για διάφορα θέματα που ίσως προκύψουν χωρίς όμως να απαιτείται πρόσκληση για δημοσιότητα από την στιγμή που συμφωνούν όλοι οι εταίροι.

Καταστατική: η οποία συγκαλείται όταν πρόκειται να γίνει κάποια τροποποίηση στο Καταστατικό.

Διαχειριστής ορίζεται είτε από το Καταστατικό είτε από την Σ.Ε. ένας ή περισσότεροι από τους εταίρους ή και τρίτο πρόσωπο που δεν έχει την ιδιότητα του εταίρου.

Στην περίπτωση εκείνη που δεν ορίζεται διαχειριστής στο Καταστατικό τα καθήκοντα του διαχειριστή ασκούνται από όλους τους εταίρους. Οι διαχειριστές δεσμεύουν την εταιρεία με την υπογραφή τους η οποία τίθεται κάτω από την εταιρική επωνυμία ενώ παράλληλα ευθύνονται για την τήρηση των λογιστικών βιβλίων της εταιρείας.

1.5. Δανειακές υποχρεώσεις μεταξύ εταίρων και Ε.Π.Ε.

Η Ε.Π.Ε. μπορεί να πάρει δάνειο από κάποιον εταίρο της με την τήρηση της υποχρέωσης ότι δεν θα υποθηκεύσει περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, εκτός βέβαια αν η λήψη δανείου γίνεται χωρίς υποθήκευση περιουσιακών στοιχείων.

Παρόλο που δεν υπάρχει ειδική νομοθετική ρύθμιση για την περίπτωση παροχής δανείου από την Ε.Π.Ε. προς τον εταίρο, ορθότερο είναι να αμφισβητείται η εγκυρότητα τέτοιου δανείου γίνεται χωρίς υποθήκευση περιουσιακών στοιχείων.

Παρόλο που δεν υπάρχει ειδική νομοθετική ρύθμιση για την περίπτωση παροχής δανείου από την Ε.Π.Ε. προς τον εταίρο, ορθότερο είναι να αμφισβητείται η εγκυρότητα τέτοιου δανείου επειδή ενδέχεται να αποτελεί έμμεσο τρόπο αναλήψεως εταιρικού κεφαλαίου από τους εταίρους.

1.6. Υποχρέωση τήρησης βιβλίων Ε.Π.Ε

Τα βιβλία που είναι υποχρεωμένη να τηρεί η ΕΠΕ είναι:

1) **Αναλυτικό ημερολόγιο διαφόρων πράξεων** (θεωρημένο). Σ' αυτό καταχωρούνται όλες οι οικονομικές πράξεις, εκτός από εισπράξεις και πληρωμές ενώ η ενημέρωση του γίνεται μέσα σε 15 ημέρες από την έκδοση και λήψη του παραστατικού.
2) **Αναλυτικό ημερολόγιο ταμείου** (θεωρημένο). Σ' αυτό καταχωρούνται όλες οι πληρωμές και οι εισπράξεις ενώ ενημερώνεται και αυτό μέσα σε 15 ημέρες απο την έκδοση και λήψη του παραστατικού.
3) **Συγκεντρωτικό ημερόλογιο.** Το βιβλίο αυτό τηρείται αθεώρητο και καταχωρούνται σε αυτό συγκεντρωτικά όλοι οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί από τα αναλυτικά ημερολόγια.
4) **Αναλυτικό καθολικό.** Το βιβλίο αυτό τηρείται αθεώρητο και η ενημέρωση του γίνεται από τις εγγραφές των αναλυτικών ημερολογίων μέσα στον επόμενο μήνα από εκείνο που έγιναν οι

εγγραφές στο αντίστοιχο αναλυτικό ημερολόγιο.

5) **Γενικό καθολικό.** Το βιβλίο αυτό τηρείται θεωρημένο και ενημερώνεται από τις εγγραφές του συγκεντρωτικού ημερολογίου μέσα στον ίδιο μήνα που ενημερώνεται και αυτό.

6) **Βιβλίο απογραφών.** Το βιβλίο αυτό τηρείται θεωρημένο και καταχωρούνται σε αυτό αναλυτικά τα περιουσιακά στοιχεία, οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις που έχουν απογραφεί. Η καταγραφή της ποσότητας των αγαθών γίνεται μέχρι 20 Φεβρουαρίου ενώ η καταγραφή της αξίας των αγαθών και των άλλων λογαριασμών της απογραφής (πελάτες, προμηθευτές κλπ.) γίνεται μέχρι το τέλος Μαρτίου του επόμενου έτους.

7) **Βιβλίο πρακτικών Συνελεύσεων.** Η τήρηση αυτού γίνεται υποχρεωτικά θεωρημένη ενώ σε αυτό καταχωρούνται οι αποφάσεις που παίρνονται κατά τις Συνελεύσεις των Εταιρειών.

8) **Βιβλίο πρακτικών διαχείρισης.** Το βιβλίο αυτό τηρείται θεωρημένο και καταχωρούνται οι αποφάσεις των διαχειριστών.

9) **Βιβλίο εγγράφων ισολογισμού.** Η τήρηση του βιβλίου αυτού γίνεται υποχρεωτικά θεωρημένη και καταχωρούνται οι εγγραφές τακτοποίησης και προσδιορισμού του αποτελέσματος χρέους.

10) **Βιβλίο (Ημερολόγιο) Γραμματίων εισπρακτέων.** Το βιβλίο αυτό τηρείται θεωρημένο ή αθεώρητο καταχωρούνται σε αυτό αναλυτικά οι συναλλακτικές που θα εισπράξει η επιχείρηση μελλοντικά.

11) **Βιβλίο (Ημερολόγιο) γραμματίων πληρωτέων.** Το βιβλίο αυτό τηρείται θεωρημένο ή αθεώρητο και καταχωρούνται σε αυτό αναλυτικά οι συναλλαγματικές που θα πληρώσει μελλοντικά η επιχείρηση.

12) **Ημερολόγιο αναλυτικής λογιστικής.** Το βιβλίο αυτό τηρείται θεωρημένο όταν η επιχείρηση είναι υποχρεωμένη να τηρεί και την ομάδα 9 του Ε.Γ.Λ.Σ.

1.6.1 Υποχρέωση τήρησης βιβλίων από τους διαχειριστές

Τα βιβλία που τηρούνται αποκλειστικά από τους διαχειριστές είναι:

- **Βιβλίο εταίρων.** Στο βιβλίο αυτό καταχωρούνται τα στοιχεία αυτότητας των εταίρων, οι εισφορές τους καθώς και κάθε μεταβολή στα πρόσωπα των εταίρων.
- **Βιβλίο πρακτικών Συνελεύσεων.** Στο βιβλίο αυτό καταχωρούνται οι αποφάσεις που λαμβάνονται από την Σ.Ε.
- **Βιβλίο πρακτικών διαχειρίσεων.** Στο βιβλίο αυτό καταχωρούνται όλες οι αποφάσεις των διαχειρήσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο

2.1 Διάθεση κερδών

2.1.1. Υποχρεώσεις της Ε.Π.Ε.

Οι υποχρεώσεις που έχει και που οφείλει να εκπληρώνει κάθε Ε.Π.Ε στο τέλος κάθε εταιρικής χρήσης ορίζονται από το νόμο 490/55 και είναι οι εξής:

- Ευθύνη σύνταξης του ισολογισμού από το διαχειριστή ή τους διαχειριστές της ΕΠΕ σύμφωνα με το ν.3190/55, παρ.1.
- Έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από τους διαχειριστές και καταχώρηση στο βιβλίο πρακτικών διαχείρισης (Άρθρο 22 παρ.2 ν. 3190/55).
- Έλεγχος των οικονομικών καταστάσεων από τους ορκωτούς Ελεγκτές – Λογιστές ο οποίος γίνεται μόνο σε περίπτωση που υπερβαίνουν 2 από τα 3 κριτήρια του ελέγχου τα οποία είναι 3 εκ. ευρώ κύκλος εργασιών, 1,5 εκ. ευρώ ενεργητικό, 50 άτομα προσωπικό.
- Η Σ.Ε. γίνεται κατόπιν έγγραφης πρόσκλησης, η οποία καταχωρείται στο Βιβλίο Διαχείρισης. Η πρόσκληση αυτή επιδίδεται 8 ημέρες πριν την συνέλευση. Σε περίπτωση που συμφωνούν όλοι οι εταίροι, δεν απαιτείται πρόσκληση σύγκλησης Γ.Σ.
- Ισολογισμός, Αποτελέσματα Χρήσεων, Γενική Εκμετάλλευση, συντάσσονται σύμφωνα με τις αρχές που θέτει το Ε.Γ.Λ.Σ., μέσα

σε τρεις μήνες από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου και σύμφωνα με υποδείξεις του Ε.Γ.Λ.Σ.

2.2. Προτεραιότητα στην διάθεση κερδών

Η ΕΠΕ προκειμένου να προβεί στο σωστό προσδιορισμό αλλά και στη σωστή διανομή των κερδών στους εταίρους ακολουθεί μια σειρά εργασιών.

Η προτεραιότητα της σειράς αυτής έχει ως εξής:

- Κάλυψη των ζημιών προηγούμενων χρήσεων.
- Κράτηση για φόρο εισοδήματος.
- Κράτηση για τακτικό αποθεματικό.

Η διάθεση του υπολοίπου των κερδών γίνεται σύμφωνα με το Καταστατικό και τις σχετικές αποφάσεις της Γ.Σ. για τα εξής:

- Διανεμόμενα κέρδη προς τους εταίρους.
- Αμοιβές διαχειριστών (οι οποίες κατηγορούνται από 01/01/03).
- Διανομή κερδών στο προσωπικό.
- Έκτακτα αποθεματικά.
- Αφορολόγητα Αποθεματικά Αναπτυξιακών Νόμων.
- Υπόλοιπο κερδών εις νέο.
- Αποθεματικά αφορολόγητων εσόδων (κέρδη από παλαιές εκδόσεις εντόκων γραμματίων Ελληνικού Δημοσίου, κλπ.).
- Αποθεματικά εσόδων φορολογηθέντων κατ' ειδικό τρόπο (κέρδη από πώληση μετοχών εταιρειών μη εισηγμένων, τόκων και καταθέσεων κλπ.).
- Αποθεματικά κερδών τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων.

Δηλαδή ισχύει: ΚΔ = ΚΧ + ΥΚ – ΔΦΕ – ΛΦ

Όπου: ΚΔ = κέρδη προς διάθεση

ΚΧ = κέρδη χρήσεως

ΥΚ = υπόλοιπο κερδών χρήσεως

ΔΦΕ = διαφορές φορολογικού ελέγχου

ΛΦ = λοιποί φόροι μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος.

2.3. Κράτηση για τακτικό αποθεματικό

Σύμφωνα με τον νόμο γίνεται κράτηση τουλάχιστον 5% επί των καθαρών κερδών για το σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού.

Η κράτηση αυτή γίνεται κάθε χρόνο υποχρεωτικά κατά την διανομή και την φορολογία των κερδών.

Η υποχρέωση αυτή παύει να ισχύει όταν το τακτικό αποθεματικό φθάσει το 1/3 του εταιρικού κεφαλαίου. Το τακτικό αποθεματικό χρησιμοποιείται αποκλειστικά για την εξίσωση του τυχόν χρεωστικού υπολοίπου των λογαριασμών κερδών και ζημιών.

Μόνη προϋπόθεση για την δημιουργία υποχρέωση της εταιρείας κράτησης τακτικού αποθεματικά είναι η συγκεκριμένη χρήση να κλείσει με κέρδη. Αν η χρήση δεν αποφέρει κέρδη ή προκύψει ζημία, καμία 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 και αν με απόφαση της γενικής συνέλευσης που λήφθηκε με

παμψηφία πως κανένα ποσό δεν διανέμεται αλλά ολόκληρο το ποσό των κερδών διατίθεται για σχηματισμό άλλων αποθεματικών.

Η κράτηση για τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται επί του συνολικού ποσού των καθαρών κερδών της χρήσης μετά την αφαίρεση από τα κέρδη αυτά του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

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

2.4. Τι ίσχυε για την επιχειρηματική αμοιβή

Με την έναρξη του έτους 2003 μια σημαντική αλλαγή επέρχεται στις Ε.Π.Ε. Η υποχρέωση κράτησης ενός ποσού επί των κερδών επιχειρηματική αμοιβή παύει να ισχύει.

Η επιχειρηματική αμοιβή των διαχειριστών εταίρων μέχρι και την χρήση 2002 φορολογείτε με τις διατάξεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων.

Μετά την επιχειρηματική αμοιβή η εταιρεία παρακρατούσε φόρο 20% και χαρτόσημο 1,2% τον οποίο έπρεπε να αποδώσει ως τις 15 Απριλίου (πρώτο δεκαπενθήμερο του 4^{ου} μήνα από την λήξη της διαχειριστικής περιόδου).

Ο εταίρος διαχειριστής, στην προσωπική του δήλωση φορολογίας, δήλωνε την επιχειρηματική αμοιβή που λάμβανε, το παρακρατηθέντα φόρο 20% και το χαρτόσημο 1,2%.

Στην περίπτωση όπου η εταιρεία κατέβαλλε έναντι επιχειρηματικής αμοιβής ποσά αμοιβών σε διαχειριστές – εταίρους, στα ποσά αυτά

παρακρατούσε φόρο 20% και χαρτόσημο 1,2% η απόδοση των οποίων πληρωνόταν μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους, το παραπάνω ποσό αφαιρούταν από το φόρο επιχειρηματικής αμοιβής που έπρεπε να παρακρατηθεί.

2.5.Υπολογισμός φόρου εισοδήματος – κατάργηση επιχειρηματικής αμοιβής

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 109, Ν 2238/94 πριν από την φύση του Ν 3091/2002 ορίζονται τα καθαρά κέρδη της Ε.Π.Ε. να φορολογούνται με συντελεστή 35% μετά την αφαίρεση της επιχειρηματικής αμοιβής για τους εταίρους διαχειριστές οι οποίοι σε καμιά περίπτωση δεν έπρεπε να ξεπερνούν τους τρεις και οι οποίοι έπρεπε να συμμετέχουν στην Ε.Π.Ε. με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής.

Στην περίπτωση όπουν υπήρχαν εταίροι διαχειριστές με το ίδιο ποσοστό συμμετοχής κατά τον χρόνο έγκρισης του ισολογισμού, οι δικαιούχοι αμοιβής καθορίζονται από την εταιρεία κατά την οικεία αρχική ετήσια εμπρόσθεσμη δήλωση της.

Η επιχειρηματική αμοιβή ήταν ίση με το 50% των κερδών που δηλώνονταν με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση.

Όταν ο συνέταιρος διαχειριστής συμμετείχε και σε άλλες εταιρείες επιλέγει ο ίδιος με την υποβαλλόμενη δήλωση εισοδήματος της Ε.Π.Ε. από την εταιρεία που επιθυμούσε να λάβει επιχειρηματική αμοιβή.

Ο φορολογικός νόμος δεν αναγνωρίζει κανένα άλλο ποσό για μισθούς κάθε είδους απολαβές των εταιρειών. Όλα τα επιπλέον καταβαλλόμενα ποσά δηλώνονται και δηλώνονται ως λογισμικές διαφορές. Ουσιαστικά η επιχειρηματική αμοιβή αποτελούσε μια πλασματική διανομή κερδών, αφού η εταιρεία μπορούσε να μην μοιράσει κέρδη στους εταίρους όμως δικαιούνταν να αφαιρέσει από τα κέρδη τους την επιχειρηματική αμοιβή. Επομένως, η επιχειρηματική αμοιβή αποτελούσε δαπάνη εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα της Ε.Π.Ε

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3°

3.1 Λογιστικές ενέργειες και εγγραφές για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών επιχείρησης που τηρεί βιβλία Γ΄ κατηγορίας όπως η Ε.Π.Ε.

Όπως όλες οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ΄ κατηγορίας έτσι και οι Ε.Π.Ε. ακολουθεί συγκεκριμένες λογιστικές ενέργειες και εγγραφές για να προσδιορίσει και να μοιράσει τα κέρδη της.

Φθάνοντας στο σημείο αυτό η Ε.Π.Ε. κάνει τα εξής:

Διενεργεί λεπτομερής απογραφή, όλων των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης με ημερομηνία 31/12.

Καταχωρεί ποσοτικά την απογραφή, μέχρι την 20η Φεβρουαρίου του επόμενου έτους στο βιβλίο απογραφών.

Αποτιμεί τα εμπορεύματα είδη μέχρι την 31η Μαρτίου.

Μέσα στην ίδια προθεσμία γίνονται στο Γενικό Ημερολόγιο, οι εγγραφές τακτοποίησης για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος.

Οι εγγραφές αυτές ονομάζονται εγγραφές ισολογισμού έχουν την εξής σειρά και αποσκοπούν:

- Στην εξεύρεση του ολικού αποτελέσματος εκμετάλλευσης
- Στην εξεύρεση του συνολικού αποτελέσματος χρήσης
- Στην διανομή των προκυψάντων κερδών
- Την μεταφορά των υπολοίπων στην επόμενη χρήση.

3.2 Προσδιορισμός του ολικού αποτελέσματος εκμετάλλευσης

Για τον προσδιορισμό του ολικού αποτελέσματος εκμετάλλευσης γίνονται οι εξής λογιστικές εγγραφές:

1) Μεταφέρονται τα υπόλοιπα του λογαριασμού 78 (ίδιο παραγωγή αξιών) στους αντίστοιχους λογαριασμούς των παγίων.
2) Υπολογίζονται οι αποσβέσεις των παγίων και καταχωρούνται στο Γενικό Ημερολόγιο.
3) Με την απογραφή της προηγούμενης χρήσης (που είναι το αρχικό απόθεμα της κλειόμενης), χρεώνεται ο λογαριασμός 80.00 (Γενική εκμετάλλευση) και πιστώνονται οι αντίστοιχοι λογαριασμοί των εμπορεύσιμων ειδών, με την αξία της αρχικής απογραφής.
4) Πιστώνεται ο λογαριασμός 80.00 με το ποσό των εμπορεύσιμων είναι τελικό απόθεμα που εμφανίζεται στην απογραφή της 31/12 της κλειόμενης χρήσης και χρεώνονται οι αντίστοιχοι λογαριασμοί των εμπορεύσιμων ειδών.
5) Μεταφέρονται οι λογαριασμοί 20 και 28 (αγορές – εκπτώσεις – επιστροφές) και πίστωση αυτών και με αντίστοιχη χρέωση του λογαριασμού 80.00.
6) Μετά τις εγγραφές 2, 3 και 4 ο λογαριασμός 80.00 εμφανίζει το κόστος πωληθέντων.
7) Μεταφέρονται οι λογαριασμοί της ομάδας 6 σε πίστωση στον λογαριασμό 80.00
8) Μεταφέρονται οι λογαριασμοί της ομάδας 7 όταν λογαριασμό 80.00. Έτσι χρεώνονται οι λογαριασμοί της ομάδας 7 και πιστώνονται οι λογαριασμοί της ομάδας 80.00. Πρέπει να σημειωθεί πως από τον λογαριασμό 78.10 (έσοδα από ιδιόχρηση

εμπορευμάτων) και αυτό γιατί οι υπόλοιποι λογαριασμοί του 78 έχουν μεταφερθεί στους λογαριασμούς των παγίων στοιχείων.

9) Το υπόλοιπο του λογαριασμού 80.00 μετά τις εγγραφές 2, 3, 4, 5 και 6 μεταφέρονται στον λογαριασμό 80.01 (Μικτά αποτελέσματα κέρδη – ζημιές εκμετάλλευσης).

10) Από τον λογαριασμό 80.01 μεταφέρονται στον λογαριασμό 80.02 έξοδα μη προσδιοριστικά αποτ/των, τα έξοδα λειτουργιών διοίκησης, κατάθεσης, έρευνας και χρηματοοικονομικής, που θεωρούνται μη κοστολογήσιμα (όπως προκύπτουν από το φύλλο μερισμού).

11) Επίσης στον λογαριασμό 80.02 μεταφέρονται από τον λογαριασμό 80.01 οι εξής λογαριασμοί της ομάδας 6, οι οποίοι δεν κοστολογούνται.

64.10 → Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων

64.11 → Διαφορές αποτίμησης συμμετοχών και χρεογράφων.

64.12 → Διαφορές από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων.

6. Από το λογαριασμό 80.01 μεταφέρονται στον λογαριασμό 80.03 (έσοδα μη προσδιοριστικά αποτ/των), οι εξής λογαριασμοί της ομάδας 7.

74 → Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων.

75 → Έσοδα παρεπομένων ασχολιών

76 → Έσοδα κεφαλαίων

78.05 → Χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη εξόδων εκμ/σης

78.10 → Έσοδα από ιδιόχρηση αποθεμάτων.

Το ποσό που εμφανίζεται στο υπόλοιπο του λογαριασμού 80.01, αποτελεί το ολικό αποτέλεσμα της εκμετάλλευσης και μεταφέρεται στο λογαριασμό 86.00.00 (Μικτά αποτ/τα εκμ/σης).

3.3 Προσδιορισμός του συνολικού αποτελέσματος χρήσης

Για τον προσδιορισμό του συνολικού αποτελέσματος χρήσης γίνονται οι εξής λογιστικές ενέργειες:

Οι λογαριασμοί 80.02, 81.00, 81.00, 81.02, 82.00, 83 και 85 πιστώνονται με το χρεωστικό τους υπόλοιπο και χρεώνεται ο λογαριασμός 86. Οι λογαριασμοί 80.03, 81.01, 81.03, 82.01 και 84 χρεώνονται και πιστώνεται ο 86.

Μετά από τις παραπάνω εγγραφές, αν ο λογαριασμός 86 (Αποτελέσματα χρήσης) εμφανίζει:

α) Χρεωστικό υπόλοιπο τότε το αποτέλεσμα της επιχείρησης είναι ζημιά

β) Πιστωτικό υπόλοιπο τότε το αποτέλεσμα της επιχείρησης είναι κέρδος στις δύο περιπτώσεις το υπόλοιπο του λογαριασμού 86 μεταφέρεται στο λογαριασμό 89.99 (καθαρά αποτελέσματα χρήσης).

Στη συνέχεια εάν το υπόλοιπο του λογαριασμού 86.99 είναι: χρεωστικό (ζημιά), τότε, πιστώνεται ο λογαριασμός 86.99 και χρεώνεται ο λογαριασμός 88 (αποτελέσματα προς διάθεση) και συγκεκριμένα δευτεροβάθμιος 88.01 (ζημιές χρήσεως).

Πιστωτικό (κέρδος) τότε χρεώνεται ο λογαριασμός 86.99 και πιστώνεται ο λογαριασμός 88 (Αποτελέσματα προς διάθεση) και συγκεκριμένα ο δευτεροβάθμιος 88.00 (κέρδη χρήσεως).

Στη συνέχεια μεταφέρονται στον λογαριασμό 88 (κέρδη προς διάθεση) τα υπόλοιπα των λογαριασμών:

41. Αποθεματικά

Πιστώνεται ο λογαριασμός 88.07 (αποθεματικά πρός διάθεση) και χρεώνονται οι αντίστοιχοι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί του πρωτοβάθμιου 41, με την αξία των αποθεματικών που, η οικονομική αποφασίζει να διανείμει.

42.00 Κέρδη εις νεό

Που χρεώνεται με την αντίστοιχη πίστωση του λογαριασμού 8.02 (Υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσης).

42.02 Ζημιές προηγούμενων χρήσεων

Εδραιώνεται ο λογαριασμός 88.04 (ζημιές προηγούμενων χρήσεων στην κάλυψη), με το υπόλοιπο μέρος από τις ζημιές προηγουμένων που θα καλυφθούν από τα κέρδη της παρούσας χρήσης, και ο λογαριασμός 42.02 (ζημιές προηγούμενων χρήσεων).

42.04 Διαφορές φορολογικού ελέγχου

Αν το υπόλοιπο του λογαριασμού 42.04 είναι πιστωτικό τότε πιστώνεται ο λογαριασμός 88.06 (διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγουμένων χρήσεων) και χρεώνεται ο λογαριασμός 42.04 (διαφορές φορολογικού ελέγχου).

Αν το υπολοιπο του λογαριασμού 42.04 είναι χρεωστικό τότε χρεώνεται ο λογαριασμός 88.06 (διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγουμένων χρήσεων) και πιστώνεται ο λογαριασμός 42.04 (διαφορές φορολογικού ελέγχου).

54.07 Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών

Χρεώνεται ο λογαριασμός 88.08 (φόρος εισοδήματος), με το ποσό του φόρου εισοδήματος που αναλογεί με πίστωση του λογαριασμού 54.07 (φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών).

Οι διάφοροι φόροι που βαρύνουν απ' ευθείας τα αποτελέσματα χρήσεως (π.χ. φόρος μεγάλης ακίνητης περιουσίας). Χρεώνεται ο λογαριασμός 88.09 (λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι) και πιστώνονται οι αντίστοιχοι λογαριασμοί των εξόδων.

Κατόπιν, των ανωτέρω, εάν:

α) Το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού 88 είναι πιστωτικό (κέρδος) ώστε οι λογαριασμοί 88.00, 88.02, 88.06 και 88.07 χρεώνονται με υπόλοιπα ως και πιστώνεται ο λογαριασμός 88.99 (κέρδη προς ανάθεση)

β) Το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού 88 είναι χρεωστικό (ζημιά), ώστε οι λογαριασμοί 88.00, 88.02, 88.06 και 88.07 χρεώνονται με υπόλοιπα ως και πιστώνεται ο λογαριασμός 88.98 (ζημιές προς ανάθεση).

Στην συνέχεια εάν:

α) Το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού 88 είναι πιστωτικό (κέρδος) ώστε οι λογαριασμοί 88.01, 88.03, 88.04, 88.06, 88.08 και 88.09 (κέρδη πρός διάθεση).

β) Το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού 88 είναι χρεωστικό τότε οι λογαριασμοί 88.01, 88.03, 88.04, 88.06, 88.08 και 88.09 πιστώνονται με τα υπάρχοντα υπόλοιπα τους και χρεώνεται ο λογαριασμός 88.98 (ζημιές εις νέο).

Μετά τις παραπάνω εγγραφές, εάν το υπόλοιπο του λογαριασμού 88:

- είναι χρεωστικό (από τον λογαριασμό 88.98), τότε το αποτέλεσμα της χρήσεως είναι ζημιά
- είναι πιστωτικό (από τον λογαριασμό 88.99), τότε το αποτέλεσμα της χρήσεως είναι κέρδος.

3.4 Εγγραφές της διανομής των προκυψάντων αποτελεσμάτων

Όταν από τα αποτελέσματα χρήσης μιας επιχείρησης προέκυψαν ζημιές τότε πιστώνεται ο λογαριασμός 88.89 (ζημιές εις νέο) και χρεώνεται ο λογαριασμός 42.01 (Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο).

Αντιθέτως όταν τα αποτελέσματα / χρήσης μιας επιχείρησης προκύπτουν κέρδη τότε χρεώνεται ο λογαριασμός 88.99 (Κέρδη προς διάθεση) και πιστώνονται οι λογαριασμοί:

α) 41 Αποθεματικά

Με τις αντίστοιχες καταχωρήσεις ανά δευτεροβάθμιο με τα ποσά που παρακρατούνται ως διάφορα αποθεματικά (τακτικό, έκτακτο κλπ.)

β) 53 Πιστωτές διάφοροι και ειδικότερα

- ο λογαριασμός 53.01 (αν πρόκειται για μερίσματα Α.Ε.)
- ο λογαριασμός 53.08, 53.14 (προκειμένου για μερίσματα Ε.Π.Ε., Ο.Ε. και Ε.Ε.) με τα ποσά που διανέμονται

γ) 42 κέρδη εις νέο

Με καταχώρηση στον δευτεροβάθμιο 42.00, με τα ποσά των μη διανεμηθέντων και μη αναληφθέντων κερδών, τα οποία μεταφέρονται στην επόμενη χρήση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4°

4.1 Έγκριση και δημοσίευση Ισολογισμού της Ε.Π.Ε.

Οι διαχειριστές της Ε.Π.Ε. υποχρεούνται να δημοσιεύσουν τον Ισολογισμό και την ανάλυση των αποτελεσμάτων της επιχείρησης 20 ημέρες τουλάχιστον πριν από την τακτική συνέλευση δηλαδή το αργότερο μέχρι 10 Μαρτίου (γιατί η συνέλευση θα πρέπει να συγκληθεί το αργότερο μέχρι 31 Μαρτίου).

Η δημοσίευση γίνεται στην εφημερίδα της Κυβέρνησης, σε μια τοπική εφημερίδα και μια εφημερίδα των Αθηνών. Όταν ελέγχονται από ορκωτούς ελεγκτές τότε δημοσιεύονται στις ίδιες εφημερίδες που δημοσιεύονται και οι Α.Ε.

Επίσης, 20 ημέρες πριν από την Γενική Συνέλευση, οι διαχειριστές υποβάλλουν έκθεση για όσα έχουν πράξει (οι εκθέσεις αυτές αναγράφονται στο θεωρημένο βιβλίο πρακτικών διαχείρισης).

Στην συνέχεια, η τακτική συνέλευση αποφασίζει για την έγκριση του ισολογισμού και τη διάθεση των κερδών, καθώς και για την απαλλαγή των διαχειριστών από κάθε ευθύνη. Στην περίπτωση που η τακτική συνέλευση αναμορφώσει τον ισολογισμό που είχαν συντάξει οι διαχειριστές, ο νέος ισολογισμός ξαναδημοσιεύεται στην εφημερίδα της Κυβέρνησης.

Τα όσα αποφασίζονται κατά την τακτική συνέλευση (ή και σε άλλες συνελεύσεις) αναγράφονται στο βιβλίο πρακτικών συνελεύσεων. Το περιεχόμενο της έκθεσης των διαχειριστών και των πρακτικών των συνελεύσεων είναι παρόμοια με εκείνα του Διοικητικού Συμβουλίου και των Πρακτικών της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων αντίστοιχα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5ο

5.1 Παράδειγμα διανομής καθαρών κερδών Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.)

Οι Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης καθώς και τα λοιπά πρόσωπα που αναφέρονται στο άρθρο 101, παρ.1 του Ν 2238/94, υποβάλλουν την δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, μέχρι την 10η ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για τα εισοδήματα που απόκτησαν μέσα σε αυτήν.

Για τις Ε.Π.Ε., καθώς και για τα λοιπά πρόσωπα του άρθρου 101, παρ.1 ο φόρος υπολογίζεται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου νομικού προσώπου, με συντελεστή 35%.

Με το παράδειγμα που ακολουθεί παρουσιάζεται η διαδικασία διανομών των καθαρών κερδών εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, καθώς και η συμπλήρωση του φορολογικού έντύπου Ε5.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω, εταιρεία συσκευασίας – τυποποίησης αγροτικών προϊόντων «RILLA HELLAS Ε.Π.Ε.», με έδρα τα Φιλιατρά Μεσσηνίας.

Στην εταιρεία συμμετέχουν ο ΡΙΧΤΕΡ ΧΕΛΜΟΥΤ με ποσοστό 50% και ο ΡΙΧΤΕΡ ΜΠΕΡΤ με το υπόλοιπο 50%.

Η εταιρεία κατά το έτος 2002 πραγματοποίησε κέρδη 219.757,11. Οι λογιστικές διαφορές ανέρχονται στο ποσό των 76,72 € ενώ 56.931,88 είναι το ποσό της προκαταβολής του φόρου της προηγούμενης φορολογικής περιόδου.

Στη συνέχεια εμφανίζεται η κατάσταση προσδιορισμού του φόρου των κερδών χρήσης 2002 και διανομής αποτελεσμάτων καθώς και οι εγγραφές διανομής κερδών.

5.1.1. Λύση παραδείγματος

RILLA HELLAS Ε.Π.Ε
ΔΕΚΑΤΕΣΣΑΡΩΝ 81 ΦΙΛΙΑΤΡΑ
ΣΥΣΚΕΥΑΣΙΑ – ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ
ΑΦΜ 095628000 Δ.Ο.Υ. ΦΙΛΙΑΤΡΩΝ

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΥ
1. ΦΟΡΟΥ ΚΕΡΔΩΝ ΧΡΗΣΗΣ 2002
2. ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

ΚΕΡΔΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΧΡΗΣΗΣ 2002		219757,11
ΠΛΕΟΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ		76,72
ΜΕΙΟΝ ΖΗΜΙΕΣ ΠΡΟΗΓ. ΧΡΗΣΕΩΝ		0,00
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛ. ΚΕΡΔΩΝ		219833,83
ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ	0,00	

ΦΟΡΟΣ ΚΕΡΔΩΝ 35%	76941,84
ΣΥΜΠΛ. ΦΟΡΟΣ 3% ΕΙΣΟΔ. ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ	0,00
ΧΑΡΤΟΣΗΜΟ ΚΕΡΔΩΝ 1,2%	2638,01
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ	**79579,85**
ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΕΙΣ ΦΟΡΟΣ	0,00
ΦΟΡΟΣ ΤΟΚΩΝ ΠΟΥ ΔΙΑΝΕΜΟΝΤΑΙ	0,00
ΠΡΟΚ/ΛΗ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΗΓ. ΧΡΗΣΗΣ	56931,88
ΣΥΝΟΛΟ ΠΟΣΩΝ ΠΟΥ ΑΦΑΙΡΟΥΝΤΑΙ	**56931,88**

ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ	**22647,97**
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ ΕΠΟΜ. ΧΡΗΣΗΣ	**42318,01**
ΜΕΙΟΝ ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΗΚΕ	0,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗΣ	**42,318,01**

ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΟΦΕΙΛΗ ΧΡΗΣΗΣ	**64965,98**

ΔΟΣΗ 1/5	**15103,60**

ΚΕΡΔΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ	**219757,11**
ΖΗΜΙΕΣ ΠΡΟΗΓ. ΧΡΗΣΕΩΝ	**0,00**
ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ	**7008,86**

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔ + ΣΥΜΠΛΗ.ΦΟΡΟΣ + ΧΑΡΤ	**79579,85**
ΥΠΟΛΟΙΠΟ	**133168,40**
Α ΜΕΡΙΣΜΑ	**133168,40**
ΚΕΡΔΗ ΕΙΣ ΝΕΟ	**0,00**

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΣΕ ΕΤΑΙΡΟΥΣ ΧΡΗΣΗΣ 2002

ΕΤΑΙΡΟΣ	ΜΕΡΙΔΙΑ	ΚΕΡΔΗ ΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΟΥΝ
ΡΙΧΤΕΡ ΧΕΛΜΟΥΤ	150	66584,20
ΡΙΧΤΕΡ ΜΠΕΡΝΤ	150	66584,20
ΣΥΝΟΛΟ	300	**133168,40**

ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΚΕΡΔΩΝ

._____31/12/02_____.		Χ	Π
86.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ		219.757,11	
86.99.Καθαρά αποτ/τα χρήσεως			
86.99.01Καθαρά κέρδη χρήσης 2002	219.757,11		
88.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ			
88.00.Καθαρά κέρδη χρήσεως			219.757,11
88.00.00.Καθαρά κέρδη χρήσεως 2002	219.757,11		
Μεταφορά του λογαριασμού 86 στον 88			
._____31/12/02_____.			

._____31/12/02_____.		Χ	Π
88.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		76.941,84	
88.08.Φόρος εισοδήματος			
86.99.01Καθαρά κέρδη χρήσης 2002	76.941,84		
54.ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ			
54.07.Φόρος εισοδ. Φορολογητέων κερδών			76.941,84
54.07.00.Φόρος εισοδ. Φορολογ. κερδών 2002	76.942,84		
Φόρος επί των φορολογητέων κερδών χρήσης			
._____31/12/02_____.			
88.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		2.638,01	
88.09.Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι			
88.09.00.Χαρτόσημο Ο.Γ.Α. κερδών χρήσης 2002	2.638,01		
54. ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ			
54.07.Φόρος εισοδ. Φορολογητέων κερδών			
54.07.01.Χαρτ.ΟΓΑ 1,2% κερδών χρήσης			
Χαρ/μο επί φορολογητέων κερδών χρήσης			

._____31/12/02_____.

88. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		219.757,11	
88.00. Καθαρά κέρδη χρήσεως			
88.00.00.Καθαρά κέρδη χρήσεως 2002	219.757,11		
88.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ			219.757,11
88.08.Φόρος εισοδήματος			
88.08.00.Φόρος εισοδήματος 2002	76.941,84		
88.09.Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόρου			
89.09.00.Χαρτ.-Ο.Γ.Α κερδών χρήσης 2002	2.638,01		
Μεταφορά λογ. 88.08 και 88.09 στον 88.00			
Μεταφορά λογ. 88.08 και 88.09 στον 88.00			

._____31/12/02_____.

._____31/12/02_____.

88.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		140.177,26	
88.99.Κέρδη προς διάθεση			
88.99.00Κέρδη προς διάθεση χρήσεως 2002	140.177,26		
53.ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			
53.01.Μερίσματα πληρωτέα			
53.01.00.ΡΙΧΤΕΡ ΜΠΕΡΝΤ-Μέρισμα πληρ.			
53.01.01.ΡΙΧΤΕΡ ΧΕΛΜ-Μέρισμα πληρ.			
41.ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΦΟΡΕΣ – ΑΝΑΠΡΟΣΑΡΜΟΓΗΣ – ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ			
41.02.Τακτικό Αποθεματικό			
41.02.00.Τακτικό αποθ. Χρήσεως 2002			
Διάθεση κερδών			

._____31/12/02_____.

33.ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		42.318,01	
33.13.Ελληνικό Δημόσιο-προκαταβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι			
33.13.00.Προκαταβολή φόρου εισοδήματος επομ. Χρήσης	42.318,01		
54.ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ			42.318,01
54.07.Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	42.318,01		

54.07.02.Προκ/λη φόρου εισοδήματος επόμενης χρήσης

Υπολογισμός φόρου εισοδήματος επόμενης χρήσης

._____31/12/02_____.

54.ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ		56.931,88	
54.07.Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών			
54.07.02.Προκ/λη φόρου εισοδ. επόμενης χρήσης	56.931,88		
33.ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			56.931,88
33.13.Ελληνικό Δημόσιο – προκαταβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι			
33.13.00.Προκαταβολή φόρου εισοδήματος επόμενης χρήσης	56.931,88		

Συμ/σμός προκ/λης φόρου εισοδήματος προηγούμενης χρήσης

._____31/12/02_____.

._____31/12/02_____.

54.ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ		79.579,85	
54.03.Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών			
54.07.00.Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών χρήσης 2002	79.579,85		
54.07.01.Χαρτόσημο 1,2 κερδών χρήσης	2.638,01		
54.ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ			79.579,85
54.07.Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών			

54.07.02.Προκ/λη φόρου εισοδήματος
επόμενης χρήσης 14.613,87

54.08.Λογαριασμός εκκαθαρίσεως φόρων
τελών ετήσιας δηλώσεως φόρου εισοδήματος

54.08.00.Λογ/σμός εκκαθαρίσεως – φόρου
τελών ετήσιας δηλώσεως φόρου
εισοδήματος 64.965,98

ΣΥΝΟΛΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6°

6.1 Κλείσιμο βιβλίων παρούσας χρήσης

Σύνταξη οριστικού ισολογισμού Γενικού Καθολικού με βάση τα υπόλοιπα που απέμειναν με (χρεωστικά ή πιστωτικά) μετά τις εγγραφές διανομής προκυψάντων αποτελεσμάτων:

Με βάση το οριστικό ισοζύγιο, καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών, όλοι οι λογαριασμοί (εκτός των λογαριασμών αποθεμάτων που έχουν καταχωρηθεί κατά τη διενέργεια της απογραφής τέλους χρήσεως). Στη συνέχεια συντάσσεται και καταχωρείται ο ισολογισμός τέλους χρήσεως.

Μετά από όλες τις παραπάνω ενέργειες, γίνονται οι εγγραφές κλεισίματος, των βιβλίων της παρούσης χρήσης.

Οι εγγραφές αυτές έχουν ως εξής:

Χρεώνεται ο λογαριασμός 89.01 (ισολογισμός κλεισίματος χρήσης) και πιστώνονται όλοι οι λογαριασμοί του Ενεργητικού.

Πιστώνεται ο λογαριασμός 89.01 (ισολογισμός τέλους χρήσεως) και χρεώνονται όλοι οι λογαριασμοί του Παθητικού.

5.2 Άνοιγμα βιβλίων επομένης χρήσης

Για να ανοιχθούν τα βιβλία της επόμενης χρήσης γίνονται οι εξής εγγραφές:

Χρεώνονται ο λογαριασμός 89.00 (ισολογισμός ανοίγματος χρήσεως) και πιστώνονται όλοι οι λογαριασμοί του Παθητικού.

Πιστώνεται ο λογαριασμός 89.00 (ισολογισμός ανοίγματος χρήσεως) και χρεώνονται όλοι οι λογαριασμοί του Ενεργητικού.

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ

ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΣΕ Α.Ε.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο

1.1 Ορισμός Ανώνυμης Εταιρείας

Η ανώνυμη εταιρεία είναι η πιο σημαντική νομική μορφή εταιρείας. Η ανώνυμη συγκεντρώνει το μεγαλύτερο εταιρικό κεφάλαιο το οποίο είναι χωρισμένο σε ίσα μερίδια τις μετοχές. Οι κάτοχοι των μετοχών, οι επονομαζόμενοι μέτοχοι έχουν περιορισμένη ευθύνη η οποία φτάνει ως το ύψος συμμετοχής τους στο εταιρικό κεφάλαιο.

Ο όρος ανώνυμη δηλώνει την απρόσωπη μορφή της εταιρείας. Η προσωπικότητα του εταίρου χάνεται στις συνελεύσεις των μετόχων και στην λήψη των επιχειρηματικών αποφάσεων. Ο εταίρος όμως δύναται να διαφοροποιηθεί και να απαιτήσει δύναμη ανάλογη με τον αριθμό των μετοχών που κατέχει. Άρα αποφάσεις παίρνει η πλειοψηφία των μετοχών και όχι η πλειοψηφία των μετόχων.

Η Α.Ε. είναι κεφαλαιουχική και αποτελεί πρότυπο για την μορφή των κεφαλαιουχικών εταιρειών αφού μπορεί να συγκεντρώσει τα μεγαλύτερα κεφάλαια και να διασπάσει τον επιχειρηματικό κίνδυνο σε τόσα κομμάτια όσο και το πλήθος των μετοχών.

1.1.1 Ιστορική προέλευση

Χρονικά η ανάπτυξη του θεσμού της Ανώνυμης Εταιρείας τοποθετείται κάπου στις αρχές του 15ου αιώνα και εξελίσσεται παράλληλα με την ανάπτυξη των διεθνών μεταφορών και του εμπορίου αφού αποτέλεσαν βασικοί παράγοντες για την ανάγκη της δημιουργίας της Α.Ε.

Στην Ελλάδα οι πρώτες ανώνυμες Εταιρείες που δημιουργήθηκαν ήταν Τραπεζικές Εταιρείες. Σαν πρώτη Α.Ε. εμφανίζεται η Εθνική Χρηματιστική Τράπεζα το 1928. Είναι όμως βέβαιο πως αυτό που επέτεινε την ανάγκη δημιουργίας μεγάλων κεφαλαιουχικών εταιρειών ήταν η επέκταση των εμπορικών συναλλαγών, σε εθνικά και διεθνή επίπεδα. Η τεχνολογική εξέλιξη και η ανάγκη δημιουργίας παραγωγικών μονάδων με μεγάλες εγκαταστάσεις οι οποίες απαιτούσαν συγκέντρωση μεγάλου κεφαλαίου καθώς επίσης και η τάση για επενδυτικά προγράμματα με μακροχρόνια απόδοση οδήγησαν στην δημιουργία αλλά και στην γρήγορη ανάπτυξη των Α.Ε.

1.2 Χαρακτηριστικά Α.Ε.

1) Αποτελεί τη σοβαρότερη μορφή επιχειρηματικής δράσης με τον νομικό τύπο της εταιρείας. Ο νόμος ορίζει για την ίδρυση της ως κατώτατο όριο το ποσό των 60.000,00 ευρώ, ενώ σε αρκετές περιπτώσεις απαιτείται πολύ μεγαλύτερο ποσό κεφαλαίου.
2) Η καθαρή περιουσία της επιχειρήσεως διαχωρίζεται σε μετοχικό κεφάλαιο και σε μη μετοχικό (αποθεματικά, διαφορές υπέρ το άρτιο, κέρδη εις νέο κλπ.). Το κεφάλαιο της Α.Ε. διαχωρίζεται σε ίσα

μερίδια, τις μετοχές, οι οποίες είναι αξιόγραφα και μεταβιβάζονται εύκολα. Φορείς του κεφαλαίου των Α.Ε. είναι οι κάτοχοι των τίτλων μετοχών οι οποίοι διατηρούν ενοχικό και όχι εμπράγματο δικαίωμα επί της περιουσίας της Α.Ε.

3) Για την σύσταση της ανώνυμης εταιρείας απαιτούνται αυστηροί όροι δημοσιότητας, όπως συμβολαιογραφικό έγγραφο, έγκριση της υποπτεύουσας αρχής και δημοσίευση του καταστατικού της στην εφημερίδα της κυβέρνησης. Αλλά και σε ολόκληρη τη διάρκεια ζωής της Α.Ε., απαιτείται ο έλεγχος της υποπτεύουσας αρχής αλλά και η δημοσίευση των οικονομικών της καταστάσεων.
4) Η διάρκεια της Α.Ε. ορίζεται σε 50 έτη. Δεν επιτρέπεται η καταγγελία της Α.Ε. πριν από τη λήξη της, είναι δυνατόν όμως να λυθεί έπειτα από απόφαση της πλειοψηφίας των μετόχων.
5) Η ευθύνη των μετόχων της Α.Ε. είναι περιορισμένη και φτάνει μέχρι το ποσό της εισφοράς τους. Οι μέτοχοι δεν ευθύνονται προσωπικά με την ατομική τους περιουσία για τις υποχρεώσεις της εταιρείας.
6) Οι αποφάσεις που λαμβάνονται για την Α.Ε. λαμβάνονται κατά πλειοψηφία. Τις αποφάσεις για τρέχοντα ζητήματα όπως και για την διοίκηση και διαχείριση της εταιρικής περιουσίας λαμβάνει το Διοικητικό Συμβούλιο. Θέματα όμως μεγαλύτερης σπουδαιότητας όπως η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου παραπέμπονται στην αρμοδιότητα της Γενικής Συνέλευσης.
7) Η Α.Ε. έχει τη δική της νομική προσωπικότητα και τη δική της περιουσία. Εγγύηση για τους δανειστές της αποτελούν μόνο τα κεφάλαια της εταιρείας και όχι η προσωπική περιουσία των μετόχων.
8) Οι μέτοχοι της Α.Ε. δεν είναι απαραίτητο να έχουν εμπορική προσωπικότητα ή δικαιοπρακτική ικανότητα. Παρ' όλα αυτά η Α.Ε.

έχει την εμπορική ιδιότητα κατά το τυπικό κριτήριο, όπως ορίζει ο νόμος 2190/20.

1.3 Πλεονεκτήματα Α.Ε.

Η σύσταση μιας εταιρείας υπό την νομική μορφή της ανώνυμης προσδίδει στην επιχείρηση πλεονεκτήματα. Η Α.Ε. έχει μεγαλύτερη ευχέρεια συγκέντρωσης κεφαλαίων έναντι της ατομικής επιχείρησης. Η Α.Ε. χαρακτηρίζεται απ' το περιορισμένο της ευθύνης των μετόχων ως στο ύψος της συμμετοχής τους, ενώ παράλληλα η ευκολία μεταβίβασης των μετοχών δίνει την δυνατότητα γρήγορης αλλαγής φορέα, γεγονός που δίνει μεγάλες δυνατότητες εξυγίανσης και ανάπτυξης της Α.Ε.

Επιπλέον το γεγονός πως η Α.Ε. υποχρεούται από το νόμο να τηρεί περισσότερα και σοβαρότερα βιβλία από τις άλλες μορφές επιχείρησης δίνει μεγαλύτερη βαρύτητα και ειλικρίνεια. Η Α.Ε. υπόκεινται σε έλεγχο από το κράτος και υποχρεούται σε τυπικές δημοσιεύσεις στην εφημερίδα της κυβερνήσεως του ισολογισμού, κάθε μεταβολής του περιεχομένου του Καταστατικού, οποιασδήποτε αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας κ.α. Με όλα τα προαναφερόμενα η Ανώνυμη Εταιρεία υποχρεώνεται έμμεσα να έχει μεγαλύτερη τάξη στο λογιστήριό της και να παρέχει σοβαρότερα και πιο αξιόπιστα στοιχεία στους μετόχους, τους δανειστές και στις δημόσιες αρχές δίνουν στην Ανώνυμη Εταιρεία οι φορολογικές απαλλαγές που προσφέρει ο νόμος.

Απαλλάσσεται το εισφερόμενο κεφάλαιο κατά τη σύσταση της Ανώνυμης Εταιρείας, των καταστατικών της, της μεταβίβασης των μετοχών

της, της διανομής κερδών κλπ, από τα τέλη χαρτοσήμου ή άλλη εισφορά υπέρ δημοσίου ή τρίτων.

Αφορολόγητη είναι και η υπεραξία των εισφερόμενων ειδών για τον σχηματισμό του μετοχικού κεφαλαίου εφόσον η Ανώνυμη Εταιρεία προέρχεται από μετατροπή ή συγχώνευση που γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/77 και του Ν. 2166/93.

Σε περίπτωση σύστασης Α.Ε. ή αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου της δεν απαιτείται από τους μετόχους τεκμήριο ύπαρξης εισοδήματος (πόθεν έσχες).

Μεγάλο πλεονέκτημα αποτελεί και η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος της υπεραξίας (κέρδος) που τυχόν προκύπτει κατά την πώληση των μετοχών λόγω διαφοράς μεταξύ της τιμής πώλησης και της τιμής κτήσεως. Όμως το κέρδος που προκύπτει από μεταβίβαση μετοχών Α.Ε. μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών φορολογείται με συντελεστή 20%.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2°

2.1 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΚΕΡΔΩΝ

2.1.1 ΜΙΚΤΑ ΚΕΡΔΗ

Σύμφωνα με το νόμο, μικτά κέρδη καλούνται τα κέρδη εκείνα που πραγματοποίησε η επιχείρηση πριν από την αφαίρεση των εξόδων ζημιών και αποσβέσεων που πραγματοποιήθηκαν στη χρήση.

Σχηματικά τα μικτά κέρδη απεικονίζονται ως εξής:

- Αρχική Απογραφή + Αγορές Χρήσης – Απογραφή Τέλους = Κόστος Πωληθέντων
- Κόστος Πωληθέντων – Έσοδα Πωλήσεων = Μικτό Κέρδος.

2.1.2 ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ

Καθαρά Κέρδη σύμφωνα με το άρθρο 45 του Ν. 2190/20 είναι τα κέρδη που προκύπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα μετά την αφαίρεση κάθε εξόδου και ζημιάς, των νόμιμων αποσβέσεων και κάθε άλλου εταιρικού βάρους.

Βασικοί λογαριασμοί για τον προσδιορισμό του κέρδους χρήσης και της διανομής που ακολουθεί είναι ο λογαριασμός του Ε.Γ.Λ.Σ. 86 «Αποτελέσματα χρήσεως» και ο λογαριασμός 88 «Αποτελέσματα προς διάθεση».

Ο λογαριασμός 86 χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των συνολικών καθαρών αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) που πραγματοποιούνται από το σύνολο των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας μέσα στη χρήση που κλείνει.

Στο λογαριασμό 86 μεταφέρονται τα μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης και τα διάφορα άλλα έσοδα για να συσχετιστούν με τα έξοδα διοίκησης, διάθεσης και ερευνών ανάπτυξης. Μεταφέροντας επίσης τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα (έσοδα, κέρδη – έξοδα, ζημιές). Από το συσχετισμό αυτό εξάγεται το τελικό καθαρό αποτέλεσμα της χρήσεως πριν την αφαίρεση των φόρων που βαρύνουν τα κέρδη (φόρος εισοδήματος, καθώς και λοιπών μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος φόρων).

Στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων παρουσιάζεται πως διατίθενται τα αποτελέσματα της κλειόμενης χρήσης σε συσχετισμό με το πώς διατέθηκαν τα αποτελέσματα της προηγούμενης χρήσης. Καταρτίζεται σε δύο στήλες, στη μία από τις οποίες απεικονίζονται τα αντίστοιχα στοιχεία της προηγούμενης χρήσης και στην άλλη της κλειόμενης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3°

3.1 ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΚΕΡΔΩΝ

Η αντιμετώπιση των κερδών γίνεται με βάση τις ακόλουθες τρεις απόψεις:

α) Από φορολογική άποψη

β) Από εμπορική άποψη

γ) Από λογιστική άποψη

3.1.1 Από λογιστική άποψη

Στη λογιστική ορολογία τα κέρδη συναντιόνται υπό διάφορες έννοιες ως εξής:

- Μικτά κέρδη εκμετάλλευσης, είναι τα κέρδη που προκύπτουν ως διαφορά των οργανικών εσόδων από πωλήσεις εμπορευμάτων, προϊόντων ή παροχή υπηρεσιών και του αντίστοιχου κόστος πωληθέντος εμπορευμάτων, προϊόντων ή παρασχεθείσων υπηρεσιών.

- Κέρδη εκμετάλλευσης, είναι τα κέρδη που προκύπτουν ως διαφορά μεταξύ του συνόλου των οργανικών εσόδων και του συνόλου των οργανικών εξόδων, δηλαδή σύμφωνα με το Ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο είναι η διαφορά μεταξύ των λογαριασμών των ομάδων και 6.

- Καθαρά λογιστικά κέρδη, νοούνται αυτά που προκύπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις (αρχές και κανόνες) που από το Ε.Γ.Λ.Σ., και την εμπορική

νομοθεσία του Ν. 2190/20, μετά την αφαίρεση του αναλογούντος σ' αυτά φόρου εισοδήματος.

Σχηματιστικά τα λογιστικά κέρδη προκύπτουν:

Καθαρά Κέρδη Χρήσεως =	XXX
+ ή – Διαφορές Φορολογικού ελέγχου προηγουμένων Χρήσεως	XXX
- Λοιποί μη ενσωματούμενη στο λειτουργικό κόστος φόροι	XXX
- Φόρος εισοδήματος χρήσεως	XXX
Λογιστικά Κέρδη	XXX

3.1.2 Από φορολογική άποψη

Η έννοια του κέρδους από φορολογική άποψη ή όπως λέγεται του φορολογητέου κέρδους δεν συμπίπτει με την έννοια που προσδιορίζουν στο κέρδος η λογιστική και εμπορική νομοθεσία. Και από φορολογική άποψη το κέρδος είναι η διαφορά μεταξύ εσόδων και εξόδων. Τόσο τα έξοδα και τα έσοδα λαμβάνονται σύμφωνα με τους ισχύοντες κάθε φορά φορολογικούς νόμους οι οποίοι δεν εναρμονίζονται με τις επιταγές της λογιστικής και εμπορικής νομοθεσίας.

Στα λογιστικά έξοδα περιλαμβάνονται συνήθως έξοδα που δεν αναγνωρίζονται από τη φορολογούσα αρχή για έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα. Τέτοιες δαπάνες είναι οι ακόλουθες.

Δαπάνες που δεν καλύπτονται από νομότυπα δικαιολογητικά

- Τα έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας

- Οι αμοιβές ελεύθερων επαγγελματιών για τις οποίες δεν υπάρχουν οι «αποδείξεις παροχής υπηρεσιών» που προβλέπει ο Κ.Β.Σ.
- Οι δαπάνες που δεν είναι «παραγωγικές» σύμφωνα με την φορολογούσα αρχή αν και καλύπτονται από νομότυπα δικαιολογητικά (πρόσθετα τέλη του Ι.Κ.Α., προσαυξήσεις φόρων κλπ.) δεν αναγνωρίζεται ως έκπτωση με την αιτιολογία ότι οφείλονται σε υπαιτιότητα του φορολογούμενου.
- Οι μισθοί και τα ημερομίσθια για τα οποία δεν καταβλήθηκαν οι εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού.

Σύμφωνα με τη νομοθεσία που διέπει τις Ανώνυμες Εταιρείες δεν επιτρέπεται η διανομή κερδών μιας χρήσεως πριν συμψηφισθούν οι τυχόν υφιστάμενες ακάλυπτες ζημιές των πέντε προηγουμένων χρήσεων. Είναι οπότε δυνατό ο Ισολογισμός να μην καταλήγει τελικά σε κέρδη αλλά σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις να υπάρχουν κέρδη για φορολογία.

Μετά την ισχύ του νόμου 2065/1992, η σημασία της διακρίσεως των κερδών σε διανεμόμενα και μη διανεμόμενα έχει μειωθεί από φορολογική άποψη, αφού σύμφωνα με τον παραπάνω νόμο τα κέρδη φορολογούνται πλέον όλα στο όνομα της εταιρείας πριν τη διανομή του.

3.1.2 Από εμπορική άποψη

Το άρθρο 45 του Ν. 2190/20 ορίζει ότι τα καθαρά κέρδη της εταιρείας είναι τα προκύπτοντα μετά την αφαίρεση από τα πραγματοποιηθέντα ακαθάριστα κέρδη κάθε εξόδου, ζημιάς αποσβέσεων και άλλου εταιρικού βάρους. Το καθαρό κέρδος, σε δεδομένη στιγμή, προκύπτει αν από τη 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. Το καθαρό κέρδος επηρεάζεται άμεσα από τον τρόπο κατάρτισης του Ισολογισμού έτσι ο Ν. 2190/20 ορίζει ποια στοιχεία πρέπει να εγγράφονται στο ενεργητικό και ποια στο παθητικό του Ισολογισμού. Το συνολικό καθαρό κέρδος προκύπτει και από το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσης. Ο λογαριασμός αυτός συνοδεύει πάντοτε τον Ισολογισμό και αποτελεί μαζί με αυτόν τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων.

Ο νόμος ευνοεί και θέλει καθαρά κέρδη ειλικρινή και πραγματικά και απαγορεύει την παρουσίαση στον Ισολογισμό και το λογαριασμό αποτελέσματα χρήσης κερδών που είναι εικονικά. Με την παρουσίαση στον Ισολογισμό εικονικών κερδών η οικονομική κατάσταση της εταιρείας παρουσιάζεται ανθηρή, γεγονός που βελτιώνει την θέση της εταιρείας στην αγορά. Η εταιρεία μπορεί ευκολότερα να δανειστεί, να επιδιώξει αύξηση κεφαλαίου με έκδοση νέων μετοχών που εύκολα πλέον θα απορροφηθούν κ.α.

Ο νομοθέτης με το νόμο περί Ανωνύμων Εταιρειών κατέβαλλε ιδιαίτερη προσοχή για να εμποδίσει την εμφάνιση στους Ισολογισμούς των Α.Ε. εικονικών κερδών. Τη βασική αυτή επιδίωξη επιτυγχάνει ο νόμος με τις ακόλουθες διατάξεις:

- για ακριβή και ειλικρινή εκτίμηση και εμφάνιση του ενεργητικού και του παθητικού του Ισολογισμού
- για ρύθμιση του τρόπου κατάρτισης και ανάλυσης του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσης
- με την ειδική ποινική διάταξη με την οποία τιμωρείται όποιος με δόλο ή εναντίον του Ισολογισμού επιχειρεί τη διανομή κερδών ή τόκων προς τους μετόχους, τα κέρδη τα οποία προήλθαν εκτός πραγματικών κερδών.

Είναι δυνατόν όμως ο Ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσης να παρουσιάζουν λιγότερα κέρδη από τα πραγματικά. Στην περίπτωση αυτή μπορεί τα κέρδη να εμφανίζονται μικρότερα λόγω δημιουργίας αφανών αποθεματικών. Ο νόμος θεωρεί ως πραγματοποιηθέντα κέρδη όχι μόνο εκείνα που εισρέουν στο ταμείο της εταιρείας, αλλά και εκείνα που εμφανίζονται στο ενεργητικό του Ισολογισμού με τη μορφή άλλων αξιών (όχι αναγκαστικά μετρητά).

Άλλο βέβαια είναι το θέμα της ρευστότητας, σε περίπτωση που η εταιρεία θέλει να διανείμει 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.

Στην πράξη προκύπτει το ζήτημα, αν ορισμένα έξοδα πρέπει να χαρακτηριστούν εταιρικά βάρη και συνεπώς πρέπει να βαρύνουν το λογαριασμό αποτελέσματα χρήσης, δηλαδή αν τα έξοδα αυτά θα πρέπει να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα για να προκύψει το καθαρό κέρδος της χρήσης. Ή αντίθετα αν κάποια έξοδα δεν χαρακτηριστούν σαν εταιρικά βάρη, αλλά να εμφανιστούν στον πίνακα διάθεσης κερδών, οπότε η απόφαση καταβολής των εξόδων αυτών περιέχεται στην αρμοδιότητα της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων.

Ο χαρακτηρισμός ενός εξόδου ως εταιρικού βάρους, ενώ δεν είναι πραγματικά τέτοιο έχει σαν αποτέλεσμα τον περιορισμό διανεμόμενων κερδών προς τους μετόχους. Αντίθετα αν μια δαπάνη δε χαρακτηριστεί εταιρικό βάρος υπάρχει κίνδυνος διανομής εικονικών κερδών, που καταλήγει στη μείωση του εταιρικού κεφαλαίου. Αλλά και αν ακόμη το ποσό ληφθεί από τα καθαρά κέρδη, δηλαδή εμφανιστεί στον πίνακα διάθεσης κερδών πάλι θα προσδιοριστούν τα διανεμόμενα κέρδη μεγαλύτερα.

Για την σωστή αντιμετώπιση των ζητημάτων που συχνά προκύπτουν στην πράξη πρέπει να διακρίνουμε:

1) Αν η εταιρεία έχει νόμιμη υποχρέωση να καταβάλλει τα ποσά αυτά, δηλαδή αν η εταιρεία οφείλει τα ποσά αυτά εξαιτίας υποχρεώσεων που ανέλαβε νόμιμα, ανεξάρτητα αν υπάρχουν ή όχι κέρδη. Τότε θα θεωρούνται έξοδα χρήσης και θα πρέπει να καταχωρούνται στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσης με πίστωση του δικαιούχου.
2) Αν τα ποσά αυτά τελούν υπό την αίρεση ύπαρξης καθαρών κερδών, αλλά δεν πρόκειται για συμμετοχή των πιστωτών στα κέρδη της εταιρείας. Κρίνεται σκόπιμο να αναφερθεί ενδεικτικά η περίπτωση διαρκών παροχών (εκμετάλλευση διπλώματος ευρεσιτεχνίας, βήματος κλπ.) ή η περίπτωση παροχής τεχνικών γνώσεων. Η εταιρεία έχει συμφέρον να συμφωνήσει ως ετήσιο αντάλλαγμα αυτών ποσοστά επί των καθαρών κερδών της χρήσεως. Εφ' όσον η σύμβαση που το Διοικητικό Συμβούλιο σύναψε είναι έγκυρη, ο πιστωτής δεν συμμετέχει στην διανομή των καθαρών κερδών της εταιρείας αλλά είναι πιστωτής βάσει συμβάσεως, απλώς το ποσό της οφειλής της εταιρείας προς το πρόσωπό του ορίστηκε με βάση τα πραγματοποιούντα κέρδη. Στις περιπτώσεις αυτές τα οφειλόμενα ποσά προς τους πιστωτές θεωρούνται δαπάνες και πρέπει να καταχωρούνται στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως» με πίστωση του δικαιούχου.
3) Αν η εταιρεία δεν έχει υποχρέωση ούτε βάση καταστατικού ούτε βάση συμβάσεως να διανείμει σε τρίτους κέρδη, αλλά η Γενική Συνέλευση αποφασίζει μονομερώς μια τέτοια διανομή, μέσα όμως στο πλαίσιο εξυπηρέτησης των σκοπών της εταιρείας, τα διατιθέμενα ποσά δεν αποτελούν εταιρικά βάρη, αλλά διάθεση κερδών σε

τρίτους. Τα σχετικά ποσά πρέπει να παρατίθενται στον πίνακα «διάθεσης κερδών».

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

Διανεμόμενα κέρδη είναι τα κέρδη που διανέμονται από την εταιρεία στους μέτοχους, κάτοχους ιδρυτικών τίτλων, μέλη διοικητικού συμβουλίου, το προσωπικό της εταιρείας κ.α., δηλαδή τα κέρδη που εξέρχονται από το νομικό πρόσωπο της εταιρείας.

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

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4°

4.1. ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΡΚΕΙΑ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ

Έννοια: Το ακριβές αποτέλεσμα της επιχείρησης προκύπτει μόνο μετά την εκκαθάρισή της. Η σύγκριση του Ισολογισμού εκκαθαρίσεως και του ιδρυτικού Ισολογισμού, αφού ληφθούν υπ' όψιν οι διανομές κερδών και οι εισφορές κεφαλαίων που έγιναν κατά τη διάρκεια της ζωής της επιχείρησης μας δίνει το συνολικό αποτέλεσμα που πέτυχε η επιχείρηση σε όλη τη διάρκεια της ύπαρξής της. Το μερικό αποτέλεσμα κάθε χρήσης είναι κατ' ανάγκη αυθαίρετο και υπολογίζεται κατά προσέγγιση. Επειδή όμως είναι ανέφικτο οι μέτοχοι να αναμένουν τον οριστικό τερματισμό της εταιρείας για να αποσύρουν τα κέρδη που έχουν πραγματοποιήσει, καθιερώθηκε ο περιοδικός προσδιορισμός του αποτελέσματος να γίνεται κάθε 12 μήνες και η δωδεκάμηνη αυτή λογιστική περίοδος ονομάζεται χρήση.

Η αυτοτέλεια των χρήσεων αποτελεί βασική λογιστική αρχή που τοποθετείται και από την εμπορική και από τη φορολογική νομοθεσία. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα έσοδα ή έξοδα φαίνονται στα αποτελέσματα της χρήσης μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκαν. Από φορολογική άποψη τα αποτελέσματα κάθε χρήσεως κρίνονται αυτοτελώς και δεν σχετίζονται με τα αποτελέσματα των επόμενων χρήσεων εκτός από το συμψηφισμό ζημιάς προηγούμενων χρήσεων.

Διάρκεια: Λογιστική χρήση είναι η μεταξύ δύο διαδοχικών τακτικών Ισολογισμών διαχειριστική περίοδος. Η πρακτική έχει καθιερώσει δωδεκάμηνες τακτικές χρήσεις. Οι χρήσεις πρέπει να καταλαμβάνουν ση και συνεχή χρονική περίοδο, για να αποτελούν τη χρονική μονάδα μέτρησης της

επιχειρηματικής προσπάθειας και εξέλιξης της επιχείρησης. Με τη δωδεκάμηνη χρονική περίοδο γίνεται εφικτή η σύγκριση αποτελεσμάτων που επιτυγχάνει η επιχείρηση και η εξέλιξη των διαφόρων περιουσιακών μεγεθών της επιχείρησης με άλλες ομοειδής επιχειρήσεις.

Η διαχειριστική περίοδος μπορεί να περιλαμβάνει χρονικό διάστημα μικρότερο του δωδεκαμήνου στις περιπτώσεις έναρξης, λήξης ή διακοπής των εργασιών της επιχείρησης και μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου και μέχρι 24 μήνες κατά την έναρξη των εργασιών επιχείρησης που τηρεί υποχρεωτικώς ή οικειοθελώς βιβλία Γ΄ κατηγορίας.

4.1.1 Ημερομηνία κλεισίματος Ισολογισμού της Α.Ε.

Ημερομηνία κλεισίματος Ισολογισμού είναι η τελευταία ημέρα της χρήσεως. Η εμπορική νομοθεσία δεν προσδιορίζει την ημερομηνία αυτή, όμως ο Κ.Β.Σ. ορίζει συγκεκριμένα για Γ΄ κατηγορίας βιβλία ως ημερομηνία λήξεως να είναι 31 Δεκεμβρίου ή 30 Ιουνίου κάθε έτους.

Κατ' εξαίρεση το υποκατάστημα ή άλλη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης ή ημεδαπή επιχείρηση στην οποία μετέχει αλλοδαπή με ποσοστό κεφαλαίου 50% τουλάχιστον μπορούν να κλείνουν τη χρήση τους κατά το χρόνο που κλίνει τη διαχείριση τους η αλλοδαπή επιχείρηση.

4.2 Σχολιασμός Ισολογισμού κλεισίματος χρήσης

Ο Ισολογισμός είναι η λογιστική κατάσταση με την οποία εμφανίζονται συνοπτικά κατ' είδος και κατά αξία, τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης

σε ορισμένη χρονική στιγμή, αποτιμημένα με το ίδιο νόμισμα. Ο Ισολογισμός προκύπτει από την απογραφή, της οποίας αποτελεί περίληψη.

Ο Ισολογισμός αποτελεί την επίσημη εικόνα της περιουσιακής συγκρότησης της επιχείρησης για τους τρίτους.

Το ενεργητικό του Ισολογισμού δείχνει τα μέσα δράσης της επιχείρησης και την αξία τους, ενώ το παθητικό αυτούς που έχουν δικαίωμα στο ενεργητικό. Ο Ισολογισμός είναι ένας διπλός πίνακας που καταγράφει στο αριστερό μέρος το ενεργητικό, ότι δηλαδή κατέχει η επιχείρηση και υπό ποια μορφή και στο δεξιό το παθητικό, ότι δηλαδή οφείλει η επιχείρηση σε αυτούς.

Ο Ισολογισμός καταχωρείται σε ειδικό υποχρεωτικό βιβλίο, από το νόμο, έπειτα από την απογραφή η οποία χρονολογικά προηγείται του Ισολογισμού. Το βιβλίο αυτό ονομάζεται Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών.

4.3 Χρόνος κατάρτισης Ισολογισμού

4.3.1 Σύμφωνα με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας

Από τις διατάξεις του άρθρου 29 του Κ.Β.Σ. προκύπτει:

1) Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία Γ΄ κατηγορίας συντάσσει για κάθε χρήση Ισολογισμό της επιχείρησης του, καθώς και λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης και πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων.
2) Πράξεις που επηρεάζουν τα αποτελέσματα της χρήσης ή αναφέρονται σ' αυτήν με οποιοδήποτε τρόπο του Ισολογισμού αυτής, εφόσον τα στοιχεία των πράξεων αυτών περιέχονται στην επιχείρηση μετά τη λήξη της χρήσης και εντός προθεσμίας

κλεισίματος του Ισολογισμού, λογίζονται ως ημερολογιακές πράξεις Ισολογισμού.

3) Πράξεις Ισολογισμού καθώς και το κλείσιμο του ολοκληρώνονται:

α) Εντός 3 μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για τις ατομικές επιχειρήσεις, τις μονοπρόσωπες Ε.Π.Ε., κοινοπραξίες, κοινωνίες και αστικές εταιρείες. *β)* Εντός 4 μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για Α.Ε. και συνεταιρισμούς. *γ)* Εντός 6 μηνών από τη λήξη της χρήσης για αλλοδαπές επιχειρήσεις και επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται ποντοπόρα πλοία.

4.3.2 Σύμφωνα με τις διατάξεις της εμπορικής νομοθεσίας

Ο νόμος 2190/20 ορίζει ότι ο Ισολογισμός καταρτίζει στο τέλος κάθε εταιρικής χρήσεως. Ο νόμος δεν εννοεί ότι το Δ.Σ. υποχρεούται να έχει ολοκληρώσει την κατάρτιση του Ισολογισμού ακριβώς στην λήξη της χρήσης, γιατί αυτό τις περισσότερες φορές είναι τεχνικά αδύνατο. Ο νόμος εννοεί ότι ο Ισολογισμός πρέπει να καταρτίζεται κάθε εταιρική χρήση και να απεικονίζει την οικονομική κατάσταση της εταιρείας όπως ήταν την τελευταία ημέρα χρήσης. Το χρονικό διάστημα που απαιτείται για την ολοκλήρωση της κατάρτισης του ισολογισμού ποικίλει και εξαρτάται από το είδος και την οργάνωση της εταιρείας. Από τη διάταξη του άρθρου 25 του Ν. 2190/20 ορίζεται ότι: «η γενική συνέλευση συνέρχεται υποχρεωτικά στην έδρα της εταιρείας κάθε εταιρική χρήση και εντός το πολύ έξι μηνών από την ημέρα λήξης της χρήσης»

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5°

5.1 ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ

5.1.1 Η έννοια της διάθεσης των κερδών της Α.Ε.

Επιδίωξη κάθε επιχείρησης, κατά συνέπεια και της Ανώνυμης Εταιρείας είναι η πραγματοποίηση κερδών και η διανομή τους στους φορείς της, προκειμένου για την Ανώνυμη Εταιρεία, στους μετόχους, στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, στους ιδρυτές, στο προσωπικό της για την συμβολή τους στην πραγματοποίηση του κέρδους.

Τμήμα όμως των κερδών δεν εξέρχεται απ' το νόμιμο πρόσωπο της εταιρείας διανεμόμενο αλλά με απόφαση της εταιρείας παραμένει στην εταιρεία με τη μορφή αποθεματικών ή κερδών εις νέα.

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

Τα διανεμόμενα κέρδη που προέρχονται είτε από τα κέρδη της κλειόμενης χρήσεως, είτε από τα κέρδη εις νέο προηγουμένων χρήσεων, είτε από διανεμήσιμα αποθεματικά.

	+ ΚΕΡΔΗ ΚΛΕΙΟΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΗΣ
ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ =	+ ΚΕΡΔΗ ΕΙΣ ΝΕΟ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ
ΚΕΡΔΗ	+ ΔΙΑΝΕΜΗΣΙΜΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ

Σύμφωνα με το νόμο, η υποχρεωτική διάθεση κερδών αφορά αποκλειστικά τα κέρδη της κλειόμενης χρήσης και όχι τα κέρδη που προέρχεται 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 σχετικά με τη διάθεση των κερδών εφαρμόστηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν ή σχηματίστηκαν αντίστοιχα.

Διανεμήσιμα αποθεματικά ονομάζονται τα ελεύθερα αποθεματικά, αυτά δηλαδή που σχηματίστηκαν με ελεύθερη από το νόμο ή το καταστατικό απόφαση της Γενικής Συνέλευσης, καθώς και τα καταστατικά αποθεματικά τα οποία προορίζονται να διανεμηθούν. Επίσης διανεμήσιμα θεωρούνται και τα αφορολόγητα αποθεματικών των διαφόρων αναπτυξιακών νόμων.

5.1.2 Το όριο Εξουσίας της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης για τη διάθεση των κερδών

Ο νόμος δεν αφήνει το καταστατικό ελεύθερο να καθορίζει τον τρόπο διάθεσης των κερδών. Ορίζει επίσης τα πλαίσια μέσα στα οποία το καταστατικό πρέπει να καθορίζει τον τρόπο διάθεσης των κερδών. Επιβάλλεται μέσα από την νομοθεσία η κράτηση από τα καθαρά κέρδη ορισμένου ποσοστού για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού και μερίσματος.

Υπάρχει όμως διάταξη του καταστατικού καθ' όλα νόμιμη που παρέχει στην Γενική Συνέλευση την δυνατότητα να ορίζει κατά βούληση τον τρόπο διάθεσης του υπολοίπου των κερδών που μένει έπειτα από την αφαίρεση από αυτό, του ποσοστού με σχηματισμό αποθεματικού και πρώτου μερίσματος.

Την διάθεση των κερδών αποφασίζει κατ' αρχή το διοικητικό συμβούλιο της εταιρείας. Η απόφαση όμως αυτή αποτελεί πρόταση προς ψήφιση για τη Γενική Συνέλευση. Η τακτική Γενική Συνέλευση έχει αποκλειστικό δικαίωμα να εγκρίνει τον πίνακα διανομής των κερδών όπως αυτός καταρτίστηκε από το διοικητικό συμβούλιο, μπορεί όμως εάν επιθυμεί να τον τροποποιήσει μέσα στα πλαίσια του νόμου και του καταστατικού. Η απόφαση της Γενικής Συνέλευσης σχετικά με τη διάθεση των κερδών αποτελεί προϋπόθεση κύρους της έγκρισης του Ισολογισμού, γιατί χωρίς αυτή δε νοείται έγκριση των αντιστοίχων κονδυλίων του Ισολογισμού (αποθεματικών, μερισμάτων, ποσοστών Διοικητικού Συμβουλίου κλπ.).

Στην περίπτωση που η Γενική Συνέλευση τροποποιήσει τον πίνακα διάθεσης κερδών που κατάρτισε το Διοικητικό Συμβούλιο και δημοσίευσε στις εφημερίδες, είναι αναγκαίο να δημοσιευθεί και πάλι ο Ισολογισμός καθώς και οι πίνακες που τον συνοδεύουν «αποτελεσμάτων χρήσης» και «διάθεσης κερδών» στο δελτίο ανωνύμων εταιρειών και εταιρειών περιορισμένης ευθύνης της εφημερίδας της κυβερνήσεως και να υποβληθεί εκ νέου στη Διοίκηση (Υπουργείο Εμπορίου ή αρμόδια Νομαρχία).

Ο νόμος δεν προβλέπει νέα δημοσίευση και σε πολιτική και σε οικονομική εφημερίδα. Θα ήταν όμως σκόπιμο να υπογραμμίσουμε την άποψη πολλών πως πρέπει να γίνεται εκ νέου δημοσίευση καθώς για τις οικονομικές καταστάσεις δεν ενδιαφέρονται μόνο οι μέτοχοι αλλά και οι πιστωτές, οι πιστοδοτικοί οργανισμοί (Τράπεζες κλπ.), ακόμη ίσως και

μικρομέτοχοι που δεν παρευρέθηκαν στη Γενική Συνέλευση που τροποποίησε τον πίνακα διάθεσης κερδών.

5.1.3 Πολιτική στη διάθεση κερδών – Πολιτική μερισμάτων

Πολιτική των κερδών ή πολιτική μερισμάτων καλείται η τακτική που ακολουθεί η διοίκηση της εταιρείας σχετικά με τη διάθεση των κερδών της χρήσης, δηλαδή η διατήρηση κάποιας σχέσης μεταξύ διανεμομένων κερδών και μη διανεμομένων.

Η διάθεση των κερδών χαρακτηρίζεται από δύο αντίθετες τάσεις, ενώ επιδιώκεται η διανομή του μεγαλύτερου δυνατού ποσοστού κερδών στους μετόχους και λοιπούς δικαιούχους, παράλληλα γίνονται ενέργειες για τη διατήρηση στην επιχείρηση του μεγαλύτερου δυνατού ποσού κερδών.

Διάφοροι παράγοντες συνηγορούν υπέρ της μίας ή της άλλης τάσης και η διοίκηση της επιχείρησης πρέπει να βρει την χρυσή τομή.

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

1) Ο νόμος ή το καταστατικό της εταιρείας επιβάλλουν τη διανομή στους μετόχους ενός τμήματος των κερδών.
2) Το κύρος ή το γόητρο που έχει η επιχείρηση ή που προσπαθεί να αποκτήσει στην αγορά υπαγορεύουν την διανομή υψηλών μερισμάτων.
3) Μια κατηγορία μετόχων αποβλέπει στη διανομή όσο το δυνατό μεγαλυτέρων 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 κάποιο εισόδημα.

4) Η προέλευση των κεφαλαίων, είτε ιδίων (αύξηση μετοχικού κεφαλαίου), είτε ξένων (σύναψη δανείων) υπαγορεύει τη διανομή σταθερών και υψηλών μερισμάτων.
5) Η μη διανομή μερίσματος πιθανόν να έχει δυσμενείς συνέπειες στις τιμές των μετοχών τους που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο.

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

1) Το καταστατικό της εταιρείας μπορεί να επιβάλλει στο σχηματισμό διαφόρων αποθεματικών.
2) 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 δεν διανέμουν το μεγαλύτερο μέρος των κερδών τους αλλά το επενδύουν.
3) Η επέκταση της επιχείρησης κυρίως σε αναπτυσσόμενες επιχειρήσεις με δυνατότητες εξάπλωσης επιβάλλει την αυτοχρηματοδότηση της με αδιανέμητα κέρδη τα οποία ή τα επενδύει σε πάγιες εγκαταστάσεις ή τα χρησιμοποιεί ως κεφάλαιο κίνησης.
4) Η ρευστότητα της επιχείρησης και ταυτόχρονα η ανάγκη εξοφλήσεως ληξιπρόθεσμων απαιτήσεων υποχρεώνει την επιχείρηση στη δημιουργία αποθεματικών από τα κέρδη κάθε χρήσεως.
5) Οι περισσότεροι επενδυτές επιθυμούν οι επιχειρήσεις να καταβάλλουν σε κάθε χρήση σταθερά μερίσματα, έτσι συχνά παρακρατούν κέρδη στις πολύ κερδοφόρες χρήσεις.

6) Σημαντική βαρύτητα στη λήψη αποφάσεως αναφορικά με την πολιτική των κερδών, παίζει ο βαθμός δανειακής επιβαρύνσεως και η δυνατότητα εξεύρεσης ξένων κεφαλαίων. Έτσι οι εταιρείες που έχουν δυνατότητα εξεύρεσης δανειακών κεφαλαίων μπορούν να ακολουθούν λιγότερο συντηρητική πολιτική μερίσματος.
7) Η διασπορά των μετοχών επηρεάζει την απόφαση για την διανομή ή όχι μερισμάτων. Στις εταιρείες με μικρή διασπορά μετοχών συνηθίζεται η τάση για διανομή μικρών μερισμάτων, γιατί οι μέτοχοι στην πλειοψηφία τους έχουν υψηλά εισοδήματα και συνεπώς φορολογούνται με υψηλούς συντελεστές.

5.1.4 Ποια κέρδη διανέμονται

Τα διανεμόμενα κέρδη κατά κύριο λόγο προκύπτουν από τα κέρδη της χρήσεως που κλείνει. Ο νόμος όμως επιτρέπει και την διάθεση κερδών εις νέο, δηλαδή κερδών που προέρχονται από χρήσεις παρελθόντων ετών. Επιπλέον είναι δυνατόν να προέρχονται τα κέρδη προς διανομή και από αποθεματικά των οποίων ο νόμος επιτρέπει τη διανομή τους. Βέβαια η νομοθεσία υποχρεώνει την Ανώνυμη Εταιρεία για διάθεση των κερδών που αφορούν την κλειόμενη χρήση.

Ως προαιρετικά αποθεματικά νοούνται όλα τα αποθεματικά των οποίων επιτρέπει η διανομή. Βέβαια σε περίπτωση διανομής των αποθεματικών αυτών επιβάλλεται μεν φόρος 3% στο ποσό των αδιανέμητων κερδών που είχαν φορολογηθεί τα προαιρετικά αποθεματικά και το υπόλοιπο κερδών εις νέο στο όνομα του νομικού προσώπου κατά το χρόνο που προέκυψαν, δηλαδή προστίθενται στο καθαρό ποσό αυτών, όπως εμφανίζονται στον Ισολογισμό ο

ανωτέρας φόρος εισοδήματος που είχε καταβληθεί κατά το χρόνο που προέκυψαν τα καθαρά κέρδη, ούτε συμψηφίζεται ούτε επιστρέφεται στην Ανώνυμη Εταιρεία.

Επομένως τα αποθεματικά που είναι δυνατό να διανεμηθούν με απόφαση Τακτικής Γενικής Συνέλέυσης των μετοχών είναι:

- Τα ελεύθερα αποθεματικά, δηλαδή τα αποθεματικά που σχηματίστηκαν με ελεύθερη (μη απαγορευμένη από το νόμο ή το καταστατικό) απόφαση της τακτικής Γενικής Συνέλευσης. Στην κατηγορία αυτή 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 όπου τα κέρδη δεν επαρκούν. Σ' αυτή την κατηγορία κατατάσσονται και τα καταστατικά αποθεματικά που δεν έχουν ειδικό προορισμό, όπως και το έκτακτο αποθεματικό και τα οποία μπορούν να διανεμηθούν με απλή απόφαση της τακτικής Γενικής Συνέλευσης των μετοχών, 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 απ' το καταστατικό).
- Το τακτικό αποθεματικό, που σχηματίστηκε πέρα από το υποχρεωτικό ανώτατο όριο που καθορίζεται από το νόμο ή το καταστατικό. Τα αποθεματικά πρέπει να αθροίζονται 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 Γενικής Συνέλευσης.

5.1.5 Φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν μετά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και μέχρι την έγκρισή τους από τη Γενική Συνέλευση

Από την ημέρα που οι οικονομικές υπηρεσίες της εταιρείας καταρτίσουν τις οικονομικές καταστάσεις της χρήσης και μέχρι τη σύγκλιση της ετήσιας Γενικής Συνέλευσης που γίνονται μέσα σε έξι (6) μήνες από τη λήξη της Χρήσης η Ανώνυμη Εταιρεία δεν έχει καμιά φορολογική υποχρέωση από τη διανομή των κερδών στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, αφού τα κέρδη της Ανώνυμης Εταιρείας ανεξάρτητα εάν διανέμονται ή όχι φορολογούνται στο σύνολο τους με συντελεστή 35%.

Σημειώνουμε ότι η συνεδρίαση του Διοικητικού συμβουλίου για την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να γίνει μέχρι την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος της Ανώνυμης Εταιρείας, γιατί το απόσπασμα των πρακτικών του Διοικητικού Συμβουλίου, που αφορά τη πρόταση διανομής κερδών μαζί με τον Ισολογισμό και την ανάλυση του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως» είναι τα δικαιολογητικά έγραφα τα οποία πρέπει να συνοδεύουν τη δήλωση του φόρου εισοδήματος.

5.1.6 Φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν μετά την έγκριση της διάθεσης των κερδών από τη Γενική Συνέλευση

Όταν συνέλθει η Γενική Συνέλευση και εγκρίνει τις άνω οικονομικές καταστάσεις, η Ανώνυμη Εταιρεία, έχει τις εξής φορολογικές υποχρεώσεις οι οποίες προκύπτουν από τη διανομή κερδών του Δ.Σ.

1) Υποβολή δήλωσης αποδοχής τέλους χαρτοσήμου αμοιβών μελών Διοικητικού Συμβουλίου και καταβολής αυτού.
2) Υποβολή συγκεντρωτικής κατάστασης αμοιβών Δ.Σ.

Χορήγηση βεβαίωσης στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου στα οποία καταβλήθηκαν οι άνω αμοιβές στις οποίες αναγράφονται οι αμοιβές αυτές και το χαρτόσημο. Η βεβαίωση αυτή χρησιμοποιείται από το σύμβουλο μόνο για την κάλυψη των τεκμηρίων.

5.1.7 Χρόνος κατάρτισης και δημοσιεύσεις οικονομικών καταστάσεων

Οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζει η Ανώνυμη Εταιρεία στο τέλος της χρήσης σύμφωνα με το άρθρο 42 του Ν. 2190/20, δηλαδή ο Ισολογισμός, ο λογαριασμός «αποτελέσματα χρήσεως», ο «πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων» και το προσάρτημα, καταρτίζεται από το λογιστήριο της Ανώνυμης Εταιρείας, κατ' εντολή του Διοικητικού Συμβουλίου, εγκρίνονται από το Διοικητικό Συμβούλιο και θεωρούνται από τα υπεύθυνα πρόσωπα της διοίκησης της Ανώνυμης Εταιρείας.

Ο νόμος ζητά την έγκριση του Διοικητικού Συμβουλίου επειδή θέλει την ευθύνη για το περιεχόμενο των καταστάσεων αυτών να την έχει ολόκληρο το

Διοικητικό Συμβούλιο και αυτό γιατί η εξουσία του Διοικητικού Συμβουλίου είναι ανεπίδεκτης μεταβιβάσεως. Δηλαδή, δεν είναι δυνατό το Διοικητικό Συμβούλιο να εξουσιοδοτήσει μέλος του ή πρόσωπο εκτός αυτού για την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων. Οι οικονομικές καταστάσεις καταχωρούνται στα πρακτικά της συνεδρίασης του Διοικητικού Συμβουλίου κατά την οποία εγκρίνονται.

Η έγκριση αυτών από το Διοικητικό Συμβούλιο δεν αναπληρώνεται από την «ειδική θεώρηση» την οποία απαιτεί ο νόμος.

Η έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από το Διοικητικό Συμβούλιο αποτελεί προϋπόθεση για το κύρος της εγκρίσεως τους από τη Γενική Συνέλευση, εφόσον η γενική συνέλευση έχει δικαιώματα να τροποποιήσει τις οικονομικές καταστάσεις που έχουν εγκριθεί από το Διοικητικό Συμβούλιο.

Οι πράξεις Ισολογισμού της Ανώνυμης Εταιρείας, καθώς και το κλείσιμο του περατώνονται εντός τεσσάρων μηνών από τη λήξη της χρήσης και η προθεσμία αυτή δεν μπορεί να υπερβεί την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Σημειώνεται ότι η δήλωση φορολογίας εισοδήματος της Ανώνυμης Εταιρείας πρέπει να υποβληθεί έως την δέκατη πέμπτη ημέρα ($15^{η}$) του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν μέσα σε αυτή.

Στη συνέχεια οι προαναφερθέντες τρεις πρώτες καταστάσεις δημοσιεύονται πριν τη συνεδρίαση της Γενικής Συνέλευσης στις εφημερίδες που ορίζει ο νόμος, δηλαδή στο φύλλο εφημερίδας της Κυβερνήσεως, σε μία ημερήσια πολιτική εφημερίδα μεγάλης κυκλοφορίας η οποία εκδίδεται στην Αθήνα και σε μία οικονομική εφημερίδα. Ταυτόχρονα υποβάλλονται μαζί με την έκθεση των ελεγκτών και στο Υπουργείο Εμπορίου. Δέκα ημέρες πριν την Τακτική Γενική Συνέλευση, κάθε μέτοχος μπορεί να λάβει γνώση των

οικονομικών καταστάσεων και των εκθέσεων του Διοικητικού Συμβουλίου και των ελεγκτών.

Σαράντα οκτώ ώρες πριν τη Γενική Συνέλευση τακτική ή έκτακτη καταρτίζέται πίνακας των εχόντων δικαίωμα ψήφου στη Γενική Συνέλευση των μετόχων.

Τέλος η τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων της εταιρείας εγκρίνει τον ισολογισμό και την διάθεση των κερδών σύμφωνα με τον Ν 2190/20 και συνέρχεται υποχρεωτικά στην έδρα της εταιρείας εντός το πολύ έξι μηνών από την λήξη της χρήσης.

Κρίνεται σκόπιμη η απεικόνιση παραστατικά των διαφόρων προθεσμιών μέσα στις οποίες πρέπει η Ανώνυμη Εταιρεία να λειτουργήσει αναφορικά με τις οικονομικές καταστάσεις. Αναλυτικότερα:

Λήξη Χρήσεως	Ο
Σύναξη απογραφής και κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων	Εντός τεσσάρων μηνών από τη λήξη της χρήσεως
Έγκριση οικονομικών καταστάσεων από το διοικητικό συμβούλιο	Πριν την υποβολή δήλωσης που υποβάλλεται εντός 4 μηνών και 15 ημερών απ' τη λήξη της χρήσης
Δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων	20 ημέρες πριν τη τακτική Γενική Συνέλευση
Υποβολή στο Υπ. Εμπορίου - Την οικονομικών καταστάσεων - Της έκθεσης των Ελεγκτών - Της πρόσκλησης των μετοχών σε	20 ημέρες πριν τη τακτική Γενική Συνέλευση

συνέλευση	
Παροχή στοιχείων στους μετόχους - Για τις οικονομικές καταστάσεις - Για την έκθεση του διοικητικού συμβουλίου - Για την έκθεση των Ελεγκτών	10 ημέρες πριν τη Τακτική Γενική Συνέλευση
Κατάρτιση πίνακα μετόχων που έχουν δικαίωμα ψήφου	48 ώρες πριν τη Τακτική Γενική Συνέλευση
Σύγκλιση τακτικής γενικής συνέλευσης	Εντός 6 μηνών από τη λήξη της χρήσεως
Υποβολή στο Υπ. Εμπορίου - Επικυρωμένο αντίγραφο της Γενικής Συνέλευσης - Αντίτυπα των εγκεκριμένων από τη Γενική Συνέλευση οικονομικών Καταστάσεων	Εντός 20 ημερών από την Τακτική Γενική Συνέλευση

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6ο

6.1 ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΚΕΡΔΩΝ ΧΡΗΣΗΣ Α.Ε.

6.1.1 Σειρά στη διάθεση των κερδών χρήσης σε Α.Ε.

Ο νόμος 2190/20 και οι διατάξεις των άρθρων 44 α § 2 και 45 καθορίζουν τη σειρά με την οποία διαθέτονται τα καθαρά κέρδη της χρήσης.

Τα καθαρά κέρδη της χρήσης τα οποία προκύπτουν από το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού αποτελέσματα χρήσης αυξάνονται ή μειώνονται με τις διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων και τους υπόλοιπους μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους.

Πριν την διανομή οποιουδήποτε ποσού απ' τα καθαρά κέρδη απαιτείται η κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων. Στην συνέχεια ακολουθείτε πιστά η σειρά που καθορίζουν οι διατάξεις του ν 2190/20 και που είναι αναγκαστικής εφαρμογής.

Συμπερασματικά η διάθεση των κερδών ακολουθεί την εξής σειρά:

1) Κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων
2) Τακτικό Αποθεματικό
3) Μέρισμα – Προμέρισμα
4) Αμοιβές μελών Διοικητικού Συμβουλίου
5) Διανομή κερδών στο προσωπικό
6) Αποθεματικά
7) Υπόλοιπο των Κερδών

6.1.2 Προϋποθέσεις πραγματοποίησης διανομής κερδών Α.Ε.

Ο νόμος δίνει εξαιρετική βαρύτητα στον τρόπο πραγματοποίησης της διανομής των καθαρών κερδών της χρήσης. Γι' αυτό ο νόμος 2190/20 ορίζεται ότι το Καταστατικό της Α.Ε. πρέπει να περιέχει διατάξεις για τον Ισολογισμό και την διάθεση των κερδών αυτής.

Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 44 α και 45 του προαναφερθέντος νόμου επιβάλλεται η κράτηση από τα καθαρά κέρδη της χρήσης ορισμένου ποσοστού για τον σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού καθώς και από το υπόλοιπο η κράτηση άλλου ποσοστού για τις ανάγκες διανομής του πρώτου μερίσματος.

Σκοπός της κράτησης του τακτικού αποθεματικού είναι η ενίσχυση της εταιρείας και συνεπακόλουθα η προστασία των πιστωτών της, ενώ η πληρωμή του μερίσματος αποσκοπεί στην προστασία των πιστωτών της, ενώ η πληρωμή του μερίσματος αποσκοπεί στην προστασία των μετόχων της εταιρείας.

Τα προς διανομή κέρδη προέρχονται από κέρδη της χρήσης, ενώ ενδέχεται στα προς διανομή κέρδη να συμπεριλαμβάνονται το υπόλοιπο κερδών εις νέο και τα αποθεματικά των οποίων η διανομή επιτρέπεται.

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

Για την πραγματοποίηση της διανομής των κερδών της χρήσης απαιτούνται συγκεκριμένες προϋποθέσεις οι οποίες αναπτύσσονται ως εξής:

- Πλήρης απόσβεση όλων των εξόδων εγκατάστασης (πολυετούς απόθεσης), εκτός αν το υπόλοιπο των εξόδων αυτών είναι μικρότερο από το

άθροισμα των προαιρετικών αποθεματικών και του υπόλοιπου των κερδών εις νέο.

Η παραπάνω διάταξη εφαρμόζεται και για τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης των λογαριασμών:

- Έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων
- Έξοδα λοιπών ερευνών

Επίσης εφαρμόζεται και για παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας των λογαριασμών:

- Δικαίωμα εκμετάλλευσης ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων
- Λοιπές παραχωρήσεις

Εδώ πρέπει να αναφερθεί η εξαίρεση που γίνεται ως προς τις προβλέψεις που πραγματοποιούνται για αποζημίωση προσωπικού λόγου εξόδου από την εταιρεία και οι οποίες είναι καταχωρημένες στο λογαριασμό «λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης» και αποσβένονται μέσα σε μια πενταετία.

Συμπερασματικά απαγορεύεται να διανεμηθούν κέρδη της παρούσας χρήσης ή της προηγούμενης, με την μορφή υπολοίπου κερδών εις νέο, στους μετόχους, στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου στους διευθύνοντες, στους διαχειριστές, το προσωπικό κ.α. εκτός εάν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των προαναφερθέντων εξόδων, δικαιωμάτων και παραχωρήσεων είναι μικρότερο απ' το άθροισμα των προαιρετικών αποθεμάτων και του υπολοίπου κέρδους εις νέο.

- Προϋπόθεση για την διανομή των κερδών αποτελεί η διατήρηση ελαχίστου ορίου ιδίων κεφαλαίων.

Απαγορεύεται η διανομή μερίσματος όταν υπάρχουν ζημιές που υπερβαίνουν ή μετά τη διανομή θα υπερβούν τα κέρδη που πραγματοποίησε η εταιρεία κατά τη χρήση πλέον το υπόλοιπο κερδών εις νέο και τα προαιρετικά, μείον τα διαθέσιμα αποθεματικά.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7ο

7.1. ΠΡΟΜΕΡΙΣΜΑ ΚΑΙ ΜΕΡΙΣΜΑ

7.1.1 Προμέρισμα

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του Ν 2190/20 επιτρέπεται να γίνει η διανομή κερδών μέσα στη χρήση υπό την μορφή προμερίσματος ή στην μορφή ποσοστών. Αυτό είναι δυνατόν να πραγματοποιηθεί με τη σύνταξη μιας λογιστικής κατάστασης σε συγκεκριμένη χρονική στιγμή όπου θα έχουν κλείσει οι λογαριασμοί μέχρι και την συγκεκριμένη ημερομηνία και θα εμφανίζονται τα κέρδη της εταιρείας από τη λήξη της τελευταίας χρήσης έως τότε.

Για την διανομή του προμερίσματος θα πρέπει να υφίστανται ορισμένες προϋποθέσεις:

Αρχικά απαιτείται η δημοσίευση της λογιστικής κατάστασης το λιγότερο είκοσι ημέρες πριν την πραγματοποίηση της διανομής, στο Φ.Ε.Κ. και σε μια εφημερίδα μεγάλης κυκλοφορίας που εκδίδεται στην Αθήνα. Ανεπίδεκτη ανάγκη να τονιστεί πως εάν πρόκειται για εταιρεία η οποία είναι εισηγμένη στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών πριν την δημοσίευση πρέπει να ελεγχθεί η λογιστική κατάσταση από Ορκωτό Ελεγκτή.

Απαραίτητη προϋπόθεση αποτελεί και έγκριση της διανομής του προμερίσματος. Αναφορικά με την έγκριση του προμερίσματος ο ν2190/20 δεν προσδιορίζει ποιο όργανο είναι αρμόδιο για την χορήγησή της, γι' αυτό και εάν δεν αναφέρεται κάτι σχετικό στο Καταστατικό τότε η έγκριση μπορεί

να προέλθει είτε από την Έκτακτη Γενική Συνέλευση, είτε από το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας.

Για να διανεμηθούν στους εταίρους προμερίσματα στη διάρκεια της χρήσης δεν πρέπει τα προμερίσματα να υπερβαίνουν το μισό των αναφερόμενων, στη λογιστική κατάσταση, καθαρών κερδών της περιόδου, αφού προηγουμένως έχουν αφαιρεθεί από αυτά ο αναλογών φόρος εισοδήματος και το τακτικό αποθεματικό.

Το προμέρισμα δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος όπως συμβαίνει με τα μερίσματα που διανέμονται έπειτα από την έγκριση του Ισολογισμού. Το μέρισμα, αφού αφαιρεθεί το προμέρισμα καταβάλλεται ελεύθερο από φόρο, αφού τα συνολικά κέρδη φορολογούνται στο όνομα της εταιρείας.

Τέλος για την διανομή προμερίσματος χρειάζεται να υποβληθεί στη Νομαρχία ή στο Υπουργείο Εμπορίου η λογιστική κατάσταση έπειτα από τη δημοσίευσή της στην εφημερίδα, καθώς και φωτοαντίγραφο του διπλότυπου της αρμόδιας εφορίας.

Στην περίπτωση που τα διανεμηθέντα προσωρινά μερίσματα είναι ανώτερα από αυτά τα μερίσματα των κερδών κατά το κλείσιμο της χρήσης, τότε οι μέτοχοι που τα εισέπραξαν οφείλουν να επιστρέψουν στην εταιρεία τα επιπλέον εισπραχθέντα ποσά.

Οι λογιστικές εγγραφές που πρέπει να γίνουν κατά την διανομή των προμερισμάτων στα βιβλία της εταιρείας είναι οι εξής:

		Χ	Π
30.06.	Προμερίσματα	XX	
30.06.00.	Προμερίσματα χρήσης 200Χ	XX	
	53.02.Προμερίσματα πληρωτέα		XX
	53.02.00.Προμερίσματα πληρωτέα 200Χ		XX

53.02. Προμερίσματα πληρωτέα

53.02.00. Προμερίσματα πληρωτέα 200Χ

38.00. Ταμείο

38.03. Καταθέσεις Όψεως

Καταβολή μερισμάτων

53.02. Προμερίσματα πληρωτέα

53.02.00. Προμερίσματα πληρωτέα 200Χ

53.01. Μερίσματα Πληρωτέα

53.01.00 Μερίσματα Πληρωτέα

Μη εισπραχθέντα προμερίσματα απ' τους μετόχους μέχρι 31/12/200Χ

53.01. Μερίσματα Πληρωτέα

53.01.00. Μερίσματα Πληρωτέα

33.06. Προμερίσματα

33.06.00. Προμερίσματα .....

Μεταφορά του προεγκριθέντος απ' το Δ.Σ. διανεμόμενου προμερίσματος στους μετόχους για την τακτοποίησή του με 31/12/200Χ

7.1.2 Μέρισμα

Έπειτα από την αφαίρεση των ζημιών από τα προηγούμενα έτη και το τακτικό απόθεμα, από τα καθαρά κέρδη χρήσης, παρακρατείται 6% επί του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου της Α.Ε. με σκοπό τη διανομή του πρώτου μερίσματος στους μετόχους αφού αφαιρεθεί ο φόρος εισοδήματος που του αναλογεί.

Άλλες διατάξεις προβλέπουν διανομή μερίσματος σε μετρητά, κάθε χρόνο στους μετόχους, ποσοστό τουλάχιστον 35% επί των καθαρών κερδών του Ισολογισμού, μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού και του φόρου εισοδήματος, εφόσον βεβαίως το ύψος του μερίσματος που προκύπτει στη δεύτερη περίπτωση είναι μεγαλύτερο από εκείνο που προκύπτει με βάση το άρθρο 45 του Ν 2190/20.

Σε αυτό το σημείο κρίνεται απαραίτητο να σημειωθεί ότι η σύγκριση των δύο μερισμάτων πρέπει να γίνει αφού προηγουμένως αφαιρεθεί από το μέρισμα που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του Ν 2190/20 ο αναλογών επ' αυτού φόρος εισοδήματος εκ 35%, αν οι μετοχές της εταιρείας είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο και 40% αν οι μετοχές είναι ανώνυμες και μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

Στην περίπτωση που προκύπτει από την σύγκριση των μερισμάτων να γίνει διανομή του μερίσματος βάση του άρθρου 3 του ΑΝ 148/1967 η Γενική Συνέλευση μπορεί με ειδική απαρτία και πλειοψηφία να αποφασίσει διαφορετικά.

7.1.2.1 Με απαρτία και πλειοψηφία 100%

Με απαρτία και πλειοψηφία 100% η Γενική Συνέλευση της επιχείρησης μπορεί να αποφασίσει να μη διανέμει ούτε πρώτο, αλλά ούτε και πρόσθετο μέρισμα με την προϋπόθεση ότι το ποσό αυτό θα χρησιμοποιηθεί για την κάλυψη αναγκών της εταιρείας και όχι για τις αμοιβές των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου της εταιρείας.

Εξάλλου το μέρισμα καταβάλλεται στους δικαιούχους μετόχους μέσα σε δύο μήνες απ' την απόφαση της Γενικής Συνέλευσης και παραγράφεται μετά από μια πενταετία απ' το τέλος του έτους που δημιουργήθηκε η απαίτηση.

7.1.2.2 Με απαρτία και πλειοψηφία 95%

Με απαρτία και πλειοψηφία κατά 95% τουλάχιστον μπορεί η εταιρεία να αποφασίσει να μη διανέμει ως μέρισμα το 35% των κερδών, αλλά το πρώτο μέρισμα, που προβλέπεται από τις διατάξεις του Ν 2190/20 και ανέρχεται στο ύψος του 6% του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου.

7.1.2.3 Με απαρτία και πλειοψηφία κατά 70%

Με απαρτία και πλειοψηφία κατά 70% τουλάχιστον του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, να μη διανέμει ως μέρισμα το 35% των κερδών αν είναι μεγαλύτερο, αλλά κάποιο ποσό μικρότερο. Αν συμβεί αυτό όμως η διαφορά μεταξύ του μερίσματος του 35% επί των κερδών και αυτού του 6% επί του επιβεβλημένου κεφαλαίου μεταφέρεται στα βιβλία της

εταιρείας σε ένα ειδικό λογαριασμό αποθεματικού ως κεφαλαιοποίηση. Το αποθεματικό αυτό είναι υποχρεωμένη η εταιρεία να το κεφαλαιοποιήσει μέσα σε χρονικό διάστημα τεσσάρων ετών από το σχηματισμό του με έκδοση νέων μετοχών που θα διανεμηθούν στους μετόχους.

7.1.2.4 Φορολογία μερίσματος

Σε μια απόπειρα να προσεγγίσουμε το μέρισμα φορολογικά πρέπει να σημειωθεί πως σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. το μέρισμα αποτελεί για το μέτοχο εισόδημα από κινητές αξίες και δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος, αφού το μέρισμα δημιουργήθηκε από εισοδήματα που φορολογήθηκαν στο όνομα της εταιρείας.

Επιπλέον οι μέτοχοι Ανωνύμων Εταιρειών των οποίων οι μετοχές είναι ανώνυμες και δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο οφείλουν κατά την εξαργύρωση των μερισμάτων αποδείξεων να καταθέσουν υπεύθυνη δήλωση που να αναφέρει πως είναι κύριοι η επικαρπωτές των συγκεκριμένων μετοχών που εισπράττουν το μέρισμα. Παράλληλα η Ανώνυμη Εταιρεία για τα μερίσματα που διανέμει υποχρεούται να υποβάλει τριπλότυπες καταστάσεις με τα πλήρη στοιχεία των δικαιούχων στην Δ.Ο.Υ. της έδρας της εντός 3 μηνών από την έγκριση του Ισολογισμού της.

Απαραίτητο να σημειωθεί κρίνεται το γεγονός που δεν υποχρεώνεται η Α.Ε. σε υποβολή της πιο πάνω κατάστασης όταν ο φόρος των μερισμάτων υπολογίζεται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα της εταιρείας και εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα μερίσματα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8ο

8.1 ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ

8.1.1 Γενικά

Σύμφωνα με το άρθρο 44 του Ν 2190/20 «ετησίως αφαιρείται το εικοστό τουλάχιστον των καθαρών κερδών, δηλαδή το 5% τουλάχιστον προς σχηματισμό τακτικού αποθεματικού.

Το τακτικό αποθεματικό χρησιμοποιείται αποκλειστικά για εξίσωση, πριν από κάθε διανομή μερίσματος, του τυχόν χρωστικού υπολοίπου των λογαριασμών κερδών και ζημιών.

Η κράτηση για τακτικό αποθεματικό που προβλέπεται από το νόμο είναι υποχρεωτική, επιβάλλεται από το νόμο και μάλιστα από διάταξη αναγκαστικής εφαρμογής. Δεν είναι δυνατό ούτε διάταξη του καταστατικού, ούτε με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετοχών, έστω και εάν 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 κράτησης τακτικού αποθεματικού είναι η συγκεκριμένη χρήση να κλείσει με κέρδη. Αν η χρήση δεν αποφέρει κέρδη ή προκύψει ζημιά, 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 σχηματισμού, τακτικού αποθεματικού υπάρχει έστω και εάν με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης που λήφθηκε με παμψηφία πως κανένα ποσό δεν διανέμεται αλλά ολόκληρο το ποσό των κερδών διατίθεται για σχηματισμό άλλων αποθεματικών.

Η κράτηση για τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται επί του συνολικού ποσού των καθαρών κερδών της χρήσης μετά την αφαίρεση από τα κέρδη αυτά του αναλογούντος φόρου εισοδήματος. Αν εκτός από τα κέρδη της χρήσεως διανέμονται και κέρδη προηγούμενων χρήσεων ή και αποθεματικά, τότε η κράτηση για τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται και πάλι επί των καθαρών της χρήσης.

Στην περίπτωση που υπάρχουν ζημιές προηγούμενων χρήσεων το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται επί του υπολοίπου των κερδών που απομένει μετά την κάλυψη των ζημιών. Αν τα κέρδη που προέκυψαν στην χρήση είναι μικρότερα από το ποσό των ζημιών που υπάρχουν από προηγούμενες χρήσεις τότε δεν υπάρχει υποχρέωση για κράτηση τακτικού αποθεματικού. Δηλαδή το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται επί των λογιστικών κερδών της χρήσεως μειωμένων με τις τυχόν ζημιές προηγούμενων χρήσεων.

Το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται επί του ποσού των λογιστικών κερδών που προκύπτουν από το αλγεβρικό άθροισμα των υπολοίπων των ακόλουθων λογαριασμών.

88.00.Καθαρά κέρδη χρήσης	XXX
89.00. Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι	XXX
88.03. Ζημιές προηγούμενης χρήσης προς κάλυψη	XXX
Κέρδος επί του οποίου υπολογίζεται η κράτηση για τακτικό αποθεματικό	XXX

Το καταστατικό και η Γενική Συνέλευση των μετόχων δεν μπορούν να ορίσουν αλλά βάση υπολογισμού του τακτικού αποθεματικού. Το ποσό του αποθεματικού που αναλογεί επί των κερδών της κλειόμενης χρήσης είναι δυνατό να παρακρατηθεί από τα αδιανέμητα 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.

8.1.2 Το ποσοστό κράτησης για τακτικό αποθεματικό

Σύμφωνα με το άρθρο 44 του Ν 2190/20 αφαιρείτε κάθε χρόνο ένα ποσοστό της τάξεως του 5% τουλάχιστον των καθαρών κερδών για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού.

Εξαιρετικά για τις ασφαλιστικές εταιρείες ορίζεται πως αφαιρείται τουλάχιστον το 20% εκ των καθαρών κερδών για την δημιουργία τακτικού αποθεματικού.

Το καταστατικό μπορεί να προσδιορίσει μεγαλύτερο ποσοστό από αυτό του 5%, όχι όμως και μικρότερό του. Απ' την άλλη πλευρά η Γενική Συνέλευση των μετόχων δεν μπορεί να ορίσει την παρακράτηση κερδών βάση μεγαλύτερου ποσοστού από αυτό που προβλέπει το Καταστατικό της Ανώνυμης Εταιρείας. Κάτι τέτοιο θα επηρέαζε το ποσό διανεμητέων κερδών, την διανομή όμως των κερδών την ορίζει το Καταστατικό.

Στην περίπτωση που σε μια χρήση δεν έγινε κράτηση για τακτικό αποθεματικό ή η κράτηση που πραγματοποιήθηκε υπολείπεται από εκείνη που ορίζει το Καταστατικό ή νόμος επειδή τα κέρδη ήταν ανεπαρκή, τότε κατά την επόμενη χρήση θα κρατηθεί μόνο το ποσοστό που ορίζεται απ' το

καταστατικό ή τον νόμο για το σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού. Είναι σαφές πως δεν θα υπολογιστεί κράτηση και για την προηγούμενη χρήση, κατά την οποία δεν προέκυψαν κέρδη ή αυτά ήταν ανεπαρκή.

Αν το τακτικό αποθεματικό μειωθεί εξαιτίας χρησιμοποιήσεως μέρους του ή ολόκληρου για την κάλυψη ζημιάς μιας χρήσεως η κράτηση που γίνεται στην επόμενη χρήση θα είναι η προβλεπόμενη από το καταστατικό ή το νόμο ανεξάρτητα αν είναι σε θέση να καλύψει το ποσό του αποθεματικού που χρησιμοποιήθηκε. Το ίδιο γίνεται και στην περίπτωση που πριν χρησιμοποιηθεί το αποθεματικό είχε σταματήσει η κράτηση του 5% προς σχηματισμό τακτικού αποθεματικού επειδή αυτό είχε φτάσει στο όριο που καθορίζει ο νόμος.

8.1.3 Μέχρι ποιο ποσό υποχρεωτική η κράτηση για τακτικό αποθεματικό

Σύμφωνα με το άρθρο 44 του Ν 2190/20 η αφαίρεση ποσού από τα καθαρά κέρδη για τον σχηματισμό τακτικού αποθεματικού παύει να είναι υποχρεωτική όταν το τακτικό αποθεματικό φτάσει το 1/3 του ονομαστικού μετοχικού κεφαλαίου. Κατ' εξαίρεση για τις ασφαλιστικές εταιρείες εξαιτίας της φύσεως της δραστηριότητας τους το ελάχιστο όριο για τον χρηματισμό τακτικού αποθεματικού είναι το τετραπλάσιο του ονομαστικού κεφαλαίου.

Ο νομοθέτης όρισε το ελάχιστο όριο μέχρι καλύψεως του οποίου η κράτηση για τακτικό αποθεματικό είναι υποχρεωτική. Το καταστατικό όμως μπορεί να ορίζει μεγαλύτερο ποσό, όχι όμως και μικρότερο από το ποσό που ορίζει ο νόμος. Το καταστατικό επίσης μπορεί να ορίζει ότι η καθοριζόμενη από το νόμο κράτηση από τα κέρδη θα συνεχιστεί και όταν το αποθεματικό υπερβεί το όριο του νόμου.

Με βάση τα παραπάνω τίθεται το ερώτημα αν η Γενική Συνέλευση των μετόχων μπορεί να αποφασίσει τη συνέχιση της κράτησης για τακτικό αποθεματικό και πέρα από το όριο που το καταστατικό ή ο νόμος προβλέπει. Σε αυτό το σημείο πρέπει να τονιστεί πως η κράτηση επηρεάζει το ποσό των διανεμητέων κερδών, τη διανομή των οποίων ορίζει το καταστατικό. Ορθότερη σαφώς φαίνεται η πεποίθηση ότι η Γενική Συνέλευση των μετόχων δεν μπορεί να αποφασίσει την συνέχιση της κράτησης και πως μόνο το καταστατικό μπορεί να ορίσει κάτι τέτοιο. Είναι κατανοητό πως εάν στο καταστατικό προσδιορίζεται ότι η Γενική Συνέλευση ορίζει τα σχετικά με τη διανομή των κερδών της χρήσης που απομένουν έπειτα από την κράτηση για το τακτικό αποθεματικό και το πρώτο μέρισμα ή αν το καταστατικό δεν αναφέρεται καθόλου σε αυτά τα θέματα, τότε η Γενική Συνέλευση έχει αυταπόδεικτα αρμοδιότητα να αποφασίζει για την συνέχιση ή όχι της κράτησης του τακτικού αποθεματικού.

8.1.4 Φορολογία του τακτικού αποθεματικού

α) Το αποθεματικό αντλείται από τα φορολογημένα κέρδη της χρήσης.

Τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση από τα καθαρά κέρδη της χρήσης του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

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

β) Άντληση της κράτησης για τακτικό αποθεματικό από τα αφορολόγητα αποθεματικά.

Τα αφορολόγητα αποθεματικά που σχηματίστηκαν από τα κέρδη της τρέχουσας χρήσης ή προηγούμενων χρήσεων και μεταφέρονται για τακτικό αποθεματικό, θα υπαχθούν σε φορολογία βάση των ισχυόντων διατάξεων περί φορολογίας εισοδήματος, φυσικών ή νομικών προσώπων, κατά το έτος μέσα στο οποίο γίνεται η μεταφορά αυτή.

Με απόφαση του Συμβουλίου Επικρατείας αποφασίστηκε ότι η μεταφορά ενός ποσού, από τον ειδικό λογαριασμό της αφορολόγητης κράτησης, στο τακτικό αποθεματικό συνεπάγεται την απώλεια της ιδιότητας του αφορολογήτου. Επίσης σημειώνεται ότι οι διατάξεις και των αναπτυξιακών νόμων ότι σε περίπτωση άντλησης κράτησης για τακτικό αποθεματικό από τα αφορολόγητα αποθεματικά που σχηματίζονται κατά την χρήση βάση των αναπτυξιακών νόμων, αυτά θα υπαχθούν σε φορολογία.

γ) Άντληση της κράτησης για τακτικό αποθεματικό από άλλα αποθεματικά που έχουν σχηματιστεί σε παλαιότερες χρήσεις.

Εμφανίζεται εδώ η ευκαιρία να υπογραμμίσουμε το γεγονός πως η εταιρεία σε μια δεδομένη χρήση έχει την δυνατότητα να αντλήσει το ποσό της κράτησης για τακτικό αποθεματικό, που αναλογεί στα κέρδη της χρήσης αυτής, από σχηματισμένα ήδη σε προηγούμενες χρήσεις αποθεματικά.

Απαραίτητη όμως προϋπόθεση είναι η κράτηση του ποσού για τακτικό αποθεματικό να αντλείται από ελεύθερα – προαιρετικά αποθεματικά, δηλαδή από αποθεματικά που δημιουργήθηκαν με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης χωρίς να επιβάλλονται απ' το νόμο. Τα προαιρετικά αποθεματικά δεν έχουν κανένα ειδικό προορισμό, γι' αυτό και μπορούν να διατεθούν με μια απλή άλλη απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων για οποιοδήποτε σκοπό συμπεριλαμβανόμενου και της δημιουργίας τακτικού αποθεματικού.

Φορολογικά η χρησιμοποίηση ενός ελεύθερου – προαιρετικού αποθεματικού για δημιουργία αφορολόγητου ισοδυναμεί με την διανομή του.

8.1.5 Προορισμός του τακτικού αποθεματικού

Το τακτικό αποθεματικό χρησιμοποιείται αποκλειστικά για εξίσωση πριν από κάθε διανομή μερίσματος του τυχόν χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού κερδών ή ζημιών.

Η διάταξη αυτή έχει αναγκαστική εφαρμογή. Ούτε το καταστατικό, ούτε η Γενική Συνέλευση ή το Διοικητικό Συμβούλιο μπορούν να ορίσουν διαφορετική χρησιμοποίηση του αποθεματικού από αυτή που ορίζει ο νόμος.

Το τακτικό αποθεματικό προορίζεται για να καλύψει κατά το τέλος της χρήσης την ενδεχόμενη ζημιά που προκύπτει με τη σύνταξη του Ισολογισμού και του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσης» και την όποια ζημιά εμφανίζει το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού αυτού. Απαιτείται λοιπόν να συνταχθεί ο Ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελέσματα χρήσεως ολόκληρης της διαχειριστικής περιόδου και όχι τμήματος αυτής όπως είναι οι διάφορες λογιστικές καταστάσεις που συντάσσονται κατά τη διάρκεια της χρήσης.

Έκτακτη ζημιά που προέκυψε για παράδειγμα από μία πυρκαγιά στην επιχείρηση δεν είναι δυνατόν να καλυφθεί κατά τη διάρκεια της χρήσης με χρησιμοποίηση τακτικού αποθεματικού, γιατί η ζημιά αυτή δεν είναι δυνατόν να καλυφθεί μερικά ή ολικά, από τα κέρδη χρήσης.

Προκύπτει λοιπόν το ερώτημα με βάση τα παραπάνω εάν το πέρα από το υποχρεωτικό όριο ποσό του τακτικού αποθεματικού που σχηματίστηκε με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων έχει αποκλειστική χρησιμοποίηση που έχει και το μέχρι του υποχρεωτικού ορίου ποσό ή μπορεί ελεύθερα η Γενική Συνέλευση να αποφασίσει την χρησιμοποίηση αυτού για άλλους σκοπούς.

Έτσι αποτελεί επιτακτική ανάγκη να διευκρινίσουμε πως οι εκούσιες προσθήκες στο τακτικό αποθεματικό. Η τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων μπορεί με νεώτερη απόφασή της να διαθέσει κατά την ελεύθερη βούλησή της τις εκούσιες προσθήκες στο τακτικό αποθεματικό. Έτσι, το ποσό πέρα από το υποχρεωτικό όριο του τακτικού αποθεματικού είναι δυνατόν με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης να κεφαλαιοποιηθεί, να μετατραπεί σε άλλους τύπους από θεματικό ή ακόμη και να διανεμηθεί στους μετόχους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9ο

9.1 ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΣΤΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ

Η πραγματοποίηση της διανομής ή όχι ποσού των καθαρών κερδών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό Ανώνυμης Εταιρείας εξαρτάται από την απόφαση της Γενικής Συνέλευσης.

Το ποσό προς διανομή δεν μπορεί να ξεπεράσει το 15% των καθαρών κερδών του έτους αλλά ούτε και να υπερβεί το 25% των συνολικών ετήσιων ακαθάριστων αποδοχών του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού, της περιόδου που αναφέρονται τα καθαρά κέρδη, με την προϋπόθεση ότι θα καταβληθεί σ' όλο το προσωπικό κάποιο ποσό σύμφωνα με την κρίση της διοίκησης της εταιρείας.

Τα προαναφερόμενα κέρδη των Ανωνύμων Εταιρειών που διανέμονται στο προσωπικό υπόκεινται σε ασφαλιστικές εισφορές, ενώ απεναντίας απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε.

Είναι βασικό να υπογραμμιστεί πως τα διανεμόμενα κέρδη στο προσωπικό αφού αναφέρονται μέσα στον ισολογισμό απαιτείται να επιμερίζονται στους αντίστοιχους μήνες και να προστίθενται στις καταβληθείσες τακτικές αποδοχές τους. Στις νέες αποδοχές που διαμορφώνονται υπολογίζονται ασφαλιστικές εισφορές.

Οι ασφαλιστικές εισφορές για τους παλιούς ασφαλισμένους ανέρχονται μέχρι του ποσού της ανώτατης ασφαλιστικής κλάσης που ισχύει κάθε φορά, χωρίς να γίνεται επιμερισμός των δώρων εορτών και επιδόματος άδειας, για τα οποία δεν οφείλονται εισφορές. Ενώ για τους νέους ασφαλιζόμενους, που

υπολογίζονται για πρώτη φορά, στην ασφάλιση του Ι.Κ.Α. δεν υπάρχει ανώτατο όριο αποδοχών, για τον υπολογισμό των ασφαλιστικών εισφορών.

9.2 ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ ΚΕΡΔΩΝ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

Το διοικητικό συμβούλιο της εμπορικής ανώνυμης εταιρείας «ΖΗΤΑ» οι μετοχές της οποίας είναι ονομαστικές και μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών συνεδρίασε στις 3 Μαΐου 2003 με τα ακόλουθα θέματα:

α) Έγκριση ισολογισμού 31/12/2002 και λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως» 1/1/2002 – 31//12/2002

β) Πρόταση διανομής κερδών 32.500.000 της χρήσεως 1/1/2002 – 31/12/2002

γ) Καθορισμός προσώπων τα οποία θα υπογράψουν τον παραπάνω Ισολογισμό

δ) Δημοσίευση του Ισολογισμού σε μια πολιτική και μια οικονομική εφημερίδα καθώς και στο φύλλο της εφημερίδας της Κυβερνήσεως (Δελτίο Α.Ε. και Ε.Π.Ε.)

ε) Πρόσκληση των μετόχων σε τακτική Γενική Συνέλευση.

Το Διοικητικό Συμβούλιο της Ανώνυμης Εταιρείας αποφάσισε τα κέρδη της χρήσεως 1/1/2002 – 31/12/2002 32.500.000€ να διανεμηθούν ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Καθαρά κέρδη χρήσεως	€ 32.500.000
Μείον: φόρος εισοδήματος	(13.420.000)
Κέρδη προς διάθεση	**19.080.000**

Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:

Τακτικό αποθεματικό	€ 954,000
Πρώτο μέρισμα	€ 6.344.100
Διανεμόμενα κέρδη στα μέλη του Δ.Σ.	€ 300.000
Διανεμόμενου κέρδη στους Διευθυντές	€ 300.000
Διανεμόμενα κέρδη στο προσωπικό	€ 1.770.000
Έκτακτο αποθεματικό	€ 9.411.900
ΣΥΝΟΛΟ	**€ 19.080.900**

Υπολογισμός στοιχείων «Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων»

α) Για το φόρο εισοδήματος

Για την Ανώνυμη Εταιρεία ο φορολογικός νόμος ορίζει πως τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει από την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

Ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα της Ανώνυμης Εταιρείας με συντελεστή 35%, επειδή οι μετοχές της Ανώνυμης Εταιρείας είναι μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών.

Υπολογισμός φόρου εισοδήματος

*Καθαρά κέρδη χρήσεως	€ 32.500.000
Πλέον: έξοδα που δεν αναγνωρίζονται ως φορολογικώς εκπιπτόμενα ή φορολογικές διαφορές	
*Συνολικό φορολογητέο εισόδημα Α.Ε.	€ 5.842.858
*Αναλογών φόρος εισοδήματος	€ 38.342.859
(38.342.859*35%)	€ 13.420.000

Με την καταβολή του φόρου εισοδήματος η Ανώνυμη Εταιρεία εξαντλεί την φορολογική της υποχρέωση για τα διανεμόμενα κέρδη. Οι Ανώνυμες Εταιρείες οι οποίες διανέμουν τα κέρδη τους με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών εκτός μισθού στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου και στους διευθυντές, καθώς και αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό δεν προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου εφόσον τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου.

β) Για το σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού.

Η Ανώνυμη Εταιρεία είναι υποχρεωμένη να αφαιρεί κάθε χρόνο το 5% των καθαρών κερδών για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού.

Η υποχρέωση αυτή παύει να υφίστανται όταν το ύψος του σχηματισμένου τακτικού αποθεματικού φτάσει το 1/3 του εταιρικού κεφαλαίου.

Το ύψος του σχηματισμένου τακτικού αποθεματικού έως τις 31/12/2001 ήταν 20.000.000€, ενώ το ονομαστικό κεφάλαιο (καταβλημένο και μη) είναι στις 31/12/2002 90.000.000€.

Συνεπώς η Ανώνυμη Εταιρεία οφείλει να σχηματίσει.

«Τακτικό Αποθεματικό» (90.000.000 : 3)		€ 30.000.000
Μείον: Τακτικό Αποθεματικό που σχημάτισε		
α) μέχρι τις 31/12/2001	€ 20.000.000	
β) μέχρι τις 31/12/2002	€ 954.000	€ (20.954.000)
Υπόλοιπο «Τακτικού Αποθεματικού» που		
Πρέπει να σχηματιστεί στις επόμενες χρήσεις		€ 9.046.000

Η κράτηση των 954.000 για το σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού στις 31/12/2002 υπολογίστηκε ως εξής:

Καθαρά κέρδη χρήσης	€ 32.500.000
Μείον: φόρος εισοδήματος	€ (13.420.000)
Κέρδη προς διάθεση	€ 19.080.000
Κράτηση για τακτικό αποθεματικό	
5% από τα κέρδη της	*5%
Χρήσεως 1/1/2002 → 31/12/2002	€ 954.000

γ) Για τη διανομή του πρώτου μερίσματος.

Οι Ανώνυμες Εταιρείες είναι υποχρεωμένες να διανείμουν στους μετόχους τους το 35% των καθαρών κερδών, μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού το οποίο βάση των διατάξεων υποχρεούται να διανείμει η Α.Ε. και που ανέρχεται σε ποσοστό 6% επί του καταβλημένου κεφαλαίου.

- Το καταβλημένο κεφάλαιο στις 31/12/2002	€ 70.000.000
- Μέρισμα που πρέπει να διανεμηθεί στους μετόχους:	
α) Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο	€ 70.000.000
Επί: Ποσοστό 6% (άρθρο 45 Ν2190/20	*6%
Μέρισμα	€ 4.200.000

β) Καθαρά κέρδη χρήσεως προ φόρων	€ 32.500.000
Μείον: Φόρος εισοδήματος	€ (13.420.000)
Μείον: Κράτηση για «Τακτικό αποθεματικό»	€ (954.000)
Καθαρά κέρδη για υπολογισμό πρώτου μερίσματος	€ 18.126.000
Επί: Ποσοστό (άρθρο 1 Ν876/79)	*35%
Μέρισμα	€ 6.344.100

Για τα παραπάνω μερίσματα δεν θα γίνει καμιά παρακράτηση φόρου, επειδή με την καταβολή του φόρου εισοδήματος 13.420.000€ επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρεώσεως για τα μερίσματα. Επιπλέον η εξόφληση των μερισμάτων απαλλάσσεται από τα τέλη χαρτοσήμου.

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

Το καταστατικό της εταιρείας δεν προσδιορίζει συγκεκριμένο ποσοστό επί των κερδών που πρέπει να λάβουν τα μέλη του Δ.Σ. Γι' αυτό το Δ.Σ. με πρότασή του καθόρισε στη Γενική Συνέλευση καθένα από τα τρία μέλη του Δ.Σ. να λάβει 100.000€ ως ποσοστό από κέρδη της κλειόμενης χρήσεως.

Σε αυτές τις αμοιβές δεν γίνεται παρακράτηση φόρου, όμως τα διανεμόμενα κέρδη στα μέλη του Δ.Σ. θα χαρτοσημανθούν με τέλος 1,2%. Το αναλογούν χαρτόσημο αντιστοιχεί 3.600€ και πρέπει να αποδοθεί στην Δ.Ο.Υ. μέχρι 30/8/2003.

ε) Για τα ποσοστά των κερδών των Διευθυντών

Το καταστατικό της Ανώνυμης Εταιρείας δεν προσδιορίζει ποσοστό επί των κερδών που πρέπει να λάβουν οι Διευθυντές. Γι' αυτό το Δ.Σ. πρότεινε στη Γ.Σ. των μετόχων για τη διανομή των κερδών της χρήσης να δοθεί σε καθένα από τους δύο Διευθυντές της εταιρείας (Πωλήσεων και Οικονομικού το ποσοστό των 150.000€ ως ποσοστό στα κέρδη της κλειόμενης χρήσης).

Μετά την υποβολή του φόρου εισοδήματος εξαντλήθηκε η φορολογική υποχρέωση της εταιρείας γι' αυτό και για αυτά τα μερίσματα δεν γίνεται παρακράτηση φόρου. Τα διανεμόμενα κέρδη στους Διευθυντές επιβαρύνονται με χαρτόσημο στο τέλος 1,2%. Το αναλογούν χαρτόσημο (300*1,2% = 3.600) πρέπει να αποδοθεί στη Δ.Ο.Υ. έως τις 08/03/2003. Τα διανεμόμενα κέρδη στους Διευθυντές δεν υπάγονται σε ασφαλιστικές εισφορές.

στ) Για το ποσοστό των κερδών που διανέμονται στο προσωπικό

Το Διοικητικό Συμβούλιο στην πρότασή τους προς τη Γενική Συνέλευση των μετοχών για την διανομή των διανομή των κερδών προτείνει στους είκοσι εργαζόμενους της επιχείρησης να καταβληθεί το ποσοστό κερδών 1.770.000.

Εδώ πρέπει να τονιστεί πως τα ανώτατα όρια ποσοστού κερδών, εντός των οποίων οι Ανώνυμες Εταιρείες μπορούσαν να διανείμουν τα κέρδη στο προσωπικό έπαψε να ισχύει. Η κατάργησή τους ήταν επακόλουθο της νέας

φορολογικής φιλοσοφίας που επέβαλε ο Ν 2065/92. Όλα τα κέρδη (διανεμόμενα και μη) φορολογούνται στο όνομα της ανώνυμης εταιρείας, σε αντίθεση με το προηγούμενο φορολογικό καθεστώς, όπου τα διανεμόμενα κέρδη στο προσωπικό δεν φορολογούνταν στο όνομα της εταιρείας αλλά στο όνομα των δικαιούχων.

Επομένως τα μερίσματα προς το προσωπικό δεν φορολογούνται εφόσον έχουν ήδη φορολογηθεί στο όνομα της Ανώνυμης Εταιρείας. Τα διανεμόμενα κέρδη με τη μορφή μετρητών ή μετοχών στο προσωπικό Ανωνύμων Εταιρειών, εφόσον κριθεί ότι αποτελεί πρόσθετη αμοιβή ως αντάλλαγμα της εργασίας του μισθωτού, τότε δεν οφείλονται τέλη χαρτοσήμου.

Τα διανεμόμενα κέρδη στο προσωπικό απαλλάσσονται των ασφαλιστικών εισφορών υπέρ οργανισμών και ταμίας κύριας ή επικουρικής ασφάλισης. Όμως με το Ν 2065/92 τα διανεμόμενα κέρδη στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό των Ανωνύμων Εταιρειών υπόκεινται σε ασφαλιστικές εισφορές υπέρ Ι.Κ.Α.

ζ) Για το σχηματισμό του Έκτακτου Αποθεματικού.

Το καταστατικό της εταιρείας αναφέρει ότι σε περίπτωση αδιάθετου υπολοίπου που παραμένει μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού και του πρώτου μερίσματος, διατίθεται σύμφωνα με την απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων.

Γι' αυτό το Δ.Σ. πρότεινε στην Γενική Συνέλευση το ποσό όπου απέμεινε έπειτα από την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού και των διανεμόμενων κερδών, δηλαδή 9.411.900€ να χρησιμεύει για το σχηματισμό εκτάκτου αποθεματικού για να χρησιμοποιηθεί για αυτοχρηματοδότηση επενδυτικού προγράμματος.

9.3 Υπολογισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος

Κέρδη φορολογητέα: 38.342.859

38.342.859 Χ 35% = 13.420.000 Φόρος εισοδήματος

13.420.000 Χ 55% = 7.381.000 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος

9.4 Λογιστικές εγγραφές 31/12/2002

3.3.ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ		7.381.000
33.13.Ελληνικό Δημόσιο-Προκαταβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι	7.381.000	
33.13.00.Προκαταβολή Φόρου Εισοδήματος	7.381.000	
54.ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ –ΤΕΛΗ		7.381.000
54.08.Λογ.εκκαθαρίσεως φόρων τελών ετήσιας δηλώσεως Φόρ. Εισοδήματος		
54.08.00. Φόροι – τέλη δηλώσεως φόρου εισοδήματος χρήσεως 2002	7.381.000	
Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	7.381.000	

88.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		13.420.000
88.08.Φόρος Εισοδήματος	13.420.000	
88.08.00.Κύριος Φόρος εισοδήματος	13.420.000	

54.ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ

13.420.000

54.07.Φόρος εισοδήματος φορολογητέων

κερδών 13.420.000

54.07.00.Κύριος Φόρος εισοδήματος

φορολογητέων κερδών 13.420.000

Φόρος εισοδήματος Ανων. Εταιρειών

. _____ _____.

54.ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ 13.420.000

54.07.Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών 13.420.000

54.07.00.Κύριος φόρος εισοδ. φορολογητέων κερδών 13.420.000

54.ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ

13.420.000

54.08.Λογ. εκκαθαρίσεως φόρων-τελών

ετήσιας δηλώσεως φόρου εισοδήματος 13.420.000

54.08.00.Φόροι – τέλη δηλώσεως φόρου

εισοδήματος χρήσεως 2002 13.420.000

Φόρος εισοδήματος Ανων. Εταιρείας

. _____ _____.

86.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ 32.500.000

86.99.Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως 32.500.000

88.00.00.Καθαρό κέρδος χρήσεως 2002 32.500.000

88.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ

32.500.000 88.99. Κέρδη προς διάθεση 32.500.000

88.99.00 Κέρδος προς διάθεση χρήσεως 2002 32.500.000

Προσδιορισμός κερδών προς διάθεση

88.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ 13.420.000

88.99 Καθαρά κέρδη χρήσεως 13.420.000

88.99.00 Καθαρό κέρδος χρήσεως 2002 13.420.000

88.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ

13.420.000

88.08. Κέρδη προς διάθεση 13.420.000

88.08.00 Κέρδος προς διάθεση χρήσεως 2002 13.420.000

Προσδιορισμός κερδών προς διάθεση

88.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ 19.080.000

88.99 Καθαρά κέρδη χρήσεως 19.080.000

88.99.00 Καθαρό κέρδος χρήσεως 2002 19.080.000

41.ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ – ΔΙΑΦΟΡΕΣ
ΑΝΑΠΡΟΣΑΜΟΡΓΗΣ – ΕΠΙΧΟΡΗΓΗΣΕΙΣ

ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ

10.365.900

41.02 Τακτικά αποθεματικά 954.000

41.02.00 Τακτικά αποθεματικά από κέρδη χρήσεως 2002 954.000

41.05 Έκτακτα Αποθεματικά 9.411.900

41.05.00 Έκτακτα Αποθεματικά από κέρδη χρήσεως 2002 9.411.900

53.ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ

8.714.100

53.01.Μερίσματα πληρωτέα	6.344.100
53.01.00 Μέρισμα κερδών χρήσεως 2002	6.344.100
53.08.Δικαιούχοι αμοιβών	2.370.000
53.08.01. Αμοιβές από ποσοστά μελών Δ.Σ.	300.000
53.08.02 Αμοιβές από ποσοστά διευθυντών	300.000
53.08.03. Αμοιβές από ποσοστά εργατοϋπαλλήλων	300.000

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10ο

10.1 ΑΜΟΙΒΕΣ ΜΕΛΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΤΗΣ Α.Ε.

Τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου εισπράττουν για τις υπηρεσίες που παρέχουν προς την εταιρεία διάφορες αμοιβές οι οποίες άλλες φορές προβλέπονται από το καταστατικό και άλλες φορές όχι. Οι αμοιβές αυτές άλλοτε έχουν τη μορφή της μηνιαίας αποζημίωσης (μισθός, έξοδα παράστασης κλπ.) και άλλοτε με τη μορφή συμμετοχής στα κέρδη. Οι προαναφερόμενες αμοιβές διαχωρίζονται σε τρεις βασικές κατηγορίες. Στις αμοιβές βάσει ειδικής μίσθωσης εργασίας ή εντολής, στις αμοιβές οι οποίες ορίζονται ή όχι στο Καταστατικό και σε αμοιβές επί των κερδών της χρήσης.

10.1.1 Αμοιβές μελών του Δ.Σ. από τα κέρδη χρήσης της Α.Ε.

Οι αμοιβές των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου που χορηγούνται από τα κέρδη της χρήσης πρέπει να αντλούνται από το υπόλοιπο των καθαρών κερδών μετά την αφαίρεση των ζημιών προηγούμενων χρήσεων, του τακτικού αποθεματικού, του πρώτου μερίσματος και του αναλογούντος φόρου εισοδήματος. Ο νόμος δεν ορίζει ότι πρέπει απαραίτητα να παρέχεται αμοιβή από τα κέρδη στα μέλη του Δ.Σ. ενώ δεν δημιουργεί και δικαιώματα στα μέλη. Ενώ η νομοθεσία δεν διευκρινίζει τον τρόπο παροχής των αμοιβών μπορεί ωστόσο να ορίζει το ποσοστό ή το ποσό των αμοιβών προς τους

συμβούλους η διανομή των οποίων μπορεί να γίνει κατά ισομοιρία ή κατά άνισα μερίδια.

Από φορολογικής πλευράς οι αμοιβές από τα κέρδη της χρήσης θεωρούνται ως εισόδημα από κινητές αξίες για τους δικαιούχους.

10.1.2 Αμοιβές μελών του Διοικητικού Συμβουλίου που ορίζονται ή όχι από το Καταστατικό

Οι αμοιβές που καταβάλλονται στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου χωρίς να προβλέπονται από το Καταστατικό, από σύμβαση ή από νόμο διακρίνονται σε δύο κατηγορίες οι οποίες αναπτύσσονται παρακάτω.

10.1.2.1 Αμοιβές μελών του Δ.Σ. που δεν ορίζονται από το καταστατικό

Τέτοιες αμοιβές βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης μόνο αν έχουν προεγκριθεί από την Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων.

Οι αμοιβές αυτές που δεν προέρχονται από τα καθαρά κέρδη της εταιρείας ούτε από σύμβαση μίσθωσης εργασίας, αλλά δίνονται στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου για τις υπηρεσίες που παρέχουν για την διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρείας χωρίς να υπάρχει νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση, θεωρούνται εισοδήματα από κινητές αξίες.

Η καταβολή των αμοιβών αυτών στους δικαιούχους μπορεί να γίνεται κατά τακτά χρονικά διαστήματα και αποτελούν και αυτές έξοδα διοίκησης της εταιρείας.

10.1.2.2 Αμοιβές μελών του Δ.Σ. που ορίζονται από το Καταστατικό

Στην περίπτωση που στο Καταστατικό προσδιορίζεται κάποιο ποσό αμοιβής ή αποζημίωσης με τη μορφή εξόδων παράστασης τότε αυτό το ποσό βαρύνει την επιχείρηση. Η κατανομή του ποσού πραγματοποιείται από το όργανο της Γενικής Συνέλευσης στην περίπτωση που η κατανομή δεν αναφέρεται στο Καταστατικό και είναι δυνατό να είναι άνιση μεταξύ των μελών.

Οι αμοιβές που προβλέπονται από το Καταστατικό είναι έξοδα διοικητικά που βαρύνουν την Α.Ε. Αναφορικά με τους δικαιούχους θεωρούνται εισόδημα από κινητές αξίες και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας, ενώ φορολογούνται με συντελεστή 35% ή 40% ανάλογα αν οι μετοχές είναι ή όχι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.

10.1.3 Αμοιβές μελών του Δ.Σ. βάσει ειδικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας ή εντολής

Αυτές οι αμοιβές καταβάλλονται στα μέλη του Δ.Σ. για υπηρεσίες που παρέχουν στην Ανώνυμη Εταιρεία πέρα από τα καθήκοντα τους βάσει ειδικής σχέσης μίσθωσης εργασίας. Από πλευράς φορολογίας διακρίνονται σε τρεις κατηγορίες.

10.1.3.1 Αμοιβές που θεωρούνται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις

Οι μισθοί που καταβάλλονται στα μέλη του Δ.Σ. και ανεξάρτητα αν είναι μέτοχοι της εταιρείας για τις υπηρεσίες που παρέχουν στην εταιρεία βάσει ειδικής σύμβασης εργασίας θεωρούνται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις με την προϋπόθεση πως είναι ασφαλισμένα σε οποιοδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο εκτός του Ι.Κ.Α., για την συνταξιοδότησή τους και όχι για ιατροφαρμακευτική περίθαλψη. Οι αμοιβές αυτές φορολογούνται με 35% ή 40% ανάλογα αν οι μετοχές της Α.Ε. είναι εισηγμένες ή όχι στο χρηματιστήριο. Τις αμοιβές αυτές ο δικαιούχος δεν δικαιούται να τις περιλαμβάνει στην φορολογική του δήλωση.

10.1.3.2 Αμοιβές που θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες

Αν τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου παρέχουν υπηρεσίες βάσει ειδικής σύμβασης και είναι ασφαλισμένα στο Ι.Κ.Α. τότε οι αμοιβές τους θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Ακόμα αν τα μέλη του Δ.Σ. που είναι ασφαλισμένα στο Τ.Α.Ε. ή Τ.Ε.Β.Ε. και έχουν παράλληλη ασφαλιστική κάλυψη στο Ι.Κ.Α. επειδή επιβάλλεται από το νόμο, τότε οι αμοιβές που λαμβάνουν αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

10.1.3.3 Αμοιβές που θεωρούνται εισόδημα από ελεύθερα επαγγέλματα

Οι ελεύθεροι επαγγελματίες που συμμετέχουν στο Δ.Σ. και προσφέρουν τις υπηρεσίες τους στην εταιρεία (ως σύμβουλοι, δικηγόροι κλπ) εκτός από τις

συνεδριάσεις του Δ.Σ., βάσει ειδικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας και αμείβονται για τις υπηρεσίες τους αυτές με σταθερούς μισθούς ή με οποιονδήποτε άλλο τρόπο, υποχρεώνονται να εκδίδουν για τις αμοιβές αυτές Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών.

10.1.4 Φορολογία αμοιβών μελών του Δ.Σ.

Οι αμοιβές, τα ποσοστά, οι παροχές, σε χρήμα ή είδος, που καταβάλλονται στα μέλη του Δ.Σ. υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος.

Θα ήταν ίσως στην προσπάθεια για κατανοητή ανάλυση του τρόπου φορολογίας των αμοιβών των μελών του Δ.Σ. να ακολουθεί αντίστοιχη ανάλυση με αυτή που προηγήθηκε στην περιγραφή τους.

10.1.4.1 Φορολογία αμοιβών μελών του Δ.Σ. που θεωρούνται εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις

Οι αμοιβές αυτές ως εισόδημα εμπορικών επιχειρήσεων υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 35% όταν οι μετοχές της εταιρείας έχουν εισηχθεί στο χρηματιστήριο αξιών Αθηνών και με συντελεστή 40% για τις υπόλοιπες Ανώνυμες Εταιρείες. Σχετικά με τις τραπεζικές εταιρείες ανεξάρτητα αν οι μετοχές είναι ή όχι εισηγμένες στο χρηματιστήριο η παρακράτηση του φόρου γίνεται με συντελεστή 40%.

Η παρακράτηση του φόρου γίνεται στον καταβαλλόμενο μισθό μετά την αφαίρεση των ασφαλιστικών εισφορών, εφόσον η καταβολή τους είναι υποχρεωτική από το νόμο, καθώς και των εισφορών που καταβάλλονται σε ταμεία προαιρετικής ασφάλισης όπως επίσης και των τελών χαρτοσήμου, εκ ποσοστού 1.20%.

Οι εισφορές στα ταμεία ασφάλισης βαρύνουν τα μέλη που εισπράττουν τις αμοιβές, γι' αυτό τα μέλη κατά την καταβολή των μηνιαίων εισφορών πρέπει να λαμβάνουν σχετική απόδειξη καταβολής ώστε να την προσκομίσουν στην Α.Ε. με σκοπό την εξεύρεση του παρακρατημένου φόρου.

Ακόμη στο τέλος της χρήσης η Α.Ε. θα πρέπει να λαμβάνει σχετική βεβαίωση για το συνολικό ποσό των ετήσιων ασφαλίστρων που δόθηκαν στο ασφαλιστικό ταμείο ώστε η εταιρεία να προχωρήσει στην ετήσια εκκαθαριστική δήλωση των αποδοχών του.

Ο μηνιαίος παρακρατούμενος φόρος όπως και τα τέλη χαρτοσήμου καταβάλλεται εφάπαξ ανά δίμηνο και μέχρι την δέκατη πέμπτη ημέρα του επομένου μήνα. Εκτός όμως απ' την υποβολή των διμηνιαίων δηλώσεων ή Ανώνυμη Εταιρεία υποχρεούται στην υποβολή και οριστικής δήλωσης για τις αποδοχές αυτές μέσα στον Μάρτιο του επόμενου έτους.

10.1.4.2 Φορολογία αμοιβών μελών Δ.Σ. που θεωρούνται εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες

Οι αμοιβές που καταβάλλονται από την Α.Ε. στα μέλη του Δ.Σ. και θεωρούνται εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με βάση αυτά που ορίζονται στο άρθρο 57 του Κ.Φ.Ε.

Ο φόρος αυτός και τα τέλη χαρτοσήμου αποδίδονται ανά δίμηνο. Τα μέλη που λαμβάνουν τις αμοιβές είναι υποχρεωμένοι να τις δηλώσουν στην φορολογική τους δήλωση όπου και θα φορολογηθούν με βάση τις γενικές διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος.

10.1.4.3 Φορολογία αμοιβών μελών Δ.Σ. που θεωρούνται εισόδημα από ελεύθερα επαγγέλματα

Οι αμοιβές ελεύθερων επαγγελμάτων που είναι ταυτόχρονα και μέλη του διοικητικού συμβουλίου είναι υποχρεωτικό να δηλωθούν μαζί με τα υπόλοιπα εισοδήματα των μελών και να φορολογηθούν με βάση τις γενικές διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος. Οι μισθοί αυτοί υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου 20% που αποδίδεται ανά δίμηνο.

Οι συγκεκριμένες αμοιβές εκτός από την παρακράτηση του φόρου εισοδήματος 20% υπόκεινται και σε 18% Φ.Π.Α., εκτός και εάν πρόκειται για ελεύθερους επαγγελματίες που απαλλάσσονται, όπως οι γιατροί, οι δικηγόροι, οι καθηγητές και άλλοι.

10.1.4.4 Φορολογία αμοιβών μελών του Δ.Σ. από τα κέρδη της χρήσης

Οι συγκεκριμένες αμοιβές που προέρχονται από τα κέρδη χρήσης της εταιρείας δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος, αμοιβές αυτού του τύπου δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα για τους δικαιούχους.

Τα τέλη χαρτοσήμου 1,20% επί του διανεμόμενου ποσού της αμοιβής που αναλογούν αποδίδονται στη Δ.Ο.Υ. μέσα σε διάστημα δύο μηνών απ' την έγκριση του Ισολογισμού από τη Γενική Συνέλευση.

Στην περίπτωση που κατά τη διάρκεια χρήσης η εταιρεία προκαταβάλλει κάποια ποσά στα μέλη του Δ.Σ. έναντι των κερδών που πρόκειται να τους διανεμηθούν από τα κέρδη χρήσης με έγκριση της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης που θα συνέλθει για την έγκριση του Ισολογισμού, τα αυτά δεν αποτελούν εισόδημα πριν από την έγκριση, αλλά μπορεί να θεωρηθεί δάνειο.

10.1.4.5 Φορολογία αμοιβών μελών Δ.Σ. που δεν ορίζονται στο καταστατικό

Οι αμοιβές αυτές θεωρούνται εισόδημα από κινητές αξίες με την προϋπόθεση ότι βαρύνουν τα αποτελέσματα χρήσης της διαχειριστικής περιόδου που καταβλήθηκαν και επιπλέον έχουν προεγκριθεί από την Τακτική Γενική Συνέλευση.

Η φορολόγηση των αμοιβών αυτών γίνεται με συντελεστή 35% αν οι μετοχές της Α.Ε. είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, ενώ 40% αν δεν είναι. Επιπλέον για τις τραπεζικές εταιρείες διευκρινίζεται πως άσχετα με την

εισαγωγή ή μη των μετοχών η παρακράτηση του φόρου υπολογίζεται με συντελεστή 40%.

Η παρακράτηση του φόρου και των τελών χαρτοσήμου 1,20% επί των αμοιβών πραγματοποιείται κατά την καταβολή ή πιστώσεις του δικαιούχου και αποδίδεται εφάπαξ. Η καταβολή πρέπει να γίνει στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από αυτόν της παρακράτησης.

Με την παρακράτηση του φόρου εξαντλείται τόσο η φορολογική υποχρέωση της εταιρείας όσο και των μελών που είναι δικαιούχοι των αμοιβών.

10.1.4.6 Φορολογία αμοιβών μελών του Δ.Σ. που ορίζονται από το Καταστατικό

Οι αμοιβές και οι αποζημιώσεις με το καταστατικό στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου σύμφωνα με το καταστατικό ή έπειτα από έγκριση της Τακτικής ή Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων θεωρούνται έξοδα που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Οι προαναφερόμενες αμοιβές των μελών του διοικητικού συμβουλίου θεωρούνται εισόδημα από κινητές αξίες και υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 35% αν οι μετοχές της Ανώνυμης Εταιρείας είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών και 40% αν οι μετοχές είναι μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο.

Εξαίρεση αποτελούν οι ημεδαπές Ανώνυμες Εταιρείες για τις οποίες ο συντελεστής είναι 40% ανεξάρτητα αν οι μετοχές τους είναι ή όχι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.

Η παρακράτηση του φόρου και των τελών χαρτοσήμου πραγματοποιείται κατά την καταβολή ή την εγγραφή τους σε πίστωση του δικαιούχου και αποδίδεται εφάπαξ με την κατάθεση της δήλωσης στη Δ.Ο.Υ. όπου έγινε η καταβολή των αμοιβών μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από την παρακράτηση.

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ

ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ

ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ

ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο

1.1 Γενικά

Όπως το τακτικό αποθεματικό έτσι και το αφορολόγητο αποθεματικό σχηματίζεται με βάση τα κέρδη της επιχείρησης.

Δικαίωμα σχηματισμού τακτικού αποθεματικού έχει οποιαδήποτε επιχείρηση τηρεί βιβλία Γ΄ κατηγορίας.

Αντίθετα δικαίωμα σχηματισμού ειδικού αφορολόγητο αποθεματικού έχουν τόσο οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Β κατηγορίας όσο και οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ΄ κατηγορίας με την προϋπόθεση βέβαια ότι εντάσσονται στις κατηγορίες των επιχειρήσεων που ορίζει ο νόμος και εφόσον τηρούν τις απαραίτητες προϋποθέσεις.

Υπάρχουν διάφοροι νόμοι που κάνουν λόγο για ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά.

Στην εργασία αυτή δίνεται έμφαση στους νόμους 1828/89 (ο οποίος δεν ισχύει αυτήν την στιγμή και αναμένεται να ψηφιστεί στους επόμενους μήνες) και 2601/98 και αυτό γιατί είναι πολλές οι επιχειρήσεις που στηρίχθηκαν στους νόμους αυτούς για την δημιουργία του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού.

Σύμφωνα με τον παραπάνω νόμο 2601/98 το δικαιώμα σχηματισμού του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων παρέχεται αποκλειστικά στις οριζόμενες διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου με εξαίρεση αυτές που αναφέρονται στις περιπτώσεις π΄ και ρ΄ της ίδιας παραγράφου και υπολογίζεται στα αδιανέμητα κέρδη.

Ως παραγωγικές επενδύσεις, με τις οποίες πρέπει να καλυφθεί αυτό το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων, λαμβάνονται οι επενδυτικές και λοιπές δαπάνες που αναφέρονται για κάθε κατηγορία δραστηριότητας στην παράγραφο 1 του άρθρου 3 του Ν 2601/1998 .

Για την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της παραγράφου, η χώρα διαιρείται σε τέσσερις περιοχές όπου για την κάθε μια ισχύουν συγκεκριμένα ποσοστά φορολογικής απαλλαγής και οι οποίες αναφέρονται στις επόμενες παραγράφους.

1.2. Είδη αφορολόγητων αποθεματικών

Ανάλογα με το χρόνο πραγματοποίησης των παραγωγικών επενδύσεων τα αφορολόγητα αποθεματικά διακρίνονται:

α) Σε αφορολόγητα αποθεματικά που σχηματίζονται μετά την πραγματοποίηση της επένδυσης που ονομάζονται «αποθεματικά αφορολόγητων εκπτώσεων».

Επιχειρήσεις συγκεκριμένων κατηγοριών που αναφέρονται στους αναπτυξιακούς νόμους, αφού πραγματοποιήσουν επενδύσεις που βάσει νόμου προσδιορίζονται ως παραγωγικές δύναται να μειώσουν τα φορολογητέα κέρδη τους με το ποσό της επένδυσης (ή με ποσοστό). Στην περίπτωση αυτή το Δημόσιο συμμετέχει με ένα ποσοστό στην επένδυση. Το ποσό αυτό αποτελεί

πρόσθετο κίνητρο για την πραγματοποίηση επένδυσης και συνιστάται στο ποσό του φόρου που επιχείρηση δεν καταβάλλει εξαιτίας της επένδυσης.

β) Σε αφορολόγητα αποθεματικά που δημιουργούνται πριν την πραγματοποίηση των επενδύσεων που ονομάζονται «ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων».

Κύριο χαρακτηριστικό του είναι ότι πρώτα σχηματίζεται το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό και στη συνέχεια πραγματοποιείται η επένδυση.

Επιχειρήσεις που αναφέρονται στους ισχύοντες αναπτυξιακούς νόμους ανεξάρτητα από την νομική μορφή με την οποία λειτουργούν και τον τόπο εγκατάστασης τους απαλλάσσονται κατά ένα ποσοστό φορολογίας εισοδήματος επί των κερδών τους (30% στην περιοχή Α και 40% στις υπόλοιπες περιοχές της χώρας) ώστε να προβούν σε παραγωγικές επενδύσεις εντός της επόμενης τριετίας κατά 30% μεγαλύτερες των κερδών που απαλλάχθηκαν της φορολογίας. Το ποσό των κερδών της Α.Ε. πού απαλλάσσονται από την φορολογία επειδή η επιχείρηση θα πραγματοποιήσει επενδύσεις ονομάζεται ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό. Σε αυτήν την περίπτωση το Δημόσιο σαν κίνητρο δίνει ένα ποσό στην επένδυση το οποίο συνιστάται στο ποσό του φόρου εισοδήματος που η επιχείρηση δεν πληρώνει εξαιτίας της πραγματοποίησης της επένδυσης.

Εκτός από τα αφορολόγητα αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων για την πραγματοποίηση επενδύσεων είναι δυνατός ο σχηματισμός αφορολόγητων αποθεματικών που δημιουργήθηκαν με άλλο τρόπο.

Έτσι υπάρχουν:

α) Αποθεματικά που απαλλάχθηκαν της φορολογίας (π.χ. κέρδος από έκπτωση φόρου εισοδήματος λόγω εφ' άπαξ εξοφλήσεως κλπ).

β) Αφορολόγητα αποθεματικά από πώληση μετοχών εισηγμένων στο χρηματιστήριο

γ) Αφορολόγητα αποθεματικά για κάλυψη μελλοντικών ζημιών

δ) Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, η διαφορά αυτή όπως έχει δεχτεί το Υπουργείο Οικονομικών όταν κεφαλοποιείται απαλλάσσεται της φορολογίας

ε) Αφορολόγητα αποθεματικά που σχηματίζονται από την συγχώνευση επιχειρήσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^{ο}

2. Επιχειρήσεις που δικαιούνται το σχηματισμό του αφορολόγητου αποθεματικού

2.1.Υπαγόμενες Επιχειρήσεις σύμφωνα με τον νόμο 2601/98

Το δικαίωμα σχηματισμού του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων παρέχεται αποκλειστικά στις οριζόμενες με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 3 του Ν 2601/1998 επιχειρήσεις με εξαίρεση αυτές που αναφέρονται στις περιπτώσεις π΄ και ρ΄ της ίδιας παραγράφου δηλαδή της εταιρείας Διεθνούς Εμπορίου τις Εμπορικές Επιχειρήσεις με αντικείμενο εργασιών την αγορά και πώληση αγαθών.

2.2. Περιοχές όπου εφαρμόζονται τα φορολογικά κίνητρα - ν 2601

Η ελληνική επικράτεια, για την εφαρμογή των φορολογικών κινήτρων (ενισχυσεων) του Ν 2601/98, κατανέμεται σε 4 περιοχές ως εξής:

ΠΕΡΙΟΧΗ Α: Περιλαμβάνει το Νομό Αττικής (εκτός από την περιοχή Τροιζηνίας και τη ζώνη Λαυρεωτικής), καθώς και το Νομό Θεσσαλονίκης (εκτός από την Επαρχία Λαγκαδά, το τμήμα δυτικά του ποταμού Αξιού και τη ΒΙΠΕ, ΕΤΒΑ).

ΠΕΡΙΟΧΗ Β: Περιλαμβάνει τη ΒΙΠΕ, ΕΤΒΑ, την επαρχία Λαγκαδά και το τμήμα δυτικά του ποταμού Αξιού του Νομού Θεσσαλονίκης και την επαρχία Τροιζηνίας του Νομού Αττικής.

ΠΕΡΙΟΧΗ Γ: Περιλαμβάνει περιφέρειες ή νομούς της Επικράτειας, που εμφανίζουν έντονα προβλήματα ανεργίας ή και μείωσης του ενεργού πληθυσμού, πλην των Νομών Αττικής και Θεσσαλονίκης και πλην των νομών ή τμημάτων που περιλαμβάνονται στην περιοχή Δ.

ΠΕΡΙΟΧΗ Δ: Περιλαμβάνει τους Νομούς Ξάνθης, Ροδόπης και Έβρου, Β.Ι.Π.Ε., Ε.Τ.Β.Α. της Περιφέρειας Ηπείρου, τα νησιά της Ελληνικής Επικράτειας με πληθυσμό μέχρι 3.100 κατοίκους, κατά της Περιφέρειας Βορείου Αιγαίου, τη Νήσο Θάσο, το Νομό Δωδεκανήσου (πλην από την πόλη της Ρόδου), και την παραμεθόρια ζώνη του ηπειρωτικού τμήματος της χώρας σε απόσταση 20 χλμ. από τα σύνορα, στην οποία εντάσσονται και οι δήμοι ή οι κοινότητες των οποίων τα διοικητικά όρια από τη ζώνη αυτή.

Οι Δήμοι και οι Κοινότητες που βρίσκονται μέσα στην παραμεθόρια ζώνη των 20 χλμ. από τα σύνορα του ηπειρωτικού τμήματος κατά νομούς της χώρας έχουν ως εξής:

ΝΟΜΟΣ ΔΡΑΜΑΣ

1. Δήμος Κάτω Νευροκοπίου
2. Δήμος Σιδηρόνερου
3. Δήμος Παρανεστίου
4. Δήμος Δράμας
5. Δήμος Προσοτσάνης

ΝΟΜΟΣ ΘΕΣΠΡΩΤΙΑΣ

1. Δήμος Σαγιάδας
2. Δήμος Φιλιατών
3. Δήμος Ηγουμενίτσας
4. Δήμος Παραποτάμου
5. Δήμος Παραμυθιάς
6. Δήμος Συβοτων

ΝΟΜΟΣ ΠΕΛΛΑΣ

1. Δήμος Βεγορίτιδας
2. Δήμος Αριδαίας
3. Δήμος Εξαπλατάνου
4. Δήμος Έδεσας
5. Δήμος Κύρρου

ΝΟΜΟΣ ΣΕΡΡΩΝ

1. Δήμος Κερκίνης
2. Δήμος Πετριτσίου
3. Κοινότητα Προμαχώνος
4. Κοινότητα Αγκίστρου
5. Κοινότητα Αχλαδοχωρίου
6. Κοινότητα Άνω Βροντάς
7. Κοινότητα Ορεινής
8. Δήμος Σιδηροκάστρου
9. Δήμος Σερρών
10. Δήμος Σκοτούσης
11. Δημος Ηρακλείας

ΝΟΜΟΣ ΦΛΩΡΙΝΑΣ

1. Δήμος Πρεσπών
2. Δήμος Κάτω Κλεινών
3. Δήμος Μελίκης
4. Κοινότητα Κρυσταλλοπηγής
5. Δήμος Φλώρινας
6. Δήμος Αμυνταίου
7. Δήμος Περάσματος

ΝΟΜΟΣ ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ

1. Δήμος Δελβινακίου
2. Κοινότητα Πωγωνιανης
3. Δήμος Άνω Πωγωνίου
4. Δήμος Κονιτσας
5. Κοιν. Αετομήλιτσας
6. Κοιν. Λαβδανης
7. Δήμος Άνω Καλαμα
8. Δήμος Καλπακίου
9. Δήμος Κεντ. Ζαγορίου
10. Κοιν. Παπιγικου
11. Δήμος Τύμφης
12. Δήμου Μαστοχωρίου
13. Δήμος Μολοσσών
14. Δήμος Ευρυμενών
15. Δήμος Εχάλης
16. Δήμος Ζίτσας
17. Κοιν. Φουρκας

Με πληθυσμό πάνω από 3.100 κατοίκους που εντάσσονται στις Α΄, Β΄ ή Γ΄ περιοχές (απογραφή 17-3-91).

ΠΕΡΙΟΧΗ Α:	ΑΙΓΙΝΑ ΣΑΛΑΜΙΝΑ ΣΠΕΤΣΕΣ
ΠΕΡΙΟΧΗ Β:	ΠΟΡΟΣ
ΠΕΡΙΟΧΗ Γ:	ΣΚΙΑΝΘΟΣ ΣΚΟΠΕΛΟΣ ΖΑΚΥΝΘΟΣ ΚΕΡΚΥΡΑ ΚΕΦΑΛΛΗΝΙΑ ΛΕΥΚΑΔΑ ΕΥΒΟΙΑ ΣΥΡΟΣ ΘΗΡΑ ΑΝΔΡΟΣ ΜΗΛΟΣ ΜΥΚΟΝΟΣ ΝΑΞΟΣ ΠΑΡΟΣ ΤΗΝΟΣ ΚΡΗΤΗ

Τα νησιά των Νομών Δωδεκανήσου, Σάμου, Χίου, Λέσβου, τα νησιά Σαμοθράκη και Θάσος καθώς και όλα τα νησιά με πληθυσμό κάτω των 3.100 κατοίκους και τα ακατοίκητα νησιά εντάσσονται στη Δ΄ περιοχή.

2.3. Δαπάνες με τις οποίες καλύπτεται το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό σύμφωνα με το Ν 2601/98

Οι παραγωγικές επενδύσεις με τις οποίες πρέπει να καλυφθεί αυτό το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων λαμβάνονται οι επενδυτικές και λοιπές δαπάνες που αναφέρονται για κάθε κατηγορία δραστηριότητας στην παράγραφο 1 του άρθρου 3 του Ν 2601/1998.

Επομένως οι επιχειρήσεις οι οποίες δύναται να σχηματίσουν ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό και οι αντίστοιχες επενδύσεις που υποχρεώνονται να πραγματοποιήσουν για να καλύψουν αυτό έχουν ως ακολούθως:

α) Οι μεταποιητικές επιχειρήσεις που ασκούν τις δραστηριότητες οι οποίες περιλαμβάνονται στα άρθρα 15 του ν 2601/98.

Οι επιχειρήσεις αυτές περιλαμβάνονται στο ΣΤΑΚΟΔ1991 της Ε.Σ.ΥΕ. και είναι οι εξής:

- Βιομηχανία τροφίμων και ποτών.
- Παραγωγή προϊόντων καπνού.
- Παραγωγή κλωστοϋφαντουργικών υλών.
- Κατασκευή ειδών ένδυσης – κατεργασία και βαφή γουναρικών. Κατεργασία και δέψη δέρματος – κατασκευή ειδών ταξιδιού (αποσκευών), τσαντών, ειδών σελοποιίας, ειδών σαγματοποιίας και υποδημάτων.

- Βιομηχανία ξύλου και κατασκευή προϊόντων από ξύλο και φελλό, από έπιπλα – κατασκευή ειδών καλαθοποιίας και σπαρτοπλεκτικής.
- Παραγωγής χαρτοπολτού, χαρτιού και προϊόντων από χαρτί. Εκδόσεις, εκτυπώσεις και αναπαραγωγή προεγγεγραμμένων μέσων γραφής ήχου και εικόνας και μέσω πληροφορικής.
- Παραγωγή οπτάνθρακα (κωκ), προϊόντων διύλισης πετρελαίου και πυρηνικών καυσίμων.
- Παραγωγή χημικών ουσιών και προϊόντων.
- Κατασκευή προϊόντων από ελαστικό (καουτσουκ) και πλαστικές ύλες.
- Κατασκευή άλλων προϊόντων από μη μεταλλικά ορυκτά.
- Παραγωγή βασικών μετάλλων.
- Κατασκευή μεταλλικών προϊόντων με εξαίρεση τα μηχανήματα και τα είδη εξοπλισμού.
- Κατασκευή μηχανημάτων και ειδών εξοπλισμού.
- Κατασκευή μηχανών γραφείου και ηλεκτρονικών υπολογιστών.
- Κατασκευή ηλεκτρικών μηχανών και συσκευής.
- Κατασκευή εξοπλισμού και συσκευών ραδιοφωνίας, τηλεόρασης και τηλεπικοινωνιών.
- Κατασκευή ιατρικών οργάνων, οργάνων ακριβείας και οπτικών οργάνων – κατασκευή ρολογιών κάθε είδους.
- Κατασκευή αυτοκινήτων οχημάτων – κατασκευή ρυμουλκούμενων και ημιρυμουλκούμενων οχημάτων.
- Κατασκευή λοιπού εξοπλισμού μεταφορών.
- Κατασκευή επίπλων λοιπές βιομηχανίες.
- Ανακύκλωση.
- Παραγωγή ηλεκτρικού ρεύματος, φυσικού αερίου και ατμού.

Οι πιο πάνω μεταποιητικές επιχειρήσεις υποχρεούνται να καλύψουν το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων με τις αναφερόμενες στην περίπτωση α΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του ν 2601/98 ενισχυόμενες δαπάνες από i έως xxii δηλαδή η κατασκευή, η επέκταση, ο εκσυγχρονισμός βιομηχανοστασίων, κτιριακών, ειδικών και βοηθητικών εγκαταστάσεων καθώς και η διαμόρφωση περιβάλλοντος χώρου (i), η κατασκευή νέων αποθηκευτικών ή ψυκτικών χώρων ξήρανσης και συντήρησης προϊόντων (ii) η αγορά αποπερατωθεισών ή ημιτελών βιομηχανικών ή βιοτεχνικών κτιριακών εγκαταστάσεων που παραμένουν σε αδράνεια και δεν χρησιμοποιούνται τουλάχιστον για δύο έτη πριν την υποβολή της υπαγωγής στις διατάξεις του ν 2601/98 (στην προκειμένη περίπτωση, 2 έτη πριν από το χρόνο σχηματισμού του αποθεματικού), (iii) η αγορά βιοτεχνικών χώρων σε τυποποιημένα βιοτεχνικά κτίρια των βιομηχανικών περιοχών (Β.Ι.Π.Ε., Β.Ε.Π.Ε. και Β.Ι.Ο.Π.Α.) και των τεχνοπόλεων ή τεχνολογικών πάρκων (iv) η αγορά και εγκατάσταση καινούργιων σύγχρονων μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού και μισθώματα της χρηματοδοτικής μίσθωσης καινούργιων συγχρόνων μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού του οποίου αποκτάται η χρήση (v) κ.λ.π.

β) Επιχειρήσεις που παράγουν ενέργεια, μορφή θερμού νερού, ατμού, ή παράγουν στερεά καύσιμα απο βιομάζα, επιχειρήσεις συμπα ηλεκτρισμού και θερμότητας ή επιχειρήσεις παραγωγής ηλεκτρισμού από ήπιες μορφές ενέργειας και ειδικότερα της αιολική, την ηλιακή, την υδροηλεκτρική, την γεωθερμική και τη βιομάζα.

Επιχειρήσεις παραγωγής βιομάζας από φυτά, με σκοπό τη χρήση της ως πρώτης ύλης και την παραγωγή ενέργειας.

Το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό πρέπει να καλυφθεί με τις ισχυόμενες δαπάνες από (i) έως και (x) που αναφέρονται στην περίπτωση β΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του ν.2601/98.

γ) Επιχειρήσεις (εργαστήρια) εφαρμοσμένης βιομηχανικής, ενεργειακής, μεταλλευτικής, γεωργικής, κτηνοτροφική, δασική και ιχθυοκαλλιεργητικής έρευνας. Επίσης, επιχειρήσεις ανάπτυξης τεχνολογιών και βιομηχανικών σχεδίων.

Το αποθεματικό πρέπει να καλυφθεί με τις ενισχυόμενες δαπάνες από (i) έως (vi) που αναφέρονται και στην περίπτωση γ΄.

δ) Επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών εξαιρετικάς προηγμένης τεχνολογίας, όσον οι επιχειρήσεις αυτές ανήκουν στους τομείς πληροφορικής, ορισμού έρευνας, καθώς και τεχνολογική υποστήριξη βιοτεχνικών και βιομηχανικών δραστηριοτήτων.

Το αποθεματικό πρέπει να καλυφθεί με τις οριζόμενες στην περίπτωση αυτή ενισχυόμενες δαπάνες (i) έως και (v).

ε) Επιχειρήσεις ανάπτυξης λογισμικού.

Για τις επιχειρήσεις αυτές πρέπει να εκδοθεί κοινή απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Ανάπτυξης για τις προδιαγραφές. Μέχρι σήμερα τέτοια απόφαση δεν έχει εκδοθεί και εφαρμόζεται σύμφωνα με την παρ. α΄ της παρ. 2 του άρθρου 14 των ν.2601/1998, αριθ.28993/19-4-1991 Κοινή απόφαση των υπουργών Προεδρίας, Εθνικής Οικονομίας και Βιομηχανίας Ενέργειας και Τεχνολογίας, που έχει εκδοθεί για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.1892/1990.

στ) Επιχειρήσεις (εργαστήρια) παροχής υπηρεσιών ποιότητας για την κάλυψη του αποθεματικού λαμβάνονται υπόψη μόνο οι αναφερόμενες στην περίπτωση ενισχυόμενες δαπάνες.

ζ) Μεταλλικές επιχειρήσεις.

Για την κάλυψη του αποθεματικού λαμβάνονται υπόψη μόνο οι αναφερόμενες στην περίπτωση αυτή ενισχυόμενες δαπάνες.

η) Επιχειρήσεις εξόρυξης, επεξεργασίας και εν γένει αξιοποίησης βιομηχανικών ορυκτών. Επιχειρήσεις λατόμευσης μαρμάρων υπό την προϋπόθεση ότι διαθέτουν εξοπλισμό κοπής και επεξεργασίας.

Το αποθεματικό πρέπει να καλυφθεί μόνο με τις οριζόμενες στην περίπτωση αυτή ενισχυόμενες δαπάνες.

θ) Οι γεωργικές επιχειρήσεις θερμοκηπιακού τύπου, οι κτηνοτροφικές επιχειρήσεις εσταβλισμένου ή ημιεσταβλισμένου τύπου, οι επιχειρήσεις επεξεργασίας αναποφλοιωτού – ρυζιού, οι γεωργικές επιχειρήσεις νέων καλλιεργειών (αντικατάσταση παλαιών), οι γεωργικές επιχειρήσεις βιολογικής γεωργίας και οι αλιευτικές επιχειρήσεις (υδατοκαλλιέργειες), σύγχρονης τεχνολογίας, όπως καθορίζονται με κοινή απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Γεωργίας.

Και σε αυτήν την περίπτωση το αποθεματικό πρέπει να καλυφθεί μόνο με τις οριζόμενες στην περίπτωση αυτή ενισχυόμενες δαπάνες.

ι) Αγροτικοί ή αγροβιομηχανικοί συνεταιρισμοί καθώς και ομάδες παραγωγών ή ενώσεις ομάδων παραγωγών, οι οποίες έχουν συσταθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της Ευρωπαϊκής Ένωσης που πραγματοποιούν επενδύσεις σε μηχανικά μέσα σποράς, καλλιέργειες και συγκομιδής αγροτικών προϊόντων.

Το αποθεματικό πρέπει να καλυφθεί μόνο με τις ενισχυόμενες πιο κάτω δαπάνες.

κ) Η αγορά και εγκατάσταση καινούργιων σύγχρονων μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού. Τα μισθώματα της χρηματοδοτικής μίσθωσης

καινούργιων σύγχρονων μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού του οποίου αποκτάται η χρήση.

Η αγορά καινούργιων μεταφορικών μέσων διακίνησης προϊόντων.

λ) Επιχειρήσεις που για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτων, τυποποιούν, συσκευάζουν ή και συντηρούν γεωργικά ή κτηνοτροφικά προϊόντα ή προϊόντα αλιείας και ιχθυοτροφίας.

Και σε αυτήν την περίπτωση το αποθεματικό πρέπει να καλυφθεί μόνο από τις αναφερόμενες ενισχυόμενες δαπάνες της συγκεκριμένης περίπτωσης.

μ) Επιχειρήσεις Ο.Τ.Α. ή νομαρχιακή αυτοδιοίκηση ή συνεταιρισμοί που πραγματοποιούν επενδύσεις για την ανέγερση και εκμετάλλευση βιοτεχνικών κέντρων και κτιρίων στις ειδικές βιοτεχνικές και βιομηχανικές ζώνες που καθορίζονται στο πλαίσιο του πολεοδομικού και χωροταξικού σχεδιασμού, καθώς και χωρών κοινωνικών και πολιτικών λειτουργών, κεντρικών αγορών και σφαγείων. Επίσης επενδύσεις των ως άνω φορέων για την μετασκευή και διαμόρφωση παλαιών βιομηχανοστασίων και λοιπών εγκαταστάσεων ομοίως για χώρους κοινωνικών και πολιτιστικών λειτουργιών, κεντρικών αγορών και σφαγείων.

Το αποθεματικό πρέπει να καλυφθεί μόνο με της αναφερόμενες στην περίπτωση αυτή ενισχυόμενες δαπάνες.

ν) Επιχειρήσεις εκμετάλλευσης δημόσιας χρήσης σταθμών αυτοκινήτων χωρητικότητας τουλάχιστον (80) θέσεων, μόνο για την ίδρυση των σταθμών.

Το αποθεματικό καλύπτεται μόνο με τις αναφερόμενες στην περίπτωση αυτή ισχυόμενες δαπάνες, δηλαδή:

Η κατασκευή κτιριακών, ειδικών και βοηθητικών εγκαταστάσεων, καθώς και οι δαπάνες διαμόρφωσης περιβάλλοντος χώρου.

Η αγορά και η εγκατάσταση καινούργιων σύγχρονων μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού. Τα μισθώματα της χρηματοδοτικής μίσθωσης

καινούργιων σύγχρονων μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού του οποίου αποκτάται η χρήση.

Η αγορά και η εγκατάσταση καινούργιων σύγχρονων συστημάτων αυτοματοποίησης διαδικασιών και μηχανοργάνωσης, συμπεριλαμβανομένων των δαπανών αγοράς του αναγκαίου λογισμικού.

ν) Επιχειρήσεις υγρών καυσίμων και υγραερίων, εφόσον πραγματοποιούνται επενδύσεις για τη δημιουργία εγκαταστάσεων αποθήκευσης ή για την προμήθεια εξοπλισμού μεταφοράς υγρών καυσίμων και υγραερίων σε νησιά.

Το αποθεματικό καλύπτεται μόνο με τις αναφερόμενες στην περίπτωση αυτή ενισχυόμενες δαπάνες δηλαδή:

1) Οι δαπάνες δημιουργίας εγκαταστάσεων αποθήκευσης σε νησιά.
2) Η αγορά και εγκατάσταση εξοπλισμού και μέσων μεταφοράς στα νησιά υγρών καυσίμων και υγραερίων.
3) Η αγορά και η εγκατάσταση καινούργιων σύγχρονων συστημάτων αυτοματοποίησης διαδικασιών και μηχανοργάνωσης, συμπεριλαμβανομένων των δαπανών αγοράς του αναγκαίου λογισμικού.
4) Οι δαπάνες επενδύσεων για την προστασία του περιβάλλοντος, για τον περιορισμό της ρύπανσης του εδάφους, του υπεδάφους, των υδάτων και της ατμόσφαιρας.

ξ) Επιχειρήσεις εκμετάλλευσης μέσων μεταφοράς ανθρώπων και εμπορευμάτων, σε απομονωμένες, δυσπρόσιτες και απομακρυσμένες από το κεντρικό κορμό της χώρας περιοχές, που ορίζονται με απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Εμπορικής Ναυτιλίας.

Το αποθεματικό καλύπτεται μόνο με τις αναφερόμενες στην περίπτωση αυτή ενισχυόμενες δαπάνες δηλαδή:

1) Η αγορά και η εγκατάσταση εξοπλισμού που προορίζεται για την υποδομή και την κίνηση τους, εφόσον είναι απαραίτητα για την εξυπηρέτηση της μεταφοράς ανθρώπων και εμπορευμάτων στις ανωτέρω περιοχές.
2) Τα μισθώματα της χρηματοδοτικής μισθώσεως των ως άνω καινούργιων μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού του οποίου αποκτάται η χρήση.

ο) Κέντρα κοινής επιχειρηματικής δράσης που μπορούν να ιδρύονται από τρεις τουλάχιστον επιχειρήσεις του μεταποιητικού τομέα που απασχολούν η καθεμία μέχρι 120 εργαζομένων και από μια τουλάχιστον εμπορική επιχείρηση ή επιχείρηση του τομέα μεταφορών ή λοιπών υπηρεσιών. Στα κέντρα αυτά μπορούν να συμμετέχουν ΑΕΙ ή ερευνητικά κέντρα.

Το αποθεματικό καλύπτεται μόνο από τις αναφερόμενες στην περίπτωση αυτής ενισχυόμενες δαπάνες.

π) Κέντρα αποθεραπείας και αποκατάστασης, όπως αυτά καθορίζονται με το άρθρο 10 του ν 2072/1992 και επιχειρήσεις με αντικείμενο την παροχή στέγης, αυτόνομης διαβίωσης, σε άτομα με ειδικές ανάγκες, σύμφωνα με το άρθρο 30 του ίδιου νόμου.

Το αποθεματικό καλύπτεται μόνο με τις αναφερόμενες στην περίπτωση αυτή ενισχυόμενες δαπάνες δηλαδή:

1) Η κατασκευή, η επέκταση, ο εκσυγχρονισμός κτιριακών, ειδικών και βοηθητικών εγκαταστάσεων, καθώς και οι δαπάνες διαμόρφωσης περιβάλλοντος χώρου.

2) Η αγορά και εγκατάσταση καινούργιων σύγχρονων μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού. Τα μισθώματα της χρηματοδοτικής μίσθωσης καινούργιων σύγχρονων μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού του οποίου αποκτάται η χρήση.|

3) Η αγορά και εγκατάσταση καινούργιων σύγχρονων συστημάτων αυτοματοποίησης διαδικασιών και μηχανοργάνωση, συμπεριλαμβανομένων των δαπανών αγοράς του αναγκαίου λογισμικού.

4) Η αγορά καινούργιων μεταφορικών μέσων μαζικής μεταφοράς προσωπικού, καθώς και των ατόμων που διαβιούν ή συμμετέχουν στα προγράμματα αποθεραπείας και αποκατάστασης.

ρ) Τουριστικές επιχειρήσεις.

Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται οι ακόλουθες τουριστικές δραστηριότητες:

- Ίδρυσης ή επέκτασης ξενοδοχειακών μονάδων τουλάχιστον Β΄ τάξης.
- Εκσυγχρονισμού ολοκληρωμένης μορφής λειτουργουσών ξενοδοχειακών μονάδων τουλάχιστον Γ΄ τάξης.
- Εκσυγχρονισμού ολοκληρωμένης μορφής λειτουργουσών ξενοδοχειακών μονάδων κατώτερων της Γ΄ τάξης σε κτίρια που χαρακτηρίζονται διατηρητέα ή παραδοσιακά εφόσον με τον εκσυγχρονισμό τους αναβαθμίζονται τουλάχιστον σε Γ΄ τάξη.
- Εκσυγχρονισμού ολοκληρωμένης μορφής λειτουργουσών τουριστικών οργανωμένων κατασκηνώσεων (camping) τουλάχιστον Γ΄ τάξης.
- Μετατροπή παραδοσιακών ή διατηρητέων κτιρίων σε ξενοδοχειακές μονάδες τουλάχιστον Γ' τάξης.
- Ίδρυσης, επέκτασης, εκσυγχρονισμού συνεδριακών κέντρων, χιονοδρομικών κέντρων, αξιοποίησης ιαματικών πηγών, λιμενικών

σκαφών αναψυχής, γηπέδων γκόλφ, κέντρων θαλασσοθεραπείας, κέντρων τουρισμού υγείας και κέντρων προπονητικού – αθλητικού τουρισμού που δημιουργούνται μόνο από εταιρείες που λειτουργούν και εκμεταλλεύονται ξενοδοχειακές μονάδες ή από εταιρείες των οποίων εταίροι είναι μόνο εταιρείες που λειτουργούν και εκμεταλλεύονται ξενοδοχειακές μονάδες.

Το αποθεματικό καλύπτεται μόνο με τις ακόλουθες ενισχυόμενες δαπάνες:

1) Η κατασκευή, η επέκταση, ο εκσυγχρονισμός κτιριακών, ειδικών και βοηθητικών εγκαταστάσεων, καθώς και οι δαπάνες διαμόρφωσης περιβάλλοντος χώρου.
2) Οι δαπάνες επισκευής, αποκατάστασης και μετατροπής των παραδοσιακών ή διατηρητέων κτιρίων σε ξενοδοχειακές μονάδες, καθώς και οι δαπάνες διαμόρφωσης περιβάλλοντος χώρου.

Η αγορά και η εγκατάσταση καινούργιων σύγχρονων μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού περιλαμβανομένου και του ξενοδοχειακού. Τα μισθώματα της χρηματοδοτικής μίσθωσης καινούργιων σύγχρονων μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού του οποίου αποκτάται η χρήση. Η αγορά και η εγκατάσταση καινούργιων σύγχρονων συστημάτων αυτοματοποίησης διαδικασιών και μηχανοργάνωσης, συμπεριλαμβανομένων των δαπανών αγοράς του αναγκαίου λογισμικού και των δαπανών εκπαίδευσης του προσωπικού στο στάδιο εγκατάστασης του.

Η αγορά καινούργιων μεταφορικών μέσων διακίνησης υλικών και μαζικής μεταφοράς προσωπικού.

Οι δαπάνες επενδύσεων για προστασία του περιβάλλοντος, περιορισμό της ρύπανσης του εδάφους, των υδάτων και της ατμόσφαιρας, αποκατάστασης του φυσικού περιβάλλοντος και ανακύκλωσης του ύδατος.

Οι δαπάνες για αγορά και εγκατάσταση καινούργιου εξοπλισμού και για κατασκευή πάσης φύσεως εγκαταστάσεων, που προκύπτουν από τις κατά περίπτωση καθοριζόμενες προδιαγραφές και την κείμενη νομοθεσία του Ο.Τ. και που τυχόν δεν καλύπτονται από τις πιο πάνω οριζόμενες ως ισχυόμενες δαπάνες.

Οι δαπάνες επενδύσεων για αξιοποίηση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας, υποκατάσταση υγρών καυσίμων ή ηλεκτρικής ενέργειας με αέρια καύσιμα, επεξεργασμένα απορριπτόμενα υλικά από εγχώριες βιομηχανίες, ανανεώσιμες πηγές ενέργειας, ανάκτηση απορριπτόμενης θερμότητας, καθώς και συμπαραγωγή ηλεκτρικής ενέργειας και θερμότητας. Επίσης οι δαπάνες επενδύουν για εξοικονόμηση ενέργειας, υπό την προϋπόθεση ότι η επένδυση αφορά τον παραγωγικό εξοπλισμό, αλλά τον εξοπλισμό και τις εγκαταστάσεις κίνησης – λειτουργίας της μονάδας και από αυτήν προκύπτει μείωση τουλάχιστον 10% της καταναλισκόμενης ενέργειας.

Τεχνικές εταιρείες μόνο για τον εκσυγχρονισμό τους μέσω αντικατάστασης των μηχανημάτων και του λοιπού εξοπλισμού τους, πλην των μεταφορικών μέσων υλικών και προσωπικού. Το αποθεματικό καλύπτεται μόνο με αγορά και εγκατάσταση καινούργιων σύγχρονων μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού.

σ) Επιχειρήσεις που στεγάζονται σε παραδοσιακά ή διατηρητέα λιθόκτιστα κτίρια ή και κτιριακά συγκροτήματα βιομηχανικού χαρακτήρα και οι οποίες παράγουν ή /και τυποποιούν τοπικά παραδοσιακά προϊόντα ή /και προϊόντα προστατευόμενης ονομασίας προέλευσης (Π.Ο.Π.).

Το αποθεματικό καλύπτεται μόνο με τις ακόλουθες ενισχυόμενες δαπάνες:

1) Οι δαπάνες για την αγορά, επισκευή, αποκατάσταση, μετατροπή και επαναχρησιμοποίηση υφιστάμενων κτιριακών εγκαταστάσεων.
2) Η κατασκευή, η επέκταση ή ο εκσυγχρονισμός ειδικών και βοηθητικών εγκαταστάσεων καθώς και οι δαπάνες διαμόρφωσης περιβάλλοντος χώρου.
3) Η αγορά και εγκατάσταση καινούργιων μηχανημάτων παραδοσιακού τύπου και λοιπού εξοπλισμού.
4) Η αγορά και η εγκατάσταση του αναγκαίου λογισμικού και των δαπανών εκπαίδευσης προσωπικού στο στάδιο εγκατάστασης του.
5) Η αγορά καινούργιων μεταφορικών μέσων διακίνησης προϊόντων εντός του ευρύτερου εργοστασιακού χώρου.
6) Οι δαπάνες επενδύσεων για τη διασφάλιση της ποιότητας καθώς και τα έξοδα πιστοποίησης όλων των παραγωγικών διαδικασιών και των προϊόντων σύμφωνα με τα αντίστοιχα ευρωπαϊκά πρότυπα από οργανισμούς διαπιστευμένους από το αρμόδιο εθνικό τομέα.
7) Οι δαπάνες επένδυσης για προστασία του περιβάλλοντος, περιορισμό ρύπανσής του εδάφους, του υπεδάφους, των υδάτων και της ατμόσφαιρας για αποκατάσταση του φυσικού περιβάλλοντος και για ανακύκλωση του ύδατος.

ψ) Επιχειρήσεις ναυπήγησης, επισκευής και συντήρησης ξύλινων σκαφών παραδοσιακού τύπου, μόνο για επενδύσεις εκσυγχρονισμού τους.

Το αποθεματικό πρέπει να καλυφθεί μόνο με ενισχυόμενες αναφέρονται στην περίπτωση α΄.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^{ο}

3.1. Προϋποθέσεις, περιορισμοί και όροι για την εφαρμογή τηε ενίσχυσης της φορολογικής απαλλαγής

Σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού το αφορολόγητα αποθεματικό υπολογίζεται στα κέρδη του ισολογισμού που δηλώνονται από την εμπρόθεση δήλωση φορολογίας εισοδήματος και τα οποία από το σύνολο των δραστηριοτήτων του φορέα, είτε οι δραστηριότητες αυτές υπάγονται στο ν.2601/98 είτε όχι και ανεξαρτήτως από την περιοχή στην οποία αυτές ασκούνται, μετά την αφαίρεση των κρατικών για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού και των κερδών της χρήσης που διανέμονται πραγματικά ή αναλαμβάνονται από τους εταίρους ή τον επιχειρηματία.

Επομένως με βάση τις διατάξεις αυτές το αφορολόγητο αποθεματικό υπολογίζεται μόνο επί των καθαρών κερδών του ισολογισμού και των αναμορφωμένων κερδών με την προσθήκη λογιστικών διαφορών.

Το αφορολόγητο αποθεματικό υπολογίζεται στα συνολικά καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τον ισολογισμό ανεξάρτητα αν αυτά προέρχονται από δραστηριότητες που υπάγονται στο νόμο ή όχι. Επομένως, αν η επιχείρηση είναι μικτή (βιομηχανική και εμπορική) υπολογίζεται το αφορολόγητο αποθεματικό και στα κέρδη που προέρχονται από την εμπορική δραστηριότητα. Επίσης, αν έχει έσοδα από την παροχή υπηρεσιών και από διάφορα άλλα παρεπόμενα έσοδα από οποιαδήποτε πηγή (έσοδα από ακίνητα, έσοδα από τόκους δανείων, έσοδα από τόκους αλλοδαπών τραπεζών κλπ) υπολογίζεται το αφορολόγητο ποσό και επί των εσόδων αυτών.

Εάν, μεταξύ των καθαρών κερδών του ισολογισμού συμπεριλαμβανομένων και έσοδα αφορολόγητα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο, για τον υπολογισμό του αφορολόγητου αποθεματικού δεν θα ληφθούν υπόψη και κατά συνέπεια θα αφαιρεθούν από τα καθαρά κέρδη του ισολογισμού, τα οποία στη συνέχεια θα εμφανισθούν στους οικείους λογαριασμούς 41.90 και 41.91.

Επίσης θα πρέπει να αφαιρεθεί από τα καθαρά κέρδη και ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στο τακτικό αποθεματικό και στα διανεμόμενα ποσά. Όπως αναφέρθηκε πιο πάνω δεν υπολογίζεται αφορολόγητο αποθεματικό επί των λογιστικών διαφορών. Επειδή για τις λογιστικές διαφορές η επιχείρηση οφείλει να καταβάλλει φόρο εισοδήματος, θα πρέπει για να καταστεί δυνατόν να υπάρχει τέτοιο ποσό κερδών στη διάθεση κερδών που να μπορεί να γίνει η εμφάνιση του σχηματιζόμενου αφορολόγητου αποθεματικού στον Πίνακα Διάθεσης Κερδών, να αφαιρεθεί από τα κέρδη του ισολογισμού και ο φόρος επί των λογιστικών διαφορών μετά την αναγωγή του ποσού αυτού σε μικτό ποσό.

2. Όταν η επιχείρηση έχει κέρδη από επένδυση που έγινε και ολοκληρώθηκε στην ίδια χρήση και δεν σχηματίσει αφορολόγητο αποθεματικό ή σχηματίζει για ένα μέρος των κερδών της, τότε η επιχείρηση για τις επενδύσεις που αναλογούν στα κέρδη αυτά που δεν πραγματοποίησε το αφορολόγητο στα κέρδη αυτά που δεν πραγματοποίησε το αφορολόγητο αποθεματικό στις επόμενες χρήσεις.

Επίσης, αν η επιχείρηση έχει πραγματοποίησει παραγωγικές επενδύσεις και κατά την χρήση που έγινε η επένδυση δεν πραγματοποίησε καθαρά κέρδη ή τα πραγματοποιηθέντα κέρδη δεν επαρκούν, τότε το αφορολόγητο

αποθεματικό σχηματίζεται από κέρδη των αμέσως επόμενων διαχειριστικών χρήσεων μέχρι να καλυφθούν τα ποσοστά της αξίας της ενισχυόμενης επένδυσης ή της αξίας του εξοπλισμού που η χρήση του αποκτάται με χρηματοδοτική μίσθωση, οι οποίες δεν μπορούν να υπερβούν τις δέκα διαχειριστικές χρήσεις.

3. Σε περίπτωση που η υλοποίηση της παραγωγής επενδύσεων διαρκεί πέραν της μιας διαχειριστικής χρήσης παρέχεται η δυνατότητα σχηματισμού του αφορολόγητου αποθεματικού από τα κέρδη κάθε διαχειριστικής χρήσης για τις δαπάνες επενδύσεων που γίνονται σταδιακά κάθε χρόνο, με την προϋπόθεση ότι η επένδυση αυτή θα ολοκληρωθεί εντός της πενταετίας από το χρόνο έναρξης της.

4. Το αφορολόγητο αποθεματικό που σχηματίζει η επιχείρηση για τις πραγματοποιούμενες δαπάνες επενδύσεων εμφανίζεται σε ξεχωριστό λογαριασμό στα λογιστικά της βιβλία.

5. Οι φορείς που εφαρμόζουν την ενίσχυση τςη φορολογικής απαλλαγής υποχρεούνται στην τήρηση πρόσθετων βιβλίων, όπως αυτά προβλέπονται από το Κ.Β.Σ. και την Κοινή Απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών.

6. Σε περίπτωση που η επιχείρηση συνάψει σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης για την απόκτηση της χρήσης καινούργιου σύγχρονου μηχανολογικού εξοπλισμού, η παροχή του κινήτρου της φορολογικής

απαλλαγής χορηγείται υπό την προϋπόθεση ότι μετά την λήξη της μίσθωσης ο εξοπλισμός θα περιέρχεται στην κυριότητα της επιχείρησης. Ο όρος αυτός θα πρέπει απαραιτήτως να περιλαμβάνεται στη σχετική σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Με κοινή απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών θα καθορισθούν τα δικαιολογητικά που πρέπει να υποβάλλουν οι επιχειρήσεις τα στοιχεία τα απαραίτητα για τον έλεγχο του ύψους της επένδυσης και για το χρόνο πραγματοποίησης της φορολογικής απαλλαγής, τα πρόσθετα βιβλία στα οποία πρέπει να εμφανίζουν τις επενδύσεις και τα αφορολόγητα αποθεματικά και κάθε άλλη λεπτομέρεια για την εφαρμογή της ενίσχυσης της φορολογικής απαλλαγής.

3.2. Προϋποθέσεις για την χορήγηση των ενισχύσεων Ν2601/98

Οι επενδύσεις και τα προγράμματα χρηματοδοτικής μίσθωσης εξοπλισμού ή επιχειρηματικού σχεδίου για να υπαχθούν στις ενισχύσεις του Ν2601/98 θα πρέπει να υπερβαίνουν ένα ελάχιστο ποσό.

Το κατά περίπτωση ελάχιστο ύψος καθορίζεται ως εξής:

1) Για επενδύσεις ή /και προγράμματα χρηματοδοτικής μίσθωσης εξοπλισμού για ίδρυση βιοτεχνικών μονάδων μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων, ελάχιστο ποσό 135.000€ πλην εκείνων που πραγματοποιούνται στα νησιά του Βορείου και Νοτίου Αιγαίου, τις Σποράδες και στα νησιά Θάσο και Σαμοθράκη, για τις οποίες το ελάχιστο ποσό ορίζεται στα 75.000€ για επενδύσεις εκσυγχρονισμού

των παραπάνω μονάδων το ελάχιστο ποσό καθορίζεται στα 30.000€.

2) Για τις επενδύσεις και λοιπές δαπάνες των μεταποιητικών επιχειρήσεων που ορίζονται στο άρθρο 3 παρ.1 το ελάχιστο ποσό ορίζεται σε 75.000€.

3) Για επενδύσεις ή /και προγράμματα χρηματοδοτικής μίσθωσης εξοπλισμού για ίδρυση μονάδων των τουριστικών επιχειρήσεων το ελάχιστο ποσό ορίζεται σε 750.000€, εκτός από αυτές που πραγματοποιούνται στην Περιοχή Δ, για τις οποίες το ελάχιστο ποσό ορίζεται σε 450.000€.

4) Για επενδύσεις ή /και προγράμματα χρηματοδότησης μίσθωσης εξοπλισμού για επέκταση των παραπάνω μονάδων, το ελάχιστο ποσό ορίζεται στα 450.000€ πλην εκείνων που πραγματοποιούνται στην Δ΄ Περιοχή, για τις οποίες το ελάχιστο ποσό ορίζεται σε 300.000€. Ενώ για τις επενδύσεις ή/και προγράμματα χρηματοδοτικής μίσθωσης εξοπλισμού για εκσυγχρονισμό των παραπάνω μονάδων, περιλαμβανομένου και του ολοκληρωμένης μορφής εκσυγχρονισμού ή της δημιουργίας νέων συμπληρωματικών εγκαταστάσεων μονάδων, ξενοδοχειακών μονάδων, το ελάχιστο ποσό ορίζεται στα 150.000€. Ειδικά για επενδύσεις ή /και προγράμματα χρηματοδοτικής μίσθωσης εξοπλισμού για ολοκληρωμένης μορφής εκσυγχρονισμό ή για δημιουργία νέων συμπληρωματικών εγκαταστάσεων σε ξενοδοχειακές μονάδες κάτω των 50 κλινών, το ελάχιστο ποσό ορίζεται στα 75.000€.

5) Για επενδύσεις ή / και προγράμματα χρηματοδοτικής μίσθωσης εξοπλισμού για ίδρυση ή επέκταση μονάδων των γεωργικών, κτηνοτροφικών και ιχθυοκαλλιεργητικών επιχειρήσεων, το ελάχιστο ποσό ορίζεται σε 90.000€. Για τις επενδύσεις ή/και προγράμματα

χρηματοδοτικής μίσθωσης εξοπλισμού για εκσυγχρονισμό των παραπάνω μονάδων, το ελάχιστο ποσό ορίζεται σε 30.000€.

6) Για επενδύσεις ή / και προγράμματα χρηματοδοτικής μίσθωσης εξοπλισμού για επισκευή, αποκατάσταση και μετατροπή παραδοσιακών ή διατηρητέων κτιρίων σε ξενοδοχειακές μονάδες, το ελάχιστο ποσό ορίζεται σε 75.000€ εκτός από εκείνες που πραγματοποιούνται από επιχειρήσεις Ο.Τ.Α. ή της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης για τις οποίες ελάχιστο ποσό ορίζεται σε 45.000€.

Για τις επενδύσεις των εμπορικών επιχειρήσεων το ελάχιστο ποσό ορίζεται στα 180.000€, ενώ για τις επενδύσεις που πραγματοποιούνται από κοινού από 5 τουλάχιστον εμπορικές επιχειρήσεις στο ποσό των 1.500.000€.

3.3. Προϋποθέσεις πραγματοποιήσεως αφορολόγητων εκπτώσεων του Ν2601/98

Υπολογισμός αφορολόγητου αποθεματικού

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.27 του άρθρου 6 του Ν2601/98 το αφορολόγητο αποθεματικό της απαλλαγής υπολογίζεται με βάση τα καθαρά κέρδη, που δηλώνονται στην εμπρόθεσμη δήλωση εισοδήματος, προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία και εμφανίζονται στον ισολογισμό και τα οποία προέρχονται από το σύνολο των δραστηριοτήτων του φορέα, είτε αυτές περιλαμβάνονται στις υπαγόμενες στον παρόντα νόμο δραστηριότητες είτε όχι και ανεξάρτητα με την περιοχή όπου ασκούνται οι δραστηριότητες. Το αφορολόγητο αποθεματικό υπολογίζεται μετά την αφαίρεση των κρατήσεων

για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού και των κερδών της χρήσης που διανέμονται πραγματικά ή αναλαμβάνονται από τους εταίρους ή τον επιχειρηματία.

Η αφορολόγητη έκπτωση υπολογίζεται επί των καθαρών κερδών του ισολογισμού χωρίς να λαμβάνονται υπόψη ότι τυχόν δηλούμενες λογιστικές διαφορές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4°

4.1. Σχηματισμός αφορολόγητου αποθεματικού

Το αφορολόγητο αποθεματικό σχηματίζεται από τα κέρδη της διαχειριστικής περιόδου που έγινε η επένδυση ή η χρηματοδοτική μίσθωση εξοπλισμού.

Σε περίπτωση που έχει υποβληθεί αίτηση για ένταξη της επένδυσης το καθεστώς ενισχύσεων της φορολογικής απαλλαγής και επιδότησης σύμφωνα με το άρθρο του Ν 2601/98, το αφορολόγητο αποθεματικό σχηματίζεται επίσης από τα κέρδη της διαχειριστικής χρήσης που έκανε η επένδυση, με την προϋπόθεση ότι έχει εκδοθεί η σχετική πιστωτική πράξη ένταξης που προβλέπεται. Αν δεν πραγματοποιηθούν κέρδη κατά την διαχειριστική χρήση ή αν δεν αυτά που πραγματοποιούνται τότε το αφορολόγητο αποθεματικό σχηματίζεται από τα κέρδη των αμέσως επόμενων διαχειριστικών χρήσεων ώσπου να καλυφθούν τα ποσοστά αξίας της επένδυσης που ισχύεται ή και της αξίας του εξοπλισμού, που η χρήση του αποκτάτε με χρηματοδοτική μίσθωση. Ο αριθμός των επόμενων διαχειριστικών χρήσεων δεν μπορεί να υπερβαίνει τις δέκα.

Συγκεκριμένα αναφορικά με τις επενδύσεις ή τα προγράμματα χρηματοδοτικής μίσθωσης εξοπλισμού που η πραγματοποίηση τους διαρκεί περισσότερο από μία διαχειριστική χρήση, παρέχεται η δυνατότητα αφορολόγητου αποθεματικού από τα κέρδη κάθε χρήσης, για τις δαπάνες των επενδύσεων που γίνονται σταδιακά κέθε χρόνο ή και για τα μισθώματα του εξοπλισμού που η χρήση απαιτείται με χρηματοδοτική μίσθωση κάθε χρόνο

προϋπόθεση αποτελεί η επένδυση ή και το πρόγραμμα χρηματοδοτικής μίσθωσης θα ολοκληρωθεί εντός πενταετίας.

Εάν η επιχείρηση κατά την διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου που ολοκληρώθηκε η επένδυση έχει καθαρά κέρδη και δεν σχημάτισε αφορολόγητα αποθεματικά ή σχημάτισε για ένα μόνο μέρος των καθαρών κερδών, τότε χάνει το δικαίωμα να σχηματίσει φορολογικά αποθέματικά στις επόμενες χρήσεις. Αντίθετα στο ενδεχόμενο που δεν πραγματοποιήσει κέρδη στην χρήση αυτή ή αν τα κέρδη που πραγματοποιούνται δεν επαρκούν, το αφορολόγητο αποθεματικό σχηματίζεται από τα κέρδη των αμέσως επόμενων χρήσεων έως ότου καλυφθούν τα ποσοστά της αξίας της επένδυσης της αξίας του εξοπλισμού που η χρήση του απαιτείται μέσα από χρηματοδοτική μίσθωση, οι οποίες δεν γίνεται να ξεπερνούν τις δέκα χρήσεις.

Όταν για την υλοποίηση της επένδυσης απαιτείται χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από μια διαχειριστική χρήση δίνεται η δυνατότητα σχηματισμού του αφορολόγητου αποθεματικού από τα κέρδη που προκύπτου σε κάθε διαχειριστική περίοδο για τα έξοδα που γίνονται σταδιακά κάθε χρόνο, απαραίτητο όμως κρίνεται η ολοκλήρωση της επένδυσης να επέλθει μέσα σε μια πενταετία από την έναρξη της.

Καθορισμός δικαιολογητικών και στοιχείων ελέγχου της επένδυσης και της αφορολόγητης έκπτωσης.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 27 του άρθρου 6 του Ν 2601/98 ορίζονται τα δικαιολογητικά ελέγχου για την επένδυση και την αφορολόγητη έκπτωση. Έτσι όσοι επιθυμούν την αφορολόγητη έκπτωση υποχρεώνονται σε συμμόρφωση με τα ακόλουθα.

Οι φορείς που που εφαρμόζουν την ενίσχυση της φορολογικής απαλλαγής υποχρεούνται στην τήρηση πρόσθετων βιβλίων.

Έπειτα από την ολοκλήρωση της επένδυσης η επιχείρηση οφείλει να υποβάλει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. αίτηση στην οποία θα ζητάει τον έλεγχο της επένδυσης που πραγματοποιήθηκε. Μαζί με την αίτηση υποβάλλεται κατάσταση στην οποία αναφέρονται όλες οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την επένδυση καθώς και τα στοιχεία όλων των φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν. Έπειτα από την υποβολή ο προϊστάμενος της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας υποχρεούται μέχρι το τέλος του οικονομικού έτους να εξάγει έλεγχο στις πραγματοποιηθείσες επενδύσεις.

4.2. Εξαιρέσεις από τους γενικούς κανόνες παροχής των ενισχύσεων (αφορολόγητου αποθεματικού)

Για την ίδρυση η επέκταση ξενοδοχειακών μονάδων παρέχονται σε όλες τις περιοχές πλην της Α΄ τα ακόλουθα ποσοστά ενισχύσεων:

ΠΕΡΙΟΧΗ	ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ	ΠΟΣ/ΤΑ ΧΡΗΜ.ΜΙΣΘ.
Δ΄	60%	25%
Γ΄	40%	15%
Β΄	-	-

4.3. Αφορολόγητο Αποθεματικό για παλαιές και νέες επιχειρήσεις – Ν2601/98

Οι επιχειρήσεις που δικαιούνται τις ενισχύσεις του Ν 2601/98, διακρίνονται σε νέες και σε παλαιές επιχειρήσεις.

Νέες επιχειρήσεις: Είναι οι νεοϊδρυόμενες εταιρείες ή ατομικές επιχειρήσεις, καθώς και εκείνες που υποβάλλουν αίτηση για εφαρμογή των ενισχύσεων του Ν 2601/98 πριν παρέλθει πενταετία από τη σύσταση τους ή την έναρξη επιτηδεύματος προκειμένου για ατομικές επιχειρήσεις (άρθρο 2 Ν 2601/98).

Παλαιές επιχειρήσεις: Είναι εκείνες που υποβάλλουν αίτηση για εφαρμογή των ενισχύσεων του Ν 2602/98, μετά την πάροδο πενταετίας από τη σύσταση τους ή την έναρξη επιτηδεύματος προκειμένου για ατομικές επιχειρήσεις (άρθρο 2 Ν 2601/98).

Δικαίωμα σχηματισμού αφορολόγητου αποθεματικού έχουν οι επιχειρήσεις και των δύο παραπάνω περιπτώσεων.

Το ποσοστό φορολογικής απαλλαγής (αφορολόγητου αποθεματικού) υπολογίζεται πάνω στην αξία από τις ενισχυόμενες επενδύσεις – δαπάνες καθώς και τα ποσοστά που εφαρμόζονται πάνω στην αξία του καινούργιου μηχανολογικού εξοπλισμού και λοιπού εξοπλισμού που αποκτάται η χρήση με χρηματοδοτική μίσθωση, έχουν ως εξής:

Περιοχή	Ποσοστό φορολογικής απαλλαγής (αφορολόγητο αποθεματικό) επί της αξίας της ενισχυόμενης επένδυσης ή και επί του συν. μισθώματος της χρημ. μισθ. Εξοπλισμού
Δ΄	100%
Γ΄	100%
Β΄	100%

4.4. Ενισχύσεις που παρέχονται χωρίς κλιμάκωση σε όλες τις περιοχές επικράτειας:

- Για τον εκσυγχρονισμό ολοκληρωμένης μορφής ξενοδοχειακών μονάδων και camping χρηματοδοτικής μίσθωσης σε ποσοστό 25% καθώς και αφορολόγητο αποθεματικό σε ποσοστό 60%.
- Μετατροπή παραδοσιακών και διατηρητέων κτιρίων σε ξενοδοχειακές μονάδες, χρηματοδοτικής μίσθωσης σε ποσοστό 40% και αφορολόγητο αποθεματικό σε ποσοστό 100%.
- Για συνεδριακά κέντρα, χιονοδρομικά κέντρα, αξιοποίηση ιαματικών πηγών, λιμένων σκαφών αναψυχής, κέντρα θαλασσοθεραπείας, κέντρα τουρισμού υγείας και κέντρα προπονητικού – αθλητικού τουρισμού, χρηματοδοτικής μίσθωσης σε ποσοστό 35% καθώς και αφορολόγητο αποθεματικό σε ποσοστό 70%.
- Για αυτοτελή συνεδριακά κέντρα εκτός ξενοδοχείων και γήπεδα γκόλφ, χρηματοδοτικής μίσθωσης σε ποσοστό 40% και αφορολόγητο αποθεματικό σε ποσοστό 100%.

- Για επενδύσεις εμπορικών επιχειρήσεων μόνο ενίσχυση φορολογικής απαλλαγής σε ποσοστό 50% ανεξάρτητα την περιοχή.
- Για επενδύσεις παραγωγής και συμπαραγωγής ηλεκτρισμού, χρηματοδοτικής μίσθωσης σε ποσοστό 40% καθώς και αφορολόγητο αποθεματικό σε ποσοστό 100%.
- Για επενδύσεις μεταλλευτικών επιχειρήσεων και επιχειρήσεων αξιοποίησης βιομηχανικών ορυκτών και λατόμευσης μαρμάρων χρηματοδοτικής μίσθωσης σε ποσοστό 30% καθώς και αφορολόγητο αποθεματικό σε ποσοστό 70% πλην Α΄ περιοχή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5°

5.1. Αφορολόγητα αποθεματικά σύμφωνα με τον Ν1828/89

Όπως έχουμε ήδη αναφέρει ο νόμος 1828/89 έχει καταργηθεί και προβλέπεται να ξαναψηφιστεί εντός των επομένων μηνών με διάφορες αλλαγές.

5.1.1. Προϋποθέσεις σχηματισμού του

Οι επιχειρήσεις που σχηματίζουν ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων από τα αδιανέμητα κέρδη κάποιας συγκεκριμένης χρήσης ήταν υποχρεωμένες μέσα στο πρώτο έτος μετά τον σχηματισμό του αποθεματικού να διαθέσουν ποσό τουλάχιστον ίσο με το 1/3 του σχηματισθέντος αποθεματικού για την πραγματοποίηση καινούργιων επενδύσεων και μέσα σε τρία χρόνια από το σχηματισμό αποθεματικού να έχουν ολοκληρώσει την επένδυση (ή τις επενδύσεις) μεγαλύτερης τουλάχιστον κατά τα 30% του αποθεματικού.

Σε περίπτωση που κατά τον πρώτο χρόνο της τριετίας, δεν είχε ποσό ύψους τουλάχιστον μέχρι το 1/3 του αποθεματικού για την πραγματοποίηση καινούργιας επένδυσης ή στο τέλος της τριετίας δεν έχει ολοκληρωθεί η επένδυση ύψους τουλάχιστον κατά 30% μεγαλύτερης του αποθεματικού επιβάλλονταν κυρώσεις.

5.1.2. Μέχρι πιο ποσοστό μπορούσε να φθάσει το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό

Το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό στο ν.1828/89 υπολογιζόταν στα αδιανέμητα κέρδη της χρήσης με ποσοστό 30% για τις επιχειρήσεις που ήταν εγκατεστημένες στις υπόλοιπες περιοχές επικράτειας, με σκοπό να καλύψει νέες επενδύσεις επομένων χρήσεων οι οποίες θα πρέπει να ολοκληρωθούν με μια τριετία από το σχηματισμό του αποθεματικού.

5.1.3. Παραδείγματα Υπολογισμού Αφορολόγητου Αποθεματικού

5.1.3.1. Παράδειγμα 1°

Ανώνυμη εταιρεία το έτος 2002 που φορολογείται με συντελεστή 35% έχει ακάλυπτο ποσό επενδύσεων 250.000.000€. Η επιχείρηση είναι τοποθετημένη στην Θράκη, όπου αναγνωρίζεται το 100% της επενδύσεως. Έστω ότι τα κέρδη προς φορολογία της εταιρείας στις 31/12/02 ανέρχεται στο ποσό των 650.000.000€, τότε ο φόρος εισοδήματος χρήσεως 2002 της εταιρείας προσδιορίζεται στο ποσό των 140.000.000€

Κέρδη προς φορολογία	650.000.000
Μείον ποσοστό της επένδυσης που μειώνει τα προς φορολογία κέρδη (250.000.000 *100%)	(250.000.000)€
Κέρδη για φορολογία	400.000.000
Αναλογούν φόρος εισοδήματος (400.000.000*5%)	140.000.000

Από τα παραπάνω προκύπτει πως το ελληνικό δημόσιο συμμετέχει στην επένδυση 250.000.000 (250.000.000*100%*35%) → 87.500.000, δηλαδή το ποσό του φόρου εισοδήματος που η επιχείρηση νόμιμα δεν κατέβαλε στο δημόσιο εξαιτίας της πραγματοποίησης επενδύσεων αξίας 250.000.000€

5.1.3.2. Παράδειγμα 2°

Ανώνυμη εταιρεία με έδρα και εργοστάσιο εγκατεστημένα στην περιοχή Γ΄ προγραμματίζει να πραγματοποιήσει παραγωγικές επενδύσεις 162.500.000€. Εάν τα κέρδη χρήσεως πριν την φορολόγηση προσδιορίστηκαν στα 402.000.000 στις 31/12/02 που φορολογείται με συντελεστή 35% τότε ο φόρος εισοδήματος χρήσεως 2002 της εταιρείας προσδιορίστηκε στο ποσό των 43.750.000€

Κέρδη χρήσεως προ φόρου	402.000.000 €
Μείον: Ποσό των μη διανεμομένων κερδών που μειώνει τα προς φορολογία κέρδη χρήσεως 2002 λόγω πραγματοποιήσεως επενδύσεων αξίας 158.000.000 κατά την τριετία 2003 -2005 (162.500.000 ÷ 1.30)	(125.000.000)€
Κέρδη για φορολογία	277.000.000 €
Αναλογούν φόρος εισοδήματος (277.000.000 *35%)	969.500.000 €

Από τα παραπάνω φαίνεται ότι το Δημόσιο συμμετέχει στην παραπάνω επένδυση με ποσό (162.500.000 ÷ 1.30)= 125.000.000 * 35%= 43.750.000€.

Δηλαδή το ποσό του φόρου που η εταιρεία δεν κατέβαλλε νομικά πρόκειται να πραγματοποιήσει επενδύσεις 30% μεγαλύτερες του σχηματισθέντος τη χρήση 2002 αποθεματικού 125.000.000€.

5.1.3.3. Παράδειγμα 3°

Έστω ΑΛΦΑ Α.Ε. Βιομηχανική εταιρεία με μετοχές ανώνυμες μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, πραγματοποίησε μέσα στο 2002 παραγωγική επένδυση στη Λάρισα (Γ΄ Περιοχή) αξίας 300.000€. Την επένδυση αυτή υπήγαγε στην ενίσχυση της φορολογικής απαλλαγής του ν.2601/98.

Στην διαχειριστική χρήση 2002 πραγματοποίησε καθαρά κέρδη βάσει ισολογισμού 200.000€ και κατά την υποβολή της δήλωσης δεν προέβη σε αναμόρφωση των κερδών με την προσθήκη λογιστικών διαφορών.

Το Δ.Σ. προτείνει στην Γ.Σ. τα παρακάτω:

α) Το σχηματικό του κατά νόμο τακτικού αποθεματικού

β) Τη διανομή μερισμάτων στους μετόχους 10.000€

γ) για το υπόλοιπο των κερδών να σχηματισθεί αφορολόγητο αποθεματικό του ν.2601/98.

Με βάση τα παραπάνω, να προσδιορισθεί το αφορολόγητο αποθεματικό του ν.2601/98 και να συνταχθεί ο Πίνακας Διάθεσης των κερδών.

Υπολογισμός Τακτικού Αποθεματικού

Καθαρά κέρδη ισολογισμού	200.000
Μείον: αναλογούν φόρος εισοδήματος	80.000
Υπόλοιπο κερδών	120.000
Τακτικό Αποθεματικό (120.000* 5%)	6.000

Αναγνωριζόμενη αξία επένδυσης ν.2601/98

Δαπάνες 300.000 * 70% = 210.000

Υπολογισμός αφορολόγητου αποθεματικού ν.2601/1998

Καθαρά κέρδη ισολογισμού		200.000
Μείον: Τακτικό Αποθεματικό	6.000	
Μείον Μερίσματα	10.000	
Μείον Φόρος Εισοδήματος (16.000 * 40% ÷ 60)	10.667	26.667
		173.333

Επομένως το προβλεπόμενο από το νόμο αφορολόγητο αποθεματικό ανέρχεται σε 173.333

Υπολογισμός φορολογητέων κερδών

Καθαρά κέρδη Ισολογισμού	200.000
Μείον Αφορολόγητο Αποθεματικό	173.333
	26.667

ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ

26.667 * 40% = 10.667

Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων

Καθαρά κέρδη Ισολογισμού	200.000
Μείον Φόρος Εισοδήματος	10.667
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ	189.333

Εάν στο παράδειγμα με τα ίδια δεδομένα η επιχείρηση κατά την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης αναμόρφωνε τα από τον ισολογισμό καθαρά κέρδη με την προσθήκη λογιστικών διαφορών, το δικαιούμενο αφορολόγητο αποθεματικό δεν θα ήταν αυτό που βρέθηκε παραπάνω δηλαδή 173.333€ αλλά μικρότερο λόγω του φόρου των λογιστικών διαφορών.

Έτσι ο υπολογισμός αυτού θα γίνει ως εξής:

Υπολογισμός Αφορολόγητου Αποθεματικού

Καθαρά κέρδη ισολογισμού			200.000
Μείον τακτικό αποθεματικό	6.000		
Μείον μερίσματα	10.000		
Μείον αναλ.φόρος	10.667	26.667	
Μείον φόρος Λογιστικών Διαφορών (80.000 *40%)	32.000		
Μείον αναλογούν φόρος στο ποσοστό (32.000*40÷60)	21.333	53.333	80.000
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ			120.000

Επομένως το αφορολόγητο αποθεματικό του ν.2601/98 ανέρχεται σε 120.000€.

Υπολογισμός Φορολογητέων κερδών

Καθαρά κέρδη ισολογισμού	200.000	
Πλέον δηλωθείσες λογ. διαφορές	80.000	
Σύνολο κερδών	280.000	
Μείον αφορολ. αποθεματικό ν.2601/98	120.000	
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	160.000	
ΚΥΡΙΟΣ ΦΟΡΟΣ		
160.000*40%		64.000

Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων

Καθαρά κέρδη Ισολογισμού	200.000
Μείον φόρος εισοδήματος	64.000
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ	136.000

Διάθεση κερδών

Τακτικό Αποθεματικό	6.000
Μέρισμα	10.000
Αφορολόγητο αποθεματικό ν.2601/98	120.000
	136.000

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6ο

6.1. Διάλυση αποθεματικών, σχηματισμένων από απαλλασσόμενα έσοδα, με κεφαλαιοποίηση ή διάθεση

Οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες τα αδιανέμητα κέρδη που προέρχονται από έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας να τα εμφανίζουν σε ειδικούς λογαριασμούς αποθεματικών. Τα αποθεματικά αυτά είναι αφορολόγητα αποθεματικά αφού εξαιρέθηκαν προσωρινά της φορολογίας εισοδήματα νομικών πρόσωπων.

Η απαλλαγή από τη φορολογία των σχηματισθέντων αφορολόγητων αποθεματικών ισχύει μέχρι τη διάλυση τους, δηλαδή της κεφαλαιοποίηση τους ή την διανομή τους με οποιαδήποτε μορφή.

Όταν όμως διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν τότε φορολογούνται. Οι διατάξεις που αναφέρονται στην φορολογία των αφορολόγητων αποθεματικών περιλαμβάνονται στις παρ.4 και 5 του άρθρου 106 του Ν.2238/1994.

Τα αφορολόγητα αποθεματικά των Α.Ε. και Ε.Π.Ε. διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται, άσχετο μετά πότε δημιουργήθηκαν, στο χρόνο της διανομής ή κεφαλαιοποίησης τους στο όνομα της εταιρείας μετά την εισαγωγή τους σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου.

Τα παραπάνω διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αφορολόγητα αποθεματικά φορολογούνται αυτοτελώς, χωρίς να συναθροίζονται τα ποσά αυτά με το αποτέλεσμα του ισολογισμού που προκύπτει, κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η διανομή ή κεφαλαιοποίηση.

Στην περίπτωση που τα αφορολόγητα αποθεματικά δεν κεφαλαιοποιούνται, αλλά διανέμονται προστίθενται στα κέρδη της επιχείρησης και φορολογούνται στη διαχειριστική χρήση κατά την οποία διανεμήθηκαν.

6.2. ΔΙΑΘΕΣΗ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ

Όπως για την κεφαλαιοποίηση έτσι και για την διάθεση των αφορολόγητων αποθεματικών απαιτείται να προηγηθεί απόφασης της Γενικής Συνέλευσης.

Τα αφορολόγητα αποθεματικά προκειμένου να διανεμηθούν στους μετόχους της επιχείρησης προστίθενται στα κέρδη της επιχειρήσεως και φορολογούνται στην διαχειριστική χρήση που πραγματοποιείται η διανομή, ανεξάρτητα από την χρονική στιγμή που σχηματίστηκαν. Η φορολόγηση τους είναι σαφές πως γίνεται στο όνομα της εταιρείας και με την φορολόγηση αυτή των αφορολόγητων αποθεματικών αντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση προς το δημόσιο για αυτά ποσά.

Από τα παραπάνω είναι ίσως σκόπιμο να επισημανθεί πως λογιστικά ο χειρισμός τόσο για την κεφαλαιοποίηση όσο και την διανομή των αφορολόγητων αποθεματικών έχει μεγάλες ομοιότητες. Βασική διαφοροποίηση αποτελεί το σημείο όπου το ποσό αυτό προκύπτει από την διάλυση των αφορολογήτων αποθεματικών στην περίπτωση της κεφαλαιοποίησης πηγαίνει στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας ενώ στην περίπτωση της διανομής μεταφέρεται στα μερίσματα των μετόχων και των άλλων δικαιούχων.

6.2.1 Παράδειγμα: Ανώνυμη Εταιρεία αποφασίζει να διανέμει σχηματισμένα αφορολόγητο αποθεματικό.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΚΕΡΔΩΝ

Κέρδος χρήσεως (πριν το μέρος)	€.....
Αποθεματικά προς διάθεση	€ 22.500
Φόρος εισοδήματος κερδών χρήσεως	€.....
Φόρος εισοδήματος διανεμομένων αποθεματικών	€ (8.525)
ΚΕΡΔΗ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ	€ 13.975

._____ 1 _____.

ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠ/ΓΗΣ			
ΕΠΙΧ/ΣΕΙΣ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ		22.500	
08.Αφορολ. Αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμου	22.500		
08. Αφορ. Αποθ. Επενδύσεων			
88.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ			22.500
88.07 Λογ/σμός αποθεμ. προς Διαθεση	22.500		

._____ 2 _____.

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		22.500	
88.07 Λογ/σμός αποθεμ. προς διάθεση	22.500		
88.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ			22.500
88.90 Φόρος	8.525		
88.99 Κέρδος προς διάθεση από			

Διάλυση αποθεματικών	13.975		
._____ 3 _____.			
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		8.525	
88.90 Φόρος	8.525		
54.ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ			8.525
54.09 Λοιποί φόροι – τέλη	8.525		
._____ _____.			

Εάν υποβληθεί η δήλωση φόρου εισοδήματος και υποβληθεί ο φόρος, εφάπαξ ισχύει έκπτωση 5%, δηλαδή:

._____ 4 _____.			
54.ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ		8.525	
54.09 Λοιποί φόροι – τέλη	8.525		
54..09 Φόρος	8.525		
76. ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ			426.25
76.98 Λοιπά έσοδα κεφαλαίων	426.25		
76.98.00 Εκπτώσεις από εφάπαξ Εξόφληση φόρων και τελών	426.25		
38.ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			8.098.75
38.00 Ταμείο	8.098.75		
._____ 5 _____.	22.500		
88.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		13.955	

88.99 Κέρδη προς διάθεση	13.955	
88.99 Κέρδος προς διάθεση από Διάλυση αποθεματικών	13.975	
53. ΠΙΣΤΩΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		13.975
53.01 Μερίσματα πληρωτέα	13.975	
53.01 Μερίσματα κερδών από Διάλυση αποθεματικών	13.975	

6.3 Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών

Τα αφορολόγητα αποθεματικά διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων. Ανεξάρτητα από τον χρόνο που σχηματίστηκε το αφορολόγητο αποθεματικό φορολογείται κατά το χρόνο της διανομής ή της κεφαλαιοποίησης το όνομα του νομικού προσώπου μετά την αναγωγή αυτού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου.

Οι ανώνυμες εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο μπορούν να κεφαλαιοποιήσουν ολικώς ή μερικώς τα αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων αφού φορολογηθούν με συντελεστή 5% χωρίς άλλη επιβάρυνση. Ο φόρος αποδίδεται στο δημόσιο με . Η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα μήνα από την δημοσίευση της απόφασης του Υπουργού Εμπορίου που εγκρίνει την αύξηση κεφαλαίου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Ο φόρος καταβάλλεται σε τέσσερις ίσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης.

Ο φόρος αυτός επιβαρύνει την εταιρεία και δεν εκπίπτει απ' τα ακαθάριστα έσοδα της. Με την καταβολή του φόρου κάθε φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος για τα κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά.

Στο ενδεχόμενο που η εταιρεία διαλυθεί ή μειωθεί το κεφάλαιο, πριν περάσουν 10 χρόνια από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών, με σκοπό επιστροφής των αποθεματικών στους μετόχους, τότε τα κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά δεν υπολογίζονται φορολογικώς ως μετοχικό κεφάλαιο που έχει καταβληθεί και έτσι φορολογούνται με τις τάξεις που ισχύουν κάθε φορά για τη φορολογία εισοδήματος κατά χρόνο της διάλυσης της εταιρείας ή μείωσης του κεφαλαίου της.

Οι ανώνυμες εταιρείες των οποίων οι μετοχές δεν είναι στο χρηματιστήριο καθώς και οι Ε.Π.Ε. αυξηθεί μετοχικό κεφάλαιο κατά το ίδιο ποσό σε μετρητά από τους παλαιούς νέους μετόχους ή εταίρους. Στην περίπτωση αυτή εκδίδονται νέες μετοχές για τους δικαιούχους.

Τα αποθεματικά τα οποία κεφαλαιοποιούνται φορολογούνται με συντελεστή 10% χωρίς άλλη επιβάρυνση. Ο φόρος δίδεται στο Δημόσιο με δήλωση, απ' την πλευρά των ανωνύμων εταιρειών μέσα σ' ένα μήνα από τη δημοσίευση στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως της απόφασης του Υπουργού Εμπορίου που εγκρίνει την αύξηση κεφαλαίου και απ' την πλευρά των Ε.Π.Ε., μέσα σε ένα μήνα από τη δημοσίευση της περίληψης του συμβολαιογραφικού εγγράφου που συντάσσεται στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ο φόρος καταβάλλεται σε τέσσερις ίσες εξαμηνιαίες δόσεις τις οποίες η πρώτη δίνεται με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης. Με την καταβολή του φόρου εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από το φόρο

εισοδήματος της εταιρείας των μετόχων ή εταίρων της για τα αφορολόγητα αποθεματικά που κεφαλαιοποιήθηκαν.

Εάν πριν την πάροδο 10 ετών από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών διαλυθεί η ανώνυμη εταιρεία ή μειωθεί το κεφάλαιο της με σκοπό επιστροφής των αποθεματικών στους μετόχους, τότε τα κεφαλαιοποιηθέντα αφορολόγητα αποθεματικά δεν λογίζονται φορολογικώς ως μετοχικό κεφάλαιο το οποίο έχει καταβληθεί και φορολογούνται με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά για την φορολογία εισοδήματος κατά τον χρόνο διάλυσης ή μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου.

Αναφορικά με τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.) στην περίπτωση κατά την οποία πριν περάσουν δέκα χρόνια από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών επενδύσεων διαλυθεί η εταιρεία ή μειωθεί το εταιρικό της κεφάλαιο, τα κεφαλοποιηθέντα αφορολόγητα αποθεματικά προσθέτονται στα κέρδη της εταιρείας που πραγματοποιεί στο χρόνο της διάλυσης ή μείωσης του κεφαλαίου και φορολογούνται με τις διατάξεις φορολογίας εισοδήματος που ισχύουν κατά τον χρόνο διάλυσης της εταιρείας ή μείωσης του κεφαλαίου της.

Εν κατακλείδι συνοψίζονται τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούν οι υπόλοιπες Α.Ε. και Ε.Π.Ε. τα φορολογούν με συντελεστή 10%, χωρίς καμία άλλη επιβάρυνση, εφόσον όμως μέτοχοι ή οι εταίροι καταβάλλουν ταυτόχρονα και ισόποσα με κεφαλαιοποιηθέντα, μετρητά για την αύξηση του κεφαλαίου της εταιρείας.

6.3.1. Παράδειγμα Αφορολόγητου Αποθεματικού

Έστω ότι η Ανώνυμη Εταιρεία με μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών αποφάσιζε να κεφαλαιοποιήσει το αφορολόγητο αποθεματικό της σχηματισμένο βάσει του Ν 2601/98 20.000.000€. Το αφορολόγητο αποθεματικό που θα κεφαλαιοποιηθεί, καθώς ο αναλογούν φόρος θα εμφανιστούν στον πίνακα διάθεσης των κερδών χρήσης όπου πραγματοποιείται η κεφαλαιοποίηση.

20.000.000€ αφορολόγητο αποθεματικό

20.000.000 * 5% = 1.000.000€ αναλογούν φόρος εισοδήματος

		Χ	Π
1			
ΑΠΟΘΕΜ. ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΝΑΠΡ/ΓΗΣ ΕΠΙΧ/ΣΕΙΣ – ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ		20.000.000	
88. Αφορολόγ. Εποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων	20.000.000		
88.00.Αφορολ.Αποθεματικά Ν2601/98	20.000.000		
88.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		20.000.000	
88.07.Λογ. αποθεματικών προς διαθεση	20.000.000		
2			
88.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		20.000.000	
88.07.Λογ. αποθεματικών προς διάθεση	20.000.000		

88.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ			20.000.000
88.90. Φόρος	1.000.000		
88.99. Κέρδη προς διάθεση	19.000.000		

3

88.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		1.000.000	
88.90. Φόρος	1.000.000		
54.ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΤΕΛΗ			1.000.000
54.09. Λοιποί φόροι - τέλη	1.000.000		
54.09. ΧΧ Φόρος	1.000.000		

4

88.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		19.000.000	
88.99. Κέρδη προς διάθεση	19.000.000		
43.ΠΟΣΑ ΠΡΟΟΡΙΣΜΕΝΑ ΠΡΟΣ ΑΥΞΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ			19.000.000
43.02.Διαθέσιμα μερίσματα χρήσης μτχ κεφαλαίου	19.000.000		

5

4.ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ		1.000.000	
4.09. Λοιποί φόροι – τέλη	1.000.000		
4.09.13.Φόρος κεφαλαιοποιήσεως Αφορολόγητων αποθεματικών	1.000.000		
76.ΕΣΟΔΑ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ			50.000
76.98.Λοιπά έσοδα κεφαλαίων	50.000		
76.98.00. Εκπτώσεις από			

εφάπαξ Εξόφληση φόρων – τελών	50.000		
38.ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			950.000
38.00. Ταμείο	950.000		
Εφάπαξ καταβολή φόρου			
6			
63. ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ		1.000.000	
63.00.Φόρος Εισοδήματος μη συμψηφισμένος	1.000.000		
63.00. Φόρος κεφαλαιοποιήσεως Αφορολόγητων αποθεματικών	1.000.000		
54.ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ – ΤΕΛΗ			1.000.000
54.09.Λοιποί φόροι - τέλη	1.000.000		
54.09.13.Φόρος κεφαλαιοποιήσεως αφορολόγητων αποθεματικών	1.000.000		
7			
88.ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		1.000.000	
88.08. Φόρος Εισοδήματος	1.000.000		
88.08.01.Φόρος κεφαλαιοποιήσεως Αφορολόγητων αποθεματικών	1.000.000		
63. ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ			1.000.000
63.00.Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος	1.000.000		
63.00.02.Φόρος			

κεφαλαιοποιήσεως

Αφορολόγητων αποθεματικών 1.000.000

Μετά την δημοσίευση για αύξηση κεφαλαίου θα γίνουν οι εγγραφές:

8

3. ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ		19.000.000	
3.03. Μέτοχοι λογ. Κάλυψης κεφαλαίου	19.000.000		
40. ΚΕΦΑΛΑΙΟ			19.000.000
40.02. Οφειλόμενο μτχ κεφάλαιο	19.000.000		

9

3. ΠΟΣΑ ΠΡΟΟΡΙΣΜΕΝΑ ΓΙΑ ΑΥΞΗΣΗ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ		19.000.000	
3.02.Διαθέσιμα μερίσματα για αύξηση	19.000.000		
33.ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ			19.000.000
33.03.Μέτοχοι, λογ.κάλυψης κεφαλαίου	19.000.000		

10

40. ΚΕΦΑΛΑΙΟ		19.000.000	
40.02. Οφειλόμενο μτχ κεφάλαιο	19.000.000		
40. ΚΕΦΑΛΑΙΟ			19.000.000
40.00. Καταβλημένο μτχ κεφάλαιο	19.000.000		

Τα υπόλοιπα αφορολόγητα αποθεματικά καθώς και τα φορολογηθέντα κατ' δικό τρόπο, όταν κεφαλαιοποιηθούν ή διανεμηθούν φορολογούνται με 35% (έως 40%).

Τέλος τα υπόλοιπα αφορολόγητα αποθεματικά καθώς και τα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο, τα οποία οι Ε.Π.Ε. σχημάτισαν έως τις 9/2/62 με εξαίρεση αυτά των αναπτυξιακών νόμων, δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης αυτών.

6.4. Κεφαλαιοποίηση του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού σύμφωνα με το ν.1828/89

Το συνολικό ποσό του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων που χρησιμοποιήθηκε σε παραγωγικές επενδύσεις στο διάστημα 3 ετών από το σχηματισμό του μπορούσε να κεφαλαιοποιηθεί χωρίς την καταβολή φόρου εισοδήματος.

Η κεφαλαιοποίηση αυτή μπορούσε να γίνει μετά την λήξη της τριετίας από το σχηματισμό του αποθεματικού ή αμέσως μετά την ολοκλήρωση της επένδυσης, δηλαδή πριν περάσουν 3 χρόνια από το σχηματισμό του αφορολόγητου αποθεματικού και χωρίς την καταβολή φόρου εισοδήματος.

Οι επιχειρήσεις δεν υποχρεούνταν στην κεφαλαιοποίηση ολόκληρου του ποσού του σχηματισμένου ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού. Είχαν το δικαίωμα να προβούν στην κεφαλαιοποίηση μέρος ή ολόκληρου του ποσού αυτού μια ή περισσότερες διαχειριστικές χρήσεις.

Σε περίπτωση που Α.Ε. έχει κεφαλαιοποίηση ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό και προέβαινε στην διάλυση ή μείωση του μετοχικού της

κεφαλαίου πριν περάσουν 10 χρόνια από το σχηματισμό του αφορολόγητου αποθεματικού με σκοπό την επιστροφή αυτού στους μετόχους είχε ως αποτέλεσμα την φορολογία του αποθεματικού. Αντίθετα σε περίπτωση του ΕΠΕ είχε κεφαλαιοποιήσει ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό και προέβαινε στην διάλυση ή μείωση του μετοχικού κεφαλαίου πριν την παρέλευση της 10ετίας από το σχηματισμό του με σκοπό την επιστροφή του αποθεματικού στους μετόχους, είχε ως αποτέλεσμα να την των κεφαλαιοποιημένων αφορολόγητων αποθεματικών στα κέρδη της εταιρείας που πραγματοποιήθηκαν στο χρόνο διάλυσης ή μείωσης του κεφαλαίου και εν συνεχεία την φορολογία αυτών.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η διανομή κερδών εταιρειών είναι μια διαδικασία η οποία ακολουθείται υποχρεωτικά από όλες τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ΄ κατηγορίας.

Η ολοκλήρωση της διαδικασίας αυτής επέρχεται με την ολοκλήρωση της διαχειριστικής χρήσης.

Μετά την ανάλυση του τρόπου διανομής κερδών εταιρειών και συγκεκριμένα των Ανώνυμων Εταιρειών και των εταιρειών Περιορισμένης ευθύνης συμπεραίνουμε πως μεταξύ αυτών δεν υφίσταται σημαντικές διαφορές ούτε ως προς τον τρόπο ούτε ως προς τον χρόνο προσδιορισμού και διανομής κερδών.

Ένα άλλο σημαντικό κομμάτι που αναπτύχθηκε στην συγκεκριμένη εργασία ήταν τα αφορολόγητα αποθεματικά.

Τα αφορολόγητα αποθεματικά είναι ένα θέμα που απασχολεί κυρίως μεγάλες επιχειρήσεις οι οποίες επιδιώκουν την ανάπτυξη τους εκμεταλλεύοντας τις δυνατότητες που τους παρέχει ο νόμος. Με την βοήθεια του νόμου οι μεγάλες επιχειρήσεις δικαιούνται την παρακράτηση ενός ποσού των κερδών το οποίο δεν πρόκειται να φορολογηθεί τηρώντας βέβαια την υποχρέωση χρησιμοποίησης αυτού για νέες παραγωγικές επενδύσεις.

Τι δικαίωμα αυτό αποτελεί κίνητρο ανάπτυξης των επιχειρήσεων όμως παράλληλα αποτελεί και έμμεσο τρόπο είσπραξης μελλοντικών χρημάτων από την πλευρά του κράτους ως προς τις επιχειρήσεις και αυτό γιατί μπορεί βραχυπρόθεσμα το κράτος να χάνει τα χρήματα που θα εισέπραττε με την μορφή φόρων, αναμένεται όμως να εισπράξει μακροπρόθεσμα περισσότερα χρήματα, αυτά από φόρους κερδών, η δημιουργία των οποίων θα οφείλεται στις πραγματοποιηθείσες επενδύσεις.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ΑΛΗΦΑΝΤΗΣ ΣΤ. ΓΕΩΡΓΙΟΣ: ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ Α.Ε. Ε.Π.Ε ΕΚΔΟΣΗ 4η, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΜΙΣΟΣ, ΑΘΗΝΑ 2003

ΣΑΚΚΕΛΗΣ Ι. ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ: ΑΝΑΣΤΑΣΙΑΔΗΣ Γ. ΙΩΑΝΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ Β' ΚΑΤΗΓΟΡΙΑΣ ΒΙΒΛΙΩΝ ΤΟΥ Κ.Β.Σ. ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΒΡΥΚΟΥΣ

ΙΛΙΟΚΑΥΤΟΣ Ι. ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ: ΠΡΑΚΤΙΚΟΣ ΟΔΗΓΟΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΕΚΔΟΣΗ 9η, ΑΘΗΝΑ ΑΠΡΙΛΙΟΣ 2003-10-21

ΚΑΡΑΓΙΑΝΝΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ: ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ – ΣΥΝΑΦΕΙΑ ΚΑΘΕ ΤΡΙΑ ΧΡΟΝΙΑ – ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΕΚΔΟΣΗ 3η, ΘΕΣΑΛΛΟΝΙΚΗ 2003

ΠΑΠΑΝΑΣΤΑΣΙΟΥ ΕΥΣΤΑΘΙΟΣ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

ΣΑΡΣΕΝΤΗΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ: ΕΚΔΟΣΕΙΣ Α. ΣΤΑΜΟΥΛΗ
ΠΕΙΡΑΙΑΣ 1993

ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ Ε7 2η ΕΚΔΟΣΗ 2002

ΦΥΛΛΑΔΙΟ ΕΡΜΗΝΕΙΑΣ Ν2601/98