

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΓΚΙΟΥΡΗΣ ΘΕΟΔΩΡΟΣ
ΣΠΟΥΔΑΣΤΗΣ: ΚΩΣΤΑΡΑΣ ΑΝΔΡΕΑΣ

ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗ 2008

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

1. ΟΡΙΣΜΟΣ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ
 - 1.1. ΓΕΝΙΚΑ
 - 1.2. ΚΥΡΙΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ
 - 1.3. ΠΛΕΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΟΝΕΚΤΗΜΑΤΑ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

ΜΕΡΟΣ 1^ο

ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

1. ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ
2. ΜΕΡΙΣΜΑ – ΠΡΟΜΕΡΙΣΜΑ – ΔΙΑΝΟΜΗ
 - 2.1. ΜΕΡΙΣΜΑ ΠΡΩΤΟ ΚΑΙ ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟ
 - 2.2. ΠΡΟΜΕΡΙΣΜΑ
 - 2.3. ΠΑΡΑΓΡΑΦΗ ΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ
3. ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΠΟΣΟΣΤΑ ΜΕΛΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ
 - 3.1. ΑΜΟΙΒΕΣ ΜΕΛΩΝ Δ. Σ. ΒΑΣΗ ΕΙΔΙΚΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ Η ΕΝΤΟΛΗΣ
 - 3.1.1. ΑΜΟΙΒΕΣ ΜΕΛΩΝ Δ. Σ. ΘΕΩΡΟΥΜΕΝΕΣ ΩΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ
 - 3.1.2. ΑΜΟΙΒΕΣ ΜΕΛΩΝ Δ. Σ. ΘΕΩΡΟΥΜΕΝΕΣ ΩΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ
 - 3.1.3. ΑΜΟΙΒΕΣ ΜΕΛΩΝ Δ. Σ. ΘΕΩΡΟΥΜΕΝΕΣ ΩΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ
 - 3.2. ΑΜΟΙΒΕΣ ΠΟΥ ΟΡΙΖΟΝΤΑΙ Η ΟΧΙ ΑΠΟ ΤΟ ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟ
 - 3.2.1. ΑΜΟΙΒΕΣ ΜΕΛΩΝ Δ. Σ. ΠΟΥ ΟΡΙΖΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ
 - 3.2.2. ΛΟΙΠΕΣ ΑΜΟΙΒΕΣ ΜΕΛΩΝ Δ. Σ. ΠΟΥ ΔΕΝ ΟΡΙΖΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ
 - 3.3. ΑΜΟΙΒΕΣ ΜΕΛΩΝ Δ. Σ. ΑΠΟ ΤΑ ΚΕΡΔΗ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ
 - 3.4. ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΤΩΝ ΑΜΟΙΒΩΝ ΤΩΝ ΜΕΛΩΝ ΤΟΥ Δ. Σ. ΩΣ ΕΞΟΔΑ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ
 - 3.4.1. ΠΡΟΕΓΚΡΙΣΗ ΑΜΟΙΒΩΝ ΜΕΛΩΝ Δ. Σ. ΑΠΟ ΤΗ ΓΕΝΙΚΗ ΣΥΝΕΛΕΥΣΗ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ
 - 3.4.2. ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΠΑΡΟΧΗΣ ΕΞΟΥΣΙΟΔΟΤΗΣΗΣ ΓΙΑ ΣΥΝΑΨΗ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΕΞΑΡΤΗΜΕΝΩΝ Η ΜΗ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΜΕ ΜΕΛΗ ΤΟΥ Δ. Σ. ΚΑΙ ΠΡΟΕΓΚΡΙΣΗ ΑΜΟΙΒΩΝ ΜΕΛΩΝ Δ. Σ. ΑΠΟ ΤΗ Γ. Σ. ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ

- 3.5. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΜΟΙΒΩΝ ΜΕΛΩΝ Δ. Σ.
- 3.5.1. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΜΟΙΒΩΝ ΜΕΛΩΝ Δ. Σ. ΠΟΥ ΘΕΩΡΟΥΝΤΑΙ ΩΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ
- 3.5.2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΜΟΙΒΩΝ ΜΕΛΩΝ Δ. Σ. ΠΟΥ ΘΕΩΡΟΥΝΤΑΙ ΩΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΤΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ
- 3.5.3. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΜΟΙΒΩΝ ΜΕΛΩΝ Δ. Σ. ΠΟΥ ΘΕΩΡΟΥΝΤΑΙ ΩΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ
- 3.5.4. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΜΟΙΒΩΝ ΜΕΛΩΝ Δ. Σ. ΠΟΥ ΟΡΙΖΟΝΤΑΙ ΑΠΟ Ο ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟ
- 3.5.5. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΜΟΙΒΩΝ ΜΕΛΩΝ Δ. Σ. ΠΟΥ ΔΕΝ ΟΡΙΖΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟ
- 3.5.6. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΜΟΙΒΩΝ ΜΕΛΩΝ Δ. Σ. ΑΠΟ ΤΑ ΚΕΡΔΗ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ
- 3.6. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΜΟΙΒΩΝ ΚΑΙ ΠΟΣΟΣΤΩΝ ΤΩΝ ΜΕΛΩΝ ΤΟΥ Δ. Σ.
- 3.7. ΥΠΟΒΟΛΗ ΤΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΤΑ ΜΕΛΗ Δ. Σ. ΠΟΥ ΕΛΑΒΑΝ ΑΜΟΙΒΕΣ ΑΠΟ Α.Ε. ΓΙΑ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΥ ΠΑΡΕΙΧΑΝ ΣΕ ΑΥΤΗΝ

4. ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΣΤΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ

5. ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΑΥΤΩΝ

- 5.1. ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΕΚΠΤΩΣΕΩΝ ΤΟΥ Ν. 1262/82
- 5.2. ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΕΚΠΤΩΣΕΩΝ ΤΟΥ Ν. 1892/90
- 5.3. ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΤΩΝ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΤΟΥ Ν. 2601/98

6. ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ

- 6.1. ΕΣΟΔΑ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
- 6.2. ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΦΟΡΟΛΟΓΗΘΕΝΤΑ ΚΑΤΑ ΕΙΔΙΚΟ ΤΡΟΠΟ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΤΟΥ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΕΝΤΟΣ ΦΟΡΟΥ
- 6.3. ΚΕΡΔΗ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
- 6.4. ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΕΙΔΙΚΩΝ ΔΙΑΤΑΞΕΩΝ ΝΟΜΩΝ
- 6.5. ΑΠΟΔΟΣΗ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΘΕΝΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΑΜΟΙΒΩΝ ΜΕΛΩΝ Δ. Σ. ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

7. ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

- 7.1. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Α.Ε.
- 7.1.1. ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ
- 7.1.2. ΔΑΠΑΝΕΣ Ι. Χ. Ε. ΑΥΤΟΚΙΝΗΤΩΝ

- 7.1.3. ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ
 - 7.1.4. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΚΕΡΔΩΝ Α. Ε.
 - 7.1.5. ΖΗΜΙΕΣ Α. Ε. ΜΕΤΑ ΑΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΩ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
 - 7.1.6. ΖΗΜΙΕΣ Α. Ε. ΜΕΤΑ ΑΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΤΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΛΟΓΩ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΩΝ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ Η ΦΟΡΟΛΟΓΗΘΕΝΤΩΝ ΚΑΤΑ ΕΙΔΙΚΟ ΤΡΟΠΟ
 - 7.1.7. ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
 - 7.1.8. ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΩΦΕΛΕΙΑΣ ΚΑΤΑ ΤΗ ΔΙΑΛΥΣΗ Η ΤΗΝ ΕΞΑΓΟΡΑ ΙΔΙΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ Α. Ε.
 - 7.1.9. ΖΗΜΙΑ Α.Ε. ΠΟΥ ΑΠΟΡΡΟΦΑ ΑΛΛΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ Ν. Δ. 1297/72
 - 7.1.10. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΗΣ ΖΗΜΙΑΣ Α. Ε. ΠΟΥ ΠΡΟΚΥΠΤΕΙ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΤΩΝ ΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ ΑΠΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ Η ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΜΕΤΟΧΩΝ ΕΙΣΗΓΜΕΝΩΝ ΣΤΟ Χ.Α.Α.
 - 7.1.11. ΖΗΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ Η ΟΠΟΙΑ ΠΡΟΕΡΧΕΤΑΙ ΑΠΟ ΤΗΝ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ Α. Ε. ΠΟΥ ΚΑΤΕΙΧΕ ΜΕΤΟΧΕΣ ΤΗΣ, ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΕΤΑΙ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ ΑΠΟ ΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΤΗΣ
 - 7.1.12. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΗ ΖΗΜΙΑΣ Α. Ε. ΠΟΥ ΑΠΟΡΡΟΦΑ ΑΛΛΗ ΜΕ ΚΕΡΔΗ
 - 7.2. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ Α. Ε.
8. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΔΙΑΝΕΜΗΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ Α. Ε.
9. ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ
- 9.1. ΕΙΔΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ
 - 9.2. ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΤΕΧΝΙΚΩΝ – ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
10. ΔΙΑΝΟΜΗ – ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ

ΜΕΡΟΣ 2°

ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Α.Ε.

- 1. ΥΠΟΒΟΛΗ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
 - 1.1. ΧΡΟΝΟΣ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ Α.Ε.
 - 1.2. ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Α.Ε.
- 2. ΥΠΟΒΑΛΛΟΜΕΝΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΕ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Α.Ε.
- 3. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Α.Ε.

- 3.1. ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ
- 3.2. ΥΠΟΒΟΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

- 4. ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΑΡΧΙΚΗΣ ΕΜΠΡΟΘΕΣΜΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ

- 5. ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ – ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
 - 5.1. ΠΡΟΣΘΕΤΟΙ ΦΟΡΟΙ
 - 5.2. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ
 - 5.3. ΛΟΙΠΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΚΥΡΩΣΕΙΣ

ΜΕΡΟΣ 3^ο

ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΒΟΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΠΕΡΙΟΔΟ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ ΤΟΥ ΕΥΡΩ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

- 1. ΥΠΟΒΟΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΑΠΟ 1-1-2002
- 2. ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ 1-1-2002 ΚΑΙ ΜΕΤΑ
- 3. ΣΥΝΑΛΛΑΚΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΑΙ ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕΤΑΒΑΣΗΣ ΣΤΟ ΕΥΡΩ
- 4. ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ ΚΑΙ ΣΤΡΟΓΓΥΛΟΠΟΙΗΣΗ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΚΑΙ ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ Α.Ε. ΣΕ ΕΥΡΩ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 12 ΤΟΥ Ν. 2842/2000
- 5. ΠΡΑΚΤΙΚΑ Δ.Σ. ΚΑΙ Γ.Σ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ ΣΕ ΕΥΡΩ ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ ΜΕΤΟΧΗΣ ΚΑΙ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ Α.Ε.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Έννοια της Ανώνυμης Εταιρίας

1.1.1. Ορισμός της Α.Ε.

Ανώνυμη Εταιρία είναι η εμπορική κεφαλαιουχική, με νομική προσωπικότητα, που για τα χρέη της ευθύνεται μόνο αυτή με την παρουσία της και το κεφάλαιο της είναι διηρημένο σε ίσα μέρη, τις μετοχές της.

1.1.2. Γενικά

Η Α.Ε. θεωρείται σαν το πιο μεγάλο και πιο σημαντικό επίτευγμα της Κεφαλαιοκρατικής Οικονομίας και του κόσμου των επιχειρηματιών της, είναι η επικρατέστερη νομική μορφή της εποχής μας. Στην Ανώνυμη Εταιρία συγκεντρώνεται μεγάλο Κεφάλαιο, που προέρχεται κάθε πηγή και την ενδιαφέρει το χρήμα. Δεν την ενδιαφέρει η πηγή του χρήματος. Η Α.Ε. είναι καθαρά κεφαλαιουχική εταιρία. Μόνο το χρήμα έχει σημασία, ότι τα πρόσωπα των εταιριών της. Οι εταίροι - μέτοχοι της δεν έχουν εξουσία διαχείρισης κι εκπροσώπησης. Την Α.Ε., διοικεί και διαχειρίζεται κι εκπροσωπεί το Δ.Σ. Το χρήμα αυτό δίνει τα μέσα στην Α.Ε. να έχει μεγάλη δύναμη εκσυγχρονισμού κι άριστα στελέχη. Στελέχη από νέους ανθρώπους που είναι γένος γεμάτο αυτοπεποίθηση, επιστημονική γνώση και τάση ανόδου. Είναι «οι καπετάνιοι της μεγάλης Α.Ε.». Είναι ο συλλογικός επιχειρηματίας, τα διευθυντικά στελέχη της τεχνοδομής. Οι υπάλληλοι - επιχειρηματίες. Η Α.Ε. πληρώνει κι ελκύει ανθρώπους. Τους αξιοποιεί. Δημιουργεί την ΤΕΧΝΟΔΟΜΗ (που αποτελείται από Οικονομολόγους, Νομικούς, Μηχανικούς, Λογιστές και γενικά Τεχνοκράτες ικανούς και φιλόδοξους για χρήμα κι αξιώματα). Οι Τεχνοκράτες που είναι οι πραγματικοί ρυθμιστές και άμεσοι ηγέτες της Οικονομίας. Η Τεχνοδομή διοικεί σήμερα τους Οικονομικούς αυτούς γίγαντες, δηλ. τις Α.Ε. Επικρατεί η Α.Ε. που δημιουργεί μια απρόσωπη σχέση των μετόχων με την επιχείρηση, οι οποίοι υποχρεωτικά αναθέτουν τη διεύθυνση της παραγωγικής διαδικασίας σε άτομα που δεν είναι ιδιοκτήτες, αλλά λειτουργούν κι αυτά συλλογικά κι απρόσωπα σαν πραγματική κεφαλή - διοίκηση της επιχείρησης. Δηλαδή γίνεται μετατόπιση από τον επιχειρηματία - ιδιοκτήτη στον επιχειρηματία - μάνατζερ - Διευθυντή - επιχειρηματία.

Έτσι το χρήμα το αξιοποιούν και το εκμεταλλεύονται κατά τον καλύτερο τρόπο άνθρωποι μορφωμένοι, ικανοί και έμπειροι. Αυτοί επιδιώκουν την πρόοδο και την ανάπτυξη της Α.Ε.

Ο Μέτοχος είναι - αμέτοχος. Την Α.Ε. διοικεί η τεχνοδομή. Γι' αυτό η Α.Ε. πρόκοψε κι επέτυχε στην πράξη κι εμφανίζει μεγάλη αντοχή και δύναμη. Σήμερα λειτουργούν στην Ελλάδα περίπου 5.000 Α.Ε. (1979). Η οικονομική χρησιμότητα της Α.Ε. έγκειται στη συγκέντρωση χρήματος και με αυτό κατορθώνονται μεγάλες επενδύσεις, που απαιτούν μεγάλα κεφάλαια, ανεξάρτητα από τις βιοτικές περιπέτειες των μετοχών της σαν προσώπων.

Βέβαια παρουσιάζει κι ορισμένα τρωτά. Λόγου χάρη, ο μέτοχος είναι ... Αμέτοχος. Δεν είναι επιχειρηματίας. Δεν διοικεί την Α.Ε. Την εταιρεία τυπικά διοικεί το Διοικητικό Συμβούλιό της. Ουσιαστικά την διοικεί την Α.Ε. ο Διευθύνων Σύμβουλος και η τεχνοδομή της. Είναι τόσο μεγάλη η διασπορά των μετόχων, σ' ένα άγνωστο πλήθος μετόχων, από κάθε γωνιά της γης, που στις Γενικές Συνελεύσεις κυριαρχεί το Διοικητικό Συμβούλιο κι επιβάλλει τις γνώσεις κι αποφάσεις του και δίνει τις λύσεις που θέλει. Η Γενική Συνέλευση (τυπικά κυρίαρχο σώμα της Α.Ε.) καταντά σε ένα είδος απλού τύπου συγκέντρωσης χωρίς ιδιαίτερη σπουδαιότητα. Υπολογίστηκε ότι ο μέσος όρος της διάρκειας των γενικών συνελεύσεων μεγάλων Α.Ε. είναι 3 έως 5 λεπτά της ώρας. Κανένας δεν αντιλέγει στο μονόλογο της πλειοψηφίας, για να μη προκαλέσει το μειδίαμα της είρωνας!!

Έτσι, λίγοι μέτοχοι που συγκεντρώνουν την πλειοψηφία διορίζουν εαυτούς και αλλήλους σε υψηλά διοικητικά αξιώματα με παχυλή αμοιβή, σε βάρος του μερίσματος και συνεπώς των μετόχων της μειοψηφίας. Το ρητό λοιπόν που ισχύει είναι: ο μέτοχος είναι ... αμέτοχος. Παρήγορο είναι που διοικεί η Τεχνοδομή (η τεχνοδομή αποτελείται από το ανώτερο κι ανώτατο διευθυντικό πρόσωπο, τεχνικούς, οικονομολόγους, λογιστές, διοικητικούς και εμπειρογνώμονες όλων των κατηγοριών).

Πάντως ο Νόμος δεν δίνει την έννοια της Α.Ε. Γενικά η Α.Ε., είναι κεφαλαιουχική εταιρία με νομική προσωπικότητα κι ευθύνεται για τα χρέη της. Είναι η εταιρία του μεγάλου κεφαλαίου. Η εταιρία με την άριστη οργάνωση και τη μεγάλη αποτελεσματικότητα - οικονομικότητα.

1.2. Κύρια Χαρακτηριστικά της Ανώνυμης Εταιρίας

Αυτά είναι:

α. Η Α.Ε. είναι εταιρία με ιδιαίτερη νομική προσωπικότητα. Είναι πλάσμα δικαίου που δημιουργεί η πολιτεία. Έχει δική της υπόσταση χωριστή από τους ιδιοκτήτες της.

β. Η Α.Ε. γίνεται με καταστατικό (συμβολαιογραφικό) έγγραφο, ύστερα από απόφαση του Νομάρχη που εγκρίνει το καταστατικό και δίνει την άδεια για σύσταση της. Το ΜΑΕ Νομαρχίας.

γ. Η Α.Ε. λαμβάνει τη νομική υπόσταση της με τη δημοσίευση του καταστατικού και της απόφασης του Νομάρχη στην εφημερίδα της Κυβέρνησης (Φ.Ε.Κ. / Δελτίο Ανωνύμων Εταιριών και Ε.Π.Ε.) Η Α.Ε. είναι η εταιρία του μεγάλου κεφαλαίου και των μεγάλων κερδών.

δ. Η Α.Ε. ιδρύεται με κεφάλαιο πάνω από 60.000 Ευρώ όταν καλύπτουν το Μετοχικό Κεφάλαιο της μερικοί ιδρυτές μέτοχοι), και 300.000 Ευρώ με δημόσια εγγραφή μετόχων. Μάλιστα, το ελάχιστο αυτό ετ. κεφάλαιο, οφείλει να καταβληθεί, (άρθρο 8, 8^ο, Ν. 2190/1920, Ν.Δ. 4237/1962). Άλλο κεφάλαιο απαιτείται για Τράπεζες, Ασφαλιστικές Εταιρίες κ.λ.π. (15 δισεκατ. Δρχ. κι απάνω).

ε. Η Α.Ε. τυπικά υπάρχει αφού: 1) βεβαιωθεί, από ειδική επιτροπή, η καταβολή του εταιρικού κεφαλαίου και 2) δημοσιευτεί σε Φ.Ε.Κ. (Δελτίο ΑΕΚ ΙΕΠΕ) η Ανακοίνωση κατανομής και λειτουργίας του Διοικητικού Συμβουλίου της, όνομα, επάγγελμα, διεύθυνση κάθε μέλους του Δ.Σ. (Ν. 2190/1920, άρθ.11 και 2339/1995).

στ. Η Α.Ε. διαιρεί το ετ. κεφάλαιο της σε ίσα μέρη, τις Μετοχές και η ευθύνη των εταίρων (μετόχων) είναι περιορισμένη μέχρι του ποσού που αντιπροσωπεύουν οι Μετοχές κάθε εταίρου. Η περιορισμένη ευθύνη εγγυάται ότι εκείνο που χάνει ο μέτοχος στη χειρότερη περίπτωση, είναι μόνο το χρήμα που δαπάνησε για την αγορά των μετοχών.

ζ. Η Α.Ε. επιτρέπει τη μεταβίβαση της ιδιότητας του εταίρου της (μετόχου) κατ' αρχήν. Δηλ. είναι λεύτερος να πουλήσει τις μετοχές του, οπότε θέλει χωρίς να ρωτήσει κανένα. Αυτό γίνεται με τις ανώνυμες μετοχές. Δεν γίνεται το ίδιο με τις ονομαστικές μετοχές.

η. Πάντως πριν απ' όλα η Ανώνυμη Εταιρία είναι μία επινόηση για την άντληση χρήματος σε μεγάλες ποσότητες. Αυτό είναι το κλειδί για την κατανόηση των χαρακτηριστικών της. Είναι δυνατό να πουληθούν οι μετοχές της Α.Ε. σε λίγους (οικογενειακές ή φιλικές ή Α.Ε. φίλων) ή σε πολλούς ανθρώπους (στο κοινό της πόλης ή στο λαό). Μπορεί κανείς να αγοράσει μια μετοχή ή εκατό ή χίλιες μετοχές και δεν είναι ανάγκη να μεριμνά και να τρέχει πίσω από το χρήμα του. Επαγγελματίες Διευθυντές και Τεχνοκράτες θα αξιοποιήσουν το χρήμα του και θα διευθύνουν σωστά την Α.Ε.

θ. Δεν επιτρέπεται καταγγελία για λύση της Α.Ε. πριν από το τέλος της διάρκειας που συμφωνήθηκε. Κάθε μέτοχος μπορεί να πουλήσει τις μετοχές του και να φύγει από την Α.Ε. Δεν έχει δικαίωμα να ζητήσει τη διάλυση της Α.Ε.

ι. Η διάρκεια της είναι μεγάλη π.χ. συνήθως 30 - 50 χρόνια.

κ. Δεν είναι υποχρεωτική η συμμετοχή του μετόχου στη διοίκηση της Α.Ε.

λ. Οι αποφάσεις στην Α.Ε. λαμβάνονται κατά πλειοψηφία κι ανάλογα με τις μετοχές που έχει κάθε μέτοχος. Ψηφίζουν οι μετοχές με τα χέρια των μετόχων.

1.3. Πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα της Ανώνυμης Εταιρίας

Η Α.Ε. είναι δημιούργημα των νεότερων χρόνων. Ο 19^{ος} αιώνας είναι αιώνας ακμής της Α.Ε. είναι εταιρική μορφή που αρμόζει στις μεγάλες οικονομικές Μονάδες. Τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα της είναι τα εξής:

Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

A. Πλεονεκτήματα της Α.Ε.

α. Συγκέντρωση μεγάλου κεφαλαίου. Η μεγάλη ανώνυμη εταιρία σήμερα, διδάσκει ο PAUL A. SAMUEELSON , που της έχει παραχωρηθεί καθεστώς περιορισμένης ευθύνης, μπορεί να συγκεντρώσει κεφάλαιο δισεκατομμυρίων δολαρίων ή Ευρώ με δανεισμό από Τράπεζες, από κατόχους ομολόγων και από τα χρηματιστήρια.

Η Α.Ε. είναι άριστη πηγή να βρει κανείς χρήμα σε μεγάλες ποσότητες και να το αξιοποιήσει επιχειρηματικά. Στη σύγχρονη οικονομία, οι επιχειρήσεις παράγουν τα περισσότερα αγαθά και υπηρεσίες κι απαιτούνται γι' αυτό μεγάλες επενδύσεις στην παραγωγή.

β. Μεγάλη δύναμη, σταθερότητα και διάρκεια:

Το χρήμα κι ο πλούτος είναι δύναμη. Η Α.Ε. με την επιτυχία φέρνει νέο χρήμα και νέα δύναμη και σταθερότητα.

γ. Περιορισμένη ευθύνη των μετόχων:

Δηλ. ο μέτοχος το πολύ που έχει να χάσει είναι το χρήμα που πλήρωσε να αγοράσει τις μετοχές του. Οι μέτοχοι των Α.Ε. έχουν περιορισμένη ευθύνη. Δεν έχουν τον κίνδυνο να πληρώσουν χρέη ή να επιβαρυνθούν με ζημίες της εταιρίας πέραν από τις μετοχές τους. αν αγοράσετε μετοχές αξίας 1.000 Ευρώ, δεν μπορείτε να χάσετε περισσότερα από το ποσό που διαθέσατε για να αγοράσετε τις μετοχές σας.

δ. Μεγάλη πιστωτική επιφάνεια (πιστοληπτική ικανότητα):

Οι Τράπεζες δανείζουν εύκολα στις πανίσχυρες Α.Ε. κι αξιώνουν από τις επιχειρήσεις να γίνουν Α.Ε.

ε. Υποχρεωτική αυτοχρηματοδότηση κι επιχειρηματική αποταμίευση:

Οι Α.Ε. δεν μοιράζουν όλα τα κέρδη. Αντίθετα τα επενδύουν παραγωγικά. Η Α.Ε. είναι εταιρία των μεγάλων επενδύσεων π.χ. Εργοστάσια, Τράπεζες, Ξενοδοχειακά συγκροτήματα κ.λ.π.

στ. Ορθολογική διοίκηση:

Οι Α.Ε. μπορούν να πληρώσουν καλούς κι έμπειρους Τεχνοκράτες, για να οργανώσουν και να τις διευθύνουν με όλα τα όπλα της σύγχρονης τεχνολογίας κ.λ.π.

B. Μειονεκτήματα της Α.Ε.

α. Ο μέτοχος είναι αμέτοχος: Δεν διοικεί ούτε είναι ανάγκη «να τρέχει πίσω από τις μετοχές του...». Κατ' αρχήν, οι μέτοχοι είναι εκείνο που ελέγχουν τις ανώνυμες εταιρίες τους. στην πράξη, όμως, οι μέτοχοι δεν ασκούν κανέναν ουσιαστικό έλεγχο, επειδή η ιδιοκτησία δηλ. οι μετοχές είναι τόσο πολύ διεσπαρμένες που είναι εξαιρετικά δύσκολος ο έλεγχος των διευθυντών.

β. Πολύπλοκος μηχανισμός διοίκησης και πολλές δαπάνες: Διοικείται με σύστημα κι άριστη οργάνωση. Οι Τεχνοκράτες είναι μεθοδικοί επιστήμονες με αυστηρή πνευματική μεθοδικότητα και πειθαρχία και προγραμματισμό δράσης.

γ. Πανίσχυρο Διοικητικό Συμβούλιο: Η διοίκηση και τα διευθυντικά στελέχη των Α.Ε. έχουν από το Νόμο την εξουσία να λαμβάνουν αποφάσεις μόνοι τους.

Το Δ.Σ. κατορθώνει συχνά να αυτοδιδαιωνίζεται. Δεν υπολογίζει τους μικρούς μετόχους. Σήμερα εκείνοι που αποτελούν τη διοίκηση είναι ανώτεροι υπάλληλοι και διευθυντές μορφωμένοι, ικανοί κι έμπειροι., φυσικό είναι να είναι πανίσχυρο το Δ.Σ. τους.

δ. Ένας «Φύρερ» - Διευθύνων Σύμβουλος της Α.Ε. παντοδύναμος. Αυτό συχνά παρουσιάζεται στις οικογενειακές Α.Ε. ή τις Α.Ε. φίλων. Ο ένας διοικεί. Οι Α.Ε. είναι δύσκολο να λειτουργούν δημοκρατικά. Οι διευθυντές τους λαμβάνουν γρήγορες, συχνά ανελέητες αποφάσεις λ.χ. διαβάζουμε στις εφημερίδες ότι μία Α.Ε. απέλυσε 20.000 εργάτες της. Την απόφαση αυτήν την έλαβε το διοικητικό συμβούλιο Η Α.Ε. ανήκει στους μετόχους, μα εκείνοι που τη λειτουργούν είναι οι διευθυντές της.

ε. Αντίθεση συμφερόντων, που χωρίζει τη διοίκηση από τους μετόχους: Η διοίκηση θέλει το καλό της Α.Ε. και την επέκτασή της. Ταυτίζουν τη ζωή και τη σταδιοδρομία τους με την επιτυχία της Α.Ε. Οι μικροί μέτοχοι ζητούν κέρδη.

στ. Χωρισμός επιχειρηματία μετόχου και επιχειρηματία ηγέτη: Εκείνοι που ουσιαστικά διευθύνουν την Α.Ε. είναι οι επαγγελματίες διευθυντές και οι Τεχνοκράτες της Τεχνοδομής, όχι οι πολλοί μέτοχοι. Ο μέτοχος, δεν είναι πια ο επιχειρηματίας.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

ΜΕΡΟΣ 1^ο

1. ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΑΝ. ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

Ο νόμος 2190/20 ορίζει ότι το Καταστατικό της Α.Ε. πρέπει να περιέχει διατάξεις για τον Ισολογισμό και τη διάθεση των κερδών αυτής, δίνοντας συγχρόνως και τα πλαίσια μέσα στα οποία πρέπει να κινείται αυτό για τον τρόπο της διάθεσης των.

Σύμφωνα λοιπόν με τις διατάξεις των αρθ. 44α και 45 του νόμου αυτού επιβάλλεται κράτηση από τα καθαρά κέρδη της χρήσης ορισμένου ποσοστού για το σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού και τη διανομή του πρώτου μερίσματος, ενώ για το υπόλοιπο αφήνει στο Καταστατικό της ευχέρεια να καθορίσει τη διάθεση αυτών.

Τα προς διανομή κέρδη προέρχονται από κέρδη της χρήσης, ενώ ενδέχεται να προέρχονται και από προηγούμενες χρήσεις όπως αυτά είναι το υπόλοιπο κερδών εις νέο και τα αποθεματικά που επιτρέπεται η διανομή των.

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

Για να διανεμηθούν τα κέρδη της χρήσης, πρέπει να υπάρχουν ορισμένες προϋποθέσεις, όπως:

- Πλήρης απόσβεση όλων των εξόδων εγκατάστασης, εκτός αν το υπόλοιπο των εξόδων αυτών είναι μικρότερο από το άθροισμα των προαιρετικών αποθεματικών και του υπολοίπου των κερδών εις νέο (αρθ. 43 παρ. 3 δ. και 4.α. του Κ.Ν. 2190/20).

- **Διατήρηση ελαχίστου ορίου ιδίων κεφαλαίων.** Από τις διατάξεις του αρθ. 44α παρ. 1 του Κ.Ν. 2190/20, προκύπτει ότι απαγορεύεται η διανομή μερίσματος όταν υπάρχουν ζημιές που υπερβαίνουν ή μετά τη διανομή θα υπερβούν τα κέρδη που πραγματοποίησε η εταιρεία κατά τη χρήση πλέον το υπόλοιπο κερδών εις νέο και τα προαιρετικά μείον τα διαθέσιμα αποθεματικά.

α. Τακτικό Αποθεματικό

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

Πρέπει να σημειωθεί ότι η Αν. Εταιρεία δεν υποχρεούται να δημιουργήσει τακτικό αποθεματικό στις παρακάτω περιπτώσεις:

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

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

β. Μέρισμα - Προμέρισμα - Διανομή

β. 1. Μέρισμα πρώτο και συμπληρωματικό

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

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

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

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

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

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

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

Εξάλλου σύμφωνα δε με τις διατάξεις της παρ. 2 εδάφιο β του αρθ. 44α του Κ.Ν. 2190/20, το μέρισμα καταβάλλεται στους μετόχους, μέσα σε δύο μήνες από την απόφαση της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης που ενέκρινε τον Ισολογισμό, και παραγράφεται με βάση το αρθ. 250 του Α.Κ. μετά από μία 5ετία από το τέλος του έτους που γεννήθηκε η απαίτηση, δηλαδή από το τέλος του έτους που εγκρίθηκε ο Ισολογισμός της χρήσης που αναφέρεται αυτό (Εγκ. υπ. Οικ. Κ10036/62/30.5.58).

Από φορολογικής δε πλευράς, το μέρισμα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του αρθ. 24 του Κ.Φ.Ε., αποτελεί για το μέτοχο εισόδημα από «κινητές αξίες» και δεν υπόκειται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος, καθότι προέρχεται από εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί στο όνομα της Ανώνυμης εταιρείας (αρθ. 54 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε.) και εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου μετόχου για το εισόδημα αυτό.

Ενώ, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του 79 του Κ.Φ.Ε., οι μέτοχοι Αν. Εταιρειών που οι μετοχές των είναι Ανώνυμες και δεν είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α., έχουν υποχρέωση κατά την εξαργύρωση των μερισματαποδείξεων να υποβάλουν υπεύθυνη δήλωση του Ν. 1599/1986, ότι είναι κύριοι ή επικαρπωτές των μετοχών που εισπράττουν το μέρισμα. Αν όμως δεν υποβληθεί η δήλωση αυτή, ο ενεργών την εξαργύρωση των μερισματαποδείξεων, έχει υποχρέωση να αρνηθεί την εξόφληση των.

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

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

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

β.2. Προμέρισμα

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

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

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

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

β. Να εγκριθεί η διανομή του προμερίσματος από τα αρμόδια όργανα σύμφωνα με το νόμο ή το Καταστατικό, από Έκτακτη Γενική Συνέλευση ή το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας.

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

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

Σύμφωνα λοιπόν με τις διατάξεις του άρθρου 114 του Κ.Φ.Ε. (Ν. 2238/1994) τα διανεμόμενα προμερίσματα δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος όπως συμβαίνει και με τα μερίσματα που καταβάλλονται μετά την έγκριση του Ισολογισμού από την ετήσια Γενική Συνέλευση.

Το μέρισμα, αφού αφαιρεθεί το προμέρισμα, καταβάλλεται ελεύθερο φόρου, καθότι τα συνολικά κέρδη φορολογούνται στο όνομα της εταιρείας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 109 του Κ.Φ.Ε.

Ο φόρος λοιπόν των συνολικών φορολογητέων εισοδημάτων καταβάλλεται στο Δημόσιο με τη φορολογική δήλωση που υποβάλλεται, μέχρι τη δέκατη (10η) ημέρα του πέμπτου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν μέσα στην περίοδο αυτή. (Αρθ. 107 του Κ.Φ.Ε.) και εγκρίνονται από την Ετήσια Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων μέσα σε διάστημα έξι (6) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης.

δ. Υποβολή στη Νομαρχία ή στο υπουρ. Εμπορίου, της λογιστικής κατάστασης, μετά της ημερήσιας εφημερίδας, ως και φωτοαντιγράφου του διπλοτύπου της Δ.Ο.Υ., που δημοσιεύθηκε η εν λόγω λογιστική κατάσταση, στο Φ.Ε.Κ. (Τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε.), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 7α και 7β του Κ.Ν. 2190/20.

Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι, αν τα διανεμηθέντα προσωρινά μερίσματα είναι ανώτερα των προς διανομή οριστικών κερδών κατά το κλείσιμο του Ισολογισμού στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης, οι μέτοχοι που εισέπραξαν αυτά υποχρεούνται να επιστρέψουν στην εταιρεία τα επιπλέον εισπραχθέντα ποσά, σύμφωνα με το άρθρο 46α του **Κ.Ν.** 2190/20.

Επίσης πρέπει να τονιστεί ότι το εισπραχθέν από τους μετόχους προμέρισμα θεωρείται εισόδημα για τη δικαιολόγηση τεκμηρίων, κατά το χρόνο έγκρισης των μερισμάτων, από τη Γ.Σ. των μετόχων, και όχι η περίοδος της εισπραξης τους από τους δικαιούχους.

Τέλος, εδώ πρέπει να τονισθεί ότι παλαιότερα για τα εισπραττόμενα προμερίσματα δεν οφείλονταν τέλη χαρτοσήμου και ΟΓΑ 1,20% για τα ποσά που καλυπτόταν από το ποσό των διανεμηθέντων μερισμάτων της χρήσης που αφορούσαν αυτά. Αν όμως υπήρχαν ζημίες ή για τα επιπλέον εισπραχθέντα οφειλόταν το σχετικό τέλος. Τελευταία όμως η Διοίκηση του Υπ. Οικονομικών υιοθέτησε την άποψη ότι τα προμερίσματα υπόκεινται στα αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 1,20%. Το πόσο ευσταθεί η άποψη αυτή νομίζω ότι είναι υπερβολική και δεν μπορεί να υποστηριχθεί στα δικαστήρια.

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

		X	Π
	κ		
33.06	Προμερίσματα		
33.06.00	Προμέρισμα χρήσης 199X	XX	
53.02	Προμερίσματα πληρωτέα		
53.02.00	Προμερίσματα πληρωτέα χρ. 199X		XX
Διανομή προμερίσματος σύμφωνα με την από XXX απόφαση του Δ.Σ.			

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

	//		
53.02	Προμερίσματα πληρωτέα		
53.02.00	Προμερίσματα πληρωτέα χρήσης 199X	XX	
38.00	Ταμείο		XX
ή			
38.03	Καταθέσεις όψεως σε δρχ.		XX
Καταβολή μερισμάτων			

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

β.3. Παραγραφή μερίσματος

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

γ. Αμοιβές και Ποσοστά Μελών Διοικητικού Συμβουλίου

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

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

- Αμοιβή βάσει ειδικής σχέσης μίσθωσης εργασίας ή εντολή (αρθ. 24 παρ. 3).

- Αμοιβή που δεν ορίζεται από το Καταστατικό (αρθ. 24 παρ. 2)

- Αμοιβή επί των κερδών της χρήσης (αρθ. 24 παρ. 1).

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

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

γ. 7.0. Αμοιβές μελών Δ.Σ. θεωρούμενες ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις

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

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

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

Εξάλλου σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε., η πάγια αντιμισθία που καταβάλλεται για παροχή νομικών υπηρεσιών σε μέλος του Δ.Σ. που είναι δικηγόρος, θεωρείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και όχι από ελευθέρια επαγγέλματα.

Πα παράδειγμα αναφέρεται ότι μέτοχος Αν. εταιρείας που είναι μέλος του Δ.Σ. αυτής και εργάζεται ως χημικός της εταιρείας είναι ασφαλισμένος στο Τ.Α.Ε. αλλά και στο Ι.Κ.Α., για τους μισθούς που παίρνει, οι μισθοί αυτοί αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες σύμφωνα με τα πιο πάνω και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, όπως αναλυτικότερα αναφέρεται πιο κάτω στην παρ. γ.5.β.

Σημειώνεται ότι ως ασφάλιση, για την εφαρμογή των ανωτέρω νοείται η κύρια ασφάλιση στην οποία υπάγεται το μέλος του Δ.Σ. για το λαμβανόμενο μισθό, προκειμένου για να συνταξιοδοτηθεί και όχι για την ιατροφαρμακευτική του περίθαλψη.

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

Οι ελεύθεροι επαγγελματίες (Φοροτεχνικοί Σύμβουλοι, μηχανικοί, Δικηγόροι, Οικονομολόγοι κ.λπ.) που συμμετέχουν στο Δ.Σ. και προσφέρουν τις υπηρεσίες τους στην εταιρεία ως σύμβουλοι, μηχανικοί, δικηγόροι, οικονομολόγοι κ.λπ., εκτός από τις συνεδριάσεις του Δ.Σ., βάσει ειδικής σχέσης μίσθωσης εργασίας ή εντολής (αρθ. 24 παρ. 3 του Κ.Ν. 2190/20) και αμείβονται για τις υπηρεσίες τους αυτές με πάγια αντιμισθία ή με οποιονδήποτε άλλο τρόπο, υποχρεούνται να εκδίδουν για τις αμοιβές αυτές Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών, που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 13 του Κ.Β.Σ. Σύμφωνα δε με το αρθ. 48 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε., οι εν λόγω αμοιβές θεωρούνται για τους δικαιούχους εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα και φορολογούνται σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται πιο κάτω στην παρ. γ.δ.γ.

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

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

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

Στην περίπτωση που το Καταστατικό της εταιρείας καθορίζει αμοιβή ή αποζημίωση με τη μορφή εξόδων παράστασης, για τα μέλη του Δ.Σ., αυτή βαρύνει την εταιρεία ακόμη και όταν δεν έχει κέρδη. Η αμοιβή αυτή πρέπει να είναι ορισμένη και όχι αόριστη η δε κατανομή της αν δεν αναφέρεται στο

Καταστατικό, γίνεται από τη Γενική Συνέλευση και είναι δυνατόν να είναι άνιση μεταξύ των μελών του.

Οι αμοιβές αυτές συνήθως καταβάλλονται στους δικαιούχους στο τέλος κάθε μήνα, μπορεί όμως να πραγματοποιείται και στο τέλος του εξαμήνου ή ακόμα και σε κάθε συνεδρίαση, απαιτούν δε ειδική έγκριση από τη Γενική Συνέλευση και την έγκριση του Ισολογισμού.

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, οι αμοιβές που προβλέπονται από το Καταστατικό είναι έξοδα διοίκησης που βαρύνουν την εταιρεία σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 6 εδάφ. γ του άρθρου 105 του Κ.Φ.Ε., ενώ από την πλευρά του δικαιούχου θεωρούνται ως εισόδημα από κινητές αξίες (αρθ. 25 παρ. 5 του Κ.Φ.Ε.).

Οι αμοιβές αυτές καταχωρούνται στο λογαριασμό με Κωδ. 61.01.00 του Γ.Λ.Σ. εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της Εταιρείας και παρακρατείται από τους δικαιούχους φόρος με συντελεστή από 1/1/2002 35% για τις εισηγμένες στο Χ.Α.Α. εταιρείες και 37,5% για τις μη εισηγμένες και τραπεζικές που κλείνουν ισολογισμό μέχρι 30/6/2002 και 35% μετά την 1/7/2002 για όλες πλέον τις εταιρείες εισηγμένες ή μη αλλοδαπές ή τραπεζικές ανάλογα, όπως αναφέρεται πιο κάτω στην παρ. γ.5.δ. επιβαρύνονται δε και με τέλη χαρτοσήμου 1,2%.

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

Οι αμοιβές ή οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται στα μέλη του Δ.Σ. χωρίς νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση και δεν προβλέπονται από το καταστατικό της εταιρείας (αρθ. 24 παρ. 2 του Κ.Ν. 2190/20), αλλά κατόπιν απόφασης του Δ.Σ. της εταιρείας βαρύνουν τα οικον. αποτελέσματα αυτής, μόνο αν έχουν εγκριθεί από την Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων κατά την έγκριση του Ισολογισμού.

Οι αμοιβές αυτές που δεν προέρχονται από τα καθαρά κέρδη της εταιρείας ούτε από σύμβαση μίσθωσης εργασίας ή εντολής, αλλά καταβάλλονται στα μέλη, για τις υπηρεσίες που προσφέρουν στη διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρείας χωρίς να υπάρχει νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση (Άρθρο 54 παρ. 4 και 25 παρ.

2 και 5 του Κ.Φ.Ε.) και βαρύνουν τα αποτελέσματα της χρήσης αυτής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 105 παρ. 6 εδάφ. γ του Κ.Φ.Ε. θεωρούνται ως εισοδήματα από κινητές αξίες (αρθ. 25 παρ. 5 του Κ.Φ.Ε.).

Η καταβολή αυτών στους δικαιούχους μπορεί να γίνεται κατά τακτά χρονικά διαστήματα, όπως πιο πάνω αναφέρθηκε, και αποτελούν έξοδα διοίκησης της εταιρείας. Για το λόγο δε αυτό καταχωρούνται στο λογαριασμό εξόδων του Γ.Λ.Σ. με Κωδ. 61.01.00 όπως και οι αμοιβές της προηγούμενης παραγράφου και παρακρατείται φόρος εισοδήματος όπως αναλυτικότερα αναφέρεται στην προηγούμενη παράγραφο καθώς και πιο κάτω στην παρ. γ.5.ε. παράλληλα δε παρακρατούνται και τέλη Χαρτοσήμου 1,20%.

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

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του αρθρ. 24 του Κ.Ν. 2190/20, κάθε αμοιβή που χορηγείται στα μέλη του Δ.Σ., από τα κέρδη της χρήσης, πρέπει να αντλείται από το υπόλοιπο των καθαρών κερδών μετά την αφαίρεση των ζημιών προηγούμενων χρήσεων, του τακτικού αποθεματικού, του πρώτου μερίσματος και του αναλογούντος φόρου εισοδήματος. Ο νόμος δεν ορίζει ότι στα μέλη του Δ.Σ. πρέπει να παρέχεται οπωσδήποτε αμοιβή από τα κέρδη, αλλά ούτε δημιουργεί και σχετικά δικαιώματα σ' αυτούς, ούτε θέτει και σχετικό όριο. Επίσης, ο νόμος δεν προσδιορίζει τον τρόπο και το είδος της παροχής προς τους συμβούλους, όμως, μπορεί να ορίζει το ποσοστό ή ορισμένο ποσό ή τις μηνιαίες, εξαμηνιαίες ή κατά συνεδρίαση χορηγούμενες σε αυτό παροχές.

Επίσης, ο νόμος δεν καθορίζει την κατανομή της αμοιβής μεταξύ των μελών του Δ.Σ., αν και το Καταστατικό δεν το ορίζει, η κατανομή μπορεί να γίνει κατά ισομοιρία ή και κατά άνισα μερίδια, με απόφαση της Γ.Σ. των μετόχων και με τη συνήθη απαρτία και πλειοψηφία αυτής κατά την έγκριση του Ισολογισμού.

Από φορολογικής δε πλευράς, οι αμοιβές αυτές, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 24 του Κ.Φ.Ε., θεωρούνται ως εισόδημα από κινητές αξίες για τους δικαιούχους και εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση αυτών, καθότι διανέμεται μετά την αφαίρεση των αναλογούντων στα εισοδήματα αυτά φόρου εισοδήματος.

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

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

Κατά πάγια διοικητική νομολογία οι αμοιβές που καταβάλλονται στα μέλη του Δ.Σ. Αν. Εταιρείας για τις παρεχόμενες στην εταιρεία υπηρεσίες, βάσει ειδικής σύμβασης εργασίας ή εντολής, αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, ανεξάρτητα αν οι μισθοί αυτοί αποτελούν για τα μέλη του Δ.Σ. εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, από εμπορικές επιχειρήσεις, από ελευθέρια επαγγέλματα ή από κινητές αξίες.

Οι αμοιβές αυτές αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας υπό ορισμένες προϋποθέσεις, όπως παραγωγικότητα, ύπαρξη νομίμων δικαιολογητικών κ.λπ., καθώς και προέγκριση της σχετικής σύμβασης μίσθωσης εργασίας ή εντολής, από ειδική απόφαση της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης των μετόχων (υπ. Οικ. Εγκ. Ε 12578/3140/Πολ. 222/1981 και 1041766/10238/Β0012/27-7-1990)TM πριν από τη σύναψη της.

Στην περίπτωση, όμως, που καταβάλλονται μισθοί σε υπαλλήλους της Α.Ε., οι οποίοι μεταγενέστερα απέκτησαν την ιδιότητα του Δ.Σ. αυτής, οι δαπάνες αυτές αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της, ανεξάρτητα αν εγκρίθηκαν ή όχι πριν της καταβολής τους από τη Γ.Σ. των μετόχων. (Βλέπ. σχετικώς την ως άνω αναφερόμενη απόφαση του Υπ. Οικονομικών).

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

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

(Υπόδειγμα Πρακτικού του Διοικητικού Συμβουλίου)

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

Στην Αθήνα σήμερα, τη 18η Νοεμβρίου 199Χ ημέρα Τετάρτη και ώρα 09.00, συνήλθε στα γραφεία της εταιρείας, οδός ... πρόσκληση του Προέδρου κ....., το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» προς συζήτηση και λήψη απόφασης επί του κατωτέρω θέματος.

Σ' αυτήν παραβρέθηκαν οι κ.κ.

1 , Πρόεδρος Δ.Σ.

2 , Αντιπρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος

3 , Μέλος

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

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

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

στην Αθήνα.

Θέμα ημερήσιας διάταξης

1. Προέγκριση αμοιβών του διευθύνοντος συμβούλου για τις παρεχόμενες υπηρεσίες του από 1-31/12/199Χ.

2. Παροχή εξουσιοδότησης στο Δ.Σ. για σύναψη συμβάσεων παροχής εξαρτημένων ή μη υπηρεσιών μετά μελών του Δ.Σ., καθορισμός ύψους αμοιβών και προέγκριση καταβολής.

3. Καθορισμός αμοιβής (έξοδα παράστασης) μελών του Δ.Σ. κατά συνεδρίαση.

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

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

Ο Πρόεδρος

Τα Μέλη

Ακριβές Αντίγραφο
Αθήνα, 18.11.199Χ
Ο Πρόεδρος του Δ.Σ.

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

(Υπόδειγμα Πρόσκλησης των Μετόχων)

«ΒΗΤΑ» Α.Ε.

ΑΡ. Μ.Α.Ε.....

ΠΡΟΣΚΛΗΣΗ ΕΚΤΑΚΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΣΥΝΕΛΕΥΣΗΣ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ

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

Θέμα ημερήσιας διάταξης

1. Προέγκριση αμοιβών του διευθύνοντος συμβούλου για τις παρεχόμενες υπηρεσίες του από 1/1/199Χ έως 31/12/199Χ.

2. Παροχή εξουσιοδότησης στο Δ.Σ. για σύναψη συμβάσεων παροχής εξαρτημένων ή μη υπηρεσιών μετά μελών του Δ.Σ., καθορισμός ύψους αμοιβών και προέγκριση καταβολής.

3. Καθορισμός αμοιβής (έξοδα παράστασης) μελών του Δ.Σ. κατά συνεδρίαση.

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

Αθήνα, 18/12/199Χ

Το Διοικητικό Συμβούλιο

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

(Υπόδειγμα Πρακτικού Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης)

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

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

«ΒΗΤΑ» Α.Ε.
ΑΡ. Μ.Α.Ε. .../.../.../...

ΠΡΟΣΚΛΗΣΗ ΕΚΤΑΚΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΣΥΝΕΛΕΥΣΗΣ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ

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

Θέματα ημερήσιας διάταξης

- 1
- 2
- 3

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

Αθήνα, 18/12/199X Το Διοικητικό Συμβούλιο

Σαράντα οκτώ ώρες προ της συνεδρίασης της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης καταρτίσθηκε και τοιχοκολλήθηκε από το Διοικητικό Συμβούλιο σε εμφανές μέρος των γραφείων της εταιρείας ο πίνακας των μετόχων, οι οποίοι κατέθεσαν τις μετοχές των εμπροθέσμως, για να συμμετάσχουν στην παρούσα Έκτακτη Γενική Συνέλευση με την ένδειξη του αριθμού των Μετοχών και ψήφων, που έχει ο καθένας μετά των διευθύνσεων των Μετόχων ως και των αντιπροσώπων αυτών και εκ του οποίου τελικού πίνακα εμφανίσθηκαν οι κατωτέρω:

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

<u>ΟΝΟΜ/ΜΟ</u>	<u>Δ/ΝΣΗ</u>	<u>ΑΡ</u>	<u>ΑΕ</u>	<u>ΑΝΤ/ΠΟΣ</u>
<u>ΜΕΤΟΧΩΝ</u>			<u>ΨΗΦΩΝ</u>	
1
2
3
Σύνολο

Ο Πρόεδρος του Διοικητικού Συμβουλίου κ , προεδρεύων προσωρινώς της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης προσέλαβε ως Γραμματέα εκ των παρισταμένων τον κ.....,...

Στη συνέχεια ο προσωρινός Πρόεδρος της Γενικής Συνέλευσης ανέθεσε στον Γραμματέα, κ....., την ανάγνωση του καταλόγου των κ. Μετόχων, οι οποίοι κατέθεσαν εμπροθέσμως τις Μετοχές των.

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

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

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

Θέμα 1ο: Επί του θέματος αυτού, ο κ. Πρόεδρος πληροφορεί τα μέλη λόγω των αυξημένων καθηκόντων του Διευθύνοντος Συμβούλου και Γενικού Διευθυντού της εταιρείας κ. ΑΝΔΡΕΟΥ ΚΩΝ/ΝΟΥ προτείνει την καταβολή ποσού ύψους μέχρι 20.000.000 δρχ. για τη χρονική περίοδο 1/1/199Χ της 31/12/199Χ, για τις παρεχόμενες υπηρεσίες του ως γενικού διευθυντού.

Στη συνέχεια το Διοικητικό Συμβούλιο μετά από διαλογική συζήτηση αποδέχθηκε ομόφωνα την πρόταση αυτή του κ. Προέδρου και αποφασίζει παμψηφεί υπέρ αυτής.

Θέμα 2ο: Επί του δευτέρου θέματος ο κ. Πρόεδρος ανέλυσε τους λόγους που επιβάλλουν τη σύναψη σύμβασης Παροχής Ανεξαρτήτων υπηρεσιών της εταιρείας μετά του κ. ΑΝΔΡΕΟΥ ΚΩΝ/ΝΟΥ Προέδρου και Δ/ντος Συμβούλου και Συγκεκριμένα απεδείχθη η αναγκαιότης αυτή, διότι ο κ. ΑΝΔΡΕΟΥ ΚΩΝ/ΝΟΣ θα προσφέρει τις υπηρεσίες του με την ιδιότητα του Αναλυτού- Προγραμματιστού Συστημάτων, προκειμένου να κατασκευασθούν, να βελτιωθούν, να επεκταθούν, να αναβαθμισθούν και γενικά θα συμβάλει καθοριστικά για την ανάπτυξη των εφαρμογών-προγραμμάτων που παράγει η εταιρεία και προτείνει τη σχετική έγκριση από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων της εταιρείας.

Επακολούθησε διαλογική συζήτηση όπου ομόφωνα και παμψηφεί η Έκτακτη Γενική Συνέλευση των Μετόχων ενέκρινε και εξουσιοδότησε το Διοικητικό Συμβούλιο όπως συνάψει μετά του κ. ΑΝΔΡΕΟΥ ΚΩΝ/ΝΟΥ Σύμβαση Παροχής Ανεξαρτήτων Υπηρεσιών Αορίστου χρόνου και το ποσόν της Αμοιβής του θα καθορίζεται ελεύθερα ανάλογα με το είδος και τη διάρκεια της παρεχόμενης υπηρεσίας και πάντα στα πλαίσια που ορίσθηκε με την απόφαση της Γ.Σ. που λήφθηκε.

Στη συνέχεια ο κ. Πρόεδρος ανέφερε τους λόγους που επιβάλλουν τη σύναψη σύμβασης παροχής εξαρτημένων υπηρεσιών αορίστου χρόνου μετά της κ. ΑΝΔΡΕΟΥ ΜΑΡΙΑΣ αντιπροέδρου του Δ.Σ. και προτείνει τη σχετική έγκριση. Στη συνέχεια η Γενική Συνέλευση μετά από διαλογική συζήτηση απεδέχθη ομόφωνα ομόφωνα την πρόταση αυτή του κ. Προέδρου και αποφάσισε παμψηφεί όπως εξουσιοδοτηθεί το Διοικητικό Συμβούλιο για να προβεί τη χρονική στιγμή που θεωρεί κατάλληλη για την εταιρεία την πρόσληψη ως μισθωτού της κ. Αντιπροέδρου του Δ.Σ. με σύμβαση αορίστου χρόνου με πλήρες ωράριο εργασίας και μηνιαίο μεικτό μισθό μέχρι 500.000 δρχ. με δυνατότητα αναπροσαρμογής μέχρι το ποσοστό των 7% ετησίως.

Θέμα 3ο: Επί του θέματος αυτού, ο κ. Πρόεδρος τονίζει ότι πρέπει να καθορισθεί και να προεγκριθεί ένα ποσόν ως αμοιβή (έξοδα παράστασης) της κάθε συνεδρίασης του κάθε μέλους του Δ.Σ. που συμμετέχει σε αυτό και προτείνει το ποσό των 50.000 δρχ.

Στη συνέχεια επακολούθησε διαλογική συζήτηση όπου ομόφωνα και παμψηφεί η Έκτακτη Γενική Συνέλευση των Μετόχων προενέκρινε και απεδέχθη ομόφωνα και καθόρισε ως έξοδα παράστασης αμοιβές μελών του Διοικητικού Συμβουλίου, το ποσόν των 50.000 δρχ. κατά συνεδρίαση και κατά άτομο σύμφωνα με την πρόταση του κ. Προέδρου.

Σε αυτό το σημείο, ο κ. Πρόεδρος ρώτησε τους παριστάμενους μετόχους εάν θα μπορούσε να συζητηθεί εκτός των θεμάτων των αναφερομένων στην πρόσκληση και ένα ακόμη θέμα που αφορά την κάλυψη διαφόρων εξόδων που διενεργούνται από τον ίδιο τον Πρόεδρο και Διευθύνοντα Σύμβουλο, για την εκπλήρωση του σκοπού της εταιρείας, όπως των εξόδων κίνησης, ταξιδιών, διαμονής και την επίσκεψη των πελατών, περιποίησης πελατών, μετάβασης σε εκθέσεις κ.λπ. και σε καταφατική περίπτωση προτείνει τη σχετική έγκριση της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης.

Επακολούθησε διαλογική συζήτηση όπου ομόφωνα και παμψηφεί η Έκτακτη Γενική Συνέλευση των μετόχων απεδέχθη ομόφωνα την πρόταση αυτή του κ. Προέδρου και ενέκρινε παμψηφεί όλα τα έξοδα που έχουν διενεργηθεί έως σήμερα αφενός και προενέκρινε και όλα όσα θα διενεργούνται στο μέλλον αφετέρου.

Μη υπάρχοντος άλλου θέματος για συζήτηση λύεται η συνεδρίαση.

Ο Πρόεδρος της Γ.Σ.

Ο Γραμματέας

Ακριβές Αντίγραφο
Αθήνα199Χ
Ο Πρόεδρος του Δ.Σ.

γ.5. Φορολογία αμοιβών μελών Δ.Σ.

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

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

Οι μισθοί που καταβάλλονται από 30/6/92 και μετά, στα μέλη του Δ.Σ. σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 περίπτ. στ του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. που

αναφέρεται στην παρ. 3 του άρθρου 24 του Κ.Ν. 2190/20 αποτελούν δαπάνες για την επιχείρηση, ενώ θεωρούνται για τον λαμβάνοντα ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 35%, όταν οι μετοχές της ανώνυμης εταιρείας είναι εισαγμένες κατά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου στο Χρηματιστήριο Αθηνών και με συντελεστή 37,50% για τις λοιπές και τραπεζικές ανώνυμες εταιρείες που καταβάλλουν τα εισοδήματα αυτά και κλείνουν ισολογισμό μέχρι 30/6/2002 και 35% από 1/1/2002 ή 1/7/2002 για τις εταιρείες που κλείνουν ισολογισμό την 30/6/2002 ανεξάρτητα αν οι μετοχές τόσο των Τραπεζικών Αν. Εταιρειών όσο και των λοιπών εταιρειών είναι εισηγμένες ή ΟΧΙ στο Χρηματιστήριο Αθηνών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του αρθ. 55 του Κ.Φ.Ε.

Η παρακράτηση του φόρου γίνεται επί του καταβαλλόμενου μισθού μετά την αφαίρεση των ασφαλιστικών εισφορών που καταβάλλονται σε ταμεία ασφάλισης των, εφόσον η καταβολή τους είναι υποχρεωτική από το νόμο, καθώς και των εισφορών που καταβάλλονται σε ταμεία προαιρετικής ασφάλισης των, εφόσον αυτά έχουν συσταθεί με νόμο, χωρίς την παρακράτηση λόγω κατάργησης των τελών χαρτοσήμου, εκ ποσοστού 1,20%.

Επειδή οι ασφαλιστικές εισφορές βαρύνουν το μέλος που λαμβάνει τις αμοιβές, θα πρέπει κατά την καταβολή των μηνιαίων ασφαλιστικών εισφορών να λαμβάνει από τα ασφαλιστικά ταμεία τη σχετική απόδειξη καταβολής των και να την προσκομίζει στην Αν. Εταιρεία, προκειμένου να εξευρεθεί το ποσόν του παρακρατούμενου φόρου. (Απόφ. υπ. Οικ. 1026276/10447/Πολ. 1141/3.8.92) (Άρθρο 55 παρ. 1 εδάφ. α του Κ.Φ.Ε).

Επίσης στο τέλος της χρήσης θα πρέπει να προσκομίζεται στην Α.Ε., η σχετική βεβαίωση για το συνολικό ποσό των ετησίων ασφαλιστρών που καταβλήθηκαν στον ασφαλιστικό οργανισμό, προκειμένου η εταιρεία να προχωρήσει στην ετήσια εκκαθαριστική δήλωση των αποδοχών του.

Ο μηνιαίος παρακρατούμενος φόρος αποδίδονται εφάπαξ, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του αρθ. 59 του Κ.Φ.Ε., ανά δίμηνο καν μέχρι την 20η μέρα του επομένου μηνός ήτοι για το 1ο δίμηνο μέχρι την 20η Μαρτίου, για το 2ο δίμηνο μέχρι την 20η Μαΐου, για το 3ο δίμηνο μέχρι την 20η Ιουλίου, για το 4ο δίμηνο μέχρι την 20η Σεπτεμβρίου κ.λπ., ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου (Εταιρείας).

Εκτός, όμως, από την υποβολή των προσωρινών διμηνιαίων δηλώσεων, η εταιρεία έχει υποχρέωση να υποβάλλει και οριστική δήλωση για τις αποδοχές αυτές μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του Μαρτίου του επόμενου χρόνου, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 59 του Κ.Φ.Ε. όπως αυτή τροποποιήθηκε με την παραγρ. 18 του αρθ. 1 του Ν. 2954/2001.

Με την παρακράτηση του ανωτέρω φόρου, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τους μισθούς αυτούς που εισπράττουν, κατά ρητή διατύπωση του νόμου και ο καταβληθείς από την εταιρεία φόρος, δεν συμψηφίζεται ούτε επιστρέφεται, καθότι για τα ποσά αυτά τα μέλη του Δ.Σ. δεν δικαιούνται να φορολογηθούν με βάση τις γενικές διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος καθότι εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου με την εν λόγω παρακράτηση (αρθ. 55 παρ. 1 περίπτ. α του Κ.Φ.Ε.).

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

Οι μισθοί που καταβάλλονται από την Α.Ε. στα μέλη του Δ.Σ. και θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (βλέπε παρ. γ.Ι.β.), υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με βάση τα οριζόμενα στο αρθ. 57 του Κ.Φ.Ε. (Εγκ. Υπ. Οικ. 1021973/297/Πολ. 1054/3.3.92).

Εξάλλου σύμφωνα με την υπ' αριθ. 1082968/10436/Β 0012/Πολ. 1214/18.7.96 Εγκ. του υπ. Οικον. και η πάγια αντιμισθία που λαμβάνει δικηγόρος για παροχή νομικών υπηρεσιών που είναι μέλος του Δ.Σ. αυτής, θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και υπόκειται στις διατάξεις του παραπάνω αναφερόμενου άρθρου (Φορ. Επιθ. 1996, Σελ. 1323).

Ο φόρος αποδίδεται ανά δίμηνο, και μέχρι την 20 ημέρα του επομένου του διμήνου μήνα όπως αναφέρονται αναλυτικότερα στην προηγούμενη παράγραφο. Τα εισοδήματα αυτά, οι δικαιούχοι υποχρεούνται να τα δηλώσουν στη φορολογική των δήλωση ως εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες και να φορολογηθούν με βάση τις γενικές διατάξεις, περί φορολογίας εισοδήματος.

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

Οι μισθοί που λαμβάνουν οι ελευθέριοι επαγγελματίες που αναφέρονται πιο πάνω στην περίπτωση γ.Ι.γ. και είναι μέλη Δ.Σ. θεωρούνται ως εισοδήματα εξ ελευθερίων επαγγελμάτων και οι δικαιούχοι αυτών υποχρεούνται να τα δηλώσουν μετά των λοιπών εισοδημάτων των σύμφωνα με το άρθρο 58 του Κ.Φ.Ε. Σχετικές και οι Εγκ. Δ/γές του υπ. Οικον. 1141/92 και 1042/93 και φορολογούνται δε με βάση τις γενικές διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος. Οι μισθοί αυτοί υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου 20% που αποδίδεται ανά δίμηνο όπως αναλυτικότερα αναφέρεται στις προηγούμενες περιπτώσεις παρ. γ.5.α. και γ.5.β. (άρθρα 58 και 59 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε.).

Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι οι εν λόγω αμοιβές εκτός από την παρακράτηση του φορ. εισοδήματος 20% υπόκεινται και σε 18% Φ.Π.Α., εκτός αν υπάρχει απαλλαγή για ορισμένους επαγγελματίες όπως οι γιατροί, δικηγόροι, καθηγητές, κ.λπ.

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

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

Σύμφωνα με την παρ. 1 του αρθ. 24 και παράγ. 5 του αρθ. 25 του Κ.Φ.Ε. οι παραπάνω αναφερόμενες αμοιβές του Δ.Σ. ως δαπάνες εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας, θεωρούνται εισόδημα από κινητές αξίες και υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος με συντελεστή 35%, αν η Αν. Εταιρεία έχει εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών κατά τη λήξη της χρήσης, με 37,5% από 1/1/2001 μέχρι 30/6/2002 και 35% από 1/1/2002 ή και 1/7/2002 για τις Ανώνυμες Εταιρείες με μη εισηγμένες στο Χ. Α. Α. μετοχές, καθώς και για τις ημεδαπές ανώνυμες τραπεζικές εταιρείες, ανεξάρτητα αν αυτές είναι ή όχι εισηγμένες στο Χ.Α.Α. (άρθρο 54 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε.).

Η παρακράτηση του φόρου και των τελών χαρτοσήμου 1,20% ενεργείται κατά την καταβολή ή την εγγραφή τους σε πίστωση του δικαιούχου, σύμφωνα με την παρ. 5 του αρθ. 54 του Κ.Φ.Ε. και αποδίδεται εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης στη Δ.Ο.Υ. της περιφέρειας που έγινε η καταβολή των αμοιβών, εντός του πρώτου 15ήμερου του επομένου από της παρακράτησης του φόρου μήνα. (Αρθ. 60 παραγρ. 2 του Κ.Φ.Ε.).

Με την παρακράτηση αυτή του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου. (Αρθ. 54 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε.).

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

Οι αμοιβές αυτές, όπως αναφερθήκαμε παραπάνω, περίπτωση γ.2.β., που δίδονται στα μέλη του Δ.Σ. σε χρήμα ή σε είδος, χωρίς να υπάρχει νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση της εταιρείας, σύμφωνα με το άρθρο 25 παρ. 5 του Κ.Φ.Ε., θεωρούνται ως εισόδημα από κινητές αξίες των δικαιούχων με την προϋπόθεση ότι έχουν βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσης της διαχειριστικής περιόδου που καταβλήθηκαν και έχουν εγκριθεί από Τακτική Γενική Συνέλευση με ειδική απόφαση (άρθρο 105 παρ. 6 του Κ.Φ.Ε.) και φορολογούνται με συντελεστή 35%, ενώ αν όμως η ανώνυμη εταιρεία δεν είναι εισηγμένη στο Χ.Χ.Α. ή είναι τραπεζική εταιρεία, φορολογούνται με 37,5% από 1/1/2001 και 35% από 1/1/2002 (άρθρο 54 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε.) εκτός αν η Α.Ε. κλείνει Ισολογισμό με 30/6/2002 οπότε η φορολόγηση με 35% αρχίζει από 1/7/2002.

Η παρακράτηση του φόρου, καθώς και τα τέλη χαρτοσήμου 1,20% επί των αμοιβών αυτών πραγματοποιείται κατά την καταβολή ή πιστώσει του δικαιούχου και αποδίδεται εφάπαξ εντός του πρώτου 15ημέρου του επομένου από την παρακράτηση μήνα, όπως πιο πάνω αναφέρεται.

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

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

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του αρθ. 54 του Κ.Φ.Ε από 30-6-92, οι αμοιβές και τα ποσοστά των μελών του Δ.Σ. που εγκρίνονται από τη Γ.Σ. των μετόχων και προέρχονται από τα κέρδη της χρήσης (περίπτωση παρ. γ.3.), σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 24 του Κ.Ν. 2190/20 δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος, επειδή αυτά φορολογούνται στο όνομα της εταιρείας και δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα για τον δικαιούχο (άρθρο 114 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε.). Τα αναλογούντα τέλη χαρτοσήμου 1,20% επί του διανεμομένου ποσού της αμοιβής αποδίδεται στη Δ.Ο.Υ. μέσα σε διάστημα δύο (2) μηνών από την έγκριση του Ισολογισμού από τη Γενική Συνέλευση, δηλαδή αν η Γ.Σ. πραγματοποιήθηκε την 26/6/2000, τότε τα τέλη χαρτοσήμου πρέπει να καταβληθούν το αργότερο μέχρι την 26/7/2000.

Αν, κατά τη διάρκεια της χρήσης, προκαταβληθούν ορισμένα ποσά στα μέλη του Δ.Σ., είτε εφάπαξ είτε τμηματικά, έναντι των κερδών που πρόκειται να τους διανεμηθούν από τα κέρδη της τρέχουσας χρήσης και εγκριθούν από την Τακτική Γενική Συνέλευση που θα συνέλθει για να εγκρίνει τον Ισολογισμό και τη διάθεση των κερδών της χρήσης αυτής, τα ποσά αυτά δεν αποτελούν εισόδημα πριν από την έγκριση, αλλά μπορεί να θεωρηθεί δάνειο και να υπαχθεί σε τέλη χαρτοσήμου 1,20%.

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

Οι παραπάνω αναφερόμενες στην περίπτωση γ. 1 .α. και γ. 1 .β. αμοιβές των μελών του Δ.Σ. σύμφωνα με τη βασική λογιστική αρχή που περιλαμβάνονται στη διάταξη της παρ. 2.2.604 περίπτ. 2 του Γ.Λ.Σ. καταχωρούνται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό του Γ.Λ.Σ.

Κωδ. 60.00: «Αμοιβές έμμισθου προσωπικού» ενώ
Οι αμοιβές της γ.Ι.γ. περίπτωσης καταχωρούνται στο
Κωδ. 61.00: «Αμοιβές και έξοδα ελευθ. επαγγελματιών, υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος».

Κωδ. 61.00.00 «Αμοιβές και έξοδα Δικηγόρων»
Κωδ. 61.00.02 «Αμοιβές και έξοδα Τεχνικών»
Κωδ. 61.00.06 «Αμοιβές και έξοδα Λογιστών»

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

Κωδ. 61.01: «Αμοιβές και έξοδα μη ελευθέρων επαγγελματιών, υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος»
Κωδ. 61.01.00 «Αμοιβές συνεδριάσεων μελών Διοικητικού συμβουλίου»

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

Τέλος, οι αμοιβές της περίπτωσης γ.3. κατά τη διανομή των κερδών στο τέλος της χρήσης, καταχωρούνται στο λογαριασμό του Γ.Λ.Σ.

* Κωδ. 53 «ΔΙΑΦΟΡΟΙ ΠΙΣΤΩΤΕΣ»

* Κωδ. 53.08 «ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΙ ΑΜΟΙΒΩΝ»

*Κωδ. 53.08.00 «ΑΜΟΙΒΕΣ ΜΕΛΩΝ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ»

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

Διανομή Κερδών στο Προσωπικό: Η διανομή ή μη ποσού των καθαρών κερδών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό Ανώνυμης Εταιρείας, σύμφωνα με το άρθρο 9 του Ν. 1473/1984 (ΦΕΚ 127/1984 Τεύχος Α') εξαρτάται από την απόφαση της Γενικής Συνέλευσης και δεν μπορεί να ξεπεράσει αφενός μεν το 15% των ετησίων καθαρών κερδών, αφετέρου δε το 25% των συνολικών ετησίων ακαθαρίστων αποδοχών του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού, της περιόδου που αναφέρονται τα καθαρά κέρδη, με την προϋπόθεση ότι θα καταβληθεί **σ' όλο το προσωπικό** κάποιο ποσόν κατά την κρίση της διοίκησης της εταιρείας.

Τα αναφερόμενα παραπάνω κέρδη των Ανωνύμων Εταιρειών που διανέμονται στο προσωπικό υπόκεινται σε ασφαλιστικές εισφορές από 30/6/92, λόγω κατάργησης των σχετικών απαλλαγών που προβλέπονταν από τις διατάξεις του άρθρου 43 του Ν. 1892/90 (από 31/12/89), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 παρ. 2 και 43 παρ. 5 του Ν. 2065/92 και του αρθ. 18 παρ. 1 του Ν. 2166/93 (Εγκ. ΙΚΑ 38/1994) (Δ.Φ.Ν. Τεύχος 1078/1994), απεναντίας τα εισοδήματα αυτά απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, καθότι φορολογήθηκαν στην πηγή τους σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του αρθ. 54 **του Κ.Φ.Ε.**

Εδώ πρέπει να τονισθεί ότι τα διανεμόμενα κέρδη στο προσωπικό, επειδή αναφέρονται στη χρήση του Ισολογισμού, πρέπει να επιμερίζονται στους αντίστοιχους ημερολογιακούς μήνες και να προστίθενται στις καταβληθείσες τακτικές αποδοχές αυτών. Στις διαμορφούμενες νέες αποδοχές υπολογίζονται ασφαλιστικές εισφορές, για μεν τους παλαιούς ασφαλισμένους μέχρι του ποσού της εκάστοτε ανώτατης ασφαλιστικής κλάσης, χωρίς επιμερισμό των δώρων εορτών και επιδόματος αδείας, για τα οποία δεν οφείλονται εισφορές.

Ενώ για τους νέους ασφαλισμένους, που υπάγονται για πρώτη φορά, από 1/1/1993, στην ασφάλιση του ΙΚΑ δεν υπάρχει ανώτατο όριο αποδοχών, για τον υπολογισμό των ασφαλιστικών εισφορών.

ε. Αφορολόγητα αποθεματικά και λογιστική παρακολούθηση αυτών:
Από τα καθαρά κέρδη των βιομηχανικών, βιοτεχνικών, χειροτεχνικών, μεταλλευτικών, ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που πραγματοποίησαν παραγωγικές επενδύσεις και δηλώνονται με την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, αφαιρείται ποσό υπό μορφή αφορολόγητων εκπτώσεων για τη δημιουργία Αφορολόγητων Αποθεματικών, εφόσον δεν καλύφθηκαν από κέρδη προηγούμενων χρήσεων.

Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 1892/92, παρέχονται εκπτώσεις από τα υποκείμενα σε φόρο εισοδήματος καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων που αναφέρονται στο αρθ. 2 του εν λόγω Νόμου που είναι εγκατεστημένες ή μεταφέρονται ή ιδρύονται στις περιοχές Β, Γ, και Δ, εφόσον πραγματοποιήσουν νέες παραγωγικές επενδύσεις σύμφωνα με το αρθ. 1 του νόμου αυτού μέχρι την 31/12/2004. Ήδη οι διατάξεις του εν λόγω νόμου δεν ισχύουν ως προς τις νέες παραγωγικές επενδύσεις καθότι ισχύουν πλέον οι διατάξεις του Ν. 2601/98.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του Ν. 1892/90, στην περίπτωση που κατά την αυτή διαχειριστική περίοδο υπάρχουν αφορολόγητες εκπτώσεις που πρέπει να γίνουν με βάση τις διατάξεις του αναπτυξιακού Νόμου 1262/82, εκπίπτουν πρώτα οι αφορολόγητες αυτές εκπτώσεις (Εγκ. υπ. Οικ. 5/1983) και μετά οι εκπτώσεις του Νόμου 1892/90.

Ενώ οι προϋποθέσεις δημιουργίας των αφορολόγητων αυτών εκπτώσεων και η λογιστική παρακολούθηση αυτών σύμφωνα με την υπ' αριθ. 1044770/ 10159/B 0012/Πολ. 1117/23.3.93 Απόφαση του υπ. Οικονομικών, κατά Νόμο έχουν ως εξής:

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

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

β. Πραγματοποιούνται από τα κέρδη της διαχειριστικής χρήσης που έγινε η επένδυση, εφόσον βέβαια υπάρχουν κατά την περίοδο αυτή κέρδη, αν όμως δεν υπάρχουν ή δεν επαρκούν, η αφορολόγητη έκπτωση ενεργείται ολόκληρη ή κατά το υπόλοιπο που απέμεινε από τα-κέρδη των αμέσως κατά σειρά επομένων χρήσεων μέχρι να καλυφθούν τα ποσοστά της αξίας της επένδυσης που μπορούσαν να γίνουν αφορολόγητες εκπτώσεις.

Αν σε μια διαχειριστική χρήση η Εταιρεία παραλείψει ολικά ή μερικά να ενεργήσει αφορολόγητες εκπτώσεις επενδύσεων στις λογιστικές διαφορές που δηλώνονται με την αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος, δεν στερείται του δικαιώματος διενέργειας αφορολόγητων εκπτώσεων από τα κέρδη των επομένων διαχειριστικών χρήσεων για το ποσό της επένδυσης στο οποίο παρέλειψε να ενεργήσει αφορολόγητες εκπτώσεις στη διαχειριστική αυτή χρήση.

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

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

α. Τα βιβλία της εταιρείας κριθούν ανειλικρινή.

β. Πωληθούν τα πάγια στοιχεία της εταιρείας που αποτελούν νέες παραγωγικές επενδύσεις, πριν από την λήξη του χρόνου της αγοράς των και υπολογίσθηκαν για αυτά αφορολόγητες εκπτώσεις, εκτός εάν τα πάγια αυτά στοιχεία, αντικατασταθούν μέσα σε έξι μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης που πωλήθηκαν, με νέα πάγια στοιχεία, ίσης τουλάχιστον αξίας, τα οποία συγκεντρώνουν βέβαια τις προϋποθέσεις της παραγωγικής επένδυσης που ορίζει ο νόμος.

γ. Διάλυση της εταιρείας.

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

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

β. Πραγματοποιούνται από τα κέρδη της διαχειριστικής χρήσης που έγινε η επένδυση, εφόσον βέβαια υπάρχουν κατά την περίοδο αυτή κέρδη, αν όμως δεν υπάρχουν ή δεν επαρκούν, η αφορολόγητη έκπτωση ενεργείται ολόκληρη ή κατά το υπόλοιπο που απέμεινε από τα κέρδη των αμέσως κατά σειρά επομένων χρήσεων μέχρι να καλυφθούν τα ποσοστά της αξίας της επένδυσης που μπορούσαν να γίνουν αφορολόγητες εκπτώσεις.

Αν σε μία διαχειριστική χρήση η εταιρεία παραλείψει ολικά ή μερικά να ενεργήσει αφορολόγητες εκπτώσεις επενδύσεων και στις λογιστικές διαφορές που δημιουργούνται με την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, δεν στερείται του δικαιώματος διενέργειας αφορολόγητων εκπτώσεων από κέρδη των επομένων διαχειριστικών χρήσεων, για το ποσό της επένδυσης στο οποίο παρέλειψε να ενεργήσει αφορολόγητες εκπτώσεις στη διαχειριστική αυτή χρήση.

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

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

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

ε.4. Προϋποθέσεις πραγματοποίησης ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού του άρθρου 7 του Ν. 2386/96

Σύμφωνα με το άρθρο 7 του Ν. 2386/96 παρέχονται φορολογικά κίνητρα για τη συγχώνευση μικρομεσαίων επιχειρήσεων που θα πραγματοποιηθούν από 7/3/96 μέχρι την 21/12/98 μεταξύ των οποίων και η με την παρ. 2 του εν λόγω άρθρου προβλεπόμενη απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος το μέρος των καθαρών κερδών που προκύπτουν από τον Ισολογισμό της προερχόμενης από τη συγχώνευση εταιρείας αφού προηγουμένως έχουν αφαιρεθεί, αν υπάρχουν βεβαίως, έσοδα αφορολόγητα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή έσοδα ή και κέρδη από συμμετοχές σε ημεδαπές εταιρείες.

Η απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος ανέρχεται σε ποσοστό 25% των συνολικών καθαρών κερδών που προκύπτουν από τον Ισολογισμό της συνιστώμενης εταιρείας για το τμήμα των κερδών μέχρι 20 εκατ. δρχ. και σε ποσοστό 20% για το πέραν των 20 εκατ. δρχ. καθαρών κερδών.

Ως βάση υπολογισμού των απαλλασσομένων της φορολογίας κερδών όπως και πιο πάνω αναφέρθηκε, λαμβάνονται κατά ρητή διάταξη του νόμου, τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τον Ισολογισμό της συνιστώμενης εταιρείας και τα οποία δηλώνονται με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος αυτής. Δηλαδή εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι δεν λαμβάνεται υπόψη το ποσό των αναμορφούμενων κερδών που δηλώνονται από την επιχείρηση με την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και το οποίο ποσό προέρχεται από δηλωθείσες λογιστικές διαφορές.

Επίσης εδώ τονίζεται ότι προκειμένου να υπολογιστεί το εν λόγω αφορολόγητο αποθεματικό θα πρέπει: α) Να αφαιρεθούν πριν από κάθε άλλη έκπτωση οι συμψηφιζόμενες με βάση τις κείμενες διατάξεις ζημίες παρελθουσών χρήσεων, β) Να αφαιρεθούν, αν βέβαια υπάρχουν, μεταξύ των κερδών του Ισολογισμού και έσοδα αφορολόγητα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με

εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή έσοδα και κέρδη από συμμετοχές σε ημεδαπές εταιρείες.

Εξάλλου, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 7 του εν λόγω νόμου για να υπάρχει η σχετική απαλλαγή από το φόρο μέρος των παραπάνω αναφερόμενων καθαρών κερδών θα πρέπει να υπάρξουν οι εξής προϋποθέσεις για τη νέα εταιρεία, ήτοι:

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

β) Μεταφορά του αφορολόγητου ποσού σε ειδικό λογαριασμό.

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

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

1. Των 20 εκατ. δρχ. εκ των οποίων το 1/3 καταβεβλημένο σε μετρητά, προκειμένου για ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρεία.

2. Των 40 εκατ. δρχ. προκειμένου για Ε.Π.Ε. και

3. Των 100 εκατ. δρχ., προκειμένου για Α.Ε.

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

ε.5. Φορολόγηση των αφορολόγητων εκπώσεων του Ν. 1892/90

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

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

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

γ. Διανομή αφορολόγητης έκπτωσης.

δ. Διάλυση της εταιρείας.

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

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

Οι προϋποθέσεις της φορολογικής απαλλαγής είναι οι εξής:

α. Το αφορολόγητο αποθεματικό υπολογίζεται με βάση τα καθαρά κέρδη που δηλώνονται με βάση την εμπρόθεσμη φορολογική δήλωση που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία και εμφανίζονται στον Ισολογισμό και

μάλιστα από το σύνολο των δραστηριοτήτων και ανεξάρτητα από την περιοχή όπου αυτές ασκούνται.

Για τον υπολογισμό του εν λόγω αποθεματικού αφαιρείται: α) Το τακτικό αποθεματικό, β) Τα κέρδη που αναλαμβάνουν οι εταίροι και ο επιχειρηματίας ή διανέμονται (μερίσματα, ποσοστά Δ.Σ., αμοιβές προσωπικού).

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

Σε περίπτωση όμως που έχει υποβληθεί αίτηση υπαγωγής στο καθεστώς της ενίσχυσης της φορολογικής απαλλαγής και επιδότησης επιτοκίου, τότε η δημιουργία του αφορολόγητου αποθεματικού γίνεται όταν εκδοθεί η σχετική απόφαση.

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

γ. Όταν οι επενδύσεις ή και τα χρηματοδοτικά προγράμματα (1ε<†8†ηξ) που η υλοποίηση τους διαρκεί πέραν της μιας χρήσης, παρέχεται η δυνατότητα σχηματισμού αφορολόγητου αποθεματικού από τα κέρδη της κάθε χρήσης για τις δαπάνες των επενδύσεων που γίνονται σταδιακά κάθε χρόνο ή και για τα μισθώματα του εξοπλισμού που η χρήση του αποκτάται με χρηματοδοτική μίσθωση κάθε χρόνο, με την προϋπόθεση ότι η επένδυση ή και το πρόγραμμα της μίσθωσης θα ολοκληρωθεί μέσα σε μία 5ετία από το χρόνο έναρξης αυτών.

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

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

στ. Η επιχείρηση υποχρεούται μετά την ολοκλήρωση της επένδυσης να υποβάλει αίτηση στη Δ.Ο.Υ. της έδρας της εταιρείας όπου φορολογείται, με αναλυτική κατάσταση όλων των δαπανών της πραγματοποιηθείσας παραγωγής της επένδυσης μετά των αντιστοίχων φορολογικών στοιχείων που εκδόθηκαν, με την οποία αίτηση ζητεί τον έλεγχο της πραγματοποιηθείσας παραγωγικής επένδυσης.

Η αίτηση αυτή, μετά των σχετικών δικαιολογητικών, υποβάλλεται στην εν λόγω Δ.Ο.Υ. μέσα στην προθεσμία υποβολής της φορολογικής δήλωσης της εταιρείας.

Με την υποβολή των εν λόγω δικαιολογητικών, ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να προβεί σε έλεγχο το αργότερο μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους εντός του οποίου υποβλήθηκε η αίτηση.

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

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

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

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

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

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

1. Πώληση πριν τη λήξη της 5ετίας από την αγορά των περιουσιακών

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

2. Διανομή ή ανάληψη του δημιουργηθέντος αφορολογήτου αποθεματικού.

3. Διάλυση της εταιρείας.

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

5. Μη ολοκλήρωση της επένδυσης ή μη απόκτηση της χρήσης του εξοπλισμού με χρηματοδοτική μίσθωση εντός της 5ετίας, όταν η επένδυση διαρκεί πέραν της μίας διαχειριστικής χρήσης (άρθρο 6 παρ. 27 εδάφ. γ του Ν. 2601/98).

Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλει συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για κάθε οικονομικό έτος και για το μέρος των κερδών που απηλλάγησαν της φορολογίας, λόγω σχηματισμού του αφορολόγητου αποθεματικού κατά τη σχετική διαχειριστική χρήση.

Οι δηλώσεις αυτές θεωρούνται εκπρόθεσμες και υπόκεινται στις κυρώσεις του Ν. 2523/97. Το συνολικό ποσό του φόρου μετά του προσθέτου, που οφείλεται με βάση τη δήλωση καταβάλλεται σε 5 ίσες μηνιαίες δόσεις, εκ των οποίων η πρώτη με την υποβολή της δήλωσης και οι λοιπές την τελευταία εργάσιμη ημέρα των 4 επόμενων μηνών από την υποβολή της δήλωσης.

στ. Λογιστική Εμφάνιση των αποθεματικών

Σύμφωνα με την υπ' αριθ. 1044770/10159/Β0012/Πολ. 1117/23-3-93 Εγκ. του υπ. Οικονομικών, τα νομικά πρόσωπα υποχρεούνται να εμφανίζουν στα βιβλία τους σε ειδικούς λογαριασμούς αποθεματικών καθώς και στον πίνακα διάθεσης των αποτελεσμάτων τα καθαρά κέρδη που δεν διανέμονται σε κάθε χρήση και τα οποία προέρχονται από έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας με βάση τις διατάξεις διαφόρων νόμων ή από έσοδα φορολογηθέντα ή προσδιορισθέντα κατά ειδικό τρόπο.

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

στ.1. Έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας εισοδήματος

Τα έσοδα αυτά προέρχονται, από τόκους εντόκων Γραμματίων του Δημοσίου, τόκους καταθέσεων σε ξένο νόμισμα, τόκους Ομολογιακών δανείων κ.λπ. και εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση για την Α.Ε. Κατά την είσπραξη τους αυτά εμφανίζονται στον Κωδ. Λογ. 76.01 του Γ.Λ.Σ. και εφόσον δεν διανεμηθούν, τότε σύμφωνα με την εγκύκλιο διαταγή του υπ. Οικ. της προηγούμενης παραγράφου, η Α.Ε. έχει υποχρέωση να τα εμφανίσει και στον Κωδ. Λογαριασμό του Ε.Λ.Σ. 41.90: «Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα» και να παραμείνουν μέχρι να διανεμηθούν.

Κατά τη διανομή τους όμως, σύμφωνα με το άρθρο 106 του Κ.Φ.Ε. θα αναχθούν σε μεικτά με την προσθήκη του φόρου εισοδήματος και θα υπαχθούν σε φορολογία σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε.

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

Τα έσοδα αυτά προέρχονται, από κέρδη φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και επί των οποίων έχει γίνει παρακράτηση φόρου, ή από προερχόμενα από τόκους καταθέσεων (αρθ. 21 Ν. 1921/1991) ή από ωφέλεια από την εκχώρηση ή μεταβίβαση αυτοτελώς κάθε δικαιώματος το οποίο είναι συναφές με την άσκηση της επιχείρησης ή του επαγγέλματος, όπως της μίσθωσης, ή υπομίσθωσης ή του δικαιώματος προνομίου ή του διπλώματος ευρεσιτεχνίας και άλλων παρομοίων δικαιωμάτων κ.λπ. ή από τη μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου ή ολόκληρης επιχείρησης, με τα άυλα στοιχεία αυτής, όπως αέρας, επωνυμία, σήμα, προνόμια κ.λπ. (Αρθ. 32 παρ. 1 εδάφ. α, β του Ν.Δ. 3323/55) και τώρα αρθ. 13 παρ. 1 του Κ. Φ. Ε.

Τα έσοδα αυτά εμφανίζονται κατά την είσπραξη τους, με ολόκληρο το ποσό στον Κωδ. Λογ. 76.01 του Γ.Λ.Σ. και στο Λογ. 33.13 ο φόρος που παρακρατήθηκε για τα εν λόγω έσοδα, ενώ αν δεν διανεμηθούν τελικά μεταφέρονται στον Κωδ. Λογ. του Ε.Λ.Σ. 41.91: «Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο». Σε περίπτωση που τα παραπάνω έσοδα είναι μεγαλύτερα των κερδών του Ισολογισμού στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων θα εμφανισθεί ως αποθεματικό το ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση, από τα κέρδη του Ισολογισμού, του φόρου εισοδήματος, των τυχόν κρατήσεων για σχηματισμό αποθεματικών (Τακτικό, αφορολόγητων εκπώσεων, αναπτυξιακών νόμων κ.λπ.) των τυχόν διανεμομένων ποσών κ.λπ., ενώ εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι στην περίπτωση που τα έσοδα αυτά καλύπτουν ζημίες της τρέχουσας χρήσης και επομένως κατά τη διανομή δεν απομένουν ή αν απομείνει έστω ένα μέρος εξ αυτών, τότε ο παρακρατηθείς φόρος ή το μέρος αυτού που αναλογεί στα συμψηφιζόμενα έσοδα, μεταφέρεται από τους οικείους λογαριασμούς του **33.13** στο Λογ. **63.13** (Εγκ. Υπ. Οικ. 1015040/10064/Β 0012/Πολ 1059/1.3.96).

στ.3. Κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του αρθ. 7 του Ν. 2940/2001 που τροποποιούνται οι διατάξεις του αρθ. 34 του Κ.Φ.Ε. τα καθαρά κέρδη των νομικών προσώπων του αρθ. 101 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε. (Α.Ε. Ε.Π.Ε. κ.λπ.), που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρομένων οικοδομών και κατασκευή δημόσιων και ιδιωτικών τεχνικών έργων καθώς και των κοινοπραξιών στις οποίες συμμετέχουν αυτές, προσδιορίζονται από τη χρήση 2002 (οικ. 2003) με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος των άρθρων 105 και 31 του Κ.Φ.Ε. δηλ. όπως και οι λοιπές επιχειρήσεις.

Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι από τη διατύπωση των εν λόγω διατάξεων προκύπτει, ότι αυτές αναφέρονται ρητά στην εξεύρεση των καθαρών κερδών των αναφερομένων σε αυτές επιχειρήσεων. Κατά συνέπεια, ως ακαθάριστα έσοδα των υπόψη επιχειρήσεων εξακολουθούν να λαμβάνονται αυτά που ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε.

Από τις νέες αυτές διατάξεις και δεδομένου ότι είναι νεότερες συνάγεται, ότι ο πιο πάνω λογιστικός προσδιορισμός των καθαρών κερδών θα ισχύσει για όλα ανεξαιρέτως τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε., δηλαδή ακόμα και για τους συνεταιρισμούς, δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις που ασχολούνται με την πώληση ανεγειρομένων οικοδομών ή την εκτέλεση δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων.

Επομένως, αν τα νομικά αυτά πρόσωπα τηρούν σήμερα βιβλία κατώτερης κατηγορίας από αυτή της Γ', θα πρέπει να μεριμνήσουν ούτως ώστε κατά το

οικον. έτος 2003 (διαχείριση 2002) να προκύπτει από αυτά λογιστικό αποτέλεσμα, ανεξάρτητα αν χρησιμοποιούν ή όχι ίδια υλικά.

Επομένως μετά τη νέα ρύθμιση, οι διατάξεις της παραγρ. 7 του άρθρου 34 περί υποβολής ανέκκλητης δήλωσης από τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με μηχανολογικές και ηλεκτρολογικές εγκαταστάσεις για υπολογισμό των κερδών τους με τις γενικές διατάξεις παύουν να ισχύουν από το οικον. έτος 2003 και μετά, για τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε.

Σχετικά δε, με τις Κοινοπραξίες στις οποίες συμμετέχουν τα εν λόγω νομικά πρόσωπα, διευκρινίζεται, ότι η εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων δεν προϋποθέτει τη συμμετοχή σε αυτές αποκλειστικά και μόνο νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε. (Α.Ε., Ε.Π.Ε., κ.λπ.). Αντίθετα, για την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων, τον προσδιορισμό δηλαδή των καθαρών κερδών των υπόψη κοινοπραξιών με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος, αρκεί και μόνο η συμμετοχή σε αυτές ενός ή περισσοτέρων από τα πιο πάνω νομικά πρόσωπα, άσχετα δηλαδή αν συμμετέχουν πέραν αυτών και προσωπικές εταιρείες ή ατομικές επιχειρήσεις.

Τέλος, προκύπτει ότι όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω δεν έχουν εφαρμογή για τις επιχειρήσεις που ασκούν ατομικά τη δραστηριότητα τους ή λειτουργούν με τη μορφή κάποιου από τα αναφερόμενα στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. πρόσωπα (Ο.Ε., Ε.Ε., Κοινοπραξίες στις οποίες δεν συμμετέχει νομικό πρόσωπο της παρ. 1 του άρθρου 101 κ.λπ.). ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρούν. (Εγκ. Υπ. Οικ. 1105743/10736/Β0012/Πολ. 1256/15.11.2001).

στ.4. Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων

Η υπεραξία από την πώληση χρεογράφων (Αρθ. 10 παρ. 4 του Α.Ν. 148/1967), οι σχηματιζόμενες βάσει αναπτυξιακών νόμων αφορολόγητες εκπώσεις (Ν. 1262/82, Ν. 1892/90, κ.λπ.) το σχηματιζόμενο σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 22 του Ν. 1828/89 ή την υπ' αριθμ. 1055503/10177/Πολ. 1119/89 απόφαση των υπ. Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων, θα εμφανίζεται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 41.08: «Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμου» με περαιτέρω ανάλυση αυτού σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς κατά νόμο.

Τέλος, σημειώνεται ότι σύμφωνα με τις υπ' αριθ. 1015040/Πολ. 1059/1.3.96 και 1044770/10159/Πολ. 1117/1993 αποφάσεις του υπουργείου Οικο-

νομικών¹" ρυθμίζονται όλες οι σχετικές λεπτομέρειες για τον τρόπο της λογιστικής εμφάνισης των διαφόρων αφορολογήτων ή φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο αποθεματικών ως και των δευτεροβάθμιων λογαριασμών 41.90, 41.91 και 41.92 που θα πιστώνονται με το υπόλοιπο των αφορολόγητων εσόδων ή των εσόδων που φορολογήθηκαν κατά ειδικό τρόπο. Η των πέραν των τεκμαρτών προκυψάντων καθαρών, κατά περίπτωση, που απομένουν μετά την αφαίρεση από αυτά του μέρους που διανέμονται με οποιαδήποτε μορφή, καθώς και του φόρου που αναλογεί στο διανεμόμενο αυτό ποσό.

Η καταχώρηση δε των δευτεροβάθμιων αυτών λογαριασμών στον ισολογισμό και στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων θα εμφανίζεται ως εξής:

•Α.Ι.Υ. Αποθεματικά Κεφάλαια

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

•Πίνακας Διάθεσης αποτελεσμάτων

Στον πίνακα αυτό, μετά την 6 κατηγορία προστίθενται οι εξής νέες: (Κωδ. 41.90) 6.α. «Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα» (Κωδ. 41.91) 6.β. «Αποθεματικά από έσοδα φορολ. κατ' ειδικό τρόπο» (Κωδ. 41.92) 6.γ. «Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων».

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

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

α) Μέχρι τις 20 των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους για τα ποσά του φόρου που παρακρατήθηκαν

στο αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο από τους υπόχρεους που ο Α.Φ.Μ. τους λήγει στο 1.

β) Μέχρι τις 21 των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους για τα ποσά του φόρου που παρακρατήθηκαν στο αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο από τους υπόχρεους που ο Α.Φ.Μ. τους λήγει στο 2.

γ) Μέχρι τις 22 των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους για τα ποσά του φόρου που παρακρατήθηκαν στο αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο από τους υπόχρεους που ο Α.Φ.Μ. τους λήγει στο 3.

δ) Μέχρι τις 23 των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους για τα ποσά του φόρου που παρακρατήθηκαν στο αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο από τους υπόχρεους που ο Α.Φ.Μ. τους λήγει στο 4.

ε) Μέχρι τις 24 των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους για τα ποσά του φόρου που παρακρατήθηκαν στο αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο από τους υπόχρεους που ο Α.Φ.Μ. τους λήγει στο 5.

στ) Μέχρι τις 25 των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους για τα ποσά του φόρου που παρακρατήθηκαν στο αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο από τους υπόχρεους που ο Α.Φ.Μ. τους λήγει στο 6.

ζ) Μέχρι τις 26 των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους για τα ποσά του φόρου που παρακρατήθηκαν στο αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο από τους υπόχρεους που ο Α.Φ.Μ. τους λήγει στο 7.

η) Μέχρι τις 27 των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους για τα ποσά του φόρου που παρακρατήθηκαν στο αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο από τους υπόχρεους που ο Α.Φ.Μ. τους λήγει στο 8.

θ) Μέχρι τις 28 των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους για τα ποσά του φόρου που παρακρατήθηκαν στο αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο από τους υπόχρεους που ο Α.Φ.Μ. τους λήγει στο 9.

ι) Μέχρι τις 29 των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους για τα ποσά του φόρου που παρακρατήθηκαν στο αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο από τους υπόχρεους που ο Α.Φ.Μ. τους λήγει σε 10,20,30,40 και 50.

ια) Μέχρι τις 30 των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους για τα ποσά του φόρου που παρακρατήθηκαν στο αμέσως προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο από τους υπόχρεους που ο Α.Φ.Μ. τους λήγει σε 60,70,80,90 και 100.

Προκειμένου για τις μηνιαίες δηλώσεις απόδοσης του φόρου εισοδήματος Μισθωτών υπηρεσιών, ο οποίος παρακρατείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Κ.Φ.Ε. θα υποβάλλονται κάθε μήνα στις ίδιες, όπως αναφέρουμε παραπάνω ημέρες, ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.).

Αν η ημέρα στην οποία λήγει μία από τις πιο πάνω προθεσμίες είναι εξαιρετική ή αργία για τις δημόσιες υπηρεσίες, τότε η προθεσμία αυτή μεταφέρεται στην αμέσως επόμενη εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα και οι τυχόν επόμενες αυτής μεταφέρονται διαδοχικά στις κατά σειρά αντίστοιχες επόμενες εργάσιμες ημέρες.

Η απόδοση αυτή, ισχύει για την καταβολή του φόρου που παρακρατείται από μισθωτές υπηρεσίες, ελευθέρια επαγγέλματα και εμπορικές επιχειρήσεις κατά την καταβολή αμοιβών στους δικαιούχους από τη 1η Ιανουαρίου 2000 και μετά.

ζ. Φορολόγηση καθαρών κερδών Αν. Εταιρείας

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 εδάφ. α του άρθρου 99 του Κ.Φ.Ε. το συνολικό καθαρό εισόδημα ή το κέρδος που αποκτούν οι ημεδαπές Ανώνυμες Εταιρείες στην ημεδαπή ή αλλοδαπή από 1/1/2001 και μετά, φορολογείται με συντελεστή 35%, αν οι μετοχές τους είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α. κατά τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης που αναφέρονται τα καθαρά κέρδη καθώς και τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών εταιρειών, πλην των Τραπεζικών, που λειτουργούν στην Ελλάδα υπό την προϋπόθεση ότι το κεντρικό κατάστημα αυτών, βρίσκονται σε χώρες της Ε.Ε. και οι μετοχές του είναι εισηγμένες σε Χ.Α. οποιασδήποτε χώρα της Ε.Ε. Για την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή 35% απαιτείται σχετική βεβαίωση της αρμόδιας εφορίας της έδρας ή του Χρηματιστηρίου της χώρας που οι μετοχές του είναι εισηγμένες και με 37,5% οι λοιπές Ανώνυμες Εταιρείες και 35% από 1/1/2002 τα κέρδη των τραπεζικών και των μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α. εταιρειών (Αριθ. 109 του Κ.Φ.Ε.).

Οι Αν. Εταιρείες που η διαχειριστική τους χρήση λήγει την 30/6/2002 για τα εισοδήματα που λήγουν μέχρι τότε, θα φορολογηθούν με συντελεστή 37,5% και εφ' όσον βέβαια δεν είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α. και από 1/7/2002 θα φορολογηθούν με 35% για τα εισοδήματα που αποκτούν από την ημερομηνία αυτή και μετά.

Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι προκειμένου να υπολογίσουν οι τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρείες το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος τους υποχρεώνονται να αφαιρέσουν το μέρος που αναλογεί στα αφορολόγητα έσοδα ή στα εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Για τον προσδιορισμό του μέρους αυτών γίνεται επιμερισμός των συνολικών καθαρών κερδών ανάλογα με το ύψος των φορολογούμενων εσόδων και των αφορολόγητων ή κατά ειδικό τρόπο φορολογηθέντων κερδών, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εσόδων.

Επίσης πρέπει να σημειωθεί ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του αρθ. 109 του Κ.Φ.Ε., όταν στο φορολογητέο εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, το συνολικό αυτό ακαθάριστο εισόδημα υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο 3%, ο οποίος φόρος δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό του φόρου εισοδήματος που αντιστοιχεί στα συνολικά δηλούμενα εισοδήματα. Απεναντίας δεν υπόκεινται στο συμπληρωματικό φόρο τα εισοδήματα από ακίνητα των Ανων. Εταιρειών που απαλλάσσονται της Φορολογίας Εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 103 του Κ.Φ.Ε.

ζ.1. Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος Αν. Εταιρείας

Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 105 του Κ.Φ.Ε., ενώ με την παρ. 7 του εν λόγω άρθρου, το συνολικό καθαρό εισόδημα των Νομικών Προσώπων του άρθρου 101 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε.

Ενώ με τις παρ. 2,3,4,5 και 6 του άρθρου 105 του Κ.Φ.Ε. προβλέπονται οι υπό του Νόμου εκπιπόμενες δαπάνες απόκτησης του εισοδήματος. Μεταξύ αυτών, για τις ασφαλιστικές εταιρείες, εκπίπτουν τα αποθεματικά ασφαλειών ζωής ως και οι καλύψεις των εν ισχύ κινδύνων, καθώς και οι κρατήσεις για αποζημιώσεις δι' επισυμβεβηκυσες ζημιές, ενώ για τις τραπεζικές εταιρείες οι ειδικές προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις (παρ. 4 και 5 του άρθρου 105 του Κ.Φ.Ε.).

Πέραν όμως των ανωτέρω δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα των Αν. Εταιρειών εκπίπτουν και τα παρακάτω ποσά :

α. Τα ποσά για την εξαγορά ιδρυτικών τίτλων της εταιρείας ως και των τόκων που καταβάλλει στους κατόχους αυτών, αν δεν προέρχονται από τα κέρδη της.

β. Οι τόκοι που καταβάλλει στους κατόχους προνομιούχων μετοχών αυτής, εφόσον οι τόκοι δεν προέρχονται από τα κέρδη της.

γ. Οι αμοιβές και οι αποζημιώσεις μελών του Διοικητικού Συμβουλίου που βαρύνουν την ίδια την εταιρεία. (Αρθ. 24, παρ. 1, εδάφ. α και αρθ. 25 παρ. 5 του Κ.Φ.Ε.).

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

ζ. 1.α. Ασφάλιστρα Προσωπικού

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

ζ. 1.β. Δαπάνες Ι.Χ.Ε. αυτοκινήτων

Επίσης με το εδάφ. β της αυτής παραγράφου του εν λόγω άρθρου μπορούν να εκπίπτουν εκ των ακαθάριστων εσόδων τους τα πάσης φύσης έξοδα των Ι.Χ.Ε. αυτοκινήτων που τους ανήκουν καθώς και τα μισθώματα που καταβάλλουν στις εταιρείες 1⁶51ηξ κατά ποσοστό 60% για τα μέχρι 1.400 κυβικά εκατοστά και 25% για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού, υπό τον όρο ότι τα μεταφορικά αυτά μέσα τα χρησιμοποιούν αποκλειστικά για τις ανάγκες τους.

Εδώ πρέπει να σημειωθεί αφενός μεν ότι ο ανωτέρω περιορισμός δεν ισχύει για τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκμίσθωση αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης καθώς και τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκπαίδευση αποκλειστικά υποψηφίων οδηγών, αφετέρου δε για τα μισθώματα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις όταν ενοικιάζουν αυτοκίνητα Ι.Χ.Ε. από επιχειρήσεις εκμίσθωσης επιβατικών αυτοκινήτων και ΟΧΙ από εταιρείες ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ (ΕΕΑ5ΙΝΟ) για την κάλυψη των μεταφορικών τους αναγκών, όπου στην περίπτωση αυτή τα καταβαλλόμενα μισθώματα εκπίπτουν εξ ολοκλήρου από τα ακαθάριστα τους έσοδα (Εγκ. υπ. Οικ. 1047166/ 10364/Β 0012/Πολ. 1142/97).

ζ. 1.γ. Προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων

Επίσης, με το εδάφ. θ της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται το ποσό των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων.

Το υπ. Οικ. με την πιο πάνω αναφερόμενη εγκύκλιο του (1047166/10364/ Β 0012/Πολ. 1112/24.4.1997) ερμηνεύοντας την εν λόγω παράγραφο του νόμου αναφέρει ότι:

α) Παρέχεται η δυνατότητα σε επιχειρήσεις οι οποίες πωλούν λιανικά με πίστωση ορισμένα διαρκή καταναλωτικά αγαθά να υπολογίζουν πρόβλεψη για την απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων με ποσοστό 1%, αντί του γενικά ισχύοντος 0,5%, στην αξία η οποία αναγράφεται στις αποδείξεις λιανικής πώλησης με πίστωση του τμήματος.

Τα διαρκή καταναλωτικά αγαθά είναι όσα αναφέρονται περιοριστικά στους κωδικούς 501-503, 521-528 και 721-726 της έρευνας οικογενειακών προϋπολογισμών των ετών 1993-1994 της ΕΣΥΕ, δηλαδή τα ακόλουθα:

501 - Έπιπλα ξύλινα και μεταλλικά

502 - Φωτιστικά και είδη διακόσμησης

503 - Καλύμματα δαπέδου

521 - Ηλεκτρικές κουζίνες

522 - Πλυντήριο ρούχων, στεγνωτήρια, σιδερωτήρια

523 - Ψυγεία, καταψύκτες

524 - Πλυντήρια πιάτων

525 - Συσκευές θέρμανσης χώρων ή νερών

526 - Ηλεκτρικές σκούπες και παρκετέζες

527 - Ραπτομηχανές και πλεχτομηχανές

528 - Λοιπές Οικιακές Συσκευές

- 721 - Ραδιόφωνα, κασετόφωνα, στερεοφωνικά
- 722 - Τηλεοράσεις, βίντεο
- 723 - Ηλεκτρονικοί υπολογιστές
- 724 - Ηλεκτρονικά παιχνίδια, συσκευές τηλεφώνου κ.λπ.
- 725 - Φωτογραφικές και κινηματογραφικές μηχανές
- 726 - Μουσικά Όργανα

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

β) Μειώνεται από 50% σε 35% το ποσοστό του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού « Πελάτες» μέχρι του οποίου μπορεί να φθάσει το ποσό των πραγματοποιηθεισών προβλέψεων για απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων τους. Ειδικότερα, το ποσό της πρόβλεψης που σχηματίζεται στο τέλος της χρήσης συναθροιζόμενο με το ποσό που εμφανίζεται ήδη στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις», λόγω σχηματισμού προβλέψεων σε προγενέστερες χρήσεις, δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσοστό τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «Πελάτες», όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης.

Τα ανωτέρω ισχύουν σύμφωνα με την περίπτωση γ του άρθρου 40 του ν. 2459/1997, για τον προσδιορισμό των κερδών των επιχειρήσεων που προκύπτουν από Ισολογισμούς που κλείνουν με 31 Δεκεμβρίου 1996 και μετά.

Επιπρόσθετα αναφέρεται ότι σε περίπτωση που η επιχείρηση προβαίνει σε διαγραφή επισφαλών πελατών της με μείωση του ποσού της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις», έχει υποχρέωση για τους πελάτες για τους οποίους δεν έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα και κατά συνέπεια δεν αποδεικνύεται η επισφάλειά τους, εφόσον το ποσό της επισφαλούς απαίτησης υπερβαίνει τις 200.000 δρχ., θα πρέπει να γνωστοποιεί στον πελάτη της, που αυτό θα αποδεικνύεται με κάθε νόμιμο μέσο, ότι διέγραψε το ποσό της απαίτησης της, προκειμένου να καταστεί δυνατή η επαλήθευση από τα αρμόδια φοροτεχνικά όργανα της διαγραφής της υποχρέωσης αυτής και από τα βιβλία του διαγραφέντος πελάτη.

Για τους ως άνω πελάτες που διαγράφει η επιχείρηση μέσα στη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης έχει υποχρέωση να συντάσσει συγκεντρωτική κατάσταση των διαγραφομένων πελατών με πλήρη στοιχεία για τον καθένα. Συγκεκριμένα, θα καταχωρείται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, η Δ.Ο.Υ. του πελάτη, ο Α.Φ.Μ. αυτού καθώς και το διαγραφέν ποσό. Η συγκεντρωτική αυτή κατάσταση θα υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία της επιχείρησης Δ.Ο.Υ. σε τρία αντίγραφα μέχρι και την 25η Μαΐου κάθε χρόνου, σύμφωνα με τα οριζόμενα από το άρθρο 20 του Κ.Β.Σ.

Επίσης με τις διατάξεις του εν λόγω εδαφίου προβλέπεται ότι όταν σε μία διαχειριστική χρήση το ποσό των προβλέψεων που πραγματοποιήθηκαν και εμφανίζονται στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» είναι μεγαλύτερο του 35% του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «Πελάτες», το ποσό της πρόβλεψης που πραγματοποιήθηκε μεταφέρεται, κατά το υπερβάλλον μέρος αυτής στα αποτελέσματα χρήσης της διαχειριστικής αυτής χρήσης και υπόκειται σε φορολόγηση.

Τα ανωτέρω ισχύουν, σύμφωνα με την περίπτωση. γ του άρθρου 40 του ν. 2459/1997, για το προσδιορισμό των κερδών που προκύπτουν από Ισολογισμούς που κλείνουν με 31 Δεκεμβρίου 1996 και μετά. Περαιτέρω όμως με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 14 του Ν. 2459/97 ορίζεται ότι, κατά την πρώτη εφαρμογή των πιο πάνω, δηλαδή για τους Ισολογισμούς που κλείνουν με 31 Δεκεμβρίου 1996 ή 30 Ιουνίου 1997 (προκειμένου για επιχειρήσεις που κλείνουν Ισολογισμό με 30 Ιουνίου) το πέραν του 35% ποσό της πρόβλεψης θα κατανεμηθεί ισόποσα στην κλεισμένη διαχειριστική χρήση και στην επόμενη.

Παράδειγμα:

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

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

-Υποχρεούται να μεταφέρει στα αποτελέσματα χρήσεως το πέραν του 35% χρεωστικού υπολοίπου πελατών, ποσό των πραγματοποιηθεισών προβλέψεων, δηλαδή το ποσό των 50 εκατ. 200-70) και το οποίο φορολογείται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Ειδικά για τη χρήση 1996, το ποσό των 50 εκατ. 200-70) κατανέμεται ισόποσα και προστίθεται κατά το ήμισυ (25 εκατ. 200-70)/2) στα «Αποτελέσματα Χρήσεως» της κλειόμενης διαχειριστικής χρήσης 1996 και το υπόλοιπο 25 εκατ. 200-70)/2) στην αμέσως επόμενη χρήση.

Λογιστικές εγγραφές:

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

ζ.1.δ. Φορολογική αναμόρφωση κερδών Ανωνύμων Εταιρειών

Πέραν, όμως, των ανωτέρω αναφερομένων, στις παρ. ζ.Ι.α., ζ.Ι.β. και ζ.Ι.γ. πρέπει να σημειωθούν και τα παρακάτω σχετικά με τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της Ανώνυμης Εταιρείας:

Όταν μεταξύ των εισοδημάτων των Ανωνύμων Εταιρειών συμπεριλαμβάνονται και εισοδήματα από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρείες, των οποίων τα κέρδη έχουν φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 10 του Κ.Φ.Ε. (Ο.Ε., Ε.Ε., κοινοπραξίες, κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη Εταιρείες, συμμετοχικές ή μη), τα εισοδήματα αυτά αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη, προκειμένου να υπολογισθεί ο φόρος της Αν. Εταιρείας. Ενώ στην περίπτωση που στα καθαρά κέρδη ημεδαπής Αν. Εταιρείας συμπεριλαμβάνονται εκτός από τα μερίσματα και τα κέρδη από συμμετοχή σε άλλες Εταιρείες, που αναφέραμε παραπάνω, και αφορολόγητα έσοδα (τόκοι ομολόγων Ελληνικού Δημοσίου έκδοσης μέχρι 31/12/96) ή και εισοδήματα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο (τόκοι καταθέσεων κ.λπ.), με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης της εταιρείας, καθώς και κέρδη προσδιορισθέντα κατ' ειδικό τρόπο (τεχν. επιχειρήσεων κ.λπ. που ισχύει μέχρι 31/12/2001, αρθ. 7 παραγρ. 7 του Ν. 2940/2001) και περαιτέρω λάβει χώρα διανομή των κερδών αυτών, τότε χρειάζεται φορολογική αναμόρφωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Αυτά βεβαίως δεν ισχύουν, αν δεν λάβει χώρα διανομή κερδών και κατά συνέπεια κανένα ποσό φόρου δεν συμψηφίζεται από αυτόν που παρακρατήθηκε για τα εισοδήματα που φορολογήθηκαν κατά ειδικό τρόπο.

Έτσι, λοιπόν, στα προκύψαντα φορολογητέα κέρδη προστίθεται και το μέρος των αφορολόγητων εσόδων ή φορολογουμένων κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε μεικτό, με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου (αρθ. 106 του Κ.Φ.Ε.).

Εδώ θα πρέπει να αναφερθεί και η διαφορά που υπάρχει στη φορολογία των τραπεζικών και ασφαλιστικών εταιρειών από τις λοιπές Ανώνυμες Εταιρείες.

Οι τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρείες φορολογούνται για το συνολικό καθαρό κέρδος που προέρχεται από τη δραστηριότητα του στην ημεδαπή ή από την αλλοδαπή, αφού αφαιρεθεί όμως το μέρος των κερδών που αναλογεί στα έσοδα τα αφορολόγητα, ή τα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο.

Ενώ οι λοιπές Ανώνυμες Εταιρείες με εμπορική, βιομηχανική ή με οποιαδήποτε άλλη δραστηριότητα, εάν έχουν έσοδα αφορολόγητα ή φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο, φορολογούνται για το συνολικό καθαρό κέρδος αφού προηγουμένως αφαιρεθεί ολόκληρο το ποσό των αφορολογήτων ή των κατ' ειδικό τρόπο φορολογηθέντων εσόδων.

Επομένως εδώ βλέπουμε ότι στην πρώτη περίπτωση δηλαδή των Τραπεζικών και ασφαλιστικών εταιρειών αφαιρούνται από τα καθαρά κέρδη το μέρος των κερδών που αναλογεί στα έσοδα τα αφορολόγητα ή στα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο, ενώ στη δεύτερη περίπτωση ολόκληρο το ποσό των εσόδων που προέρχονται από τα αφορολόγητα ή τα κατ' ειδικό τρόπο φορολογηθέντα έσοδα.

Επιπλέον, εδώ πρέπει να τονιστεί ότι, σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., προκειμένου να προσδιοριστεί το καθαρό κέρδος οποιασδήποτε επιχείρησης που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και μεταξύ των ακαθάριστων εσόδων που υπάρχουν και έσοδα αφορολόγητα, ή έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο, ή έσοδα από μερίσματα και από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές εταιρείες, αφαιρούνται από τις κανονικά εκπιπτόμενες δαπάνες αυτές που αφορούν τα συγκεκριμένα αυτά έσοδα.

Οι δαπάνες αυτές είναι, αφενός μεν το μέρος των χρεωστικών τόκων που αναλογούν στα έσοδα αυτά, για την εξεύρεση των οποίων γίνεται επιμερισμός του συνολικού ποσού αυτών ανάλογα με τα έσοδα τα φορολογούμενα και τα λοιπά απαλλασσόμενα ή κατ' ειδικό τρόπο φορολογούμενα, αφετέρου δε ένα μέρος εκ των λοιπών δαπανών που αντιστοιχούν στο 5% του συνολικού ποσού των αφορολογήτων και των φορολογηθέντων κατ' ειδικό τρόπο εσόδων και κερδών από συμμετοχές οι οποίες όμως δαπάνες δεν μπορεί να υπερβούν το 20% όλων των δαπανών της επιχείρησης εξαιρουμένων των χρεωστικών τόκων.

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

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

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

Επομένως η Α.Ε. (εμπορική, βιομηχανική κ.λπ.) η οποία έχει (Χ) ποσό εσόδων αφορολογήτων ή φορολογηθέντων κατ' ειδικό τρόπο, όταν υποβάλλει τη δήλωση της, θα προβεί σε αναμόρφωση με δαπάνες που αφορούν αυτά τα συγκεκριμένα έσοδα. Και στη συνέχεια, θα αφαιρέσει τα ποσά αυτά των αφορολογήτων εσόδων και των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο.

Για δε την ανώνυμη τραπεζική ή ασφαλιστική εταιρεία δεν ισχύει το ίδιο. Εδώ δεν γίνεται αναμόρφωση με τις δαπάνες που αφορούν τα αφορολόγητα ή τα κατ' ειδικό τρόπο φορολογηθέντα έσοδα, αλλά από τα συνολικά καθαρά κέρδη θα αφαιρέσει το μέρος εκείνο των κερδών που αναλογεί στα εν λόγω έσοδα αφορολόγητα ή φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο (άρθρο 99 και 109 του Κ.Φ.Ε.).

Αν υποθέσουμε ότι η εταιρεία αυτή έχει συνολικά ακαθάριστα έσοδα 2 δισ. δρχ. εκ των οποίων το 70% είναι φορολογούμενα και το 30% αφορολόγητα, δηλαδή σχέση 70% με 30% και προκύψουν καθαρά κέρδη από τον Ισολογισμό 300 εκατ. δρχ., τότε από τα 300 εκατ. δεν αφαιρούνται τα 300 εκατ. που είναι τα αφορολόγητα έσοδα, αλλά θα αφαιρεθεί το 30% των 300 εκατ. δρχ.: 90 εκατ. δρχ. δηλαδή θα μείνουν κέρδη προς φορολόγηση ύψους 210 εκατ. δρχ. (300 εκατ. μείον 90 εκατ.). Στη συνέχεια η εταιρεία θα υπολογίσει το φόρο με το συντελεστή φορολογίας της, δηλαδή οι τραπεζικές εταιρείες με 40% και από το ποσό που θα προκύψει δεν θα αφαιρεθεί ολόκληρο το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ή προεισπράχθηκε, αλλά το μέρος εκείνο που αναλογεί στη χρονική περίοδο που είχε στην κυριότητα της τους τίτλους που απέφεραν το εισόδημα.

Εδώ πλέον σταματά η φορολογία, αν όμως η τραπεζική ή ασφαλιστική αυτή εταιρεία προβεί σε διανομή τότε στα 210 εκατ. θα προστεθεί και το μέρος εκείνο των διανεμομένων κερδών που αναλογεί στα κέρδη τα αφορολόγητα ή τα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο. Δηλαδή στα 210 εκατ. θα προστεθεί και το ποσό που μοιράζει από τα 90 εκατ. το οποίο έχει αφαιρεθεί κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών.

Εάν δηλαδή η εταιρεία μοιράσει 105 εκατ., ποσοστό 50%, των καθαρών κερδών του Ισολογισμού, τότε μοιράζει το 50% από τα καθαρά κέρδη των 90 εκατ. που ήταν

αφορολόγητα στην Ανώνυμη Εταιρεία, δηλαδή μοιράζει τα μισά, ποσό 45 εκατ. δρχ. σε μεικτά με το φόρο τους για να βρούμε ποιο θα είναι το ποσό που τελικά θα προστεθεί στα πιο πάνω καθαρά φορολογητέα κέρδη των 210 εκατ.

Συνεπώς, περίπου ισχύει κάτι ανάλογο στις τραπεζικές και ασφαλιστικές Α.Ε. ό,τι και στις λοιπές Α.Ε., εφόσον υπάρχει διανομή αφορολογητών ή κατ' ειδικό τρόπο φορολογηθέντων εσόδων, με τη διαφορά ότι στις μεν τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρείες που έχει παρακρατηθεί φόρος 15% αφαιρείται ολόκληρο το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ή προεισπράχθηκε κατά τη χρονική περίοδο που είχε στην κυριότητα της τους τίτλους που απέφεραν το εισόδημα (άρθρο 109 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε.), ενώ στις λοιπές Α.Ε. αφαιρείται μόνο το μέρος του παρακρατηθέντος που αναλογεί στα διανεμόμενα ποσά των εν λόγω εσόδων.

Κατά τα λοιπά, εξακολουθούν να ισχύουν τα ίδια όσον αφορά τα ακαθάριστα έσοδα, οι δαπάνες που αφαιρούνται προκειμένου να υπολογισθούν τα φορολογικά κέρδη είτε αφορούν τραπεζικές είτε ασφαλιστικές εταιρείες.

Επίσης εδώ θα πρέπει να αναφερθεί το πώς προσδιορίζονται τα καθαρά κέρδη των τεχνικών Ανωνύμων Εταιρειών που ασχολούνται με έργα του Δημοσίου, Δήμων και Κοινοτήτων και με ιδιωτικά τεχνικά έργα.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε. τα καθαρά κέρδη αυτών προσδιορίζονται τεκμαρτά, επί των ακαθαρίστων εσόδων ως εξής:

- α. Οικοδομικές επιχειρήσεις: 15%.
- β. Επιχειρήσεις Δημοσίων τεχνικών έργων: 10%.
- γ. Επιχειρήσεις ιδιωτικών τεχνικών έργων: 12%.
- δ. Επιχειρήσεις ιδιωτικών τεχνικών έργων με υλικά εργοδότη: 25%.

Με τον τρόπο αυτό, προσδιορίζονται τα τεκμαρτά κέρδη σ' αυτές τις επιχειρήσεις, ενδέχεται όμως με βάση τον Ισολογισμό που θα συντάξει κάποια από αυτές, να έχει κέρδη μεγαλύτερα από τα τεκμαρτά, τότε σ' αυτή την περίπτωση η εν λόγω εταιρεία θα φορολογηθεί με τα τεκμαρτά κέρδη, και αν στη συνέχεια προβεί σε διανομή, τότε δεν θα φορολογηθεί μόνο γι' αυτά, αλλά θα προστεθεί και το μέρος εκείνο των διανεμομένων κερδών που αναλογεί στα πέραν των τεκμαρτών που προκύπτουν από τον Ισολογισμό της.

Αν δεν προβεί λοιπόν σε διανομή, τότε η διαφορά των κερδών μεταξύ αυτών του Ισολογισμού και των τεκμαρτών θα εμφανιστεί σε αποθεματικό στον Κωδ. Λογ. 41.92 του Γ.Λ.Σ

Επομένως σε αυτές τις εταιρείες βλέπουμε ότι δεν λαμβάνεται υπόψη το λογιστικό αποτέλεσμα, καθότι φορολογούνται για τα τεκμαρτά των κέρδη και κατά συνέπεια αν προκύψει σε κάποια διαχειριστική χρήση ζημία, αυτή δεν θα ληφθεί υπόψη για τη φορολόγηση της, αλλά θα μεταφερθεί εις νέο για να συμψηφιστεί από λογιστικά κέρδη των επομένων χρήσεων.

Όλα βεβαίως αυτά ισχύουν μέχρι της 31/12/2001. Από 1/1/2002, οι τεχνικές αυτές εταιρείες σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του αρθ. 7 του Ν. 2940/2001 φορολογούνται με βάση τις γενικές διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, όπως και οι λοιπές Αν. Εταιρείες μη εφαρμοζομένων των διατάξεων του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε.

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

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

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

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

Με βάση τα ανωτέρω αριθμητικά δεδομένα, προκύπτουν τα εξής:

Καθαρά κέρδη βάσει ισολογισμού	20.000.000
<u>Πλέον: Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές</u>	<u>3.000.000</u>
Δηλωθέντα καθαρά κέρδη	23.000.000

Μείον: Αφορολόγητα έσοδα	<u>30.000.000</u>
Ζημιά μετά φορολογική αναμόρφωση	<u>7.000.000</u>

ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ

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

Επειδή τα αφορολόγητα έσοδα της εταιρείας ήταν μεγαλύτερα από τα καθαρά κέρδη του Ισολογισμού, ως φορολογητέα κέρδη ελήφθησαν τα κέρδη που προτάθηκαν για διανομή, αφού προηγουμένως έγινε αναγωγή αυτών σε μεικτά με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτά φόρου.

Εξάλλου, η ζημία των 7.000.000 δρχ., που προέκυψε με την αναμόρφωση των αποτελεσμάτων κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και η οποία (ζημία) οφείλεται στην ύπαρξη των αφορολόγητων εσόδων, δεν μεταφέρεται στα επόμενα έτη για συμψηφισμό με κέρδη.

Η διαφορά των 7.692.308 δρχ. (20.000.000 - 12.307.692) αποτελούν αφορολόγητα έσοδα μη διανεμηθέντα, τα οποία θα πρέπει να εμφανιστούν στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 41.90 «Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα».

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

Περαιτέρω, σε περίπτωση κατά την οποία το άθροισμα των απαλλασσόμενων της φορολογίας εσόδων και εισοδημάτων φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο είναι μεγαλύτερο των κερδών βάσει Ισολογισμού και η ανώνυμη εταιρεία προβαίνει σε διανομή κερδών, για τον προσδιορισμό των ΜΗ διανεμόμενων πιο πάνω επί μέρους εισοδημάτων, που πρέπει να εμφανιστούν στους λογαριασμούς 41.90 «Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα» και 41.91 «Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο», θα γίνεται επιμερισμός των ΜΗ φορολογητέων αυτών κερδών ανάλογα με το ύψος των απαλλασσομένων της φορολογίας εσόδων και των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο εισοδημάτων. Επομένως, αν στο προηγούμενο παράδειγμα το ποσό των 30.000.000 δρχ. προήρχετο κατά 15.000.000 δρχ. από τόκους εντόκων γραμματίων του Δημοσίου και κατά 15.000.000 δρχ. από τόκους καταθέσεων υπαχθέντες σε φορολογία με 15% βάσει του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε, το ποσό των 7.692.308 δρχ. (20.000.000 - 12.307.692) θα εμφανισθεί κατά 3.846.154 δρχ. (7.692.308 x 50%) στο λογαριασμό 41.90 και κατά 3.846.154 δρχ. 7.692.308 50%) στο λογαριασμό 41.91.

ζ.Ι.ζ. Φορολόγηση αποθεματικών αφορολογήτων κερδών τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων

Σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 8 του Ν. 2579/1998 προστέθηκε στο άρθρο 106 του Κ.Φ.Ε. και νέα παράγραφος με αριθμ. 9 βάσει της οποίας αλλάζει ο τρόπος της φορολόγησης των Ανωνύμων Εταιρειών και των Ε.Π.Ε. που τα κέρδη τους προσδιορίζονται τεκμαρτά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε. Σύμφωνα λοιπόν με τις εν λόγω διατάξεις το αφορολόγητο αποθεματικό που εμφανίζεται στο λογαριασμό 41.92 «Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων» που ενδεχόμενα να έχει δημιουργηθεί κατά τη διάθεση των καθαρών κερδών της οικείας διαχειριστικής χρήσης και έχει εγκριθεί από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων της εταιρείας, το 40% αυτού φορολογείται στο νομικό πρόσωπο με τους συντελεστές φορολογίας που προβλέπονται από το άρθρο 109 του Κ.Φ.Ε. δηλαδή 35% ή 40% ανάλογα αν οι μετοχές της εταιρείας είναι εισηγμένες ή ΟΧΙ στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, αντίστοιχα.

Στην εν λόγω περίπτωση, η εταιρεία υποχρεούται για τα κέρδη αυτά δηλαδή το 40% του εν λόγω αφορολογήτου αποθεματικού, να υποβάλει ιδιαίτερη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το τέλος του ενάτου_μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης εντός της οποίας προέκυψαν τα εν λόγω κέρδη. Με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης που πραγματοποιείται στη Δ.Ο.Υ. της έδρας φορολογίας της εταιρείας, καταβάλλεται ταυτόχρονα και η πρώτη δόση του φόρου, ενώ οι υπόλοιπες δύο (2) την τελευταία εργάσιμη ημέρα των δυο (2) επόμενων μηνών. Με την καταβολή δε του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση τόσο της εταιρείας όσο και των μετόχων ή μελών αυτής. Αν η δήλωση αυτή υποβληθεί χωρίς την καταβολή του οφειλόμενου φόρου θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα.

Τα φορολογηθέντα αυτά κέρδη του εν λόγω αποθεματικού μετά την αφαίρεση του σχετικού φόρου, μεταφέρονται σε ειδικούς λογαριασμούς στα βιβλία της εταιρείας και μπορούν να διανεμηθούν ή να κεφαλαιοποιηθούν οποτεδήποτε, χωρίς περαιτέρω φορολογική επιβάρυνση.

Όλα τα πιο πάνω ισχύουν για τα κέρδη που αποκτώνται μέχρι 31/12/2001, καθότι από 1/1/2002 τα εν λόγω κέρδη των Τεχνικών Εταιρειών που ασχολούνται με την κατασκευή δημοσίων και ιδιωτικών έργων καθώς και των κοινοπραξιών στις οποίες συμμετέχουν καθώς και με την πώληση ανεγειρομένων οικοδομών φορολογούνται με βάση τις γενικές διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος όπως και οι λοιπές Αν. Εταιρείες, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 7 του αρθ. 7 του Ν. 2940/2001.

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

Με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 106 του Κ.Φ.Ε., ορίζεται ότι σε περίπτωση διαλύσεως ημεδαπής ανώνυμης εταιρείας θεωρείται ως κέρδος, φορολογούμενο στο όνομα του νομικού προσώπου, το ποσό που λαμβάνουν οι μέτοχοι πέραν του πράγματι καταβληθέντος και μη επιστραφέντος σε αυτούς μετοχικού κεφαλαίου της και των κερδών που έχουν υπαχθεί σε φορολόγηση με βάση τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε.

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

Το ανωτέρω ποσό, που εισπράττουν οι μέτοχοι κατά τη διάλυση της ανώνυμης εταιρείας, υπόκειται σε φορολογία και με τις προ ισχύουσες διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 26 του ν.δ. 3323/1955 ως μέρισμα. Μετά την κατάργηση όμως

της φορολογίας των διανεμομένων κερδών και την καθιέρωση της φορολογίας των νομικών προσώπων, τα εισοδήματα της παραγράφου αυτής φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου.

Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι τα φορολογητέα αυτά εισοδήματα της προηγούμενης παραγράφου προκύπτουν κατά την εκκαθάριση της ανώνυμης εταιρείας ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης και δηλώνονται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλεται με βάση τις διατάξεις της περίπτ. γ της παρ. 1 του άρθρου 107 του Κ.Φ.Ε.

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 106 του **Κ.Φ.Ε.** ορίζεται ότι σε περίπτωση εξαγοράς ή με οποιονδήποτε τρόπο απόκτησης από ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία δικών της μετοχών με σκοπό την απόσβεση ή μείωση του κεφαλαίου της, το ποσό που καταβάλλεται ενδεχομένως στους μετόχους πέραν του αντιτίμου που κατέβαλαν πράγματι αυτοί και δεν έχει επιστραφεί σε αυτούς, προέρχεται από το υπόλοιπο των κερδών που προκύπτει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος του νομικού προσώπου, από τα συνολικά κέρδη. Ως πράγματι καταβληθέν από τους μετόχους ποσό θεωρείται το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας, προσαυξημένο κατά τα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί από την τυχόν υπέρ το άρτιο έκδοση των μετοχών.

Το ανωτέρω ποσό που λαμβάνουν οι μέτοχοι δεν υπόκειται σε φορολόγηση, με την προϋπόθεση ότι η ανώνυμη εταιρεία δεν έχει εισοδήματα απαλλασσόμενα της φορολογίας (π.χ. τόκοι από έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου) ή προσδιοριζόμενα κατά ειδικό τρόπο (π.χ. τεχνικές εταιρείες) ή φορολογούμενα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (π.χ. τόκοι καταθέσεων) μέσα στη διαχειριστική χρήση που λαμβάνει χώρα η απόσβεση ή μείωση του κεφαλαίου. Η απαλλαγή αυτή χορηγείται γιατί, το ανωτέρω ποσό, που λαμβάνουν οι μέτοχοι πέραν του πράγματι καταβληθέντος από αυτούς αντιτίμου των μετοχών, έχει ήδη υπαχθεί σε φορολόγηση, αφού όπως προαναφέρθηκε καταβάλλεται από το υπόλοιπο των κερδών της ανώνυμης εταιρείας που προκύπτει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου από τα συνολικά κέρδη.

Αν όμως, μέσα στη χρήση που γίνεται η απόσβεση ή -μείωση του κεφαλαίου υπάρχουν και εισοδήματα απαλλασσόμενα της φορολογίας ή προσδιοριζόμενα ή φορολογούμενα κατά ειδικό τρόπο, προβλέπεται ότι θα έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 106. Δηλαδή, στην περίπτωση

αυτή στα φορολογητέα κέρδη της εταιρείας θα προστίθεται και το μέρος των πιο πάνω εισοδημάτων που αναλογεί στο ποσό που καταβάλλεται στους μετόχους πέραν του πράγματι καταβληθέντος από αυτούς αντιτίμου των μετοχών, μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε μεικτό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.

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

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 το αρθ. 4 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες εφαρμόζονται και στις Αν. Εταιρείες το αρνητικό αποτέλεσμα (Ζημία) που προκύπτει από τα βιβλία Αν. Εταιρείας που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς μεταφέρεται για συμψηφισμό διαδοχικά στα 5 επόμενα χρόνια με κέρδη που ενδεχομένως να προκύψουν.

Επομένως αν η απορροφούσα Αν. Εταιρεία, απορρόφησε άλλη Α.Ε. με βάση τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/72 που είχε κέρδη κατά την περίοδο της απορρόφησης της, και δεδομένο ότι η απορροφούσα εξακολουθεί να υφίσταται, χωρίς να χάνει την νομική της προσωπικότητα μετά την απορρόφηση, εξακολουθεί να έχει τη δυνατότητα του συμψηφισμού των ζημιών της, τα επόμενα χρόνια, λαμβανομένου υπόψη ότι η απορροφούμενη Αν. Εταιρεία έχει δική της φορολογική υποχρέωση μέχρι την ημέρα της απορρόφησης της, υποβάλλοντας χωριστή φορολογική δήλωση για τα εισοδήματα της διαχειριστικής χρήσης που λήγει την ημέρα της απορρόφησης της, την ημέρα που η πράξη σύμβασης συγχώνευσης δι' απορρόφησης καταχωρήθηκε στα Μ. Α.Ε. του Υπουργείου Ανάπτυξης (Δ/νση Εμπορίου) ή της Νομαρχίας.

ζ.1.ι. Φορολογική αντιμετώπιση της ζημίας Α.Ε. που προκύπτει κατά την αναμόρφωση των αποτελεσμάτων μετά την αφαίρεση των μερισμάτων

από συμμετοχές ή των κερδών από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α.Α.

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

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 106 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι, όταν μεταξύ των εισοδημάτων των Νομικών Προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 αυτού του νόμου συμπεριλαμβάνονται και μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρείες, των οποίων τα κέρδη έχουν φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 109 ή του άρθρου 10 του ίδιου νόμου, τα εισοδήματα αυτά αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη, προκειμένου να υπολογισθούν τα φορολογητέα κέρδη των ως άνω Νομικών Προσώπων.

Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 114 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και Συνεταιρισμοί που διανέμουν κέρδη με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων αμοιβών και ποσοστών, εκτός μισθού, στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου και στους Διευθυντές, καθώς και αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, δεν προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου, ως φορολογούμενα τα εισοδήματα αυτά στο όνομα του Νομικού Προσώπου.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και στα διανεμόμενα από ΕΠΕ κέρδη. Με την καταβολή του οριζόμενου από το άρθρο 109 του παρόντος φόρου εισοδήματος, επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για τα διανεμόμενα κέρδη της παραγράφου αυτής.

Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 38 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες, σύμφωνα με την παρ. 11 του άρθρου 105 του ίδιου νόμου, εφαρμόζονται ανάλογα και στις ανώνυμες εταιρείες, ορίζεται ότι τα κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών σε τιμή ανώτερη της τιμής απόκτησής τους, απαλλάσσονται από το φόρο. Η απαλλαγή παρέχεται με την προϋπόθεση ότι τα

κέρδη εμφανίζονται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού με προορισμό το συμψηφισμό ζημιών που τυχόν θα προκύψουν στο μέλλον από την πώληση μετοχών εισηγμένων ή όχι στο Χρηματιστήριο Αθηνών. Σε περίπτωση διανομής ή διάλυσης της επιχείρησης, τα κέρδη αυτά φορολογούνται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του Νομικού Προσώπου (ΑΕ, ΕΠΕ κ.λπ.), στα ακαθάριστα έσοδα του οποίου περιλαμβάνονται και μερίσματα από συμμετοχές, είναι ενδεχόμενο να προκύψει ζημία, καθόσον τα μερίσματα αυτά, ως φορολογηθέντα στο όνομα της Α.Ε. που τα διένειμε, αφαιρούνται κατά την αναμόρφωση της δήλωσης που λαμβάνει χώρα στη δεύτερη σελίδα της. Επομένως, η ζημία (φορολογική) που προκύπτει με τον τρόπο αυτό έχει προέλθει από τη δραστηριότητα του

ίδιου του Νομικού Προσώπου, δηλαδή είναι αρνητικό στοιχείο εισοδήματος από εμπορικές, γεωργικές, βιομηχανικές κ.λπ. επιχειρήσεις.

Περαιτέρω, η ζημία αυτή μπορεί μεν να έχει καλυφθεί στα βιβλία με τα μερίσματα από «συμμετοχές» και το τελικό λογιστικό (πραγματικό) αποτέλεσμα να είναι θετικό, αλλά η κάλυψη αυτή δεν εμπίπτει στην προϋπόθεση που θέτουν οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε., γιατί τα μερίσματα που εμπεριέχονται στα κέρδη του Ισολογισμού δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα, αλλά είναι έσοδα «φορολογικώς αδιάφορα» για το δικαιούχο Νομικό Πρόσωπο, από την κυρίως δραστηριότητα του οποίου έχει προκύψει ζημία, αδιάφορα αν το τελικό αποτέλεσμα είναι κερδοφόρο. Τα ανωτέρω είναι σύμφωνα και με την υπ' αριθ. 532/1993 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.

Όσον αφορά το κέρδος (υπεραξία) που έχει προκύψει από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑΑ, εφόσον αυτό έχει αχθεί σε πίστωση αφορολόγητου αποθεματικού, προκειμένου να τύχει απαλλαγής από το φόρο εισοδήματος, η πίστωση αυτή γίνεται μέσω του «Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων» (πίστωση του λογαριασμού 88.90.01 με χρέωση του λογαριασμού 76.04).

Αντίθετα, αν η επιχείρηση (Α.Ε., ΕΠΕ κ.λπ.) δεν εμφανίσει το υπόψη κέρδος σε αφορολόγητο αποθεματικό, αυτό υπάγεται, ως ακαθάριστο έσοδο, σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις και σε περίπτωση που το τελικό αποτέλεσμα (μετά την

αφαίρεση των δαπανών) είναι αρνητικό, αυτό μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα κέρδη των επόμενων χρήσεων κατά τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η υπεραξία που προέρχεται από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑΑ δεν είναι έσοδο «φορολογικώς αδιάφορο», όπως συμβαίνει με τα μερίσματα από συμμετοχές, αλλά οι περαιτέρω φορολογικές συνέπειες εξαρτώνται από το χειρισμό του Νομικού Προσώπου, δηλαδή αν υπαγάγει αυτό σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις ή αν το εμφανίσει σε αφορολόγητο αποθεματικό. Η εμφάνιση του υπόψη κέρδους σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού συνεπάγεται την αφαίρεση του κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από τα κέρδη Ισολογισμού (φορολογική αναμόρφωση αποτελεσμάτων), με πιθανό αποτέλεσμα την εμφάνιση ζημίας, η οποία όμως δεν αποτελεί ζημία από εμπορικές επιχειρήσεις που προέκυψε από τα τηρηθέντα (επαρκώς και ακριβώς) βιβλία.

Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει ότι η ζημία Α.Ε., ΕΠΕ κ.λ.π., που προέρχεται κατά την αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με την αφαίρεση των μερισμάτων ημεδαπών ΑΕ (συμμετοχές) μεταφέρεται στα επόμενα έτη για συμψηφισμό, ενώ αντίθετα η ζημία που προκύπτει από την αφαίρεση του σχηματισθέντος αποθεματικού από κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑΑ δεν μεταφέρεται στα επόμενα έτη για συμψηφισμό.

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

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ή της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ, εκπίπτει η ζημία που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου. Προκειμένου για ακίνητα, για τον υπολογισμό της ζημίας αυτών, ως τιμή πώλησης δεν δύναται να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβιβάσεως ακινήτων.

Το Σ.τ.Ε. με την 3267/1981 απόφαση του έκρινε ότι, πάγιο περιουσιακό στοιχείο μιας ανώνυμης εταιρείας είναι και οι ανήκουσες σ' αυτήν μετοχές από τη συμμετοχή της (ως μητρικής ή ιδρυτικής) σε άλλη ανώνυμη εταιρεία.

Απαραίτητη δε προϋπόθεση για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων της ζημίας που προκύπτει από την απώλεια ή υποτίμηση των μετοχών άλλων ανωνύμων εταιρειών που κατέχουν, είναι η ζημία αυτή να έχει

πραγματοποιηθεί, δηλαδή να είναι οριστική και εκκαθαρισμένη, όπως ισχύει και για κάθε άλλη δαπάνη.

Προκειμένου για τη ζημία από μετοχές (συμμετοχές), η ζημία αυτή επέρχεται είτε με την εκποίηση (πώληση, κ.λπ.) των μετοχών η οποία φορολογικώς αντιμετωπίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 38 του Κ.Φ.Ε. είτε με την εκκαθάριση της ανώνυμης εταιρείας στην οποία συμμετέχουν οι πιο πάνω επιχειρήσεις. Αντίθετα η ζημία που προκύπτει κατά την αποτίμηση μετοχών στο τέλος της χρήσης, δεν είναι οριστική και εκκαθαρισμένη.

Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 106 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι, σε περίπτωση διάλυσης ημεδαπής Α.Ε. ή Ε.Π.Ε., θεωρείται ως κέρδος, φορολογούμενο στο όνομα του νομικού προσώπου, το ποσό που λαμβάνουν οι μέτοχοι έβραν του πράγματι καταβληθέντος και μη επιστραφέντος σε αυτούς μετοχικού κεφαλαίου και των κερδών που έχουν υπαχθεί σε φορολογία με βάση τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

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

Κατόπιν των ανωτέρω μπορεί να υποστηριχθεί ότι η ζημία που προκύπτει σε βάρος επιχείρησης που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ από την εκκαθάριση Ανώνυμης Εταιρείας, της οποίας κατέχει μετοχές, εκπίπτει, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ή της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής γιατί, η συγκεκριμένη ζημία αποτελεί απώλεια κεφαλαίου οριστική και εκκαθαρισμένη και περαιτέρω, γιατί το επί πλέον ποσό που καταβάλλεται στους μετόχους από τη λήξη της εκκαθάρισης ανώνυμης εταιρείας φορολογείται με τις γενικές διατάξεις. Περαιτέρω όμως, επειδή στο λογαριασμό των «συμμετοχών» ενδέχεται να συμπεριλαμβάνονται και μετοχές που είχαν αποκτηθεί δωρεάν (εμφανισθείσες με την ονομαστική τους αξία) από την κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας, που προέκυψε από την αναπροσαρμογή, με βάση τους νόμους 542/77, 1249/82, ν. 1839/89 και ν. 2065/92, της αξίας των ακινήτων της λυθείσης ανώνυμης εταιρείας, το ποσό της ζημίας που θα εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα θα είναι αυτό που θα προκύψει μετά την αφαίρεση της αξίας των πιο πάνω μετοχών με χρέωση των αποθεματικών που έχει σχηματίσει κατά την δωρεάν λήψη των μετοχών, όπως αυτό προβλέπει και η υπ' αριθ. 1053028/10629/Β0012/1991 απόφαση του Υπ. Οικονομικών.

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

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 παραγρ. 3 του Ν. 2166/93 η ζημία των μετασχηματιζομένων επιχειρήσεων δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα καθαρά κέρδη των επομένων χρήσεων της νέας εταιρείας.

Κατά συνέπεια σε περίπτωση απορρόφησης Ανώνυμης Εταιρείας που έχει κέρδη, από άλλη Ανώνυμη Εταιρεία απορροφούσα η οποία έχει ζημίες, με τις εν λόγω διατάξεις, δεν συμψηφίζονται οι ζημίες αυτές της απορροφούσας εταιρείας από τα μελλοντικά της κέρδη σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, καθότι σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β της παραγρ. 1 του αρθ. 1 του Ν. 2166/93 όπως ισχύουν σήμερα, οι διατάξεις των άρθρων 1 έως 5 του Νόμου αυτού εφαρμόζονται και σε περίπτωση απορρόφησης επιχειρήσεων οιασδήποτε μορφής, από υφιστάμενη ημεδαπή Ανώνυμη Εταιρεία.

Εδώ θα πρέπει να τονισθεί ότι στην περίπτωση αυτή, μάλλον δεν πρέπει να έχουν εφαρμογή οι εν λόγω διατάξεις, καθότι δεν έχουμε συγχώνευση και δημιουργία νέου Νομ. Προσώπου, αλλά συνέχεια του υφιστάμενου που έχει και τη ζημία. Οπότε αν δεν απορροφούσε την κερδοφόρο Ανώνυμη Εταιρεία, τότε η αναγνωριζόμενη για έκπτωση ζημία θα μεταφερθεί για συμψηφισμό στις επόμενες χρήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του αρθ. 4 του Κ.Φ.Ε.

Βέβαια, αυτό δεν ισχύει, δηλαδή μπορεί να συμψηφισθούν οι ζημίες της απορροφούμενης Ανώνυμης Εταιρείας από μελλοντικά κέρδη, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του Κ.Φ.Ε., στην περίπτωση της απορροφούμενης με βάση τις διατάξεις του Ν.Δ. 1297/72. Και τούτο διότι αφ' ενός μεν δεν υπάρχει σχετική απαγορευτική διάταξη παρόμοια με αυτή του Ν. 2166/93 στον εν λόγω Νόμο, αφ' ετέρου δε ότι όπως αναφέρθηκε και πιο πάνω η απορροφούσα εταιρεία δεν μετασχηματίστηκε, κατά συνέπεια η εταιρεία εξακολουθεί να υπάρχει και μετά την απορρόφηση της άλλης κερδοφόρας Ανώνυμης Εταιρείας.

Στην περίπτωση αυτή η απορροφούμενη θα υποβάλλει τη δική της φορολογική δήλωση για τα εισοδήματα της μέχρι και την ημέρα απορρόφησης της, ενώ η απορροφούσα θα υποβάλλει τη φορολογική της δήλωση κατά τη λήξη της διαχειριστικής της χρήσης, δηλώνοντας, τα προκύπτοντα δικά της και μόνο καθαρά κέρδη ή ζημίες της διαχειριστικής της περιόδου, χωρίς την ενσωμάτωση των καθαρών κερδών της απορροφούμενης, σε αντίθεση με την περίπτωση της απορρόφησης με τις διατάξεις του Ν. 2166/93.

ζ.2. Παραδείγματα διανομής καθαρών κερδών Ανωνύμων Εταιρειών

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

Ζ.2.α. 1. Ανώνυμη Βιομηχανική Εταιρεία εισηγμένη στο Χ.Α.Α εγκατεστημένη στην επαρχία

Η βιομηχανική εταιρεία «ΕΨΙΛΟΝ» Α.Ε. που είναι εγκατεστημένη στο Αργός κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1/98-31/12/98 πραγματοποίησε καθαρά κέρδη δρχ. 80.000.000. Οι μετοχές της ανώνυμης εταιρείας είναι στο σύνολο τους ονομαστικές, εισηγμένες στο Χρηματιστήριο.

Το καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας, ανέρχεται σε δρχ. 200.000.000. Μεταξύ των ακαθαρίστων εσόδων της, συμπεριλαμβάνονται και α) έσοδα από ενοίκια καταστήματος ύψους δρχ. 4.000.000, β) τόκοι ομολόγων του δημοσίου (αφορολόγητοι) δρχ. 8.000.000, γ) τόκοι τραπεζών δρχ. 2.000.000 επί των οποίων έχει παρακρατηθεί φόρος δρχ. 300.000 και δ) έσοδα συμμετοχής στην ομόρρυθμη εταιρεία «ΑΦΟΙ ΒΗΤΑ & ΣΙΑ Ο.Ε.», ύψους δρχ. 6.000.000.

Η προκαταβολή φόρου του προηγούμενου οικονομικού έτους 1998 ανέρχεται σε δρχ. 5.000.000.

Κατά την υποβολή της δήλωσης στις 15/4/1999, η εταιρεία αναμόρφωσε τα προκύψαντα από τον Ισολογισμό καθαρά κέρδη με προσθήκη λογιστικών διαφορών δρχ. 10.000.000.

Το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας πρότεινε στη Γενική Συνέλευση των μετόχων να δεχθεί:

1) Το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού δρχ. 2.600.000.

2) Τη διανομή πρώτου μερίσματος δρχ. 12.000.000 καθώς και την καταβολή αμοιβών στα μέλη του Δ.Σ. ύψους δρχ. 2.000.000 και μετρητά στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό δρχ. 4.000.000.

Με βάση τα ανωτέρω, οι φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας διαμορφώνονται ως ακολούθως:

Ι) ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

Καθαρά κέρδη βάσει Ισολογισμού χρήσεως	80.000.000
Πλέον Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές ¹	10.000.000

Σύνολο δηλωθέντων κερδών		90.000.000
Αφαιρούνται:		
1. Κέρδη από συμμετοχές	6.000.000	
2. Αφορολόγητα έσοδα	8.000.000	
3. Έσοδα φορολογούμενα κατά ειδικό τρόπο κατ' ειδικό τρόπο	2.000.000	<u>16.000.000</u>
Υπόλοιπο φορολογητέων κερδών		<u>74.000.000</u>
ΠΡΟΣΤΙΘΕΝΤΑΙ ΛΟΓΩ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΚΕΡΔΩΝ: Α) Αναλογούνται διανεμόμενα κέρδη στα αφορολόγητα έσοδα		
Διανεμ/να κέρδη 18.000.000 χ Αφορολ/τα έσοδα 8.000.000		
----- :	1.800.000	
Κέρδη Ισολογισμού δρχ. 80.000.000		
<u>Πλέον:</u> Ο φόρος που αναλογεί στο πιο πάνω ποσό		
Δρχ. 1.800.000 χ 35/65 =	<u>969.230</u>	
Σύνολο	2.769.230	
Β) Αναλογούνται διανεμόμενα κέρδη στα φορολογούμενα κατά ειδικό τρόπο έσοδα		
Διαν. κέρδη 18.000.000 χ κέρδη φορολ. κατ' ειδικό τρόπο 2.000.000		
----- :	450.000	
Κέρδη ισολογισμού δρχ. 80.000.000		
<u>Πλέον:</u> Ο φόρος που αναλογεί στο πιο πάνω ποσό		
Δρχ. 450.000 χ 35/65 =	242308	
Σύνολο φορολογητέων κερδών νομ. Προσώπου	<u>692.308</u>	<u>3.461.538</u>
		<u>77.461.538</u>

II) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ

Α) Κύριος φόρος δρχ. 77.461.538 χ 35% =	27.111.538
Β) Συμπληρωματικός φόρος ακιν. 4.000.000 χ 3% =	<u>120.000</u>
Άθροισμα	27.231.538

Μείον:

1) Προκαταβολή φόρου προηγ. οικον. έτους 1998	5.000.000	
2) Παρακρατηθείς φόρος που αναλογεί στα κατ' ειδικό τρόπο φορολογηθέντα εισοδήματα (692.308 χ 15%)	<u>103.846</u>	<u>5.103.846</u>
Οφειλόμενος φόρος		22.127.692

III) ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΗ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ ΚΑΙ ΛΟΙΠΑ ΤΕΛΗ

Προκαταβολή φόρου δρχ. 27.231.538 x 55% =	Δρχ.	14.997.346
Χαρτόσημο μισθωμάτων δρχ. 4.000.000 χ 3% =		120.000
ΟΓΑ επί χαρτοσήμου δρχ. 120.000 χ 20% =		<u>24.000</u>
Σύνολο οφειλής		<u>37.296.038</u>

IV) ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Καθαρά κέρδη χρήσεως	80.000.000
----------------------	------------

Μείον: Φόρος εισοδήματος
Υπόλοιπο κερδών

27.231.538
52.768.462

ΚΕΡΔΗ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ

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

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

Η ανώνυμη εταιρεία «ΑΦΟΙ ΓΕΩΡΓΙΟΥ & ΣΙΑ Α.Ε.» είναι βιομηχανική και εμπορική εταιρεία εγκατεστημένη στο Αργός και διατηρεί στο Ναύπλιο κατάστημα πώλησης εισαγομένων ελαιουργικών μηχανημάτων. Οι μετοχές της εταιρείας είναι ονομαστικές, εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών.

Η ανωτέρω ανώνυμη εταιρεία κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1/98-31/12/98 πραγματοποίησε καθαρά κέρδη Ισολογισμού δρχ. 50.000.000, τα οποία δεν μπορεί να διαχωριστούν κατά κλάδο.

Τα κέρδη αυτά με την υποβολή της εμπρόθεσμης φορολογικής δήλωσης αναμορφώθηκαν με την προσθήκη λογιστικών διαφορών σε δρχ. 54.000.000. Τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας ανήλθαν σε δρχ. 200.000.000 από τα οποία δρχ. 49.000.000 προέρχονται από τον εμπορικό κλάδο, δρχ. 1.000.000 από τόκους ομολόγων Ελληνικού Δημοσίου εκδόσεως έτους 1996 και δρχ. 10.000.000 από ενοίκια καταστήματος. Η εταιρεία μέσα στη χρήση 1998 πραγματοποίησε επενδύσεις στο βιομηχανικό κλάδο: (α) Ν. 1892/1990 δρχ. 12.000.000 και (β) Ν. 2601/1998 δρχ. 40.000.000, τις οποίες υπήγαγε στο σύστημα της φορολογικής απαλλαγής των νόμων αυτών.

Το Διοικητικό Συμβούλιο της ανώνυμης εταιρείας πρότεινε στη Γενική Συνέλευση των μετόχων να κρατηθούν από τα κέρδη της εταιρείας δρχ. 1.500.000 για τακτικό αποθεματικό, να διανεμηθούν στους μετόχους μερίσματα δρχ. 4.500.000 και να δοθούν στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου δρχ. 1.000.000 και το υπόλοιπο μετά την αφαίρεση των κατά το νόμο, αφορολογήτων κρατήσεων και αποθεματικών να παραμείνει στην εταιρεία.

Με βάση τα παραπάνω, οι φορολογικές υποχρεώσεις της ανώνυμης εταιρείας διαμορφώνονται ως εξής :

I) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ Ν. 1892/1990

Δηλωθέντα καθαρά κέρδη χρήσεως 1998	Δρχ.	54.000.000
Μείον: Τακτικό αποθεματικό	Δρχ.	1.500.000
Μερίσματα		4.500.000
Αμοιβές μελών Δ.Σ.		1.000.000
Άθροισμα		7.000.000

Πλέον: Ο φόρος που αναλογεί

$7.000.000 \times 35/65 = 3769,230$	<u>10.769.230</u>
Υπόλοιπο αδιανέμητων κερδών	43.230.770

<u>Μείον:</u> Αναλογούνται αδιανέμητα κέρδη στον εμπορικό κλάδο $43.230.770 \times 60.000.000$	
----- =	12.969.231

200.000.000	
Αδιανέμητα κέρδη βιομηχανικού κλάδου	<u>30.261.529</u>
Αφορολόγητο αποθεματικό Ν. 1892/1990	
$43.230.770 \times 75\% =$	<u>32.423.078</u>

II) ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΜΕΝΗ ΠΡΟΣ ΕΚΠΤΩΣΗ ΑΞΙΑ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ Ν. 1892/1990

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

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

III) ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΜΕΝΗ ΑΞΙΑ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ Ν. 2601/1998

Αξία επενδύσεων δρχ. $40.000.000 \times 70\% =$ 28.000.000

**IV) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ
N. 2601/1998**

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

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

V) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

Καθαρά κέρδη βάσει Ισολογισμού χρήσεως		50.000.000
Πλέον: Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές		4.000.000
Άθροισμα		54.000.000
Μείον: Αφορολόγητα έσοδα (τόκοι ΕΓΕΔ)		1.000.000
Υπόλοιπο κερδών		53.000.000
Προστίθενται: 1) Μέρος αφορολογήτων εσόδων που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη		
5.500.000 χ 1.000.000		
----- ..	110.000	
50.000.000		
πλέον ο αναλογών φόρος στο ως άνω ποσό		
δρχ. 110.000 χ 35/65 =	<u>59.231</u>	<u>169.231</u>
Σύνολο κερδών		53.169.231

ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΩΝ

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

Κέρδη φορολογητέα στο Ν.Π. 16.169.231

VI) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ

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

VII) ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Καθαρά κέρδη Ισολογισμού	50.000.000
<u>Μείον:</u> Φόρος εισοδήματος	5.959.231
Υπόλοιπο	<u>44.040.769</u>
ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ	
1) Τακτικό αποθεματικό	1.500.000
2) Μερίσματα	4.500.000
3) Αμοιβές μελών Δ.Σ.	1.000.000
4) Αφορολόγητο αποθεματικό Ν. 1892/90	9.000.000
5) Αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων ν. 2601/98	28.000.000
6) Υπόλοιπο κερδών εις νέον	<u>40.769</u>
Σύνολο	<u>44.040.769</u>

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

Η βιομηχανική ανώνυμη εταιρεία «ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΥ Α.Ε.» έκλεισε ισολογισμό 31/12/1998 με καθαρά κέρδη δρχ. 80.000.000. Η εταιρεία είναι εγκατεστημένη στην Αθήνα. Το καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας ανέρχεται σε δρχ. 200.000.000 και οι μετοχές της είναι ανώνυμες εισηγμένες στο Χρηματιστήριο.

Το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας πρότεινε στη Γενική Συνέλευση των μετόχων να δεχθεί:

(α) Το σχηματισμό του κατά το νόμο επιβαλλομένου τακτικού αποθεματικού,

(β) τη διανομή του κατά το νόμο πρώτου μερίσματος και

(γ) την καταβολή στα μέλη του Δ.Σ. αμοιβών δρχ. 8.000.000.

Με βάση τα ανωτέρω, οι φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας διαμορφώνονται ως κατωτέρω:

Ι) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΑΚΤΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ

Καθαρά κέρδη ισολογισμού	80.000.000
<u>Μείον:</u> Ο αναλογών φόρος εισοδήματος δρχ. 80.000.000 χ 35% =	28.000.000
Υπόλοιπο κερδών επί του οποίου θα υπολογισθεί το τακτικό αποθεματικό	<u>52.000.000</u>
είναι 52.000.000 χ 5% =	2.600.000

ΙΙ) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΡΩΤΟΥ ΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ

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

ΙΙΙ) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 22 Ν.1828/1989

Καθαρά κέρδη χρήσεως	80.000.000
Μείον:	
1) Τακτικό αποθεματικό	2.600.000
2) Μερίσματα	18.000.000
3) Αμοιβές Δ.Σ.	<u>8.000.000</u>
Σύνολο	28.600.000
Προστίθεται: Ο αναλογών φόρος (28.600.000 x 35/65)	<u>15.400.000</u>
Αδιανέμητα κέρδη	<u>36.000.000</u>
Άρα η εταιρεία δικαιούται στη χρήση 1998 να σχηματίσει αφορολόγητο ποσό 36.000.000 x 30% =	<u>10.800.000</u>

ΙV) ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΑΝΩΤΕΡΩ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ

Συνολικά καθαρά κέρδη ισολογισμού χρήσης οσχ. 80.000.000

ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ

Μερίσματα Δρχ. 18.000.000

Αμοιβές Δ.Σ.	»	<u>8.000.000</u>
Σύνολο	»	<u>26.000.000</u>
Αφαιρούνται:		
Ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό άρθρου 22 ν. 1828/89		Δρχ. <u>10.800.000</u>
Σύνολο φορολογητέων κερδών	»	<u>69.200.000</u>

V) ΟΦΕΙΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ

Καθαρά κέρδη 69.200.000 X 35% = » 24.220.000

VI) ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΚΕΡΔΩΝ

Καθαρά κέρδη χρήσης	»	80.000.000
Μείον: Φόρος εισοδήματος	<u>24.220.000</u>	» <u>57.780.000</u>

ΚΕΡΔΗ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ

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

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

Έστω ότι η οικοδομική ανώνυμη εταιρεία «ΑΝΟΥΣΑ» Α.Ε. εγκατεστημένη στη Θήβα, πραγματοποίησε στη διαχειριστική περίοδο 1.1.1998-31.12.1998 καθαρά κέρδη βάσει Ισολογισμού δρχ. 140.000.000. Οι μετοχές της εταιρείας είναι ονομαστικές στο σύνολο τους, μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο.

Τα προκύπτοντα από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 34 του ν. 2238/1994 τεκμαρτά κέρδη ανέρχονται σε δρχ. 80.000.000. Οι πωλήσεις, βάσει οριστικών συμβολαιογραφικών εγγράφων, από διαμερίσματα, γραφεία και καταστήματα, ανήλθαν στο ποσό των δρχ. 533.000.000 περίπου.

Η εταιρεία προέβη το μήνα Μάιο του έτους 1998 σε αντικατάσταση μέρους των μηχανημάτων της και του λοιπού της εξοπλισμού αγοράζοντας νέα μηχανήματα συνολικής αξίας δρχ. 60.000.000.

Η πρόταση του Δ.Σ. προς τη Γενική Συνέλευση των μετόχων σχετικά με τη διανομή, περιλαμβάνει τα εξής:

α) Τη διανομή στους μετόχους μερίσματος δρχ. 35.000.000

β) Την καταβολή αμοιβών στα μέλη του Δ.Σ. » 15.000.000

Στην εταιρεία έχει παρακρατηθεί φόρος εργολάβων » 6.000.000

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

I) ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

Σύνολο δηλωθέντων καθαρών κερδών

Ισολογισμού 31.12.1998 Δρχ. 140.000.000

Σύνολο δηλωθέντων τεκμαρτών κερδών
(δρχ. 533.000.000 X 15% = 80.000.000 στρογγ.) » 80.000.000

Προστίθενται:

Το μέρος των επιπλέον κερδών των βιβλίων Δρχ. 60.000.000
(δρχ. 140.000.000 μείον 80.000.000)

που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη των » 50.000.000
50.000.000 X 60.000.000

----- = » 21.428.571

140.000.000

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

Σύνολο κερδών » 115.714.285

II) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Φορολογητέα κέρδη 115.714.285 x 40% = » 46.285.514

<u>Μείον:</u> Παρακρατηθείς φόρος	»	<u>6.000.000</u>
Υπόλοιπο φόρου	»	40.285.714
<u>Πλέον:</u> Προκαταβολή φόρου οικον. έτους 1999 460.285.714 χ 55% - 6.000.000 παρακρ. φόρος	»	<u>19.457.143</u>
Σύνολο οφειλής	»	<u>59.742.857</u>

Ο λογαριασμός 41.92 «Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων, θα πιστωθεί με το ποσό των δρχ. 24.285.715 (60.000.000 - 35.714.285).

Από το ανωτέρω ποσό, το 40% αυτού, θα φορολογηθεί στο όνομα του νομικού προσώπου της ανώνυμης εταιρείας, με ιδιαίτερη δήλωση φορολογίας εισοδήματος την οποία υποχρεούται να υποβάλει η εταιρεία, μέχρι το τέλος του ενάτου μήνα από τη λήξη της διαχειριστικής της χρήσεως, ήτοι μέχρι 30 Σεπτεμβρίου του έτους 1999 και να καταβάλλει τον οφειλόμενο φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή 40%, σε τρεις (3) ίσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη δόση θα καταβληθεί με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης.

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

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

Η βιομηχανική και εμπορική επιχείρηση «KANTOP» Α.Ε. που είναι εγκατεστημένη στη Θήβα (περιοχή Β) και είναι εισηγμένη στο Χ.Α.Α., κατά τη διαχειριστική χρήση 1/1/98-31/12/98 πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα βιομηχανικού κλάδου δρχ. 1.200.000.000 και εμπορικού δρχ. 400.000.000 και συνολικά καθαρά κέρδη, βάσει Ισολογισμού, δρχ. 120.000.000. η εταιρεία εντός της χρήσης 1998 πραγματοποίησε νέες παραγωγικές επενδύσεις του ν. 2601/1998 δρχ. 40.000.000, είχε δε την 1/1/1998 αναγνωριζόμενη ακάλυπτη αξία επενδύσεων α) του ν. 1262/1982 δρχ. 15.000.000 και β) του ν. 1892/1990 δρχ. 10.000.000.

Επιπλέον η εταιρεία με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 1999 δήλωσε λογιστικές διαφορές (δαπάνες μη εκπιπτόμενες φορολογικά) δρχ. 20.000.000. Το καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας ανέρχεται σε δρχ. 600.000.000 και οι μετοχές της είναι ονομαστικές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο.

Επειδή η εταιρεία πρόκειται να προβεί σε ανέγερση νέας πτέρυγας του εργοστασίου της επιθυμεί να τύχει και του κινήτρου του άρθρου 22 του ν. 1828/1989.

Η πρόταση του Διοικητικού Συμβουλίου προς τη Γενική Συνέλευση των μετόχων σχετικά με τη διανομή περιλαμβάνει τα εξής:

(α) Σχηματισμό του κατά νόμου τακτικού αποθεματικού,

(β) διανομή του υποχρεωτικού μερίσματος,

(γ) σχηματισμό των αφορολογήτων αποθεματικών και

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

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

I) ΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΣ ΤΑΚΤΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ

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

II) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΡΩΤΟΥ ΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ

α) Βάσει του άρθρου 45 του κ.ν. 2190/1920 δρχ. 600.000.000 χ 6% =	Δρχ. 36.000.000
<u>Μείον:</u> Ο αναλογών φόρος δρχ. 36.000.000 χ 35% =	» <u>12.600.000</u>
Καθαρό ποσό	» <u>23.400.000</u>
β) Βάσει του άρθρου 1 του ν. 876/1979 δρχ. 74.100.000 χ 35%--	» <u>25.935.000</u>

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

III) ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ

Μερίσματα	<u>25.935.000</u>
-----------	-------------------

IV) ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ ΠΟΥ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΝΤΑΙ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ

♦ Υπόλοιπο την 1/1/98 ακάλυπτης αξίας επενδύσεων του ν. 1262/1982	Δρχ. 15.000.000
--	-----------------

♦ Υπόλοιπο την 1/1/98 ακάλυπτης αξίας επενδύσεων του ν. 1892/1990 » 10.000.000

♦ Αξία επένδυσης ν. 2601/1998 που αναγνωρίζεται για έκπτωση. Επενδύσεις χρήσεως 1998 δρχ. 40.000.000 χ 40% = ' » 16.000.000

V) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ (Ν. 1262/1982 ΚΑΙ Ν. 1892/1990)

Καθαρά κέρδη ισολογισμού » 120.000.000
Πλέον: Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές » 20.000.000
Συνολικά δηλωθέντα κέρδη » 140.000.000

Μείον: Τακτικό αποθεματικό 3.900.000

Πλέον: Αναλογών φόρος στο τακτικό αποθεματικό (3.900.000 χ 35/65) = 2.100.000 6.000.000

Μείον: Διανεμόμενα κέρδη δρχ. 25.935.000

Πλέον: Ο φόρος που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη (25.935.000x35/65)= 13.965.000 39.900.000 » 45.900.000

Υπόλοιπο αδιανεμήτων κερδών » 94.100.000

Διαχωρισμός αδιανεμήτων κερδών:

α) Βιομηχανικού κλάδου
94.100.000x1.200.000.000
----- = 70.575.000
1.600.000.000

β) Εμπορικού κλάδου
94.100.000x400.000.000
----- = 23.525.000
1.600.000.000

A) Αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων Ν. 1262/1982

$$70.575.000 \times 60\% = 42.345.000$$

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

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

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

VI) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ Ν. 2601/1998

Καθαρά κέρδη Ισολογισμού Δρχ. 120.000.000

Μείον: 1) Τακτικό αποθεματικό	3.900.000
2) Μερίσματα	<u>25.935.000</u>
Σύνολο	29.835.000

Πλέον: Ο φόρος που αναλογεί στο άνω ποσό		
29.835.000 \times 35/65=	<u>16.065.000</u>	45.900.000
Υπόλοιπο αδιανέμητων κερδών		74.100.000

<u>Μείον:</u> 1) Αφορολόγητο αποθεματικό	
ν. 1262/82	15.000.000

2) Αφορολόγητο αποθεματικό

ν. 1892/90

10.000.000

25.000.000

Υπόλοιπο αδιανέμητων κερδών

49.100.000

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

16.000.000

Υπόλοιπο αδιανέμητων κερδών

33.100.000

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

Υπόλοιπο αδιανέμητων κερδών

33.100.000

Μείον: Ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων άρθρου 22 ν. 1828/89

33.100.000 χ 40% =

13.240.000

Υπόλοιπο αδιανέμητων κερδών

19.860.000

VIII) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

Καθαρά κέρδη Ισολογισμού

120.000.000

Πλέον: Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές

20.000.000

Συνολικά δηλωθέντα κέρδη

140.000.000

Μείον:

1) Αφορολόγητο αποθεματικό ν. 1262/1982

15.000.000

2) Αφορολόγητο αποθεματικό ν. 1892/1990

10.000.000

3) Αφορολόγητο αποθεματικό ν. 2601/1998

16.000.000

4) Ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων άρθρο 22 ν. 1828/89	<u>13.240.000</u>	<u>54.240.000</u>
--	-------------------	-------------------

Υπόλοιπο φορολογητέων κερδών		<u>85.760.000</u>
------------------------------	--	-------------------

ΙΧ) ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ

Κύριος φόρος δρχ. 85.760.000 χ 35% =		30.016.000
--------------------------------------	--	------------

<u>Πλέον:</u> Προκαταβολή φόρου επομένου οικον. έτους δρχ. 30.016.000 χ 55% =		<u>16.508.800</u>
---	--	-------------------

Σύνολο οφειλής		<u>46.524.800</u>
----------------	--	-------------------

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

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

<u>Μείον:</u> Φόρος εισοδήματος		<u>30.016.000</u>
---------------------------------	--	-------------------

Υπόλοιπο κερδών προς διάθεση		<u>89.984.000</u>
------------------------------	--	-------------------

ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ

1) Τακτικό αποθεματικό		3.900.000
------------------------	--	-----------

2) Μερίσματα		25.935.000
--------------	--	------------

3) Αφορολόγητο αποθεματικό ν. 1262/82		15.000.000
---------------------------------------	--	------------

4) Αφορολόγητο αποθεματικό ν. 1892/90		10.000.000
---------------------------------------	--	------------

5) Αφορολόγητο αποθεματικό ν. 2601/98		16.000.000
---------------------------------------	--	------------

6) Ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων άρθρου 22 ν. 1828/89		13.240.000
---	--	------------

7) Υπόλοιπο κερδών εις νέον		<u>5.909.000</u>
-----------------------------	--	------------------

Σύνολο		<u>89.984.000</u>
--------	--	-------------------

η. Υπολογισμός φόρου εισοδήματος αδιανέμητων κερδών Αν. Εταιρειών

Όπως αναφέρθηκε αναλυτικότερα παραπάνω, τα συνολικά καθαρά κέρδη όλων των ανώνυμων εταιρειών εισηγμένων ή μη στο Χ.Α.Α. που προκύπτουν με βάση τον Ισολογισμό, μετά τη φορολογική αναμόρφωση και την αφαίρεση των αφορολόγητων αποθεματικών των διαφόρων αναπτυξιακών νόμων, υποβάλλονται σε φόρο εισοδήματος από 1/1/2001 με συντελεστή 37,5% και από 1/1/2002 με 35% για τις μη εισηγμένες στο Χ.Α.Α. και τις τραπεζικές εταιρίες και 35% για τις εισηγμένες και για τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών Αν. Εταιρειών που η έδρα τους βρίσκεται σε κράτος μέλος της Ε.Ε. με μετοχές εισηγμένες, κατά το χρόνο λήξης της διαχειριστικής περιόδου του υποκαταστήματος, σε κράτος μέλος της Ε.Ε., εκτός των Υπ/των των Τραπεζών (Αρθ. 23 του Ν. 2836/2000). Πά να εφαρμοσθεί όμως ο συντελεστής 35% θα πρέπει με την υποβολή της δήλωσης του Υπ/τος, να προσκομισθεί βεβαίωση της Εφορίας του κεντρικού ή του Χρηματιστηρίου, ότι πράγματι οι μετοχές του κεντρικού είναι εισηγμένες σε αυτό, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 109 του Κ.Φ.Ε.

Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι, αν οι μετοχές μιας ανώνυμης εταιρείας εισαχθούν στο Χ.Α.Α. μετά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, η εταιρεία αυτή υποχρεούται να συνεχίσει την παρακράτηση φόρου με συντελεστή 37,5% από 1/1/2001 και μετά εκτός αν η διαχειριστική τους χρήση λήγει μέχρι την 30/6/2002 οπότε και στην περίπτωση αυτή για τα εισοδήματα που αναφέρονται μέχρι την εν λόγω ημερομηνία φορολογούνται με τον εν λόγω συντελεστή και από 1/1/2002 ή 1/7/2002 όλες οι ανώνυμες εταιρείες εισηγμένες ή μη φορολογούνται με συντελεστή 35%, τόσο στα αδιανέμητα κέρδη όσο και στα διανεμόμενα υπό τη μορφή αμοιβών μελών Δ.Σ., ποσοστών κ.λπ. Αν, όμως, κατά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου έχει ολοκληρωθεί η διαδικασία εισαγωγής στο Χρηματιστήριο και απλώς δεν έχει αρχίσει ακόμη η διαπραγμάτευση των μετοχών της, η εταιρεία αυτή θα προβαίνει σε παρακράτηση 35% τόσο στα διανεμόμενα όσο και μη καθαρά της κέρδη (Αποφ. υπ. Οικ. 1035321/559/Α0012/ Πολ. 1084/16.3.98).

Αν στη συνέχεια τα κέρδη αυτά διανεμηθούν με οποιαδήποτε μορφή (μερίσματα, ποσοστά και αμοιβές μελών Δ.Σ., αμοιβές εργατοϋπαλληλικού προσωπικού κ.λπ.) δεν υπόκεινται ξανά σε φορολογία κατά ρητή διάταξη της παρ. 1 του αρθ. 114 του Κ.Φ.Ε., διότι αυτά φορολογήθηκαν στο όνομα της ανώνυμης εταιρείας.

Θ. Αποθεματικά κεφάλαια

Θ. 1. Είδη αποθεματικών

Τα αποθεματικά των Ανωνύμων Εταιρειών διακρίνονται στις παρακάτω κατηγορίες:

1. Σε αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί με βάση τους διαφόρους αναπτυξιακούς νόμους, όπως ο Ν. 4002/59 Α.Ν. 147/67 κ.λπ.

2. Σε αποθεματικά που προέρχονται από εισοδήματα που απαλλάσσονται της φορολογίας όπως:

- Το αποθεματικό υπεραξίας εκ πώλησεως παγίων περιουσιακών στοιχείων.
- Αποθεματικό τεχνικών επιχειρήσεων.
- Το αποθεματικό του αρθ. 10 του Α.Ν. 148/67.
- Το αποθεματικό εξ εκδόσεως μετοχών υπέρ το άρτιο.
- Το αποθεματικό από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα.

3. Σε αποθεματικά που προέρχονται από εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο και εξαντλήθηκε η φορολογική υποχρέωση.

4. Σε αποθεματικά από υπεραξία μετοχών που προέρχονται από απόσχιση κλάδου ή από συγχώνευση Αν. Εταιρειών στις οποίες συμμετέχει η Ανώνυμη Εταιρεία, από αύξηση των συμμετοχών της εταιρείας και από διανομή μετοχών με βάση τις διατάξεις του αρθ. 1 του Α.Ν. 148/67 του Ν. 542/77 του Ν.1249/82 του Ν. 1839/89 και του Ν. 2065/92 κατόπιν κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή των παγίων στοιχείων της θυγατρικής ή άλλης εταιρείας στην οποία συμμετέχουν.

5. Σε φορολογηθέντα αποθεματικά, όπως αυτά είναι:

Το τακτικό, τα έκτακτα προαιρετικά, το υπόλοιπο κερδών εις νέο, τα ειδικά, τα αποθεματικά για τις ίδιες μετοχές και αποθεματικά αυτασφαλίσεως.

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

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

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

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

ΚΩΔ. 41.90 Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα.

θ.2.α. Εγγραφές αφορολογήτων αποθεματικών τέλους χρήσης

	Χ	Π
88 Αποτελέσματα προς διάθεση		
48.99 Κέρδη προς διάθεση	XXXX	
41 Αποθεματικά - Διαφ. Αναπρ. - επιχ. Επενδύσεων		
41.92 Αφορολόγ. κέρδη τεχνικών και οικοδομ. επιχειρήσεων	XXXX	
41.08 Αφορολ. αποθεμ. ειδικών διατάξ. νόμων (αγοραπωλ. χρεογράφων)	XXXX	
41.90 Αποθεματικά απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα	XXXX	XXXX

Δημιουργία αποθεματικών εκ των κερδών της χρήσης 199Χ

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

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

17/4

	Χ	Π
41 Αποθεματικά - Διαφ. αναπ. - Επιχορηγ. επένδυσ.		
41.92 Αφορολόγ. κέρδη τεχ. και οικ. επιχειρ.		
41.92.17 Αφορολόγ. κέρδη χρήσεως 1995	XXXX	
88 Αποτελέσματα προς διάθεση		
88.07 Αφορολόγ. κέρδη χρήσης 1995 για φορολόγηση (άρθρο 8 Ν. 2579/98)		XXXX
88 Αποτελέσματα προς διάθεση		
88.08 Φόρος εισοδήματος		
88.08.15 Φόρος αφορολόγ. κερδών χρήσης 1995 φορολογηθέντων με το άρθρο. 8 του Ν. 2579/98	XXXX	

17/4

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

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

17/4

54 Υποχρεώσεις από φόρους - τέλη		
54.09 Λοιποί φόροι - τέλη		
54.09.15 Φόρος αφορ. κερδών χρ. 1995	XXXX	
38 Χρηματικά διαθέσιμα		
38.00 Ταμείο Καταβολή της 1ης δόσης του αναλογ. φόρου στο 40% των αφορολογ. αποθεμ. της 31/12/1996		XXXX

Στο τέλος της χρήσης, δηλ. την 31/12/98 το υπόλοιπο ποσό του 40% των φορολογηθέντων αποθεματικών που μεταφέρθηκαν στα αποτελέσματα προς

διάθεση (Λογ. 88.07) που απομένει μετά την αφαίρεση του σχετικού φόρου, θα μεταφερθεί, αν αποφασισθεί να μη διανεμηθεί, με λογιστική εγγραφή, σε ειδικό αποθεματικό. Η σχετική εγγραφή έχει ως εξής:

		31/12/98	
		Χ	Π
88			
88.99	Κέρδη προς διάθεση	XXXX	
41			
41.05			
41.05.02	Αποθεματ. φορολογ. κατά το αρθρ. 8 του Ν. 2579/98		XXXX

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

.....		XXXX
88.06	(42.04) (+) ή (-)	XXXX
88.07	(41.92) + Αφορολόγητα κέρδη χρήσης 1995 για φορολόγηση (άρθρο 8 Ν. 2579/98)	XXXX
	Σύνολο	XXXX
	<u>Μείον:</u>	

88.08	(54.07) 1. Φόρος εισοδήματος	XXXX	
88.08.17	(54.09.17) 1 .α. Φόρος αφορολογήτων κερδών χρ. 1995 (άρθρο 8 Ν. 2579/98)	XXXX	
	2..	<u>XXXX</u>	<u>XXXX</u>
	Κέρδη προς διάθεση	<u>XXXX</u>	
	Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:		
	1...		XXXX
	2...	XXXX	XXXX
	3...	
41.05.02	5. Αποθεματικά φορολογ. κατά το άρθρο 8 του Ν. 2579/98		XXXX
	6. Υπόλοιπο κερδών εις νέο		<u>XXXX</u>
			<u>XXXX</u>

ι. Διανομή - Κεφαλαιοποίηση αποθεματικών

ι.1. Διανομή ή κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών

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

Η φορολόγηση των αποθεματικών αυτών γίνεται με τις ισχύουσες εκάστοτε διατάξεις, περί φορολογίας Α.Ε. (εισηγμένων ή μη στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών).

Επομένως, ο συντελεστής που εφαρμόζεται βάσει του αρθ. 109 του Κ.Φ.Ε., για τις ημεδαπές Αν. Εταιρείες, των οποίων οι μετοχές κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, είναι μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, τις τραπεζικές εταιρείες καθώς και Οργανισμούς, που προβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, είναι 37,5% για τα εισοδήματα της χρήσης 2001 και 35% του 2002, ενώ για τις λοιπές ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α., καθώς και για τα υπ/τα των αλλοδαπών εταιρειών όπου οι μετοχές του κεντρικού τους είναι εισηγμένες σε Χ.Α. της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είναι 35%.

Ο υπολογισμός του φόρου γίνεται επί των διανεμομένων αφορολόγητων αποθεματικών, αφού προηγουμένως προσαυξηθούν οι αξίες αυτών κατά το ποσόν του αναλογούντος φόρου, με την εφαρμογή των παραπάνω κατά περίπτωση αναφερομένων συντελεστών.

Εδώ πρέπει να τονισθεί όλως ιδιαιτέρως η προσαύξηση των διανεμομένων αποθεματικών με τον αναλογούντα σε αυτά φόρο, γίνεται λόγω του ότι με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 99 του Κ.Φ.Ε. τα διανεμόμενα από τις ανώνυμες εταιρείες κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος σε αυτά φόρου εισοδήματος.

Κατά συνέπεια, η διανομή ολοκλήρου του ποσού που εμφανίζεται στο Λογ. 41.90 «Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα» είναι αδύνατη. Μπορεί όμως να διανεμηθούν μόνο μέχρι του ποσού που προκύπτει μετά την αφαίρεση από αυτά του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

Με βάση λοιπόν των ανωτέρω, το ποσό του αφορολόγητου αποθεματικού που αποφασίζει η Γενική Συνέλευση των μετόχων να διανείμει, ένα συγκεκριμένο ποσό (X), αυτό θεωρείται πάντα ότι είναι καθαρό δηλαδή ΑΝΕΥ ΦΟΡΟΥ εισοδήματος και γι' αυτό το λόγο, η παραπάνω αναφερομένη διάταξη (άρθρο 106 παρ. 4 του Κ.Φ.Ε.) επιβάλλει την αναγωγή του πρώτα σε μεικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου και στη συνέχεια τη φορολόγηση του προκύπτοντος συνολικού ποσού.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω ότι η ανώνυμη εταιρεία «ΖΗΤΑ» μη εισηγμένη στο Χ.Α.Α. μέσω της Γενικής Συνέλευσης αποφασίζει να διανείμει το υπόλοιπο του αφορολόγητου αποθεματικού που εμφανίζεται στο Λογ. 41.90 «Αποθεματικά απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα» ύψους 10.000.000 δρχ.

Το ποσό που μπορεί να διανείμει ή εν πάση περιπτώσει να κεφαλαιοποιήσει είναι της τάξης των 6.000.000 δρχ., διότι από το ποσό των 10.000.000 δρχ., αφαιρείται ο φόρος εισοδήματος με συντελεστή 40% ή τον ισχύοντα κατά την χρήση συντελεστή φορολογίας ύψους 4.000.000 δρχ. (10.000.000 x 40%).

Άρα οι μέτοχοι θα εισπράξουν ως μέρισμα των ποσό των 6.000.000 δρχ. που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 περίπτωση. α του άρθρου 99 του Κ.Φ.Ε.

Με άλλα λόγια, εφόσον οι μέτοχοι θα εισπράξουν το ποσό των 6.000.000 δρχ., σύμφωνα με τις διατάξεις που αναφέρθηκαν πιο πάνω (άρθρο 106 παραγρ. 4 του Κ.Φ.Ε.).

Το ποσό αυτό πρέπει να υπαχθεί σε φορολογία εισοδήματος με συντελεστή 40%, αφού προηγουμένως αναχθεί σε μεικτό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου.

Επομένως το υπαγόμενο σε φορολογία ποσό ισούται με $6.000.000 + 6.000.000 \times 40/60 = 6.000.000 + 4.000.000 = 10.000.000$ και ο φόρος ισούται με $10.000.000 \times 40\% = 4.000.000$ δρχ.

Σχετικώς με το θέμα αυτό υπάρχουν η υπ' αριθ. 1122241/2246/A 0012/ Πολ. 1238/31/10/94 εγκύκλιος Διαταγή και η υπ' αριθ. 1073192/10420/B 0012/ 4.9.95 απόφαση του υπ. Οικονομικών.

Με την καταβολή δε του φόρου από την Ανώνυμη Εταιρεία, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων (Μετόχων της Εταιρείας), για τα διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αυτά αποθεματικά.

Για την απόδοση του αναλογούντος στα αποθεματικά αυτά φόρου, η Ανώνυμη Εταιρεία υποχρεούται να υποβάλει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που προβλέπει το αρθ. 107 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε., μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επομένου μήνα από αυτόν που λήφθηκε απόφαση για τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση από το αρμόδιο όργανο, τη Γενική Συνέλευση των μετόχων της σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 106 του Κ.Φ.Ε..

Ο φόρος που προκύπτει από την υποβαλλόμενη δήλωση, καταβάλλεται σε τρεις (3) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη μαζί με τη δήλωση, οι δε υπόλοιπες δύο (2) μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των δύο επομένων μηνών, από την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης.

Τα παραπάνω αναφερόμενα δεν έχουν εφαρμογή σε ορισμένες περιπτώσεις κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών που ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 1473/84, και της παρ. 1 του άρθρου 101 του Ν. 1892/90, καθώς επίσης και των παρακάτω αναφερομένων διατάξεων, βάσει των οποίων σχηματίστηκαν αφορολόγητα αποθεματικά:

1. Αρθ. 101 παραγρ. 8 του Ν. 1892/90.

2. Αρθ. 22 του Ν. 1828/89.

3. Αρθ. 11 του Ν. 1882/90.

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

Οι περιπτώσεις αυτές αναλυτικότερα έχουν ως εξής:

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

Με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 1473/84 που εξακολουθούν να ισχύουν σύμφωνα με την παρ. 4 του αρθ. 106 του Κ.Φ.Ε., παρέχεται η δυνατότητα στις ανώνυμες εταιρείες, των οποίων οι μετοχές δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, καθώς και στις Ε.Π.Ε., μερικής ή ολικής κεφαλαιοποίησης των αφορολόγητων αποθεματικών διαφόρων αναπτυξιακών νόμων, δηλαδή των αφορολόγητων κρατήσεων για νέες εγκαταστάσεις του Ν. 3213/1955, του αρθ. 12 του Ν.Δ. 2901/1954, και των αφορολόγητων εκπώσεων του Ν.Δ. 4002/1959, Α.Ν. 147/1967, Ν.Δ. 1078/1971, Ν.Δ. 1313/1972, Ν.Δ. 331/1974, Ν. 289/1976, Ν. 849/1978, Ν. 1116/1981, Ν. 1262/1982 και του Ν. 1892/90, με εξαίρεση τα αποθεματικά του

αρθ. 18 του Α.Ν. 942/49 (από πραγματοποιηθέντα κέρδη μέχρι 31/12/72 για την κάλυψη μελλοντικών ζημιών) και της παρ. 4 του αρθ. 10 του Α.Ν. 148/67 (προερχόμενα από πώληση χρεογράφων σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης, με το οποίο αποσκοπείτε ο συμψηφισμός ζημιών που ενδεχομένως να προκύψουν στο μέλλον από την πώληση αυτή), με την προϋπόθεση ότι, κατά τη χρήση στην οποία συντελείται η κεφαλαιοποίηση, θα αυξηθεί το Μετοχικό Κεφάλαιο ή το εταιρικό κατά το ίδιο ποσό σε μετρητά από τους παλαιούς ή νέους μετόχους.

Τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται φορολογούνται με συντελεστή 10%, χωρίς καμία άλλη επιβάρυνση (εγκ. υπ. Οικ. Ε 1290/Πολ. 19/1985 και 1040321/Πολ. 1093/5.5.92). Ο φόρος αυτός δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, ούτε συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος που οφείλεται από την εταιρεία ή τους

μετόχους. Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος της εταιρείας και των μετόχων για τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιήθηκαν.

Ο φόρος που οφείλεται στα κεφαλαιοποιηθέντα παραπάνω αποθεματικά αποδίδεται στη Δ.Ο.Υ. που υπάγεται η εταιρεία, με δήλωση η οποία πρέπει να υποβληθεί μέσα σε έναν μήνα από τη δημοσίευση της απόφασης του υπουργείου Εμπορίου που εγκρίνει την αύξηση του Μετοχικού Κεφαλαίου και καταβάλλεται σε 4 ίσες εξαμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης.

Σε περίπτωση διάλυσης της εταιρείας πριν από την πάροδο 10 ετών από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών ή μείωσης του κεφαλαίου, με σκοπό την επιστροφή των αποθεματικών στους μετόχους, τα κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά δεν λογίζονται φορολογικώς ως Μετοχικό Κεφάλαιο και φορολογούνται με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά για τη φορολογία εισοδήματος κατά το χρόνο της διάλυσης ή μείωσης του Μετοχικού Κεφαλαίου, μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβλήθηκε κατά την κεφαλαιοποίηση. Αυτά δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση διάλυσης της εταιρείας με σκοπό συγχώνευση της με άλλη επιχείρηση και ίδρυση νέας ανώνυμης εταιρείας, ή σε περίπτωση εξαγοράς ή απορρόφησης της από άλλη ανώνυμη εταιρεία.

1.3. Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 101 του Ν. 1892/90

Με τις διατάξεις του άρθρου 101 παρ. 1-5 του Ν. 1892/90, οι ανώνυμες εταιρείες με μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο μπορούν να κεφαλαιοποιήσουν, ολικώς ή μερικώς, τα αφορολόγητα αποθεματικά διαφόρων αναπτυξιακών νόμων, με εξαίρεση τα αποθεματικά του αρθ. 18 του Α.Ν. 942/49 και της παρ. 4 του αρθ. 10 του Α.Ν. 148/67. Τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται με τη διάταξη αυτή φορολογούνται με συντελεστή 5%, χωρίς καμία άλλη επιβάρυνση.

Ο φόρος αυτός αποδίδεται με δήλωση μέσα σε έναν μήνα από τη δημοσίευση της απόφασης του υπ. Εμπορίου στο ΦΕΚ και καταβάλλεται σε τέσσερις (4) ίσες τριμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης.

Όσα αναφέραμε στην προηγούμενη περίπτωση 1.2., σχετικά με την εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, τη μη έκπτωση του φόρου από τα ακαθάριστα έσοδα και τις συνέπειες σε περίπτωση διάλυσης της εταιρείας πριν από την πάροδο 10 ετών από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών, ισχύουν και στην προκειμένη περίπτωση της κεφαλαιοποίησης των αποθεματικών αυτών.

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

Επίσης, οι Ανώνυμες Εταιρείες που έχουν σχηματίσει αφορολόγητα αποθεματικά από υπεραξία μετοχών που προέρχονται από απόσχιση κλάδου ή από συγχώνευση εταιρειών στις οποίες συμμετέχουν ή από αύξηση της αξίας των συμμετοχών ή από διανομή μετοχών με βάση τις διατάξεις του αρθ. 1 του Α.Ν. 148/1967, του Ν. 542/1977, του Ν. 1249/82, της κοινής Υπ. Αποφάσεως Ε' 2665/Πολ. 72/88, και του Ν. 1839/82 κατόπιν κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων που προέκυψαν από την αναπροσαρμογή παγίων περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας ή άλλων εταιρειών στις οποίες συμμετέχουν, μπορούν να προβούν σε κεφαλαιοποίηση τα εν λόγω αποθεματικά, σύμφωνα με τη ρητή διάταξη της παρ. 8 του αρθ. 101 του Ν. 1892/90, με σκοπό τη διανομή νέων μετοχών στους μετόχους των, νωρίς να υπα/θούν σε φορολογία, ενώ αν διανεμηθούν υπόκεινται σε φορολογία. (Εγκ. υπ. Οικ. Η 1028579/10072/Πολ. 1062/27.2.89 Δ.Φ.Ν. Τόμος 43ος Σελ. 404).

ι.5. Κεφαλαιοποίηση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών

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

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

Το ειδικό αυτό αποθεματικό αφορά κέρδη από την πώληση χρεογράφων, σε περίπτωση διανομής του ή κεφαλαιοποίησης ή διάλυσης της επιχείρησης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 106 παρ. 4 φορολογείται αυτοτελώς κατά το χρόνο της διανομής ή κεφαλαιοποίησης με βάση τις ισχύουσες διατάξεις στο όνομα της Αν. Εταιρείας, δηλαδή με συντελεστή 37,5% για όσες εταιρείες κλείνουν διαχειριστική χρήση μέχρι 30/6/2002 και δεν είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α. ή αν πρόκειται για τραπεζική εταιρεία και 35%, από 1/1/2002 ή 1/7/2002 για όλες ανεξαρτήτως τις Αν. Εταιρείες (αρθ. 109 παρ. 1 του Κ.Φ.Ε.). Ενώ απεναντίας προηγουμένως, δηλαδή

προ της 30/6/1992, το αποθεματικό αυτό κατά τη διανομή του ή τη διάλυση της εταιρείας φορολογείται στην πηγή ως μέρισμα των μετόχων της εταιρείας.

Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι ενώ το εν λόγω άρθρο, ομιλεί για αναγωγή του διανεμομένου αποθεματικού σε μεικτό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου εισοδήματος, το υπ. Οικονομικών με το υπ' αριθμ. 1073192/10420/B 0012/4.9.1995 έγγραφο του αναφέρει ότι το ποσό που επιτρέπεται να κεφαλαιοποιηθεί και ο φόρος που οφείλεται στην περίπτωση αυτή, υπολογίζεται επί του προτιθέμενου για κεφαλαιοποίηση αποθεματικού.

Δηλαδή έστω για κεφαλαιοποίηση αποθεματικό εταιρείας μη εισηγμέ-νης στο Χ.Α.Α., ύψους 10 εκατ. δρχ., το ποσό που θα κεφαλαιοποιηθεί είναι 10.000.000 - (10.000.00 \times 40%) = 6.000.000 δρχ. Το αποθεματικό αυτό δεν συναθροίζεται με το αποτέλεσμα του Ισολογισμού κατά το χρόνο της διανομής ή κεφαλαιοποίησης, η υποβολή δε της δήλωσης που προβλέπεται από το άρθρο 107 του Κ.Φ.Ε. και η απόδοση του φόρου εισοδήματος γίνεται σύμφωνα με όσα έχουν αναφερθεί παραπάνω στην παράγραφο ι.1.

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

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 106 παρ. 5 του Κ.Φ.Ε. που παραπέμπουν στην παρ. 4 του εν λόγω άρθρου, τα αποθεματικά που προέρχονται από εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο, όπως αυτά είναι οι τόκοι καταθέσεων, οι τόκοι εντόκων γραμματίων και ομολόγων ΚΕΡΟ5, στους οποίους έχει παρακρατηθεί φόρος 15%, η υπεραξία από την πώληση αυτοκινήτου ως εμπορεύσιμου περιουσιακού στοιχείου κ.λπ. φορολογούνται αυτοτελώς και δεν συναθροίζονται μετά τα λοιπά εισοδήματα της εταιρείας. Με τον τρόπο αυτό εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση της.

Σε περίπτωση όμως διανομής ή κεφαλαιοποίησης των, αυτά φορολογούνται αυτοτελώς και δεν προστίθενται στα αποτελέσματα του Ισολογισμού κατά το χρόνο που γίνεται η διανομή ή κεφαλαιοποίηση, αφού πρώτα γίνει αναγωγή των σε μεικτά με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου εισοδήματος με τον ισχύοντα εκάστοτε φορολογικό συντελεστή 35% ή 40% κατά περίπτωση, στο όνομα της εταιρείας.

Το ίδιο δε καθεστώς ισχύει σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 106 του Κ.Φ.Ε. καν στα αποθεματικά που φορολογήθηκαν κατά ειδικό τρόπο, όπως και στην περίπτωση διανομής αφορολογήτων αποθεματικών που έχουν δημιουργηθεί από αφορολόγητα έσοδα όπως είναι οι τόκοι εντόκων γραμματίων, τα

ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου, οι τόκοι καταθέσεων, τα αποθεματικά του άρθρου 10 του Α.Ν. 148/1967 κ.λπ.

Εδώ πρέπει να τονισθεί, ότι σύμφωνα πάντα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 106 του Κ.Φ.Ε., ο παρακρατηθείς από τα παραπάνω αναφερόμενα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο εισοδήματα φόρος (15%) συμψηφίζεται με αυτόν που αναλογεί στο νομικό πρόσωπο (Α.Ε.) για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αυτά αποθεματικά κέρδη.

Τέλος πρέπει να σημειωθεί ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 106 του Κ.Φ.Ε. η κεφαλαιοποίηση ή η διανομή αποθεματικών που έχουν σχηματισθεί μέχρι 29.6.1992 από μερίσματα προερχόμενα από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές Α.Ε. δεν υπόκειται σε φορολογία και ούτε επιστρέφεται ο παρακρατηθείς φόρος μερισμάτων όπως συμβαίνει στην προηγούμενη περίπτωση.

1.8. Αυτοτελής φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών

Με τις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν. 2579/1998 προβλέπεται η αυτοτελής φορολόγηση του 40% ορισμένων αποθεματικών που έχουν σχηματίσει οι εταιρείες μέχρι 31/12/1996 και τα οποία προέρχονται από κέρδη τα οποία είχαν απαλλαγεί από το φόρο εισοδήματος κατά το χρόνο που είχαν προκύψει. Τα σχηματισθέντα αυτά αποθεματικά είχαν προσωρινή απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος, καθόσον με τις ισχύουσες διατάξεις τα εν λόγω αποθεματικά σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης ή διάλυσης της επιχείρησης υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος με τους ισχύοντες συντελεστές 35% ή 40% κατά περίπτωση.

Ειδικότερα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού προβλέπονται τα εξής:

1. Επιβάλλεται φόρος με συντελεστή 17,5% στο 40% των αποθεματικών που είχαν προκύψει από υπεραξία από την πώληση μετοχών και εν γένει χρεογράφων μέχρι την 31/12/1996. Ο φόρος αυτός επιβάλλεται σε όλα γενικά τα νομικά πρόσωπα που έχουν σχηματίσει αποθεματικά από πώληση χρεογράφων και εμφανίζονται στα βιβλία τους και τα οποία δεν έχουν διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί μέχρι τη δημοσίευση του νόμου αυτού, δηλαδή μέχρι την 17/2/1998. Τα πιο πάνω νομικά πρόσωπα έχουν τη δυνατότητα, αν το επιθυμούν να φορολογηθούν με τον ίδιο συντελεστή (17,5%) και για ποσά αποθεματικών μεγαλύτερα του 40% αυτών που σχηματίστηκαν, εφόσον υποβάλλουν δήλωση καταβολής του σχετικού φόρου.

Για την απόδοση του αναλογούντος φόρου προβλέπεται η υποβολή ιδιαίτερης δήλωσης η οποία πρέπει να υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΜΕΧΡΙ ΤΗΝ 17/4/1998 και ο φόρος που προκύπτει θα καταβληθεί σε πέντε (5) ίσες δόσεις από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες 4 την τελευταία εργάσιμη ημέρα των τεσσάρων επομένων, από την υποβολή της δήλωσης, διμήνων.

Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση για τα φορολογηθέντα αυτά αποθεματικά, τόσο για την εταιρεία όσο και για τους μετόχους ή εταίρους αυτής.

Τα φορολογηθέντα αυτά αποθεματικά μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβάλλεται μεταφέρονται σε ειδικούς λογαριασμούς στα βιβλία της εταιρείας και μπορούν να διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν οποτεδήποτε ή να εξαχθούν στο εξωτερικό, προκειμένου για αλλοδαπές εταιρείες, χωρίς άλλη φορολογική επιβάρυνση.

2.Με τις διατάξεις της παρ. 2 αυτού του άρθρου προβλέπεται ότι τα ανωτέρω αναφερόμενα έχουν ανάλογη εφαρμογή και για όλα εν γένει σχηματισθέντα αποθεματικά, με εξαίρεση αυτά που αναφέρονται στην παρ.αυτού του άρθρου, που προέρχονται από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο της πρόκυψής τους, λόγω απαλλαγής αυτών κατ' εφαρμογή διατάξεων νόμων. Επομένως στην αυτοτελή φορολόγηση 17,5% περιλαμβάνονται και τα διάφορα αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματίσει μέχρι και την 31/12/1996 τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε. (ανώνυμες εταιρείες, ΕΠΕ, συνεταιρισμοί και αλλοδαπές επιχειρήσεις) και τα οποία προέρχονται από κέρδη που απαλλάσσονται από τη φορολογία. Ενδεικτικά αναφέρονται τα αφορολόγητα κέρδη από τίτλους του Ελληνικού Δημοσίου, από τόκους καταθέσεων που είχαν προκύψει πριν τη φορολόγηση τους, τα κέρδη από υπεραξία πώλησης ακινήτων που απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος, το μέρος των κερδών των τραπεζών που απαλλάσσεται από τη φορολογία εισοδήματος κ.λπ.

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

4.Με τις διατάξεις της παρ. 4 αυτού του άρθρου ορίζονται περιοριστικά τα αποθεματικά (τα αφορολόγητα), τα οποία δεν εμπίπτουν στις διατάξεις αυτού του άρθρου. Τα αποθεματικά αυτά είναι τα εξής:

α) Τα αφορολόγητα αποθεματικά ή οι αφορολόγητες εκπτώσεις που σχημάτισαν τα νομικά πρόσωπα λόγω πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων, βάσει των αναπτυξιακών νόμων (ν. 1892/1990, ν. 1262/1982, ν. 1828/1989, ν. 1116/1981, ν. 849/1978, ν.δ. 1078/1971, ν. 4002/1959 κ.λπ.).

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

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

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

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

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

5. Με τις διατάξεις της παρ. 5 αυτού του άρθρου προβλέπεται ότι οι διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 106 του Κ.Φ.Ε. εξακολουθούν να ισχύουν για το μέρος των προαναφερθέντων αφορολόγητων αποθεματικών που απομένει μετά την αφαίρεση του τμήματος αυτών που φορολογήθηκε αυτοτελώς με 17,5% ή 12,5%. Δηλαδή

το υπόλοιπο των κερδών αυτών θα φορολογηθεί με βάση τις γενικές διατάξεις, χωρίς να συναθροισθεί με το προκύπτον αποτέλεσμα του Ισολογισμού, σε περίπτωση που το ποσό αυτό κεφαλαιοποιηθεί ή διανεμηθεί στους μετόχους οποτεδήποτε.

Εγγραφές κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων και φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο αποθεματικών

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

	Χ	Π
41 Αποθεματικά-διαφορές αναπρ. επιχ. επενδύσεων		
41.9 Αποθεματικά από έσοδα φορολογ. κατ' ειδικό τρόπο		
41.91.00 Αποθ. Τόκων προθεσμ. καταθέσεων	20.000.000	

88 Αποτελέσματα προς διάθεση

88.07 Λογ/σμός αποθεματικών προς διάθεση 20.000.000

Μεταφορά αποθεματικών χρήσης 1994 για κεφαλαιοποίηση

X

π

88 Αποτελέσματα προς διάθεση

88.08 Φόρος εισοδήματος 7.000.000

54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη

54.07 Φόρος εισοδήματος 7.000.000

Αναλογών φόρος εισοδήματος κεφαλ. αποθεματικών

//

88 Αποτελέσματα προς διάθεση

88.07 Λογ/σμός αποθεματικών προς διάθεση 20.000.000

88 Αποτελέσματα προς διάθεση

88.08	Φόρος εισοδήματος	7.000.000
-------	-------------------	-----------

88.99	Κέρδη προς διάθεση	13.000.000
-------	--------------------	------------

88	Αποτελέσματα προς διάθεση	
----	---------------------------	--

88.99	Κέρδη προς διάθεση	13.000.000
-------	--------------------	------------

43	Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου	
----	---------------------------------------	--

43.91	Αποθεματικά διατεθειμένα για αύξηση μετοχικού κεφαλαίου	13.000.000
-------	--	------------

X Π

54	Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη	
----	-----------------------------	--

54.07	Φόρος εισοδήματος φορολογικών κερδών	3.000.000
-------	--------------------------------------	-----------

33 Χρεώστες διάφοροι

33.13 Ελληνικό Δημόσιο, προκαταβλημένοι
και παρακρατούμενοι φόροι

33.13.06 Παρακρατούμενοι φόροι 3.000.000
εισοδήματος από τόκους

Συμψηφισμός παρακρατηθέντος φόρου εισοδήματος

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

X Π

43 Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου

43.91 Αποθεματικά διατεθειμένα για αύξηση κεφαλαίου

43.91.00 Αποθεματικά τόκων προθ. καταθέσεων 13.000.000

40 Κεφάλαιο

40.00 Καταβεβλ. μετοχ. κεφ. κοινών μετοχών 13.000.000
”

**ι.9. Διανομή ή κεφαλαιοποίηση αποθεματικών (αδιανέμητων κερδών)
που έχουν φορολογηθεί στο όνομα του νομικού προσώπου**

Ι.9.α. Διανομή ή κεφαλαιοποίηση αποθεματικών φορολογηθέντων που σχηματίσθηκαν μέχρι 29/6/1992

Με βάση τις διατάξεις του αρθ. 117 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες διατάξεις δεν ισχύουν πλέον από 2/11/2001 καθότι καταργήθηκαν με την παραγρ. 35 και 36 του αρθ. 1 του Ν. 2954/2001 τα αδιανέμητα κέρδη που έχουν φορολογηθεί στο όνομα της εταιρείας με οποιονδήποτε συντελεστή φορολογίας εισοδήματος και προέρχονται από κέρδη Ισολογισμών που έληξαν μέχρι και την 29η Ιουνίου 1992. ημερομηνία εφαρμογής του Ν. 2065/92, αν διανεμηθούν με οποιαδήποτε μορφή ή κεφαλαιοποιηθούν, υπόκεινται σε φορολογία με συντελεστή 5%, μη επιστρεφόμενου ή συμψηφισμένου του φόρου εισοδήματος που είχε καταβληθεί κατά το χρόνο που προέκυψαν αυτά.

Εδώ πρέπει να τονισθεί ότι η διοίκηση του υπ. Οικονομ. έκανε δεκτό το θέμα ότι στη σχετική με τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση απόφαση της Γ.Σ. των μετόχων" πρέπει να μνημονεύεται το ύψος του φορολογούμενου αποθεματικού που θα διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί και τα κέρδη της χρήσης από τα οποία είχε προέλθει χωρίς να είναι υποχρεωτική η λήψη αυτών κατά χρονολογική σειρά σχηματισμού των.

Ο φόρος αυτός καταβάλλεται εφάπαξ με την εμπρόθεσμη δήλωση που υποβάλλεται μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση της Γενικής Συνέλευσης βαρύνει την εταιρεία και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της (Εγκ. του υπ. Οικον. 1047166/10364/Β0012/Πολ. 1142/24-4-1997) και επειδή δε αποτελεί εταιρικό βάρος θα πρέπει να εμφανίζεται στο Λογ. 88.08 «Φόρος εισοδήματος» (Ε.Σ. Υ.Λ. 241/1995).

Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος τόσο της εταιρείας όσο και των δικαιούχων για τα κέρδη αυτά που κεφαλαιοποιήθηκαν ή διανεμήθηκαν.

Ενώ απεναντίας, αν τα αδιανέμητα κέρδη που προέρχονται από ισολογισμούς που κλείνουν μετά την πάνω ημερομηνία (29/6/92), όταν κεφαλαιοποιηθούν ή διανεμηθούν δεν υπόκειται σε σχετική φορολογία καθότι έχουν φορολογηθεί στο όνομα της εταιρείας και, κατά συνέπεια, έχει εξαντληθεί η φορολογική υποχρέωση των μετόχων.

Από την πλευρά όμως του Κ.Ν. 2190/20 η διανομή κερδών προηγούμενων χρήσεων, που είχαν μεταφερθεί σε λογαριασμούς « Έκτακτο Αποθεματικό» ή «Υπόλοιπο Κερδών εις Νέο» αποτελεί τακτοποίηση των Ισολογισμών αυτών και μπορεί να γίνει μόνο με απόφαση της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης, διότι ο σχηματισμός των εν λόγω αποθεματικών είχε αποφασισθεί από προηγούμενες

Τακτικές Γενικές Συνελεύσεις που ενέκριναν τους Ισολογισμούς αυτούς και έχουν καταστεί πλέον οριστικοί.

Τέλος σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 35β παρ. 2 του Κ.Ν. 2190/20 για τους εγκεκριμένους Ισολογισμούς αυτούς που έχουν καταστεί οριστικοί απο-κλείεται κάθε μεταγενέστερη τροποποίηση, εκτός αν το αρμόδιο Δικαστήριο αποφασίσει την ακύρωση της Συνέλευσης που ενέκρινε αυτούς, μετά από αίτηση των μετόχων που εκπροσωπούν το 1/20 του καταβεβλημένου Μετοχικού Κεφαλαίου και αναφέρονται σε ενέργειες που είχαν ως αποτέλεσμα τη μη διανομή του πρώτου μερίσματος που ορίζεται από το καταστατικό.

Κατά συνέπεια η Έκτακτη Γενική Συνέλευση δεν μπορεί να αποφασίζει τη διάθεση κερδών προηγούμενων χρήσεων.

Αν όμως συμβεί αυτό, τότε η διανομή αυτή ισχυροποιείται με απόφαση που θα ληφθεί από την αμέσως επόμενη Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων της εταιρείας (Γνωμ. Ολομέλειας Ν.Σ.Κ. 356/76 Τεύχος Συνδέσμου Α.Ε. και Ε.Π.Ε. 1/12/1976 και γνωμ. Α' Τμήματος Ν.Σ.Κ. 649/1977, Τεύχος Συνδέσμου Α.Ε. και Ε.Π.Ε. 1/12/1977). Σχετικά με το θέμα αυτό βλέπετε πιο πάνω περισσότερες λεπτομέρειες και εγγραφές στην παρ. ι.8.

Εξάλλου εδώ πρέπει να τονισθεί ότι στην περίπτωση που η Α.Ε. αποφασίσει να διανείμει από τα κέρδη παρελθουσών χρήσεων ένα μέρος στους μετόχους της τότε αυτή οφείλει, σύμφωνα με το άρθρο 44α παρ. 1 του Κ.Ν. 2190/20, να εξετάσει αν το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της καθίσταται κατώτερο από το Μετοχικό Κεφάλαιο και τα μη δυνάμενα να διανεμηθούν αποθεματικά (τακτικό ή καταστατικό), μετά δε να προβεί σε διανομή και μέχρι του ποσού, που να μην υπάρχει η παραπάνω αναφερομένη υπέρβαση, καθότι υπάρχει σχετικός περιορισμός.

ι. 10. Φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων των κεφαλαιοποιουμένων αποθεματικών

Κατά την κεφαλαιοποίηση των διαφόρων αποθεματικών, εκτός του θέματος της υπαγωγής των σε φόρο εισοδήματος στο όνομα της Αν. Εταιρείας υπάρχει και θέμα επιβολής φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων (Φ.Σ.Κ.) σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 18 του Ν. 1676/86.

Με τις διατάξεις της παρ. ι.γ. του αρθ. 18 του εν λόγω νόμου, η αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου Αν. Εταιρείας που γίνεται με εισφορά περιουσιακών στοιχείων οποιοδήποτε είδους (πάγια, αγαθά, εμπορεύματα, χρήματα κ.λπ.) προκειμένου ο εισφέρων να αποκτήσει δικαίωμα ψήφου ή συμμετοχής στα κέρδη ή στο προϊόν της εκκαθάρισης της εταιρείας, υπόκειται στο Φ.Σ.Κ. 1%.

Ειδικά η διαφορά που προέρχεται από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, κατά το χρόνο της δημιουργίας της δεν υπόκειται σε Φ.Σ.Κ., καθότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της προηγούμενης παραγράφου, αν όμως γίνει κεφαλαιοποίηση της διαφοράς αυτής, που έχει ως συνέπεια την αύξηση του Μετοχικού Κεφαλαίου, τότε σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. ι.α. του εν λόγω άρθρου, υπάρχει υποχρέωση καταβολής Φ.Σ.Κ. (Απόφ. υπουρ. Οικ. 1115824/9651 /Δ0014/Πολ. 1230/10.8.94).

Εξάλλου, σύμφωνα με την υπ' αριθ. Σ.3657/442/Πολ. 349/19.12.86 εγκ. του υπουργ. Οικον. (Δ.Φ.Ν. 1987 σελ. 99) που ερμηνεύει τις διατάξεις του αρθ. 18 του Ν. 1676/86, εξαιρούνται του Φ.Σ.Κ. οι κεφαλαιοποιήσεις των υπεραξιών «αποθεματικών», που δημιουργούνται από την αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων που γίνονται βάσει ορισμένων νόμων (Ν. 1542/77, Ν. 1249/82, κ.λπ.), γιατί με την αναπροσαρμογή αυτή δεν γίνεται πραγματική αύξηση του Μετοχικού Κεφαλαίου, αλλά απλή τιμαριθμική μεταβολή της αξίας αυτών (Απόφ. Σ.τ.Ε. 219/1958 και 3056/1974).

Ενώ απεναντίας, σύμφωνα με την ερμηνεία του άρθρου 18 από την παραπάνω απόφαση του υπ. Οικονομικών, η υπεραξία που δημιουργείται από την αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων της μετατρεπομένης ή συγχωνευόμενης Επιχείρησης από την Επιτροπή του άρθρου 9 του Κ.Ν. 2190/20, υπόκειται σε Φ.Σ.Κ. μόνο στο ποσό που κεφαλαιοποιείται κατά το χρόνο της μετατροπής ή της συγχώνευσης, ενώ το υπόλοιπο αυτής που ενδεχομένως παραμένει και εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό της ομάδος 41.96 του Γ.Λ.Σ. με τον τίτλο «Υπεραξία λόγω συγχώνευσης ή μετατροπής» δεν υπόκειται σε φόρο μέχρι το χρόνο της κεφαλαιοποίησης (Απόφ. υπ. Οικ. Σ 1467/ 235/Πολ. 145/11.5.87).

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1β του αρθ. 22 του Ν. 1676/86, η αύξηση του κεφαλαίου που γίνεται με κεφαλαιοποίηση κερδών, αποθεματικών ή προβλέψεων, απαλλάσσεται από το Φ.Σ.Κ. (Απ. υπ. Οικ. 1065995/3001/Δ0014/2-6-95).

Επίσης απαλλάσσεται του Φ.Σ.Κ. και η αύξηση του Μετ. Κεφαλαίου που προέρχεται από κεφαλαιοποίηση κερδών ή μερισμάτων, τα οποία έχουν μεταφερθεί σε πίστωση των λογαριασμών των εταιρών ή μετόχων (Απόφ. Υπ. Οικ. Ν. 2522/335/Π.Ε/Πολ. 1056/20-2-89).

Ι . 11 . Λογιστικός χειρισμός της κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών

Σχετικά με το λογιστικό χειρισμό των αφορολόγητων αποθεματικών που κεφαλαιοποιούνται παρατηρούνται τα εξής:

α. Τα ποσά που καταχωρούνται στο Λογ. 43 «Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου» μας το ορίζει το Γενικό ή Λογιστικό Σχέδιο παρ. 2.2.404. Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι η προς κεφαλαιοποίηση διαφορά αναπροσαρμογής αξίας ακινήτων του Λογ. 41.07 δεν συντρέχει λόγος να μεταφέρεται στον παραπάνω λογαριασμό κατά την προηγούμενη της κεφαλαιοποίησης χρήσης .

Από τη φορολογική νομοθεσία η κεφαλαιοποίηση πραγματικών αποθεματικών, δηλαδή αποθεματικών προερχόμενων αποκλειστικά από μη διανεμηθέντα σε προηγούμενες χρήσεις λογιστικά (πραγματικά) κέρδη, εξομοιώνεται με διανομή μερίσματος στους μετόχους και αποτελεί εισόδημα από κινητές αξίες (άρθρο 26 παρ. 1 Ν.Δ. 3323/1955 που εντάχθηκε στο άρθρο 25 παρ. 1 Ν. 2238/1995). Επομένως, και ο λογιστικός χειρισμός πρέπει να είναι ευθυγραμμισμένος με τις διατάξεις αυτές. Ειδικότερα, ο λογιστικός χειρισμός της κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών αναπτυξιακών νόμων, συνοψίζεται ως ακολούθως:

1.Μεταφορά του προς κεφαλαιοποίηση αποθεματικού, από τον οικείο υπολογαριασμό του 41, στην πίστωση του λογαριασμού 88.07 «λογ/σμός αποθεματικών προς διάθεση ». Η μεταφορά αυτή γίνεται κατά το κλείσιμο του Ισολογισμού, προκειμένου να εγκριθεί η κεφαλαιοποίηση από την Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων (όχι από έκτακτη Γ.Σ.) μαζί με την έγκριση του Ισολογισμού της χρήσης.

2.Ακολουθεί η λογιστική εγγραφή υπολογισμού του τυχόν αναλογούντος φόρου, όταν σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις επιβάλλεται φόρος

(όπως π.χ. άρθρο 101 παρ. 2 Ν. 1892/1990), οπότε χρεώνεται ο λογαριασμός 88.08 με πίστωση του λογαριασμού 54.07.

3. Ακολουθούν οι λογιστικές εγγραφές μεταφοράς του λογ/σμού 88.07 «Λογ/σμός αποθεματικών προς διάθεση» στην πίστωση του λογ/σμού 88.99 «Κέρδη προς διάθεση» και από αυτόν (τον 88.99) μεταφέρεται το προς κεφαλαιοποίηση ποσό του αποθεματικού στην πίστωση του λογ/σμού 4190 «αποθεματικά διατιθέμενα για αύξηση κεφαλαίου».

4. Μετά την έγκριση του Ισολογισμού από την Τακτική Γενική Συνέλευση και αφού πραγματοποιηθεί η προβλεπόμενη από το άρθρο 7β του Κωδ. Ν. 2190/1920 δημοσιότητα, διενεργούνται οι γνωστές λογιστικές εγγραφές αύξησης του Μετοχικού Κεφαλαίου, με τη διαφοροποίηση ότι επειδή τα σχετικά ποσά για την αύξηση του Μετοχικού Κεφαλαίου δεν εισφέρονται (σε χρήμα ή σε είδος) από τους μετόχους, αλλά λαμβάνονται από τα αποθεματικά, δύναται να μη χρησιμοποιείται ο λογαριασμός 33.04 «οφειλόμενο κεφάλαιο», καθώς και οι λογαριασμοί 40.02 και 40.03.

5. Όταν συντρέχει και η περίπτωση, μαζί με την κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού, να γίνεται αύξηση του Μετοχικού Κεφαλαίου και με καταβολή μετρητών από τους μετόχους (όπως π.χ. άρθρο 13 παρ. 1 Ν. 1473/184 ή προαιρετικά), τότε για την αύξηση αυτή διενεργούνται όλες οι γνωστές λογιστικές εγγραφές αύξησης του Μετοχικού Κεφαλαίου με καταβολή μετρητών (Εγκ. υπ. Εθνικής Οικον. 8351/Λ.Σ. 2288/5 Ν. 241/95).

2. ΔΗΛΩΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

Οι Ανώνυμες Εταιρείες με βάση τον Ισολογισμό και τις λογιστικές καταστάσεις που συντάσσουν στο τέλος της κάθε διαχειριστικής χρήσης έχουν, μεταξύ των άλλων, και τις παρακάτω φορολογικές υποχρεώσεις.

α. Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος:

α. 1. Χρόνος υποβολής φορολογικής δήλωσης ανωνύμων εταιρειών

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του αρθ. 17 του Κ.Β.Σ., για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας, η ποσοτική καταγραφή των αποθεματικών στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις, γίνεται μέχρι την 20ή ημέρα του μεθεπομένου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα.

Ενώ με τις διατάξεις της παρ. 8 του ίδιου ως άνω άρθρου, οι Ανώνυμες Εταιρείες είναι υποχρεωμένες να καταχωρήσουν τις πράξεις Ισολογισμού και να κλείσουν αυτόν μέσα σε 4 μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, η προθεσμία αυτή δεν μπορεί να υπερβεί την προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος της ημεδαπής Ανων. Εταιρείας και των προσώπων που αναφέρονται στην παρ. 1 του αρθ. 107 του Κ.Φ.Ε. υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. της έδρας της εταιρείας και μέχρι την 10η ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν μέσα στη χρήση αυτή. Ο φόρος και η προκαταβολή φόρου καταβάλλονται σε 5 μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης (άρθρο 107 παρ. 2 Κ.Φ.Ε.).

- Η υπό εκκαθάριση Ανων. Εταιρεία, υποβάλλει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέσα σε 1 μήνα από τη λήξη αυτής. Αν παραταθεί η εκκαθάριση πέραν του έτους υποβάλλεται προσωρινή δήλωση για τα

εισοδήματα

κάθε έτους, μέσα σε ένα μήνα από τη λήξη του έτους. (Αρθ. 107 παρ. 2.γ. του Κ.Φ.Ε.) και οριστική κατά τη λήψη) της εκκαθάριση.

• Τα διαλυόμενα νομικά πρόσωπα για τα οποία δεν επιβάλλεται από το Νόμο εκκαθάριση, εντός μηνός από της διάλυσης και εν πάση περιπτώσει προ της διάθεσης των περιουσιακών στοιχείων των.

Οι ημεδαπές Ανωγ. Εταιρείες που τα Δ.Σ. έχουν προτείνει τη διανομή κερδών στα οποία συμπεριλαμβάνονται και εισοδήματα απαλλασσόμενα της φορολογίας ή κέρδη προσδιορισθέντα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο, εφόσον μέσα σε έξι μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης δεν συνέλθει η Γ.Σ. για να εγκρίνει την προταθείσα διανομή από το Δ.Σ. ή συνέρχεται και τροποποιεί την προταθείσα αυτή διανομή, υποχρεούνται να υποβάλλουν τροποποιητική δήλωση εντός 30 ημερών, από τη λήξη του εξαμήνου, για τα φορολογητέα κέρδη που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 2 και 3 του άρθρου 106 του Κ.Φ.Ε., ο τυχόν δε οφειλόμενος φόρος και η προκαταβολή, βάσει της τροποποιητικής δήλωσης, καταβάλλεται σε τρεις (3) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες δύο (2) την τελευταία εργάσιμη ημέρα των δύο επομένων μηνών.

Εξάλλου, σε περίπτωση μεταγενέστερης, αλλά εντός της ίδιας διαχειριστικής χρήσης μερικής ή ολικής έγκρισης διανομής αφορολόγητων ή κατά ειδικό τρόπο φορολογούμενων κερδών, εφαρμόζονται οι διατάξεις των παρ. 2 και 3 του αρθ. 106 του Κ.Φ.Ε., υποβάλλεται συμπληρωματική δήλωση μέσα σε 30 ημέρες από τον χρόνο έγκρισης από τη γ.σ., ο οφειλόμενος δε φόρος καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης (αρθ. 107 παράγ. 4 του Κ.Φ.Ε.).

Εξάλλου με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 4 του άρθρου 107 του Κ.Φ.Ε. προβλέπεται ότι τα προηγούμενα που αναφέρονται στην υποβολή συμπληρωματικής δήλωσης και την εφάπαξ καταβολή του προκύπτοντος φόρου, έχουν εφαρμογή και στην περίπτωση που η τακτική ή έκτακτη Γ.Σ. των μετόχων της εταιρείας αποφασίσει την περαιτέρω διανομή κερδών (μερίσματα κ.λπ.) από τα κέρδη της περαθείσας διαχειριστικής χρήσης, στα

οποία περιλαμβάνονται και εισοδήματα απαλλασσόμενα ή κέρδη προσδιορισθέντα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο, με την προϋπόθεση ότι η σχετική απόφαση θα έχει ληφθεί μέχρι τη λήξη της χρήσης που ακολουθεί αυτή από την οποία διανέμονται τα κέρδη (Απόφ. υπ. Οικ. 1047166/10364/Β 0012/Πολ. 1142/24.4.97).

Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβάλλεται σε 3 αντίγραφα και υπογράφεται από το νόμιμο εκπρόσωπο αυτής, ως και από τον προϊστάμενο του Λογιστηρίου ή από τον υπεύθυνο λογιστή που τηρεί τα βιβλία και συνοδεύεται με όλα τα σχετικά δικαιολογητικά. Η δήλωση που υποβάλλεται θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα, αν δεν καταβληθούν οι αναφερόμενοι σ' αυτήν, φόροι και τέλη (άρθρο 110 του Κ.Φ.Ε.).

Σε περίπτωση καταβολής εφάπαξ του συνολικού ποσού της οφειλής που αναφέρεται στη φορολογική δήλωση, παρέχεται έκπτωση 2,50% επί του καταβαλλομένου ποσού (αρθ. 110 παρ. 2 του Κ.Φ.Ε.).

Τέλος, πρέπει να τονιστεί ότι το υπ. Οικ. με τις υπ' αριθ. Ε2468/2258/1979, Ε.10841/1979,15749/7367/1981 και 1053265/Πολ. 4111/1994 καθόρισε τον τόπο υποβολής και τη χρονολογία των φορολογικών δηλώσεων των Α.Ε."

α.2. Υπόδειγμα Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Αν. Εταιρείας

Με βάση τα στοιχεία του παραδείγματος της διανομής των κερδών της πιο πάνω παραγράφου ζ.2.α.5. συντάχθηκε η σχετική Φορολογική Δήλωση της Εταιρείας με την παρατήρηση ότι αν μεταξύ των ακαθαρίστων εσόδων περιλαμβάνονται και έσοδα όπως:

- α. Από πώληση μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α. για τις οποίες καταβλήθηκε φόρος εισοδήματος 5% επί της πραγματικής αξίας
- β. Από ΚΕΡΟ5
- γ. Από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α.Α.
- δ. Από μερίσματα Αν. Εταιρειών
- ε. Από έκπτωση λόγω εξόφλησης του φόρου εισοδήματος 2,5% και του Φ.Μ.Α.Π. 5% εφάπαξ
- στ. Από τόκους εντόκων γραμματίων του Ελ. Δημοσίου που παρακρατήθηκε ο σχετικός φόρος εισοδήματος.

Τότε κατά τον υπολογισμό των σχετικών αφορολόγητων εκπώσεων των αναπτυξιακών νόμων 1262/82, 1892/90, 2601/98 και του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού του αρθ. 22 του Ν. 1828/89 καθώς και των φορολογητέων κερδών της Αν. Εταιρείας, θα πρέπει να ληφθούν υπόψη και τα πιο κάτω αναφερόμενα.

Ο υπολογισμός των αφορολογητών εκπώσεων του Ν. 1262/82 και Ν. 1892/90. υπολογίζονται επί των καθαρών κερδών της χρήσης (Λογ. 86.99) μετά την αφαίρεση των ζημιών (Λογ. 88.03, 88.04) των Διαφορών Φορολογικού Ελέγχου (88.06) λοιπών φόρων μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος (Λογ. 88.09) πλέον των δηλωθεισών με την αρχική δήλωση λογιστικών διαφορών και των διανεμηθέντων κερδών, με την παρατήρηση ότι αφ' ενός μεν η αφορολόγητη έκπτωση του Ν. 1262/82 υπολογίζεται ΜΟΝΟ επί του Βιομηχανικού κλάδου ενώ η του Ν. 1892/90 και επί του Εμπορικού, αφ' ετέρου δε δημιουργείται πρώτα η αφορολόγητη έκπτωση του Ν. 1262/82 και μετά η έκπτωση του Ν. 1892/90, αν υπάρχει υπόλοιπο κερδών για κάλυψη.

Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι στις λογιστικές διαφορές πρέπει να προστεθούν και οι δαπάνες που αναλογούν στα αφορολόγητα ή κατά ειδικό τρόπο φορολογηθέντα έσοδα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγρ. 8 του αρθ. 31 του Κ.Φ.Ε. όπου δεν αναγνωρίζονται οι δαπάνες για χρεωστικούς τόκους (αναλογία) και για λοιπές 5% επί των πιο κάτω εσόδων:

α. Αφορολόγητα έσοδα (ΚΕΡ05, κέρδη από πώληση αμοιβαίων κεφαλαίων) ή κατ' ειδικό τρόπο φορολογηθέντα (Τόκοι Ταμιευτηρίου,, καταθέσεων, κέρδη από πώληση μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α., έσοδα από τόκους δανείων, μερίσματα από Α.Ε. και κέρδη από συμμετοχές σε Ε.Π.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε. και κοινοπραξίες.

Ενώ απεναντίας δεν περιλαμβάνονται στη διάταξη αυτή τα έσοδα από κέρδη εκ πώλησης μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α.Α. και η έκπτωση 2,5% λόγω εξόφλησης των φόρων εισοδήματος και φόρου μεγάλης ακίνητης περιουσίας 5%, καθότι τα έσοδα αυτά θα πρέπει κατά τη διανομή να

μεταφέρονται αυτούσια σε ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά μέσω του πίνακα διάθεσης κερδών. Όσον αφορά τον υπολογισμό του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού του αρθ. 22 του Ν. 1828/89 αυτό υπολογίζεται επί των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται μετά τη φορολογική αναμόρφωση των και την αφαίρεση απ' αυτών των διανεμηθέντων κερδών όπως και οι εκπτώσεις του Ν. 1892/90 μετά βεβαίως την αφαίρεση όλων των σχηματισθισών αφορολόγητων εκπτώσεων των διάφορων αναπτυξιακών Νόμων, αν έχουν πραγματοποιηθεί, από τα κέρδη της σχετικής χρήσης.

Τέλος σημειώνεται ότι οι αφορολόγητες εκπτώσεις του Ν. 2601/98 υπολογίζονται επί των καθαρών κερδών του Ισολογισμού, μετά την αφαίρεση των διανεμηθέντων κερδών και των κερδών που χρησιμοποιήθηκαν για την δημιουργία των αφορολόγητων εκπτώσεων για την κάλυψη υπολοίπων αξιών επενδύσεων των αναπτυξιακών νόμων 1892/90, 1262/82 κ.λπ.

Τα κέρδη από την πώληση μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α. που εμφανίζονται στο Λογ. 76.04.02 του Γ.Λ.Σ. αν δεν διανεμηθούν θα πρέπει να μεταφερθούν στο ειδικό αποθεματικό, μέσω της διανομής, στο Κωδ. Λογ. 41.91. και ο αναλογούν στα τυχόν διανεμηθέντα από αυτά κέρδη, φόρος, να εκπεσθεί από το συνολικό οφειλόμενο φόρο του Νομικού Προσώπου, ενώ δεν εκπίπτει από τον φόρο της προκαταβολής του επόμενου χρόνου κατά τον υπολογισμό αυτού.

Ακόμη θα πρέπει να σημειωθεί ότι κατά τη διανομή των κερδών, αν μεταξύ αυτών υπάρχουν και τα πιο πάνω αναφερόμενα κέρδη, οφείλουμε να προβούμε σε φορολογική αναμόρφωση αυτών κατά την σύνταξη της Δήλωσης της Φορολογίας Εισοδήματος και να προστεθούν στα φορολογητέα κέρδη με την προσθήκη στο μέρος αυτών που διανέμονται και του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

Ενώ όπως προαναφέρθηκε και πιο πάνω, από τα κέρδη που απαλλάσσονται της φορολογίας (μερίσματα, κέρδη από συμμετοχές, αφορολόγητα έσοδα, έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο, κέρδη από την πώληση μετοχών στο Χ.Α.Α. κ.λπ.), δεν λαμβάνεται η αναλογία των κερδών (εσόδων) από τις εισηγμένες στο Χ.Α.Α. μετοχών, των μερισμάτων Α.Ε. και συμμετοχών, καθώς και τις εκπτώσεις από την εμπρόθεσμη πληρωμή ολόκληρου του ποσού των φόρων εισοδήματος και μεγάλης

ακίνητης περιουσίας, προκειμένου να διαμορφωθούν τα φορολογηθέντα κέρδη της Αν. Εταιρείας.

β. Υποβαλλόμενα στοιχεία με τη φορολογική δήλωση Ανώνυμης Εταιρείας

β.1. Πρακτικό Δ.Σ. Έγκρισης Ισολογισμού και αποτελέσματα χρήσης

ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ
ΤΗΣ.....Α.Ε.
ΤΗΣ 27ης ΑΠΡΙΛΙΟΥ 199

Στσήμερα την 27η Απριλίου 199.... ημέρα Παρασκευή καν ώρα 10.00 συνήλθε στα γραφεία της εταιρείας οδός προσκλήσει του προέδρου κ.....το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας με την επωνυμία « » Α.Ε. προς συζήτηση και λήψη απόφασης επί του κατωτέρω θέματος:

Σ' αυτήν παραβρέθηκαν οι κ.:

1 , Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος

2 , Σύμβουλος

3 , Σύμβουλος

4 , Σύμβουλος

Σύμφωνα με το νόμο και το καταστατικό το Διοικητικό Συμβούλιο αρχίζει τη συζήτηση του μοναδικού θέματος της Ημερήσιας Διάταξης.

Θέμα: Έγκριση του Ισολογισμού της 31/12/9 ως και αποτελέσματα χρήσης

Επί του θέματος αυτού, ο Πρόεδρος του Διοικητικού Συμβουλίου κ.

..... πληροφορεί τα μέλη ότι κατά το έτος 19ΧΧ ο καθαρός κύκλος εργασιών εκ πωλήσεως προϊόντων ανήλθε σε δισεκατομμύρια δραχμές έναντι τωνδισεκατομμυρίων δραχμών του 19ΧΧ.

Τα έξοδα Διοικητικής λειτουργίας ανήλθαν σε . εκατομμύρια δρχ έναντι των εκατομμυρίων δραχμών του 199, και τα έξοδα Διάθεσης σε δισεκατομμύρια δραχμές έναντι των δισεκατομμυρίων δραχμών του προηγούμενου χρόνου ενώ τα έκτακτα έξοδα σε εκατομμύρια δραχμές έναντι τωνεκατομμυρίων δραχμών του 1988, και τα χρηματοπιστωτικά σε.....εκατομμύρια δραχμές έναντι των.....εκατομμυρίων δραχμών του προηγούμενου χρόνου.

Κατόπιν των ανωτέρω προτείνει αφενός μεν την έγκριση του Ισολογισμού της 31/12/9..... και τα αποτελέσματα της χρήσης αυτής που εμφανίζει καθαρά κέρδη της τάξης των 2.033.086 δραχμών αφετέρου δε τη διάθεση αυτών ως εξής:

1. Πα Τακτικό Αποθεματικό	δρχ.	100.154
2. Πα Μερίσματα	»	100.000
3. Πα Διανομή Κερδών στο Προσωπικό	»	94.410
4. Πα Αφορολόγητο Αποθεματικό Ν. 1262/82	»	37.959
5. Πα Αφορολόγητο Αποθεματικό Νέων Επενδύσεων Ν. 1828/89	»	395.434
6. Πα Φόρο Εισοδήματος	»	525.941
7. Υπόλοιπο Κερδών εις νέο	»	749.188
Σύνολο	»	2.033.086

Κατόπιν αυτού, το Διοικητικό Συμβούλιο μετά από διαλογική συζήτηση αποδέχεται ομόφωνα τις προτάσεις αυτές του κ. Προέδρου και αποφασίζει παμψηφεί υπέρ αυτών.

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

Ο Πρόεδρος Τα Μέλη
Ακριβές Αντίγραφο
Αθήνα 19
Ο Πρόεδρος του Δ.Σ.

β.2. Λοιπά υποβαλλόμενα στοιχεία με τη Φορολογική Δήλωση Α.Ε.

- Ισολογισμός με τα Αποτελέσματα Χρήσης, νόμιμα υπογεγραμμένος.
- Αντίγραφο του Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης (Λογ. 80) όπως αυτός θα καταχωρηθεί στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμού και αυτός υπογεγραμμένος.
- Αναλυτική κατάσταση των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου, που πήραν αμοιβές, αν διανεμήθηκαν.
- Αναλυτική κατάσταση του προσωπικού με τα διανεμηθέντα κέρδη, αν έχει γίνει διανομή.
- Κατάσταση προσδιορισμού φορολογητέων κερδών.
Εξάλλου σύμφωνα με την υπ' αριθ. 1048070/10366/Β 0012/Πολ. 1146/ 30.4.97 απόφαση του υπ. Οικον. προβλέπεται η επιπλέον υποβολή των παρακάτω αναφερομένων δικαιολογητικών, ήτοι:
 - Συμπληρωματικά στοιχεία Εισοδήματος έντυπο Ε4, σε δύο (2) αντίτυπα.
 - Τρία (3) αντίτυπα δηλώσεων των πραγματοποιούμενων σε κάθε διαχειριστική χρήση επενδύσεων και αφορολόγητων εκπτώσεων των διάφορων αναπτυξιακών νόμων (ν.δ. 4002/1959, ν. 289/1976, ν. 1262/1982, ν. 1892/1990, ν. 2601/98).
- Κατάσταση σε δύο (2) αντίτυπα, στην οποία θα εμφανίζεται το είδος των δαπανών κατά κατηγορία και το ποσό που διατέθηκε μέσα στη χρήση 1996 για την πραγματοποίηση παραγωγικών επενδύσεων του άρθρου 1 του ν. 1892/1990, προκειμένου να καλυφθούν τα ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων με βάση το άρθρο 22 του ν. 1828/1989, που έχουν σχηματισθεί από τα αδιανέμητα κέρδη των οικον. ετών 1994, 1995 και 1996 με υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986 με την οποία θα δηλώνεται ότι τα στοιχεία αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία.
- Υπεύθυνη δήλωση του ν. 1599/1986, για το ειδικό αποθεματικό επενδύσεων του άρθρου 22 του ν. 1828/1989, που έχει σχηματίσει η επιχείρηση από τα αδιανέμητα κέρδη της κλειόμενης διαχειριστικής χρήσης, η οποία περιλαμβάνει τα ακόλουθα στοιχεία:
 - α.** Το ποσό των καθαρών κερδών της χρήσης.

β. Το ποσό των κερδών που διατέθηκε για τον σχηματισμό τακτικού αποθεματικού, όπου υπάρχει τέτοια υποχρέωση.

γ. Το ποσό των κερδών που διανεμήθηκε με οποιαδήποτε μορφή.

δ. Το ποσό των αδιανεμήτων καθαρών κερδών της χρήσης και

ε. Το ποσό των καθαρών κερδών που διατέθηκε για το σχηματισμό του ειδικού αυτού αποθεματικού επενδύσεων.

- Αναλυτική κατάσταση μισθωμάτων ακινήτων Ε2
- Βεβαιώσεις των φόρων που έχουν παρακρατηθεί.
- Έγγραφο εκπροσώπησης, προκειμένου για αλλοδαπές επιχειρήσεις.

Η οριζόμενη από την περ. β της παρ. 1 της 1040801/750/ΠΟΛ. 1123/8-4-1997 Απόφ. του Υπ. Οικον., βεβαίωση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., στην περιφέρεια της οποίας βρίσκεται το υποκατάστημα, εφόσον το νομικό πρόσωπο επικαλείται μείωση κατά 40% του συντελεστή φορολογίας εισοδήματος, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 118 του Κ.Φ.Ε. (νησιά με πληθυσμό κάτω των 3.100 κατοίκων).

Πα τη διευκόλυνση του προσδιορισμού των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου, κατά την υποβολή της Δήλωσης του νομικού προσώπου, επιβάλλεται η σύνταξη αναλυτικής κατάστασης υπολογισμού των αφορολόγητων κρατήσεων κατά αναπτυξιακό νόμο.

γ. Υπολογισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος Ανώνυμης Εταιρείας

γ.1. Προκαταβολή φόρου εισοδήματος Αν. Εταιρειών

Η Ανώνυμη Εταιρεία με τη φορολογική της δήλωση υπολογίζει τόσο το φόρο των συνολικών καθαρών κερδών της χρήσης που έληξε όσο και την προκαταβολή του φόρου για την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο.

Ως προκαταβολή φόρου που υπολογίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 111 του Κ.Φ.Ε. ως παρακάτω, λαμβάνεται το 60% για τις τραπεζικές και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών Τραπεζών που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα και 55% για τις λοιπές Ανώνυμες Εταιρείες του ποσού αυτού :

Παράδειγμα :

- Φόρος εισοδήματος συνολικών καθαρών κερδών Δρχ. 600.000

- Συμπληρωματικός φόρος 3% στα εισοδήματα εκ κερδών χρήσης	»	<u>200.000</u>
Σύνολο	»	800.000
- <u>Μείον:</u> Παρακρατηθέντες φόροι στην πηγή	»	<u>500.000</u>
Υπόλοιπο	»	<u>300.000</u>
Προκαταβολή $800.000 \times 55\% = 440.000 - 500.000 =$		0

Εδώ πρέπει να σημειωθούν τα εξής:

- Ότι σύμφωνα με την παραγρ. 3 του αρθ. 111 του Κ.Φ.Ε.. δεν εκπίπτουν τα ποσά του φόρου που έχουν παρακρατηθεί σε εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

- Όταν η διαχειριστική περίοδος είναι μεγαλύτερη των 12 μηνών, τότε το ποσό της προκαταβολής που προσδιορίζεται για την υπερδωδεκάμηνη περίοδο, διαιρείται το ποσό του φόρου με τον αριθμό των μηνών που αντιστοιχούν σε αυτή και το πηλίκο αυτό πολλαπλασιάζεται επί του 12 που είναι οι μήνες της διαχειριστικής χρήσης. Το γινόμενο δε αυτό επί 0,55 ή 0,60 είναι η οφειλόμενη προκαταβολή για την τρέχουσα χρήση.

- Η προκαταβολή φόρου εισοδήματος για τις τραπεζικές εταιρείες ανέρχεται σε 60% και 55% για όλες τις λοιπές εταιρείες (άρθρο 111 παρ. 1 του Κ. Φ. Ε.).

γ.2. Υποβολή Φορολογικών Δηλώσεων φορολογία Εισοδήματος Α.Ε.,

Σύμφωνα με τις διατάξεις των 1 και 2 του Αρθ. 107 και του άρθρου 110 του Κ.Φ.Ε. οι Αν. Εταιρείες που κλείνουν διαχείριση 31/12/XX υποχρεούνται να υποβάλλουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι την 10 Μαΐου.

Όταν κλείνουν διαχείριση σε άλλη ημερομηνία, μέχρι την δέκατη μέρα (10) του πέμπτου μήνα από τη λήξη της διαχείρισης.

Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, που για την παραλαβή της δήλωσης τους φορολογίας εισοδήματος, αρμόδιοι είναι οι προϊστάμενοι των δημόσιων οικονομικών υπηρεσιών Φ.Α.Β.Ε. Αθηνών, Φ.Α.Ε.Ε. Αθηνών, Φ.Α.Ε. Πειραιά και Φ.Α.Ε. Θεσσαλονίκης, θα υποβάλλουν αυτή μέσα στις ακόλουθες προθεσμίες κάθε έτους, ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.).

α) Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στο ψηφίο 1, μέχρι την 10η Μαΐου,

β) Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στο ψηφίο 2, μέχρι την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας που λήγει για το ψηφίο 1.

γ) Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στο ψηφίο 3, μέχρι την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας που λήγει για το ψηφίο 2.

δ) Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στο ψηφίο 4, μέχρι την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας που λήγει για το ψηφίο 3.

ε) Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στο ψηφίο 5, μέχρι την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας που λήγει για το ψηφίο 4.

στ) Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στο ψηφίο 6, μέχρι την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας που λήγει για το ψηφίο 5.

ζ) Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στο ψηφίο 7, μέχρι την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας που λήγει για το ψηφίο 6.

η) Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στο ψηφίο 8, μέχρι την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας που λήγει για το ψηφίο 7.

θ) Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στο ψηφίο 9, μέχρι την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας που λήγει για το ψηφίο 8.

ι) Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στα ψηφία 10, 20, 30, 40 και 50, μέχρι την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας που λήγει για το ψηφίο 9.

ια) Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων ο Α.Φ.Μ. λήγει στα ψηφία 60, 70,80,90 και 00 μέχρι την επόμενη εργάσιμη ημέρα της προθεσμίας που λήγει για τα ψηφία 10,20,30,40 και 50.

Σε περίπτωση που η ημέρα στην οποία μία από τις πιο πάνω προθεσμίες είναι εξαιρέσιμη ή αργία για τις δημόσιες υπηρεσίες, τότε η προθεσμία αυτή μεταφέρεται στην αμέσως επόμενη εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα και οι τυχόν επόμενες αυτής μεταφέρονται διαδοχικά στις κατά σειρά αντίστοιχες επόμενες εργάσιμες ημέρες.

Ο φόρος και η προκαταβολή φόρου καταβάλλονται σε πέντε (5) μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης. Εάν ο φόρος καταβληθεί εφάπαξ μέσα στην προθεσμία της πρώτης δόσης παρέχεται έκπτωση 2,5% (άρθρο 110 ν. 2238/94).

Κατ' εξαίρεση τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση μέχρι την 10 μέρα του 5 μήνα από την ημερομηνία που τέθηκαν σε εκκαθάριση και μέσα σε ένα μήνα από τη λήξη εκκαθάρισης ή από τη λήξη κάθε έτους με προσωρινή δήλωση, όταν η εκκαθάριση συνεχίζεται πέραν του έτους.

Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι αν η Γ.Σ. των μετόχων δεν συνέλθει εντός του εξαμήνου για να εγκρίνει τον Ισολογισμό της χρήσης που έληξε ή αν τροποποιήσει τη διανομή των κερδών που πρότεινε το Δ.Σ. της εταιρείας. Τότε εντός του 7μήνου από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης πρέπει να υποβληθεί συμπληρωματική δήλωση και αν στα διανεμηθέντα κέρδη περιλαμβάνονται και αφορολόγητα έσοδα ή φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο για τα ποσά αυτά οφείλεται φόρος εισοδήματος αφού προηγουμένως αναχθούν σε μικτά με τον ισχύοντα φορολογικό συντελεστή.

δ. Καταβολή του φόρου εισοδήματος βάσει της αρχικής εμπρόθεσμης δήλωσης

Ο φόρος εισοδήματος, η προκαταβολή αυτού, τα τέλη χαρτοσήμου και λοιπά ποσά που οφείλονται με βάση την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση της ημεδαπής Ανώνυμης Εταιρείας, καταβάλλονται σε 5 ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η μεν πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, οι δε υπόλοιπες τέσσερις, την τελευταία εργάσιμη ημέρα των τεσσάρων επομένων μηνών. (Άρθρο 110 του Κ.Φ.Ε.).

Ενώ των υπό εκκαθάριση ημεδαπών Ανωνύμων Εταιρειών, ο φόρος, η προκαταβολή και τα λοιπά ποσά καταβάλλονται εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης προσωρινής ή οριστικής δήλωσης, (πλην της προκαταβολής του φόρου που δεν υπολογίζεται στην οριστική δήλωση λόγω της διάλυσης της Ανώνυμης Εταιρείας).

Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι ο φόρος που οφείλεται κατά την υποβολή της συμπληρωματικής δήλωσης λόγω μη έγκρισης του Ισολογισμού από την Γενική Συνέλευση των μετόχων εντός του εξαμήνου από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης, ή της τροποποίησης της διάθεσης των προτεινομένων από το Δ.Σ. κερδών καταβάλλεται μαζί με το 55% ή 60% ανάλογα της προκαταβολής σε 3 ίσες μηνιαίες δόσεις εκ των οποίων η πρώτη με την υποβολή της συμπληρωματικής δήλωσης και οι υπόλοιπες δύο τους επόμενους δύο μήνες (Αρθ. 107 του Κ.Φ.Ε.).

ε. Πρόσθετοι φόροι - Πρόστιμα στη φορολογία εισοδήματος

ε. 1. Πρόσθετοι φόροι

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 1 του Ν. 2523/97 και σε συνδυασμό με το άρθρο 86 του Κ.Φ.Ε. επιβάλλονται πρόσθετοι φόροι αν, ο κατά τη φορολογία εισοδήματος υπόχρεος δεν υποβάλλει φορολογική ή υποβάλλει ανακριβή ή εκπρόθεσμη και ανεξάρτητα από την πρόθεση του να αποφύγει ή μη την πληρωμή του αναλογούντος φόρου. Οι πρόσθετοι αυτοί φόροι, κατά περίπτωση, έχουν ως εξής:

α. Αν υποβάλει **εκπρόθεσμη δήλωση**, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ενάμισι τοις εκατό (1,5%) επί του οφειλόμενου με τη δήλοχτη φόρου, για κάθε μήνα καθυστέρησης, από την επόμενη ημέρα εκείνης που έληξε η προθεσμία υποβολής της δήλωσης και μέχρι 200%.

β. Αν υποβάλει ανακριβή **δήλωση**, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης και μέχρι 300%.

γ. Αν **δεν** υποβάλει **δήλωση**, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό τριάνμισι τοις εκατό (3,5%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της και μέχρι 300%.

Οι πρόσθετοι αυτοί φόροι εφαρμόζονται για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 1/1/1997, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 38 του εν λόγω νόμου.

Ανακριβής δήλωση θεωρείται η δήλωση στην οποία μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τα όσα δηλώθηκαν με αυτή και του φόρου που καταλογίζεται υφίσταται διαφορά, ανεξάρτητα από την αιτία στην οποία οφείλεται αυτή (κατόπιν ελέγχου, συμβιβασμού, δικαστικής απόφασης κ.λπ.).

Όταν έχει υποβληθεί εκπρόθεσμη συμπληρωματική δήλωση, ως φόρος που προκύπτει με τη δήλωση θεωρείται το συνολικό ποσό φόρου αρχικής και συμπληρωματικής δήλωσης. Σε περίπτωση καταλογισμού ποσού φόρου μετά από έλεγχο, ο πρόσθετος φόρος ανακρίβειας επιβάλλεται στη διαφορά του φόρου μεταξύ του ποσού που προκύπτει με την

αρχική συν τη συμπληρωματική δήλωση και του ποσού του φόρου που από έλεγχο καταλογίζεται.

Σε περίπτωση μερικής διοικητικής επίλυσης της διαφοράς, για τον προσδιορισμό της ανακρίβειας επί της τυχόν επιπλέον διαφοράς που προσδιορίζεται από το δικαστήριο, λαμβάνεται υπόψη η διαφορά μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογητέα ύλη που προσδιορίσθηκε από το δικαστήριο και του φόρου που αναλογεί στη φορολογητέα ύλη που προέκυψε από τη μερική διοικητική επίλυση της διαφοράς.

Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 του παραπάνω αναφερομένου νόμου 2523/97, ο χρόνος υπολογισμού των προσθέτων φόρων ως και ο περιορισμός αυτών, μετά από διοικητική ή δικαστική επίλυση της διαφοράς, αναλυτικά έχουν ως εξής:

α. Τα ποσοστά των προσθέτων φόρων που ορίζονται πιο πάνω υπολογίζονται κατ' αρχήν μέχρι την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης του φόρου.

β. Όταν εκδοθεί απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου ενεργείται, με βάση τα όσα έχουν γίνει δεκτά από την πρωτόδικη απόφαση, νέα εκκαθάριση του οφειλόμενου κύριου και πρόσθετου φόρου με χρονικό σημείο αφετηρίας υπολογισμού του πρόσθετου φόρου την επόμενη ημέρα εκείνης κατά την οποία έληξε η προθεσμία υποβολής της φορολογικής δήλωσης. Η αυτή διαδικασία ακολουθείται και με βάση τα όσα έχουν γίνει δεκτά με την εφετειακή απόφαση ή την απόφαση του Σ.τ.Ε. ή την απόφαση, που εκδίδεται μετά από αναίρεση.

γ. Όταν δεν υποβληθεί φορολογική δήλωση, χρονικό σημείο αφετηρίας υπολογισμού του πρόσθετου φόρου είναι η επόμενη ημέρα της ημερομηνίας κατά την οποία έληξε για το φορολογούμενο η κατά νόμο προθεσμία υποβολής της δήλωσης του.

δ. Τα ποσοστά πρόσθετων φόρων σε καμιά περίπτωση δεν μπορούν να υπερβούν: α) το διακόσια τοις εκατό (200%) για την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και β) το τριακόσια τοις εκατό (300%) για την υποβολή ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολή δήλωσης, του φόρου για την πληρωμή του οποίου θα απέφυγε ο υπόχρεος.

ε. Στη φορολογία εισοδήματος, για την επιβολή πρόσθετου φόρου ως φόρος που οφείλεται με βάση τη δήλωση θεωρείται αυτός που προκύπτει είτε από το εισόδημα που εξευρίσκεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4, είτε από το εισόδημα που προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις των άρθρων 15 έως και 19 του Κ.Φ.Ε.

στ. Ο πρόσθετος φόρος λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης επιβάλλεται και συμβεβαιώνεται με το φόρο της δήλωσης, ενώ στις περιπτώσεις της ανακριβούς ή μη υποβολής δήλωσης επιβάλλεται με καταλογιστική πράξη του φόρου. Εξαιρετικά, ο πρόσθετος φόρος λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης επιβάλλεται με καταλογιστική πράξη της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στις περιπτώσεις που η δήλωση δεν υποβάλλεται σε δημόσια οικονομική υπηρεσία, ή άλλη αρχή αρμόδια για την επιβολή πρόσθετου φόρου.

ζ. Όταν η διαφορά λυθεί με δικαστικό συμβιβασμό ή ολικά ή μερικά με διοικητική επίλυση, ο επιπλέον πρόσθετος φόρος υπολογίζεται για το ποσό του φόρου μέχρι το χρονικό σημείο της υπογραφής της συμβιβαστικής ή διοικητικής επίλυσης της διαφοράς και ο πρόσθετος φόρος που προκύπτει συνολικά περιορίζεται στα τρία πέμπτα (3/5) αυτού σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 2 του Ν. 2573/97.

ε.2. Φορολογικά πρόστιμα

Εξάλλου σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 4 του Ν. 2523/97 επιβάλλεται πρόστιμο που ορίζεται από 40.000 έως 400.000 δρχ. από 11/9/1997, για παραβάσεις της φορολογίας νομοθεσίας και ΜΟΝΟ. Επίσης επιβάλλεται το εν λόγω πρόστιμο και στις περιπτώσεις που δεν προκύπτει ποσό φόρου για καταβολή, καθώς και στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται επιβολή προσθέτου φόρου. Ενώ σε περίπτωση που η διαφορά για το πρόστιμο αυτό λυθεί με δικαστικό συμβιβασμό ή με διοικητική επίλυση, τότε αυτό περιορίζεται στο 1/3 αυτού.

Με τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 3 του άρθρου 9 του παραπάνω νόμου ορίζονται αφενός μεν τα πρόσωπα σε βάρος των οποίων επιβάλλονται τα σχετικά πρόστιμα, αφετέρου δε οι αρμόδιοι προϊστάμενοι Δ.Ο.Υ. που εκδίδουν την απόφαση επιβολής προστίμων, ενώ με την παρ. 5 του εν λόγω άρθρου οι διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής στην κύρια φορολογία εφαρμόζονται ανάλογα και για την επιβολή των προστίμων. Η προθεσμία αρχίζει από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που ακολουθεί εκείνης, στην οποία αφορά η παράβαση.

ε.3. Λοιπές φορολογικές κυρώσεις

ε.3.α. Διοικητικές κυρώσεις

Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 15 του Ν. 2523/97 ορίζονται οι περιπτώσεις για τις οποίες το Διοικητικό Εφετείο, με την ίδια απόφαση, με την οποία καθορίζεται η φορολογητέα ύλη στη φορολογία εισοδήματος και στους παρακρατούμενους φόρους, τέλη και εισφορές επί μη υποβολής ή υποβολής ανακριβούς δήλωσης, αναγγέλλει υποχρεωτικά μία τουλάχιστον από τις πιο κάτω αναφερόμενες κυρώσεις, εφόσον το τέλος, ο κύριος φόρος ή εισφορά που οφείλεται βάσει της απόφασης αυτής υπερβαίνει το ποσό του 3.000 Ευρώ ή έχει υποβάλει δήλωση αλλά μεταξύ του βάσει δήλωσης οφειλόμενου κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς και του οφειλόμενου κύριου φόρου,

τέλους ή εισφοράς βάσει της φορολογητέας ύλης, η οποία καθορίστηκε τελεσίδικα, υπάρχει διαφορά μεγαλύτερη από το ποσό του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) δραχμών που αντιστοιχεί σε ποσοστό μεγαλύτερο του είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) επί του κύριου φόρου ή τέλους ή εισφοράς που αναλογεί με βάση τη δήλωση, απαγγέλλει υποχρεωτικά σε βάρος του υπόχρεου μία τουλάχιστον από τις κυρώσεις:

α) Την απώλεια του δικαιώματος συμμετοχής σε δημοπρασίες του Δημοσίου, των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, των κοινωφελών ιδρυμάτων και οργανισμών κοινής ωφέλειας για χρονικό διάστημα ενός (1) έτους.

β) Την απώλεια του δικαιώματος λήψης πιστοποιητικού φορολογικής ενημερότητας για χρονικό διάστημα τριών (3) μηνών.

γ) Την απαγόρευση για περίοδο τριών (3) ετών της σύναψης σύμβασης με το Δημόσιο ή άλλους δημόσιους οργανισμούς ή φορείς.

δ) Την απώλεια για περίοδο τριών (3) ετών του δικαιώματος λήψης δανείων με την εγγύηση του Δημοσίου ή δημόσιων επιχορηγήσεων ή κρατικών πιστώσεων.

Αν οριστικοποιηθεί η καταλογιστική πράξη του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, λόγω μη άσκησης προσφυγής ή άσκησης προσφυγής η οποία κρίθηκε τελεσίδικα ως εκπρόθεσμη ή κατέστη τελεσίδικη με απόφαση του διοικητικού πρωτοδικείου και συντρέχουν οι προϋποθέσεις της προηγούμενης παραγράφου, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας υποχρεώνεται να ζητήσει με αίτηση του από το διοικητικό εφετείο να επιβάλει τις ποινές που προβλέπει η προηγούμενη παράγραφος. Η απαγγέλλουσα τις στερήσεις απόφαση κοινοποιείται από το γραμματέα του διοικητικού εφετείου στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας.

Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας οφείλει χωρίς υπαίτια καθυστέρηση να ανακοινώνει στις αρμόδιες αρχές την καταλογιστική του πράξη ή την απόφαση του διοικητικού εφετείου με τις οποίες επιβάλλονται οι κυρώσεις της παρ. 1.

Οι κυρώσεις, τις οποίες προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού και των προηγούμενων άρθρων 10 έως και 14 επιβάλλονται ανεξάρτητα από τους πρόσθετους φόρους και τα πρόστιμα που προβλέπουν οι διατάξεις του νόμου 2523/97.

ε.3.β. Ποινικές κυρώσεις λόγω μη υποβολής φορολογικής δήλωσης

Εξάλλου σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 17 του Ν. 2523/97 προσδιορίζεται τότε διαπράττεται αδίκημα λόγω μη υποβολής ή υποβολής ανακριβούς δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος και καθορίζονται οι σχετικές ποινές. Έτσι:

1. Αδίκημα φοροδιαφυγής στη φορολογία εισοδήματος διαπράττει όποιος προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος παραλείπει να υποβάλλει δήλωση ή υποβάλλει ανακριβή δήλωση, αποκρύπτοντας καθαρά εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή εισοδήματος. Ως απόκρυψη καθαρών εισοδημάτων νοείται και η περίπτωση κατά την οποία καταχωρούνται στα βιβλία εικονικές ολικές ή μερικά δαπάνες ή γίνεται επίκληση στη φορολογική δήλωση τέτοιων δαπανών, ώστε να μην εμφανίζονται καθαρά εισοδήματα ή να εμφανίζονται αυτά μειωμένα.

2. Ο δράστης του αδικήματος αυτού τιμωρείται: α) Με ποινή φυλάκισης τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον ο φόρος που αναλογεί στα καθαρά εισοδήματα που έχουν αποκρύψει υπερβαίνει σε κάθε διαχειριστική περίοδο το ποσό των 15.000 Ευρώ και β) Με ποινή κάθειρξης μέχρι δέκα (10) ετών, εφόσον ο φόρος που αναλογεί στα καθαρά εισοδήματα που έχουν αποκρύψει υπερβαίνει σε κάθε διαχειριστική περίοδο το ποσό των 150.000 Ευρώ.

Ενώ με τη διάταξη της παρ. 3 του ως άνω άρθρου, προσδιορίζονται οι όροι «καθαρό εισόδημα» και «φόρος που αναλογεί στο καθαρό εισόδημα» είτε πρόκειται για φυσικά είτε για νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε., έτσι:

α) Ως καθαρό εισόδημα νοείται για τα φυσικά πρόσωπα το καθαρό φορολογητέο εισόδημα αυτών που έχει αποκρύψει και για τα πρόσωπα της παρ. 4 του άρθρου 2 και του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε., το ποσό των καθαρών φορολογητέων κερδών που έχει αποκρύψει και

β) Ως φόρος που αναλογεί στο καθαρό εισόδημα νοείται για τα φυσικά πρόσωπα ο φόρος που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε. για το εισόδημα αυτό και για τα πρόσωπα της παρ. 4 του άρθρου 2 και του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε. ο φόρος που προκύπτει με την εφαρμογή στα καθαρά αυτά φορολογητέα κέρδη του συντελεστή φορολογίας που ισχύει για καθένα από αυτά.

Τέλος εδώ σημειώνεται ότι οι ποινικές κυρώσεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται επί εισοδημάτων που αποκτώνται από 1/1/1998 και μετά.

ε.3. γ. Αυτουργοί και συνεργοί του αδικήματος φοροδιαφυγής

Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 20 του Ν. 2523/97 ορίζονται ποια πρόσωπα θεωρούνται αυτουργοί και συνεργοί των αδικημάτων φοροδιαφυγής κατά τρόπο σαφή και ενιαίο για όλες τις μορφές των αδικημάτων αυτών, έτσι πλέον:

1. Στα νομικά πρόσωπα ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται:

α) Στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, οι πρόεδροι των Δ.Σ., οι διευθύνοντες ή εντεταλμένοι ή συμπράττοντες σύμβουλοι, οι διοικητές, οι γενικοί διευθυντές ή διευθυντές, ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, ως αυτουργοί θεωρούνται τα μέλη των διοικητικών συμβουλίων των εταιρειών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω.

β) Στις εταιρείες ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες, οι ομόρρυθμοι εταίροι ή διαχειριστές αυτών και στις περιορισμένης ευθύνης εταιρείες, οι διαχειριστές αυτών και όταν ελλείπουν ή απουσιάζουν αυτοί, ο κάθε εταίρος.

γ) Στους συνεταιρισμούς, οι πρόεδροι ή οι γραμματείς ή οι ταμίες ή οι διαχειριστές αυτών.

2.Στις κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι εκπρόσωποι τους και αν ελλείπουν αυτοί, τα μέλη τους. Όταν στα μέλη αυτών περιλαμβάνονται και νομικά πρόσωπα ή αλλοδαπές επιχειρήσεις ή αλλοδαποί οργανισμοί, εφαρμόζονται ανάλογα και οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 3.

3.Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά και στους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς, ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι διευθυντές ή αντιπρόσωποι ή πράκτορες, που έχουν στην Ελλάδα.

4.Επίσης, αυτουργοί θεωρούνται και: α) Όσοι δυνάμει νόμου ή δικαστικής απόφασης ή διάταξης τελευταίας βούλησης είναι διαχειριστές αλλότριας περιουσίας και β) Ο επίτροπος ή κηδεμόνας ή διοικητής αλλότριων κατά τις διατάξεις του Α.Κ.

5.Ως άμεσοι συνεργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται ο προϊστάμενος του λογιστηρίου κάθε μορφής ή τύπου επιχείρησης ή όποιος συμπράττει με οποιονδήποτε τρόπο γενικά στη διάπραξη των αδικημάτων του παρόντος, ως τοιούτου νοουμένου και του υπογράφοντος τη δήλωση ως πληρεξούσιος.

6.Οι ανωτέρω αυτουργοί και συνεργοί τιμωρούνται εφόσον κατά το χρόνο διάπραξης του αδικήματος είχαν την ιδιότητα αυτή και εφόσον γνώριζαν ή από την ιδιότητα τους και εν όψει των συγκεκριμένων περιστάσεων γίνεται φανερό ότι γνώριζαν για τις πράξεις ή παραλείψεις, με τις οποίες εκπληρώθηκαν οι όροι των αδικημάτων του παρόντος.

ΜΕΡΟΣ 3^ο

1. ΤΗΡΗΣΗ ΒΙΒΛΙΩΝ - ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΚΑΙ ΥΠΟΒΟΛΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΠΕΡΙΟΔΟ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ ΤΟΥ ΕΥΡΩ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

α. Υποβολή Φορολογικών Δηλώσεων από 1/1/2002

Για τα εισοδήματα που αφορούν τη διαχειριστική περίοδο που προηγείται της μεταβατικής δηλ. της χρήσης 2000 καθώς και των προηγούμενων χρήσεων και τα οποία υποβάλλονται μέσα στη μεταβατική περίοδο (1/1 -31/12/2001) οι ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος θα υποβάλλονται υποχρεωτικά σε δρχ.

Η παραπάνω υποχρέωση υφίσταται ανεξάρτητα από το αν οι υπόχρεοι αυτοί επέλεξαν με ανέκκλητη δήλωση τους στο Μητρώο των ΔΟΥ στις οποίες υπάγονται, να κάνουν χρήση του ΕΥΡΩ την περίοδο 1/1 έως 31/12/2001.

Πα παράδειγμα, η ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος ΑΕ για τη διαχειριστική χρήση 2000 (οικονομικό έτος 2001), θα υποβληθεί μέχρι την 10 Μαΐου 2001 σε δρχ., ανεξάρτητα αν η συγκεκριμένη εταιρεία με ανέκκλητη δήλωση της στην ΔΟΥ στην οποία υπάγεται επέλεξε για τις λοιπές φορολογικές της υποχρεώσεις (π.χ. τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων, κλπ) να χρησιμοποιεί το ΕΥΡΩ αντί του εθνικού νομίσματος (δρχ) για το χρονικό διάστημα από 1/1 έως 31/12/2001.

Και για τα εισοδήματα της μεταβατικής περιόδου που υποβάλλονται από 1/1/2002 και εφεξής, δηλαδή κατά την έναρξη του οριστικού καθεστώτος, οι περιοδικές και ετήσιες δηλώσεις φορολογίας θα υποβάλλονται υποχρεωτικά σε ΕΥΡΩ.

Η υποχρέωση αυτή υφίσταται για τα εισοδήματα όλων των διαχειριστικών περιόδων που προηγούνται του οριστικού καθεστώτος και όχι μόνο για αυτά της μεταβατικής. Έτσι, συμπληρωματικές, τροποποιητικές ή ανακλητικές δηλώσεις που υποβάλλονται μέσα στα 2002 και αφορούν εισοδήματα π.χ. της χρήσης 2000, θα υποβληθούν σε Ευρώ, έστω και αν οι αρχικές δηλώσεις που αφορούσαν τα εισοδήματα αυτά είχαν υποβληθεί σε δρχ.

Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι κατά το έτος 2001, όσες δηλώσεις υποβληθούν σε Ευρώ, η εκκαθάριση θα γίνει σε Ευρώ αλλά το τελικό ποσό σε δραχμές. Για τις λοιπές περιπτώσεις η εκκαθάριση και η βεβαίωση θα γίνεται σε δραχμές όπως και η βεβαίωση της εκκαθάρισης σε Ευρώ που αναφέρθηκε προηγουμένως.

Επίσης κατά την εν λόγω περίοδο σε δραχμές θα γίνει η βεβαίωση των εσόδων του Δημοσίου και των τρίτων, η εισπραξη και επιστροφή φόρων, εισφορών και τελών ως και οι πληρωμές και οι εξοφλήσεις των τίτλων του Δημοσίου που διενεργούνται από τις Δ.Ο.Υ. και αφορούν το έτος 2001 και προηγουμένων ετών (Αρθ. 7 παρ. 2 του Ν. 2842/2000).

Τέλος πρέπει να σημειωθεί ότι με βάση τις διατάξεις του άρθρου 9 του Ν. 2842/2000 τα νομικά πρόσωπα (Α.Ε., Ε.Π.Ε. κλπ) ή το Δημόσιο που συναλλάσσονται με τελωνεία της χώρας κατά το έτος 2001 μπορούν να επιλέξουν το ΕΥΡΩ στις πάσης φύσης δηλώσεις τους που υποβάλλουν σ' αυτά και αφορούν το έτος 2001 υπό την προϋπόθεση, ότι θα υποβάλλουν ανέκκλητη δήλωση στην αρμόδια τελωνειακή αρχή της περιφέρειας της έδρας τους.

Η βεβαίωση εισπραξης και επιστροφή δασμών και φόρων καθώς οποιεσδήποτε πληρωμές που θα γίνονται το 2001 στις Τελωνειακές αρχές της χώρας θα γίνονται μόνο σε Δρχ.

Από 1/1/2002 οι εκκαθαρίσεις, βεβαιώσεις, εισπράξεις, πληρωμές των πάσης φύσεως φόρων, τελών και εισφορών θα πραγματοποιούνται αποκλειστικά και μόνο σε ΕΥΡΩ, καθότι το Ευρώ από την εν λόγω ημερομηνία είναι το εθνικό μας νόμισμα και σε υλική μορφή, ενώ από 1/1/2001 κυκλοφορούσε υπό λογιστική μορφή.

β. Τήρηση βιβλίων και στοιχείων από 1/1/2002 και μετά

Μετά την οριστική εφαρμογή του Ευρώ ως Εθνικό νόμισμα της χώρας, τα πάντα θα αναφέρονται πλέον σε ΕΥΡΩ.

Κατά συνέπεια οι επιχειρήσεις με Βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. να μετατρέψουν την 1/1/2002 τους ισολογισμούς της 31/12/2001, που είχαν συνταχθεί σε ΔΡΧ., και εφόσον δεν έκαναν χρήση της δυνατότητας τήρησης σε ΕΥΡΩ εντός της μεταβατικής περιόδου (2001), αυτόματα σε ΕΥΡΩ, μετατρέποντας το σχετικό τους λογισμικό, έγκαιρα ως προς το σημείο αυτό, με βάση την κλειδωμένη ισοτιμία ΔΡΧ. - ΕΥΡΩ της 31/12/2001.

Επομένως από 1/1/2002 οι πάσης φύσης συναλλαγές και τα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία θα πραγματοποιούνται ΜΟΝΟ σε ΕΥΡΩ.

γ. Συναλλαγματικές διαφορές και Δαπάνες μετάβασης στο Ευρώ

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 7 του Ν. 2842/2000 οι χρεωστικές Συν/κές διαφορές που προκύπτουν είτε από την είσπραξη ή εξόφληση είτε κατά την αποτίμηση των λοιπών περιουσιακών στοιχείων που εκφράζονται σε ξένα νομίσματα και των απαιτήσεων ή υποχρεώσεων και σε Ευρώ κατά το έτος 2001, είτε κατά την αποτίμηση αυτών, κατά την 31/12/2000 καθώς και των διαθεσίμων και των λοιπών περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων αποσβένονται είτε εφάπαξ είτε σε 3 συνεχόμενες χρήσεις.

Με τις διατάξεις του αρθ. 6 παραγρ. 3 του ως άνω νόμου οι δαπάνες μετάβασης στο Ευρώ, όπως αυτές είναι η εκπαίδευση προσωπικού, Τιμοκατάλογοι, προγράμματα Η/Υ κλπ., που θα πραγματοποιηθούν στις χρήσεις 2000, 2001 και 2002 θα αποσβεστούν είτε εφάπαξ είτε σε 5 συνεχόμενες χρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β της παραγρ. 1 του αρθ. 31 του Κ.Φ.Ε.

2. ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ ΚΑΙ ΣΤΡΟΓΓΥΛΟΠΟΙΗΣΗ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΚΑΙ ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ ΑΝ. ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΣΕ ΕΥΡΩ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 12 ΤΟΥ Ν. 2842/2000

Για τη μετατροπή της ονομαστικής αξίας της μετοχής Αν. Εταιρείας σε Ευρώ σύμφωνα με τις διατάξεις του αρθ. 12 του Ν. 2842/2000, ακολουθείται η πιο κάτω αναφερόμενη διαδικασία με το παρακάτω παράδειγμα :

Αν. Εταιρεία (Β) μετοχικό κεφάλαιο 20.000.000 δρχ. και 200.000 μετοχές ονομαστικής αξίας 100 δρχ. η κάθε μία

A. Μετατροπή της ονομαστικής αξίας της μετοχής σε Ευρώ

Ονομαστική αξία 100 δρχ.: $340,75 = 0,293470286133$ Ευρώ

B . Στρογγυλοποίηση της ονομαστικής αξίας της μετοχής στο δεύτερο δεκαδικό ψηφίο.

Ονομαστική αξία σε Ευρώ $0,293470286133 = \underline{0,29}$ Ευρώ

Γ . Προσδιορισμός του μετοχικού κεφαλαίου σε Ευρώ

Μετοχές 200.000 X ονομ. αξία μετοχής σε Ευρώ $0,29 = \underline{58.000}$ Ευρώ

Επειδή το ποσό των 58.000 Ευρώ είναι μικρότερο από το κατώτερο προβλεπόμενο από τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγρ. 1 του άρθρου 11 του Ν. 2842/2000 ποσό των 58.500 Ευρώ $1(60.000 \text{ Ευρώ} \text{ μείον } 1.500 (60.000 \times 2,50\%))$], τότε η εν λόγω Εταιρεία θα πρέπει να προβεί υποχρεωτικά στην αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου μέχρι το ποσό των 58.500 δηλαδή κατά 500 Ευρώ.

Επειδή όμως η ονομαστική αξία της μετοχής της, είναι μικρότερη από το ποσό των 0,30 Ευρώ που είναι η κατώτερη προβλεπόμενη ονομαστική αξία, από τις διατάξεις του Κ.Ν. 2190/20, τότε η εν λόγω Εταιρεία υποχρεούται να προβεί σε αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου μέχρι το ποσό των 60.000 Ευρώ, Δηλαδή κατά 2.000 Ευρώ καθότι οι 200.000 μετοχές της $\times 0,30$ Ευρώ ανά μετοχή ισούται με 60.000 Ευρώ.

Δ . Προσδιορισμός του απαιτούμενου ποσού για την αύξηση ή μείωση του μετοχικού της κεφαλαίου.

Μετατρέπουμε το μετοχικό κεφάλαιο από Ευρώ σε Δραχμές, δηλ. $60.000 \times 340,75 \text{ δρχ.} = 20.445.000 \text{ δρχ.}$ και προσδιορίζουμε τη διαφορά μεταξύ του υφισταμένου μετοχικού κεφαλαίου των 20.000.000 δρχ. και του ισοδύναμου μετοχικού κεφαλαίου των 60.000 Ευρώ που ανέρχεται σε 20.445.000 δρχ., η οποία διαφορά ανέρχεται σε 445.000 δρχ. ή 1.305,94 Ευρώ $(445.000 : 340,75)$.

Κατά συνέπεια η εν λόγω Εταιρεία θα πρέπει να αυξήσει το μετοχικό της κεφάλαιο κατά το ποσό των 445.000 δρχ. για να ανέλθει το ποσό των 20.445.000 δρχ. προκειμένου να καταστεί δυνατή η μετατροπή του κεφαλαίου αυτού στο ποσό των 60.000 Ευρώ που αντιστοιχεί σε 200.000 μετοχές, ονομαστικής αξίας 0,30 Ευρώ η κάθε μία, όπως αναλυτικά αναφέρθηκε πιο πάνω.

Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι, αντί για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου με την πιο πάνω διαφορά των 445.000 δρχ. που προήλθε από την αύξηση της ονομαστικής αξίας της μετοχής από 0,29 σε 0,30 Ευρώ των ήδη υφισταμένων 200.000 μετοχών της Εταιρείας, μπορεί να αυξηθεί ο αριθμός των μετοχών της, κατά 2.000 τεμάχια με νέες μετοχές ονομαστικής αξίας 0,29 Ευρώ η κάθε μία συνολικής αξίας 580 Ευρώ $(2.000 \times 0,29 \text{ Ευρώ})$ οι οποίες θα δοθούν δωρεάν στους παλαιούς μετόχους της Εταιρείας.

Με τον τρόπο αυτό αυξάνεται μόνο ο αριθμός των μετοχών και από 200.000 τεμάχια γίνονται 202.000 χωρίς βεβαίως την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου καθότι το κεφάλαιο που αντιστοιχεί στις 2.000 μετοχές, προέρχεται από το ήδη καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο της Εταιρείας. Οπότε τότε έχουμε 202.000 μετοχές ονομαστική αξία 0,29 Ευρώ ανά μετοχή = 58.580 Ευρώ.

Κατά συνέπεια με τον τρόπο αυτό το μετοχικό κεφάλαιο που αντιστοιχεί στις 202.000 μετοχές ή 58.580 Ευρώ ανέρχεται στο ποσό των 19.961.135 δρχ. το καταβλημένο όμως κεφάλαιο είναι 20.000.000 δρχ. και η διαφορά που προκύπτει για να μεταφερθεί στο ειδικό πιο πάνω αναφερόμενο αποθεματικό για να κεφαλαιοποιηθεί στο μέλλον ανέρχεται στο ποσό των 38.865 δρχ.

ΑΝΑΓΡΑΦΗ ΣΤΑ ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΤΩΝ ΓΕΝ. ΣΥΝΕΛΕΥΣΕΩΝ ΤΟΥ ΣΧΕΤΙΚΟΥ ΜΕ ΤΟ ΜΕΤΟΧΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΚΑΙ ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΗ ΑΞΙΑ ΜΕΤΟΧΗΣ ΚΑΤΑ ΤΗ ΜΕΤΑΤΡΟΠΗ ΣΕ ΕΥΡΩ ΑΡΘΡΟ ΤΟΥ ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟΥ

ΚΑΤΑ ΤΟ ΜΕΤΑΒΑΤΙΚΟ ΣΤΑΔΙΟ 1/1 - 31/12/20001.

Κατά τη μετατροπή της ονομαστικής αξίας και του μετοχικού κεφαλαίου Αν. Εταιρείας σε Ευρώ, όπως αναπτύχθηκε αναλυτικά πιο πάνω, εντός της χρήσης 2001, παρατηρούνται τα εξής:

Υφιστάμενη Εταιρεία **την 31/12/2000 δεν** υποβάλλει ανέκκλητη δήλωση για χρήση του Ευρώ, αλλά όμως αποφασίζει να κάνει τροποποίηση του καταστατικού της προσαρμόζοντας την ονομαστική αξία της μετοχής και το Μετοχικό της κεφάλαιο **και σε Ευρώ**, τότε η Γεν. Συνέλευση θα πρέπει να τροποποιήσει το σχετικό περί κεφαλαίου άρθρο του καταστατικού της ως εξής:

Αναγραφή του Μ/Κ σε Δραχμές και Ευρώ του παραδείγματος όπου προκρίνεται η αύξηση του υφισταμένου μετοχικού της κεφαλαίου με καταβολή μετρητών και αύξηση της ονομαστικής αξίας της μετοχής της.

«Το Μετοχικό Κεφάλαιο της εταιρείας ορίσθηκε κατά τη σύσταση της σε είκοσι εκατομμύρια (20.000.000) δραχμές, διαιρούμενο σε διακόσιες χιλιάδες (200.000) μετοχές, ονομαστικής αξίας εκατό (100) δραχμών η κάθε μία.

Με την από .../.../2001 Γενική Συνέλευση των μετόχων αποφασίσθηκε:

α) Η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου κατά 445.000 δραχμές με καταβολή μετρητών με αύξηση της ονομαστικής αξίας εκάστης μετοχής από 100 σε 102, 225 δραχμές **και**

β) η μετατροπή του μετοχικού κεφαλαίου και της ονομαστικής αξίας της μετοχής και σε ευρώ.

Μετά τα ανωτέρω το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας ανέρχεται σε 20.445.000 δραχμές ή 60.000 ευρώ και διαιρείται σε 200.000 μετοχές, ονομαστικής αξίας 102.225 δραχμών ή 0,30 ευρώ η κάθε μία».

Αναγραφή του Μ/Κ σε Δραχμές και Ευρώ του παραδείγματος που προκρίνεται η μείωση του Μ/Κ με παράλληλη μείωση της ονομαστικής αξίας της μετοχής της.

«Το Μετοχικό Κεφάλαιο της εταιρείας ορίσθηκε κατά τη σύσταση της σε είκοσι εκατομμύρια (20.000.000) δραχμές, διαιρούμενο σε διακόσιες χιλιάδες (200.000) μετοχές, ονομαστικής αξίας εκατό (100) δραχμών η κάθε μία.

Με την από .../... / 2001 Γενική Συνέλευση των μετόχων αποφασίσθηκε:

α) Η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου κατά 38.865 δραχμές με μείωση της ονομαστικής αξίας εκάστης μετοχής από 100 σε 98,8175 δραχμές,

β) η έκδοση 2.000 νέων μετοχών ονομαστικής αξίας 98,8175 δραχμών και

γ) η μετατροπή του μετοχικού κεφαλαίου και της ονομαστικής αξίας της μετοχής και σε ευρώ.

Μετά τα ανωτέρω το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας ανέρχεται σε 19.961.135 δραχμές ή 58.580 ευρώ και διαιρείται σε 202.000 μετοχές, ονομαστικής αξίας 98,8175 δραχμών ή 0,29 ευρώ η κάθε μία».

3. ΠΡΑΚΤΙΚΑ Δ.Σ. και Γ.Σ. ΜΕΤΑΤΡΟΠΗΣ ΣΕ ΕΥΡΩ ΟΝΟΜΑΣΤΙΚΗΣ ΑΞΙΑΣ ΜΕΤΟΧΗΣ ΚΑΙ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΑΝ. ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

Οι Αν. Εταιρείες από 1/1/2002 θα πρέπει υποχρεωτικά προκειμένου να εγκριθεί οιαδήποτε τροποποίηση του καταστατικού τους, να έχουν προβεί σε μετατροπή του μετοχικού κεφαλαίου και της ονομαστικής αξίας της μετοχής τους σε Ευρώ. (Αρθ. 12 παρ. 4 του Ν. 2842/2000).

Σύμφωνα με την υπ' αριθ. Κ2-781/18.1.2002⁽¹⁾ Εγκύκλιο Δ/γη του Υπ. Ανάπτυξης η τροποποίηση οποιουδήποτε άρθρου του καταστατικού καθώς και των άρθρων που

αφορούν στη μετατροπή του μετοχικού κεφαλαίου και της ονομαστικής αξίας των μετοχών τους, σε Ευρώ, μπορεί να γίνει με την ίδια Γεν. Συνέλευση των μετόχων.

Στην περίπτωση όμως που το μετοχικό κεφάλαιο και η ονομαστική αξία των μετοχών εκφράζονται και σε Ευρώ και σε δραχμές, η Εταιρεία μπορεί οποτεδήποτε με την 1/1/2002 να εκφράσει αυτό καθώς και την ονομαστική αξία της μετοχής της σε Ευρώ, υποχρεωτικά όπως όταν προβαίνει σε αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου.

Εδώ πρέπει να σημειωθεί ότι η απόφαση της Γ.Σ. για την μετατροπή του μετοχικού κεφαλαίου και της ονομαστικής αξίας της μετοχής καθώς και για την τροποποίηση των σχετικών άρθρων του καταστατικού και ΜΟΝΟ, δεν χρειάζεται η προβλεπόμενη από το αρθ. 29 και 31 του **Κ.Ν.** 2190/20 εξαιρετική απαρτία και πλειοψηφία, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγ. 1 του αρθ. 1 του Ν. 2842/2000.

α. Μετατροπή μετοχικού κεφαλαίου και ονομαστικής αξίας μετοχής σε ευρώ με αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου Αν. Εταιρείας

α. 1. Πρακτικό Δ.Σ. σύγκλησης Έκτακτης Γ.Σ. για αύξηση και μετατροπή σε Ευρώ του Μετοχικού Κεφαλαίου και της ονομαστικής αξίας μετοχής Αν. Εταιρείας.

*ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ ΤΟΥ ΠΡΑΚΤΙΚΟΥ ΤΟΥ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ
ΤΗΣ «..... Α.Ε»
ΤΗΣ..... /...../2002*

Στην σήμερα.....

**Θέμα: Πρόσκληση Έκτακτης Γ.Σ. των μετόχων της Εταιρείας την..
/...../2002 για τη μετατροπή του μετοχικού κεφαλαίου και της
ονομαστικής αξίας σε ευρώ.**

Επί του θέματος αυτού ο **κ. Πρόεδρος** πληροφορεί τα μέλη ότι παρίσταται ανάγκη να συγκληθεί Έκτακτη Γ.Σ../...../2002 ημέρα και ώρα στα γραφεία της Εταιρείας οδός αριθ Αθήνα, προκειμένου να λάβει αποφάσεις για τα παρακάτω θέματα ημερήσιας διάταξης:

1. Αύξηση και μετατροπή σε ευρώ του μετοχικού κεφαλαίου και της ονομαστικής αξίας της μετοχής.

2. Τροποποίηση του άρθρου 5 του καταστατικού.

Στη συνέχεια το Διοικητικό Συμβούλιο, μετά από διαλογική συζήτηση, αποδέχεται ομόφωνα την πρόταση αυτή και αποφασίζει παμψηφεί περί αυτού.

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

Ο Πρόεδρος του Δ.Σ.

Τα Μέλη

Ακριβές Αντίγραφο
Αθήνα / /2002
Ο Πρόεδρος του Δ.Σ.

α.2. Πρόσκληση των μετόχων Α.Ε. σε Έκτακτη Γ.Σ. για αύξηση και μετατροπή σε ευρώ του μετοχικού κεφαλαίου και ονομαστικής αξίας της μετοχής

ΠΡΟΣΚΛΗΣΗ
« » Α.Ε.
ΑΡ. Μ.Α.Ε

Σύμφωνα με το νόμο και

Θέματα ημερήσιας διάταξης

- 1.** Αύξηση και μετατροπή σε ευρώ του μετοχικού κεφαλαίου και της ονομαστικής αξίας της μετοχής.
- 2.** Τροποποίηση του αρθ. 5 του καταστατικού.

.....

Αθήνα, .. / ... 12002
Το Διοικητικό Συμβούλιο

α.3. Πρακτικό Έκτακτης Γ.Σ. για αύξηση και μετατροπή μετοχικού κεφαλαίου και ονομαστικής αξίας σε ευρώ

ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ ΠΡΑΚΤΙΚΟΥ
ΕΚΤΑΚΤΗΣ ΓΕΝΙΚΗΣ ΣΥΝΕΛΕΥΣΗΣ ΤΩΝ ΜΕΤΟΧΩΝ
ΤΗΣ « » Α.Ε. ΤΗΣ/. .../2002

Στην Αθήνα σήμερα την ημέρα και.....

Θέμα 1ο: Επί του θέματος αυτού ο κ. Πρόεδρος πληροφορεί τα μέλη ότι το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας ανέρχεται σε 30.000.000 δρχ. και διαιρείται σε 30.000 ονομαστικές μετοχές ονομαστικής αξίας 1.000 δρχ. η κάθε μία, και ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2842/2000 είμεθα υποχρεωμένοι να μετατρέψουμε τόσο το μετοχικό κεφάλαιο όσο και την ονομαστική αξία της μετοχής της εταιρείας από 1/1/2002 σε Ευρώ.

Προς τούτο προτείνει την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας κατά 667.500 δρχ. με κεφαλαιοποίηση μέρους του αποθεματικού από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, με παράλληλη αύξηση της ονομαστικής αξίας κατά 22,25 δρχ. της κάθε μιας μετοχής.

Στη συνέχεια τα μέλη της Έκτακτης Γεν. Συνέλευσης μετά από διαλογική συζήτηση αποδέχονται ομόφωνα την πρόταση αυτή του κ. Προέδρου και αποφασίζουν παμψηφεί την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου και της ονομαστικής αξίας της μετοχής ως και την μετατροπή αυτών σε ευρώ.

Κατόπιν τούτου, το εκ δραχμών 30.667.500 μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας ανέρχεται σε 90.000 Ευρώ και διαιρείται σε 30.000 μετοχές ονομαστικής αξίας 3 Ευρώ η κάθε μία.

Θέμα 2ο: Κατόπιν των ανωτέρω η Γεν. Συνέλευση αποφασίζει ομόφωνα και παμψηφεί την τροποποίηση του αρθ. 5 του καταστατικού ως εξής:

«Άρθρο 5 Μετοχικό Κεφάλαιο

1. Το Μετοχικό Κεφάλαιο της εταιρείας ανέρχεται σε 90.000 Ευρώ, είναι ολοσχερώς καταβεβλημένο και διαιρείται σε 30.000 ονομαστικές μετοχές ονομαστικής αξίας 3 Ευρώ η κάθε μία.

- Το Μετοχικό Κεφάλαιο δημιουργήθηκε:

α) Με την εισφορά σε είδος δραχμών και την καταβολή σε μετρητά..... δραχμών από τους ιδρυτές και μετόχους της εταιρείας κατά τα οριζόμενα στο αρθ. 41 του αρχικού καταστατικού σύστασης της εταιρείας (Φ.Ε.Κ /7.4.Β6 τεύχος Α.Ε. & Ε.Π.Ε.).

β) Με την καταβολή σε μετρητά δραχμών σύμφωνα με την από 21 Ιουλίου 199.. απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων.

γ) Με την από ./ /2002 Έκτακτη Γεν. Συνέλευση των μετόχων αποφασίσθηκε:

1) Η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου κατά 667.500 δρχ., με κεφαλαιοποίηση μέρους του αποθεματικού από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο, με αύξηση της ονομαστικής αξίας μετοχών από 1.000 σε 1.022,25 δρχ. και

2) Η μετατροπή του μετοχικού κεφαλαίου και της ονομαστικής αξίας της μετοχής σε Ευρώ. Έτσι το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας ανέρχεται σε 90.000 Ευρώ διαιρούμενο σε 30.000 ονομαστικές μετοχές ονομαστικής αξίας 3 Ευρώ η κάθε μία.

2. Με την επιφύλαξη της παρ. 4 του άρθρου αυτού κατά τη διάρκεια της πρώτης πενταετίας από τη σύσταση της εταιρείας το Διοικητικό Συμβούλιο έχει το δικαίωμα με απόφαση, για την οποία χρειάζεται τουλάχιστον πλειοψηφία των δύο τρίτων (2/3) του συνόλου των μελών του:

α) Να αυξάνει το Μετοχικό Κεφάλαιο μερικά ή ολικά με έκδοση νέων μετοχών, για ποσό που δεν μπορεί να υπερβεί το αρχικό Μετοχικό Κεφάλαιο,

β) Να εκδίδει ομολογιακό δάνειο, με την έκδοση ομολογιών μετατρέψιμων σε μετοχές για ποσό που δεν μπορεί να υπερβεί το μισό του καταβεβλημένου Μετοχικού Κεφαλαίου. Στην περίπτωση αυτή εφαρμόζονται οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 3α του Κ.Ν. 2190/20, όπως ισχύει, γ) Με απόφαση της Γενικής συνέλευσης το Διοικητικό Συμβούλιο έχει το δικαίωμα με απόφαση του για την οποία χρειάζεται η παραπάνω πλειοψηφία να αυξάνει το Μετοχικό Κεφάλαιο μέχρι το ποσό του κεφαλαίου που είναι καταβεβλημένο κατά την ημερομηνία που χορηγήθηκε στο Διοικητικό Συμβούλιο η εν λόγω εξουσία, να εκδίδει ομολογιακό δάνειο το ύψος του οποίου δεν μπορεί να υπερβαίνει το μισό του καταβεβλημένου Μετοχικού Κεφαλαίου κατά την ίδια ημερομηνία.

Οι πιο πάνω εξουσίες του Διοικητικού Συμβουλίου μπορούν να ανανεώνονται από τη Γενική Συνέλευση για χρονικό διάστημα που δεν υπερβαίνει την πενταετία για κάθε ανανέωση και η ισχύς τους αρχίζει μετά τη λήξη της κάθε πενταετίας.

Οι αποφάσεις αυτές των Γενικών Συνελεύσεων υπόκεινται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του άρθρου 7β του Κ.Ν. 2190/20.

3. Με την επιφύλαξη της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού, κατά τη διάρκεια της πρώτης πενταετίας από τη σύσταση της εταιρείας, η Γενική Συνέλευση έχει το δικαίωμα με απόφαση της για την οποία χρειάζεται η απαρτία και η πλειοψηφία του άρθρου 14, να αυξάνει το Μετοχικό Κεφάλαιο μερικά ή ολικά με έκδοση νέων μετοχών, μέχρι το πενταπλάσιο του αρχικά Μετοχικού Κεφαλαίου.

4. Εάν όμως τα αποθεματικά της εταιρείας υπερβαίνουν το ένα τέταρτο (1/4) του καταβεβλημένου Μετοχικού Κεφαλαίου, τότε απαιτείται πάντα απόφαση της Γενικής Συνέλευσης με την απαρτία και την πλειοψηφία του άρθρου 15 του παρόντος και ανάλογη τροποποίηση του άρθρου 5 του Καταστατικού.

5. Οι αυξήσεις του Μετοχικού Κεφαλαίου που αποφασίζονται σύμφωνα με τις παρ. 2 και 3 του άρθρου αυτού δεν αποτελούν τροποποίηση του καταστατικού».

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

Ο Πρόεδρος της Γενικής Συνέλευσης

Ο Γραμματέας

Ακριβές Αντίγραφο
Αθήνα /.../2002
Ο Πρόεδρος του Δ.Σ.

• Ανακοίνωση στο Φ.Ε.Κ. τροποποίησης καταστατικού λόγω αύξησης μετοχικού κεφαλαίου και μετατροπής αυτού και της ονομαστικής αξίας της μετοχής σε Ευρώ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
Νομαρχία Αθηνών
Δ/νση Εμπορίου
Πληρ.:

Αθήνα
Αριθμ. Πρωτ.:
Προς το Εθνικό Τυπογραφείο
με συνημμένο το υπ' αριθ
Διπλότυπο είσπραξης
Κοιν.: « » Α.Ε.
Αθήνα

ΑΝΑΚΟΙΝΩΣΗ

Καταχώρηση στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών της απόφασης τροποποίησης του Καταστατικού της Ανωνύμου Εταιρείας με την επωνυμία « ».

Τηνκαταχωρήθηκε στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών της υπηρεσίας μας η υπ' αριθμ . απόφαση μας με την οποία εγκρίθηκε η τροποποίηση του άρθρου 5 του καταστατικού της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία «.....» και αριθμό μητρώου .../../../../... σύμφωνα με την από/ /2002 απόφαση της Έκτακτης Γενικής Συνέλευσης των μετόχων της.

Την ίδια ημερομηνία καταχωρήθηκε στο μητρώο και ολόκληρο το νέο κείμενο του Καταστατικού μαζί με τις τροποποιήσεις του.

Η τροποποίηση που εγκρίθηκε έχει σε περίληψη ως εξής:

Άρθρο 5

Με την από /.. /2002 απόφαση της Έκτακτης Γεν. Συνέλευσης των μετόχων:

α) Το από 30.000.000 δρχ. Μετοχικό Κεφάλαιο της εταιρείας αυξήθηκε κατά 667.500 δρχ. και

β) Αποφασίσθηκε η μετατροπή του μετοχικού κεφαλαίου και η ονομαστική αξία της μετοχής σε Ευρώ.

Ετσι το Μετοχικό Κεφάλαιο ανέρχεται σε 90.000 Ευρώ με την έκδοση 30.000 ονομαστικών μετοχών ονομαστικής αξίας 3 Ευρώ η κάθε μία.

Με εντολή Νομάρχη
Ο Διευθυντής

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΕΝΤΥΠΑ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

- 1.** ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ – **Φ**
01 010
- 2.** ΜΗΧΑΝΟΓΡΑΦΙΚΟ ΔΕΛΤΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ
ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΙΩΝ – **Ε3**
- 3.** ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ ΔΗΛΩΣΗ
- 4.** ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ. Π. Α.- **Φ2**
- 5.** ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΤΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ. Π. Α. – **Φ1**