

Αρ. Ε.6 101

Τ.Ε.Ι. ΜΕΣΣΟΛΟΓΓΙΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ &
ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ
ΕΤΟΣ 1997

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

*Διανεμόμενα κέρδη και Αποθεματικά Α.Ε.
Λογιστική Παρακολούθηση αυτών*

ΕΠΟΠΤΗΣ : ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΔΑΝΙΗΛ



Επιμέλεια ΤΕ/Μ

Ο ΣΠΟΥΔΑΣΤΗΣ
Λεκάριος Γεώργιος

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Γενικά περί Α.Ε

Η Ανώνυμη Εταιρία	5
Έννοια και χαρακτηριστικά γνωρίσματα	5
Οικονομική σημασία	6
Ίδρυση Ανώνυμους Εταιρίας	7
Σύναψη καταστατικού Ανώνυμης εταιρίας	8
Κεφάλαιο Ανώνυμης εταιρίας.....	10
Μητρώο Ανώνυμης εταιρίας.....	12
Δημοσιότητα.....	13
Πράξεις που υποβάλλονται σε δημοσιότητα.....	14
Μετοχές	15
Εισφορές μετόχων	16
Διανομή καθαρών κερδών	17
Διάθεση των κερδών της Α.Ε	18
■ έννοια και διακρίσεις των κερδών της Α.Ε	19
Προϋποθέσεις για τη διάθεση κερδών	20
Διανομή κερδών στο προσωπικό	22
Κέρδη Α.Ε - Αποθεματικά βάσει του άρθρου 45 & 2β.....	23
Τακτικό Αποθεματικό	25
■ έννοια και κατηγορίες αποθεματικών	25
Διακρίσεις αποθεματικών από νομική κορίως άποψη	26
Χρησιμοποίηση Τακτικού αποθεματικού	
Άρθρο 44	27

Υποχρέωση σχηματισμού τακτικού αποθεματικού	28
Διακρίσεις αποθεματικών από φορολογική κυρίως άποψη	30
Αφορολόγητα αποθεματικά	31
Διανομή -κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών	32
Κεφαλαιοποίηση Αφορολόγητων αποθεματικών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 13 ν.1473/84.....	33
Φορολογία καθαρών κερδών της Α.Ε.....	34
Επί αυξήσεις του κεφαλαίου οι νέες μετοχές μετέχουν στη διανομή μερίσματος για ολόκληρη τη χρήση ?.....	35
Άρθρο 44 ^α	36
Περιορισμοί στη διανομή κερδών.....	37
Ερμηνεία άρθρο 44 ^α	37
Διάγραμμα περιεχομένων	37
Η έντονη πρόνοια των νέων διατάξεων για την προστασία της βιωσιμότητας της επιχείρησης.....	38
Σχηματισμός αποθεματικού για ίδιες μετοχές άρθρο 42 & 13	39
Κάλυψη αναπόσβεστου υπολοίπου εξόδων εγκατάστασης με προαιρετικά αποθεματικά και κέρδη εις νέο (άρθρο 43 & 3)... ..	40
Ποιο ποσό από τα προαιρετικά αποθεματικά και τα κέρδη εις νέο επιτρέπεται να διανεμηθεί στους μετόχους (άρθρο 44 ^α &1,3)... ..	41
Παράδειγμα	42
Ανάλυση παραδείγματος	43
Ποιο ποσό από τα κέρδη χρήσης επιτρέπεται να διανεμηθεί	

στους μετόχους (άρθρο 44 ^α & 2,3)	44
Άρθρο 45.....	45
Άρθρο 45 παρ. 182	46
Άρθρο 3 ν. 876 /79.....	47
Λογιστική εμφάνιση αποθεματικών	51
■ έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας εισοδήματος	
Καθαρά κέρδη φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο	51
■ κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων	
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ	53
Παράδειγμα 1 ^ο	53
Πρώτη περίπτωση.....	54
Δεύτερη περίπτωση	56
Τρίτη περίπτωση.....	59
Παράδειγμα 2 ^ο	61
■ Παραδείγματα διάθεσης κερδών Ανώνυμης Εταιρίας	63
■ Παράδειγμα 1ο.....	63
■ Παράδειγμα 2ο	65

Ευχαριστώ θερμά όλους όσους με βοήθησαν παρόλο τις
μεγάλες αντιξοότητες που μου παρουσιάστηκαν , να πάρω πτυχίο.

Δεν θα τους ξεχάσω ποτέ !

Γιώργος Δεκάριστος

Η Ανώνυμη Εταιρία

Έννοια και χαρακτηριστικά γνωρίσματα

Η Ανώνυμη Εταιρία (Α.Ε.) αποτελεί στην Ελλάδα το μοναδικό τύπο αμιγούς εταιρίας.

Η ανώνυμη είναι εμπορική εταιρία, έχει νομική προσωπικότητα και το κεφάλαιο της διαρείται σε ισότιμα και μεταβιβαστά μερίδια τις μετοχές.

Για τα εταιρικά χρέη ευθύνεται μόνο η εταιρία με την εταιρική περιουσία, ενώ οι εταίροι μέτοχοι ευθύνονται πάντοτε μέχρι την αξία της μετοχής τους.

Τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της ανώνυμης εταιρίας είναι :

Α. Η ανώνυμη εταιρία είναι εμπορική από το νόμο με βάση δηλαδή το τοπικό κριτήριο. Το άρθρο 1 ν.2190/1920 ορίζει « Η ανώνυμος εταιρία είναι εμπορική και αν ο σκοπός δεν είναι εμπορική επιχείρησις » ο σκοπός της μπορεί να είναι καλλιτεχνικός, φιλανθρωπικός, θρησκευτικός εμπορικός, κ. λ. π. Η διάταξη αυτή που καθιερώνει την εμπορικότητα της ανώνυμης εταιρίας είναι δημοσίας τάξεως.

Β. Η ανώνυμη εταιρία είναι κεφαλαιουχική.

Γ. Η ανώνυμη εταιρία έχει νομική προσωπικότητα και κατά συνέπεια δικαιοπρακτική ικανότητα, ιθαγένεια, επωνυμία, Κατοικία περιουσία.

Η ανώνυμη εταιρία είναι νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου γιατί ιδρύεται με σύμβαση. Δεν υπάγονται στην ευθεία τουλάχιστον εφαρμογή του νόμου 2190 οι δημόσιες υπηρεσίες μολονότι ονομάζονται ανώνυμες εταιρίες ιδρύονται με πράξεις της πολιτείας και όχι με δικαιοπραξία.

Μοναδικός μέτοχος σε αυτές είναι συνήθως το κράτος ή νομικό πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου, όπως π.χ. συμβαίνει με την ΕΤΒΑ, ΕΛΤΑ, ΟΤΕ, ΔΕΗ.

Δ) Το κεφάλαιο της ανώνυμης εταιρίας διαρείται σε ίσα τμήματα τις μετοχές.

Ε) Όλοι οι εταίροι (μέτοχοι) ευθύνονται πάντοτε περιορισμένα μέχρι την αξία της μετοχής τους.

ΣΤ) Οι μετοχές και κατά συνέπεια και η ιδιότητα του μετόχου μεταβιβάζονται ελεύθερα.

Ζ) Οποιαδήποτε μεταβολή στην προσωπική κατάσταση των μετόχων όπως θάνατος πτώχευση , απαγόρευση δεν λύνει την εταιρία.

Η) Η επωνυμία της ανώνυμης εταιρίας πρέπει υποχρεωτικά να δηλώνει το είδος της επιχείρησης που ασκεί και να περιέχει τη φράση «Ανώνυμη Εταιρία ». Αρκεί και η σύντμηση Α.Ε . Η επωνυμία μπορεί να είναι φανταστικά όχι όμως και παραπλανητική .

Επίσης να περιέχει το όνομα του ιδρυτή της εταιρίας ή άλλου φυσικού ή νομικού προσώπου.

Οικονομική σημασία

Η ανώνυμη εταιρία έχει μεγάλη σημασία για την εθνική οικονομία η διαίρεση του μετοχικού κεφαλαίου της σε πολλά μερίδια μικρής αξίας , των οποίων συνεπάγεται για μετόχους καμία άλλη υποχρέωση εκτός από τη καταβολή της εισφοράς τους , διευκολύνει τη συμμετοχή σε αυτή ικανού αριθμού προσώπων και τη συγκέντρωση μεγάλων κεφαλαίου που μπορεί να χρησιμοποιηθούν σε παραγωγικές επενδύσεις .

Η εταιρική μορφή της ανώνυμης εταιρείας αρμόζει κυρίως στις μεγάλες επιχειρήσεις , χωρίς να αποκλείεται η περίπτωση να προσλάβουν τη μορφή αυτή μεσαίες ή ακόμα και μικρές επιχειρήσεις.

Ίδρυση Ανώνυμους εταιρίας

Οι απαραίτητες προϋποθέσεις για την ίδρυση της ανώνυμης εταιρείας είναι οι εξής :

A) σύναψη καταστατικού ,

B) ανάληψη μετοχών ,

Γ) έγκριση του καταστατικού από τη διοίκηση και άδεια σύστασης της ανώνυμης εταιρείας από τη διοίκηση ,

Δ) τήρηση των διατυπώσεων δημοσιότητας που προβλέπει ο νόμος ,

A. Σύναψη καταστατικού ανώνυμης εταιρείας

α. Τύπος

Καταστατικό είναι το έγγραφο στο οποίο περιέχονται οι εταιρικές συμφωνίες που καθορίζονται τα ειδικά στοιχεία για τη συγκρότηση, λειτουργία και λύση της εταιρίας αποτελεί συστατικό έγγραφο και πρέπει να περιβληθεί τον τύπο του συμβολαιογραφικού εγγράφου.

Η δικαιοπραξία που συντελείτε με την κατάρτιση του καταστατικού καλείτε ίδρυση Ανώνυμης Εταιρείας.

Για την ίδρυση της Α.Ε. απαιτούνται τουλάχιστον δύο πρόσωπα που υπογράφουν το καταστατικό της καλούνται ιδρυτές της ανώνυμης εταιρείας.

Η ίδρυση της ανώνυμης εταιρίας είναι πράξη εμπορική. Επομένως η ίδρυση της πρέπει να είναι πρόσωπο που έχει τουλάχιστον ικανότητα για να ενεργεί εμπορικές πράξεις.

Ιδρυτής της Α.Ε. μπορεί να είναι όχι μόνο φυσικό αλλά και νομικό πρόσωπο, ιδίως άλλες εταιρίες προσωπικές ή κεφαλαιουχικές.

β. Περιεχόμενο

Σύμφωνα με το άρθρο 2 ν.2190 το καταστατικό της Α.Ε πρέπει να περιέχει τα παρακάτω ουσιώδη στοιχεία. Η έλλειψη έστω και ενός καθιστά την εταιρία άκυρη. Τα στοιχεία αυτά είναι :

Η εταιρική επωνυμία, ο σκοπός της εταιρίας η έδρα της εταιρίας η διάρκεια της εταιρίας το ποσό και ο τρόπος καταβολής του εταιρικού κεφαλαίου, ο αριθμός και ο τόπος εκδόσεως των μετοχών.

Εκτός από τα απαραίτητα στοιχεία, το καταστατικό μπορεί να περιέχει και άλλες διατάξεις που θα ρυθμίζουν θέματα σχετικά με την σύγκληση, συγκρότηση και αρμοδιότητα του διοικητικού συμβουλίου και της γενικής συνέλευσης, τους ελεγκτές τα δικαιώματα των μετόχων, τον ισολογισμό και την διάθεση των κερδών καθώς και τη λύση της Α.Ε. και την εκκαθάριση της περιουσίας της.

Ειδικότερα η επωνυμία της Α.Ε πρέπει να βρίσκεται σε αντιστοιχία με το σκοπό της εταιρίας, μπορεί όμως να περιέχει και το

ονοματεπώνυμο του ιδρυτή της ή κάποιου άλλου φυσικού προσώπου ή επωνυμία προσωπικής εταιρίας. Συνεπικονομία πρέπει να μπουν υποχρεωτικά οι λέξεις «Ανώνυμος Εταιρία» ή η σύντμηση του Α.Ε.

Ο σκοπός της Α.Ε. πρέπει να καθορίζεται από το καταστατικό. Γίνεται όμως δεκτό, ότι μπορεί να προκύπτει και έμμεσα από τις άλλες διατάξεις του καταστατικού. Ο σκοπός μπορεί να είναι ευρύς όχι όμως και αόριστος (π.χ. η άσκηση εμπορίας), πρέπει να μην απαγορεύεται από το νόμο και να μην προσκρούει στα χρηστά ήθη. Ο σκοπός μπορεί να είναι φιλανθρωπικός θρησκευτικός κ.α. Μεταξύ σκοπού της εταιρίας και της εμπορικής επωνυμίας πρέπει να υπάρχει σχετική αντιστοιχία, επειδή η Α.Ε. λαμβάνει την επωνυμία της από το είδος της επιχείρησης που ασκεί. Επομένως, αν η εταιρία έχει ως αντικείμενο την κατασκευή και την εμπορία ειδών, η επωνυμία πρέπει να περιλαμβάνει και τα δύο αντικείμενα της (ανώνυμη και βιομηχανική εταιρία).

Η έδρα της εταιρίας πρέπει να ορίζεται σε δήμο ή κοινότητα της ελληνικής επικράτειας. Αν στο καταστατικό δεν ορίζεται η έδρα της εταιρίας, ως έδρα θεωρείται ο τόπος όπου λειτουργεί η διοίκηση της εταιρίας. Η έδρα της εταιρίας προσδιορίζει την εθνικότητα της δικαιοδικία της, τον τόπο όπου υποχρεωτικά συγκαλείται η γενική συνέλευση και κατ' αρχήν συνεδριάζει το διοικητικό της συμβούλιο.

Για τη μεταφορά της σε άλλο δήμο ή κοινότητα της ελληνικής επικράτειας απαιτείται τροποποίηση του καταστατικού με απόφαση της γενικής συνέλευσης αλλά, με τη συνήθη απαρτία και πλειοψηφία. Ενώ για την μεταφορά εκτός Ελλάδος, επειδή αλλάζει και η εθνικότητα της εταιρίας, απαιτείται η ενισχυμένη απαρτία και πλειοψηφία.

Η διάρκεια της εταιρίας πρέπει να καθορίζεται στο καταστατικό. Ανώνυμη εταιρία αορίστου χρόνου διάρκεια δεν είναι νοητή. Μπορεί όμως η διάρκεια να προκύπτει έμμεσα από το αντικείμενο των δραστηριοτήτων της εταιρίας όπως π.χ. στην περίπτωση που μια εταιρία συστήθηκε για την ανέγερση ενός σταδίου, ή αποπεράτωση του σταδίου, συνεπάγεται το τέλος του χρόνου διάρκειας της εταιρίας. Η Γ.Σ. των μετόχων μπορεί να αποφασίσει την παράταση της διάρκειας της εταιρίας ή την πρόωγη λύση της. Σιωπηρή παράταση της διάρκειας αποκλείεται.

Κεφάλαιο της Ανώνυμης Εταιρίας

Το μετοχικό κεφάλαιο της ανώνυμης εταιρίας αποτελεί μία αφηρημένη και σταθερή μαθηματική ποσότητα, η οποία κατά την ίδρυση της εταιρίας αντιστοιχεί στην αξία των εισφορών των μετόχων. Τα καταστατικά των ανωνύμων εταιριών περιέχουν διάταξη για το ποσό κατά τον τρόπο καταβολής κεφαλαίου. Το μετοχικό κεφάλαιο κατανέμεται σε μερίδα ίσης αξίας τα οποία ονομάζονται μετοχές.

Όταν οι μετοχές αναλαμβάνονται από πρόσωπα τα οποία υπόσχονται να καταβάλλουν την αξία τους η λεγόμενη κάλυψη κεφαλαίου.

Όταν εκπληρώσουν δε την υποχρέωση αυτή , ομιλούμε για καταβολή.

Η κάλυψη του κεφαλαίου διαφέρει από την καταβολή, διότι η πρώτη δημιουργεί ενοχική υποχρέωση, η δεύτερη εκπλήρωση της υποχρέωσης αυτής.

Η κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου διακρίνεται σε ιδιωτική και δημόσια.

α) Ιδιωτική κάλυψη έχουμε όταν οι ιδρυτές αναλαμβάνουν τις μετοχές.

Στην περίπτωση αυτή το ελάχιστο ποσό κεφαλαίου το οποίο πρέπει να καταβληθεί αμέσως , κατά τη σύσταση της εταιρίας, ανέρχεται σε πέντε εκατομμύρια (5.000.000) δραχμές.

β) Δημόσια κάλυψη έχουμε όταν πρόσωπα τρίτα , εκτός από τους ιδρυτές, αναλαμβάνουν τη διάθεση των μετοχών. Η κάλυψη πραγματοποιείται με δημόσια εγγραφή στις Τράπεζες ή και σε άλλους οργανισμούς (Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, Ταχυδρομικά Ταμιευτήρια, Χρηματιστήριο Αξιών). Η πρόσκληση του κοινού γίνεται με δημοσιεύσεις και το ελάχιστο ποσό του μετοχικού κεφαλαίου το οποίο πρέπει να καταβληθεί αμέσως κατά τη σύσταση, ανέρχεται σε δέκα εκατομμύρια (10.000.000) δραχμές. Ανώνυμη εταιρία , της οποίας η κάλυψη του κεφαλαίου έγινε με δημόσια εγγραφή είναι υποχρεωμένη σ' ένα χρόνο να ζητήσει την εισαγωγή των μετοχών της στο Χρηματιστήριο Αξιών (άρθρο 8^α παρ. 4 ν. 2190/20).

Ο νόμος (άρθρο παρ. 1 ν. 2190 / 20) επιτρέπει την καταβολή κεφαλαίου σε δόσεις και επομένως η αξία των μετοχών είναι δυνατόν να καταβληθεί σε δύο, τρεις ή περισσότερες δόσεις . Στην περίπτωση όμως αυτή , οι μετοχές μέχρι να εξοφληθούν, θα είναι ονομαστικές. Η καταβολή του κεφαλαίου σε δόσεις πρέπει να προβλέπεται από το καταστατικό, το οποίο πρέπει να προβλέπεται από το καταστατικό, το οποίο πρέπει να αναφέρει και την προθεσμία για την καταβολή των δόσεων.

Μερική καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου δεν επιτρέπεται σε περίπτωση εισφοράς σε είδος. Η εξόφληση της αξίας των μετοχών πρέπει οπωσδήποτε να γίνει μέσα σε δέκα (10) χρόνια.

Για να έχουμε νόμιμη σύσταση ανώνυμης εταιρίας με καταβολή των μετοχών σε δόσεις , θα πρέπει να καταβληθεί αμέσως το ποσό των 5.000.000 δρχ. στην ιδιωτική κάλυψη και 10.000.000 δρχ. σε δημόσια κάλυψη.

Για την κάλυψη με δημόσια εγγραφή απαιτείται :

α) άδεια από την επιτροπή Κεφαλαιαγοράς

β) το ελάχιστο ποσό του μετοχικού κεφαλαίου που πρέπει να καταβληθεί , να ανέρχεται σε 10.000.000 δρχ.,

γ) η κάλυψη να γίνεται από Τράπεζα ή άλλους οργανισμούς (Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων, Ταχυδρομικά Ταμιευτήρια, Χρηματιστήριο Αξιών,

δ) να ζητηθεί μέσα σε ένα χρόνο η εγγραφή των μετοχών στο Χρηματιστήριο.

Μητρώο Ανωνύμων εταιριών

1. Το Μητρώο Ανώνυμων εταιριών τηρείται :

α. Τις υπηρεσίες του Υπουργείου Εμπορίου κάθε Νόμου στο οποίο καταχωρίζονται οι ανώνυμες εταιρίες που έχουν την έδρα τους στην περιφέρεια του συγκεκριμένου Νομού ή προκειμένου περί αλλοδαπών ανωνύμων εταιριών, που λειτουργούν στην Ελλάδα τα πρακτορεία ή τα υποκαταστήματα αυτών.

β. Τη Δ/ση Α.Ε και Πίστεως του Υπουργείου Εμπορίου προκειμένου περί Ανωνύμων Τραπεζικών Εταιριών που έχουν συσταθεί σύμφωνα με το Ν.Δ. 608/70 περί τραπεζικών επενδύσεων χαρτοφυλακίου και αμοιβαίων κεφαλαίων και των ανωνύμων εταιριών που οι τίτλοι τους είναι εισαγόμενοι στο Χρηματιστήριο Αθηνών.

γ. Τη Δ/ση ασφαλιστικών επιχειρήσεων και αναλογιστικής προκειμένου για τις ανώνυμες ασφαλιστικές εταιρίες.

2. Στη Δ/ση Α.Ε και Πίστεως του Υπουργείου Εμπορίου τηρείται το Κεντρικό Μητρώο στο οποίο καταχωρούνται όλες οι ελληνικές ανώνυμες εταιρίες και τα υποκαταστήματα ή πρακτορεία των αλλοδαπών εταιριών.

Δημοσιότητα

Η δημοσιότητα πραγματοποιείται :

α. Με την καταχώριση, ύστερα από έλεγχο, των πράξεων και στοιχείων στο μητρώο ανωνύμων εταιριών, που τηρείται από την υπηρεσία του Υπουργείου Εμπορίου της Νομαρχίας όπου έχει την έδρα της η εταιρία και

β. Με τη δημοσίευση, με επιμέλεια της αρμόδιας υπηρεσίας και με δαπάνες της ενδιαφερόμενης εταιρίας, στο τεύχος Ανωνύμων Εταιριών και Ε.Π.Ε της εφημερίδας της Κυβερνήσεως, ανακοινώσεως για την καταχώριση στο οικείο μητρώο ανωνύμων εταιριών των πράξεων και των στοιχείων που υποβάλλονται σε δημοσιότητα.

Κατ' εξαίρεση οι αρχικές και τροποποιημένες από τη γενική συνέλευση ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, εκτός από το προσάρτημα, καθώς και πιστοποιητικό ελέγχου της παρ.4 του άρθρου 43β του Ν. 2190/20 δημοσιεύονται στο σύνολό τους (20) είκοσι ημέρες τουλάχιστον πριν από τη συνεδρίαση της συνελεύσεως και σε περίπτωση τροποποίησεως τους σε (20) είκοσι ημέρες από αυτή.

Πράξεις και στοιχεία που υποβάλλονται σε δημοσιότητα

Σε δημοσιότητα υποβάλλονται οι εξής πράξεις και τα εξής στοιχεία :

α) Οι αποφάσεις της διοικήσεως για τη σύσταση ανωνύμων εταιριών καθώς και το καταστατικό που εγκρίθηκε.

β) Οι αποφάσεις της διοικήσεως για την έγκριση της τροποποιήσεως καταστατικών ανωνύμων εταιριών, καθώς και ολόκληρο το νέο κείμενο του καταστατικού με τις τροποποιήσεις που έγιναν.

γ) Ο διορισμός ή η παύση με τα στοιχεία της ταυτότητας των προσώπων που :

■ ασκούν τη διαχείριση της εταιρίας

■ έχουν την εξουσία να την εκπροσωπούν

■ είναι αρμόδια να ασκούν τον τακτικό έλεγχο.

δ) Η απόφαση ανακλήσεως της αδείας συστάσεως και εγκρίσεως του καταστατικού.

ε) Κάθε απόφαση για αύξηση ή μείωση του μετοχικού κεφαλαίου.

στ) Το πρακτικό του διοικητικού συμβουλίου με το οποίο πιστοποιείται η καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου, είτε κατά τη σύσταση, είτε μετά από κάθε αύξηση.

ζ) Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, αρχικές και τροποποιημένες από τη γενική συνέλευση (ισολογισμός, αποτελέσματα χρήσεως, πίνακα διαθέσεως κερδών αποτελεσμάτων και αποτελεσμάτων και προσάρτημα)

και οι σχετικές εκθέσεις του διοικητικού συμβουλίου και των ελεγκτών της εταιρίας.

η) Οι μηνιαίες λογιστικές καταστάσεις των τραπεζών καθώς και η λογιστική κατάσταση του άρθρου 46 του νόμου 2190/1920

θ) Η λύση της εταιρίας

ι) Η δικαστική απόφαση, που κηρύσσει άκυρη την εταιρία.

ια) Ο διορισμός και η αντικατάσταση των εκκαθαριστών.

ιβ) Οι ισολογισμοί της εκκαθαρίσεως καθώς και ο τελικός ισολογισμός.

ιγ) Η διαγραφή της εταιρίας από το Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών.

ιδ) Κάθε πράξη ή στοιχείο του οποίου η δημοσιότητα επιβάλλεται από άλλες διατάξεις.

Μετοχές

Το κεφάλαιο της ανώνυμης εταιρίας διαιρείται σε ίσα μερίδια, τα οποία ο νόμος 2190 ονομάζει μετοχές. Το μετοχικό κεφάλαιο διαιρείται σε ορισμένο αριθμό μεριδίων τα οποία είναι ίσα μεταξύ τους. Η ισότητα αυτή διευκολύνει τη διανομή των κερδών, την ψηφοφορία στις γενικές συνελεύσεις των μετόχων κ. λ. π.

Η μετοχή αποτελεί έγγραφο τίτλο, αξιόγραφο στο οποίο ενσωματώνεται ή ενχαρτάνεται το δικαίωμα του μετόχου στην ανώνυμη εταιρία. Η άσκηση και η μεταβίβαση των δικαιωμάτων από τη μετοχή προϋποθέτει την κατοχή του τίτλου.

Η ονομαστική αξία της κάθε μετοχής δεν μπορεί να είναι μικρότερη των 100 δρχ., αλλά ούτε μεγαλύτερη των 30.000 δρχ.

Οι μετοχές εκδίδονται στο άρτιο, δηλαδή στην ονομαστική τους αξία ή υπέρ το άρτιο, δηλαδή σε τιμή ανώτερη της ονομαστικής τους αξίας. Απαγορεύεται η διάθεση των μετοχών υπό το άρτιο, δηλαδή σε τιμή μικρότερη της ονομαστικής τους αξίας.

Το τμήμα της αξίας κάθε μετοχής που έχει καταβληθεί δεν μπορεί να είναι κατώτερο από το $(1/4)$ της ονομαστικής αξίας και των είκοσι πέντε δρχ. Αν προβλέπεται διάθεση των μετοχών υπέρ το άρτιο η υπέρ το άρτιο διαφορά καταβάλλεται ολόκληρη εφάπαξ κατά την καταβολή της πρώτης δόσεως. Οι μετοχές της αποπληρωμής των πρέπει να είναι ονομαστικές. Εκείνος ο οποίος μεταβιβάζει μετοχή η οποία δεν έχει εξοφληθεί, ευθύνεται αλληλεγγύως μετά του νέου κυρίου αυτής για το οφειλόμενο τμήμα της μετοχής επί μία διετία από τη χρονολογία που ενεργήθηκε η εγγραφή στα βιβλία της εταιρίας.

Η διαφορά από τη διάθεση μετοχών υπέρ το άρτιο δεν επιτρέπεται να διατεθεί ως μερίσματα ή ποσοστά, αλλά αποτελεί νόμιμο ιδιότυπο αποθεματικό και εμφανίζεται στο παθητικό του ισολογισμού με τον τίτλο. Αποθεματικό ή Διαφορά από τη διάθεση μετοχών υπέρ το άρτιο. Το αποθεματικό αυτό είναι νόμιμο, και στηρίζεται στο νόμο. Είναι όμως και ιδιότυπο, διότι σχηματίζεται όχι από τα παρακρατούμενα κέρδη της χρήσεως, αλλά κατά την αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου ή ακόμη κατά την ίδρυση μίας εταιρίας. Οι μετοχές διακρίνονται τόσο από τον τρόπο εκδόσεως τους όσο και για τα δικαιώματα που παραχωρούν στους κατόχους τους.

Ανάλογα με τον τρόπο εκδόσεως οι μετοχές διακρίνονται σε ονομαστικές και ανώνυμες ή στον κομιστή.

Εισφορές των μετόχων

Το κεφάλαιο της ανώνυμης εταιρίας, αντιστοιχεί στην αξία των εισφορών των μετόχων. Οι εισφορές αποτελούνται είτε από χρήματα είτε από διάφορα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία πρέπει να είναι δεκτικά χρηματικής αποτιμήσεως.

Αντικείμενα εισφοράς σε είδος είναι κάθε πράγμα ή δικαίωμα που έχει περιουσιακή αξία ή, κατ' άλλη άποψη, κάθε πράγμα ή δικαίωμα δεκτικό χρηματικής αποτιμήσεως. Έτσι αντικείμενα εισφοράς θεωρούνται τα ακίνητα, τα μηχανήματα, αυτοκίνητα, εμπορεύματα, οι απαιτήσεις, τα δικαιώματα ενοχικά ή εμπράγματα.

Η προσωπική εργασία, τα διπλώματα ευρεσιτεχνίας, το σήμα η εργολαβία, η διοικητική παραχώρηση και γενικά όλα τα άλλα στοιχεία δεν επιτρέπεται να εισφέρονται στην ανώνυμη εταιρία, εκτός μόνο για χορήγηση εξαιρετικών ιδρυτικών τίτλων.

Η εξακρίβωση της αξίας, των εισφορών σε είδος κατά τη σύσταση της εταιρίας καθώς και σε κάθε αύξηση του κεφαλαίου της, γίνεται με γνωμοδότηση τριμελούς επιτροπής εμπειρογνομόνων (την οποία προβλέπει το άρθρο 9 ν. 2190 / 20) και η οποία αποτελείται από ένα ή δύο δημοσίους υπαλλήλους, πτυχιούχους Αναστάτης Σχολής με τριετή τουλάχιστον υπηρεσία στο Δημόσιο, από ένα ή δύο Ορκωτούς Λογιστές και από ένα εμπειρογνώμονα, εκπρόσωπο του κατά περίπτωση αρμοδίου επιμελητηρίου. Τα μέλη της επιτροπής δεν πρέπει να έχουν οποιαδήποτε εξάρτηση από την εταιρία.

Οι περιπτώσεις για τις οποίες στην παραπάνω τριμελή επιτροπή συμμετέχουν υποχρεωτικά ορκωτός ή ορκωτοί λογιστές καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργείου Εμπορίου.

Τα μέλη της επιτροπής ορίζονται με πράξη του Υπουργού Εμπορίου.

Ο ορισμός πρέπει να γίνεται μέσα σε δεκαπέντε (15) ημέρες από την υποβολή της σχετικής αιτήσεως των ενδιαφερομένων στο Υπουργείο Εμπορίου και η γνωμοδότηση της επιτροπής πρέπει να υποβάλλεται μέσα σε δύο μήνες από τον ορισμό των μελών της, ταυτόχρονα κοινοποιείται στην κεντρική υπηρεσία της υπηρεσίας του Υπουργείου Εμπορίου.

Οι εκθέσεις αποτιμήσεως των εισφορών σε είδος υποβάλλονται στις διατυπώσεις δημοσιότητας.

Διανομή καθαρών κερδών

Ο νόμος 2190/20 ορίζει ότι το καταστατικό της Α.Ε. πρέπει να περιέχει διατάξεις για τον ισολογισμό και την διάθεση των καθαρών 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 άρθρων 44^α και 45 του αυτού επιβάλλετε κράτηση από τα καθαρά κέρδη της χρήσης ορισμένου ποσοστού για το σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού και την διανομή του πρώτου μερίσματος , ενώ για το υπόλοιπο αφήνει στο καταστατικό την ευχέρεια να καθορίσει τη διάθεση αυτών .

Τα προς διανομή κέρδη προέρχονται από κέρδη 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.2 του αρθ. 15 του ν. 2065/92 που αντικατέστησε την περίπτωση (α) του αρθρ. 4 του Ν.Δ. 3843 /58 , 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 εγκατάστασης , εκτός αν το υπόλοιπο των εξόδων αυτών είναι μικρότερο από το άθροισμα των προαιρετικών αποθεματικών και του υπόλοιπου των κερδών εις νέο.
- Διατήρηση ελαχίστου ορίου ιδίων κεφαλαίων. Από τις διατάξεις του άρθ. 44^α παρ. 1 του ν.2190/20 , προκύπτει ότι απαγορεύεται η διανομή μερίσματος όταν υπάρχουν ζημιές που υπερβαίνουν ή μετά την διανομή θα υπερβούν τα κέρδη που πραγματοποίησε η εταιρία κατά τη χρήση πλέον το υπόλοιπο κερδών εις νέο και τα προαιρετικά μείον τα διαθέσιμα αποθεματικά.
- Κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων.

Διάθεση των κερδών της Ανώνυμης Εταιρίας

Έννοια και διακρίσεις των κερδών της ανώνυμης εταιρίας

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

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 45 παρ.1 του Ν.2190/1920 καθαρά κέρδη της εταιρίας είναι τα προκύπτοντα μετά την αφαίρεση εκ των πραγματοποιηθέντων ακαθαρίστων κερδών παντός εξόδου, πάσης ζημίας, των κατά νόμον αποσβέσεων και παντός άλλου εταιρικού βάρους.

Καθαρό κέρδος είναι, λοιπόν, και από κάθε νομική άποψη, η θετική διαφορά μεταξύ πραγματοποιηθέντων (δεδουλευμένων) εσόδων και πραγματοποιηθεισών (δεδουλευμένων δαπανών και ζημιών.

Το καθαρό κέρδος, σε δεδομένη στιγμή, προκύπτει αν από την συνολική αξία των στοιχείων του ενεργητικού αφαιρεθεί η συνολική αξία των στοιχείων του παθητικού, στα οποία περιλαμβάνονται το μετοχικό κεφάλαιο και τα ήδη σχηματισθέντα αποθεματικά. Τότε μόνο υπάρχουν καθαρά κέρδη, όταν το ενεργητικό υπερβαίνει τις υποχρεώσεις της εταιρίας συν το μετοχικό κεφάλαιο και τα αποθεματικά, δηλ.

Κέρδος = Ενεργητικό-(Παθητικό + Μετοχικό Κεφάλαιο + υφιστάμενα ήδη Αποθεματικά). Το καθαρό κέρδος επηρεάζεται, επομένως, άμεσα από τον τρόπο καταρτίσεως του ισολογισμού γι' αυτό ο Ν.2190/1920, με ρητές διατάξεις αναγκαστικής εφαρμογής, ορίζει ποια στοιχεία πρέπει να εγγράφονται στο ενεργητικό και ποια στο παθητικό του ισολογισμού και σε ποια αξία στο καθένα .

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

Τα κέρδη χρήσεως διακρίνονται α) σε διανεμόμενα και β) σε μη διανεμόμενα

Τα διανεμόμενα κέρδη της χρήσεως είναι τα κέρδη που διανέμονται από την εταιρία στους μετόχους κατόχους ιδρυτικών τίτλων μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, το προσωπικό της εταιρίας κ.α., δηλ. τα κέρδη που εξέρχονται από το νομικό πρόσωπο της εταιρίας.

Τα διανεμόμενα κέρδη προέρχονται βασικά από :

- α) τα καθαρά κέρδη της χρήσεως ,
- β) το υπόλοιπο κερδών ή ζημιών προηγούμενων χρήσεων,
- γ) τις διαφορές (χρεωστικές ή πιστωτικές) που προκύπτουν από φορολογικό έλεγχο προηγούμενων χρήσεων,
- δ) τους μη ενσωματωμένους φόρους στο λειτουργικό κόστος,
- ε) τα αποθεματικά για τα οποία αποφασίζεται η διάθεσή τους για την κάλυψη ζημιών ή τη διανομή μερισμάτων,
- στ) το φόρο εισοδήματος στα μη διανεμόμενα κέρδη ,
- ζ) τα κέρδη προς διάθεση (ή τις ζημιές εις νέον).

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

Προϋποθέσεις για τη διάθεση των κερδών

A) Στον όρο διάθεση κερδών περιλαμβάνει τόσο τη διανομή όσο και η αποθεματοποίηση των καθαρών κερδών της χρήσεως.

Για να γίνει η διανομή κερδών πρέπει α) να εγκριθούν οι οικονομικές καταστάσεις (ισολογισμός, αποτελέσματα χρήσεως, πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων) καθώς και το πιστοποιητικό ελέγχου από την τακτική Γενική Συνέλευση.

Η διαδικασία της εγκρίσεως έχει συνοπτικά έτσι :

α) Οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με φροντίδα και υποχρέωση από το Διοικητικό Συμβούλιο.

B) Οι οικονομικές καταστάσεις θεωρούνται :

1) από σύμβουλο (διευθύνοντα ή εντεταλμένο ή διαφορετικά από τον ειδικά οριζόμενο από το διοικητικό συμβούλιο) ,

2) από τον έχοντα τη γενική διεύθυνση της εταιρίας και,

3) από το διευθυντή του λογιστηρίου. Ο Κ.Β.Σ. (άρθρο 42 παρ.4) αναφέρει : Ο ισολογισμός και ο λογαριασμός αποτελέσματα χρήσεως της επιχείρησης , της οποίας τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα υπερβαίνουν τα 80.000.000 δρχ. υπογράφονται από το προϊστάμενο του λογιστηρίου της, ο οποίος πρέπει να έχει :

α) πτυχίο Ανωτάτης Οικονομικής Σχολής ή Οικονομικού Τμήματος Ανωτάτης Σχολής της ημεδαπής ή πτυχίο του τμήματος Δημοσίας Διοικήσεως της Παντείου Ανωτάτης Σχολής Πολιτικών Επιστημών (Π.Α.Σ.Π.Ε.) ή πτυχίο της Σχολής Διοικήσεως και Οικονομία των Τεχνολογικών Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων (Τ.Ε.Ι) ή πτυχίο αντίστοιχης ισότιμης Ανωτάτης Σχολής της αλλοδαπής και ,

β) πενταετή τουλάχιστον συναφή προϋπηρεσία σε λογιστικοοικονομικό κλάδο δημοσίου ή ιδιωτικού τομέα.

Γ) Συντάσσεται έκθεση από το διοικητικό συμβούλιο προς την τακτική γενική συνέλευση. Η έκθεση αυτή σύμφωνα με το άρθρο 43^α παρ.3 πρέπει να παρέχει σαφή και πραγματική εικόνα για την εξέλιξη των εργασιών και για την οικονομική θέση της εταιρίας, για τις δραστηριότητες στον τομέα έρευνας και ανάπτυξης καθώς και πληροφορίες για την προβλεπόμενη πορεία της εταιρίας.

Δ) Οι οικονομικές καταστάσεις ελέγχονται , με ποινή ακυρώσεως της εγκρίσεως τους από τη γενική συνέλευση , από δύο τουλάχιστο ελεγκτές οι οποίοι συντάσσουν την έκθεση τους, ή αν πρόκειται για ορκωτούς λογιστές, το Πιστοποιητικό ελέγχου.

Οι ανώνυμες εταιρίες , οι οποίες υπερβαίνουν τα όρια της παρ.δ του άρθρου 42^α εκλέγουν ελεγκτές από ορκωτούς λογιστές του Σώματος Ορκωτών Λογιστών.

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

Ε) Οι οικονομικές καταστάσεις (ισολογισμός, αποτελέσματα χρήσεως, πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων και προσάρτημα) και οι σχετικές εκθέσεις του διοικητικού συμβουλίου και των ελεγκτών, υποβάλλονται σε δημοσιότητα , η οποία πραγματοποιείται :

α) με την καταχώριση, ύστερα από έλεγχο , στο μητρώο των ανώνυμων εταιριών που τηρείται από την αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Εμπορίου της Νομαρχίας όπου έχει την έδρα της η ανώνυμη εταιρία ,

β) με τη δημοσίευση των ανωτέρω οικονομικών καταστάσεων (εκτός από το προσάρτημα) στο τεύχος Ανώνυμων Εταιριών και Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης της εφημερίδας της Κυβερνήσεως, είκοσι (20) τουλάχιστον ημέρες πριν από τη συνεδρίαση της γενικής συνέλευσης ,

γ) με τη δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων (εκτός από το προσάρτημα) σε μια ημερήσια πολιτική εφημερίδα, από κείνες που εκδίδονται στην Αθήνα και κυκλοφορούν ευρύτερα σ' όλη τη χώρα κατά την κρίση του διοικητικού συμβουλίου και σε μία οικονομική εφημερίδα.

ΣΤ) Αντίγραφα των Οικονομικών καταστάσεων, με τις σχετικές εκθέσεις του διοικητικού συμβουλίου και των ελεγκτών, υποβάλλονται από την εταιρία στο Υπουργείο Εμπορίου είκοσι μέρες πριν από τη γενική συνέλευση.

Ζ) Κάθε μέτοχος μπορεί να ζητήσει 10 ημέρες πριν από τη γενική συνέλευση, να του δοθούν αντίγραφα των οικονομικών καταστάσεων.

ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ ΣΤΟ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟ

Η διανομή ή μη ποσού των καθαρών κερδών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό Ανώνυμης Εταιρίας σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν. 1473 /1984 (ΦΕΚ 127 /1984) εξαρτάται από την απόφαση της Γενικής Συνέλευσης και δεν μπορεί να ξεπεράσει αφ' ενός μεν το 15 % ετήσιων καθαρών κερδών αφ' ετέρου δε το 25 % των συνολικών ετήσιων ακαθαρίστων αποδοχών του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού της περιόδου που αναφέρονται τα καθαρά κέρδη, με την προϋπόθεση ότι θα καταβληθεί σ' όλο το προσωπικό κάποιο ποσό κατά την κρίση της διοίκησης της εταιρίας.

Τα αναφερόμενα κέρδη των Α.Ε. που διανέμονται στο προσωπικό δεν υπόκεινται σε ασφαλιστικές εισφορές με τους περιορισμούς που αναφέρονται στις ανωτέρω διατάξεις.

ΚΕΡΑΗ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ

Σύμφωνα με το άρθρο 45 παρ. 2'β, καθαρά κέρδη της εταιρίας είναι αυτά που απομένουν αφού αφαιρεθούν από τα πραγματο - ποιηθέντα ακαθάριστα κέρδη κάθε έξοδο , κάθε ζημιά , οι επιβαλλόμενες από νόμο αποσβέσεις καθώς και κάθε άλλο εταιρικό βάρος.

Ο νόμος καθορίζει τη σειρά που τα καθαρά κέρδη της ανώνυμης εταιρίας θα διανεμηθούν. Τα κέρδη διανέμονται από το διοικητικό συμβούλιο, μετά την έγκριση του ισολογισμού από τη γενική συνέλευση με την εξής σειρά :

α. Αφαιρείται το 1/20 από τα κέρδη (ή το ποσοστό που καθορίζει το καταστατικό) για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού ,

β. Κρατείται τουλάχιστο 6% επί του καταβλημένου εταιρικού κεφαλαίου για να διατεθεί ως μέρισμα στους μετόχους . Σύμφωνα με νεότερη διάταξη (άρθρο 3παρ.3 α .ν.148/67) , το μισό από το ποσοστό αυτό το 3% επιτρέπεται αντί να καταβληθεί σε χρήμα να χρησιμοποιηθεί για να αυξηθεί το κεφάλαιο της εταιρίας .

Η αύξηση επιτυγχάνεται με έκδοση νέων μετόχων . Για το σκοπό αυτό πρέπει να αποφασίσει η γενική συνέλευση με πλειοψηφία των 3/4 των εκπροσωπούμενων στην γενική συνέλευση ψήφων .

Σύμφωνα όμως με την παράγραφο 1 της παραπάνω διάταξης, το μέρισμα που η εταιρία υποχρεούται να καταβάλλει στους μετόχους ανέρχεται σε ποσοστό 30% επί των καθαρών κερδών μετά την αφαίρεση των νομίμων αποθεματικών .

Η καταβολή ποσοστού 30% των καθαρών κερδών είναι υποχρεωτική μόνο σε περίπτωση που το 30% των καθαρών κερδών είναι κατά ποσό περισσότερο από το 6% του καταβλημένου εταιρικού κεφαλαίου και εφόσον η γενική συνέλευση δεν έχει αποκλείσει την εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 3 α.ν.148/67

γ) Τα υπόλοιπα κέρδη, δηλαδή αυτά που απομένουν μετά την καταβολή του μερίσματος , διατίθενται σύμφωνα με τους όρους του καταστατικού (π.χ. καταβολή και άλλου μερίσματος στους μετόχους, σχηματισμός ειδικού αποθεματικού, αμοιβή μελών διοικητικού συμβουλίου ,κ.α.).

Αν στο καταστατικό δεν ορίζει τον τρόπο που θα διανεμηθούν τα υπόλοιπα κέρδη γίνεται δεκτό ότι θα πρέπει να διανεμηθούν στους μετόχους, εκτός εάν η εταιρεία κατά αντικειμενική κρίση έχει απόλυτη ανάγκη των χρημάτων αυτών τα αποθεματικά είναι τμήμα των κερδών της εταιρείας που δεν έχουν διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί και παραμένουν στην εταιρεία.

Τα αποθεματικά δεν αυξάνουν το μετοχικό κεφάλαιο και αναγράφονται στο παθητικό σκέλος του ισολογισμού. Επομένως, για να υπάρξουν κέρδη για διανομή πρέπει η καθαρή ενεργητική παρουσία της εταιρείας να υπερβαίνει το μετοχικό κεφάλαιο και τα αποθεματικά.

Τα αποθεματικά διακρίνονται σε τακτικά που είναι και υποχρεωτικά, σε έκτακτα που είναι προαιρετικά και σε αφανή.

Ο σχηματισμός του τακτικού αποθεματικού επιβάλλεται από το νόμο (άρθρο 44). Για το σκοπό αυτό σε κάθε εταιρική χρήση, αφαιρείται από τα καθαρά κέρδη ποσό ίσο με το 1/20 των καθαρών κερδών μέχρι το αποθεματικό να φθάσει το 1/3 του μετοχικού κεφαλαίου.

Το τακτικό αποθεματικό χρησιμοποιείται για την εξίσωση πριν από κάθε διανομή μερίσματος, του χρεωστικού υπολοίπου που τυχόν υπάρχει στο λογαριασμό κερδών και ζημιών, χρησιμοποιείται για την κάλυψη ζημιών. Το σχηματισμό του έκτακτου αποθεματικού δεν το επιβάλλει ο νόμος, μπορεί να τον προβλέπει το καταστατικό ή να τον έχει αποφασίσει η γενική συνέλευση.

Τα έκτακτα αποθεματικά μπορούν να μετατραπούν σε εταιρικό κεφάλαιο (άρθρο 1 α. ν. 148/67).

Ο σκοπός του έκτακτου αποθεματικού ποικίλει. Μπορεί να αποβλέπει στην αυτοχρηματοδότηση της επιχείρησης στην διανομή μερίσματος κατά την διάρκεια μη κερδοφόρων εταιρικών χρήσεων, στην εξαγορά ιδρυτικών τίτλων, κ.α.

Το αφανές αποθεματικό που ονομάζεται και αποθησαυρισμός του κέρδους, σχηματίζεται είτε υποτιμώντας σκόπιμα το ενεργητικό είτε διογκώνοντας το παθητικό της εταιρείας.

Το αφανές αποθεματικό από την άποψη του δικαίου των Α.Ε. δεν είναι παράνομο, εφόσον δεν καταστρατηγούνται φορολογικές διατάξεις ή δικαιώματα τρίτων, όπως π.χ. εκείνων που έχουν κοινούς ιδρυτικούς τίτλους. Η βασική συνέπεια της δημιουργίας αφανούς αποθεματικού είναι η ενίσχυση της περιουσιακής βάσης της εταιρείας σε βάρος του ποσού που πρέπει να διανεμηθεί ως μερίσμα.

Όσο πιο μικρή εμφανίζεται η εταιρική περιουσία τόσο πιο λίγα είναι τα κέρδη που θα διανεμηθούν.

Τακτικό Αποθεματικό

1) Έννοια και κατηγορίες αποθεματικών

α) Αποθεματικά (λογαριασμοί 41.02-41.05 και 41.08-41.09) είναι συσσωρευμένα καθαρά κέρδη τα οποία δεν έχουν διανεμηθεί στους μετόχους, ούτε έχουν κεφαλαιοποιηθεί (δηλαδή δεν έχουν ενσωματωθεί στο μετοχικό κεφάλαιο, με αύξηση του βάσει της προβλεπόμενης από το νόμο διαδικασίας). Τονίζεται ότι τα αποθεματικά δημιουργούνται μόνο από μη διανεμόμενα καθαρά κέρδη. Δεν υπάρχει δυνατότητα δημιουργίας πραγματικών αποθεματικών με άλλο τρόπο και είναι εσφαλμένος ο χαρακτηρισμός ως αποθεματικό της διαφοράς αναπροσαρμογής, της υπεραξίας εκτιμήσεως.

β) Τα αποθεματικά διακρίνονται σε εμφανή και αφανή.

Εμφανή είναι εκείνα που εμφανίζονται στο παθητικό του ισολογισμού σε ιδιαίτερους λογαριασμούς αποθεματικών, ενώ τα αφανή δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό.

Υπογραμμίζεται ότι ως αφανή αποθεματικά εννοούμε μόνο εκείνα που αντιπροσωπεύουν καθαρά κέρδη, τα οποία δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό ούτε διανεμήθηκαν στους μετόχους ή κεφαλαιοποιήθηκαν (δηλαδή εκείνα που προκύπτουν από υπεραποσβέσεις παγίων στοιχείων, από αποτίμηση εμπορεύσιμων αγαθών σε τιμή μικρότερης της κανονικής - π.χ. μικρότερη της χαμηλότερης μεταξύ κτήσεως και τρέχουσας - από αποτίμηση των υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα σε τιμή μεγαλύτερη της κανονικής κ. λ. π.) δηλαδή δεν είναι αφανή αποθεματικά οι υπεραξίες των παγίων στοιχείων, των αποθεμάτων και των χρεογράφων, γιατί οι υπεραξίες αυτές, αφού από αδιανεμήτα κέρδη αλλά από τον πληθωρισμό, δεν είναι σε καμία περίπτωση πραγματικά αποθεματικά, ανεξάρτητα από το αν εμφανίζονται ή όχι στον ισολογισμό.

γ) Από νομική κυρίως άποψη , τα αποθεματικά διακρίνονται :

- στα νόμιμα ή νομοθετημένα αποθεματικά , δηλαδή τα προβλεπόμενα από τον νόμο στα οποία ανήκουν το τακτικό αποθεματικό του άρθρου 44, το αποθεματικό για ίδιες μετοχές του άρθρου 42ε παράγραφος 13 και τα αποθεματικά που προβλέπονται από ειδικές διατάξεις άλλων νόμων που διέπουν προς ορισμένες κατηγορίες εταιριών ή ορισμένες εταιρείες .
- στα αποθεματικά καταστατικού ή καταστατικά αποθεματικά και τέτοια είναι εκείνα που προβλέπονται από το καταστατικό της εταιρείας .
- στα προαιρετικά ή ελεύθερα ή έκτακτα αποθεματικά τα οποία σχηματίζονται με απόφαση της γενικής συνέλευσης και στα οποία ανήκουν και τα καλούμενα αφορολόγητα αποθεματικά , ο σχηματισμός των οποίων ανήκει στην ελεύθερη κρίση της γενικής συνέλευσης, δεδομένου ότι διάφοροι φορολογικοί νόμοι καθορίζουν μόνο τις προϋποθέσεις απαλλαγής των σχετικών ποσών από τη φορολογία, δίχως να επιβάλλουν για το σχηματισμό τους .

Χρησιμοποίηση τακτικού αποθεματικού

1. Το άρθρο 44 ορίζει ότι το τακτικό αποθεματικό « χρησιμοποιείται αποκλειστικώς προ εξίσωσης, προ πάσης διανομής μερίσματος, του τυχόν χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού κερδών ή ζημιών.»

Η διάταξη αυτή είναι αναγκαστικού δικαίου και δεν είναι δυνατόν το καταστατικό ή η Γ.Σ. με απόφαση της, να ορίσουν διαφορετική χρησιμοποίηση του τακτικού αποθεματικού, εκτός εάν, σ' αυτό, περιλαμβάνεται και ποσό που έχει προαιρετικά σχηματιστεί, οπότε ισχύουν τα όσα αμέσως προηγούμενα, αρθ.2 αναφέραμε.

2. Το τακτικό αποθεματικό έχει αποκλειστικό προορισμό να καλύψει τις ζημιές που προκύπτουν με τη σύνταξη του ισολογισμού τέλους χρήσεως και δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιηθεί κατά τη διάρκεια της χρήσης για κάλυψη ζημιών που προέκυψαν ενδιάμεσα.

Ο νόμος ορίζει ρητά την χρησιμοποίηση για κάλυψη ζημιών να γίνει « προ πάσης διανομής μερίσματος », η οποία διανομή γίνεται μόνο βάση του ισολογισμού τέλους χρήσης, συνεπώς επιτρέπεται να καλυφθούν οι ζημιές της παρούσας ή της προηγούμενης χρήσης (ή και των προηγούμενων) μόνο με βάση τον ισολογισμό τέλους χρήσης και μετά από απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης.

3. Η χρησιμοποίηση του τακτικού αποθεματικού για κάλυψη των ζημιών δεν είναι υποχρεωτική, με την έννοια ότι η Γ.Σ. δικαιούται ή να αφήσει τις ζημιές χρήσης ακάλυπτες για να καλυφθούν με κέρδη επόμενων χρήσεων ή να χρησιμοποιήσει για την κάλυψη τους άλλα αποθεματικά των οποίων επιτρέπεται η διανομή.

3) Η υποχρέωση σχηματισμού τακτικού αποθεματικού

1. Η υποχρέωση σχηματισμού τακτικού αποθεματικού επιβάλλεται από το άρθρο 44 είναι διάταξη υποχρεωτικής εφαρμογής (« αναγκαστικού δικαίου »), γιατί δεν επιτρέπεται να περιοριστούν από το καταστατικό ή με απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων , έστω και αν λήφθηκε με παμψηφία οι υποχρεώσεις που επιβάλλονται με τις διατάξεις αυτές ή να μεταβληθεί ο προσρισμός του σχηματιζόμενου αποθεματικού.

Με τις διατάξεις τους άρθρου 44 θεσπίζεται το κατώτερο όριο των υποχρεώσεων το οποίο δεν επιτρέπεται να περιοριστεί από το καταστατικό ή τη γενική συνέλευση, επιτρέπεται, όμως , η αύξηση των υπό του άρθρου 44 προβλεπόμενων υποχρεώσεων και συγκεκριμένα :

- Στο καταστατικό είναι δυνατόν να προβλεφθεί ποσοστό μεγαλύτερο του 5 % των αιτήσεων καθαρών κερδών (6% ή 7 % κ. λ. π.), οπότε το μεγαλύτερο αυτό ποσοστό θα είναι υποχρεωτικά για τη γενική συνέλευση.
- Στο καταστατικό είναι δυνατό να καθοριστεί μεγαλύτερο το ποσοστό του σχηματισμένου αποθεματικού, πέραν από το οποίο θα πάει η κράτηση (π.χ. αντί για το 1/3 του εταιρικού κεφαλαίου να οριστεί το 50 % κ. λ. π.), οπότε πάλι η διάταξη αυτή του καταστατικού θα είναι υποχρεωτική για τη Γ.Σ.

2. Διευκρινίζεται ότι, στις περιπτώσεις που το καταστατικό εξουσιοδοτεί τη Γ.Σ για τον τρόπο διαθέσεως του υπολοίπου των ετήσιων κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση των υποχρεωτικών ποσών για τακτικό αποθεματικό και για πρώτο μέρος, η Γ.Σ. δικαιούται να διαθέσει και άλλο ποσό κερδών για τακτικό αποθεματικό πέρα δηλαδή από εκείνο που προβλέπει ως υποχρεωτικό ο νόμος ή το καταστατικό. Πρόκειται για το προαιρετικά σχηματιζόμενο πρόσθετο τακτικό αποθεματικό το οποίο δικαιούται Γ. Σ. , με μεταγενέστερη απόφαση της να διαθέσει ελεύθερα ακόμη και για διανομή στους μετόχους αφού η ίδια προαιρετικά και ελεύθερα το είχε σχηματίσει.

3. Η κράτηση για σχηματισμό τακτικό αποθεματικού υπολογίζεται επί του συνολικού ποσού των καθαρών της χρήσεως, προ της αφαιρέσεως από αυτά του φόρου εισοδήματος και μετά τον

συμψηφισμό που τυχόν ακάλυπτου υπόλοιπου ζημιών προηγούμενων χρήσεων.

4. Εάν οι ακάλυπτες ζημιές προηγούμενων χρήσεων απορροφήσουν όλα τα καθαρά κέρδη της παρούσας χρήσεως δεν σχηματίζεται τακτικό αποθεματικό, γιατί οι προϋποθέσεις σχηματισμού του είναι η ύπαρξη καθαρών κερδών των οποίων να επιτρέπεται η διανομή. Η διανομή όμως των καθαρών κερδών της χρήσεως απαγορεύεται να πραγματοποιηθεί εάν προηγούμενα δεν καλυφθεί το υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων (άρθρο 45).
5. Η κράτηση για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού δεν υπολογίζεται και επί του υπόλοιπου των κερδών προηγούμενων χρήσεων που διανέμονται στην παρούσα χρήση .
6. Υποχρέωση για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού υπάρχει και όταν η Γ.Σ. με παμψηφία αποφασίσει να μη γίνει διανομή κερδών, αλλά το σύνολο τους να παραμείνει « υπόλοιπο εις νέο ».
7. Υπόψιν ότι το άρθρο 18 του ν. δ. 400/1970 « περί ιδιωτικής επιχειρήσεως ασφαλίσεως » ως ορίζει ότι προκειμένου για ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρίες , το 20 % τουλάχιστον των καθαρών ετησίων κερδών της ασφαλιστικής εταιρίας διατίθεται προς σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Αυτό όμως δεν είναι υποχρεωτικό εάν και εφόσον το αποθεματικό υπερβεί το 4πλάσιο του μετοχικού κεφαλαίου.

ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ

Τα αποθεματικά των Α.Ε διακρίνονται στις παρακάτω κατηγορίες :

1. Σε αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί με βάση τους διάφορους αναπτυξιακούς νόμους , όπως ο ν.4002/59 του α. ν. 147/67 κ. λ. π.
2. Σε αποθεματικά που προέρχονται από εισοδήματα που απαλλάσσονται της φορολογίας όπως :
Το αποθεματικό υπεραξίας εκ πωλήσεων παγίων περιουσιακών στοιχείων. Το αποθεματικό του άρθρου 10 του α. ν. 148/67, το αποθεματικό εξ εκδόσεως μετοχών υπέρ το άρτιο, κ. λ. π.
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 κλάδο ή από συγχώνευση Α.Ε. στις οποίες συμμετέχει η Ανώνυμη Εταιρία από αύξηση των συμμετοχών της εταιρίας και από διανομή μετοχών με βάση τις διατάξεις του άρθρ.1 του α. ν. 148/67 του ν. 542/77 του ν.1249/82 του ν. 2065/92 κατόπιν κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή των παγίων στοιχείων της θυγατρικής ή άλλης εταιρίας στην οποία συμμετέχουν.
5. Σε φορολογηθέντα αποθεματικά, όπως αυτά είναι :
Το τακτικό τα έκτακτα και το υπόλοιπο κερδών εις νέο.

ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ

Από τα καθαρά κέρδη των Βιομηχανικών , Βιοτεχνικών , χειρονακτικών, μεταλλευτικών , ξενοδοχειακών , εμπορικών κ . λ . π . , που πραγματοποιούν μέχρι 31.12.1994 σύμφωνα με τους νόμους 1262 /82 , 1828/1989, 1882/1990, 1892/ 1990 , και την υπ' αριθ. 1055503/10177/Β κοινή απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών και δηλώνονται με την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος , αφαιρείται ποσό υπό μορφή αφορολόγητων εκπτώσεων για τη δημιουργία Αφορολόγητων Αποθεματικών.

Επίσης αφαιρείται από τα καθαρά κέρδη των παραπάνω επιχειρήσεων ποσό για τη δημιουργία Αφορολόγητων αποθεματικών για επενδύσεις που προβλέπονται από ν. δ. 331/1974 του ν. 289/1976 , το ν. 849/1978 και το ν 1116/1981 , και δεν καλύφθηκαν από κέρδη προηγούμενων χρήσεων.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ν.1892/1990 . οι αφορολόγητες εκπτώσεις του ν. 1828/ 1989 υπολογίζονται για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., στα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τηρούμενα βιβλία και εμφανίζονται στον Ισολογισμό και αφορούν όλους τους κλάδους εκμετάλλευσης , μετά την αφαίρεση των κρατήσεων για τακτικό αποθεματικό διανομή μερίσματος , ποσοστών Δ.Σ. και αμοιβών στο προσωπικό.

Ενώ για τους υπόλοιπους αναπτυξιακούς νόμους οι αφορολόγητες εκπτώσεις υπολογίζονται με βάση τα καθαρά κέρδη που περιλαμβάνονται στην υποβαλλόμενη αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος μετά την αφαίρεση των κρατήσεων για τακτικό αποθεματικό, μέρισμα κ. λ. π.

Στην περίπτωση που κατά την αυτή διαχειριστική περίοδο υπάρχουν αφορολόγητες εκπτώσεις που πρέπει να γίνουν με βάση τις διατάξεις των αναπτυξιακών νόμων της προηγούμενης παραγράφου , εκπίπτονται πρώτα οι αφορολόγητες εκπτώσεις κατά τη σειρά των νόμων αυτών, και μετά οι εκπτώσεις του ν. 1262/82 και στη συνέχεια κατά σειρά , του ν. 1882/1990 και τελευταία του ν 1892/1990.

ΔΙΑΝΟΜΗ - ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ

1. Διανομή ή κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών

Σύμφωνα με διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 8 α του ν. δ. 3843/58 το οποίο προστέθηκε με την παραγρ.4 του άρθρου 16 του ν. 2065/92, και συμπληρώθηκε με την παρ.4 του άρθ. 18 του ν. 2166/93 τα αφορολόγητα αποθεματικά των Α.Ε. των συνεταιρισμών και Ε.Π.Ε., ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού των, διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη οποτεδήποτε, προστίθενται στα φορολογητέα κέρδη της εταιρίας κατά το χρόνο διανομής ή κεφαλαιοποίησης και φορολογούνται με βάση τις διατάξεις του νομοθετικού αυτού διατάγματος με εξαίρεση τα αφορολόγητα αποθεματικά για την κεφαλαιοποίηση των οποίων ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 13 του ν.1473.84 και του άρθ.101 του ν 1892/90.

Σε περίπτωση όμως που από την υποβαλλόμενη δήλωση φορολογίας εισοδήματος Νομικού Προσώπου δεν προκύπτουν φορολογούμενα κέρδη, τα ως άνω διανεμόμενα αφορολόγητα αποθεματικά φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου και δεν συμψηφίζεται το ποσό της δηλωθείσης ζημιάς.

Η περίπτωση αυτή ισχύει για κεφαλαιοποιήσεις ή διανομές ποσών που προκύπτουν από Ισολογισμούς που κλείνουν μετά την 31.12.1992. (άρθ. 18 παρ.5 του ν. 2166/93.

Τα ανωτέρω ισχύουν και σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης αποθεματικών που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (π.χ. τόκοι καταθέσεων που έχει παρακρατηθεί φόρος 10 %, υπεραξία από πώληση αυτοκινήτου ως εμπορεύσιμου στοιχείου κ. λ. π.).

Δηλαδή τα αποθεματικά αυτά προστίθενται στα φορολογητέα κέρδη της Α.Ε. κατά χρόνο διανομής ή κεφαλαιοποίησης και φορολογούνται με βάση τις διατάξεις του ν.δ. 3843/58.

Από τον οφειλόμενο φόρο ο παρακρατηθείς για τα εισοδήματα αυτά φόρος κατά χρόνο απόκτησης των. Εξαίρεση αποτελεί η κεφαλαιοποίηση ή διανομή αποθεματικών που έχουν σχηματισθεί μέχρι 30.6.92 από μερίσματα, προερχόμενα από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, για την κεφαλαιοποίηση δεν υπάρχει θέμα φορολογίας αλλά ούτε και επιστροφής του παρακρατηθέντος φόρου για τα μερίσματα (άρθρ. 5 παρ.5 του ν. 2065/92).

ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ

με βάση τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 1473/84

Με τις διατάξεις αυτές που εξακολουθούν να ισχύουν σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρ.8^ο του ν.2065/92, παρέχεται η δυνατότητα στις ανώνυμες εταιρίες των οποίων οι μετοχές δεν είναι εισαγόμενες στο Χρηματιστήριο, μερικής ή ολικής κεφαλαιοποίησης των αφορολόγητων αποθεματικών διαφόρων αναπτυξιακών νόμων, δηλαδή των αφορολόγητων κρατήσεων για νέες εγκαταστάσεις του ν. 3213/1955 του άρθρ.12 του ν. δ. 2901 /54, και των αφορολόγητων εκπτώσεων του ν. δ. 4002/1959. Α. ν 147/67. Ν. δ. 1078/71, και του ν. 1892/90 με εξαίρεση τα αποθεματικά του άρθρ.18 του α. ν. 942/49 (από πραγματοποιηθέντα κέρδη μέχρι 31/12/72 για την κάλυψη μελλοντικών ζημιών) και της παρ.4 του άρθρ.10 του Α. ν 148/67, (προερχόμενα από πώληση χρεογράφων σε τιμή ανώτερης 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 την χρήση στην οποία συντελείται η κεφαλαιοποίηση, θα αυξηθεί το μετοχικό κεφάλαιο ή το εταιρικό κατά το ίδιο ποσό σε μετρητά από τους παλιούς ή νέους μετόχους.

Τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται φορολογούνται με συντελεστή 10 %, χωρίς καμία άλλη επιβάρυνση. Ο φόρος αυτός δεν εκπύσσεται από τα ακαθάριστα έσοδα, ούτε συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος που οφείλεται από την εταιρία ή τους μετόχους. Με την καταβολή του φόρου αυτού εξοντώνται κάθε φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος της εταιρίας και των μετόχων για τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιήθηκαν.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ Α.Ε

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ.4 του ν. δ 3843/58 όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 15 του 2065/ 92 , το συνολικό καθαρό εισόδημα ή το κέρδος που αποκτούν οι ημεδαπές Α.Ε , αποτελούν στην ημεδαπή ή αλλοδαπή φορολογείται με 35 % .

Εξαίρεση αποτελούν οι τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρίες οι οποίες φορολογούνται με τον ίδιο συντελεστή για τα συνολικά κέρδη μετά την αφαίρεση του μέρους των καθαρών κερδών που αναλογεί στα αφορολόγητα έσοδα ή στα εισοδήματα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης.

Για τον προσδιορισμό του μέρους των καθαρών κερδών που αναλογούν στα έσοδα αυτά , γίνεται επιμερισμός συνολικών κερδών και ανάλογα με το ύψος των εν λόγω εσόδων.

Όταν στο φορολογητέο εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα , πλην των εισοδημάτων από εκμίσθωση κατοικιών, το συνολικό αυτό συνολικά δηλούμενα εισοδήματα. Απεναντίας δεν υπόκεινται στον συμπληρωματικό φόρο τα τεκμαρτά εισοδήματα των ακινήτων που αναφέρονται στο άρθρο 18 παρ.2 του ν. δ 3323/1955 και στο άρθρο 6 παρ1 του ν. δ 3843 /1958, διότι ή δεν θεωρούνται ως εισοδήματα ή απαλλάσσονται του φόρου.

12. Επί αύξήσεως του κεφαλαίου οι νέες μετοχές μετέχουν στην διανομή μερίσματος για ολόκληρη τη χρήση ;

Κατά μια γνώμη αυτοί μετέχουν ολόκληρης της χρήσεως έστω και αν απόφαση για την αύξηση ελήφθη και ολοκληρώθηκε περί το τέρμα της χρήσεως.

Ορθότερη όμως είναι η άποψη κατά την οποία οι νέες μετοχές , εφόσον δεν προβλέπει σχετικώς το καταστατικό ή , η απόφαση περί αύξησης , συμμετέχουν στα διανεμόμενα μερίσματα αναλόγως του χρόνου ισχύος της αποφάσεως αύξησης του κεφαλαίου μέσα στη χρήση εφεξής , ως λ.χ. εάν η απόφαση της Γ.Σ. με την έγκριση του Νομάρχου κατεχωρήθησαν στο Μητρώο Α.Ε. την 1 Οκτωβρίου , θα συμμετέχουν κατά το 1/4 του διανεμόμενου μερίσματος στους παλιούς μετόχους και για τις παλιές μετοχές τους (Καράβας 1965 σελ.87)

13. Η Διοίκηση με αλληπάλληλες αποφάσεις της εδέχθη ότι η διανομή μερισμάτων των περασμένων χρήσεων μπορεί να αποφασισθεί μόνο από την τακτική Γ.Σ. , έστω και αν ήταν καθολική, δηλαδή σ' αυτή πήραν μέρος όλοι οι μέτοχοι εκπροσωπώντας το σύνολο του μετοχικού κεφαλαίου. Εάν αποφασισθεί από έκτακτη Γ.Σ. δεν μπορεί να γίνει διανομή , αλλά η απόφαση αυτή πρέπει να επικυρωθεί από την επόμενη αυτής Τακτική Συνέλευση , ρητώς ή σιωπηρώς , αυτή δεν ισχύει από της επικυρώσεως.

ΑΡΘΡΟ 44^α

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων για τη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου δεν μπορεί να γίνει οποιαδήποτε διανομή στους μετόχους, εφόσον, κατά την ημερομηνία της λήξης της τελευταίας χρήσης, το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της εταιρίας, όπως προσδιορίζονται στο υπόδειγμα ισολογισμού που προβλέπεται από το άρθρο 42γ, είναι ή, μετά από τη διανομή αυτή, θα γίνει κατώτερο από το ποσό του μετοχικού κεφαλαίου, προσαυξημένου με τα αποθεματικά για τα οποία η διανομή τους απαγορεύεται από το νόμο ή το καταστατικό. Το ποσό αυτού του μετοχικού κεφαλαίου μειώνεται κατά το ποσό που δεν έχει ακόμα κληθεί να καταβληθεί.
2. Το ποσό που διανέμεται στους μετόχους δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των αποτελεσμάτων της τελευταίας χρήσης που έχει λήξει, προσαυξημένο με τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις και τα αποθεματικά για τα οποία επιτρέπεται και αποφασίστηκε από τη Γ.Σ. η διανομή τους και μειωμένο κατά το ποσό των ζημιών προηγούμενων χρήσεων και τα ποσά που επιβάλλεται να διατεθούν για το σχηματισμό αποθεματικών σύμφωνα με το νόμο και το καταστατικό.
Το προς διανομή ποσό καταβάλλεται στους μετόχους μέσα σε δύο μήνες από την απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης που ενέκρινε τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.
3. Η έννοια της διανομής των προηγούμενων παρ. 1,2 περιλαμβάνει ιδίως την καταβολή των μερισμάτων και των τόκων από μετοχές.

Περιορισμοί στην διανομή κερδών Ερμηνεία άρθρο 44^α

Διάγραμμα περιεχομένων

1. Η έντονη πρόνοια των νέων διατάξεων για την προστασία της βιωσιμότητας της επιχείρησης .
2. Σχηματισμός αποθεματικού για ίδιες μετοχές (άρθρο 42ε παρ.13).
3. Κάλυψη αναπόσβεστου υπολοίπου εξόδων εγκατάστασης με προαιρετικά αποθεματικά και κέρδη εις νέων (αρθ.43 παρ. 3).
4. Πιο ποσό από τα προαιρετικά αποθεματικά και τα κέρδη εις νέων επιτρέπεται να διανεμηθεί στους μετόχους (άρθρο 44^α παρ.1 και 3) .
5. Πιο ποσό από τα κέρδη της χρήσεως επιτρέπεται να διανεμηθεί στους μετόχους (αρθ. 44^α παρ 2και 3) .
6. σειρά εφαρμογής των διατάξεων.

ι. Η έντονη πρόνοια των νέων διατάξεων για την προστασία της βιωσιμότητας της επιχείρησης

Το εταιρικό δίκαιο της Ε.Ε. , όπως ρητά ορίζετε σε πολλές διατάξεις του και όπως προκύπτει και από την άλλη οικονομία του έχει ως πρώτιστο στόχο , ως σκοπό πρωταρχικής επιδιώξεως , την εξασφάλιση βιωσιμότητας στην επιχείρηση , υιοθετώντας έτσι ρητά τις σύγχρονες αντιλήψεις οι οποίες θεωρούν την επιχείρηση κύτταρο της κοινωνικής οικονομίας που εκπληρώνει κοινωνικό -οικονομικό σκοπό , γιατί παράγει αγαθά και υπηρεσίες , προσφέρει εργασία και συνεπώς συμβάλει αποφασιστικά στην οικονομική ανάπτυξη.

Έτσι από τις προσαρμοσμένες προς το εταιρικό δίκαιο της Ε.Ε. νέες διατάξεις του ν. 2190 / 20, εκδηλώνεται έντονα ή πρόνοια για την αποτελεσματική προστασία της βιωσιμότητας της επιχείρησης :

α) αφενός με τη υιοθέτηση το σύγχρονων βασικών λογιστικών αρχών και κυρίως της θεμελιώδους αρχής της συντηρητικότητας και των κανόνων που πηγάζουν από αυτή (αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων) στην χαμηλότερη τιμή μεταξύ των τιμών κτήσεως και τρέχουσας , σχηματισμός προβλέψεων κ. λ. π. , ώστε πάντοτε τα προσδιοριζόμενα κέρδη χρήσεως να είναι πραγματικά και να μην περιλαμβάνουν εικονικά ή αβέβαια ποσά ,

β) αφετέρου με τη θέσπιση ορισμένων περιορισμών στη διανομή κερδών ώστε να διανέμονται στους μετόχους μόνο τα ποσά εκείνα που η διανομή τους Δε θα θίγει στο ελάχιστο τη βιωσιμότητα της επιχείρησης.

ii. Σχηματισμός αποθεματικού για ίδιες μετοχές
(άρθρο 42 ε παρ. 13)

Στο νέο άρθρο 42ε παρ. 13 ορίζονται τα εξής :

- Σε περίπτωση που στο τέλος χρήσης κατέχονται ίδιες μετοχές σύμφωνα με τις διατάξεις που ισχύουν κάθε φορά , σχηματίζεται αποθεματικό ισόποσο με την αξία κτήσης των μετοχών αυτών. Το σχετικό ποσό καταχωρείται σε λογαριασμό του παθητικού σε τίτλο «αποθεματικό για ίδιες μετοχές». Το αποθεματικό αυτό σχηματίζεται από τα κέρδη της χρήσης , από τα οποία επιτρέπεται να αφαιρεθούν προηγουμένως μόνο τα ποσά που είναι αναγκαία για το σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού και για τη διανομή του πρώτου μερίσματος.
- Αν δεν υπάρχουν κέρδη για σχηματισμό του παραπάνω αποθεματικού , ο λογαριασμός του ενεργητικού «ίδιες μετοχές» εμφανίζεται στο παθητικό αφαιρετικά από το άθροισμα ιδίων κεφαλαίων.

Η παραπάνω διάταξη είναι σαφής και στοχεύει στο να εξασφαλίσει την ακεραιότητα του μετοχικού κεφαλαίου , γιατί η απόκτηση ιδίων μετοχών ισοδυναμεί ουσιαστικά, με την επιστροφή στους μετόχους του αντίστοιχου ποσού που κατέβαλλαν κατά την συγκρότηση του κεφαλαίου.

Οι όροι και οι προϋποθέσεις αποκτήσεως από την εταιρία ιδίων μετοχών καθορίζονται από το άρθρο 16 του νόμου.

3. Κάλυψη αναπόσβεστου υπόλοιπου εξόδων εγκαταστάσεως με προαιρετικά αποθεματικά και κέρδη εις νέο
(άρθρο 43 παρ. 3)

Στο νέο άρθρο 43 παρ. 3 περ. δ' ορίζονται τα εξής :

Μέχρι την πλήρη αιόσβεση όλων των εξόδων εγκατάστασης (πολυετούς αιόσβεσης) απαγορεύεται οποιαδήποτε διανομή κερδών , εκτός αν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων αυτών είναι μικρότερο από το άθροισμα των προαιρετικών αποθεματικών και του υπόλοιπου των κερδών εις νέο.

Σύμφωνα με την παρ.4 περ. α' του άρθρου , η άνω διάταξη εφαρμόζεται και για έξοδα ερευνών και ανάπτυξης λογαριασμών (έξοδα ερευνών ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων) και έξοδα λοιπών ερευνών, καθώς και για τις παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας των λογαριασμών « δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων » και λοιπές παραχωρήσεις.

Με τις παραπάνω διατάξεις ορίζεται ρητά ότι η διανομή κερδών επιτρέπεται να γίνει μόνο , εάν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων εγκαταστάσεως (πολυετούς αιόσβεσεως) και των εξόδων ερευνών καθώς και των παραχωρήσεων καλύπτεται από τα προαιρετικά αποθεματικά και το υπόλοιπο κερδών εις νέο.

Στα προαιρετικά αποθεματικά περιλαμβάνονται όλα τα αποθεματικά των οποίων επιτρέπεται η διανομή (δηλαδή όλα τα αποθεματικά που είναι δυνατόν να διανεμηθούν με απόφαση της τακτικής συνέλευσης των μετόχων), συνεπώς δεν περιλαμβάνονται :

Α. Το τακτικό αποθεματικό (εκτός από το τμήμα πάνω από το υποχρεωτικό όριο νόμου , εφόσον σχηματίστηκε με ελεύθερη απόφαση της Γ.Σ.).

Β. Τα καταστατικά αποθεματικά που έχουν , από το καταστατικό, ειδικούς περιορισμούς (εκτός αν τροποποιηθεί το καταστατικό).

Γ. Η διαφορά από έκδοση υπέρ το άρτιο.

Δ. Οι διαφορές αναπροσαρμογής , γιατί δεν είναι πραγματικό αποθεματικό, αλλά αποτελούν ποσά διορθωτικά της αξίας του μετοχικού κεφαλαίου.

4. Ποίο ποσό από τα προαιρετικά αποθεματικά και τα κέρδη εις νέο επιτρέπεται να διανεμηθεί στους μετόχους.
(άρθρο 44^α παρ.1 και 3)

1. Με την παρ.1 του άρθρου 44^α καθορίζεται το όριο πάνω από το οποίο απαγορεύεται οποιαδήποτε διανομή στους μετόχους , είτε με τη μορφή μερίσματος είτε με τη μορφή τόκου από μετοχές ή με παρόμοια άλλη μορφή , από τα ποσά των ιδίων κεφαλαίων που επιτρέπεται η διανομή τους (προαιρετικά αποθεματικά και κέρδη εις νέο) .

Τα ίδια κεφάλαια λαμβάνονται όπως εμφανίζονται στον ισολογισμό , ο οποίος πρέπει να έχει καταρτιστεί σύμφωνα με το υπόδειγμα .

2. Παραστατικά και με παραπάνω παράδειγμα η παραπάνω διάταξη απεικονίζεται ως εξής :

Τα ίδια κεφάλαια του υποδείγματος ισολογισμού δεν πρέπει να είναι ή να γίνουν με τη διανομή μικρότερα από :

Το μετοχικό κεφάλαιο (το ονομαστικό) προσ αυξημένο με τα μη διανεμόμενα αποθεματικά (τακτικό και άλλα αποθεματικά των οποίων η διανομή απαγορεύεται από το νόμο ή το καταστατικό) .

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

	Δρχ.	Δρχ.
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων, ως ο ισολογισμός		240.000.000
Μείον : Μετοχικό κεφάλαιο (ονομαστικό)	160.000.000	
προσαυξημένο με τα μη διανεμόμενα αποθεματικά (τακτικό , διαφορά υπέρ το άρτιο		
διαφορά αναπροσαρμογής)	60.000.000	220.000.000
Διαφορά μέχρι το ποσό της οποίας επιτρέπεται να γίνει διανομή στους μετόχους από τα ποσά των ιδίων κεφαλαίων που επιτρέπεται η διανομή τους (προαιρετικά αποθεματικά και κέρδη εις νέο).		20.000.000

3. Η σύνθεση του άνω ποσού των ιδίων κεφαλαίων είναι η εξής :

	Δρχ.	Δρχ.
-Μετοχικό κεφάλαιο:		
Καταβλημένο	120.000.000	
οφειλόμενο	40.000.000	160.000.000
-Τακτικό αποθεματικό		45.000.000
-Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο		10.000.000
-Διαφορές αναπροσαρμογής		5.000.000
-Προαιρετικά αποθεματικά		30.000.000
		250.000.000
Μείον :Ζημίες εις νέο	20.000.000	
προηγούμενων χρήσεων		
Μείον : Κέρδη κλειμ. Χρη	10.000.000	10.000.000
ΣΥΝΟΛΟ ΙΔΙΩΝ ΚΕΦΑΛΑΙΩΝ		240.000.000

Α) Ως σύνολο ιδίων κεφαλαίων λαμβάνεται το ποσό που διαμορφώνεται με το συνυπολογισμό και των αποτελεσμάτων της κλειόμενης χρήσης (κατά την ημερομηνία λήξης της τελευταίας χρήσης κατά τη διατύπωση του νόμου).

Β) στο άνω παράδειγμα η εταιρία δικαιούται να κάλυψη τις ζημιές προηγούμενων χρήσεων με την χρησιμοποίηση ισόποσου ποσού από το τακτικό αποθεματικό και να διανείμει στους μετόχους τα κέρδη της κλειόμενης χρήσης δρχ. 10.000.000 και από τα προαιρετικά αποθεματικά ποσό το οποίο δεν επιτρέπεται να υπερβαίνει τα 10.000.000 δρχ. (γιατί το συνολικό διανεμητέο ποσό στους μετόχους δεν επιτρέπεται να υπερβεί τα 20.000.000 δρχ.)

Από το διαμενητέο αυτό ποσό Δε παρακρατείται κανένα ποσό για τακτικό αποθεματικό (γιατί τα κέρδη της κλειόμενης χρήσης υπερκαλύπτονται από τις ζημιές των προηγούμενων χρήσεων).

Γ) Στο άρθρο 44^α έχουν μεταφερθεί αυτούσιες οι διατάξεις της Παρ. 1 του άρθρου 15 της δεύτερης οδηγίας της Ε.Ε.

Συνέπεια αυτής της αυτούσιας μεταφοράς είναι το ότι , η τελευταία φράση της παρ. 1 αρθ.44^α : « το ποσό του μετοχικού κεφαλαίου μειώνεται κατά το ποσού που δεν έχει ακόμα κληθεί να καταβληθεί », μεταφέρθηκε στην νομοθεσία μας χωρίς να χρειάζεται (γιατί η ελληνική νομοθεσία έχει υιοθετήσει το θεσμό του καλυφθέντος κεφαλαίου και αγνοεί το εγκεκριμένο και μη καλυφθέν κεφάλαιο που συναντάται στις νομοθεσίες άλλων χωρών της Ε.Ε., (Ισολογισμός των Α.Ε. σελ.804 ε Σακέλλη).

Δ) όπως προκύπτει και από το παράδειγμα που παραθέτεται αμέσως προηγούμενα η διάταξη της παρ.1 του νέου άρθρου 44^α λειτουργεί μόνο όταν χρησιμοποιείται το τακτικό αποθεματικό για κάλυψη ζημιών και στη συνέχεια διανέμονται προαιρετικά. Όλες οι άλλες περιπτώσεις καλύπτονται από την παλαιά διάταξη του άρθρου 45 , σύμφωνα με την οποία διανομή κερδών επιτρέπεται να πραγματοποιηθεί μόνο μετά την κάλυψη όλων των ζημιών (κλειόμενης και προηγούμενων χρήσεων) και όλων ανεξαιρέτως και όλων ανεξαιρέτως των εταιρικών βαρών.

5. Ποίο ποσό από τα κέρδη της χρήσης επιτρέπεται να διανεμηθεί στους μετόχους .

(άρθρο 44^α παρ. 2 και 3)

Με την παρ.2 του νέου άρθρου 44^α καθορίζεται ποίο ποσό από τα κέρδη της χρήσης επιτρέπεται να διανεμηθεί στους μετόχους. Παραστατικά η διάταξη είναι ως εξής :

	Δρχ.	Δρχ.
Αποτελέσματα κλειόμενης χρήσης (κέρδη)		XXXX
Προσαυξημένα : (α) με τα εις νέον (δηλαδή τα κέρδη προηγούμενων χρήσεων που έμειναν αδιανέμητα)	XXXX	
(β) με τα αποθεματικά των οποίων σύννομα αποφασίστηκε η διανομή. Εφόσον η διανομή των ποσών αυτών (α' και β')	XXXX	
επιτρέπεται από τους αμέσως προηγούμενα από το 4 ^ο περιορισμούς της παρ.1 του άρθρου 44 α		XXXX
Μειωμένα : (α) με τις ζημίες εις νέον προηγούμενων χρήσεων	XXXX	
(β) με τα υποχρεωτικά από το νόμο και το καταστατικό σχηματιζόμενα αποθεματικά	XXXX	XXXX
Υπόλοιπο μέχρι το ποσό του οποίου επιτρέπεται να γίνει διανομή στους μετόχους		XXXX

6. Σειρά εφαρμογής των διατάξεων

Υπογραμμίζεται ότι οι παλαιές διατάξεις του άρθρου 45, που καθορίζουν τη σειρά διανομής των κερδών κ. λ. π., καθώς και οι διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 876/1979, που καθορίζουν το ύψους του διανεμόμενου μερίσματος κ. λ. π., εφαρμόζονται στα κέρδη που επιτρέπεται η διανομή τους από τις νέες διατάξεις τους άρθρου 43 παρ.3 περ. δ' και παρ. 4 περ. α' και του άρθρου 44^α, οι οποίες παρατέθηκαν και ερμηνεύθηκαν προηγούμενα από τον 3,4.

Δηλαδή, πρώτα θα προσδιοριστεί το ποσό των κερδών που επιτρέπεται να διανεμηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές και μετά θα εφαρμοστούν το άρθρο 45 και το άρθρο 1 του ν.876 /1979.

Άρθρο 45

1. Καθαρά κέρδη της εταιρίας είναι τα προκύπτοντα μετά την αφαίρεση εκ των πραγματοποιηθέντων ακαθαρίστων κερδών παντός εξόδου, πάσης ζημίας, των κατά τον νόμον αποσβέσεων και παντός άλλου εταιρικού βάρους.
2. Τα καθαρά κέρδη διανέμονται κατά εξής σειρά :
 - α) αφαιρείται η κατά τον παρόντα νόμο ή το καταστατικό κρέτηση για το τακτικό αποθεματικό.
 - β) κρατείται το απαιτούμενο ποσό για την καταβολή πρώτου μερίσματος 6 % τουλάχιστον επί του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου και
 - γ) το υπόλοιπο διατίθεται κατά τους ορισμούς του καταστατικού.
3. Αποφάσει της Γ.Σ. λαμβανόμενη κατά τας διατάξεις των άρθρων 29 παράγραφος 3 και 31 παράγραφος 2, δύνανται τα μετά τη διανομήν του πρώτου μερίσματος διανεμητέα κατά το καταστατικόν εις τους μετόχους κέρδη, να διατεθούν προς αύξηση του εταιρικού κεφαλαίου διά εκδόσεως νέων μετοχών

παρεχόμενων εις μετόχους άνευ πληρωμής, αντί προσθέτου μερίσματος. Εν τη περιπτώσει ταύτη εφαρμόζονται τα υπό της παραγράφου 3 του άρθρου 3^α οριζόμενα.

Άρθρο 45 παρ. 182

1. Το εδάφιο β' της παρ.2 του άρθρου 45 ετέθη όπως είχε αντικατασταθεί από το άρθρο 26 παρ. 1 του ν. δ. 4237 / 1962 ή δε παρ. 3 προσετέθη από την παρ.2 του άρθρου 26 του ν. δ.
2. Το προ του ν. δ. 4237 κρατούμενο ποσό για την καταβολή του πρώτου μερίσματος ήταν 4 % τουλάχιστον επί του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου.

Κατά την εισηγ. Έκθεση : « Διά του άρθρου 26 αφ' ενός μεν αυξάνεται το πρώτον μέρισμα από 4 % ως 5 % (εψηφίσθη 6 %) αφ' ετέρου Δε δια τα πέραν του ως άνω πρώτου μερίσματος διανεμητέα κατά το καταστατικό κέρδη , επιτρέπει εις τη Γ.Σ. να προβή εις αυτό επένδυσιν διά της εκδόσεως μετοχών υπέρ των δικαιουμένων προσθέτου μερίσματος μετόχων.

Η διάταξις αυτή θεωρείται επιτυχής συνδυασμός της δικαιολογημένης αξιώσεως του μετόχου να συμμετέχει καθ' όλην την δυνατήν έκτασιν εις τα κέρδη της εταιρίας προς την ωσαύτως δικαιολογημένην αξίωσιν της διοικήσεως , προς το καλώς νοουμένον συμφέρον της εταιρίας να μην απογυμνούνται κεφαλαίαν , αναγκαίαν διά την ομαλήν λειτουργίαν της επιχειρήσεως ή την επέκτασίντων εργασιών της.

3. Υπ' όψη και το άρθρο 3 του Α.Ν. 148 /1967 , περί κεφαλαιαγοράς όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 1 ν. 876 / 12.3.1979 το οποίο έχει έτσι :

Άρθρο 3

1. Οι Α.Ε υποχρεούνται να διανείμουν σε μετρητά , κάθε έτος , στους μετόχους ποσοστά τουλάχιστον 35 % επί των καθαρών κερδών, μετά την αφαίρεση μόνο του τακτικού αποθεματικού, εφ' όσον το κατά παρόν άρθρο διανεμητέο τμήμα κερδών είναι μεγαλύτερο από το προκύπτον εκ της περιπτώσεως (β) της παραγράφου του άρθρου 45 του ν.2190/1920 περί Ανωνύμων Εταιριών .
2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου δεν εφαρμόζονται εάν η Γ.Σ. των μετόχων με πλειοψηφία 80 % του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου το αποφασίσει. Στην περίπτωση αυτή το μη διανεμόμενο μέρισμα τουλάχιστον του ποσοστού του προβλεπόμενου υπό της προηγούμενης παραγράφου κεφαλαιοποιείται , των εκδιδομένων νέων μετοχών παραδιδόμενων στους δικαιούχους μετόχους.
3. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου δεν εφαρμόζονται εφ' όσον η Γ.Σ. με πλειοψηφία 95 % τουλάχιστον του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου το αποφασίσει.
4. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται επί των διανεμόμενων κερδών των προερχόμενων εξ ισολογισμών εγκεκριμένων υπό της Γ.Σ. των μετόχων από της ενάρξεως ισχύος του παρόντος Νόμου και εφεξής.

Α. Η ως άνω διάταξη του άρθρου 3 Α.Ν. 148, όπως αντικαταστάθηκε επιδιώκει να καταστεί η μετοχή ελκυστική και συμφέρουσα στο αποταμιευτικό κοινό. Αυτό επιτυγχάνεται με την ως άνω υποχρεωτική διανομή στους μετόχους τουλάχιστον 35% των κερδών και εφ' όσον αυτό είναι μεγαλύτερο από εκείνο που προκύπτει από την εφαρμογή της διατάξεως της περίπτωσης (β) της παραγράφου 2 του άρθρου 45.

Β. Η άνω διάταξη δεν εφαρμόζεται εάν η Γ.Σ. των μετόχων με πλειοψηφία τουλάχιστον των 80% του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου αποφασίσει τούτο αλλά τότε το μη διανεμόμενο μέρος μέχρι τουλάχιστον του ποσοστού 35% επί των κερδών κεφαλαιοποιείται, οι δε εκδιδόμενες μετοχές παραδίδονται στους δικαιούχους μετόχους.

Οι διατάξεις των δύο πρώτων παραγράφων των άνω άρθρο 3 δεν εφαρμόζονται εφόσον η Γ.Σ. με πλειοψηφία του 95% τουλάχιστον του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου αποφασίσει αυτό.

Γ. Οι διατάξεις του άρθρου 3, όπως τροποποιήθηκε εφαρμόζονται επί των διανεμόμενων κερδών που προέρχονται από ισολογισμούς που εγκρίνονται από τη Γ.Σ. των μετόχων από την έναρξη ισχύος του Ν. 876/1979, και εφεξής, ήτοι από την 12 Μαρτίου 1979.

Δ. Με το ν. δ. 1195/1942, το οποίο κυρώθηκε από την υπ' αριθ. 315/1956 πράξη του Υπουργ. Συμβουλίου ότι αλλοιήσεις εκ μερισματοποδείξεων, μερισμάτων διαπραγματεύσιμων μετοχών κ.λ.π., παραγραφόμενε μετά πενταετία αφ' ης κατέστησαν απαιτητέ κατά τας διατάξεις του άρθρου 3 του ν. ΑΣΜΔ /1881 και άρθρου 2 ν. γυλγ/1909, μη εφαρμοζομένων εν προκειμένο κατά την ορθότερα γνώμην, των άρθ. 250 περ. 15 και 253 Αστ. Κωδ., διότι το άρθ. 1195/1942 ρητώς ορίζει ο Αστ. Κ. δεν εφαρμόζεται. Το αυτό ν. δ. συνέστησε ειδικό δικαστήριο προς εκδίκαση εφέσεων κατά πράξεων, κατά το διάταγμα τούτο, του Οικ. Εφόρου. Οι μέτοχοι πρέπει να φροντίζουν για την άμεση είσπραξη των μερισμάτων αυτών, για να μην επέρχεται η παραγραφή της αξιώσεως τους υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου.

5. Επειδή η παρ. 2 του ως άνω άρθρου 45 ν. 2190 ορίζει μόνο ότι μόνο το καταστατικό μπορεί να ορίζει τον τρόπο διανομής των κερδών μετά την προαφαίρεση των ποσών για το τακτικό αποθεματικό και το πρώτο μέρισμα, υπεστηρίχθη ότι μόνο με διάταξη του καταστατικού μπορεί σε μας να θεσπιστεί ο σχηματισμός άλλων αποθεματικών ή του νομίμου (Πασιάς σελ 861). Αντιθέτως ο Τσιρινιάνης, & 124,iv, θεωρεί ότι και η Γ.Σ. μπορεί ελεύθερα να αποφασίσει το σχηματισμό εκτάκτως αποθεματικών και συνήθως στα καταστατικά αναφέρεται ότι η Γ.Σ. μπορεί να διαθέτει τα υπόλοιπα (μετά την κράτηση για το τακτικό αποθεματικό και το πρώτο μέρισμα) ελεύθερα.

6. Η Γ.Σ. των μετόχων, στην οποία εκπροσωπείται ολόκληρο το μετοχικό κεφάλαιο μπορεί να αποφασίσει ομόφωνα ότι δεν θα διανεμηθούν μερίσματα στους μετόχους, αλλά ότι το ολόκληρο ποσό των καθαρών κερδών θα διατεθεί για την αύξηση του κεφαλαίου της εταιρίας με την έκδοση νέων μετοχών οι οποίες διανέμονται στους μετόχους.

7. Το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους εδέχθη ότι :

Η Γ.Σ. δύνανται, κατόπιν ομοφωνίας, να αποφασίσει την διάθεση όλων των εταιρικών κερδών προς αύξηση του κεφαλαίου κατ' άρθρον 45 παρ. 3 και 3 παρ. 3 Α.Ν. 148 / 1967 με την αιτιολογία ότι αι διατάξεις περί διανομής κερδών, έχουν τεθεί προς το αποκλειστικό συμφέρον των μετόχων και συνεπώς δεν είναι δημοσίας τάξεως.

8. Εάν άπαντες οι μέτοχοι εκπροσωπώντας το σύνολο του εταιρικού κεφαλαίου αποφασίσουν στην Γ.Σ. ομόφωνα ότι επιθυμούν να μη διανεμηθεί εις τοιούτους το πρώτον εξ 6 % επί του εταιρικού κεφαλαίου μέρισμα, αλλά να επενδυθεί υπό της εταιρίας, η απόφασιν των είναι έγκυρος διότι δια της διαθέσεως των κερδών όχι μόνο δεν θίγονται τα συμφέροντα των δανειστών της εταιρίας, αλλά απεναντίας τελούν σε μείζονα ασφάλειαν.

9. Η αξίωση του μετόχου για την παροχή μερίσματος ικανοποιείται μόνο με μετρητά, εκτός αν ο μέτοχος δεχθεί άλλη παροχή προς εξόφληση.

10. Το πότε ήταν καταβλητέο το μέρισμα, εάν αυτό δεν το προέβλεπε η Γ.Σ. που ενέκρινε τον ισολογισμό δημιουργούσε προ του Π.Δ 409/1986 δυσχέρειες οι οποίες όμως λύθηκαν με τη δεύτερη παράγραφο του άρθρου 44^α.

Εν πρώτοις δεν απαιτείται ιδιαίτερη απόφαση της Γ.Σ για τη διάθεση των ετήσιων κερδών. Με την απλή έγκριση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και ο « πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων » γεννιέται η αξίωση των μετόχων για την καταβολή των μερισμάτων ή των τόκων, το Δε προς διανομή ποσό καταβάλλεται στους μετόχους μέσα σε δύο μήνες από την απόφαση της τακτικής Γενικής Συνέλευσης που ενέκρινε τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.

11. Η παρ. 3 του άρθρου 45 εφαρμόζεται σε συνδυασμό προς στο άρθρο 3^α παρ. 3 οριζόμενα.

Κατά τούτα η αύξηση του κεφαλαίου θεωρείται πραγματοποιηθείσα, όχι από της καταχώρησης της απόφασης της Γ.Σ. περί αύξησης στο μητρώο της Νομαρχίας αλλ' από της παραδόσεως των νέων μετοχών στους μετόχους.

Έτσι εάν οι μέτοχοι θέλουν μπορούν να ανακαλέσουν την απόφασή τους περί αύξησης του κεφαλαίου δια κεφαλαιοποίησης των κερδών με νέα απόφαση της Γ.Σ., ανακλητική της προηγούμενης, εφόσον δεν έχουν ακόμη εγχειρισθεί σε αυτούς οι μετοχές της αύξησης.

Η απόφαση αυτή για ανάκληση μπορεί να ληφθεί ιδίως εάν οι μέτοχοι αγνοούσαν ότι με την κεφαλαιοποίηση των κερδών θα φορολογηθούν τα κεφαλαιοποιούμενα κέρδη, οπότε η μη εγχείριση των μετοχών τους απαλλάσσει προσωρινά από την υποχρέωση καταβολής φόρου επί των μερισμάτων δια της ανακλήσεως της σχετικής απόφασης της Γ.Σ. περί κεφαλαιοποιήσεων κερδών.

Το τελευταίο αυτό έχει σπουδαία πρακτική αξία ιδίως επί τεχνικών επιχειρήσεων Α.Ε επί των οποίων τα τεκμαρτά κέρδη φορολογείται η εταιρία, ενώ τα λογιστικά τα οποία υπερβαίνουν το νόμιμο συντελεστή κέρδους βαρύνουν του μετόχους από της διανομής τους σε αυτούς.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ

Σύμφωνα με την υπ' αριθ. 1044770/ 10159 / Β0012 / Πολ. 1117/23-3-93 Εγκ. του Υπ. Οικον., 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 που δεν διανέμονται σε κάθε χρήση και τα οποία προέρχονται από έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας με βάση τις διατάξεις των νόμων ή από έσοδα φορολογηθέντα ή προσδιορισθέντα κατά ειδικό τρόπο.

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

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. λ. π. και στον κωδ. Λογαριασμό του Ε.Λ.Σ. 41.90 : Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα .

2. Καθαρά κέρδη φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο

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 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 , υπομίσθωσης ή του δικαιώματος προνομίου ή του διπλώματος ευρεσιτεχνίας και άλλων παρόμοιων δικαιωμάτων κ. λ. π. ή από μεταβίβαση του εταιρικού μεριδίου ή ολόκληρης της επιχείρησης με άυλα στοιχεία αυτής , όπως αέρας , επωνυμία , σήμα , προνόμια κ. λ. π.

Τα έσοδα αυτά εμφανίζονται στον κωδ. Λογ. Του Ε.Λ.Σ. 41.91 : Αποθεματικά από έσοδα κατ' ειδικό τρόπο.

Σε περίπτωση που τα παραπάνω έσοδα είναι μεγαλύτερα των κερδών του Ισολογισμού στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων θα εμφανιστεί ως αποθεματικό το ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση , από τα

κέρδη του Ισολογισμού , του φόρου εισοδήματος , των τυχόν κρατήσεων για σχηματισμό των αποθεματικών (Τακτικό, αφορολόγητων εκπτώσεων αναπτυξιακών νόμων κ. λ. π.) των τυχόν διανεμόμενων ποσών κ. λ. π.

3. Κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων

Τα κέρδη των επιχειρήσεων αυτών κατά το μέρος που υπερβαίνουν τα προσδιοριζόμενα βάσει των διατάξεων του αρθ. 36^α του ν. δ. 3323/55, τεκμαρτά κέρδη κατά μέρος που δεν φορολογήθηκαν, θα εμφανίζονται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 41.91 : Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων.

4. Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων και νόμων.

Η υπεραξία από την πώληση χρεογράφων , οι σχηματιζόμενες βάσει αναπτυξιακών νόμων αφορολόγητες εκπτώσεις , ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων θα εμφανίζεται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 41.08 : αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων με περαιτέρω ανάλυση αυτού σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς κατά νόμο.

Τέλος σημειώνεται ότι οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί 41.90, 41.91 και 41.92 θα πιστώνονται με το υπόλοιπο των αφορολόγητων εσόδων που φορολογήθηκαν κατά ειδικό τρόπο ή των πέραν των τεκμαρτών προκυψάντων καθαρών κατά περίπτωση, που απομένει μετά την αφαίρεση από αυτά του μέρους που διανέμονται με οποιαδήποτε μορφή, 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 :

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) δ.α Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα.

(Κωδ.41.91) δ.β Αποθεματικά από έσοδα φορολ. Κατ' ειδικό τρόπο

(Κωδ. 41.92) δ.γ Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομ. επιχ.

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΜΦΑΝΙΣΗ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ

ΑΝΩΝΥΜΗ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ

Η Ανώνυμη Εταιρία (Χ) κατά τη χρήση 1995 είχε πραγματοποιήσει έσοδα από πωλήσεις 1.000.000 δρχ και κατέβαλλε έξοδα 500.000.000 για τόκους χρεωστικούς 200.000.000 δρχ. , για φόρους και τέλη 100.000.000 δρχ. ενώ πραγματοποίησε αφορολόγητα έσοδα 30.000.000 δρχ. κέρδη από πωλήσεις χρεογράφων 10.000.000δρχ. , τόκους εντόκων γραμματίων του ελληνικού Δημοσίου 20.000.000δρχ., και κατ' ειδικό τρόπο φορολογηθέντα 50.000.000 δρχ., (μερίσματα καθαρά από συμμετοχή σε άλλες Α.Ε. 30.000.000 δρχ., τόκους από καταθέσεις σε τράπεζες 20.000.000δρχ., και από του οποίους τόκους έχει παρακρατηθεί φόρος εισοδήματος 10 % ύψους 2.000.000 δρχ.,) και τελικά εμφάνισε στο ισολογισμό της καθαρά κέρδη 200.000.000δρχ.

Σημειώνεται ότι η εταιρία κατέβαλλε για φόρους παρελθουσών χρήσεων οι οποίοι δεν εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα 10.000.000δρχ., τους οποίους φόρους συμπεριέλαβε στο ποσό των 100.000.000δρχ., του λογαριασμού φόροι- τέλη ενώ το σύνολο των εσόδων της ανήλθαν στο ποσό των 1.080.000.000δρχ., (πωλήσεις 1.000.000.000 + αφορολόγητα και κατ' ειδικό τρόπο φορολογούνται 80.000.000δρχ.).

Κατόπιν των ανωτέρω ο υπολογισμός του φόρου εισοδήματος θα γίνει ανάλογα με τον προκρινόμενο τρόπο διάθεσης των καθαρών εκ μέρους της Διοίκησης της εταιρίας. Έτσι λοιπόν έχουμε τις παρακάτω πιθανές περιπτώσεις :

Πρώτη περίπτωση

Το Δ.Σ. κατά τη συνεδρίαση της 4/4/1996 αποφάσισε να προτείνει προς την Γενική Συνέλευση των μετόχων από τα κέρδη που απομένουν μετά την αφαίρεση της κράτησης για τακτικό αποθεματικό (άρθρ. 44 του Κ.Ν 2190 /20) να μην δοθεί μέρισμα στους μετόχους , αμοιβές στα μέλη του Δ. Σ. κ λ. π.

Κατόπιν αυτού ο προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών της εταιρίας θα έχει ως εξής :

Καθαρά κέρδη Ισολογισμού	Δρχ.200.000.000	
Πλέον : Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές		
α. Λογιστικές διαφορές		
φόροι παρελθουσών χρήσεων	Δρχ. 10.000.000	
β. Δαπάνες που αναλογούν στα αφορολόγητα , και κατά ειδικό τρόπο φορολογούμενα και τα φορολογούμενα με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης έσοδα.		
- Τόκοι χρεωστικοί		
	$70.000.000 * 200.000.000 =$	Δρχ.13.100.000
	1.080.000.000	
-Κέρδη από πώληση χρεογράφων		
	$10.000.000 * 200.000.000 =$	Δρχ. 1.900.000
	1.080.000.000.	
β. Για λοιπές δαπάνες		
- 70. 000.000*5%=3.500.000.		
10. 000.000*5%= 500.000	Δρχ. 29.000.000	
		229.000.000
Μείον : 1 Αφορολόγητα έσοδα	Δρχ. 30.000.000	
2 Έσοδα φορολ. Κατ' ειδικό τρόπο	Δρχ. 50.000.000	80.000.000
Φορολογητέα κέρδη Α.Ε		Δρχ.149.000.000
Οφειλόμενος φόρος εισοδήματος (149.000.000 * 35 %)		Δρχ. 52.150.000

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

Καθαρά κέρδη βάσει Ισολογισμού	Δρχ. 200.000.000
Μείον Φόρος εισοδήματος	Δρχ. 52.150.000
Καθαρά κέρδη προς διάθεση	Δρχ. 147.150.000

Διάθεση Κερδών :

α) Κωδ. 41.02

Τακτικό αποθεματικό : Καθ. Κέρδη : $147.850.000 * 5\% = 7.392.500$

β) Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων κωδ. 41.90

Αποθεματικά απαλλασσόμενα της φορολ. Έσοδα

(τόκοι εντόκων γραμματίων) κωδ. 41.08 δρχ. 20.000.000

Αποθεματικό άρθρο 10

Α.Ν. 148/67 κέρδη από πώληση

χρεογράφων κωδ. 41.91

δρχ. 10.000.000

Αποθεματικά φορολογηθέντα κατ'

ειδικό τρόπο

δρχ. 50.000.000 80.000.000

(Μερίσματα τόκοι καταθέσεων)

γ) Υπόλοιπο κερδών εις νέο

147.850.000

κωδ. 42.00

Δεύτερη περίπτωση

Το Δ.Σ. αποφασίζει την διανομή των καθαρών κερδών που αναφέρονται στο προηγούμενο παράδειγμα ως εξής :

α. Κωδ. 41.02 Για τακτικό αποθεματικό (άρθρο 44 του κ. ν. 2190/20)	Δρχ. 77777777
β. Κωδ. 53.01 Για μερίσματα	Δρχ. 60.000.000
γ. Κωδ. 53.19 Για αμοιβές και ποσοστά Δ.Σ.	Δρχ. 20.000.000
δ. Κωδ. 53.03 Για αμοιβές προσωπικού	Δρχ. 10.000.000

και το υπόλοιπο των κερδών παραμένει αδιανέμητο

Τότε με βάση τα δεδομένα αυτά ο υπολογισμός των φορολογητέων κερδών έχει ως εξής :

Καθαρά κέρδη Ισολογισμού	Δρχ. 200.000.000
Πλέον δηλωθείσες λογιστικές διαφορές	Δρχ. 29.000.000
Δηλωθέντα καθαρά κέρδη	Δρχ. 229.000.000
Μείον α. Αφορολόγητα έσοδα	Δρχ. 20.000.000
β. Αφορολόγητο αποθεματικό άρθρο 10 Α.Ν.148/67	Δρχ. 10.000.000
γ. Αποθεματικά φορολογούμενα κατ' ειδικό τρόπο	Δρχ. 50.000.000
Καθαρά κέρδη	Δρχ. 149.000.000

Επειδή όμως η εταιρία πραγματοποίησε και έσοδα αφορολόγητα ύψους 30.000.000 δρχ. (τόκοι εντόκων γραμματίων του Δημοσίου 20.000.000 δρχ. κέρδη από την πώληση χρεογράφων 10.000.000 δρχ.) και έσοδα κατ' ειδικό τρόπο ύψους 50.000.000 δρχ. (τόκοι καταθέσεων σε τράπεζες 20.000.000, μερίσματα Α.Ε 30.000.000), και παράλληλα προβαίνει σε διανομή κερδών 90.000.000 δρχ., στα φορολογητέα κέρδη των 149.000.000 δρχ., πρέπει να προστεθεί και το μέρος των πιο πάνω εισοδημάτων πλην των εισοδημάτων από μερίσματα, λόγω εξαίρεσης αυτών κατά διανομή (άρθ. 8^α ν.2065/92)

που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.

Αν όμως τα αφορολόγητα έσοδα του νομικού προσώπου είναι μεγαλύτερα από τα προκύψαντα, βάσει ισολογισμού, καθαρά κέρδη και περαιτέρω λαμβάνει χώρα διανομή κερδών με οποιαδήποτε μορφή, το μέρος των κερδών που διανέμεται φορολογείται στο όνομα του νομικού προσώπου μετά την αναγωγή αυτού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.

Στην περίπτωση αυτή, επί ζημίας που προκύπτει μετά τη λογιστική αναμόρφωση των προκυψάντων αποτελεσμάτων, η οποία λαμβάνει χώρα με την υποβολή δήλωσης του άρθρου 11 του ν.3843/58, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 1 άρθρου 4 του ν. δ. 3323/55.

Δεδομένου Δε ότι ο συντελεστής φορολογίας 35 % τότε έχουμε :

1. Προσθειμένα φορολογητέα κέρδη

α. Αφορολόγητα έσοδα που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη
(Τόκοι εντόκων γραμματίων)

Διανεμ. κέρδη * αφορολ. έσοδα = 90.000.000 * 35.000.000 = 13.500.000
Κέρδη Ισολογισμού 200.000.000

Πλέον φόρος που αναλογεί στα
διανεμόμενα κέρδη

13.500.000 * 35% = 7.269.230

65 % Σύνολο (2) 20.769.230

β. Έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό που αναλογούν στα
διανεμόμενα κέρδη.

Διανεμόμενα κέρδη * κέρδη φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο =

Κέρδη Ισολογισμού

= 90.000.000 * 20.000.000 = 9.000.000

200.000.000

Πλέον : Ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη

είναι : 9.000.000 * 35 % = 4.846.154

65 % Σύνολο (3) 13.846.154

2. Φορολογητέα κέρδη

Σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν παραπάνω τα φορολογητέα

κέρδη της Α.Ε θα ανέλθουν στο ύψος των

(149.000.000(1) + 20.769.230(2) 13.846.154 (3) δρχ. 183.615.384

3. Φόρος Εισοδήματος

Φορολογητέα κέρδη 183.615.384 * 35 % δρχ. 64.265.384

4. Τακτικό αποθεματικό

Κέρδη Ισολογισμού Δρχ. 200.000.000

Μείον φόρος εισοδήματος Δρχ. 64.265.384

Υπόλοιπο Κερδών Δρχ. 135.734.616 * 5 % Δρχ. 6.786.384

5. Υπόλοιπο κερδών εις νέο

Καθαρά κέρδη Ισολογισμού Δρχ. 200.000.000

Μείον :

■ Φόρος εισοδήματος Δρχ. 64.265.384

■ Τακτικό αποθεματικό Δρχ. 6.786.731

■ Μερίσματα Δρχ. 60.000.000

■ Αμοιβές & ποσοστά Δ.Σ Δρχ. 20.000.000

■ Αμοιβές Προσωπικού Δρχ. 10.000.000 Δρχ. 161.052.115

Υπόλοιπο κερδών εις νέο 38.947.885

Τρίτη περίπτωση

Αν το Δ.Σ. αποφασίσει να σχηματίσει στην παραπάνω δεύτερη περίπτωση, από τα κέρδη της εταιρίας και ανάλογο ειδικό αφορολόγητο νέων επενδύσεων του άρθρου 22 του ν. 1828/89, τότε ο υπολογισμός των φορολογητέων κερδών θα γίνει ως εξής :

1. Τακτικό Αποθεματικό

Το τακτικό αποθεματικό που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 44 και 45 παρ.2^α του Κ.Ν 2190/20 ανέρχεται σε 5% τουλάχιστον επί του υπολοίπου των κερδών του Ισολογισμού, αφού έχει αφαιρεθεί προηγουμένως ο αναλογούν φόρος εισοδήματος, ο οποίος αποτελεί εταιρικό βάρος για την εταιρία.

Κατόπιν αυτό έχουμε :

$$\begin{aligned} \text{Τακτικό αποθεματικό} &= (\text{Καθαρά κέρδη Ισολογισμού- φόρος} \\ &\text{εισοδήματος}) * 5\% = \\ &= (200.000.000 - 70.000.000) * 5\% = 6.500.000 \text{ δρχ.} \end{aligned}$$

2. Μερίσματα

Σύμφωνα με τις νέες διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος που ισχύουν από 30/06/92 (ν.2065/92), τα μερίσματα που λαμβάνουν οι μέτοχοι της Α.Ε είναι ελεύθερα από φόρο εισοδήματος (καθαρά), καθότι λαμβάνονται από το υπόλοιπο κερδών της εταιρίας, μετά την αφαίρεση του προβλεπόμενου φόρου εισοδήματος εκ ποσοστού 35%, όμως στην περίπτωση αυτή το μέρισμα ανέρχεται σε 90.000.000 δρχ.

3. Αφορολόγητο αποθεματικό ν. 1828/89

Το αφορολόγητο αποθεματικό του άρθρου 22 του ν. 1828/89 υπολογίζεται σύμφωνα με τη διάταξη του άρθ.20 του ν. 1892/1990, για τις επιχειρήσεις που τηρούν Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., επί των κερδών που εμφανίζονται στον Ισολογισμό, μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού και των διανεμόμενων κερδών.

Κατόπιν των ανωτέρω το αφορολόγητο αποθεματικό υπολογίζεται ως εξής :

Αφορ. Αποθεματικό = [Κέρδη Ισολογισμού- (τακτικό αποθεματικό+
+διανεμόμενα κέρδη + αναλογούν σε αυτά φόρος εισοδήματος 35 %]

*αφορολόγητη έκπτωση 30 % =

=[200.000.000-

(6.500.000+90.000.000+(6.500.000+90.000.000)*35%]*30 % =

65 %

[200.000.000 - (6.500.000 + 90.000.000 + 51.961.538)] * 30 % =

= (200.000.000- 148.461.538) * 30 % =

= 51.438.462 * 30 % =

= 15.461.537 (4)

Παράδειγμα 2^ο

Ανώνυμη εταιρία X με μετοχικό κεφάλαιο 50.000.000 δρχ. διαιρεμένο σε 50.000 μετοχές των 1.000 δρχ. (εισαγόμενες στο χρηματιστήριο), πραγματοποίησε κέρδη προς διανομή 10.000.000 δρχ. η Δε διάθεση τους γίνεται ως εξής :

α) Κράτηση 2.000.000 δρχ. για κάλυψη ζημίας προηγούμενης χρήσεως.

β) Κράτηση του νομίμου ποσού για τακτικό αποθεματικό.

γ) Κράτηση του νομίμου ποσού για μέρισμα μετόχων.

δ) Στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων θα διατεθεί το 10 % μετά την αφαίρεση των ανωτέρω.

ε) Στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου θα καταβληθεί ποσό 1.000.000 δρχ.

στ) Από το υπόλοιπο των κερδών, μετά την αφαίρεση και του φόρου εισοδήματος γίνεται κράτηση 30 % για έκτακτο αποθεματικό.

η) Το υπόλοιπο θα παραμείνει για τη νέα χρήση ως υπόλοιπο εις νέο.

Να συνταχθεί ο πίνακας διαθέσεως κερδών της ανώνυμης εταιρίας X λαμβανομένου υπόψη ότι ο συντελεστής φορολογίας αδιανέμητων κερδών είναι 35 %.

Σύνολο Διανεμόμενα	Κέρδη	Μη Διανεμόμενα
1. Τακτικό αποθεματικό 8.000.000 X 5 %		400.000
400.000		
2. Μέρισμα μετόχων		
α. Κεφάλαιο 50.000.000 X 6 % = 3.000.000	3.000.000	
3.000.000		
β. Κέρδη (8.000.000 - 400.000) X 35 % = 2.660.000		
3. Μέρισμα ιδρυτικών 8.000.000 - (3.000.000 + 400.000) X 10 %	460.000	
460.000		
4. Αμοιβές για μέλη του Δ.Σ. 1.000.000	1.000.000	
5. Φόρος εισοδήματος (8.000.000 - 4.460.000 + 400.000 + 1.239.000)		1.239.000
1.239.000		
6. Έκτακτο αποθεματικό 8.000.000 - (4.460.000 + 400.000 + 1.239.000)		570.300
570.300		
1.901.000 X 30 %		
7. Κέρδη εις νέο 1.330.700		1.330.700
	4.460.000	3.540.000
	8.000.000	

Λογιστικές εγγραφές

Αποτελέσματα χρήσεως	10.000.000	
Κέρδη προς διάθεση		10.000.000
Κέρδη προς διάθεση	2.000.000	
Ζημίες προηγούμενης χρήσης		2.000.000
Κέρδη προς διάθεση	1.239.000	
Υποχρεώσεις από φόρους- τέλη		1.239.000
Κέρδη προς διάθεση	6.761.000	
Τακτικό αποθεματικό		400.000
Μερίσματα πληρωτέα		3.000.000
Μερίσματα ιδρυτικών τίτλων		460.000
Αμοιβές διοικητικού συμβουλίου		1.000.000
Έκτακτο αποθεματικό		570.300
Υπόλοιπο εις νέο		1.330.700

Παραδείγματα διαθέσεως κερδών ανώνυμης εταιρίας

Παράδειγμα 1^ο

Ανώνυμη βιομηχανική εταιρία με μετοχικό κεφάλαιο 10.000.000 δρχ. διαιρεμένο σε 10.000 μετοχές των 1.000 δρχ. η κάθε μία (εισαγόμενες στο χρηματιστήριο), πραγματοποίησε στο τέλος του έτους 1995 κέρδη 4.000.000δρχ. Επίσης εμφανίζει και 200.000 δρχ. κέρδη από την προηγούμενη χρήση 1994 δηλαδή σύνολο κερδών 4.200.000 δρχ.

Το καταστατικό της ανώνυμης εταιρίας καθορίζει την ακόλουθη τάξη διανομής κερδών της χρήσεως.

Α) Κράτηση 5% επί των κερδών για τακτικό αποθεματικό.

Β) Διανομή μερίσματος μετόχων 6% επί του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου ή 35% επί των κερδών μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού (το μεγαλύτερο ποσό θα διανεμηθεί)

Γ) αμοιβές διοικητικού συμβουλίου 800.000 δρχ.

Δ) Διανομή πρόσθετου μερίσματος 5% επί του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου.

Ε) Το υπόλοιπο των κερδών θα διατεθεί για σχηματισμό εκτάκτου αποθεματικού και το ποσό που τυχόν θα απομείνει κάτω των 10.000 δρχ. θα παραμείνει ως υπόλοιπο εις νέο.

Να συνταχθεί ο πίνακας διαθέσεως κερδών της Α.Ε λαμβανομένου υπόψη ότι τα αδιανέμητα κέρδη φορολογούνται προς 40% και στη συνέχεια να γίνουν οι σχετικές λογιστικές εγγραφές.

	Κέρδη Διανεμόμενα	Μη διανεμό- μενα	Σύνολο
1. Τακτικό αποθεματικό 4.000.000X 5 %		200.000	200.000
2. Πρώτο μέρισμα Κεφάλαιο 10.000.000X 6% = 600.000 Κέρδη (4.200.000-200.000)X35%=1.400.000	1.400.000		1.400.000
3. Αμοιβές διοικητικού συμβουλίου	800.000		800.000
4. Δεύτερο μέρισμα 10.000.000X 5 %	500.000		500.000
5. Φόρος εισοδήματος (4.000.000-2.700.000) X 40 %		520.000	520.000
6. Έκτακτο αποθεματικό 4.200.000-(720.000 + 2.700.000) = 780.000		780.000	780.000
	2.700.000	1.500.000	4.200.000

Λογιστικές εγγραφές διαθέσεως κερδών

Αποτελέσματα χρήσεως	4.000.000		
Υπόλοιπο προηγ. Χρήσεως	200.000		
Κέρδη προς διάθεση		4.200.000	
Κέρδη προς διάθεση	520.000		
Υποχρεώσεις από φόρους- τέλη		520.000	
Κέρδη προς διάθεση	3.680.000		
Τακτικό αποθεματικό		200.000	
Έκτακτο αποθεματικό		780.000	
Μερίσματα πληρωτέα		1.900.000	
Αμοιβές διοικ. συμβουλίου		800.000	

Παράδειγμα 2^ο

Ανώνυμη εταιρία Χ με μετοχικό κεφάλαιο 50.000.000 δρχ. διακετεμένο σε 50.000 μετοχές των 1.000 δρχ. (εισαγόμενες στο χρηματιστήριο), πραγματοποίησε κέρδη προς διανομή 10.000.000 δρχ. η Δε διάθεση τους γίνεται ως εξής :

α) Κράτηση 2.000.000 δρχ. για κάλυψη ζημίας προηγούμενης χρήσεως.

β) Κράτηση του νομίμου ποσού για τακτικό αποθεματικό.

γ) Κράτηση του νομίμου ποσού για μέρισμα μετόχων.

δ) Στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων θα διατεθεί το 10 % μετά την αφαίρεση των ανωτέρω.

ε) Στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου θα καταβληθεί ποσό 1.000.000 δρχ.

στ) Από το υπόλοιπο των κερδών, μετά την αφαίρεση και του φόρου εισοδήματος γίνεται κράτηση 30 % για έκτακτο αποθεματικό.

η) Το υπόλοιπο θα παραμείνει για τη νέα χρήση ως υπόλοιπο εις νέο.

Να συνταχθεί ο πίνακας διαθέσεως κερδών της ανώνυμης εταιρίας Χ λαμβανομένου υπόψη ότι ο συντελεστής φορολογίας αδιανέμητων κερδών είναι 35 %.

	Κέρδη Μη Διανεμόμενα	Κέρδη Μη Διανεμόμενα	Σύνολο
1. Τακτικό αποθεματικό 8.000.000 X 5 %		400.000	400.000
2. Μέρισμα μετόχων			
α. Κεφάλαιο 50.000.000 X 6 % = 3.000.000	3.000.000		3.000.000
β. Κέρδη (8.000.000 - 400.000) X 35 % = 2.660.000			
3. Μέρισμα ιδρυτικών 8.000.000 - (3.000.000 + 400.000) X 10 %	460.000		460.000
4. Αμοιβές για μέλη του Δ.Σ.	1.000.000		1.000.000
5. Φόρος εισοδήματος (8.000.000 - 4.460.000 + 400.000 + 1.239.000		1.239.000	1.239.000
6. Έκτακτο αποθεματικό 8.000.000 - (4.460.000 + 400.000 + 1.239.000) 1.901.000 X 30 %		570.300	570.300
7. Κέρδη εις νέο		1.330.700	1.330.700
	4.460.000	3.540.000	8.000.000

Λογιστικές εγγραφές

Αποτελέσματα χρήσεως	10.000.000	
Κέρδη προς διάθεση		10.000.000
Κέρδη προς διάθεση	2.000.000	
Ζημίες προηγούμενης χρήσης		2.000.000
Κέρδη προς διάθεση	1.239.000	
Υποχρεώσεις από φόρους- τέλη		1.239.000
Κέρδη προς διάθεση	6.761.000	
Τακτικό αποθεματικό		400.000
Μερίσματα πληρωτέα		3.000.000
Μερίσματα ιδρυτικών τίτλων		460.000
Αμοιβές διοικητικού συμβουλίου		1.000.000
Έκτακτο αποθεματικό		570.300
Υπόλοιπο εις νέο		1.330.700

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ΣΑΚΕΛΛΗ Ε. , « Ο ισολογισμός των Α.Ε και Ε.Π.Ε (Τ.2) 1988 »
- ΝΙΑΡΧΟΥ Ν. « Χρηματοοικονομική ανάλυση των οικονομικών καταστάσεων 1989. »
- ΠΑΠΑΓΙΑΝΝΗΣ Φ. « Εισαγωγή στο Δίκαιο » 1989
- ΚΑΦΟΥΣΗ Γ. « Η Λογιστική των εμπορικών επιχειρήσεων » 1989
- ΛΕΟΝΤΑΡΗΣ Μ. « Οργάνωση εταιριών Τόμος Β' » 1989
- ΛΕΟΝΤΑΡΗΣ Μ. « Λογιστική των εμπορικών εταιριών » 1989
- ΤΟΥΣΗΣ Α. « Εμπορικός Νόμος » 1984 και 1987 (Τ.2)
- β. Για τη λογιστική των εμπορικών εταιριών
- ΤΟΥΣΗΣ Χ., « Κώδικας Ανωνύμων Εταιριών και Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης » 1987
- ΛΕΟΝΤΑΡΗΣ Μ. « Ανώνυμες Εταιρίες » 1991
- ΠΑΣΙΑΣ Ι., « Το δίκαιον της ανωνύμου εταιρίας » 1969