

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Φορολογία και Διάθεση Κερδών στην Ανώνυμη Εταιρία και Εταιρία
Περιορισμένης Ευθύνης

ΑΔΑΜΟΥ ΑΝΤΩΝΙΟΣ

ΔΑΡΣΙΝΟΥ ΑΝΤΙΓΟΝΗ

ΠΟΛΥΜΕΡΟΠΟΥΛΟΥ ΙΩΑΝΝΑ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΔΑΝΙΗΛ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2010

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Φορολογία και Διάθεση Κερδών στην Ανώνυμη Εταιρία και Εταιρία
Περιορισμένης Ευθύνης

ΑΔΑΜΟΥ ΑΝΤΩΝΙΟΣ (Α.Μ.13936)

ΔΑΡΣΙΝΟΥ ΑΝΤΙΓΟΝΗ (Α.Μ.13747)

ΠΟΛΥΜΕΡΟΠΟΥΛΟΥ ΙΩΑΝΝΑ (Α.Μ.13865)

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΔΑΝΙΗΛ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2010

ΕΙΣΗΓΗΤΙΚΗ ΕΚΘΕΣΗ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Τίτλος Πτυχιακής Εργασίας:

«Φορολογία και Διάθεση Κερδών στην Ανώνυμη Εταιρία και Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης»

Ημερομηνία Ανάθεσης Πτυχιακής Εργασίας: ___/___/___

Σπουδαστές:

<u>A/A</u>	<u>Επώνυμο</u>	<u>Όνομα</u>	<u>Αρ. Μητρώου</u>
1.	ΑΛΑΜΟΥ	ΑΝΤΩΝΙΟΣ	13936
2.	ΔΑΡΣΙΝΟΥ	ΑΝΤΙΓΟΝΗ	13747
3.	ΠΟΛΥΜΕΡΟΠΟΥΛΟΥ	ΙΩΑΝΝΑ	13865

Έκθεση Έγκρισης Εισηγητή Εκπαιδευτικού:

Η παρούσα πτυχιακή εργασία έχει ελεγχθεί στο μέτρο του δυνατού από τον επιβλέποντα κ. *Δανήλ Γεώργιο* εργαστηριακό συνεργάτη, και έχει κριθεί ικανή να περάσει στο επόμενο στάδιο, της παρουσίας – εξέτασης από την αρμόδια τριμελή επιτροπή.

Ημερομηνία:

Σεπτεμβρίου

2010

Υπογραφή

Εισηγητή:.....

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

1.1	Ίδρυση και Σύσταση της Α.Ε.σελ.13
1.1.1	Διαδικασία Ίδρυσης της Α.Ε.σελ.13
1.1.2	Έξοδα Σύστασηςσελ.13
1.2	Σκοπός της Α.Ε.σελ.14
1.2.1	Χαρακτηριστικά της Α.Ε.σελ.14
1.3	Έδρα της Α.Ε.σελ.14
1.4	Κεφάλαιο και Διαπραγμάτευση Μετοχώνσελ.14
1.4.1	Διαπραγμάτευση Μετοχώνσελ.15
1.5	Όργανα της Α.Ε.σελ.15
1.6	Νομικά Ζητήματα και Λύση της Α.Ε.σελ.16

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

2.1	Έννοια και Διαδικασία της Λογιστικής Χρήσεωςσελ.17
2.1.1	Η Διαδικασία της Λογιστικής Χρήσεωςσελ.17
2.2	Διαδικασία Εγκρίσεως των Οικονομικών Καταστάσεων και Υποβολή τους στο Υπουργείο Εμπορίουσελ.21
2.2.1	Οι Οικονομικές Καταστάσεις Συντάσσονται με Φροντίδα του Διοικητικού Συμβουλίουσελ.21
2.2.2	Έγκριση των Οικονομικών Καταστάσεων από το Διοικητικό Συμβούλιοσελ.22
2.2.3	Υπογραφή των Οικονομικών Καταστάσεων από τα Καθοριζόμενα από το Νόμο Πρόσωπασελ.22
2.2.4	Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου προς τη Γενική Συνέλευση των Μετόχωνσελ.23
2.2.5	Έλεγχος των Οικονομικών Καταστάσεων από τους Ελεγκτέςσελ.23
2.3	Πρόσκληση Τακτικής Γενικής Συνέλευσηςσελ.24
2.3.1	Δημοσιότητα των Οικονομικών Καταστάσεωνσελ.25
2.3.2	Δημοσιότητα των Οικονομικών Καταστάσεων σε Πολιτικές και Οικονομικές Εφημερίδες και του Πιστωτικού Ελέγχουσελ.25
2.3.3	Υποβολή των Οικονομικών Καταστάσεων στο Υπουργείο Εμπορίου πριν από τη Γενική Συνέλευσησελ.27

2.3.4	Υποχρέωση προς Παροχή Στοιχείων στους Μετόχους	σελ.27
2.3.5	Έγκριση των Οικονομικών Καταστάσεων από την Τακτική Γενική Συνέλευση των Μετόχων	σελ.27
2.3.6	Υποβολή στο Υπουργείο Εμπορίου των Πρακτικών της Γενικής Συνελεύσεως και των εγκριμένων Οικονομικών Καταστάσεων	σελ.28
2.4	Προθεσμίες Περαιτώσεως των Διαδικασιών Εγκρίσεως και Υποβολής στη Διοίκηση των Οικονομικών Καταστάσεων	σελ.28
2.5	Τροποποίηση των Οικονομικών Καταστάσεων από την Τακτική Γενική Συνέλευση των Μετόχων	σελ.30
2.5.1	Μη Σύγκληση Τακτικής Γενικής Συνελεύσεως για την Έγκριση των Οικονομικών Καταστάσεων	σελ.30
2.5.2	Τροποποίηση των Εγκριμένων Οικονομικών Καταστάσεων με Μεταγενέστερη Απόφαση της Γενικής Συνελεύσεως των Μετόχων	σελ.31
2.5.3	Παράλειψη συντάξεως Οικονομικών Καταστάσεων	σελ.32
2.6	Παραλείψεις Διατυπώσεων που επιλύονται	σελ.32

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

3.1	Αντικείμενο του Φόρο Εισοδήματος την Α.Ε.	σελ.34
3.2	Προσδιορισμός του Εισοδήματος από Φορολογική Άποψη	σελ.35
3.2.1	Έννοια του Καθαρού Εισοδήματος	σελ.35
3.2.2	Ακαθάριστα Έσοδα	σελ.36
3.3	Εκπιπόμενες Δαπάνες	σελ.36
3.3.1	Εκπιπόμενες Δαπάνες στις Ημεδαπές Α.Ε	σελ.36
3.3.2	Πρόσθετες Εκπιπόμενες Δαπάνες στις Ασφαλιστικές	σελ.37
3.3.3	Πρόσθετες Εκπιπόμενες Δαπάνες στις Τράπεζες	σελ.37
3.4	Φορολογική Διάκριση των Εισοδημάτων της Α.Ε.	σελ.38
3.4.1	Απαρίθμηση των κατηγοριών Εισοδημάτων της Α.Ε.	σελ.38
3.4.2	Φορολογική και Λογιστική Αντιμετώπιση των κατ' Ειδικό Τρόπο Φορολογημένων Εσόδων	σελ.39
3.4.3	Τύχη των κατ' Ειδικό Τρόπο Φορολογουμένων εσόδων όταν τα μη Διανεμόμενα Κέρδη της Χρήσεως Υπολείπονται των Εσόδων αυτών ή η Χρήση Κλείσει με Ζημιά	σελ.41
3.4.4	Όταν το κατ' Ειδικό Τρόπο Φορολογημένα Έσοδα είναι Μεγαλύτερα των Λογιστικών Κερδών της Χρήσεως	σελ.42

3.4.5	Φορολογική Μεταχείριση των κατ' Ειδικό Τρόπο Φορολογημένων Εσόδων που Διανεμήθηκαν (ή Κεφαλαιοποιήθηκαν) στην Διάρκεια της Χρήσεως που Προέκυψαν και η Χρήση Κλείσει με Ζημιά	σελ.42
3.4.6	Φορολογική και Λογιστική Αντιμετώπιση των Αφορολόγητων Εσόδων	σελ.43
3.4.7	Τύχη των Αφορολόγητων Εσόδων Όταν τα μη Διανεμόμενα Κέρδη της Χρήσης Υπολείπονται των Εσόδων αυτών ή Όταν η Χρήση Κλείσει με Ζημιά	σελ.44
3.4.8	Όταν τα Αφορολόγητα Έσοδα Είναι Μεγαλύτερα από τα Λογιστικά Κέρδη της Χρήσεως	σελ.44
3.4.9	Φορολογική Μεταχείριση των Αφορολόγητων Εσόδων που Διανεμήθηκαν (ή Κεφαλαιοποιήθηκαν) στην Διάρκεια της Χρήσεως που Προέκυψαν και η Χρήση Κλείσει με Ζημιά	σελ.46
3.4.10	Φορολογική και Λογιστική Αντιμετώπιση των Μερισμάτων – Μετοχών και των Κερδών από Συμμετοχές σε Άλλες Εταιρίες	σελ.46
3.4.11	Φορολογική Αντιμετώπιση των Διανεμόμενων (ή Κεφαλαιοποιημένων) Κερδών στις Περιπτώσεις που δεν είχε για αυτά Καταβληθεί Φόρος Εισοδήματος	σελ.48
3.5	Προσδιορισμός του Φορολογητέου Εισοδήματος – Υπολογισμός και Καταβολή του Οφειλόμενου Φόρου της Α.Ε.	σελ.49
3.5.1	Προσδιορισμός του Ποσού του Οφειλόμενου Φόρου Εισοδήματος της Χρήσης	σελ.51
3.6	Προκαταβολή (Προείσπραξη) του Φόρου Εισοδήματος	σελ.52
3.7	Προθεσμίες Υποβολής της Δηλώσεως του Φόρου Εισοδήματος	σελ.54
3.7.1	Προσυπογραφή των Δηλώσεων από Λογιστή – Φοροτεχνικό	σελ.55
3.8	Καταβολή του Φόρου Εισοδήματος	σελ.56
3.9	Πρακτικές Εφαρμογές Υπολογισμού του Φόρου Εισοδήματος της Α.Ε.	σελ.56
3.9.1	Πρακτική Εφαρμογή του Υπολογισμού του Φόρου Εισοδήματος Εμπορικής Α.Ε. (Ισχύει από τη Διαχειριστική Χρήση 1/1/2002 – 31/12/2002 και μετά).....	σελ.56

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

4.1	Γενικά Περί της Διαθέσεως των Κερδών της Α.Ε.	σελ.61
4.2	Σειρά στη Διάθεση των Κερδών της Α.Ε.	σελ.62
4.3	Κάλυψη της Ζημιάς που Προκύπτει Μετά την Έκπτωση των Δαπανών	

	Χωρίς Δικαιολογητικά επί Μικτών Επιχειρήσεων	σελ.65
4.3.1	Κάλυψη της Ζημιάς Χρήσεως με Διάθεση Αποθεματικών και Μείωση Μετοχικού Κεφαλαίου	σελ.65
4.4	Οι Επιμέρους Κρατήσεις από τα Κέρδη της Χρήσεως και οι Δικαιούχοι επί των Κερδών	σελ.66
4.4.1	Τακτικό Αποθεματικό	σελ.66
4.4.2	Τα Διανεμόμενα Κέρδη στους Μετόχους και η Απαγόρευση Διανομής Κερδών στους Μετόχους	σελ.66
4.5	Το Διανεμόμενο στους Μετόχους Προσωρινό Μέρισμα	σελ.68
4.6	Διάθεση του Υπολοίπου των Κερδών μετά τις Κρατήσεις για Τακτικό Αποθεματικό και Πρώτο Μέρισμα	σελ.69
4.6.1	Διάθεση των Κερδών σε Τρίτους	σελ.70
4.6.2	Διανομή των Κερδών με Μορφή Μετρητών – Μετοχών στους Εργαζομένους στην Εταιρία	σελ.70
4.7	Αμοιβές Διοικητικού Συμβουλίου	σελ.71
4.7.1	Αμοιβές Διοικητικού Συμβουλίου από τα Κέρδη της Χρήσης	σελ.71
4.8	Διανομή Κερδών στους Μετόχους Ιδρυτικών Τίτλων	σελ.72
4.8.1	Κατηγορίες Ιδρυτικών Τίτλων και τα Δικαιώματά τους	σελ.72
4.9	Χορηγήσεις Κερδών και Άλλων Παροχών σε Κερδοφόρες Ομολογίες	σελ.73
4.10	Καταστατικά – Ειδικά και Έκτακτα Αποθεματικά	σελ.74
4.11	Αποτελέσματα Εις Νέο	σελ.74
4.12	Λογαριασμός 42 «Υπόλοιπο Κερδών Εις Νέο».....	σελ.74
4.12.1	Λογαριασμός 42.01 «Υπόλοιπο Ζημιών Χρήσεως Εις Νέο»	σελ.75
4.12.2	Λογαριασμός 42. 02 «Υπόλοιπο Ζημιών Προηγούμενων Χρήσεων»	σελ.76
4.13	Λογαριασμός 42.04 «Διαφορές Φορολογικού Ελέγχου Προηγούμενων Χρήσεων»	σελ.77
4.13.1	Περιεχόμενο του Λογαριασμού	σελ.77
4.13.2	Λειτουργία του Λογαριασμού	σελ.77
4.13.3	Ποιες Διαφορές Πρέπει να Καταχωρούνται στο Λογαριασμό 42.04.....	σελ.78

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

5.1	Έννοια της Ε.Π.Ε. και Ευθύνη των Μελών	σελ.79
5.2	Εταιρικό Κεφάλαιο	σελ.79
5.3	Σκοπός – Επωνυμία και Έδρα	σελ.80

5.4	Σύσταση της Ε.Π.Ε.σελ.80
5.5	Σύσταση της Ε.Π.Ε.σελ.80
5.6	Οι Οικονομικές Καταστάσεις της Ε.Π.Ε. και Διαδικασία Έγκρισηςσελ.81
5.6.1	Οι Οικονομικές Καταστάσεις Συντάσσονται με την Φροντίδα του Διαχειριστήσελ.81
5.6.2	Έγκριση και υπογραφή των Οικονομικών Καταστάσεων από τους Διαχειριστέςσελ.82
5.6.3	Έκθεση των Διαχειριστών προς τη Γενική Συνέλευση των Εταίρων και Έλεγχος των Οικονομικών Καταστάσεων από Ορκωτούς Ελεγκτέςσελ.82
5.6.4	Πρόσκληση Τακτικής Γενικής Συνέλευσης των Εταίρωνσελ.83
5.6.5	Δημοσιότητα των Οικονομικών Καταστάσεωνσελ.83
5.6.6	Έγκριση των Οικονομικών Καταστάσεων από την Τακτική Γενική Συνέλευση των Εταίρων και Τροποποίηση των Εγκριμένων Οικονομικών Καταστάσεων με Μεταγενέστερη Απόφαση Έκτακτης Συνελεύσεωςσελ.84
5.7	Χρόνος Καταρτίσεως των Οικονομικών Καταστάσεων της Ε.Π.Ε.σελ.85
5.8	Ο Ισολογισμός και η Κατάσταση Λογαριασμού «Αποτελέσματα Χρήσεως » της Ε.Π.Ε.σελ.85

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

6.1	Διάθεση των Κερδών της Ε.Π.Ε.σελ.86
6.2	Σειρά Διαθέσεως των Κερδών της Ε.Π.Ε.σελ.87
6.3	Φορολογία Εισοδήματος της Ε.Π.Ε.σελ.89
6.4	Υπολογισμός Δαπανών Όταν Υπάρχουν Απαλλασσόμενα Έσοδασελ.89
6.5	Υπολογισμός Φόρου Εισοδήματος της Ε.Π.Ε.σελ.90
6.6	Έκπτωση από τα Ακαθάριστα Έσοδα των Μισθών και Απολαβών των Εταίρωνσελ.90
6.6.1	Παρακράτηση Φόρου από τους Μισθούς και από τις Απολαβές των Εταίρωνσελ.91
6.6.2	Επιχειρηματική Αμοιβήσελ.92
6.6.3	Συμπληρωματικός Φόροςσελ.92
6.6.4	Εκπτώσεις από το Φόροσελ.92
6.6.5	Προκαταβολή Φόρουσελ.93
6.6.6	Νομολογία επί Φορολογικών Θεμάτων Ε.Π.Ε.σελ.94

6.7	Επιχειρηματική Αμοιβή	σελ.97
6.7.1	Επιχειρηματική Αμοιβή Τρίτου (μη Εταίρου).....	σελ.97
6.7.2	Επιχειρηματική Αμοιβή που Καταβάλλεται στους Διαχειριστές Εταίρους στην Διάρκεια της Χρήσεως (31.12.2002).....	σελ.97
6.8	Τα Διανεμόμενα στους Εταίρους Κέρδη	σελ.104
6.9	Τα Αποθεματικά της Ε.Π.Ε.	σελ.106
6.9.1	Τακτικό Αποθεματικό	σελ.106
6.9.2	Αμοιβές των Διαχειριστών της Ε.Π.Ε.	σελ.108

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

7.1	Ομοιότητες ανάμεσα στην Α.Ε. και στην Ε.Π.Ε.	σελ.110
7.2	Διαφορές ανάμεσα στην Α.Ε. και στην Ε.Π.Ε.	σελ.111
	ΕΠΙΛΟΓΟΣ	σελ.113
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	σελ.114

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Α.Ε.	Ανώνυμη Εταιρία
Αν.	Αναγκαστικός Νόμος
Α.Φ.Μ	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
Βλ.	Βλέπε
Γνωμ.	Γνωμοδότηση
Δ.Ο.Υ.	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
Εδ.	Εδάφιο
Ε.Ε.	Ετερόρρυθμη Εταιρία
Εκ.	Εκατομμύρια
Ε.Ο.Κ.	Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα
Ε.Π.Ε.	Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης
Ι.Κ.Α.	Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων
Κ.λπ.	Και λοιπά
Κ.α.	Και άλλα
Κ.	Κώδικας
Ν.	Νόμος
Ν.δ.	Νομικό Διάταγμα
Ν.Σ.Κ.	Νομικό Συμβούλιο Κράτους
Ο.Γ.Α.	Οργανισμός Γεωργικών Ασφαλίσεων
Ο.Ε.	Ομόρρυθμη Εταιρία
Όπ.π.	Όπως παραπάνω
Π.δ.	Προεδρικό Διάταγμα
Π.χ.	Παραδείγματος χάριν
Παρ.	Παράγραφος
Περ.	Περίπτωση
Πολ.	Πολυγραφημένη Υπουργική Εγκύκλιος
Σελ.	Σελίδα
Σ.σ	Σημείωμα Συντάχτης
Υποπερ.	Υποπερίπτωση
Φ.Μ.Α.	Φόρος Μισθωτών Ασφαλισμένων
Φ.Π.Α.	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
Χ.Α.Α.	Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στις κεφαλαιουχικές εταιρίες κυριαρχεί κυρίως το κεφάλαιο των εταίρων και όχι το προσωπικό στοιχείο. Στις κεφαλαιουχικές εταιρίες ανήκουν:

- α) Η Α.Ε. και
- β) Η Ε.Π.Ε.

Ο θεσμός της Α.Ε., θεωρείται ένα από τα μεγαλύτερα επιτεύγματα της ιδιωτικής πρωτοβουλίας αφού με αυτόν είναι δυνατή η συγκέντρωση μεγάλων κεφαλαίων προερχομένων από οπουδήποτε πηγή, κατηγορία αποταμιευτών ή χώρα, ενώ συγχρόνως τη διοίκηση της Α.Ε., αναλαμβάνουν κατά τεκμήριο , ικανά στελέχη. Το κεφάλαιο της Α.Ε., διαιρείται σε ίσα μερίδια τα οποία ονομάζονται μετοχές. Για τη σύσταση της πρέπει να είναι συγκεντρωμένο το κατώτατο όριο μετοχικού κεφαλαίου 60.000,00 ευρώ. Στις Α.Ε., το εταιρικό κεφάλαιο διαιρείται σε ίσα μέρη, τις μετοχές, οι οποίες είναι ανώνυμες ή ονομαστικές και μεταβιβάζονται ελεύθερα, εκτός αν το καταστατικό υποβάλλει το μεταβιβαστώ σε ορισμένους περιορισμούς (δεσμευμένες μετοχές). Κάθε μέτοχος ευθύνεται μέχρι και το ποσό της εισφοράς του.

Το Νομικό της πλαίσιο διαμορφώθηκε από τον κωδικοποιημένο νόμο ν.2190/1920 « Περί Ανωνύμων Εταιριών», που αποτέλεσε και το επιμέρους «Δίκαιο της Α.Ε.». Σύμφωνα με το Εμπορικό Δίκαιο η Α.Ε., είναι πάντα εμπορική εταιρία ακόμα και όταν δεν ασκεί εμπορία.

Η Α.Ε., πρέπει να διατηρεί ορισμένες διατυπώσεις, δημοσιότητας, οι οποίες προστατεύουν τους καλόπιστους τρίτους και τους συναλλασσόμενους. Μέσα σε αυτές είναι η δημοσίευση των ετήσιων αποτελεσμάτων κατά ορισμένο τρόπο, δηλαδή, τον ισολογισμό τα αποτελέσματα χρήσεως, και τα αποτελέσματα διαθέσεως τηρώντας το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και σε μια πολιτική εφημερίδα.

Ο θεσμός της Ε.Π.Ε., έχει γνωρίσει μεγάλη επιτυχία στη χώρα μας, διότι είναι ένας ενδιάμεσος εταιρικός τύπος ανάμεσα στις προσωπικές εταιρίες και τις ανώνυμες συνδυάζοντας έτσι τα πλεονεκτήματα της Ο.Ε., και εκείνα της Α.Ε.

Το κεφάλαιο της διαιρείται σε μερίδια, που αποκτούν διάφορα άτομα, τα οποία ευθύνονται αποκλειστικά και μόνο για τα μερίδια που κατέχει το καθένα. Η Ε.Π.Ε., διοικείται από τη συνέλευση των εταίρων και το διαχειριστή ή τους διαχειριστές. Το ιδρυτικό κεφάλαιο της Ε.Π.Ε., προσδιορίζεται από το ν.3190/1955, όπως αυτός τροποποιήθηκε με το ν.2065/1992 και ανέρχεται στο ποσό των 18.000,00 ευρώ.

Αρχικά, στο 1ο Κεφάλαιο της εργασίας αυτής, θα πραγματευτούμε τα ζητήματα της ίδρυσης-σύστασης, του σκοπού, της έδρας, του κεφαλαίου, τα όργανα και τα νομικά ζητήματα της Α.Ε., ενώ στο 2ο Κεφάλαιο αυτής θα ασχοληθούμε με την έννοια και διάρκεια της λογιστικής χρήσεως - διαδικασία εγκρίσεως των οικονομικών καταστάσεων από την Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων.

Εν συνεχεία, στο 3ο Κεφάλαιο της παρούσας εργασίας θα μελετηθεί η φορολογία εισοδήματος της Α.Ε., ενώ στο 4ο Κεφάλαιο θα αναφερθούμε γενικά περί της διαθέσεως των κερδών της Α.Ε.

Περαιτέρω, στο 5ο Κεφάλαιο της εργασίας θα ερευνήσουμε το πως διατίθενται τα κέρδη στην Ε.Π.Ε., ενώ στο 6ο Κεφάλαιο θα αναλύσουμε τη φορολογία της Ε.Π.Ε.

Στο 7ο και τελευταίο Κεφάλαιο, μέσω μιας συγκριτικής επισκόπησης, θα επικεντρωθούμε στις ομοιότητες και στις διαφορές που παρουσιάζουν οι δυο εταιρίες.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

1.1 Ίδρυση και Σύσταση της Α.Ε.

Η ίδρυση της Α.Ε. προϋποθέτει έγκριση της Διοικήσεως μόνο όμως αν το κεφάλαιο υπερβαίνει τα 3.000.000,00 εκ. ευρώ και καταχώρηση της έγκρισης και του καταστατικού, στο Μητρώο Α.Ε. Περίληψη της σχετικής καταχώρισης δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

1.1.1 Διαδικασία Ίδρυσης της Α.Ε.

- A) Η σύνταξη καταστατικού και η υπογραφή της ιδρυτικής πράξης.
- B) Η κάλυψη του Μετοχικού Κεφαλαίου.
- Γ) Ο Φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου 1%.
- Δ) Το Ανταποδοτικό τέλος 1%ο.
- Ε) Η θεώρηση του Ίδρυτικού Συμβουλίου από το Επιμελητήριο.
- Ζ) Η έγκριση του καταστατικού και η χορήγηση άδειας σύστασης της Α.Ε., από τη Διοίκηση.
- Η) Η τήρηση διατυπώσεων δημοσιότητας.
- Θ) Η απόκτηση νομικής προσωπικότητας.

1.1.2 Έξοδα Σύστασης

- Στο Συμβολαιογράφο.
- Στο Εθνικό Τυπογραφείο.
- Αμοιβή Δικηγόρου.
- Φόρος Συγκέντρωσης Κεφαλαίου 1%.
- Τέλος υπέρ Επιτροπής Ανταγωνισμού 1%ο

1.2 Σκοπός της Α.Ε.

Ο σκοπός της Α.Ε., αφορά το αντικείμενο της δραστηριότητας το οποίο χαρακτηρίζει την Α.Ε. Το αντικείμενο μπορεί να είναι ευρύ ή πολλαπλό, δεν μπορεί όμως να είναι αόριστο ή γενικό. Ο σκοπός της Α.Ε., πρέπει να είναι νόμιμος και να μην αντιβαίνει στα χρηστά ήθη. Προσθήκη νέου αντικειμένου απαιτεί τροποποίηση του καταστατικού.

1.2.1 Χαρακτηριστικά της Α.Ε.

- Σοβαρότερη μορφή επιχειρηματικής δράσης.
- Μετοχές.
- Καταστατικό.
- Μακρά διάρκεια, σταθερότητα και συνέχεια.
- Περιορισμένο της Ευθύνης.
- Αποφάσεις κατά πλειοψηφία.
- Πλεονεκτήματα έναντι άλλων μορφών.

1.3 Έδρα της Α.Ε.

Η έδρα της Α.Ε., είναι ουσιαστικό στοιχείο αυτής διότι, από αυτή προσδιορίζεται η εθνικότητα της, η δικαιοδοσία της, είναι ο τόπος υποχρεωτικής συνεδρίασης της Γενικής Συνέλευσης και του Διοικητικού Συμβουλίου. Ως έδρα της εταιρίας πρέπει να ορίζεται ένας δήμος ή μια κοινότητα της ελληνικής επικράτειας. Αλλαγή της έδρας της Α.Ε., προϋποθέτει τροποποίηση του καταστατικού.

1.4 Κεφάλαιο και Διαπραγμάτευση των Μετοχών

Το Μετοχικό Κεφάλαιο αναγράφεται πάντοτε σε χρήμα ακόμη και στην περίπτωση που οι εισφορές των μετοχών συνίστανται σε είδος. Το μέρος του κεφαλαίου που ισούται με το ελάχιστο όριο του Μετοχικού Κεφαλαίου πρέπει να καταβληθεί είτε σε μετρητά είτε σε είδος με τη σύσταση της εταιρίας.

1.4.1 Διαπραγμάτευση Μετοχών

Μια Α.Ε., μπορεί να εισαχθεί σε ένα χρηματιστήριο για την διαπραγμάτευση των μετοχών της. Ωστόσο, για την εισαγωγή σε μεγάλα χρηματιστήρια χρειάζονται αυστηρά κριτήρια να ικανοποιούνται και αυξημένες διατυπώσεις δημοσιότητας. Όλοι μπορούν να αποκτήσουν ελεύθερα μετοχές και να τις μεταβιβάσουν όποτε επιθυμούν. Σε μια μετοχή η οποία είναι εισηγμένη στο χρηματιστήριο, η τιμή της, πέραν του μεριδίου του εταιρικού κεφαλαίου περιέχει και πληροφορίες . Οι πληροφορίες αυτές μαζί με την προσφορά και ζήτηση των μετοχών συχνά προκαλούν διακυμάνσεις της τιμής της χωρίς να μειώνεται ή να αυξάνεται πραγματικά το εταιρικό κεφάλαιο.

1.5 Όργανα της Α.Ε.

Το ανώτατο όργανο της Α.Ε., είναι η Γενική Συνέλευση στην οποία λαμβάνονται όλες οι μεγάλες αποφάσεις. Την Γενική Συνέλευση απαρτίζουν οι μέτοχοι της εταιρίας. Οι συνελεύσεις είναι έκτακτες και τακτικές. Τακτική Γενική Συνέλευση γίνεται τουλάχιστον μια φορά το έτος. Κάθε μετοχή αποτελεί μια ψήφο και καθένας έχει δικαίωμα να ψηφίσει ή και να ψηφιστεί. Στις Γενικές Συνελεύσεις γίνεται η ψηφοφορία για τη σύνθεση του επόμενου Διοικητικού Συμβουλίου, ορίζονται τα καθήκοντα του, λαμβάνονται αποφάσεις για σημαντικά ζητήματα όπως ο καθαρισμός της μακροχρόνιας πολιτικής της εταιρίας και παρουσιάζονται τα αποτελέσματα που πέτυχε η εταιρία την προηγούμενη χρήση και εγκρίνεται ο ισολογισμός της. Τέλος, οποιαδήποτε αλλαγή στο Καταστατικό της εταιρίας πρέπει να αποφασιστεί από τη Γενική Συνέλευση.

Το Διοικητικό Συμβούλιο αποτελείται από τα μέλη που ψηφίστηκαν στην Γενική Συνέλευση και έχει το καθήκον της επίβλεψης της εταιρίας και της χάραξης πολιτικής και στρατηγικής αυτής. Έτσι το Διοικητικό Συμβούλιο συνεδριάζει για πολύ σημαντικά ζητήματα και παρακολουθεί την πορεία της εταιρίας στην αγορά. Το Διοικητικό Συμβούλιο εκλέγει τον Πρόεδρο του, ο οποίος είναι υπεύθυνος για τον συντονισμό των εργασιών του, καθώς και τον Διευθύνοντα Σύμβουλο, ο οποίος ασκεί την διοίκηση και εκπροσώπηση της εταιρίας. Ο Πρόεδρος και ο Διευθύνων Σύμβουλος μπορεί να είναι συχνά το ίδιο πρόσωπο, ενώ μπορεί να οριστούν περισσότεροι από ένας Διευθύνοντες Σύμβουλοι.

1.6 Νομικά Ζητήματα και Λύση της Α.Ε.

Άλλα νομικά ζητήματα αφορούν τους όρους δημοσιότητας της Γενικής Συνέλευσης όπως τη δημοσίευση σε εφημερίδα πρόσκλησης των μετοχών για να συμμετάσχουν στην Γενική Συνέλευση είκοσι ημέρες πριν από αυτήν. Διατάξεις ή απλή απαρτία της Γενικής Συνέλευσης, τροποποιήσεις του Καταστατικού της κ.α.

Μια Α.Ε., απαγορεύεται να αποκτήσει τις μετοχές της. Μπορεί ωστόσο να αγοράσει ένα μικρό ποσοστό για να τις διαθέσει στο προσωπικό της. Η Α.Ε., υπόκεινται στον έλεγχο των αποτελεσμάτων και του ισολογισμού της τόσο για διαπίστωση ή όχι φοροδιαφυγής και σωστής τήρησης των απαραίτητων βιβλίων όσο και από τους Ορκωτούς Ελεγκτές και Λογιστές οι οποίοι ελέγχουν την επιχείρηση εκ μέρους των μετόχων και πιστοποιούν την ορθότητα των αποτελεσμάτων, όταν αυτά είναι ορθά.

Η Α.Ε. λύεται όταν παρέλθει ο χρόνος της διάρκειας για την οποία συστήθηκε, όταν η Γενική Συνέλευση των μετόχων το αποφασίσει με αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία και όταν η εταιρία πτωχεύσει. Σε ορισμένες περιπτώσεις η Διοίκηση μπορεί να ανακαλέσει την άδεια σύστασης της εταιρίας, που έτσι τίθεται υπό εκκαθάριση. Την εκκαθάριση διενεργούν οι εκκαθαριστές, που είναι όργανα της εταιρίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

2.1 Έννοια και Διάρκεια της Λογιστικής Χρήσεως

Το ακριβές αποτέλεσμα της επιχειρήσεως προκύπτει μόνο μετά την εκκαθάρισή της. Η σύγκριση του ισολογισμού εκκαθάρισεως και του ιδρυτικού ισολογισμού, αφού ληφθούν υπόψη και οι διανομές και οι εισφορές κεφαλαίων που έγιναν κατά τη διάρκεια της ζωής της επιχειρήσεως, μας δίνει το συνολικό αποτέλεσμα που πέτυχε η επιχείρηση σε όλη τη διάρκεια της υπάρξεώς της. Το αποτέλεσμα αυτό υπολογίζεται κατά προσέγγιση.¹

Οι μέτοχοι όμως δεν μπορούν να περιμένουν πότε θα επέλθει η λήξη της επιχείρησης προκειμένου να αποσύρουν τα κέρδη τους, για αυτό το λόγω ο προσδιορισμός του κέρδους και η διανομή αυτού στους μετόχους και λοιπούς δικαιούχους επινοήθηκε ως περιοδικός. Ο περιοδικός προσδιορισμός του αποτελέσματος καθιερώθηκε να γίνεται κάθε δώδεκα μήνες και η δωδεκάμηνη λογιστική περίοδος να αποκαλείται χρήση. Η χρήση καταλαμβάνει περισσότερους κύκλους εκμεταλλεύσεως ενώ η διάρκεια της χρήσεως είναι ανεξάρτητη και δεν αντιστοιχεί με τη διάρκεια ενός ή περισσότερων κύκλων εκμεταλλεύσεως. Από την άλλη όμως σπάνια η λήξη της χρήσεως συμπίπτει με τη λήξη του κύκλου εκμεταλλεύσεως. Ο κύκλος εκμεταλλεύσεως σε κάποιες επιχειρήσεις διαρκεί περισσότερα χρόνια π.χ., στις ναυπηγικές επιχειρήσεις, στις τεχνικές επιχειρήσεις κατασκευής δημοσίων έργων κ.α.

Η αυτοτέλεια των χρήσεων αποτελεί βασική λογιστική αρχή που υιοθετείται και από τις νομοθεσίες, εμπορική και φορολογική. Τα έσοδα και τα έξοδα φέρονται στα αποτελέσματα της χρήσεως μέσα στην οποία θα πραγματοποιηθούν και δεν επιτρέπεται έσοδα ή έξοδα που ανήκουν σε μια χρήση να αναφέρονται σε όφελος ή σε βάρος άλλης χρήσεως.

2.1.1 Η Διάρκεια της Λογιστικής Χρήσεως

Λογιστική χρήση είναι η περίοδος που καταλαμβάνει δωδεκάμηνη χρονική περίοδο.²

¹ Οικονομικό έτος, σύμφωνα με τον Κώδικα Δημοσίου Λογιστικού (άρθρο 4 ν.2362/1995), είναι η χρονική περίοδος που περιλαμβάνει τις διοικητικές πράξεις και τα γεγονότα που σχετίζονται με τη διαχείριση του δημοσίου χρήματος και την κίνηση της περιουσίας του κράτους. Το οικονομικό έτος συμπίπτει με το ημερολογιακό.

² Οι χρήσεις πρέπει να καταλαμβάνουν ίση και χρονική περίοδο, για να αποτελούν τη χρονική μονάδα

Την ετήσια διάρκεια της χρήσεως επιβάλλει η κείμενη εμπορική και φορολογική νομοθεσία. Σύμφωνα με το νόμο ν.2190/1920³ ορίζετε ότι η εταιρική χρήση δεν δύναται να περιλαμβάνει πλείονας των δώδεκα μηνών. Επιπρόσθετα, σύμφωνα με το νόμο ν.2238/1994⁴ ορίζετε ότι η διαχειριστική περίοδος περιλαμβάνει δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα. Η διαχειριστική περίοδος μπορεί να είναι μικρότερη του δωδεκαμήνου κατά την έναρξη ή διακοπή των εργασιών της επιχείρησης. Επίσης, ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων ορίζει ότι η διαχειριστική περίοδος περιλαμβάνει χρονικό διάστημα α) μικρότερο του δωδεκαμήνου στις περιπτώσεις ενάρξεως, λήξεως ή διακοπής των εργασιών του επιτηδευματία και β) μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου και μέχρι είκοσι τέσσερις μήνες κατά την έναρξη των εργασιών του επιτηδευματία που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας. Συνεπώς, η διαχειριστική περίοδος ενάρξεως θεωρείται και αυτή κατά την οποία ο επιτηδευματίας άρχισε λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων, να τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας. Επομένως, η διαχειριστική περίοδος αυτή μπορεί να περιλαμβάνει χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου.

Επίσης, μπορεί να έχουμε και σύντμηση ή επιμήκυνση του χρόνου λήξεως της χρήσης. Η αλλαγή του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου με σύντμηση ή επιμήκυνση αυτής, επιτρέπεται, εφόσον συντρέχουν ειδικοί λόγοι που την επιβάλλουν. Για την αλλαγή αυτή απαιτείται έγκριση του προϊστάμενου της Δημόσιας Οικονομίας Υπηρεσίας μετά από σχετική αίτηση του επιτηδευματία, που υποβάλλεται το αργότερο σε ένα μήνα πριν από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου της οποίας ζητείται η επιμήκυνση ή ένα μήνα πριν τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου της οποίας ζητείται η επιμήκυνση ή ένα μήνα πριν από την αιτούμενη λήξη της υπό σύντμηση διαχειριστικής περιόδου. Η αίτηση που υποβάλλεται εκπρόθεσμα θεωρείται ότι δεν έχει υποβληθεί.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1^ο

Ημεδαπή Α.Ε., και αλλοδαπή Α.Ε., που κατέχει το 55%, των μετοχών της πρώτης, κλείνει ισολογισμό με 30 Ιουνίου κάθε χρόνο.

Στη συνέχεια, λόγω αλλαγής κλεισίματος ισολογισμού από την αλλοδαπή σε 31 Δεκεμβρίου, αρχής γενομένης από 31 Δεκεμβρίου 2010, η ημεδαπή θυγατρική εταιρία αποφασίζει ανάλογη τροποποίηση, ούτως ώστε ο όμιλος των επιχειρήσεων να έχει ενιαία χρήση και αποτέλεσμα.

μετρήσεως της επιχειρηματικής προσπάθειας και της εξελίξεως της επιχείρησης.

³ Άρθρο 42 παρ. 1.

⁴ Άρθρο 29 παρ.1.

Σε αυτή την περίπτωση, η ημεδαπή Α.Ε., θα υποβάλλει κανονικά τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 για τη χρήση 1/7/2010 έως 30/6/2011 και περαιτέρω θα υποβάλλει τη δήλωση οικονομικού έτους 2011 που θα καλύπτει την συντημημένη χρήση 1/7/2010 έως 31/12/2010. Στη συνέχεια, θα υποβάλλει κανονικά τις δηλώσεις της που θα καλύπτουν χρήσης διάρκειας 12 μηνών.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2^ο

Αν οι προηγούμενες εταιρίες έκλειναν ισολογισμό με 31 Δεκεμβρίου και η ημεδαπή, για λόγους προσαρμογής προς την αλλοδαπή, θέλει να κλείνει στο εξής ισολογισμό με 30 Ιουνίου, αρχής γενομένης από 30 Ιουνίου 2010 προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η ημεδαπή εταιρία υποβάλλει κανονικά τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010, που καλύπτει τη δωδεκάμηνη χρήση 1/1/2009 έως 31/12/2009. Περαιτέρω, όμως, αν έκανε χρήση των νέων διατάξεων να έκλεινε ισολογισμό 30 Ιουνίου 2010 θα έπρεπε να υποβάλλει και δεύτερη δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το ίδιο οικονομικό έτος που θα καλύπτει το χρονικό διάστημα 1/1/2010 έως 30/6/2010 πράγμα που αντίκειται στις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος περί υποβολής μιας δήλωσης για τη διαρρεύσασα χρήση, της βεβαίωσης των ποσών που προκύπτουν υπό αυτήν, τον έλεγχο, έκδοση φύλλου ελέγχου κ.λπ.

Είναι βεβαίως αυτονόητο ότι στην προκειμένη περίπτωση η προσαρμογή του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου της ημεδαπής Α.Ε., προς αυτόν της μητρικής μπορεί να κλείνει με επιμήκυνση της διαχειριστικής περιόδου, δηλαδή, κλείνοντας ισολογισμό με 30 Ιουνίου 2011 που θα καλύπτει το διάστημα 1/1/2010 έως 30/6/2011.

Τα ανωτέρω ισχύουν, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου αυτού για διαχειριστικές περιόδους που κλείνουν με 30 Ιουνίου 2010. Με την παρ. 2 του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 29 της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως.

Με βάση της νέες αυτές διατάξεις οι επιχειρήσεις δύναται, εφόσον συντρέχουν ειδική λόγοι που το επιβάλλουν και αφού προηγηθεί έγκριση του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., να μεταβάλλουν το χρόνο λήξης της διαχειριστικής περιόδου, όχι μόνο με επιμήκυνση αυτής αλλά και με σύντμησή της. Στην περίπτωση της επιμήκυνσης της διαχειριστικής περιόδου προβλέπεται ότι η αίτηση προς τον προϊστάμενο της αρμόδια Δ.Ο.Υ., πρέπει αν υποβάλλεται το αργότερο ένα μήνα πριν από την αιτούμενη ημερομηνία κλεισίματος της διαχειριστικής περιόδου.

Για παράδειγμα, αν η επιχείρηση διανύει τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2010 έως 31/12/2010 και επιθυμεί να επιμηκύνει αυτή μέχρι της 30/6/2011, πρέπει αν υποβάλλει την αίτηση της το αργότερο μέχρι της 30/6/2010, ενώ αν επιθυμεί τη σύντμηση αυτής στις 30/6/2010 πρέπει αν υποβάλλει της αίτηση το αργότερο στις 31/5/2010.

Αν η αίτηση υποβληθεί εκπρόθεσμα θεωρείται ως υποβληθείσα. Επισημαίνεται ότι, η έγγραφη έγκριση ή απόρριψη του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., πρέπει αν είναι αιτιολογημένη και να εκδίδεται έγκαιρα. Επίσης ως ειδική λόγοι που επιβάλλουν την διαλαμβανόμενη μεταβολή του χρόνου λήξης της διαχειριστικής περιόδου μπορεί να είναι η αλλαγή του αντικειμένου εργασιών που προβλεπόταν και από τις αντικατασταθείσες διάταξης, η επιτάχυνση αποκρατικοποίησης κάποιας δημόσιας επιχείρησης κ.λπ.

Επισημαίνεται ότι όσα αναφέρθηκαν περί μη υποβολής δύο δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του αυτού οικονομικού έτους ισχύουν και για την εφαρμογή των διατάξεων της παρούσας παραγράφου.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για διαχειριστικές περιόδους που κλείνουν από της 30 Ιουνίου και μετά.

Επιπλέον, έχουμε και την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού είναι η τελευταία ημέρα της χρήσεως. Η εμπορική νομοθεσία δεν προσδιορίζει την ημερομηνία αυτήν, αλλά αφήνει ελευθερία στο καταστατικό της εταιρίας να την καθορίσει, ανάλογα με τις ανάγκες της εταιρίας. Σύμφωνα, με τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ορίζονται τα εξής: Ο επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας κλείνει διαχειριστική περίοδο την 30η Ιουνίου ή την 31η Δεκεμβρίου κάθε έτους. Κατ' εξαίρεση, μπορεί να κλείνει τη διαχείριση του:

α) το υποκατάστημα ή άλλη εγκατάσταση στην Ελλάδα, αλλοδαπής επιχείρησης, κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχειριστική του το κεντρικό κατάστημα στην αλλοδαπή.

β) η ημεδαπή επιχείρηση στην οποία μετέχει αλλοδαπή επιχείρηση με ποσοστό κεφαλαίου πενήντα τοις εκατό τουλάχιστον, κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείριση της η αλλοδαπή επιχείρηση.

γ) η ημεδαπή επιχείρηση στο κεφάλαιο της οποίας μετέχει με ποσοστό τουλάχιστον πενήντα τοις εκατό άλλη ημεδαπή επιχείρηση στην οποία μετέχει αλλοδαπή επιχείρηση με το ίδιο ποσοστό, κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείριση της η αλλοδαπή επιχείρηση.

δ) η ημεδαπή επιχείρηση στο κεφάλαιο της οποίας μετέχει με ποσοστό τουλάχιστον πενήντα τοις εκατό άλλη ημεδαπή επιχείρηση, κατά το χρόνο που κλείνει τη διαχείριση

της η συμμετέχουσα επιχείρηση.

Τέλος, έχουμε και το χρόνο κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τις διατάξεις της εμπορικής νομοθεσίας. Ο ισολογισμός καταρτίζεται στο τέλος κάθε εταιρικής χρήσεως. Το Διοικητικό Συμβούλιο δεν υποχρεούται να έχει περατώσει την κατάρτιση του ισολογισμού ακριβώς στη λήξη της χρήσεως, γιατί αυτό σε κάποιες περιπτώσεις είναι τεχνικά αδύνατο. Ο νόμος δεν καθορίζει επακριβώς το χρόνο που το Διοικητικό Συμβούλιο οφείλει να περατώσει την κατάρτιση του ισολογισμού. Ο ισολογισμός όμως θα πρέπει να καταρτίζεται έγκαιρα ώστε οι ελεγκτές να έχουν τον απαιτούμενο χρόνο για τη διενέργεια του ελέγχου και τη σύνταξη της εκθέσεως τους και να υπολείπεται ακόμη χρόνος είκοσι τουλάχιστον ημερών πριν από τη γενική συνέλευση για τη δημοσίευση του ισολογισμού και της εκθέσεως των ελεγκτών και την υποβολή αυτών στη Διεύθυνση Ανωνύμων Εταιριών του Υπουργείου Εμπορίου ή στον αρμόδιο Νομάρχη. Αν το Διοικητικό Συμβούλιο δεν καταρτίσει έγκαιρα τον ισολογισμό, υποπίπτει στο αδίκημα του άρθρου 57 εδ. α του νόμου ν.2190/1920.

Οι πράξεις του ισολογισμού, καθώς και το κλείσιμο αυτού πρέπει να γίνονται:

α) εντός τριών μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις ατομικές επιχειρήσεις, προσωπικές εταιρίες, εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, κοινοπραξίες, κοινωνίες του αστικού δικαίου και αστικές εταιρίες.

β) εντός τεσσάρων μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, για τις Α.Ε., και τους συνεταιρισμούς, καθώς και για τις δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις.

γ) εντός έξι μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται πλοία.

Οι παραπάνω προθεσμίες δεν μπορούν να υπερβούν την υποβολή δήλωσης του φόρου εισοδήματος.

2.2 Διαδικασία Εγκρίσεως των Οικονομικών Καταστάσεων και η Υποβολή τους στο Υπουργείο Εμπορίου

2.2.1 Οι Οικονομικές Καταστάσεις Συντάσσονται με Φροντίδα του Διοικητικού Συμβουλίου

Ο νόμος δεν ορίζει ποιος συντάσσει τις οικονομικές καταστάσεις, για αυτό το λόγω τη βαρύτητα της σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων υποχρεούται να αναλάβει το Διοικητικό Συμβούλιο, το οποίο είναι υπόχρεο και για τη διοίκηση και διαχείριση της

εταιρικής περιουσίας. Η σύνταξη, λοιπόν, των οικονομικών καταστάσεων εμπίπτει στις διαχειριστικές υποχρεώσεις του Διοικητικού Συμβουλίου. Άρα οι οικονομικές καταστάσεις καταρτίζονται από το λογιστήριο της εταιρίας που ενεργεί μετά από εντολή του Διοικητικού Συμβουλίου. Τέλος, το νομικό πρόσωπο της εταιρίας υποχρεούται να καταρτίσει τις καταστάσεις αυτές.

2.2.2 Έγκριση των Οικονομικών Καταστάσεων από το Διοικητικό Συμβούλιο

Η έγκριση των οικονομικών καταστάσεων είναι άλλη μια αρμοδιότητα του Διοικητικού Συμβουλίου τη οποία ορίζει ο νόμος. Οι οικονομικές καταστάσεις καταχωρούνται στα πρακτικά της συνεδρίασης του Διοικητικού Συμβουλίου, κατά τη οποία εγκρίθηκαν. Η έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από το Διοικητικό Συμβούλιο, αποτελεί προϋπόθεση για το κύρος της εγκρίσεως τους από τη γενική συνέλευση των μετόχων, μολονότι η συνέλευση έχει δικαίωμα να τροποποιήσει τις οικονομικές καταστάσεις που έχουν ήδη εγκριθεί από το Διοικητικό Συμβούλιο. Επίσης, πρέπει να σημειωθεί ότι δεν απαιτείται έγκριση της «Καταστάσεως Γενικής Εκμεταλλεύσεως» από το Διοικητικό Συμβούλιο, αφού σύμφωνα με το ν.2190/1920 αγνοεί την κατάσταση αυτή και συνεπώς, δεν επιβάλλει ούτε την κατάρτιση, ούτε την έγκριση της από το Διοικητικό Συμβούλιο και τη γενική συνέλευση των μετόχων. Και πάλι η έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από το Διοικητικό Συμβούλιο πρέπει να γίνει πριν από τη υποβολή της δήλωσης του φόρου εισοδήματος, εφόσον, αποσπάσματα των εγκρίσεων των οικονομικών καταστάσεων συνυποβάλλονται με τη δήλωση αυτή.

2.2.3 Υπογραφή των Οικονομικών Καταστάσεων από τα Καθοριζόμενα από το Νόμο Πρόσωπα

Σύμφωνα με το ν.2190/1920, για να ληφθεί από τη γενική συνέλευση έγκυρη απόφαση πάνω στις οικονομικές καταστάσεις που έχουν εγκριθεί από το Διοικητικό Συμβούλιο, πρέπει να έχουν υπογραφεί τρία διαφορετικά πρόσωπα, από:

- α. τον πρόεδρο του Διοικητικού Συμβουλίου ή τον αναπληρωτή του,
- β. τον διευθύνοντα ή εντεταλμένο σύμβουλο⁵ και σε περίπτωση που δεν υπάρχει τέτοιος σύμβουλος ή η ιδιότητά του συμπίπτει με εκείνη των ανωτέρω προσώπων, από ένα μέλος

⁵ Διευθύνων ή εντεταλμένος σύμβουλος είναι το μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου στο οποίο έχουν

του Διοικητικού Συμβουλίου που ορίζει από αυτό και

γ. τον υπεύθυνο για τη διεύθυνση του λογιστηρίου.

Οποιοσδήποτε διαφωνίες και αν υπάρχουν από πλευρά νομιμότητας του τρόπου κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων πρέπει να υποβάλλονται γραπτά στη γενική συνέλευση. Χωρίς, τις υπογραφές των παραπάνω προσώπων η απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων για έγκριση των οικονομικών καταστάσεων δεν θεωρείται έγκυρη. Με την υπογραφή τους υποδηλώνουν ότι συμφωνούν με το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων, σε περίπτωση όμως που έχουν αντιρρήσεις οφείλουν να τις διατυπώσουν σε κάποιο έγγραφο και να το προσκομίσουν μαζί με την υπογραφή τους.

2.2.4 Έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου προς την Γενική Συνέλευση των Μετόχων

Το Διοικητικό Συμβούλιο από την πλευρά του πρέπει να συντάξει έκθεση προς τη Γενική Συνέλευση των μετόχων η οποία πρόκειται να εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις. Στην πράξη, βέβαια, την έκθεση συντάσσει κάποιος αρμόδιος υπάλληλος ή κάποιο μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου, αν και δεν είναι δυνατό να ανατεθεί η σύνταξη της σε μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου ή σε τρίτο, αλλά παρόλα αυτά η έγκριση πρέπει να εγκριθεί από το Διοικητικό Συμβούλιο και να καταχωρηθεί στα πρακτικά συνεδριάσεων αυτού και να εμφανιστεί στη Γενική Συνέλευση ως έκθεση ολόκληρου του Διοικητικού Συμβουλίου. Ακυρότητα της απόφασης με την οποία εγκρίθηκε ο ισολογισμός⁶ θα έχουμε σε περίπτωση που δεν συνταχθεί έκθεση του Διοικητικού Συμβουλίου ή η έκθεση δεν είναι σύμφωνη με το νόμο.

2.2.5 Έλεγχος των Οικονομικών Καταστάσεων από τους Ελεγκτές

Σύμφωνα με το ν.2190/1920 για να ληφθεί έγκυρα απόφαση από τη γενική συνέλευση η οποία αφορά τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει πρώτα να έχουν ελεγχθεί από δυο τουλάχιστον ελεγκτές. Οι ελεγκτές αυτοί μαζί με τους αναπληρωματικούς τους, ορίζονται πάντοτε από τη προηγούμενη τακτική Γενική Συνέλευση.⁷ Οι ελεγκτές όμως της πρώτης χρήσεως πρέπει να ονομαστούν στο καταστατικό ή να οριστούν από έκτακτη συνέλευση που συγκαλείται μέσα σε ένα τρίμηνο από τη σύσταση της εταιρίας.

μεταβιβαστεί ορισμένες αρμοδιότητες του Διοικητικού Συμβουλίου.

⁶ Άρθρο 75 ν.1969/1991, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 32 ν.2076/1992.

⁷ Υποστηρίζεται όμως και η γνώμη ότι και η έκτακτη γενική συνέλευση μπορεί να προβεί στην εκλογή

2.3 Πρόσκληση Τακτικής Γενικής Συνέλευσης

Περιεχόμενο της πρόσκλησης

Η πρόσκληση πρέπει να περιλαμβάνει τουλάχιστον:

- α) το χρόνο, δηλαδή, έτος, ημερομηνία, ώρα
- β) το οίκημα και
- γ) τα θέματα με τα οποία θα ασχοληθεί η Γενική Συνέλευση και τα οποία είναι τα ακόλουθα:

- 1) Έγκριση ισολογισμού
 - 2) Διάθεση των ετήσιων κερδών
 - 3) Απαλλαγή των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου και των ελεγκτών από της ευθύνης
 - 4) Εκλογή ελεγκτών με ισάριθμους αναπληρωματικούς για την επόμενη χρήση
 - 5) Εάν συντρέχει περίπτωση εκλογής μελών του Διοικητικού Συμβουλίου και
 - 6) Οποιοδήποτε άλλο θέμα συντρέχει κατά την κρίση του Διοικητικού Συμβουλίου
- Δημοσιότητα της πρόσκλησης

Η πρόσκληση πρέπει να τοιχοκολλείται σε εμφανή θέση τουλάχιστον είκοσι ημέρες πριν από την ημέρα που ορίζεται για τη συνεδρίαση της συνελεύσεως εκτός αν πρόκειται για επαναληπτική γενική συνέλευση οπότε αρκεί η προθεσμία των δέκα τουλάχιστον ημερών.

Η πρόσκληση για γενική συνέλευση δημοσιεύεται:

- Σε τεύχος Α.Ε. και Ε.Π. Ε., της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως
- Σε μια ημερήσια πολιτική εφημερίδα
- Σε μια ημερήσια οικονομική εφημερίδα
- Σε μια ημερήσια ή εβδομαδιαία τουλάχιστον εφημερίδα

Πρόσκληση για σύγκληση γενικής συνελεύσεως

Δεν απαιτείται στην περίπτωση κατά την οποία στη συνέλευση παρίστανται ή εκπροσωπούνται μέτοχοι που εκπροσωπούν το σύνολο του Μετοχικού Κεφαλαίου και κανείς από αυτούς δεν αντιλέγει στην πραγματοποίηση της και στη λήψη αποφάσεων. Επίσης, όταν πρόκειται για μονομετοχική Α.Ε., δεν είναι αναγκαία η δημοσίευση της προσκλήσεως για σύγκληση Γενικής Συνελεύσεως, αρκεί η πρόσκληση να επιδοθεί έγκαιρα στο μοναδικό μέτοχο.

ελεγκτών, εκτός από την πρώτη και στις επόμενες χρήσης.

2.3.1 Δημοσιότητα των Οικονομικών Καταστάσεων

Σε δημοσιότητα υποβάλλονται και οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις αρχικές και τροποποιητικές από τη Γενική Συνέλευση και οι σχετικές εκθέσεις του Διοικητικού Συμβουλίου και των ελεγκτών της εταιρίας.

Σύμφωνα με το ν.2190/1920 η δημοσιότητα πραγματοποιείται:

α) με την καταχώριση ύστερα από έλεγχο των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών⁸ που τηρείται από την Υπηρεσία του Υπουργείου Εμπορίου της Νομαρχιακής όπου έχει την έδρα της η εταιρία και

β) με τη δημοσίευση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων εκτός από το προσάρτημα, καθώς και το πιστοποιητικό ελέγχου, όταν προβλέπεται ο έλεγχος από Ορκωτούς Ελεγκτές, στο τεύχος Α.Ε., και Ε.Π.Ε., της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, είκοσι ημέρες τουλάχιστον πριν από τη συνεδρίαση της συνελεύσεως και σε περίπτωση τροποποίησής τους μέσα σε είκοσι ημέρες από αυτή.

Το Διοικητικό Συμβούλιο είναι υπεύθυνο για την υποβολή των οικονομικών καταστάσεων στην αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Εμπορίου. Επιπρόσθετα, οι οικονομικές καταστάσεις δημοσιεύονται και σε πολιτικές και οικονομικές εφημερίδες με τη μορφή και το περιεχόμενο, με βάση το οποίο ο ελεγκτής ή οι ελεγκτές έχουν συντάξει την έκθεση ελέγχου τους. Ειδικότερα, οι μικρού μεγέθους εταιρίες, δηλαδή, οι εταιρίες που ορισμένα μεγέθη τους δεν υπερβαίνουν τα όρια, δηλαδή, σε αυτές που το σύνολο του ενεργητικού τους δεν υπερβαίνει το ποσό των 1.500.000,00 ευρώ και ο κύκλος εργασιών τους το ποσό των 3.000.000,00 ευρώ, υποχρεούνται να καταρτίζουν πλήρεις οικονομικές καταστάσεις, οι οποίες και καταχωρούνται στο Μητρώο Ανώνυμων Εταιριών, δικαιούται όμως να δημοσιευτούν στο τεύχος Α.Ε., και Ε.Π.Ε., της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως και στις πολιτικές και οικονομικές εφημερίδες συνοπτικό ισολογισμό.

2.3.2 Δημοσίευση των Οικονομικών Καταστάσεων σε Πολιτικές και Οικονομικές Εφημερίδες και του Πιστοποιητικού Ελέγχου

Δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων

Εκτός από την παραπάνω δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων, το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρίας υποχρεούται να δημοσίευση σε ημερήσιες πολιτικές και

⁸ Το Μητρώο Ανώνυμων Εταιριών αποτελείται από: α) το βιβλίο ανώνυμων εταιριών, β) τη μερίδα κάθε

οικονομικές εφημερίδες τις οικονομικές καταστάσεις, εκτός από το προσάρτημα, δηλαδή, υποχρεούται να δημοσιεύσει: τον ισολογισμό, το λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως» και τον «πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων», μαζί με το σχετικό «πιστοποιητικό ελέγχου», μόνο στις περιπτώσεις που η εταιρία ελέγχεται υποχρεωτικά, από το νόμο ή το καταστατικό, από Ορκωτούς Ελεγκτές. Η δημοσίευση πρέπει να γίνεται τουλάχιστον είκοσι ημέρες πριν από τη συνεδρίαση της Γενικής Συνέλευσης με τη μορφή και το περιεχόμενο, με βάση το οποίο ο ελεγκτής ή οι ελεγκτές της εταιρίας έχουν συντάξει την έκθεση ελέγχου τους.

Η παραπάνω δημοσίευση πρέπει να γίνει:

- α) στο τεύχος Α.Ε., και Ε.Π.Ε., της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως
- β) σε μια ημερήσια πολιτική εφημερίδα, που πληροί τις προϋποθέσεις του ν.δ 3757/1957, η οποία εκδίδεται στην Αθήνα και έχει ευρύτερη κυκλοφορία σε ολόκληρη τη χώρα κατά την κρίση του Διοικητικού Συμβουλίου
- γ) σε μια οικονομολογική εφημερίδα
- δ) σε μια ημερήσια ή εβδομαδιαία τουλάχιστον εφημερίδα από εκείνες που εκδίδονται στην έδρα της και σε περίπτωση που δεν εκδίδεται εφημερίδα στην περιοχή αυτή σε μια ημερήσια ή εβδομαδιαία τουλάχιστον εφημερίδα από τις εκδιδόμενες στην πρωτεύουσα του νόμου στον οποίο η εταιρία έχει την έδρα της.

Δημοσίευση του Πιστοποιητικού ελέγχου

Αν ο έλεγχος των Ορκωτών Ελεγκτών προβλέπεται από νόμο ή επιβάλλεται από υπουργική απόφαση, η δημοσίευση του «πιστοποιητικού ελέγχου» είναι υποχρεωτική.

Αν ο έλεγχος των Ορκωτών Ελεγκτών προβλέπεται από το Καταστατικό της εταιρίας, η δημοσίευση του «πιστοποιητικού ελέγχου» είναι, επίσης, υποχρεωτική.

Αν ο έλεγχος της εταιρίας ανατέθηκε σε Ορκωτούς Ελεγκτές με απόφαση Γενικής Συνελεύσεως ή διοικητικού συμβουλίου, η δημοσίευση δεν είναι υποχρεωτική αλλά προαιρετική.

εταιρίας γ) το φάκελο της εταιρίας και δ) το ευρετήριο των εταιριών.

2.3.3 Υποβολή των Οικονομικών Καταστάσεων στο Υπουργείο Εμπορίου πριν από τη Γενική Συνέλευση

Τα αντίγραφα των οικονομικών καταστάσεων μαζί με τις εκθέσεις του Διοικητικού Συμβουλίου, το πιστοποιητικό ελέγχου υποβάλλονται από την εταιρία στο Υπουργείο Εμπορίου, τουλάχιστον είκοσι ημέρες πριν από την ημέρα της Γενικής Συνελεύσεως. Μετά το ν.δ. 532/1970 «περί συμπληρώσεως των διατάξεων περί διοικητικής αποκεντρώσεως» και το ν.2218/1994 «ίδρυση νομαρχιακής αυτοδιοίκησης κ.α.» τα σχετικά διατάγματα που εκδόθηκαν και τη διοικητική διαίρεση της Αττικής σε τέσσερα διαμερίσματα, η υποβολή των ισολογισμών και των εκθέσεων των ελεγκτών γίνεται στην αρμόδια νομαρχιακή αυτοδιοίκηση.

2.3.4 Υποχρέωση προς Παροχή Στοιχείων στους Μετόχους

Κάθε μέτοχος μπορεί να πάρει από την εταιρία τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της, καθώς και τις σχετικές εκθέσεις του Διοικητικού Συμβουλίου και των ελεγκτών δέκα ημέρες πριν από την Τακτική Γενική Συνέλευση.⁹

2.3.5 Έγκριση των Οικονομικών Καταστάσεων από την Τακτική Γενική Συνέλευση των Μετόχων

Ο ισολογισμός, ο λογαριασμός αποτελεσμάτων χρήσεως ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων και το προσάρτημα πρέπει να εγκριθούν από τη Τακτική Συνέλευση των μετόχων. Απαιτείται πλήρη πλειοψηφία των ψήφων που εκπροσωπούνται στη συνέλευση. Η Τακτική Συνέλευση των μετόχων συνέρχεται μέσα σε έξι το πολύ μήνες από τη λήξη της χρήσεως.

Ποιο συγκεκριμένα, ο ισολογισμός μπορεί να εγκριθεί από έκτακτη Γενική Συνέλευση σε περίπτωση που η Γενική Συνέλευση επέβαλε την ανασύνταξή του. Η Γενική Συνέλευση εκτός από τις αρμοδιότητες που έχει, στο να εγκρίνει ή να απορρίπτει έναν ισολογισμό μπορεί επίσης και να τον τροποποιήσει. Πρέπει να σημειωθεί ότι η εγκριτική απόφαση της γενικής συνελεύσεως έχει διαπλαστική ενέργεια στις περιπτώσεις όπου τα κονδύλια του ισολογισμού επηρεάζονται από τη διάθεση των κερδών και ορισμένα άλλα

⁹ Άρθρο 27 παρ.1.

που η κείμενη νομοθεσία παρέχει ευχέρεια στη Γενική Συνέλευση. Μέσα πάντα σε ορισμένα περιθώρια. Επιπλέον, οφείλει στη συνέχεια, να αποφασίσει για τη διαμόρφωση της αξίας τους ή για τον τρόπο αποσβέσεως τους.

Η απόφαση που παίρνει η Γενική Συνέλευση περί εγκρίσεως του ισολογισμού είναι άκυρη, σε περίπτωση, που ο ισολογισμός εμφανίζει την περιουσιακή κατάσταση της εταιρίας καλύτερη από ότι στην πραγματικότητα με αποτέλεσμα ο ισολογισμός να παρουσιάζει εικονικά κέρδη. Σύμφωνα με το ν.2190/1920 αν ο ισολογισμός με τη δημιουργία αφανών αποθεματικών, εμφανίζει την περιουσιακή κατάσταση της εταιρίας υπερβολική χειρότερη της πραγματικής με αποτέλεσμα τη μη διανομή του πρώτου ή και του πρόσθετου μερίσματος, τότε, η απόφαση της Γενικής Συνέλευσης περί εγκρίσεως του ισολογισμού θεωρείται ακυρώσιμη.

2.3.6 Υποβολή στο Υπουργείο Εμπορίου των Πρακτικών της Γενικής Συνελεύσεως και των Εγκριμένων Οικονομικών Καταστάσεων

Μέσα σε είκοσι ημέρες από την πραγματοποίηση της συνελεύσεως πρέπει να υποβληθεί στη Διοίκηση αντίγραφο των πρακτικών προκειμένου να ολοκληρωθεί η διαδικασία.¹⁰ Πρέπει να υποβληθεί, επίσης, και αντίτυπο των οικονομικών καταστάσεων. Στις περιπτώσεις που οι οικονομικές καταστάσεις σε διαφέρουν με αυτές που υποβλήθηκαν στη Διοίκηση και δημοσιεύτηκαν στις εφημερίδες πριν από τη γενική συνέλευση των μετόχων τότε δεν υποβάλλεται αντίγραφο των καταστάσεων αυτών.¹¹

2.4 Προθεσμίες Περαιτώσεως των Διαδικασιών Εγκρίσεως και Υποβολής στη Διοίκηση των Οικονομικών Καταστάσεων

Οι προθεσμίες μέσα στις οποίες η Α.Ε., διεκπεραιώνει τη διαδικασία συντάξεως, εγκρίσεως και υποβολής αρμοδίως των οικονομικών καταστάσεων απεικονίζονται στον ακόλουθο πίνακα:

¹⁰ Άρθρο 26α παρ.2.

Ημερομηνία κλεισίματος της χρήσεως - Λήξη της χρήσεως	31/12 ή 30/6
Κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων	Εντός τεσσάρων μηνών από τη λήξη της χρήσεως
Έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από το Διοικητικό Συμβούλιο	Πριν από την υποβολή της δηλώσεως φορολογίας εισοδήματος
Δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων	20 ημέρες πριν από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων
Υποβολή στο Υπουργείο Εμπορίου -των οικονομικών καταστάσεων -της εκθέσεως των ελεγκτών -της προσκλήσεως για τακτική γενική συνέλευση	20 ημέρες τουλάχιστον πριν από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων
Παροχή στους μετόχους: -των οικονομικών καταστάσεων -των εκθέσεων του Διοικητικού Συμβουλίου -των εκθέσεων των ελεγκτών	10 ημέρες πριν από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων
Κατάρτιση πίνακα των μετόχων που έχουν δικαίωμα ψήφου	48 ώρες πριν από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων
Έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων	Εντός 6 μηνών από τη λήξη της χρήσεως
Υποβολή στο Υπουργείο Εμπορίου: -κυρωμένου αντιγράφου των πρακτικών της Γενικής Συνέλευσης -αντίγραφα των εγκριμένων οικονομικών καταστάσεων	Εντός 20 ημερών από την τακτική γενική συνέλευση

¹¹ Άρθρο 43β παρ.6.

2.5 Τροποποίηση των Οικονομικών Καταστάσεων από την Τακτική Γενική Συνέλευση των Μετόχων

Η Γενική Συνέλευση είναι δυνατό να αποφασίσει:

α) την ψήφιση των οικονομικών καταστάσεων, όπως αυτές καταρτίστηκαν από το Διοικητικό Συμβούλιο.

β) την ψήφιση τους μετά από τροποποιήσεις. Στην περίπτωση αυτή οι τροποποιημένες οικονομικές καταστάσεις πρέπει να υποβληθούν εκ νέου στη Διοίκηση, να καταχωρηθούν στο Μητρώο Ανώνυμων Εταιριών και να δημοσιευθούν στο Δελτίο Ανώνυμων Εταιριών και Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης. Σημειώνετε ότι τροποποίηση των οικονομικών καταστάσεων επιφέρει και η τροποποίηση του πίνακα διαθέσεως κερδών που κατάρτισε το Διοικητικό Συμβούλιο.

γ) την απόρριψη των οικονομικών καταστάσεων οπότε απαιτείται να καταρτιστούν νέες με βάση τα όσα αποφάσισε η συνέλευση και τα οποία δεν πρέπει να αντίκεινται στο νόμο ή το Καταστατικό της εταιρίας.

Σύμφωνα με τη φορολογία εισοδήματος:

α) η τροποποίηση του ισολογισμού και η κατάρτιση νέου επιτρέπεται μόνο στην περίπτωση που γίνεται μέσα στις προθεσμίες περατώσεως του ισολογισμού και με την προϋπόθεση ότι οι τροποποιητικές εγγραφές θα καταχωρηθούν σε θεωρημένο ημερολόγιο.

β) η εταιρία υποχρεούται να υποβάλλει νέα απόφαση τροποποιητικής της πρώτης σε περίπτωση που η τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων τροποποίησε την πρόταση του Διοικητικού Συμβουλίου περί διανομής των αποτελεσμάτων, δηλαδή, τροποποίηση του πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων.

γ) σε περίπτωση που η Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων, μέσα στα πλαίσια της διαδικασίας της, επιφέρει ουσιαστικές μεταβολές στις οικονομικές καταστάσεις που αλλοιώνουν το αποτέλεσμα της χρήσεως.

2.5.1 Μη Σύγκληση Γενικής Τακτικής Συνελεύσεως για την Έγκριση των Οικονομικών Καταστάσεων

Το Διοικητικό Συμβούλιο μετά από τη λήξη της χρήσεως, η οποία αφορά την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων, πρέπει να συγκαλέσει Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων μέσα σε έξι μήνες.

Σύμφωνα με το ν.2190/1920 οι μέτοχοι και οι ελεγκτές δεν έχουν αρμοδιότητα για τη σύγκληση της γενικής συνέλευσης αλλά μπορούν να ζητήσουν από το Διοικητικό Συμβούλιο τη σύγκληση γενικής συνέλευσης.¹² Σε περίπτωση που το Διοικητικό Συμβούλιο αρνηθεί φέρει αστική και ποινική ευθύνη. Τέλος, αν το Διοικητικό Συμβούλιο αρνηθεί και πάλι να συγκαλέσει γενική συνέλευση, τότε, η Γενική Συνέλευση συγκαλείται από την μειοψηφία μετά από απόφαση του μονομελούς πρωτοδικείου της έδρας της εταιρίας.

2.5.2 Τροποποίηση των Εγκριμένων Οικονομικών Καταστάσεων με Μεταγενέστερη Απόφαση Γενικής Συνελεύσεως των Μετόχων

Η Γενική Συνέλευση των μετόχων έχει την εξουσία να τροποποιήσει τους εγκεκριμένους από αυτή λογαριασμούς κατά το μέρος που η τροποποίηση είναι έγκυρη, δηλαδή, δε θίγει κεκτημένα δικαιώματα των μετόχων ή τρίτων (κατόχων ιδρυτικών τίτλων, κερδοφόρων ομολογιών κ.λπ.). Το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Ολομέλεια) στο ερώτημα αν η Α.Ε. μπορεί να προβεί, σε τροποποίηση ισολογισμού που έχει ήδη εγκριθεί από προγενέστερη Γενική Συνέλευση των μετόχων της, με τη γνωμοδότηση της Ολομέλειας, η Γενική Συνέλευση δεν έχει εξουσία να αναμορφώσει ισολογισμό ο οποίος έχει ήδη εγκριθεί από προηγούμενη γενική συνέλευση. Η απόφαση της Τακτικής Γενικής Συνελεύσεως που ενέκρινε τον ισολογισμό μπορεί να ακυρωθεί σύμφωνα με το ν.2190/1920, οπότε το δικαστήριο από τη μεριά του μπορεί να καθορίσει τις μεταβολές που πρέπει να επέλθουν στον ισολογισμό.

Σύμφωνα με το ν.2190/1920 ο νομοθέτης όρισε ότι η απόφαση της Γενικής Συνέλευσης με την οποία εγκρίθηκε ο ισολογισμός μπορεί να ακυρωθεί από το Δικαστήριο. Οφείλουμε να επισημάνουμε τα ακόλουθα:

- Το Διοικητικό Συμβούλιο υποχρεούται να επιφέρει στον ισολογισμό και να καθορίσει το μέρισμα που διανέμεται, σε περίπτωση που το Δικαστήριο με την απόφαση του καθόρισε τις μεταβολές του ισολογισμού.
- Ο ισολογισμός αυτός δεν θεωρείται καινούργιος, στο μόνο που διαφέρει είναι κάποιες τροποποιήσεις σε ορισμένα κονδύλια τα οποία πάρθηκαν από το Δικαστήριο, και για αυτό το λόγο δεν χρειάζεται έγκριση από τη γενική συνέλευση.
- Ο ισολογισμός αυτός πρέπει να υποβληθεί στην αρμόδια Νομαρχιακή

¹² Άρθρα 38 παρ.2 και 39 παρ.1.

Αυτοδιοίκηση.

- Ο ισολογισμός πρέπει να ελεγχθεί και από κάποιο Ορκωτό Ελεγκτή και στη συνέχεια να δημοσιευτεί στα έντυπα που δημοσιεύτηκε και ο ισολογισμός που αναμορφώθηκε.

2.5.3 Παράλειψη Συντάξεως Οικονομικών Καταστάσεων

Σύμφωνα με το ν.2190/1920 η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων αποτελεί βασική υποχρέωση του Διοικητικού Συμβουλίου.¹³ Η παράλειψη σύνταξης τιμωρείται με ανάκληση της άδειας συστάσεως της εταιρίας σε περίπτωση που η εταιρία για τρεις χρήσεις, διαδοχικές ή όχι, δεν υποβάλλει στο Υπουργείο Εμπορίου τους σχετικούς ισολογισμούς. Σύμφωνα με το ν.2238/1994 από φορολογικής απόψεως, αν η εταιρία παραλείψει να προβεί στη σύνταξη ισολογισμού σε μια χρήση, τότε θα φορολογηθεί για τα κέρδη της τεκμαρτώσ, δηλαδή, δια της χρησιμοποιήσεως συντελεστή καθαρού κέρδους επί των ακαθάριστων εσόδων.¹⁴ Αυτό ισχύει και για όσους δεν τηρούν βιβλία ή για όσους τηρούν βιβλία, τα οποία κρίθηκαν ανακριβή ή ανεπαρκή.

Το επόμενο έτος που η εταιρία θα συντάξει απογραφή και ισολογισμό, το λογιστικό αποτέλεσμα που θα βρεθεί θα αφορά την περίοδο από την ημερομηνία κλεισίματος του προηγούμενου ισολογισμού μέχρι την ημερομηνία κλεισίματος του τελευταίου ισολογισμού. Τέλος, από το αποτέλεσμα αυτό πρέπει να αφαιρεθεί το αποτέλεσμα που βρέθηκε τεκμαρτά και ήδη φορολογήθηκε, για να προσδιοριστεί το φορολογητέο εισόδημα της τελευταίας χρήσεως.

2.6 Παραλήψεις Διατυπώσεων που Επιλύονται

Σε περίπτωση που η εταιρία δεν τηρεί ορισμένες διατυπώσεις που απαιτούνται για τη σύνοδο της συνελεύσεως, οι αποφάσεις της Γενικής Συνελεύσεως είναι άκυρες. Η ακυρότητα μπορεί να αντιμετωπιστεί μόνο αν ληφθεί ομόφωνη απόφαση των μετόχων στην καθολική Γενική Συνέλευση. Επίσης, οι αποφάσεις της Γενικής Συνέλευσης θεωρούνται άκυρες και όταν ληφθούν κατά παράβαση περί συγκροτήσεως της Γενικής Συνέλευσης, περί απαρτίας και περί πλειοψηφίας των διατάξεων.

¹³ Άρθρο 42α παρ.5 και άρθρο 29 παρ.1 του Κ.Β.Σ- π.δ. 186/1992.

¹⁴ Άρθρο 29 παρ.4.

Ο νόμος 2190/1920¹⁵ προέβλεψε μόνο για τη νομιμότητα της συγκροτήσεως της συνέλευσης, της απαρτίας και της πλειοψηφίας. Δηλαδή, ο νόμος δε μιλά για διατυπώσεις που απαιτούνται για τη σύνοδο της συνελεύσεως (διατυπώσεις προσκλήσεως, ανακοινώσεις, τήρηση προθεσμιών, κατάρτιση ημερήσιας διατάξεως), τις οποίες δύσκολα μπορούμε να θεωρήσουμε ότι περιέχονται στον όρο συγκρότησης.

Ειδικότερα, η τήρηση των διατυπώσεων συγκλήσεως της Γενικής Συνέλευσης, στην περίπτωση που παρίστανται όλοι οι μέτοχοι (καθολική Γενική Συνέλευση) και κανένας δεν αντιτίθεται στη λήψη των αποφάσεων, δεν είναι αναγκαία. Έτσι, με ομόφωνη απόφαση όλων των μετόχων μπορεί να παρακαμφθεί η μη δημοσίευση ή τοιχοκόλληση της προσκλήσεως της συνελεύσεως, το σαφές ή ελλιπές περιεχόμενο της προσκλήσεως, η μη τοιχοκόλληση στο κατάστημα της εταιρίας του πίνακα των μετόχων που έχουν δικαίωμα ψήφου και ο αριθμός των μετόχων καθενός μετόχου. Πρέπει, δηλαδή, να πρόκειται για επουσιώδεις διατυπώσεις, τις οποίες ορίζει ο νόμος για την πλήρη και έγκαιρη πληροφόρηση των μετοχών.

Τέλος, με ρητή διάταξη του ν.2190/1920¹⁶ ορίζεται ότι, πρόσκληση για σύγκληση Γενικής Συνέλευσης δεν απαιτείται στην περίπτωση κατά την οποία στη συνέλευση παρίστανται ή αντιπροσωπεύονται μέτοχοι που εκπροσωπούν το σύνολο του Μετοχικού Κεφαλαίου και κανείς από αυτούς δεν αντιλέγει στην πραγματοποίησή της και στη λήψη αποφάσεων.

¹⁵ Άρθρο 35α παρ.1.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

3.1 Αντικείμενο του Φόρου Εισοδήματος στην Α.Ε.

Αντικείμενο του φόρου είναι:

- Το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή, από ημεδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε.. Τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών, που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.
- Τα κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα με οποιαδήποτε μορφή κέρδη, μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτά φόρου εισοδήματος από τις ημεδαπές Α.Ε., οι οποίες απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος βάσει ειδικών διατάξεων νόμων.
- Το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή μετά την αφαίρεση του μέρους αυτών, που αναλογεί στα αφορολόγητα έσοδα ή στα εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης από τις ημεδαπές τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρίες. Για τον προσδιορισμό του μέρους των κερδών που αναλογούν στα αφορολόγητα έσοδα ή στα εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης γίνεται επιμερισμός των συνολικών καθαρών κερδών, ανάλογα με το ύψος των φορολογουμένων εσόδων και των αφορολόγητων ή φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εσόδων.
- Το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος από τις δημοτικές, δημόσιες και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα.

Το καθαρό εισόδημα ή κέρδος το οποίο προκύπτει από πηγή που βρίσκεται στην

¹⁶ Άρθρο 26 παρ.3.

Ελλάδα καθώς και το καθαρό κέρδος το οποίο προκύπτει από τη μόνιμη εγκατάσταση της επιχειρήσεις στην Ελλάδα κατά την έννοια του άρθρου 100 από τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιαδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και τις κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς, οι οποίοι αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων.

Για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, προκειμένου για υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα, τα οποία αποκτούν και εισοδήματα που απαλλάσσονται του φόρου ή εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης αφαιρούνται από τα καθαρά κέρδη που ορίζονται στο προηγούμενο εδάφιο, το μέρος αυτών που αναλογεί στα πιο πάνω εισοδήματα, το οποίο εξευρίσκεται με επιμερισμό ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που υπόκεινται σε φορολογία και των απαλλασσόμενων ή φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.¹⁷

3.2 Προσδιορισμός του Εισοδήματος από Φορολογική Άποψη

3.2.1 Έννοια του Καθαρού Εισοδήματος

Το καθαρό εισόδημα της Α.Ε. καθώς και των επιχειρήσεων που τηρούν τρίτης κατηγορίας βιβλία του Κώδικας Βιβλίων Στοιχείων, είναι η διαφορά μεταξύ ακαθάριστων εσόδων και εκπιπτόμενων δαπανών, όπως τα δύο αυτά μεγέθη προσδιορίζονται με βάση τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις, κατά την εξίσωση:

ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ=ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΈΣΟΔΑ –ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

Σύμφωνα με το άρθρο 105 παρ. 7 του ν.2238/1994, το ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση από τα ακαθάριστα έσοδα των αναγνωριζόμενων ως εκπιπτόμενων δαπανών αποτελεί το συνολικό καθαρό εισόδημα των νομικών προσώπων του άρθρου 101 της παρ. 1, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται οι Α.Ε. και οι Ε.Π.Ε..

3.2.2 Ακαθάριστα Έσοδα

Σύμφωνα με το άρθρο 105 παρ. 1 του ν.2238/1994, ως ακαθάριστα έσοδα των Νομικών Προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101, λαμβάνονται:

α) το εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις, από κινητές αξίες, από ακίνητα, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις όπως αυτό προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων 13 παρ. 1,20,21,22,24,25,28 παρ. 1,2 και 3,30,37,40,41 καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 48.

β) το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί καθώς και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί.

3.3 Εκπιπόμενες Δαπάνες

3.3.1 Εκπιπόμενες Δαπάνες στις Ημεδαπές Α.Ε.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 105 παρ. 2 και 6 του ν.2238/1994, από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν:

- 1) Οι αμοιβές και οι αποζημιώσεις των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου, που βαρύνουν την Α.Ε.¹⁸
- 2) Τα έξοδα μισθοδοσίας εργαζομένων στην Α.Ε. και συνδεδεμένου με διοικητικό σύμβουλο της εταιρίας με συγγενικό δεσμό μέχρι και τον 4^ο βαθμό, εφόσον καταβλήθηκαν οι ασφαλιστικές εισφορές.
- 3) Τα ποσά που καταβάλλει η ημεδαπή Α.Ε. για την εξαγορά ιδρυτικών τίτλων αυτής.
- 4) Οι τόκοι που καταβάλλει η ημεδαπή Α.Ε. στους κατόχους προνομιούχων μετοχών αυτής, εφόσον οι τόκοι αυτοί δεν προέρχονται από τα κέρδη της.
- 5) Οι τόκοι που καταβάλλει η ημεδαπή Α.Ε. στους κατόχους ιδρυτικών τίτλων αυτής εφόσον οι τόκοι αυτοί δεν προέρχονται από τα κέρδη της.

¹⁷ Όλα το κεφάλαιο 3.1 πάρθηκε από το άρθρο 99 του ν.2238/1994.

3.3.2 Πρόσθετες Εκπιπτόμενες Δαπάνες στις Ασφαλιστικές

Για τις ασφαλιστικές Α.Ε., εκπίπτουν επίσης από τα ακαθάριστα έσοδα:¹⁹

1. Τα αποθεματικά για την κάλυψη των κινδύνων που ισχύουν, τα οποία υπολείπονται επί των καθαρών ασφαλίσεων με συντελεστή που ορίζεται κατά κλάδους, με κοινή απόφαση των Υπουργείου Οικονομικών και Εμπορίου.
2. Τα μαθηματικά αποθέματα των ασφαλειών ζωής, τα οποία υπολογίζονται με βάση τους κανόνες της αναλογιστικής.
3. Οι κρατήσεις για ζημιές που έχουν συμβεί, οι οποίες λαμβάνονται με πραγματογνωμοσύνη, η οποία καταχωρείται στο βιβλίο επισυμβούν ζημιών, (παρ. α παρ. 5 άρθρο 10 του π.δ.186/992), μειωμένες κατά το ποσό της τυχόν συμμετοχής των αντασφαλιστών στις κρατήσεις αυτές.
4. Ως καθαρό ασφάλιστρο θεωρείται το ολικό ποσό του ασφαλίστρου μειωμένο κατά το ποσό του ανασφαλίστου.
5. Τα ποσά που καταβάλλουν σε άλλη ασφαλιστική εταιρία, στην οποία μεταβιβάζεται το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων συμπεριλαμβανομένου του χαρτοφυλακίου των ασφαλιστηρίων συμβολαίων μετά των συναφών δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, ασφαλιστικής εταιρίας ζωής της οποίας η άδεια λειτουργίας έχει ανακληθεί.²⁰

3.3.3 Πρόσθετες Εκπιπτόμενες Δαπάνες στις Τράπεζες

Με το άρθρο 105, παρ. 4 και 5 του ν.2238/1994, επιτρέπεται στις Τράπεζες να εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τους, προβλέψεις για την απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων.

¹⁸ Άρθρο 24 παρ.2 του ν.2190/1920.

¹⁹ Άρθρο 105 παρ.3 του ν.2238/1994.

²⁰ Στην περίπτωση 5 του άρθρου 105 προστέθηκε το άρθρο 20 ν.2965/2001 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (23/11/2001), σύμφωνα με το άρθρο 29 του ίδιου νόμου.

3.4 Φορολογική Διάκριση των Εισοδημάτων της Α.Ε.

3.4.1 Απαρίθμηση των Κατηγοριών Εισοδημάτων της Α.Ε.

Σύμφωνα με το άρθρο 106 παρ.1 και 2 του ν 2238/1994:

1. Όταν στα εισοδήματα των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101, συμπεριλαμβάνονται και μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες των οποίων τα κέρδη έχουν φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10, τα εισοδήματα αυτά αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη προκειμένου υπολογισμού των φορολογητέων κερδών του Νομικού Προσώπου.
2. Σε περίπτωση όμως που στα καθαρά κέρδη ημεδαπής Α.Ε., Ε.Π.Ε. και συνεταιρισμού συμπεριλαμβάνονται και εισοδήματα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή αφορολόγητα έσοδα και λαμβάνει χώρα διανομή κερδών, για τον προσδιορισμό των διανεμόμενων κερδών, που αναλογούν στα εισοδήματα που λαμβάνονται τα συνολικά καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από τους ισολογισμούς των Νομικών αυτών Προσώπων.
3. Αν στα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς Ε.Π.Ε., συνεταιρισμούς και ημεδαπών Α.Ε., εκτός από τραπεζικές και ασφάλειες συμπεριλαμβάνονται έσοδα αφορολόγητα, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών του Νομικού Προσώπου προστίθεται το μέρος των αφορολόγητων εσόδων που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.
4. Εάν τα αφορολόγητα έσοδα του Νομικού Προσώπου είναι μεγαλύτερα από τα προκύψαντα, το μέρος των κερδών που διανέμεται φορολογείται στο όνομα του Νομικού Προσώπου κατά την αναγωγή αυτού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.
5. Σύμφωνα με τις διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων προκύπτει, ότι ο νόμος περί φορολογίας εισοδήματος διακρίνει το εισόδημα της Α.Ε., της Ε.Π.Ε. κ.λπ. σε πέντε κατηγορίες:
 - α) **Εισόδημα υποκείμενο σε πλήρη φορολογία** (το καθαρό ποσό φορολογείται με συντελεστή φορολογίας 24 %).
 - β) **Εισόδημα υποκείμενο σε παρακράτηση φόρου που φορολογείται πλήρως στη χρήση που πραγματοποιείται** (από το εισόδημα παρακρατείτε φόρος εισοδήματος που συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος της χρήσης).

γ) **Εισόδημα φορολογούμενο κατ' ειδικό τρόπο** (Υπόκειται σε ηπιότερη φορολογία, η οποία εξαντλεί την υποχρέωση της Α.Ε. και Ε.Π.Ε. σε επίπεδο εταιρίας, με προϋπόθεση ότι εμφανίζεται σε λογαριασμό αποθεματικού στην καθαρή θέση της εταιρείας. Σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης υπόκειται σε πλήρη φορολογία).

δ) **Εισόδημα αφορολόγητο** (Παραμένει αφορολόγητο σε επίπεδο Α.Ε. και Ε.Π.Ε. με την προϋπόθεση ότι εμφανίζεται σε λογαριασμό αποθεματικού στην καθαρά θέση της εταιρίας. Εάν υπάρξει διανομή ή κεφαλαιοποίηση του, υπόκειται σε πλήρη φορολογία).

ε) **Μερίσματα και κέρδη από συμμετοχές σε άλλες εταιρίες** (Τα μερίσματα και τα κέρδη έχουν φορολογηθεί στο όνομα της εταιρίας που τα πραγματοποίησε και έχει επέλθει πλήρης εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης μετόχου και εταιρίας).

Επίσης, σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 31 του ν.2238/1994, εάν και στα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται και έσοδα που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή έσοδο από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε ημεδαπές εταιρίες για τον υπολογισμό του καθαρού κέρδους της επιχείρησης που υπόκειται σε φορολογία, το συνολικό ποσό των δαπανών που πρόκειται να εκπέσει μειώνεται κατά τα ποσά που βαρύνουν τα ακαθάριστα έσοδα. Τέτοια ποσά είναι:

- Το ποσοστό 5% των εσόδων που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή απαλλάσσονται της φορολογίας ή των εσόδων από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές επιχειρήσεις, ως λοιπές δαπάνες. Πρέπει να σημειωθεί ότι το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπερβαίνει το 20% της πάσης φύσεως δαπανών της επιχείρησης.

- Ποσό των χρεωστικών τόκων που εξευρίσκεται με επιμερισμό των τόκων αυτών μεταξύ των υποκείμενων στην φορολογία ακαθάριστων εσόδων και των προαναφερόμενων.

Πρέπει να σημειώσουμε ότι οι διατάξεις αυτής της παραγράφου δεν εφαρμόζονται για αμοιβαία κεφάλαια, ασφαλιστικές επιχειρήσεις, τραπεζικές επιχειρήσεις και εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίου.

3.4.2 Φορολογική και Λογιστική Αντιμετώπιση των κατά Ειδικό Τρόπο Φορολογούμενων Εσόδων

Σύμφωνα με το άρθρο 106 παρ. 3 ορίζεται ότι: **οι διατάξεις τις παρ. 3.2.4. εφαρμόζονται ανάλογα και επί διανομής κερδών από Ε.Π.Ε., ημεδαπές Α.Ε. εκτός από τραπεζικών και ασφαλιστικών και από συνεταιρισμούς, στα κέρδη των οποίων**

περιλαμβάνονται και κέρδη φορολογηθέντα ή προσδιορισθέντα κατά ειδικό τρόπο επ' ονόματι τους.

Κάποια εισοδήματα υποβάλλονται σε μειωμένη φορολογία εισοδήματος με βάση φορολογικές διατάξεις κατά τη χρήση που τα εισοδήματα αυτά πραγματοποιήθηκαν. Ο φόρος αυτός, παρακρατείτε και αποδίδεται στο Δημόσιο από την επιχείρηση, ενώ η αποκτώσα αυτή επιχείρηση καταχωρεί το συνολικό ποσό τους, στους λογαριασμούς των εσόδων και τον παρακρατημένο φόρο στο λογαριασμό 33.13 «Ελληνικό Δημόσιο – Προκαταβεβλημένοι και Παρακρατημένοι φόροι».

Εάν ο δικαιούχος του εισοδήματος των εσόδων είναι φυσικό πρόσωπο ή προσωπικές εταιρίες, με το φόρο που παρακράτησε αυτός που κατέβαλε το εισόδημα, έγινε ολική εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του διανεμόντος και του δικαιούχου του εισοδήματος, ο οποίος αναγράφει τα εισοδήματα στη φορολογική του δήλωση για να δικαιολογήσει εισόδημα για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων (πόθεν έσχες).

Εάν όμως ο δικαιούχος εισοδήματος είναι Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. καθώς και άλλα πρόσωπα του άρθρου 101 παρ. 1 του ν.2238/1994 γίνεται εξάντληση της υποχρέωσης σε επίπεδο εταιρίας αλλά όχι σε επίπεδο μετόχου ή εταίρου, αφού σε περίπτωση που διανεμηθούν τα εισοδήματα αυτά υποβάλλονται σε πλήρη φορολογία όπως και τα αφορολόγητα έσοδα. Σε αυτήν την περίπτωση από το οφειλόμενο φόρο αφαιρείται ο παρακρατημένος κατά την πραγματοποίηση του εισοδήματος φόρος.

Σχετικά με τα αφορολόγητα έσοδα, το συνολικό ποσό του φόρου επί των κατά ειδικό τρόπο φορολογουμένων εσόδων, που θα υπολογιστεί τμηματικά επί των διανεμόμενων ποσών, δεν μπορεί να υπερβεί το φόρο επί του ονομαστικού ποσού των εσόδων αυτών επί το συντελεστή φορολογίας της εταιρείας 24 %.

Δηλαδή:

Συνολικό ποσό φόρου	Συνολικό (μικτό) ποσό	
επί των κατ'ειδικό τρόπο	των κατ'ειδικό τρόπο	X 24 %
φορολογημένων εσόδων	φορολογημένων εσόδων	

Επίσης και το συνολικό ποσό του παρακρατημένου φόρου επί τον κατ' ειδικό τρόπο φορολογημένων εσόδων που συμψηφίζεται με τον οφειλόμενο φόρο εισοδήματος της εταιρίας τμηματικά στις χρήσεις που γίνεται διανομή τόκων αυτών δεν μπορεί να υπερβεί το 15% του ονομαστικού ποσού των εσόδων. Δηλαδή

Συνολικό ποσό παρακρατούμενου φόρου	Συνολικό (μικτό) ποσό	
επί των κατ'ειδικό τρόπο φορολογημένων	των κατ'ειδικό τρόπο φορολογημένων	X 24%

Λογιστική αντιμετώπιση

Κατά την πραγματοποίηση των φορολογούμενων εσόδων εγγράφονται κατά ειδικό τρόπο στους λογαριασμούς εσόδων με το συνολικό (μικτό μετά φόρου) ποσό αυτών, ενώ ο παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος καταχωρείται στους υπολογαριασμούς του λογαριασμού 33.13.

Τα έσοδα μεταφέρονται στο λογαριασμό 86 «Αποτελέσματα Χρήσεως» και συνεπώς στους υπολογαριασμούς του 88 «Αποτελέσματα προς διάθεση», αρχικά στον 88.00 «Καθαρά κέρδη Χρήσεως» και στη συνέχεια στον 88.99 «Κέρδη προς διάθεση» και αν το υπόλοιπο του λογαριασμού 88.99 επαρκεί, τα έσοδα μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού 41.91 «Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο».

Σε περίπτωση που η χρήση κλείσει με ζημιά ή τα κέρδη που πραγματοποιήθηκαν είναι ελάχιστα για το σχηματισμό του αποθεματικού αυτού, τότε η επιχείρηση δεν σχηματίζει αποθεματικό. Επιπρόσθετα μεταφέρει τον παρακρατημένο φόρο από τον λογαριασμό 33.13 στο λογαριασμό 63.00 «Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος», εάν τα έσοδα έχουν καταχωρηθεί σε λογαριασμούς της ομάδας 7 ή σε υπολογαριασμούς του 81 «Έκτακτα και ανόργανα έξοδα», στην περίπτωση που τα έσοδα έχουν καταχωρηθεί σε υπολογαριασμούς του 81 «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα».

Σύμφωνα με το ν.3091/2002, τα φορολογούμενα έσοδα με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης που έχουν οι Α.Ε. και οι Ε.Π.Ε. και τα λοιπά Νομικά Πρόσωπα του άρθρου 101 παρ. 1 του ν.2238/1994, υπάγονται σε ολοκληρωτική φορολογία στη χρήση που πραγματοποιούνται με εξαίρεση τα κέρδη από πώληση μετοχών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο για τα οποία δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση σε επίπεδο Νομικού Προσώπου.

Πρέπει να τονίσουμε ότι από τα κέρδη αυτά δεν γίνεται παρακράτηση φόρου, αλλά υποβάλλονται σε φορολογία με συντελεστή 5% επί της πραγματικής αξίας των μετοχών, ο οποίος καταβάλλεται πριν από τη μεταβίβαση των μετοχών.

3.4.3 Τύχη των κατ' ειδικό Τρόπο Φορολογημένων Εσόδων όταν τα μη Διανεμόμενα Κέρδη της Χρήσεως Υπολείπονται των Εσόδων αυτών ή η Χρήση Κλείσει με Ζημιά

Η εταιρία χάνει το φορολογικό πλεονέκτημα της αναστολής φορολογίας των εσόδων. Επίσης για τον παρακρατημένο φόρο επί των εσόδων ισχύουν τα εξής:

1. Η λογιστική ζημιά της χρήσης εις νέο δεν υπόκειται σε φορολογική αναμόρφωση με

την προσθήκη των κατ' ειδικό τρόπο φορολογημένων εσόδων.

2. Ο παρακρατημένος φόρος μεταφέρεται από τον υπολογαριασμό του 33.13 στον 63.00 «Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος» και ελαχιστοποιεί τα λογιστικά κέρδη της χρήσης.

3. Το ποσό του παρακρατημένου φόρου πρέπει να αναγνωρίζεται φορολογικά ως εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνη. Η αντίθετη άποψη οδηγεί σε φορολόγηση των εσόδων αυτών με συντελεστή μεγαλύτερο του συντελεστή φορολόγησης της εταιρίας, αφού το έσοδο υποβάλλεται σε ολοκληρωτική φορολογία και ο παρακρατημένος φόρος υποβάλλεται σε φορολογία.

3.4.4 Όταν τα κατ' ειδικό Τρόπο Φορολογημένα Έσοδα είναι Μεγαλύτερα των Λογιστικών Κερδών της Χρήσης

Η Εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών Η 1135901 / 10637 / Β001 / Πολ. 1341 / 1993, αναφέρει ότι το άθροισμα των απαλλασσόμενων της φορολογίας εσόδων και εισοδημάτων φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο είναι μεγαλύτερο των κερδών βάσει ισολογισμού των μη διανεμόμενων εισοδημάτων, που πρέπει να εμφανισθούν στους λογαριασμούς 41.90 «Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο», θα γίνει επιμερισμός των μη φορολογητέων κερδών ανάλογα με το ύψος των απαλλασσόμενων της φορολογίας εσόδων και των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο εισοδημάτων.

3.4.5 Φορολογική Μεταχείριση των κατ' ειδικό Τρόπο Φορολογημένων Εσόδων που Διανεμήθηκαν (ή Κεφαλαιοποιήθηκαν) στη Διάρκεια της Χρήσεως που Προέκυψαν και η Χρήση Κλείσει με Ζημιά

Η ζημιά που προέκυψε και που είχε δηλωθεί συμψηφίζεται με τα διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα ποσά των υπό συζήτηση εσόδων, τα οποία φορολογούνται με το συντελεστή φορολογίας τη εταιρίας, ενώ δεν συμψηφίζεται με αυτά που προκύπτει, η οποία μεταφέρεται εις νέο για να συμψηφιστεί με τα κέρδη των επόμενων χρήσεων υπό τις προϋποθέσεις και όρους που ορίζονται από τις σχετικές διατάξεις.

Επίσης, από τον προκύπτοντα φόρο εισοδήματος θα εκπεστεί ο φόρος που έχει παρακρατηθεί για τα εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατ' ειδικό τρόπο και που αναλογεί στο κεφαλαιοποιούμενο ή διανεμόμενο αποθεματικό.

3.4.6 Φορολογική και Λογιστική Αντιμετώπιση των Αφορολόγητων Εσόδων

Αν στα προκύπτοντα καθαρά κέρδη από ισολογισμούς εταιριών Ε.Π.Ε., ημεδαπών Α.Ε. και συνεταιρισμών, εκτός τραπεζικών και ασφαλιστικών, συμπεριλαμβάνονται και έσοδα αφορολόγητα για τον προσδιορισμό των φορολογημένων κερδών του Νομικού Προσώπου προστίθεται το κέρδος των αφορολόγητων εσόδων που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.²¹

Με λίγα λόγια, στα φορολογητέα κέρδη της χρήσης στην οποία πραγματοποιήθηκαν τα αφορολόγητα έσοδα προστίθεται και ποσό αφορολόγητων εσόδων που βρίσκονται ως εξής:

ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ Χ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΕΣΟΔΑ = Α
ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ

ΦΟΡΟΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΕΙ ΣΤΟ Α/0.65 = 24 % = Β

ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΤΑΙ ΣΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ = Α+Β

Από τα αφορολόγητα έσοδα πρέπει να αντλείται το ποσό που διανέμεται στους μετόχους και λοιπούς δικαιούχους αλλά και το ποσό του φόρου εισοδήματος που αναλογεί στο διανεμόμενο αυτό ποσό των αφορολόγητων εσόδων που παραμένει εις νέο και το οποίο πρέπει να εμφανιστεί στην πίστωση του λογαριασμού 41.90.

Πρέπει να σημειωθεί ότι τα ποσά αφορολόγητων εσόδων δεν πρέπει να ανέρχονται συνολικά σε ποσό μεγαλύτερο του ονομαστικού ποσού των πραγματοποιημένων αφορολόγητων εσόδων.

Εάν όμως, τα συνολικά ποσά των διανεμόμενων αφορολόγητων εσόδων ανάγονται σε μικτά και επί του μικτού ποσού υπολογίζεται ο φόρος εισοδήματος 24%, τότε ο συντελεστής φορολογίας των εσόδων αναβιβάζεται σε 56,85%, αντίληψη που εναντιώνεται στις διατάξεις του άρθρου 109 του ν.2238/1994 το οποίο άρθρο αντικαταστάθηκε με τη παρ. 1 του άρθρου 101 του ν.2010, που επιβάλλουν φόρο εισοδήματος επί όλων των εισοδημάτων της Α.Ε, κ.λπ. με συντελεστή 24% με εξαίρεση τα εισοδήματα από ακίνητα στα οποία ο νόμος επιβάλλει 3% συμπληρωματικό φόρο.

Τέλος, θα παραθέσουμε πως παρακολουθείται λογιστικά τα αφορολόγητα έσοδα, με λίγα λόγια κατά την πραγματοποίηση των αφορολόγητων εσόδων, τα έσοδα αυτά

²¹ Άρθρο 106 παρ. 2 του ν.2238/1994.

εγγράφονται στους υπολογαριασμούς του 76 «Έσοδα Κεφαλαίων», μεταφέρονται στους υπολογαριασμούς του 86 «Αποτελέσματα Χρήσεως» και έπειτα στους υπολογαριασμούς του 88 «Αποτελέσματα προς διάθεση».

Πιο συγκεκριμένα, μεταφέρονται στον 88.00 «Καθαρά κέρδη χρήσης» και έπειτα στον 88.99 «Κέρδη προς διάθεση», εφόσον το υπόλοιπο του λογαριασμού επαρκεί, τα αφορολόγητα έσοδα μεταφέρονται στη πίστωση του λογαριασμού 41.90 «Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα».

3.4.7 Τύχη των Αφορολόγητων Εσόδων όταν τα μη Διανεμόμενα Κέρδη της Χρήσης Υπολείπονται των Εσόδων αυτών ή όταν η Χρήση Κλείσει με Ζημία

Όταν τα αφορολόγητα έσοδα αχθούν σε πίστωση του λογαριασμού αποθεματικού 41.90 «Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα» και να εμφανίζονται με τον τίτλο αυτό στον ισολογισμό, με αυτόν τον τρόπο προκύπτει η προϋπόθεση αναστολής της φορολογίας των αφορολόγητων εσόδων.

Εάν τα έσοδα που προέκυψαν από χρήση που έκλεισε με ζημία ή τα λογιστικά κέρδη της χρήσης αυτής, που απομένουν μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος του τακτικού αποθεματικού και των διανεμόμενων κερδών είναι ανεπαρκή για το σχηματισμό του αποθεματικού ή στην έκταση που τα κέρδη αυτά είναι ανεπαρκή, αυτό έχει ως αποτέλεσμα, η εταιρία να χάνει το φορολογικό πλεονέκτημα της αναστολής φορολογίας των εσόδων, αφού η λογιστική ζημία της χρήσεως εις νέο δεν προσαυξάνεται με τα αφορολόγητα έσοδα για να προκύψουν οι φορολογικά αναγνωριζόμενες ζημιές εις νέο.

3.4.8 Όταν τα Αφορολόγητα Έσοδα είναι Μεγαλύτερα από τα Λογιστικά Κέρδη της Χρήσεως

Η παρ. 2 του άρθρου 106 του ν.2238/1994 ορίζει ότι: εάν όμως τα αφορολόγητα έσοδα του Νομικού Προσώπου είναι μεγαλύτερα από τα προκύψαντα, βάσει ισολογισμού, καθαρά κέρδη και επιπλέον 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 προσθήκη του αναλογούντος σε αυτού φόρου.

Στην περίπτωση αυτή, επί της ζημίας που προκύπτει μετά τη λογιστική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων που προκύπτουν, η οποία λαμβάνει χώρα με την υποβολή της δήλωσης του άρθρου 107, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 4.

Με λίγα λόγια, στην περίπτωση αυτή η προκύπτουσα από την αναγωγή ζημία δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό με κέρδη των επομένων χρήσεων. Επί του θέματος αυτού, στην Εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών Η 1135901/ 10637/ Β0012/ πολ.1341/ 1.11.1993, αναφέρονται τα παρακάτω:

Σε περίπτωση που τα αφορολόγητα έσοδα των Α.Ε. (εκτός τραπεζικών και ασφαλιστικών) των Ε.Π.Ε και των συνεταιρισμών είναι μεγαλύτερα των καθαρών κερδών και λαμβάνει χώρα διανομή κερδών, αντικείμενο φόρου για το Νομικό Πρόσωπο αποτελούν τα διανεμόμενα κέρδη, αφού πρώτα αναχθούν σε μικτά με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτά φόρου (άρθρο 8Α παρ. 2 του ν.δ. 3843/58).

Επίσης, προβλέπεται ότι η ζημία που προκύπτει μετά τα λογιστική αναμόρφωση

Α) Λόγω αφαιρέσεως των αφορολόγητων εσόδων

Β) Κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό με κέρδη των επόμενων χρήσεων κατά τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 4 του ν.δ.3323/1955.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Η Α.Ε. πραγματοποίησε στη χρήση 2010, καθαρά λογιστικά κέρδη 50.000 ευρώ και ότι μεταξύ των ακαθάριστων εσόδων της χρήσεως αυτής περιλαμβάνονται και αφορολόγητα έσοδα (κέρδη από πώληση αμοιβαίων κεφαλαίων 9.000 ευρώ).

Το Διοικητικό Συμβούλιο προτείνει προς τη Γενική Συνέλευση των μετόχων, τη διανομή μερισμάτων 18.000,00 ευρώ και αμοιβών στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου 6.000,00 ευρώ. Με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος δηλώνονται από την εταιρία και δαπάνες μη αναγνωριζόμενες στην έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα 9.000,00 ευρώ.

Με βάση τα δεδομένα αυτά προκύπτουν τα εξής:

Λογιστικά κέρδη	50.000,00
(+)Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές	9.000,00
Δηλωθέντα καθαρά κέρδη	59.000,00
(-)Αφορολόγητα έσοδα	88.000,00
• Ζημία μετά φορολογική αναμόρφωση	29.000,00
• Διανεμόμενα κέρδη	
-μερίσματα	18.000,00
- αμοιβές μελών Διοικητικού Συμβουλίου	6.000,00

(+) φόρος που αναλογεί	
στα διανεμόμενα κέρδη (24.000 X 24/65)	8.861,538
Φορολογητέα καθαρά κέρδη	36.923,078
• Οφειλόμενος φόρος εισοδήματος	8.861,538

ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Επειδή τα αφορολόγητα έσοδα της εταιρίας ήταν μεγαλύτερα από τα καθαρά κέρδη του ισολογισμού, ως φορολογητέα κέρδη ελήφθησαν, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 18 του ν.2166/1993, τα αναγόμενα κέρδη σε μικτά με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτά φόρου.

3.4.9 Φορολογική Μεταχείριση των Αφορολόγητων Εσόδων που Διανεμήθηκαν (ή Κεφαλαιοποιήθηκαν) στη Διάρκεια της Χρήσεως που Προέκυψαν και η Χρήση Κλείσει με Ζημία

Σύμφωνα με την Εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών Η 1135901/ 10637/ Β0012/ Πολ. 1341/1993, τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα υπό συζήτηση αποθεματικά φορολογούνται με το συντελεστή φορολογίας της εταιρίας.

Η ενδεχόμενη ζημία που προκύπτει από τη δραστηριότητα της Α.Ε., Ε.Π.Ε ή του συνεταιρισμού δεν συμψηφίζεται με τα αφορολόγητα αποθεματικά που διανεμήθηκαν ή κεφαλαιοποιήθηκαν από το Νομικό Πρόσωπο στη διάρκεια της ίδιας διαχειριστικής περιόδου. Η ζημία που δηλώνεται από τη δραστηριότητα του Νομικού Προσώπου μεταφέρεται προς συμψηφισμό με τα κέρδη των επόμενων χρήσεων υπό τους όρους και προϋποθέσεις που ορίζονται από τις σχετικές διατάξεις.

3.4.10 Φορολογική και Λογιστική Αντιμετώπιση των Μερισμάτων-Μετοχών και των Κερδών από Συμμετοχές σε άλλες Εταιρίες

Σύμφωνα με την διάταξη της παρ. του άρθρου 106 του ν.2238/1994 όταν μεταξύ των εισοδημάτων :

- 1) των Νομικών Προσώπων του άρθρου 101 παρ. 1(Α.Ε., Ε.Π.Ε., Συνεταιρισμοί, Δημόσιες, Κοινοτικές επιχειρήσεις και αλλοδαπές επιχειρήσεις) και
- 2) των ετερόρρυθμων και ομόρρυθμων ,κοινοπραξιών κ.λπ.(άρθρο 2 παρ.4).

Συμπεριλαμβάνονται και μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, τα εισοδήματα αυτά αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη, προκειμένου

υπολογισμού των φορολογητέων κερδών του Νομικού Προσώπου.

Τα αποκτηθέντα μερίσματα από μετοχές εκδόσεως Α.Ε., ή από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες καταχωρούνται στους υπολογισμούς του 76.00 «έσοδα συμμετοχών». Εάν προέρχονται από τίτλους που λογιστικά χαρακτηρίζονται ως συμμετοχές ή καταχωρούνται στους υπολογισμούς του 76.01 «έσοδα χρεογράφων».

Με λίγα λόγια στους παραπάνω λογαριασμούς καταχωρούνται τα καθαρά ποσά μερισμάτων και κερδών που αποκτά η επιχείρηση ,δηλαδή τα ποσά εσόδων μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1^ο

Έστω ότι η Α.Ε. πραγματοποίησε κατά τη διαχειριστική περίοδο 1.1.2010 – 31.12.2010 καθαρά κέρδη βάσει ισολογισμού 165.000 ευρώ. Μεταξύ των κερδών αυτών περιλαμβάνονται και μερίσματα από συμμετοχή σε άλλες Α.Ε. ύψους 14.700 ευρώ και τόκους από έντοκα γραμμάτια του Δημοσίου ύψους 12.000 ευρώ. Από τα παραπάνω κέρδη διανέμονται για μερίσματα και αμοιβές μελών Δ.Σ. 61.700 ευρώ, συνολικά.

Επίσης, με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 δηλώνονται επιπλέον κέρδη με τη μορφή λογιστικών διαφορών 17.600 ευρώ.

Προσδιορισμός Φορολογητέων κερδών:

Καθαρά κέρδη βάσει ισολογισμού	165.000,00
(+) δηλωθείσες λογιστικές διαφορές	17.600,00
Δηλωθέντα καθαρά κέρδη	182.600,00
(+) Έσοδα από μερίσματα	14.700,00
(+) Έσοδα αφορολόγητα	12.000,00
Σύνολο	26.700,00
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	209.300,00
Έσοδα αφορολόγητα που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη (61.700 X 12.000/165.000)	4.490,00
(+) Αναλογούμενος φόρος (4.490 X 24/65) (4.490 X 24/65)	1.660,00
ΣΥΝΟΛΟ	6.150,00

Φορολογητέα κέρδη = Καθαρά κέρδη + Έσοδα αφορολόγητα = 209.300 + 6.150 = 215.450 ευρώ.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2^ο

Έστω ότι η Α.Ε. πραγματοποίησε κατά τη διαχειριστική χρήση 1/1/2010-31/12/2010 καθαρά κέρδη βάσει ισολογισμού 106.000,00 ευρώ από τα οποία διανέμονται ως μερίσματα και αμοιβές μελών Διοικητικού Συμβουλίου 35.200,00 ευρώ, συνολικά.

Τα προκύπτοντα από την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 36α του ν.δ 3323/55, τεκμαρτά καθαρά κέρδη ανέρχονται σε 88.000,00 ευρώ.

ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ ΕΤΑΙΡΙΑΣ:

Καθαρά κέρδη ισολογισμού	106.000,00
(-) Τεκμαρτά καθαρά κέρδη	88.000,00
ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ	194.000,00

Επειδή η εταιρία πραγματοποίησε καθαρά κέρδη 194.000,00 ευρώ περισσότερα από τα τεκμαρτά, πρέπει σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 8Α του ν.δ. 3843/1958, το μέρος των επιπλέον αυτών κερδών που αντιστοιχεί στα διανεμόμενα, πρέπει να προστεθεί στα τεκμαρτά κέρδη μετά την αναγωγή του σε μικτό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου. Συνεπώς προκύπτει:

-Τεκμαρτά καθαρά κέρδη	88.000,00
-Μέρος των επιπλέον κερδών που αναλογεί στα διανεμόμενα (35.200 X 194.000/106.000)	64.420,00
-Φόρος που αναλογεί στα (64.420 X 24/65)	23.785,00
-Φορολογητέα καθαρά κέρδη	176.205,00

3.4.11 Φορολογική Αντιμετώπιση των Διανεμόμενων (ή Κεφαλαιοποιημένων)

Κερδών στις Περιπτώσεις που δεν είχε για αυτά Καταβληθεί Φόρος Εισοδήματος

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 99 παρ. 1 περ. α' του ν.2238/1994 ορίζεται ότι στις Α.Ε., και Ε.Π.Ε., εκτός τις τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρίες, αντικείμενο φόρου είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή και ότι τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου.

Επίσης με τις διατάξεις αυτές ορίζεται ότι σε οποιαδήποτε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών από Α.Ε. για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος, υποβάλλονται σε φορολογία τα κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα με οποιαδήποτε μορφή κερδών, μετά την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτά φόρου εισοδήματος.

3.5 Προσδιορισμός του Φορολογητέου Εισοδήματος-Υπολογισμός και Καταβολή του Οφειλόμενου Φόρου της Α.Ε.

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 109 του ν.2238/1994 που αντικαταστάθηκε με την παρ. 7 του άρθρου του ν. 2579/1998 και με την παρ.1 του άρθρου 6 του ν.2873/ 2000 ορίζει ότι: Ο φόρος υπολογίζεται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου νομικού προσώπου με φορολογικούς συντελεστές, οι οποίοι καθορίστηκαν κατά κατηγορία υπόχρεων ως εξής:

	Για τα εισοδήματα οικονομικού έτους:		
	2001	2002	2003
Ημεδαπές Α.Ε., των οποίων οι μετοχές, κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών.	35%	35%	35%
Ημεδαπές Α.Ε., των οποίων οι μετοχές, κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών.	40%	37,50%	35%.
Υποκαταστήματα αλλοδαπών Α.Ε., με έδρα σε κράτος μέλος της Ε.Ε. με μετοχές εισηγμένες, κατά το χρόνο λήξης της διαχειριστικής περιόδου του υποκαταστήματος, σε οποιοδήποτε χρηματιστήριο της Ε.Ε.(άρθρο 23 παρ. 1 του ν. 2836/2000, εφαρμόζεται από 30.09.2000 και μετά).	35%	35%	35%
Εάν τα παραπάνω υποκαταστήματα είναι τραπεζικών επιχειρήσεων.	40%	40%	40%

Ανώνυμες τραπεζικές εταιρείες
και τα πιστωτικά ιδρύματα που
λειτουργούν με τη μορφή αμιγούς
πιστωτικού συνεταιρισμού του
ν.1667/1986. 40% 37,50% 35%

Αλλοδαπές εταιρείες και οργανισμοί
που αποβλέπουν στην
απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων. 40% 37,50% 35%

Για τα λοιπά νομικά πρόσωπα του
άρθρου 101. 35% 35% 35%

Πρέπει να σημειωθεί ότι στα παραπάνω ποσοστά φόρου επιβάλλεται και συμπληρωματικός φόρος στο εισόδημα από ακίνητα που αποκτά η εταιρία με συντελεστή 3%.

Τέλος, πρέπει να σημειωθεί ότι ο φόρος της Α.Ε μετά την αφαίρεση μερισμάτων ή κερδών από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες έχουν συντελεστές σε σχέση με την διαχειριστική χρήση τους εξής συντελεστές:

- 1) Για τη χρήση 2004 με συντελεστή 35%
- 2) Για τη χρήση 2005 με συντελεστή 32%
- 3) Για τη χρήση 2006 με συντελεστή 29%
- 4) Για την χρήση 2007, 2008, 2009 με συντελεστή 25%
- 5) Για την χρήση 2010 με συντελεστή 24%

Επί των αδιανέμητων κερδών.

Το φορολογητέο εισόδημα της χρήσης 2002 των Α.Ε., Ε.Π.Ε., των πιστωτικών ιδρυμάτων που λειτουργούν με την μορφή αμιγούς πιστωτικού συνεταιρισμού του ν. 1667/1986 και των εγκατεστημένων στη χώρα μας, υποκαταστημάτων αλλοδαπών επιχειρήσεων και υπό την προϋπόθεση αυξήσεως του προσωπικού τους, οι συντελεστές φορολογίας μειώνεται ως εξής:²²

²² Άρθρο 13 παρ.13 του ν.2992/2002.

Συντελεστές

Αύξηση απασχόλησης σε σχέση με
την προηγούμενη χρήση 2001 είναι:

34%

5%

33%

10%

32,50%

12,50%

Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προκύπτει από τους προαναφερόμενους συντελεστές φορολογίας δεν μπορεί να είναι μεγαλύτεροι των 15.000,00 ευρώ για κάθε νεοπροσληφθέντα εργαζόμενο.

Οι επιχειρήσεις των οποίων τα κέρδη του οικονομικού έτους 2003 (χρήση 2002) θα φορολογηθούν με μειωμένο συντελεστή, δεν πρέπει να προβούν σε μείωση του προσωπικού τους κατά την επόμενη χρήση.

Οι όροι της απασχόλησης, κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια καθώς και οι προϋποθέσεις εφαρμογής των παραπάνω θα καθοριστούν με απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών.

3.5.1 Προσδιορισμός του Ποσού του Οφειλόμενου Φόρου Εισοδήματος της Χρήσης

Ο φόρος εισοδήματος προκύπτει με το φορολογητέο εισόδημα επί το συντελεστή φορολογίας της εταιρείας 24 %, δηλαδή:

ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ = ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ Χ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ 24 %

Με τις διατάξεις του άρθρου 109 παρ. 4 του ν.2238/1994 ορίζει ότι από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και τον συμπληρωματικό φόρο, προκύπτουν:

1. Ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εισοδημάτων που διανέμονται.
2. Ο φόρος που προκαταβλήθηκε έναντι του φόρου εισοδήματος της κλειόμενης χρήσης.
3. Ο φόρος που παρακρατήθηκε από τα εισοδήματα της κλειόμενης χρήσης και ο οποίος παρακρατήθηκε στο λογαριασμό 33.13.
4. Ο φόρος που επιβεβαιωμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που

προέκυψε σε αυτή και υπόκειται σε φόρο. Ο φόρος αυτός σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερος από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

Τέλος, όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το φόρο που αναλογεί, η επιπλέον διαφορά συμψηφίζεται στο υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση.

3.6 Προκαταβολή (Προείσπραξη) του Φόρου Εισοδήματος

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 111 του ν.2238/1994 που αντικαταστάθηκε αργότερα με το άρθρο 14 του ν.3842/2010 και ισχύει για κέρδη ισολογισμών που κλείνουν με 31 Δεκεμβρίου 2009 και μετά έναντι του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα της διανυόμενης διαχειριστικής περιόδου, ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., με βάση την οριστική δήλωση του Νομικού Προσώπου ή τον οριστικό τίτλο βεβαιώνει ποσό ίσο με το 80% του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα της διαχειριστικής περιόδου. Η προκαταβολή φόρου για τις νέες επιχειρήσεις μειώνεται κατά 50% για τα 3 πρώτα χρόνια. Η μείωση αυτή δεν εφαρμόζεται σε Νομικά Πρόσωπα που προέρχονται από μετατροπή.²³ Ωστόσο το ποσό αυτό αυξάνεται σε 100 %, ειδικά για τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών και οι τραπεζικές ημεδαπές Α.Ε. που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα.

Τα ποσά του φόρου που εισπράττονται στην παρακράτηση, εκπίπτουν από το ποσό που πρέπει να βεβαιωθεί, ενώ δεν εκπίπτουν τα ποσά του φόρου που έχουν παρακρατηθεί σε εισοδήματα φορολογούμενα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Εάν ο φόρος που αναλογεί είναι μικρότερος από το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε, η επιπλέον διαφορά συμψηφίζεται στο υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για την βεβαίωση.²⁴

Πρέπει να σημειωθεί ότι προκαταβολή φόρου εισοδήματος δεν βεβαιώνεται στην περίπτωση κεφαλαιοποιήσεως κερδών Α.Ε. ή διανομής που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος βάσει ειδικών διατάξεων νόμων.

Εάν η διαχειριστική περίοδο της Α.Ε. είναι υπερδωδεκάμηνη, δηλαδή μεγαλύτερη από 12 μήνες, ο προκαταβλητέος φόρος πρέπει να υπολογίζεται στο εισόδημα της δωδεκάμηνης περιόδου και όχι στο εισόδημα της μεγαλύτερης περιόδου.

²³ Ίδρυση Νομικού Προσώπου από 1/1/2005.

Αν το φορολογητέο εισόδημα της εταιρίας μειωθεί από 25% και πάνω, η εταιρία δικαιούται να ζητήσει τη μείωση του φόρου που βεβαιώθηκε, με αίτηση προς τον προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Η αίτηση αυτή, υποβάλλεται μέσα σε εννέα μήνες από την ημέρα έναρξης της νέας διαχειριστικής περιόδου και ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. υποχρεούται μέσα σε τρεις μήνες από την υποβολή της αίτησης να προβεί στην επαλήθευση της αίτησης και να ανακοινώσει στο φορολογούμενο το αποτέλεσμα του ελέγχου.²⁵

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 110, το ποσό της προκαταβολής καταβάλλεται μαζί με το φόρο εισοδήματος, δηλαδή σε πέντε ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη δόση με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, οι υπόλοιπες τέσσερις δόσεις την τελευταία εργάσιμη ημέρα των τεσσάρων επόμενων από την υποβολή της δήλωσης μηνών.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Έστω ότι ο φόρος εισοδήματος της Α.Ε. βάσει της δήλωσης φόρου εισοδήματος που υπέβαλε για την χρήση 2010, ανέρχεται σε 40.000,00 ευρώ και ότι στα εισοδήματα της χρήσης 2010 που δήλωσε περιλαμβάνονται και τόκοι έσοδα 2.000,00 ευρώ, για τους οποίους παρακρατήθηκε φόρος 400,00 ευρώ και τόκοι καταθέσεων 1.000,00 ευρώ για τους οποίους παρακρατήθηκε φόρος 150,00 ευρώ.

Το ποσό του προκαταβλητέου φόρου εισοδήματος έναντι του εισοδήματος της διανυόμενης χρήσης 2011 βρίσκεται ως εξής:

Φόρος εισοδήματος	40.000,00
(-) Προκαταβλητέος φόρος (4.000 X 24%)	960,00
(-) Φόρος που παρακρατήθηκε στην πηγή και του οποίου επιτρέπεται η αφαίρεση από τον προκαταβλητέο φόρο (400 + 150)	550,00
Ποσό προκαταβλητέου φόρου	38.490,00

²⁴ Άρθρο 109 παρ. 5 του ν.2238/1994.

3.7 Προθεσμίες Υποβολής της Δηλώσεως Φόρου Εισοδήματος

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 107 του ν.2238/1994, οι προθεσμίες υποβολής των δηλώσεων φόρου εισοδήματος των εταιριών και των λοιπών οργανισμών και νομικών προσώπων έχουν ως εξής:

-Υπόχρεοι του άρθρου 10 του ν.2238/1994:

Η εταιρεία, κοινοπραξία που δεν τηρεί ή τηρεί βιβλία 1^{ης} ή 2^{ης} κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων Στοιχείων ή εταιρία ή κοινοπραξία που τηρεί βιβλία 3^{ης} κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων Στοιχείων, ο χρόνος υποβολής της δήλωσης γίνεται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ. του φορολογούμενου με αρχή το ψηφίο 1 και ολοκληρώνεται μέσα σε 11 εργάσιμες ημέρες.

Ενώ η εταιρία που το αντικείμενο των εργασιών της είναι η παρακράτηση ασφαλιστικών εργασιών ή η μεσιτεία ασφαλειών καθώς επίσης η πρακτόρευση ή η αντιπροσώπευση τραπεζών ή αν συμμετέχει σε εταιρία ή κοινοπραξία που τηρεί βιβλία 3^{ης} κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων Στοιχείων και η διαχειριστική περίοδο λήγει μεταξύ Νοεμβρίου ή Δεκεμβρίου του προηγούμενου ημερολογιακού έτους. Τότε η υποβολή της δήλωσης του φόρου εισοδήματος είναι μέχρι τις 15 Απριλίου του τρέχοντος οικονομικού έτους.

-Νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994:

Νομικά πρόσωπα είναι οι δημόσιες και κοινοτικές επιχειρήσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, οι συνεταιρισμοί, οι ημεδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε., οι αλλοδαπές εταιρίες και οι αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων και τέλος τα αλλοδαπά Νομικά Πρόσωπα που έχουν στην κυριότητα τους ακίνητα στην Ελλάδα, ανεξάρτητα αν προκύπτει ή όχι ακίνητο από αυτό.

Ο χρόνος υποβολής της δήλωσης των παραπάνω νομικών προσώπων είναι μέχρι την 10^η ημέρα του 5^{ου} μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου. Πρέπει να σημειωθεί ότι με μεταφέρεται η ημερομηνία λήξης της προθεσμίας και η υποβολή της δήλωσης να γίνεται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του Α.Φ.Μ του Νομικού Προσώπου. Για να συμβεί αυτό πρέπει να γίνει με απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσε

²⁵ Άρθρο 111 παρ. 4 σε συνδυασμό με το άρθρο 53 του ν.2238/1994.

-Νομικά πρόσωπα της παρ.2 του άρθρου 101 του ν. 2238/1994 είναι:

Τα αλλοδαπά ή Νομικά Πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα. Η προθεσμία υποβολής της δήλωσης του φόρου εισοδήματος τους είναι μέχρι τις 10 Μαρτίου του ίδιου έτους για τα εισοδήματα που απέκτησαν στο προϋπάρχον έτος, ανεξάρτητα αν τα εισοδήματα αυτά είναι φορολογηθέντα ή όχι.

Σημειώνεται ότι η δήλωση αυτή συνοδεύεται αναγκαστικά με την αναλυτική κατάσταση εσόδων-εξόδων.

Εάν δηλωθεί φορολογημένο εισόδημα από δωρεάν παραχώρηση ή εκμίσθωση γεωργικής γης, η δήλωση υποβάλλεται μέχρι τη 15^η Απριλίου του τρέχοντος οικονομικού έτους.

3.7.1 Προσυπογραφή των Δηλώσεων από Λογιστή-Φοροτεχνικό

Σύμφωνα με το άρθρο 38 παρ. 2-4 του ν.2873/2000, σχετικά με την υπογραφή των φορολογικών δηλώσεων από λογιστή φοροτεχνικό ορίζει τα ακόλουθα:

1. Ο φοροτεχνικός λογιστής έχει την ευθύνη για την ακρίβεια των δηλώσεων ως προς τη συμφωνία αυτών με τα δεδομένα που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία.
2. Σύμφωνα με τις αποφάσεις του Υπουργείου Οικονομικών ορίζονται:
 - α) ο χρόνος που θα ξεκινήσει ο λογιστής φοροτεχνικός τις υπογραφές των δηλώσεων.
 - β) η ακριβής εξειδίκευση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος Φ.Π.Α. και των συνυποβαλλόμενων εντύπων και καταστάσεων.
 - γ) τα απαιτούμενα στοιχεία του υπογράφοντος λογιστή φοροτεχνικού.
 - δ) οι κατηγορίες των υπόχρεων.
 - ε) ο τρόπος υποβολής αυτών καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια. Επίσης, μπορεί να αυξομειώνονται τα ποσά των ακαθάριστων εσόδων που αναφέρονται στην παρ. 2 του άρθρου 38 του ν.2873/2000.

Οι επιτηδευματίες, οι κοινοπραξίες σύμφωνα με τις διατάξεις 1 και 2 του άρθρου 2 του π.δ. 186/1992 οι οποίοι:

- α) τηρούν βιβλία 2^{ης} κατηγορίας ή
- β) τηρούν βιβλία 3^{ης} κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων Στοιχείων.

κατά το προηγούμενο διαχειριστικό έτος έχουν πραγματοποιήσει ακαθάριστα έσοδα: μεγαλύτερα από 30.000,00 ευρώ, αν είναι για εμπορική ή μικτή επιχείρηση ή μεγαλύτερα από 150.000,00 ευρώ, αν είναι για επιτηδευματία που ασκεί εμπορική επιχείρηση παροχής υπηρεσιών ή ελεύθερο επάγγελμα, υποβάλλουν δηλώσεις φορολογίας

εισοδήματος και Φ.Π.Α., αρχικές, συμπληρωματικές, τροποποιητικές, περιοδικές και εκκαθαριστικές αφού προηγουμένως έχουν υπογραφεί και από λογιστή φοροτεχνικό που έχει σχετική άδεια ασκήσεως επαγγέλματος.

3.8 Καταβολή του Φόρου Εισοδήματος.

Ο φόρος εισοδήματος, η προκαταβολή του φόρου και τα λοιπά ποσά, όπως τέλη χαρτοσήμου κ.α. καταβάλλονται :

- Από τα νομικά πρόσωπα που υποβάλλουν δήλωση σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων γ' και δ' της παρ. 2 του άρθρου 107, εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης προσωρινής ή οριστικής δήλωσης.²⁶
- Από τα Νομικά Πρόσωπα που υποβάλλουν δήλωση σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και β' της παρ. 2 του άρθρου 107, σε οκτώ (8) ίσες μηνιαίες δόσεις , από τις οποίες, η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, οι υπόλοιπες επτά (7), μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα για τις δημόσιες υπηρεσίες των επτά (7) επόμενων μηνών, από την λήξη της προθεσμίας.²⁷

Εάν δήλωση που υποβάλλεται με εφάπαξ καταβολή του συνολικού ποσού της οφειλής με την εμπρόθεσμη δήλωση παρέχεται έκπτωση 1,5% επί του καταβαλλόμενου ποσού. Επίσης, εάν η δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την καταβολή των ποσών, θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει έννομο αποτέλεσμα.²⁸

3.9 Πρακτικές Εφαρμογές Υπολογισμού του Φόρου Εισοδήματος της Α.Ε.

3.9.1 Πρακτική Εφαρμογή του Υπολογισμού του Φόρου Εισοδήματος Εμπορικής Α.Ε. (Ισχύει από τη Διαχειριστική Χρήση 1/1/2002 – 31/12/2002 και μετά).

I. ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΤΗΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η Εμπορική Α.Ε. «Σ. Σωτηροπούλου & Σία» που είναι εγκατεστημένοι στην Αθήνα, έχει μετοχές ονομαστικές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο.

Κατά τη διαχειριστική χρήση 1/1/2002 – 31/12/2002, τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης

²⁶ Άρθρο 14 παρ.1 του ν.3842/2010 και η ισχύει για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2010 και επόμενων.

²⁷ Άρθρο 31 παρ.2 του ν.3220/2004 και εφαρμόζεται για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2004.

²⁸ Άρθρο 31 παρ.2 του ν.3220/2004 που αντικατέστησε το άρθρο 110 παρ.2.

ανέρχονται σε 4.000.000,00 ευρώ, τα κέρδη του ισολογισμού που εμφανίζονται στο λογαριασμό 86 «Αποτελέσματα χρήσεως» ανέρχονται στο ποσό των 657.000,00 ευρώ και στο λογαριασμό 88.06 «Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων» 57.000,00 ευρώ.

Μεταξύ των ακαθάριστων εσόδων της Α.Ε. περιλαμβάνονται και τα παρακάτω έσοδα:

Α. Κέρδη από πώληση μεριδίων Αμοιβαίου Κεφαλαίου 12.000,00 ευρώ.

Β. Κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο 24.000,00 ευρώ.

Γ. Έσοδα από τόκους ομολογιακού δανείου Δημοσίου (αφορολόγητο σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 10 του ν. 2238/1994) 59.000,00 ευρώ.

Δ. Έσοδα από τόκους καταθέσεων σε αλλοδαπή τράπεζα 15.000,00 ευρώ, επί των οποίων από τη μεσολαβούσα τράπεζα έγινε παρακράτηση φόρου με 20%, 3.000,00 ευρώ.

Ε. Έσοδα από τόκους χορηγηθέντος δανείου 12.000,00 ευρώ επί των οποίων παρακρατήθηκε φόρος 2.400,00 ευρώ.

Ζ. Μερίσματα από συμμετοχή σε άλλες Α.Ε 35.000,00 ευρώ.

Κατά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης αναμόρφωσε το προκύψαν αποτέλεσμα του ισολογισμού με δαπάνες που αφορούν τα έσοδα τα αφορολόγητα κ.λπ., καθώς και με διαφορές δαπάνες μη εκπιπόμενες φορολογικά συνολικού ποσού 88.000,00 ευρώ.

Το Διοικητικό Συμβούλιο που συνέρχεται 30.4.2003 προτείνει στη Γενική Συνέλευση των μετόχων την παρακάτω διανομή:

Α. Αμοιβές στους εργαζομένους 15.000,00 ευρώ.

Β. Αμοιβές στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου 29.000,00 ευρώ.

Γ. Τη διανομή στους μετόχους του πρώτου μερίσματος που προβλέπει το άρθρο 45 του ν. 2190/1920.

Δ. Το σχηματισμό του κατά νόμου τακτικού αποθεματικού.

Ε. Το υπόλοιπο των κερδών να παραμείνει στην εταιρεία.

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα ζητείται:

1. Ο υπολογισμός του τακτικού αποθεματικού και του υποχρεωτικού πρώτου μερίσματος.
2. Τα αφορολόγητα κέρδη της Α.Ε. οικονομικού έτους 2003.
3. Το ποσό του οφειλόμενου φόρου και της προκαταβολής φόρου τρέχουσας χρήσης 2002 που οφείλεται με βάση την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.
4. Να συνταχθεί ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων.

ΛΥΣΗ ΤΗΣ ΠΡΑΚΤΙΚΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

1. Υπολογισμός τακτικού αποθεματικού:

Καθαρά κέρδη ισολογισμού	657.000,00
(-) διαφορές φορολογικού ελέγχου	
Προηγούμενων χρήσεων	57.000,00
Υπόλοιπο	600.000,00
(-) αναλογών φόρος (600.000 X 35%)	210.000,00
Σύνολο	390.000,00

Τακτικό αποθεματικό (390.000 X 5%) **19.500,00**

2. Υπολογισμός πρώτου μερίσματος:

Βάσει του άρθρου 45 του ν. 2190/1920 (2.000.000 X 6%)	120.000,00
(-) αναλογών φόρος	42.000,00

Καθαρό ποσό μερίσματος **78.000,00**

3. Διανεμόμενα κέρδη:

Μερίσματα	78.000,00
Αμοιβές μελών Διοικητικού Συμβουλίου	29.000,00
Αμοιβές στους εργαζομένους	15.000,00
ΣΥΝΟΛΟ	122.000,00

4. Υπολογισμός φορολογητέων κερδών:

Καθαρά κέρδη ισολογισμού	657.000,00
(+) δηλωθείσες λογιστικές διαφορές	88.000,00
Σύνολο δηλωθέντων κερδών	745.000,00

Αφαιρούνται: α. Αφορολόγητα έσοδα

(59.000 + 12.000) 71.000,00

β. Έσοδα από μερίσματα 35.000,00

γ. Κέρδη από πώληση μετοχών 24.000,00

ΣΥΝΟΛΟ	130.000,00
Υπόλοιπο φορολογητέων κερδών	615.000,00
Προσθέτονται:	
1. Μέρος αφορολόγητων εσόδων που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη	13.184,00
(122.000 X 71.000)/675.000	7.099,00
(+) αναλογών φόρος (13.184 X 35/65)	20.283,00
Σύνολο φορολογητέων κερδών	635.283,00
5. Υπολογισμός οφειλόμενου φόρου:	
Κύριος φόρος (635.283 X 35%)	222.349,00
(-) Προκαταβολή φόρου προηγούμενης χρήσης	80.000,00
Παρακρατηθέντες φόροι (4.500 + 2.400 + 3.000)	9.900,00
Σύνολο	89.900,00
Οφειλόμενος φόρος	312.249,00
6. Υπολογισμός οφειλόμενης προκαταβολής τρέχουσας χρήσης:	
Κύριος φόρος (222.349 X 55%)	122.292,00
(-) Παρακρατηθέντες φόροι	9.900,00
Οφειλόμενη προκαταβολή	112.392,00
ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ	
Καθαρά αποτελέσματα (Κέρδη χρήσεως)	657.000,00
(-) Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων	57.000,00
Σύνολο	600.000,00
(-) Φόρος εισοδήματος	222.349,00
Υπόλοιπο κερδών προς διάθεση	377.651,00
ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ	
1. Τακτικό αποθεματικό	19.500,00

2. Πρώτο μέρισμα	78.000,00
6. Αφορολόγητα αποθεματικά	
6α.Απόθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας	
έσοδα (71.000 – 20.283)	50.717,00
6γ.Αποθεματικά από πωλήσεις μετοχών	24.000,00
7. Αμοιβές και ποσοστά μελών	
Διοικητικού Συμβουλίου	29.000,00
8. Αμοιβές στους εργαζομένους	15.000,00
9. Υπόλοιπο κερδών εις νέο	161.434,00
Σύνολο	337.651,00

Αυτό το παράδειγμα βασίζεται στη φορολογία με βάση τον συντελεστή 35%, δηλαδή, πριν από την καινούργια νομοθεσία. Με αυτό το παράδειγμα θέλαμε να δείξουμε τις διαφορές που επήλθαν με τη ψήφιση της νέας νομοθεσίας, όπου ο συντελεστής άλλαξε στο 24%.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

4.1 Γενικά Περί της Διαθέσεως των Κερδών της Α.Ε.

Σκοπός κάθε επιχείρησης, καθώς και της Α.Ε. είναι η πραγματοποίηση κερδών και η διανομή αυτών στους φορείς της, τέτοιοι φορείς είναι: οι μέτοχοι, τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, οι ιδρυτές, το προσωπικό της (υπάλληλοι και εργάτες) για τη συμβολή τους στην πραγματοποίηση του κέρδους ή ακόμη και σε τρίτους, λόγω συμβατικής προς αυτούς υποχρεώσεις.

Πρέπει να σημειωθεί ότι, τμήμα των κερδών με βάση τις διατάξεις του νόμου ή του καταστατικού ή ύστερα από απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων παραμένουν στην εταιρία με την μορφή ποικιλώνυμων αποθεματικών ή κερδών εις νέο.

Συνεπώς, ο όρος, διάθεση κερδών περιλαμβάνει τόσο τη διανομή, στην οποία υπάγονται τα κέρδη που εξέρχονται από την εταιρία, όσο και την αποκρατικοποίηση των κερδών, στην οποία περιλαμβάνονται τα κέρδη που δε διανέμονται και τα οποία παραμένουν στην εταιρία (*tertium non datur*).

Η διάθεση των κερδών της Α.Ε. μπορεί να παρασταθεί, σχηματικά ως εξής :

ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΤΗΣ Α.Ε. = ΔΙΑΝΟΜΗ + ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ

Τα προς διανομή κέρδη προέρχονται, είτε από τα κέρδη της κλειόμενης χρήσεως, είτε από τα κέρδη εις νέον προηγούμενων χρήσεων, είτε από διανεμίσασα αποθεματικά, δηλαδή:

ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ= ΚΕΡΔΗ ΚΛΕΙΟΜΕΝΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ+ΚΕΡΔΗ ΕΙΣ ΝΕΟ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ+ΔΙΑΝΕΜΙΣΙΜΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ

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

Επίσης, το ποσό που διανέμεται στους μετόχους δε 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 την Γενική Συνέλευση, η διανομή τους.²⁹

4.2 Σειρά στη Διάθεση των Κερδών της Χρήσεως της Α.Ε.

Ο ν.2190/1920 μέσω του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, (άρθρο 42δ παρ.2) και με τις διατάξεις των άρθρων 44α παρ.2 και 45, καθορίζει τη σειρά την οποία διατίθενται τα καθαρά κέρδη της χρήσεως. Η σειρά αυτή πρέπει να τηρείται πιστά, δηλαδή η μεταβολή της δεν επιτρέπεται γιατί οι διατάξεις που την καθορίζουν είναι αναγκαστικής εφαρμογής. Σχηματικά, η σειρά στη διάθεση των καθαρών κερδών της χρήσεως μπορεί να παρασταθεί ως εξής

<p>ΚΡΑΤΗΣΗ ΓΙΑ ΦΟΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ</p> <p>(Υπολογίζεται επί του συνόλου των φορολογητέων κερδών, δηλαδή των λογιστικών κερδών, διανεμομένων και μη, μετά την αφαίρεση των ζημιών προηγούμενων χρήσεων, των αφορολόγητων αποθεματικών, κ.λπ.)</p>
<p>ΚΡΑΤΗΣΗ ΓΙΑ ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ</p> <p>(Υπολογίζεται επί των λογιστικών κερδών της χρήσεως, μετά την αφαίρεση του αναλογούντος επ' αυτών φόρου εισοδήματος).</p>
<p>ΚΡΑΤΗΣΗ ΓΙΑ ΔΙΑΝΟΜΗ ΣΤΟΥΣ ΜΕΤΟΧΟΥΣ ΤΟΥ ΠΡΩΤΟΥ ΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ</p>
<p>ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΤΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΚΕΡΔΩΝ</p> <p>(κατά τους ορισμούς του καταστατικού και τις αποφάσεις της τακτικής γενικής συνέλευσης):</p> <ul style="list-style-type: none">-Πρόσθετο μέρισμα-Αμοιβές και ποσοστό Διοικητικού Συμβουλίου.-Μέρισμα στο προσωπικό-Αποθεματικά(φορολογημένα και αφορολόγητα)

²⁹ Σακελαής Ε, Αναστασιάδης Ι, όπ.π., σελ.425-426. Άρθρο 44α παρ.2 του κ.ν. 2190/1020.

Αναλυτικότερα, ο παραπάνω πίνακας μπορεί να ερμηνευτεί ως εξής:

1. Το κέρδος της χρήσεως διατίθεται για την κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων.³⁰
2. Ακολουθεί η κράτηση για τακτικό αποθεματικό.

Η κράτηση αυτή υπολογίζεται επί των καθαρών κερδών της χρήσεως, ήτοι επί του ποσού των καθαρών κερδών μετά την αφαίρεση από αυτά των ζημιών των προηγούμενων χρήσεων και του φόρου εισοδήματος.³¹

- Ακολουθεί η κράτηση για τη διανομή στους μετόχους πρώτου μερίσματος.

Ως πρώτο μέρισμα εννοούμε το μέρισμα που η εταιρία είναι υποχρεωμένη με βάση το νόμο να διανείμει στους μετόχους. Αποκαλείται πρώτο μέρισμα σε αντιδιαστολή με το πρόσθετο μέρισμα που η εταιρία, με ελεύθερη απόφαση της Γενικής Συνέλευσης των μετόχων, δυνατό να διανείμει στους μετόχους.

Η διανομή του πρώτου μερίσματος στους μετόχους υπολογίζεται: με βάση το καταβλημένο κεφάλαιο και τα κέρδη της χρήσης, πιο λεπτομερώς:

- **ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ:**

Σύμφωνα, με το άρθρο 45 παρ. 2 περ. (β) του ν.2190/1920 από τα καθαρά κέρδη χρήσεως κρατείται το απαιτούμενο ποσό δια την καταβολή πρώτου μερίσματος 6% τουλάχιστον επί του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου.

- **ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΤΗΣ ΧΡΗΣΕΩΣ:**

Το άρθρο 3 του ν. 876/1979, που αργότερα αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 του ν.876/1979, το άρθρο 3 παρ. 18 του ν.2753/ 1999 και με ο άρθρο 25 του ν.2789/2000 ορίζει ότι:

- 1) Οι Α.Ε., είναι υποχρεωμένες να διανέμουν σε μετρητά, κατά έτος στους μετόχους ποσοστό τουλάχιστον 24% επί των καθαρών κερδών, μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού, καθώς και των κερδών από την εκποίηση μετοχών, οι οποίες κατέχονται τουλάχιστον από δεκαετίας και αντιπροσωπεύουν συμμετοχή ανώτερα του 20% επί του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου θυγατρικής της εταιρίας.
- 2) Πρέπει να σημειωθεί ότι οι παραπάνω διατάξεις της παραγράφου δεν εφαρμόζονται από την Γενική Συνέλευση των μετόχων αν δεν έχει πλειοψηφία τουλάχιστον 65% του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου.

³⁰ Άρθρο 44α παρ.2 του ν.2190/1920.

Σε αυτή την περίπτωση, το μη διανεμόμενο μέρος μέχρι 24% επί των καθαρών κερδών, μεταφέρεται στα βιβλία της εταιρίας σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού προς κεφαλαιοποίηση. Έτσι η Α.Ε., είναι υποχρεωμένη, το αποθεματικό αυτό εντός τετραετίας από το χρόνο του σχηματισμού του να το κεφαλαιοποιήσει με έκδοση νέων μετοχών που παραδίδει δωρεάν στους δικαιούχους μετόχους.

3) Σύμφωνα με το άρθρο 42ε παρ. 13 ν.2190/1920, **σε περίπτωση που στο τέλος της χρήσεως κατέχονται από την Α.Ε., δικές της μετοχές, σχηματίζεται αποθεματικό ισόποσο με την αξία κτήσεως των μετοχών αυτών.**

4) Τέλος, **η διανομή του υπολοίπου των κερδών μετά την αφαίρεση των παραπάνω κρατήσεων.**

Το υπόλοιπο των κερδών αυτών, θα διατεθεί σύμφωνα με το καταστατικό και τις αποφάσεις της τακτικής Γενικής Συνέλευσης των μετόχων. Εάν τα κέρδη αυτά, δεν επαρκούν για να ικανοποιηθούν όλοι οι δικαιούχοι όπως ορίζει το καταστατικό ή ο νόμος.

Σύμφωνα με το άρθρο 45 παρ. 1 του ν. 2190/1920, για να υπάρχουν κέρδη προς διάθεση πρέπει να έχουν εξαλειφθεί οι ζημιές της παρούσας ή των προηγούμενων χρήσεων. Συνεπώς, κανένα κέρδος δεν θα διανεμηθεί στους μετόχους, στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, γιατί τα κέρδη των χρήσεων απορροφήθηκαν από τις ζημιές των προγενέστερων χρήσεων.

Για την υποχρέωση εξάλειψης των ζημιών με κέρδη των επόμενων χρήσεων από άποψη εμπορικού δικαίου ισχύουν τα εξής:

I. Η εξάλειψη των ζημιών με τα κέρδη των επόμενων χρήσεων είναι υποχρεωτική, γιατί **τα κέρδη αυτά δεν μπορούν να διατεθούν ούτε σε μέρος, ούτε σε αποθεματικά εάν πρώτα δεν εξαλειφθούν οι υπάρχουσες ζημιές.**

II. Εάν η εταιρία επιθυμεί να διανείμει **μερίσματα, ποσοστά Διοικητικού Συμβουλίου, κ.λπ.** από κέρδη προηγούμενων χρήσεων, η εξάλειψη των ζημιών είναι υποχρεωτική.

III. Σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 1γ του ν.2190/1920, αν το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της εταιρίας, είναι μικρότερο από το 1/10 του Μετοχικού Κεφαλαίου και **συντρέχει ανάκληση της αδείας συστάσεως της εταιρίας από τη Διοίκηση, εξάλειψη των ζημιών, μείωση του Μετοχικού Κεφαλαίου,** είναι υποχρεωτική, εκτός αν η εταιρία αδιαφορεί για το κίνδυνο αυτό.

Ωστόσο, αν οι ζημιές υπολείπονται του ύψους αυτού, δεν είναι υποχρεωτική η

³¹ Άρθρο 45 παρ.2α του ν.2190/1920.

εξάλειψη τους.

IV. Η εξάλειψη τα ζημιές είναι προαιρετική με τη **διάθεση οποιοδήποτε αποθεματικού** (φορολογούμενου ή αφορολόγητου).

Ανακεφαλαιώνοντας, μπορούμε να πούμε ότι η εταιρία μπορεί αλλά δεν είναι υποχρεωμένη να χρησιμοποιήσει αποθεματικό για την κάλυψη ζημιών και μόνο στην περίπτωση που η εταιρία απώλεσε από ζημιές τα 9/10 του Μετοχικού Κεφαλαίου της, θα πρέπει να δεχτούμε ότι έχει υποχρέωση να συμψηφίσει τις ζημιές μερικά ή ολικά με μείωση του Μετοχικού Κεφαλαίου, εφόσον το κεφάλαιο της μετά τη μείωση είναι ίσο τουλάχιστον με το κατώτατο ποσό των 60.000,00 ευρώ που προβλέπει ο νόμος για την Α.Ε.

4.3 Κάλυψη της Ζημιάς που Προκύπτει Μετά την Έκπτωση των Δαπανών Χωρίς Δικαιολογητικά επί Μικτών Επιχειρήσεων

Επί μικτών επιχειρήσεων ή επιχειρήσεων με παρεπόμενα έσοδα, η ζημιά που προκύπτει μετά τη διενέργεια της έκπτωσης, δεν συμψηφίζεται με τα κέρδη άλλων κλάδων της επιχείρησης ή τα εισοδήματα αυτής από άλλες πηγές. Η ζημιά αυτή μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα κέρδη του ίδιου κλάδου στις επόμενες πέντε (5) χρήσεις με την προϋπόθεση ότι και στις χρήσεις αυτές η επιχείρηση τηρεί επαρκή και ακριβή βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.³²

Εάν υπάρχει αδυναμία στον διαχωρισμό των καθαρών κερδών, τα κέρδη αυτά υπολογίζονται με επιμερισμό του συνόλου των καθαρών κερδών της επιχείρησης με βάση τα ακαθάριστα έσοδα κάθε κλάδου.

4.3.1 Κάλυψη της Ζημιάς Χρήσεως με Διάθεση Αποθεματικού και Μείωση Μετοχικού Κεφαλαίου

Το τακτικό αποθεματικό, έχει προορισμό να καλύψει το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Αποτελέσματα Χρήσεως», αλλά το Καταστατικό ή η Γενική Συνέλευση μπορεί να προβλέπει τη δημιουργία αποθεματικών που προορίζονται για την κάλυψη απρόβλεπτης ζημιάς ή απαξίωσης συγκεκριμένων παγίων στοιχείων ή εξαιρετικής φθοράς. Πρέπει να σημειώσουμε ότι τα αφορολόγητα αποθεματικά είναι ελεύθερα

³² Άρθρο 31 παρ.3. του ν.2238/1994.

αποθεματικά, δηλαδή είναι δυνατό να διατεθούν για την κάλυψη ζημιών.

Η εξάλειψη των ζημιών με μείωση μετοχικού κεφαλαίου είναι προαιρετική. Δεν πρέπει όμως να παραβλέπουμε ότι, στην περίπτωση μιας τέτοιας μείωσης του κεφαλαίου, μειώνεται το απόλυτο ύψος του Μετοχικού Κεφαλαίου, ώστε η σχέση του με το καθαρό εταιρικό ενεργητικό να είναι ευνοϊκότερη και να αποτρέπει την ανάγκη σύγκλησης της Γενικής Συνέλευσης.

Όταν το σύνολο των ίδιων κεφαλαίων της εταιρίας υπολείπεται το 1/10 του Μετοχικού Κεφαλαίου, εφόσον το απόλυτο ύψος του κεφαλαίου έχει περιθώρια μείωση. Με αποτέλεσμα να αποτρέπεται η ανάκληση της άδειας συστάσεως της εταιρίας.³³

Ωστόσο, γεννιέται το εξής ερώτημα: Σε περίπτωση που υπάρχουν αποθεματικά μπορεί η εταιρία να μην καλύψει τη ζημιά με αποθεματικά, αλλά να προβεί σε κάλυψη της με μείωση του Μετοχικού Κεφαλαίου;

Βεβαίως και μπορεί. Διότι η Γενική Συνέλευση με την παντοδυναμία της μπορεί να αποφασίσει την κάλυψη της ζημιάς με μείωση του κεφαλαίου και στην περίπτωση ακόμη που υπάρχουν επαρκή αποθεματικά για την κάλυψη αυτής, με την προϋπόθεση ότι η απόφαση της αυτή δε θίγει τα συμφέροντα των πιστωτών της εταιρίας.

4.4 Οι Επιμέρους Κρατήσεις από τα Κέρδη της Χρήσεως και οι Δικαιούχοι επί των Κερδών

4.4.1 Τακτικό αποθεματικό

Η κράτηση για τακτικό αποθεματικό ανέρχεται στο 5% τουλάχιστον των κερδών της χρήσεως μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος επί των κερδών αυτών.

4.4.2 Τα Διανεμόμενα Κέρδη στους Μετόχους και η Απαγόρευση Διανομής Κερδών στους Μετόχους

Με τη διάταξη της παρ. 3δ του άρθρου 43 του ν. 2190/1920 ισχύει ότι μέχρι την ολοκλήρωση της απόσβεσης όλων των εξόδων εγκατάστασης (πολυετούς απόσβεσης) απαγορεύεται κάθε διανομή κερδών, εκτός αν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των κερδών

³³ Άρθρο 48 παρ.1. περ, γ του ν.2190/1920.

αυτών είναι μικρότερο από το άθροισμα των προαιρετικών αποθεματικών και του υπολοίπου των κερδών εις νέον.

Συνεπώς, με την διάταξη αυτή, δεν επιτρέπεται να γίνει διανομή μερισμάτων στους μετόχους, σε κατόχους κοινών ιδρυτικών τίτλων, ποσοστών Διοικητικού Συμβουλίου. Με λίγα λόγια, απαγορεύεται να διανεμηθούν κέρδη της κλειόμενης χρήσεως ή κέρδη παρελθουσών χρήσεων (δηλ. αποθεματικά ή κέρδη εις νέον), εκτός εάν το αναπόσβεστο υπόλοιπο:

1. Των εξόδων αναπτύξεως και ερευνών.
2. Των παραχωρήσεων και δικαιωμάτων εκμεταλλεύσεως ορυχείων – μεταλλείων, λατομείων.
3. Των εξόδων εγκαταστάσεως, εκτός από τις σωρευμένες προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία
4. Είναι μικρότερο από το άθροισμα :
 - α) των προαιρετικών αποθεματικών και
 - β) του υπολοίπου των κερδών εις νέο συνεπώς μόνο η διαφορά μπορεί να διανεμηθεί.

Πρέπει να λάβουμε υπόψη μας ότι, αποθεματικά χαρακτηρίζονται εκείνα τα αποθεματικά που επιτρέπεται η διανομή τους (όπως αναφέρεται στο άρθρο 34 παρ. 1β της 4^{ης} οδηγίας της Ε.Ο.Κ.).

Άρα στον ισολογισμό λαμβάνονται υπόψη όλα τα αποθεματικά που είναι δυνατό να διανεμηθούν με απόφαση της Τακτικής Γενικής Συνελεύσεως των μετόχων, τα οποία είναι:

A) Ελεύθερα Αποθεματικά: τα οποία σχηματίστηκαν με ελεύθερη απόφαση της Τακτικής Γενικής Συνελεύσεως, όπως τα αφορολόγητα αποθεματικά.

B) Καταστατικά Αποθεματικά: τα οποία έχουν σκοπό να διανεμηθούν στους μετόχους και λοιπούς δικαιούχους. Με λίγα λόγια, στα αποθεματικά που αποσκοπούν στην ενίσχυση των μερισμάτων στις χρήσεις που τα κέρδη δεν επαρκούν.

Σε αυτή την κατηγορία υπάγονται και τα καταστατικά αποθεματικά που δεν έχουν κάποιο ειδικό προορισμό, όπως είναι το έκτακτο αποθεματικό, και τα οποία μπορούν να διανεμηθούν με απλή απόφαση της Τακτικής Γενικής Συνελεύσεως.

Επιπροσθέτως, και τα καταστατικά αποθεματικά που σχηματίστηκαν πάνω από το υποχρεωτικό ανώτατο όριο που ίσως ορίζεται από το καταστατικό.

Γ) Τα Τακτικό Αποθεματικό που σχηματίστηκε πέρα από το υποχρεωτικό όριο που καθορίζεται από το νόμο ή το καταστατικό.

Συνεπώς, τα αποθεματικά που ρέπει να συναθροίζονται και το άθροισμα αυτών να

συγκρίνεται με το αναπόσβεστο υπόλοιπο των παραπάνω εξόδων είναι όλα τα αποθεματικά που είναι δυνατό να διανεμηθούν με απλή απόφαση της Τακτικής Γενικής Συνελεύσεως των μετόχων.

Πρέπει, να σημειωθεί ότι για να επιτυγχάνεται ο σκοπός του νόμου, θα πρέπει τα υφιστάμενα αφορολόγητα αποθεματικά να αφαιρείται ο αναλογών σε αυτά φόρο και ότι **δεν απαγορεύουν την αποθεματοποίηση αυτών, δηλαδή το σχηματισμό υποχρεωτικών ή προαιρετικών αποθεματικών, ούτε και τη διάθεση των κερδών για κάλυψη ζημιών** και στις περιπτώσεις που δεν έχουν πλήρως αποσβεστεί τα έξοδα εγκαταστάσεως κ.λπ.

4.5 Το Διανεμόμενο στους Μετόχους Προσωρινό Μέρισμα

Σύμφωνα με το ν. 2190/1920, το καταβλητέο στους μετόχους μέρισμα προσδιορίζεται με την κατάρτιση του ισολογισμού κάθε χρήσεως και την έγκριση του από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων. Πρέπει να σημειωθεί ότι οποιαδήποτε καταβολή στους μετόχους προτού ο ισολογισμός εγκριθεί από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων αποτελεί ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ έναντι μελλοντικής οφειλής της εταιρίας και είναι επικίνδυνη.

ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΙΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΥ ΜΕΡΙΣΜΑΤΟΣ.

Α) Σύνταξη «Λογιστικής Καταστάσεως περί της εταιρικής περιουσίας».

Β) Απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου, της εταιρίας περί διανομής πρώτου μερίσματος και του ποσού του μερίσματος που θα διανεμηθεί κατά τα παρακάτω εκτιθέμενα.

Γ) Υποβολή της «Λογιστικής Καταστάσεως » στο αρμόδιο Νομάρχη που υπόκειται στη δημοσιότητα του άρθρου 7β του ν. 2190/1920, με λίγα λόγια στην καταχώρηση στο Μητρώο Ανώνυμων Εταιριών, και στις Εφημερίδες της Κυβερνήσεως των Α.Ε. και Ε.Π.Ε., με επιμέλεια τη Νομαρχίας και οι δαπάνες της εταιρίας.

Δ) Δημοσίευση της «Λογιστικής Καταστάσεως » είκοσι (20) τουλάχιστον ημέρες πριν από τη διανομή των προσωρινών μερισμάτων σε μια ημερήσια εφημερίδα που εκδίδεται στην Αθήνα και κυκλοφορεί κατά την κρίση του Διοικητικού Συμβουλίου.

Ε) Το διανεμητέο προσωρινό μέρισμα δεν είναι δυνατό συνολικά να είναι μεγαλύτερο από το μισό ποσό των καθαρών κερδών, που προκύπτουν από τη «Λογιστική Κατάσταση», μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος που αναλογεί σε αυτά 24%.

ΣΤ) Τέλος, το αρμόδιο όργανο που αποφασίζει νόμιμα τη διανομή των πρώτων

μερισμάτων είναι το Διοικητικό Συμβούλιο, το οποίο οφείλει να εφαρμόσει τις διατάξεις του καταστατικού περί διανομής και να σεβαστεί τα δικαιώματα τρίτων επί των κερδών, όπως επίσης και τα προνόμια των προνομιούχων μετόχων επί των κερδών. Επίσης, μια ακόμα αρμοδιότητα του Διοικητικού Συμβουλίου είναι και η σύνταξη του προσωρινού ισολογισμού.

Από άποψη φορολογική, το προσωρινό μέρισμα, δεν διαφέρει από το οριστικό μέρισμα καταβάλλεται, στους δικαιούχους από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει, μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος που αναλογεί στο σύνολο των κερδών της λογιστικής κατάστασης.

Χρόνος κτήσεως του εισοδήματος από πρώτο μέρισμα, θεωρείται **ο χρόνος εγκρίσεως τους από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων.**³⁴

4.6 Διάθεση του Υπολοίπου των Κερδών Μετά τις Κρατήσεις για Τακτικό Αποθεματικό και Πρώτο Μέρισμα

Το υπόλοιπο των κερδών μετά τις κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα, σύμφωνα με το άρθρο 45 παρ. 2 περ. του ν.2190/1920, διαθέτει κατά τους ορισμούς του Καταστατικού.

Το υπόλοιπο των κερδών προκύπτει, αν από το σύνολο των καθαρών κερδών της χρήσεως αφαιρεθούν.

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

Σύμφωνα με το νόμο, κράτηση τακτικού αποθεματικού νοείται η κράτηση που επιβάλλεται από το καταστατικό, η οποία μπορεί να είναι μεγαλύτερη από το 1/20 των καθαρών κερδών της χρήσεως και συνολικά μεγαλύτερη από το 1/3 του Μετοχικού Κεφαλαίου. Ο νόμος ορίζει ότι, αφαιρείται ποσό μερίσματος ίσο προς 6% επί του καταβλημένου κεφαλαίου.

³⁴ Άρθρο 26 παρ.1 του ν.2238/1994.

4.6.1 Διάθεση των Κερδών σε Τρίτους

Για διάθεση κερδών σε τρίτους, μιλάμε μόνο μετά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών της χρήσεως. Πρέπει να τονιστεί ότι η διάθεση των κερδών σε τρίτους θα πρέπει να εξυπηρετεί τους σκοπούς της εταιρίας και όχι σκοπούς άσχετους προς την εταιρία, διότι τότε η διάθεση αυτή, χαρακτηρίζεται πράξη **χαριστική**.

Συμπερασματικά από τα παραπάνω προκύπτει:

1. Η διάθεση των κερδών σε τρίτους γίνεται με απόφαση της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης.
2. Η διάθεση των κερδών σε τρίτους καταχωρείται πάντοτε στον «ΠΙΝΑΚΑ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ ΚΕΡΔΩΝ» της χρήσεως.
3. Η διάθεση των κερδών σε τρίτους δεν πρέπει να θίγει τις κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό και για μέρισμα των μετόχων καθώς και τα δικαιώματα των λοιπών δικαιούχων επί των κερδών που προβλέπει το καταστατικό.

4.6.2 Διανομή Κερδών με Μορφή Μετρητών-Μετοχών στους Εργαζομένους στην Εταιρία

Η διανομή των κερδών στους εργαζομένους της Α.Ε. υπό την μορφή μετρητών μπορεί να γίνει εφόσον:

- 1) Η διανομή κερδών προβλέπεται από ο καταστατικό της και αναφέρεται στη διάθεση του «Υπολοίπου των κερδών».
- 2) Αντλείται από το «Υπόλοιπο των κερδών» με απόφαση της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης των μετόχων, εφόσον από το Καταστατικό της Εταιρίας αφήνεται εξουσία στη Γενική Συνέλευση των μετόχων για διανομή του «υπολοίπου των κερδών».

Σύμφωνα με την εγκύκλιο 1052 114/1691/Β0012/πολ. 1185/7.6.2000 του Υπουργείου Οικονομικών, ορίζει τα εξής:

A) Σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ. 2 του ν.2238/1994, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 5% η πραγματική αξία πώλησης μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α., ή από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, χωρίς να φορολογείται η υπεραξία που προκύπτει κατά την πώληση τους σε τιμή ανώτερη της τιμής κίνησης όταν ο δικαιούχος του κέρδους είναι φυσικό πρόσωπο.

B) Με το άρθρο 9 της παρ. 2 του ν.2759/1998 επιβάλλεται φόρος με συντελεστή 6% στις πωλήσεις των μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α.Α., για συναλλαγές που πραγματοποιούνται

σε αυτό.

4.7 Αμοιβές Διοικητικού Συμβουλίου

Τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, είναι εντολοδόχοι της εταιρίας. Σε μια Α.Ε., δεν υπάρχει άμισθο Διοικητικό Συμβούλιο, υπάρχει όμως περίπτωση να συναντήσουμε άμισθο Διοικητικό Συμβούλιο, μόνο στις οικογενειακές εταιρίες, όπου ο μέτοχος είναι και διοικητής της εταιρίας. Η αμοιβή ή αποζημίωση που παρέχεται στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, χαρακτηρίζεται ως ανταμοιβή των υπηρεσιών τους προς την εταιρία, ως οικονομική ενίσχυση για τη συντήρηση του εντολοδόχου κατά τη διάρκεια της θητείας του ως μέλος του Διοικητικού Συμβουλίου ακόμη και ως δείγμα ευγνωμοσύνης της εταιρίας προς ο συμβούλιο.

Σύμφωνα με το ν.2190/1920, ισχύουν οι ακόλουθες μορφές αμοιβών των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου οι οποίες παρέχονται αμιγείς ή συνδυασμένες :

1. Αμοιβή που δεν ορίζεται κατά ποσό από το καταστατικό, συνεπώς, χρειάζεται ειδική έγκριση από την Τακτική Γενική Συνέλευση.³⁵
2. Αμοιβή επί των κερδών.³⁶
3. Αμοιβή που ορίζεται κατά ποσό από το καταστατικό της εταιρίας.³⁷
4. Αμοιβή βάσει ειδικής σχέσης μισθώσεως εργασίας ή εντολής.³⁸

4.7.1 Αμοιβές Διοικητικού Συμβουλίου από τα Κέρδη της Χρήσης

Το άρθρο 24 παρ. 1 του ν.2190/1920 ορίζει ότι κάθε αμοιβή των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου, από τα κέρδη πρέπει να αντλείται από το υπόλοιπο των καθαρών κερδών, που προκύπτει, αν από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως αφαιρεθούν οι κρατήσεις:

1. Για τακτικό αποθεματικό
2. Για διανομή στους μετόχους μερίσματος ίσου προς 6% επί του καταβλημένου Μετοχικού Κεφαλαίου. Ο νόμος δεν θέτει όριο αμοιβής των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου. Με λίγα λόγια, αφού γίνουν οι παραπάνω κρατήσεις, είναι δυνατό και

³⁵ Άρθρο 24 παρ.2 του ν.2190/1920.

³⁶ Άρθρο 24 παρ.1 του ν.2190/1920.

³⁷ Άρθρο 24 παρ.2 του ν.2190/1920.

³⁸ Άρθρο 24 παρ.3 του ν.2190/1920.

ολόκληρο το υπόλοιπο των κερδών που μένει να δοθεί στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου.

Πρέπει να σημειωθεί ότι, το Καταστατικό μπορεί να ορίσει την αμοιβή των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου, που ανέρχεται σε ορισμένο ποσοστό επί του υπολοίπου των κερδών ή ότι ανέρχεται μέχρι ενός ποσοστού επί των κερδών, αυτών.

Η αμοιβή επί των κερδών δεν υπόκειται σε δικαστικό έλεγχο όπως είναι δυνατή η μείωση των αμοιβών που δεν ορίζονται κατά ποσό από το καταστατικό. Για τις αμοιβές του Διοικητικού Συμβουλίου, που προέρχονται από τα κέρδη της Α.Ε., απαιτείται **έκδοση απόδειξης πληρωμής** για τη διαχειριστική τακτοποίηση.

Οι αμοιβές του Διοικητικού Συμβουλίου, αποτελούν για το δικαιούχο εισόδημα από κινητές αξίες και φορολογούνται με συντελεστή 24% με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του δικαιούχου.

Επιπροσθέτως, οι αμοιβές των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου, υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 1,2% , το οποίο αποδίδεται στο Δημόσιο κατά τον ίδιο χρόνο και τρόπο που αποδίδεται και ο παρακρατούμενος επί των εν γένει αμοιβών του Διοικητικού Συμβουλίου, **Φόρος Εισοδήματος**.

4.8 Διανομή Κερδών στους Μετόχους Ιδρυτικών Τίτλων

4.8.1 Κατηγορίες Ιδρυτικών Τίτλων και τα Δικαιώματά τους

Οι ιδρυτικοί τίτλοι διακρίνονται σε δυο (2) κατηγορίες:

α) κοινοί ιδρυτικοί τίτλοι, δίνονται σε ορισμένους ή σε ένα μόνο ή σε όλους τους ιδρυτές της εταιρίας ως ανταμοιβή των υπηρεσιών που πρόσφεραν κατά τη σύσταση της. Ο αριθμός των ιδρυτικών τίτλων δεν μπορεί να υπερβεί το 1/10 του αριθμού των μετοχών.

β) εξαιρετικοί ιδρυτικοί τίτλοι, δίνονται κατά την ίδρυση ή λειτουργία της εταιρίας για αντάλλαγμα «εισφορών σε είδος». Σύμφωνα με το άρθρο 9 του ν.2190/1920, οι εισφορές αυτές εκτιμώνται από την επιτροπή μόνο ως προς την ύπαρξη και τη διάρκεια χρήσης αυτών. Η διάρκεια ισχύος δεν θα πρέπει να υπερβαίνει τη διάρκεια χρησιμοποιήσεως των αντικειμένων ή δικαιωμάτων που παραχωρήθηκαν στην εταιρία, είτε κατά κυριότητα ή απλώς για χρήση.

Τέλος, σύμφωνα με το άρθρο 3 του ν.2190/1920, εφαρμόζονται οι ακόλουθες προϋποθέσεις χορηγήσεως των τίτλων:

- Αναγραφή πάνω στον τίτλο ότι πρόκειται για εξαιρετικό ιδρυτικό τίτλο.
- Πρόβλεψη του καταστατικού για τη δυνατότητα εκδόσεως των τίτλων.

Οι κάτοχοι ιδρυτικών τίτλων έχουν το δικαίωμα να συμμετέχουν στα κέρδη της χρήσεως και να εισπράξουν αποζημίωση σε περίπτωση εξαγοράς των τίτλων τους.

- Οι κοινοί ιδρυτικοί τίτλοι παρέχουν ειδικότερα τα ακόλουθα δικαιώματα:

Σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 3 του ν.2190/1920, στους κοινούς ιδρυτικούς τίτλους έχουν δικαίωμα στα κέρδη της χρήσεως, οι κομιστές.

Έτσι, ο νόμος προσδιορίζει το ανώτατο συνολικό ποσό που ανέρχεται σε 25% του υπολοίπου των κερδών, με λίγα λόγια του υπολοίπου που απομένει μετά την αφαίρεση από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως των κρατήσεων για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρος. Οι ιδρυτικοί τίτλοι δόθηκαν έναντι των υπηρεσιών κατά την ίδρυση της εταιρίας ή την αύξηση του κεφαλαίου της.

Το ποσό της εξαγοράς των κοινών ιδρυτικών τίτλων μπορεί να κεφαλαιοποιηθεί υπό τους εξής όρους:

1) Να υπάρχουν μετοχές που ν' αποδεσμεύτηκαν από το δικαίωμα προτιμήσεως των μετόχων.

2) Το ποσό της εξαγοράς να εκτιμηθεί από την επιτροπή του άρθρου 9 του ν. 2190/ 1920, ως «εισφορά εις είδος».

- Σύμφωνα με το άρθρο 15 παρ. 5 του ν.2190/1920 επιτρέπεται στους εξαιρετικούς ιδρυτικούς τίτλους:

1) Να συμμετέχουν στα διανεμόμενα κέρδη από την εταιρία, και να εξαγοράζονται από την εταιρία.

2) Τέλος, πρέπει να σημειώσουμε ότι το αντίτιμο της εξαγοράς ορίζεται στο Καταστατικό.

4.9 Χορηγήσεις Κερδών και άλλων Παροχών σε Κερδοφόρες Ομολογίες

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 3β του ν.2190/1920 επιτρέπεται κατά την έκδοση ομολογιακού δανείου, να συνομολογηθεί ότι στους ομολογιούχους χορηγούνται:

- Δικαιώματα απολήψεως πέρα από τον τόκο και ορισμένου ποσοστού επί των κερδών που υπολείπονται μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος της εταιρίας.

- «Άλλες παροχές» που εξαρτώνται από το ύψος της παραγωγής ή από το επίπεδο δραστηριότητας της εταιρίας. Ως άλλη παροχή μπορεί να θεωρηθεί η χρηματική παροχή, η οποία είναι δυνατό να εξαρτηθεί:

- 1) Είτε «εκ του ύψους της παραγωγής» ήτοι να οριστεί ένα ποσοστό επί του ύψους της ποσοτικής παραγωγής ή της αξίας αυτής,
- 2) Είτε από το «εν γένει επίπεδο δραστηριότητας» δηλαδή σε συνάρτηση με οποιοδήποτε «δείκτη» που έχει σχέση με τη δραστηριότητα της εταιρείας π.χ. τον κύκλο εργασιών τα μεικτά κέρδη, κ.λπ.

4.10 Καταστατικά-Ειδικά και Έκτακτα Αποθεματικά

Από τα κέρδη της χρήσεως που απομένουν μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος της χρήσεως και των κρατήσεων για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρος, σχηματίζονται τα καλούμενα **καταστατικά, ειδικά και προαιρετικά αποθεματικά.**

4.11 Αποτελέσματα εις Νέο

Το σωρευτικό υπόλοιπο κερδών και ζημιών στο τέλος της κλειόμενης χρήσης, το οποίο μεταφέρεται στη νέα χρήση προς διάθεση αν είναι κέρδος ή προς κάλυψη αν είναι ζημιά, παρακολουθείται στο λογαριασμό 42 «αποτελέσματα εις νέο».

Ο λογαριασμός αυτός αποτελεί το συνδετικό κρίκο του ισολογισμού με το λογαριασμό και 88 «αποτελέσματα προς διάθεση».

Ο λογαριασμός αναλύεται στους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς που θα αναφερθούμε παρακάτω.

4.12 Λογαριασμός 42.00 «Υπόλοιπο Κερδών εις Νέο»

Σε αυτό το λογαριασμό μεταφέρεται το τελικό υπόλοιπο από το λογαριασμό 88.99, που απομένει μετά τη διάθεση των κερδών που γίνεται με το κλείσιμο των βιβλίων. Πρέπει να σημειωθεί ότι:

1. Το υπόλοιπο του λογαριασμού 42.00 «Υπόλοιπο κερδών εις νέο» δεν ταυτίζεται με το υπόλοιπο του λογαριασμού 86.99 «καθαρά κέρδη χρήσεως» και αυξάνονται:

α. με τις θετικές διαφορές φορολογικού έλεγχου προηγούμενων χρήσεων (λογαριασμός 42.04)

β. με τα διατιθέμενα αποθεματικά (λογαριασμός αποθεματικών)

γ. με το υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσης (λογαριασμός 42.00) και μειώνονται:

α. με τις ζημιές της προηγούμενης χρήσης (λογαριασμός 42.01)

- β. με τις ζημιές των προηγούμενων χρήσεων (λογαριασμός 42.02)
- γ. με το φόρο εισοδήματος της χρήσης (λογαριασμός 88.08)
- δ. με τους λοιπούς μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους (λογαριασμός 88.09)
- ε. με τις αρνητικές διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων (λογαριασμός 42.04).

2. Από το «υπόλοιπο των κερδών» αφαιρούνται:

- α. τα έσοδα που φορολογήθηκαν κατ' ειδικό τρόπο για να εμφανιστούν στο λογαριασμό αποθεματικού 41.9.
- β. τα αφορολόγητα έσοδα που πραγματοποιήθηκαν στη χρήση για να εμφανιστούν στο λογαριασμό αποθεματικού 41.90.

4.12.1 Λογαριασμός 42.01 «Υπόλοιπο Ζημιών Χρήσεως εις Νέο»

Στον λογαριασμό αυτό μεταφέρεται το ποσό των ζημιών από το λογαριασμό 88.98 «Ζημιές εις νέο», που παραμένει ακάλυπτο. Διακρίνουμε τις εξής περιπτώσεις:

- **Χρησιμοποίηση του υπολοίπου των κερδών εις νέο για την κάλυψη των ζημιών της χρήσης.** Η επιχείρηση δεν είναι υποχρεωμένη να καλύψει τη ζημιά της χρήσης με τη χρησιμοποίηση τακτικού και άλλου αποθεματικού.

Σύμφωνα με την παρ. 2.2.812 του Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, ορίζεται ότι, **το υπόλοιπο του**

λογαριασμού 42.00 «Υπόλοιπο κερδών εις νέο» το οποίο εμφανίζει το αδιάθετο ποσό κερδών προηγούμενων χρήσεων, μεταφέρεται στο τέλος της χρήσης στο λογαριασμό 88.02 «Αποτελέσματα προς διάθεση / υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσης»,

προστίθεται στα κέρδη της κλειόμενης χρήσης και υπόκειται σε διάθεση και συνεπώς συνάγεται ότι το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, επιβάλλει το λογιστικό συμψηφισμό της ζημίας της κλειόμενης χρήσης με το αδιάθετο ποσό των κερδών των προηγούμενων χρήσεων που εμφανίζονται στο λογαριασμό 42.00 «Υπόλοιπο κερδών εις νέο».

- **Όταν δεν υπάρχει «Υπόλοιπο κερδών εις νέο».** Εάν η χρήση κλείσει με ζημιά, δεν υπάρχει υπόλοιπο κερδών προηγούμενων χρήσεων εις νέο (λογαριασμό 42.00), οι λογαριασμοί 88.09 «Λοιποί ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι» και 42.04 «Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων», δεν παρουσιάζουν υπόλοιπο, δεν προκύπτει οφειλόμενος φόρος εισοδήματος και επί των εισοδημάτων της χρήσης και η επιχείρηση δεν προτίθεται να χρησιμοποιήσει αποθεματικά για την κάλυψη της ζημιάς

δεν γίνεται διάθεση αποτελεσμάτων.

- **Υποχρέωση καλύψεως ζημιών προηγούμενων χρήσεων.** Σύμφωνα με την παρ. 2.2.801 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, ορίζεται ότι στο λογαριασμό 88 μεταφέρονται «οι ζημιές της προηγούμενης ή προηγούμενων χρήσεων», **όταν πρόκειται να συμψηφιστούν με κέρδη της κλειόμενης χρήσης** με αποτέλεσμα να μπορεί να συναχθεί το συμπέρασμα ότι δεν επιβάλλει οπωσδήποτε η μεταφορά στο τέλος της χρήσης των υπολοίπων των λογαριασμών 42.01 και 42.02 στους λογαριασμούς 88.03 και 88.04.

Ωστόσο ο ν. 2190/1920 ορίζει ότι δεν είναι δυνατό να γίνει διάθεση κερδών υφισταμένων ζημιών προηγούμενων χρήσεων και συνεπώς για το προσδιορισμό, του ποσού των κερδών προς διάθεση. Ο νόμος επιβάλλει τη μεταφορά των υπολοίπων των λογαριασμών 42.01 και 42.02 στους οικείους υπολογαριασμούς του 88 (88.03 και 88.04 αντίστοιχα).

- **Όταν τα κέρδη της κλειόμενης χρήσης υπολείπονται του φόρου εισοδήματος της χρήσης.**

Είναι μια περίπτωση όπου τα λογιστικά κέρδη της χρήσης μπορούν να υπολείπονται του φόρου εισοδήματος επί των κερδών της χρήσης, λόγω λογιστικών διαφορών.

- **Όταν τα κέρδη εις νέο προηγούμενης χρήσης υπερβαίνουν τις ζημιές της κλειόμενης χρήσης.**

Σε αυτή τη περίπτωση, οι ζημιές της κλειόμενης χρήσης καλύπτονται με φορολογημένα κέρδη προηγούμενων χρήσεων. Ο λογιστικός συμψηφισμός της ζημιάς συνιστά αδιάφορο Φορολογικά γεγονός και η εταιρία έχει δικαίωμα να εκπέσει. Τη ζημιά αυτή από τα φορολογητέα κέρδη των επόμενων πέντε (5) χρήσεων.

4.12.2 Λογαριασμός 42.02 «Υπόλοιπο Ζημιών Προηγούμενων Χρήσεων»

Σε αυτό το λογαριασμό μετατρέπεται το ποσό εκείνο των ζημιών που δεν από τα κέρδη της επόμενης χρήσης ή από διάθεση αποθεματικών κατά την επόμενη χρήση από το λογαριασμό 42.01.

Σημειώνεται ότι, ο παρών λογαριασμός πρέπει να εξελίσσεται σε υπολογαριασμούς κατά χρήση, για να προκύπτει η ηλικία των ακάλυπτων ζημιών κατά χρήση, πληροφορία χρήσιμη για την μείωση τους από τα φορολογητέα κέρδη των επόμενων χρήσεων.

4.13 Λογαριασμός 42.04 «Διαφορές Φορολογικού Ελέγχου Προηγούμενων Χρήσεων»

4.13.1 Περιεχόμενο του Λογαριασμού

Σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, ο φόρος εισοδήματος δεν βαρύνει το αποτέλεσμα της χρήση του λογαριασμού 86 «Αποτελέσματα Χρήσης», αλλά αντλείται από τα κέρδη της χρήσης καταχαρούμενος απευθείας στο λογαριασμό 88.08 «Κέρδη προς διάθεση / φόρος εισοδήματος» με πίστωση του 54.07 «Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών».

Διευκρινίζεται ότι στον λογαριασμό 42.04 πρέπει να καταχωρούνται ποσά που αφορούν λογιστικές εγγραφές προηγούμενων χρήσεων οι οποίες διαρθρώνονται στη διανυόμενη χρήση και οι οποίες διαφορές δεν επιδρούν στον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος της διανυόμενης χρήσης, επειδή αυτές επιβάρυναν ή μείωναν το φόρο εισοδήματος παρελθουσών χρήσεων. Με λίγα λόγια στον λογαριασμό 42.04 δεν πρέπει να καταχωρούνται ποσά που συνιστούν λογιστικές διαφορές κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της χρήσης στην οποία καταχωρούνται λογιστικά οι διαφορές αυτές.

Υπογραμμίζεται ότι, οι διαφορές που προκύπτουν από μεταγενέστερους φορολογικούς ελέγχους που αφορούν άλλους πλην του φόρου εισοδήματος, φόρους όπως Φ.Π.Α., χαρτόσημο καθώς και φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις δεν καταχωρούνται στο λογαριασμό 42.04, αλλά στους αρμόδιους υπολογαριασμούς του 82 «Έξοδα προηγούμενων χρήσεων».

4.13.2 Λειτουργία του Λογαριασμού

Ο λογαριασμός πιστώνεται στις εξής περιπτώσεις:

1) Όταν σε προηγούμενες χρήσεις η επιχείρηση κατά παράβαση των αναγνωρισμένων λογιστικών αρχών, χαρακτήρισε τις δαπάνες ως τρέχοντα έξοδα των χρήσεων αυτών, ενώ ο φορολογικός έλεγχος χαρακτήρισε τις δαπάνες αυτές ως δαπάνες βελτιώσεως που έπρεπε να προσαυξήσουν το κόστος κτήσεως (αποσβεστέα αξία) των οικείων παγίων στοιχείων.

2) Όταν σε προηγούμενες χρήσεις η επιχείρηση, διενήργησε αποσβέσεις μεγαλύτερες από εκείνες που αναγνωρίζει η φορολογική νομοθεσία.

3) Όταν σε προηγούμενη χρήση η επιχείρηση, καθ' υπέρβαση των φορολογικά

αναγνωριζόμενων ορίων, διενήργησε προβλέψεις για επισφαλείς πελάτες και για αποζημιώσεις απολούμενων, χωρίς να προβεί σε ανάλογη αναμόρφωση των λογιστικών κερδών στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους.

4) Όταν σε προηγούμενες χρήσεις η επιχείρηση απόσβεσε επισφαλή απαίτηση κατά πελάτη για την οποία δεν άσκησε κανένα ένδικο μέσο και ούτε την ανήγγειλε στο διαγραφέντα πελάτη και στη Δ.Ο.Υ., όπως επιβάλλουν οι φορολογικές διατάξεις.

5) Όταν σε προηγούμενη χρήση η επιχείρηση διαμόρφωσε αφορολόγητο αποθεματικό αναπτυξιακών νόμων και σε μεταγενέστερη χρήση γίνεται ανάκληση του αποθεματικού.

6) Όταν αναγνωρίζεται με οριστική και αμετάκλητη δικαστική απόφαση η επιστροφή στην εταιρεία ποσού φόρου εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων που επιβάρυνε τα αποτελέσματα των χρήσεων του λογαριασμού 33.98 «Χρεώστες διάφοροι / επίδικες απαιτήσεις κατά Ελληνικού Δημοσίου».

Με το ποσό του φόρου που επιστρέφει στην εταιρεία, χρεώνεται ο λογαριασμός 38.00 Ταμείο ή ο 33.14 Χρεώστες διάφοροι / Ελληνικό Δημόσιο με πίστωση του λογαριασμού 42.04.

Ο λογαριασμός χρεώνεται στις εξής περιπτώσεις:

1. Όταν μέσα στη διανυόμενη χρήση βεβαιώνονται οριστικά και αμετάκλητα ποσά φόρου εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων.
2. Όταν με οριστική και αμετάκλητη δικαστική απόφαση καταλογίζεται σε βάρος της εταιρίας φόρος εισοδήματος προηγούμενης χρήσης που είχε βεβαιωθεί από τον Οικονομικό Έφορο σε προηγούμενη χρήση.

4.13.3 Ποιές Διαφορές Πρέπει να Καταχωρούνται στο Λογαριασμό 42.04.

Στον λογαριασμό 42.04 καταχωρούνται:

- Τα ποσά λανθασμένων λογιστικών εγγραφών που έγιναν σε προηγούμενες χρήσεις και τα οποία οδήγησαν σε λανθασμένο προσδιορισμό του λανθασμένου φόρου εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων **προσωρινών λογιστικών διαφορών.**

- Τα ποσά του φόρου εισοδήματος που βεβαιώνονται στη διανυόμενη χρήση σε βάρος της επιχείρησης και τα οποία αφορούν φόρο εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων. Ο φόρος αυτός προέρχεται από **οριστικές φορολογικές διαφορές.**

Πρέπει να σημειωθεί ότι δεν καταχωρούνται στον λογαριασμό 42.04 φορολογικές διαφορές που επηρεάζουν το φόρο εισοδήματος επί των κερδών της διανυόμενης χρήσης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

5.1 Έννοια της Ε.Π.Ε και Ευθύνη των Μελών

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.3190/55, μπορούμε να προσδιορίσουμε τα γενικά χαρακτηριστικά της Ε.Π.Ε. Είναι Νομικό Πρόσωπο και κατά του άρθρο 3 του ν.3190/55 είναι εμπορική επιχείρηση κατά το τυπικό κριτήριο ακόμη και αν ο σκοπός αυτής δεν είναι εμπορική επιχείρηση.

Στην Ε.Π.Ε., κατά το άρθρο 1παρ. 1 του ν.3190/55 για τις εταιρικές υποχρεώσεις ευθύνεται μόνο η εταιρία με την περιουσία της με την διάταξη αυτή καθιερώνεται η περιορισμένη και μέχρι το ύψος της εισφοράς ευθύνη των εταίρων της Ε.Π.Ε. Η αρχή αυτή αποτελεί τη κυριότερη ομοιότητα της Ε.Π.Ε., προς την Α.Ε., αλλά και το μεγαλύτερο πλεονέκτημα των εταίρων της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης. Στην εταιρία περιορισμένης ευθύνης δεν υπάρχουν εταίροι ευθυνόμενοι για χρέη της εταιρίας με ολόκληρη την περιουσία τους αλληλεγγύως όπως συμβαίνει με τους ομόρρυθμους εταίρους στις Ο.Ε. και Ε.Ε. Είναι απεριόριστη όμως η ευθύνη των εταίρων της Ε.Π.Ε., όταν πρόκειται για χρέη της εταιρίας προς το δημόσιο και προς το Ι.Κ.Α., σύμφωνα με το άρθρο 69 του Κώδικα Εισπράξεων Δημοσίων Εσόδων (ν.δ.356/74). Έτσι προσδιορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 1παρ. 1 του ν.3190/55 η έννοια της Ε.Π.Ε., ως εταιρία με περιορισμένη ευθύνη των μελών χωρίς να δίνεται πλήρης ορισμός αυτής.

5.2 Εταιρικό Κεφάλαιο

Το εταιρικό κεφάλαιο της Ε.Π.Ε., δεν μπορεί να είναι κατώτερο των 18.000,00 ευρώ δέκα οκτώ χιλιάδων ευρώ και πρέπει να καταβληθεί ολόκληρο κατά την κατάρτιση της εταιρικής σύμβασης, το μισό δε του εταιρικού κεφαλαίου πρέπει να καταβληθεί σε μετρητά (άρθρο 4 παρ. 1 του ν.3190/55) στο ιδρυτικό συμβόλαιο δε πρέπει να αναφέρεται ρητώς πως θα καταβληθεί το εταιρικό κεφαλαίο. Μέρος του κεφαλαίου μπορεί να προέρχεται από εισφορές των εταίρων σε είδος. Το εταιρικό κεφαλαίο δεν μπορεί να μειωθεί σε καμία περίπτωση κα των 18.000,00 ευρώ και για ολόκληρο το χρονικό διάστημα λειτουργίας της Ε.Π.Ε., το κεφάλαιο της Ε.Π.Ε., διαιρείται σε εταιρικά μερίδια με ονομαστική αξία του κάθε μεριδίου 30,00 ευρώ τουλάχιστον. Το σύνολο των μεριδίων ενός εταίρου αποτελούν την εταιρική μερίδα αυτού.

5.3 Σκοπός, Επωνυμία και Έδρα

Κάθε εργασία για την άσκηση της οποίας ο νόμος δεν απαιτεί ορισμένο εταιρικό τύπο μπορεί να ασκηθεί από Ε.Π.Ε. Το αντικείμενο δηλαδή των εργασιών μιας Ε.Π.Ε., δεν μπορεί να είναι σύμφωνα με τον ν.3190/55 άρθρο 3 παρ. 2 άσκηση επιχειρήσεων για τις οποίες από το νόμο έχει ορισθεί άλλος εταιρικός τύπος.

Η επωνυμία της Ε.Π.Ε., σχηματίζεται είτε από το όνομα ενός ή περισσοτέρων εταίρων είτε προσδιορίζεται από το αντικείμενο το οποίο ασκεί η επιχείρηση. Στη επωνυμία πρέπει να περιέχονται οπωσδήποτε ολογράφως οι λέξεις «Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης».

Ως έδρα της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης ορίζεται σύμφωνα με την διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 6 του ν.3190/55 ένας δήμος ή κοινότητα της Ελληνικής Επικράτειας. Η έδρα πρέπει να συμπληρώνεται με την ακριβή διεύθυνση προκειμένου να προσδιορίζεται εύκολα σε ποιας οικονομικής εφορείας την αρμοδιότητα θα υπάγεται η εταιρία. Επίσης από την έδρα της εταιρία καθορίζεται η δικαιοδοσία της εταιρίας. Η μεταφορά της έδρας σε άλλο δήμο αποτελεί τροποποίηση της εταιρικής σύμβασης και θα πρέπει να τηρηθούν όλες οι διαδικασίες τήρησης του Καταστατικού.

5.4 Εμπορική Ιδιότητα

Η εταιρία περιορισμένης ευθύνης σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1 του ν.3190/55 είναι εμπορική ακόμη και όταν ο σκοπός αυτής δεν είναι εμπορική επιχείρηση, είναι δηλαδή εμπορική εταιρία κατά το τυπικό κριτήριο. Ο εταίρος της Ε.Π.Ε., που έχει ενεργό συμμετοχή στις εργασίες της εταιρίας αποκτά την εμπορική ιδιότητα.

5.5 Σύσταση της Ε.Π.Ε.

Η σύσταση της Ε.Π.Ε., συνοδεύεται με την δημοσίευση του καταστατικού στο αρμόδιο πρωτοδικείο και περίληψη αυτού στη Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Δεν απαιτείται άδεια κάποιας αρχής αλλά η καταχώρηση του στο μητρώο Ε.Π.Ε., (π.δ.419/86) τα χαρακτηριστικά της Ε.Π.Ε., μοιάζουν εν μέρει με αυτά της Α.Ε., (συνέλευση εταίρων, περιορισμένη ευθύνη μελών κ.λπ.) και εν μέρη με αυτά της προσωπικής εταιρίας (ύπαρξη διαχειριστή αντί διοικητικού συμβουλίου). Μερικές φορές γίνεται συνδυασμός των χαρακτηριστικών προσωπικής και Α.Ε.

5.6 Οι Οικονομικές Καταστάσεις της Ε.Π.Ε. και Διαδικασία Έγκρισης

Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ.2 του άρθρου 22 του ν.3190/1955 «για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 42α, 42β , 42γ, 42δ, 42ε, 43 και 43α του κ.ν. 2190/1920 όπως τροποποιήθηκαν και ισχύουν».

Το άρθρο 42α παρ. 1, στις διατάξεις του οποίου ο ν.3190/1955, ορίζει ότι οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν : τον ισολογισμό, το λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως», τον «πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων» και το προσάρτημα.

Τα έγγραφα αυτά αποτελούν ενιαίο σύνολο και ελέγχονται όπως ορίζουν οι διατάξεις των άρθρων 36 και 37, καθώς και η παρ. 4 του άρθρου 43α του ν.2190/1920. Οφείλει συνεπώς η Ε.Π.Ε., να καταρτίζει παρόμοιες με την Α.Ε., ετήσιες οικονομικές καταστάσεις.

Σημειώνεται ακόμη ότι ισχύουν και για τις Ε.Π.Ε., οι διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 42α και της παρ. 2 του άρθρου 43α του ν.2190/1920 και συνεπώς οι μικρού μεγέθους Ε.Π.Ε., δικαιούνται να δημοσιεύουν συνοπτικό ισολογισμό και να καταρτίζουν συνοπτικό προσάρτημα.

Η έγκριση των οικονομικών καταστάσεων της Ε.Π.Ε., εμπίπτει, σύμφωνα με το άρθρο 14 του ν.3190/1955, στην αρμοδιότητα της Τακτικής Γενικής Συνελεύσεως των εταίρων.

Η διαδικασία για την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων έχει συνοπτικά ως εξής:

5.6.1 Οι Οικονομικές Καταστάσεις Συντάσσονται με τη Φροντίδα του Διαχειριστή

Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 22 του ν.3190/1955 «μία φορά το χρόνο, στο τέλος της εταιρικής χρήσεως, οι διαχειριστές της εταιρίας υποχρεούνται να συντάσσουν απογραφή όλων των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού της, με λεπτομερή περιγραφή του κάθε στοιχείου. Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας καταρτίζονται από τους διαχειριστές της με βάση την απογραφή αυτή».

Η σύνταξη λοιπόν των οικονομικών καταστάσεων της Ε.Π.Ε., εμπίπτει στις υποχρεώσεις του διαχειριστή. Όπως είναι ευνόητο, οι καταστάσεις αυτές καταρτίζονται από το Λογιστήριο της εταιρίας που ενεργεί κατ' εντολή των διαχειριστών.

5.6.2 Έγκριση και Υπογραφή των Οικονομικών Καταστάσεων από τους Διαχειριστές της Ε.Π.Ε.

Όπως προκύπτει από τη διάταξη του άρθρου 42α παρ. 5 του ν.2190/1920, στην οποία παραπέμπει το άρθρο 22 παρ. 2 του ν.3190/1955, οι οικονομικές καταστάσεις πρέπει να εγκρίνονται από τους διαχειριστές της εταιρίας. Ο νόμος ζητά έγκριση των διαχειριστών, επειδή θέλει την ευθύνη για το περιεχόμενο των καταστάσεων αυτών να την έχουν όλοι οι διαχειριστές. Οι οικονομικές καταστάσεις καταχωρούνται στα πρακτικά διαχείρισεως της συνεδρίασεως κατά την οποία εγκρίθηκαν.

Η έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από τους διαχειριστές αποτελεί προϋπόθεση για το κύρος της εγκρίσεως αυτών από τη συνέλευση των εταίρων, μολονότι η συνέλευση μπορεί να τροποποιήσει τις οικονομικές καταστάσεις που ενέκριναν οι διαχειριστές.

Οι οικονομικές καταστάσεις θεωρούνται από:

- α) το διαχειριστή ή τους διαχειριστές της εταιρίας,
- β) το γενικό διευθυντή της εταιρίας και
- γ) το διευθυντή του Λογιστηρίου (άρθρο 22 παρ. 2 ν.3190/1955).

5.6.3 Έκθεση των Διαχειριστών προς τη Γενική Συνέλευση των Εταίρων και Έλεγχος των Οικονομικών Καταστάσεων από Ορκωτούς Ελεγκτές

Οι διαχειριστές συντάσσουν έκθεση διαχείρισεως που απευθύνεται προς τη συνέλευση των εταίρων που της εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις.

Σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 22 του ν.33190/1955, « για την κατάρτιση της έκθεσης διαχείρισης του ή των διαχειριστών, που απευθύνεται στη Συνέλευση των Εταίρων, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 43α του κ.ν. 2190/1920, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει».

Με τη διάταξη της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν.3190/1955, οι Ε.Π.Ε., με εξαίρεση τις μικρού μεγέθους, υπήχθησαν υποχρεωτικά στον έλεγχο των Ορκωτών Λογιστών . Έτσι οι Ε.Π.Ε., εκλέγουν τους ελεγκτές τους από Ορκωτούς Ελεγκτές- Λογιστές,

Οι μικρού μεγέθους Ε.Π.Ε., όπως αυτές καθορίζονται από το άρθρο 42α παρ. 6 του ν. 2190/1920, απαλλάσσονται τελείως του ελέγχου. Οι διαχειριστές των Ε.Π.Ε., αυτών υποχρεούνται στη σύνταξη απογραφής, στην κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων και στη δημοσιότητα αυτών, καθώς και στην κατάρτιση εκθέσεως προς τη Γενική Συνέλευση των εταίρων σύμφωνα με το νόμο. Οι διαχειριστές Ε.Π.Ε., που παραβαίνουν την

υποχρέωσή τους αυτήν τιμωρούνται με τις ποινές του άρθρου 458 του Ποινικού Κώδικα.

5.6.4 Πρόσκληση Τακτικής Γενικής Συνελεύσεως των Εταίρων

Η συνέλευση των εταίρων συγκαλείται από τους διαχειριστές με έγγραφη πρόσκληση, η οποία καταχωρείται στα πρακτικά διαχειρίσεως. Στην πρόσκληση πρέπει να αναγράφεται η ημέρα, η ώρα, ο τόπος της συνελεύσεως και τα προς συζήτηση θέματα.

Η πρόσκληση πρέπει να επιδοθεί αποδειγμένα σε κάθε ένα εταίρο στις διευθύνσεις που σημειώνονται στο Βιβλίο Εταίρων, οκτώ τουλάχιστον ημέρες πριν από την συνέλευση.

Η πρόσκληση δε δημοσιεύεται σε εφημερίδες ούτε στο τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε., της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, όπως γίνεται για την πρόσκληση της Γενικής Συνελεύσεως της Α.Ε.

Η Τακτική Συνέλευση των εταίρων συγκαλείται υποχρεωτικά τουλάχιστο μια φορά το έτος μέσα σε τρεις μήνες από τη λήξη της εταιρικής χρήσεως. Αν οι διαχειριστές δε συγκαλέσουν τη συνέλευση μέσα στον χρόνο αυτόν, η σύγκληση ενεργείται από οποιοδήποτε εταίρο, ύστερα από απόφαση του Προέδρου Πρωτοδικών της έδρας της εταιρίας (άρθρα 10 παρ. 2 και 11 παρ. 2 ν.3190/1955).

Δεν απαιτείται έγγραφη πρόσκληση εφόσον όλοι οι εταίροι είναι σύμφωνοι να συνέλθει συνέλευση χωρίς να γίνει πρόσκληση, ή όταν όλοι οι εταίροι είναι παρόντες και δέχονται να αποφασίσουν σε συνέλευση για θέματα της εταιρίας, εφόσον όμως δεν προβάλλεται καμιά σχετική αντίρρηση. Πρόκειται για την καλούμενη « αυτόκλητη συνέλευση των εταίρων».

5.6.5 Δημοσιότητα των Οικονομικών Καταστάσεων

Οι αρχικές (ή τροποποιημένες από την συνέλευση των εταίρων) ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της Ε.Π.Ε., (ισολογισμός, αποτελέσματα χρήσης, πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων και προσάρτημα) και οι σχετικές εκθέσεις των διαχειριστών και των ελεγκτών της εταιρίας υποβάλλονται, στις διατυπώσεις δημοσιότητας που υποβάλλονται οι αντίστοιχες οικονομικές καταστάσεις και εκθέσεις του Διοικητικού Συμβουλίου και των ελεγκτών της Α.Ε. και μέσα στις ίδιες ακριβώς προθεσμίες. Η μόνη διάφορα είναι ότι το Μητρώο των Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης τηρείται από τον Γραμματέα του Πρωτοδικείου της έδρας της εταιρίας και όχι από τη αρμοδία διεύθυνση του υπουργείου Εμπορείου της Νομαρχίας, όπως γίνεται στις Α.Ε. και η δημοσίευση στο τεύχος Α.Ε. και

Ε.Π.Ε., της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως γίνεται με επιμέλεια κάθε εταίρου η διαχειριστή της εταιρίας.

Σύμφωνα με διάταξη του άρθρου 8α παρ. 3 του ν.3190/1955 τα κείμενα που υποβάλλονται για δημοσιότητα στο τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε., της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως πρέπει απαραίτητα να έχουν θεωρηθεί από το αρμόδιο Γραμματέα Πρωτοδικών.

5.6.6 Έγκριση των Οικονομικών Καταστάσεων από την Τακτική Γενική Συνέλευση των Εταίρων και Τροποποίηση των Εγκριμένων Οικονομικών Καταστάσεων με Μεταγενέστερη Απόφαση Έκτακτης Συνελεύσεως

Η έγκριση των οικονομικών καταστάσεων και η διάθεση των κερδών αποτελούν θέματα που ανήκουν στην αποκλειστική αρμοδιότητα της Γενικής Συνέλευσης των εταίρων(άρθρο 14 παρ. 2γ του ν.3190/55) και μάλιστα της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης αυτών.

Η απόφαση της συνέλευσης των εταίρων για την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων λαμβάνεται με πλειοψηφία μεγαλύτερη του μισού (άρθρο 13 του ν. 3190/55) του όλου εταιρικού κεφαλαίου. Στην ψηφοφορία δικαιούνται να συμμετέχουν και οι εταίροι διαχειριστές (άρθρο 12 παρ. 2 του ν.3190/55).

Σε περίπτωση κατά την οποία οι οικονομικές καταστάσεις δεν εγκριθούν και οι διαχειριστές δεν ανακληθούν από την Γενική Συνέλευση ή δεν παραιτηθούν, οφείλουν να συντάξουν νέες οικονομικές καταστάσεις, λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις και του λόγους που οδήγησαν την Γενική Συνέλευση στην απόρριψη των αρχικών οικονομικών καταστάσεων.

Οι νέες οικονομικές καταστάσεις υποβάλλονται στη δημοσιότητα που υποβάλλονται και οι αρχικές ενώ δεν υποχρεούνται από τον νόμο σε δημοσίευση ξανά σε εφημερίδες (πολιτική και οικονομική). Εντούτοις, ουσιαστικοί λόγοι επιβάλλουν, κατά τη γνώμη μας, τη δημοσίευση των τροποποιημένων οικονομικών καταστάσεων και στις εφημερίδες αυτές.

Οι οικονομικές καταστάσεις που εγκρίθηκαν από τη Γενική Συνέλευση των εταίρων είναι δυνατό να αναθεωρηθούν από μεταγενέστερη συνέλευση των εταίρων αν και μετά την έγκριση διαπιστωθεί ότι οι καταστάσεις αυτές συντάχθηκαν κατά παράβαση του νόμου ή του καταστατικού ή ότι αποκρύφτηκε η αληθής οικονομική κατάσταση της εταιρίας.

5.7 Χρόνος Καταρτίσεως των Οικονομικών Καταστάσεων της Ε.Π.Ε.

Ο νόμος δεν καθορίζει επακριβώς το χρόνο που οι διαχειριστές οφείλουν να περατώσουν την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Από τη διάταξη όμως της παρ. 3 του άρθρου 10 του ν.3190/1955, που ορίζει ότι «η συνέλευση συγκαλείται υποχρεωτικώς τουλάχιστον άπαξ κατ' έτος εντός τριών μηνών από της λήξεως της εταιρικής χρήσεως», σε συνδυασμό με τη διάταξη του άρθρου 43α παρ. 3γ του ν.2190/1920, στην οποία παραπέμπει ο ν.3190/1955 (άρθρο 22 παρ. 3), και η οποία ορίζει ότι η έκθεση διαχείρισεως του ή των διαχειριστών πρέπει να έχει τεθεί υπόψη των ελεγκτών για επαλήθευση αυτής με τις σχετικές οικονομικές καταστάσεις τουλάχιστον 30 ημέρες πριν από τη Γενική Συνέλευση, προκύπτει ότι το χρονικό όριο περατώσεως της καταρτίσεως των οικονομικών καταστάσεων είναι δυο μήνες από τη λήξη της χρήσεως.

Το Καταστατικό της εταιρίας είναι δυνατό να καθορίζει χρονική περίοδο μικρότερη από αυτήν που απαιτεί ο νόμος, μέσα στην οποία οι διαχειριστές υποχρεούνται να καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις, ενώ δεν είναι δυνατό να επιμηκύνει την προθεσμία αυτήν. Εξάλλου, όπως εκτέθηκε πιο πάνω στην παρ. 33.4, ο Κώδικας Βιβλίων Στοιχείων (π.δ. 186/1992), με τη διάταξη της παρ. 8 του άρθρου 17, ορίζει ότι το κλείσιμο του ισολογισμού της Ε.Π.Ε. περατούται μέσα σε τρεις (3) μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

5.8 Ο Ισολογισμός και η Κατάσταση Λογαριασμού «Αποτελεσμάτων Χρήσεως» της Ε.Π.Ε.

Ο ισολογισμός της Ε.Π.Ε., είναι κατά βάση όμοιος με τον ισολογισμό της Α.Ε. Λόγω όμως ορισμένων διαφορών της Ε.Π.Ε., σε σχέση με την Α.Ε., στον ισολογισμό της Ε.Π.Ε., δεν υπάρχουν όλοι οι λογαριασμοί που υπάρχουν στον ισολογισμό της Α.Ε., ενώ οι τίτλοι και το περιεχόμενο ορισμένων άλλων λογαριασμών πρέπει ανάλογα να τροποποιηθούν.

Η δομή και το περιεχόμενο της καταστάσεως του λογαριασμού «Αποτελεσμάτων Χρήσεως» της Α.Ε., ισχύουν, χωρίς καμιά μεταβολή, και για την ομώνυμη κατάσταση της Ε.Π.Ε.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

6.1 Διάθεση των Κερδών της Ε.Π.Ε.

Περιεχόμενο και δομή του Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων της Ε.Π.Ε., λαμβανομένης υπόψη της λειτουργικής δομής και του ισχύοντος συστήματος φορολογίας της Ε.Π.Ε., ο «πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων» της Ε.Π.Ε., διαμορφώνεται ως εξής:

Ο «Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων» της Ε.Π.Ε., κατά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.

		Ποσά κλειόμενης χρήσης	Ποσά προηγούμενης χρήσης
88.00ή 88.01(86.99)	Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) χρήσης	XXX	XXX
88.02-04 (42.00-02)	(+) ή (-) :Υπόλοιπο αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) προηγούμενων χρήσεων	XXX	XXX
88.06 (42.04)	(+) ή (-): Διαφορές φορολογικού έλεγχου προηγούμενων χρόνων	(-) XXX	XXX
88.07(υπολογισμοί 41)	(+)Αποθεματικά προς διάθεση	XXX	XXX
	Σύνολο	XXX	XXX
88.08	ΜΕΙΟΝ: 1.φόρος εισοδήματος και χαρτόσημο. 2.λοιποι μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος	XXX	XXX
88.99	Κέρδη προς διάθεση Ή ζημίες εις νέον	XXX	XXX

Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:

41.02	Τακτικό αποθεματικό	XXX	XXX
41.03	Αποθεματικά καταστατικού	XXX	XXX
41.04-05	Ειδικά και έκτακτα αποθεματικά	XXX	XXX
41.08	Αφορολόγητα αποθεματικά	XXX	XXX
41.90	Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα	XXX	XXX
41.91	Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο	XXX	XXX
41.92	Αποθεματικά από κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων	XXX	XXX
53.14	Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους	XXX	XXX
	Σύνολο	XXX	XXX

6.2 Σειρά Διαθέσεως των Κερδών της Ε.Π.Ε.

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

- Τις «διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων»
- Τους «λοιπούς μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους»

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

α) Πρωταρχικά τα λογιστικά κέρδη της χρήσεως διατίθενται για την κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων. Όταν υπάρχει ακάλυπτη ζημία προηγούμενων χρήσεων κανένα ποσό από τα κέρδη της χρήσεως ή των προηγούμενων χρήσεων (αποθεματικά, κ.λπ.) δεν

επιτρέπεται να διατίθεται για το σχηματισμό αποθεματικών και κατά μεγαλύτερο λόγο, να διανέμεται στους εταίρους και τυχόν λοιπούς δικαιούχους.

β) Ακολουθεί η κράτηση για φόρο εισοδήματος της εταιρίας υπολογιζόμενος κατά τα ισχύοντα σήμερα, με συντελεστή 24 % επί των φορολογητέων κερδών της χρήσεως, σύμφωνα με την παρ. 1 άρθρο 101.

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

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

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

Σχηματικά, η σειρά διαθέσεως των κερδών της Ε.Π.Ε., μπορεί να απεικονιστεί ως εξής:

- 1. ΚΑΛΥΨΗ ΤΩΝ ΖΗΜΙΩΝ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΩΝ ΧΡΗΣΕΩΝ**
- 2. ΚΡΑΤΗΣΗ ΓΙΑ ΦΟΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**
- 3. ΚΡΑΤΗΣΗ ΓΙΑ ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ**
- 4. ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ**

Κατά τους ορισμούς του καταστατικού και τις αποφάσεις της Γενικής Συνέλευσης των Εταίρων:

- α) Κέρδη στους εταίρους
- β) Αμοιβές διαχειριστών από τα κέρδη της χρήσεως
- γ) Κέρδη στο προσωπικό
- δ) Αφορολόγητα αποθεματικά κ.λπ.

6.3 Φορολογία Εισοδήματος της Ε.Π.Ε.

Ο φόρος στις Ε.Π.Ε., υπολογίζεται πάνω στα καθαρά κέρδη του ισολογισμού μετά την αφαίρεση τυχόν μερισμάτων ή κερδών από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες με συντελεστή 35% για την χρήση του 2004³⁹, 32% για την χρήση του 2005, 29% για την χρήση του 2006, 25% για την χρήση του 2007,2008,2009 και για την χρήση του 2010 24% επί των αδιανέμητων κερδών. Αν στα καθαρά κέρδη του ισολογισμού περιλαμβάνονται και έσοδα αφορολόγητα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο στο όνομα της Ε.Π.Ε., οι δαπάνες μειώνονται.

6.4 Υπολογισμός Δαπανών Όταν υπάρχουν Απαλλασσόμενα Έσοδα

Σε περίπτωση κατά την οποία στα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται και έσοδα τα οποία απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή έσοδα από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε ημεδαπές εταιρίες, για τον υπολογισμό του καθαρού κέρδους της επιχείρησης που υπόκειται σε φορολογία το συνολικό ποσό των δαπανών που θα εκπέσει μειώνεται κατά τα εξής ποσά δαπανών, που βαρύνουν τα ακαθάριστα έσοδα:

- α) πόσο των χρεωστικών τόκων που βρίσκεται με επιμερισμό των τόκων αυτών μεταξύ αυτών που υπόκεινται στη φορολογία ακαθάριστων εσόδων και αυτών που δεν υπόκεινται.
- β) ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) των εσόδων που απαλλάσσονται της φορολογίας ή φορολογούνται ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή των εσόδων από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές επιχειρήσεις, ως λοιπές δαπάνες. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%) των πάσης φύσεως δαπανών αυτής της επιχείρησης.

Για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών προστίθεται σε αυτά το μέρος των αφορολόγητων εσόδων που αντιστοιχούν στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή μετά την αναγωγή του εβρισκόμενου αυτού ποσού σε μικτό με την προσθήκη σε αυτό του αναλογούντος φόρου.

³⁹ Άρθρο 19 παρ.1 του ν.2238/1994 όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 6 παρ.4 του ν.3296/2004.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Καθαρά κέρδη ισολογισμού χρήσης 2004	335.000
Μείον αφορολόγητα κέρδη	20.000
Φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο	<u>15.000</u>
Καθαρά κέρδη φορολογητέα	300.000
Σε διανομή κερδών 120.000 στα μη φορολογηθέντα κέρδη αναλογούν	
$\frac{35.000}{300.000} \times 120.000 = 14.000$ ευρώ	

Το ποσό των 14.000 ευρώ με συντελεστή φορολογίας 24 % αναγόμενο σε μικτό ανέρχεται σε $14.000 \times 100 = 21.538$ ευρώ

65

Επομένως τα φορολογητέα κέρδη ανέρχονται σε 300.000,00ευρώ πλέον αναλογία αφορολόγητων στα διανεμόμενα αναγόμενα σε μικτά 21.538,00ευρώ.

Αν τα αφορολόγητα έσοδα είναι μεγαλύτερα από τα κέρδη του ισολογισμού και γίνεται διανομή, το μέρος των κερδών που μοιράζεται φορολογείται στο όνομα του Νομικού Προσώπου μετά την αναγωγή του σε μικτό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου.

6.5 Υπολογισμός του Φόρου Εισοδήματος της Ε.Π.Ε

Με το ν.3091/2002 επήλθε βασική μεταβολή στο σύστημα φορολογίας των Ε.Π.Ε. Συγκεκριμένα, οι μισθοί και λοιπές απολαβές που καταβάλλονται από τις εταιρίες αυτές στους διαχειριστές - εταίρους τους και οι οποίες μέχρι και τη χρήση 2002 δεν αναγνωρίζονταν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα αναγνωρίζονται πλέον για τα εισοδήματα που προκύπτουν στις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1/1/2003.

Παράλληλα καταργήθηκε η «πλασματική» επιχειρηματική αμοιβή των εταίρων-διαχειριστών που υπολογιζόταν κατά τον προσδιορισμό του φόρου της εταιρίας για τα εισοδήματα των διαχειριστικών περιόδων μέχρι 31/12/2002.

6.6 Έκπτωση από τα Ακαθάριστα Έσοδα των Μισθών και Απολαβών των Εταίρων

Με το άρθρο 31 παρ. 1 περ. α' υποπερ. αα' του ν.2238/94 ορίζεται ότι από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν «οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων των εταιριών Ε.Π.Ε., εφόσον τα πρόσωπα αυτά για τις υπηρεσίες που παρέχουν στις εταιρίες

έχουν ασφαλιστεί σε οποιοδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο». ⁴⁰ Σύμφωνα λοιπόν, με τις νέες αυτές διατάξεις οι μισθοί που καταβάλλει η Ε.Π.Ε., προς τους εταίρους της, αναγνωρίζονται πλέον προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, ως δαπάνη μισθοδοσίας προσωπικού, εφόσον βέβαια συντρέχουν και οι προβλεπόμενες από το νόμο λοιπές προϋποθέσεις αναγνώρισης της σχετικής της σχετικής δαπάνης (παραγωγικότητα της δαπάνης) καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών, ύπαρξη νόμιμων δικαιολογητικών κ.λπ.).

6.6.1 Παρακράτηση Φόρου από τους Μισθούς και τις Απολαβές των Εταίρων

Με το άρθρο 28 παρ. 3 περ. στ' του ν.2238/94, ορίζεται ότι «ο μισθός και οι κάθε είδους απολαβές που καταβάλλονται από Ε.Π.Ε., σε εταίρους της για υπηρεσίες που παρέχουν σε αυτή (σ.σ π.χ. λογιστή, προϊσταμένου πωλήσεων κ.λπ.), εφόσον οι εταίροι είναι ασφαλισμένοι για τις υπηρεσίες αυτές σε οποιονδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο εκτός του Ι.Κ.Α.» θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (άρθρο 8 παρ. 2 του ν. 3091/2002, ισχύς για μισθούς και απολαβές που βαρύνουν τις χρήσεις που αρχίζουν από 1/1/2003 και μετά).

Δηλαδή, με τις νέες διατάξεις επέρχεται κατά κάποιο τρόπο φορολογική εξομοίωση με τους μισθούς που καταβάλλονται στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου Α.Ε.

Εξάλλου, με το άρθρο 55 παρ. 1 περ. α' του ν.2238/94 ορίζεται ότι στα ανωτέρω εισοδήματα γίνεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 35% (που αργότερα ο συντελεστής έγινε 24%) στο ποσό που προκύπτει μετά την αφαίρεση των ασφαλιστικών εισφορών που καταβάλλονται και των αναλογούντων τελών χαρτοσήμου. Η παρακράτηση αυτή διενεργείται κατά την καταβολή των υπόψη μισθών και απολαβών και ο φόρος αποδίδεται με εφάπαξ καταβολή μέχρι την 20ή ημέρα των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους.

Με την παρακράτηση του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τους μισθούς που λαμβάνουν.

Επισημαίνεται ότι, όταν ο εταίρος για τις υπηρεσίες που προσφέρει στην εταιρία είναι ασφαλισμένος στο Ι.Κ.Α. , ο μισθός και οι λοιπές απολαβές του συνιστούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και υποβάλλονται σε φορολογία με βάση την κλίμακα του άρθρου 9 του ν.2238/94.

⁴⁰ Άρθρο 5 παρ.2 του ν.3091/2002, ισχύει για μισθούς και απολαβές που βαρύνουν τις διαχειριστικές

6.6.2 Επιχειρηματική Αμοιβή

Η περ. ε΄ της παρ. 3 του άρθρου 28 του ν.2238/94 προέβλεπε την αφαίρεση από τα καθαρά κέρδη της Ε.Π.Ε., του ποσού της επιχειρηματικής αμοιβής για φυσικά πρόσωπα διαχειριστές εταίρους (και μέχρι τρεις) και επί του υπολοίπου των κερδών την εφαρμογή του κάθε φορά ισχύοντα συντελεστή φορολογίας. Η επιχειρηματική αμοιβή των εταίρων διαχειριστών της Ε.Π.Ε., καταργήθηκε από την χρήση του 2003 και έτσι δεν αφαιρείται επιχειρηματική αμοιβή για φυσικά πρόσωπα διαχειριστές εταίρους από τα κέρδη των Ε.Π.Ε., που προκύπτουν από την 1/1/2003.⁴¹

6.6.3 Συμπληρωματικός Φόρος

Επιπλέον του κύριου φόρου επιβάλλεται και συμπληρωματικός φόρος στο εισόδημα από ακίνητα που αποκτούν τα Νομικά Πρόσωπα. Ο φόρος αυτός, υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%)⁴² στο συνολικό ακαθάριστο εισόδημα που προέρχεται από ακίνητα και δεν είναι δυνατό να υπερβεί το ποσό του κυρίως φόρου εισοδήματος. Το εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων στις Ε.Π.Ε., και Α.Ε., θεωρείται εισόδημα Δ΄ πηγής και επομένως εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα οι τόκοι δανείου για τη αγορά ακινήτου προς εκμετάλλευση.⁴³

6.6.4 Εκπτώσεις από το Φόρο

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

- α) ο φόρος που έχει προκαταβληθεί ή παρακρατηθεί.
- β) ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων με ειδικό τρόπο, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εισοδημάτων που διανέμονται και με τα οποία έχουν προσauxηθεί τα υποκείμενα σε φορολογία κέρδη του Νομικού Προσώπου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 106 του ν.2238/94.

περιόδους που αρχίζουν από 1/1/2003.

⁴¹ Άρθρο 8 παρ.1 του ν.3091/2002, ερμηνευτική εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών 102157/πολ.1038/5/2/2003.

⁴² Άρθρο 109 παρ.3 του ν.2238/1994.

⁴³ Γνωμ. Νομικού Συμβουλίου του κράτους 678/2002 πολ.1058 7/3/2201.

γ) ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φορολογία. Ειδικά, για μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρία από αλλοδαπή θυγατρική εταιρία, εκπίπτει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος Νομικού Προσώπου, καθώς και το ποσό που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος κατά το μέρος το οποίο αναλογεί στα πιο πάνω διανεμόμενα μερίσματα.

Όταν τα μερίσματα αυτά έχουν διανεμηθεί προηγουμένως από θυγατρική της πιο πάνω αλλοδαπής εταιρίας, του ίδιου ή άλλου κράτους, και η καταβάλλουσα στην ημεδαπή εταιρία τα μερίσματα, δεν έχει προβεί σε παρακράτηση φόρου ή δεν έχει καταβάλλει η ίδια φόρο εισοδήματος, το ημεδαπό Νομικό Πρόσωπο δικαιούται να εκπέσει από τον φόρο εισοδήματος που αναλογεί το ποσό φόρου εισοδήματος που έχει καταβάλλει η θυγατρική της αλλοδαπής εταιρίας ή που έχει παρακρατήσει για τα υπόψη μερίσματα, τα οποία τελικά έχουν διανεμηθεί προς το ημεδαπό Νομικό Πρόσωπο.

Για την απόδειξη του ύψους του φόρου που έχει καταβληθεί εκτός Ελλάδος για το ποσό του διανεμόμενου μερίσματος που τελικώς κτάται από την ημεδαπή Α.Ε. απαιτείται βεβαίωση που θα εκδοθεί στη χώρα καταβολής του φόρου, από Ορκωτό Ελεγκτή ή άλλη αρμόδια αρχή.

Το ποσό φόρου που εκπίπτει σε αυτήν την περίπτωση, δεν μπορεί να είναι σε καμία περίπτωση υψηλότερο από το ποσό φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

6.6.5 Προκαταβολή Φόρου

Με βάση την οριστική δήλωση του Νομικού Προσώπου ή τον οριστικό τίτλο, ο αρμόδιος προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βεβαιώνει ποσό ίσο με πενήντα πέντε τοις εκατό (55%) του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα της διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους που έληξε.⁴⁴

Η προκαταβολή του φόρου από το οικονομικό έτος 2006 αυξήθηκε από 55% σε 65%.⁴⁵

Η προκαταβολή φόρου για τις νέες Ε.Π.Ε., μειώνεται κατά 50% στα 3 πρώτα χρόνια.

Η βεβαίωση αυτή γίνεται έναντι του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα της διαχειριστικής περιόδου που διανύεται ή του ημερολογιακού έτους κατά περίπτωση.

Όταν δεν υπάρχει δήλωση ή οριστικός τίτλος, ο καταβλητέος φόρος υπολογίζεται με βάση

⁴⁴ Άρθρο 111 του ν.2238/1994.

το φόρο που προκύπτει από στοιχεία του εγγύτερου οικονομικού έτους. Αν τα έσοδα της Ε.Π.Ε., αποδεδειγμένα μειώνονται πάνω από 25% στην τρέχουσα χρήση μπορεί να ζητηθεί η ανάλογη μείωσή του με αίτηση που θα υποβληθεί μέχρι τον Σεπτέμβριο.

Τα ποσά του φόρου που εισπράττονται στην πηγή με παρακράτηση, εφόσον συντρέχει περίπτωση, εκπίπτουν από το ποσό που πρέπει να βεβαιωθεί ως προκαταβολή. Δεν εκπίπτουν τα ποσά του φόρου που έχουν παρακρατηθεί σε εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

6.6.6 Νομολογία επί Φορολογικών Θεμάτων Ε.Π.Ε.

α) Η επιβολή προστίμου στο όνομα λυθείσας Ε.Π.Ε., είναι νόμιμη, εφόσον ανάγεται σε χρόνο κατά τον οποίο το Νομικό Πρόσωπο της εταιρίας υφίστατο. Η πράξη επιβολής προστίμου κοινοποιείται σε όλους τους κατά την λύση διατελούντες εταίρους, οι οποίοι μπορούν να ασκήσουν προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου.⁴⁶

β) Οι διαχειριστές των Ε.Π.Ε., ευθύνονται ποινικά:

- Για χρέη της εταιρίας που ήταν βεβαιωμένα στις Δ.Ο.Υ. και στα Τελωνεία.
- Για όσα χρέη βρέθηκαν κατά το διάστημα της θητείας τους.
- Για όσα βεβαιώθηκαν μετά την λύση της εταιρίας, αλλά γεννήθηκαν ή ανάγονται στο χρόνο που είχαν την ιδιότητα του διαχειριστή.⁴⁷

γ) Σε περίπτωση που μια Ε.Π.Ε., έχει υπερδωδεκάμηνη διαχειριστική χρήση, το Υπουργείο Οικονομικών διευκρινίζει τα ακόλουθα με την υπ' αριθ. 1050552/πολ..1132/93 εγκύκλιό του:

- Η Ε.Π.Ε., υποχρεούται να υποβάλει μία δήλωση φορολογίας για το συνολικό εισόδημα που προέκυψε κατά την υπερδωδεκάμηνη χρήση.
- Με την υπ' αριθ. 1112910/10736/πολ.1248/12.11.1992 διαταγή, έγινε δεκτό ότι σε περίπτωση που η διαχειριστική χρήση της Ε.Π.Ε., είναι υπερδωδεκάμηνη, ως προκαταβολή φόρου εισοδήματος βεβαιώνεται το μέρος αυτής που αναλογεί σε δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα.

δ) Δεν υπόκειται σε Φ.Μ.Α. η εισφορά ακινήτων Ο.Ε., ή Ε.Ε., που μετατρέπονται σε Ε.Π.Ε.

Από τις ισχύουσες διατάξεις προκύπτει, ότι με την μετατροπή Ο.Ε., ή Ε.Ε., σε Ε.Π.Ε.,

⁴⁵ Άρθρο 10 παρ.1 του ν.3453 7/4/2006.

⁴⁶ Σχετική Εγκύκλιος 3057/1990 Τμήμα β.

⁴⁷ Γνωμ. ν.σ.κ.191 /1991 Ολομέλεια

δεν επέρχεται κατάλυση του Νομικού Προσώπου της πρώτης και ίδρυση νέου, της Ε.Π.Ε., αλλά μεταβάλλεται απλώς ο νομικός τύπος της υφιστάμενης εταιρίας σε Ε.Π.Ε. Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή, η εισφορά ακίνητων περιουσιακών στοιχείων της Ο.Ε., ή Ε.Ε., στην συσταθείσα Ε.Π.Ε., δεν συνιστά την κατά την παρ. 1 του αν.ν. 1521/1950 «μεταβίβαση», την υποβαλλόμενη στον φόρο που προβλέπεται από τον νόμο αυτό.⁴⁸

ε) Ο διαχειριστής και ο εκκαθαριστής της Ε.Π.Ε., ευθύνονται σε αποζημίωση έναντι της εταιρίας για επιζήμια έναντι αυτής συμπεριφορά. Την εταιρική αγωγή κατά του διαχειριστή ή του εκκαθαριστή νομιμοποιούνται να ασκήσουν οι κατ' ιδίαν εταίροι, καθώς και οι τρίτοι, εφόσον η συνέλευση των εταίρων απέρριψε σχετική πρόταση ή δεν λήφθηκε απόφαση της συνελεύσεως περί εγέρσεως της αγωγής εκ μέρους της εταιρίας εντός ευλόγου χρόνου.

• Συντελεστής Φορολογίας της Εταιρίας

Τα συνολικά κέρδη της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης φορολογούνται με συντελεστή 24%, δηλαδή με το συντελεστή φορολογίας και των άλλων Νομικών Προσώπων του άρθρου 101 § 1 του ν.2238/94 το οποίο αντικατατάθηκε με το άρθρο 14 του ν.3842/2010 (Α.Ε., δημόσιες, δημοτικές επιχειρήσεις, αλλοδαπές, κ.λπ.).

• Έκπτωση του Παρακρατημένου και Προκαταβλημένου Φόρου

Από το φόρο που προκύπτει κατά τις γενικές διατάξεις σε βάρος του νομικού προσώπου της εταιρίας, δηλαδή:

Συνολικό φορολογητέο εισόδημα X 24%

Εκπίπτει ο φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε από τρίτους κατά την είσπραξη από την εταιρία εσόδων της και ο φόρος εισοδήματος που προκαταβλήθηκε από αυτήν με βάση τις διατάξεις των άρθρων 12 και 13 του ν.2238/94 και πάντα σύμφωνα με τον καινούριο νόμο.

• Επιχειρηματική Αμοιβή

➤ «Σε περίπτωση περισσότερων διαχειριστών εταίρων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρία και δηλώνονται με την οικεία αρχική ετήσια δήλωσή της. Ως ποσοστά λαμβάνονται εκείνα που υφίστανται κατά το χρόνο έγκρισης του ισολογισμού της.

⁴⁸ Απόφαση της Σχετικής Εγκυκλίου 3022/1997 Τμήμα β.

- «Αν αυτός δεν εγκριθεί μέσα σε χρονικό διάστημα τριών (3) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, λαμβάνονται υπόψη τα ποσοστά που έχουν αυτοί κατά την τελευταία ημέρα του τριμήνου.
- «Η ανωτέρω επιχειρηματική αμοιβή θεωρείται ως λαμβανόμενη, από το *ήμισυ των συνολικών καθαρών κερδών της εταιρίας που δηλώνονται με την οικεία ετήσια δήλωσή της και κατά το ποσό συμμετοχής των διαχειριστών.*
- Όταν ο διαχειριστής συμμετέχει σε περισσότερες της μιας Ε.Π.Ε., ή σε άλλες προσωπικές εταιρίες ως ομόρρυθμος εταίρος, αυτός δικαιούται επιχειρηματικής αμοιβής από μια από αυτές, κατ' επιλογή του.
- Η επιλογή αυτή δηλώνεται με την οικεία αρχική εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη, κατά περίπτωση, δήλωση της εταιρίας και δεν ανακαλείται» (άρθρο 109 παρ. 2 του ν. 2238/1994).

• Μισθοί και Απολαβές των Εταίρων

Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 31 παρ. 1 περ. α', υποπερ. αα' του ν.2238/1994 πριν από την τροποποίησή τους με το άρθρο 5 παρ. 2 του ν.3091/2002, ορίζονταν ότι από τα ακαθάριστα έσοδα της Ε.Π.Ε., «δεν εκπίπτουν οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων». Δηλαδή οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων προσαυξάνουν τα φορολογητέα κέρδη της χρήσεως και συνεπώς στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της εταιρίας πρέπει να αντιμετωπίζονται ως λογιστικές διαφορές.

Με την υπαγωγή όμως του συνόλου των κερδών της εταιρίας και των μισθών και λοιπών απολαβών των εταίρων σε πλήρη φορολογία με συντελεστή 24% (πάντα σύμφωνα με τον νέο νόμο), ενώ ένα τμήμα αυτού αφορά ασφαλώς αντιμισθία της παρεχόμενης από τους εταίρους εργασίας, (όπως και στην ανώνυμη εταιρία οι πρόσθετες αμοιβές που καταβάλλονται σε μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου με βάση ειδική σχέση αυτών με την εταιρία), εγεννάτο σε βάρος των εταίρων της εταιρίας αυτής αδικία, για την άρση της οποίας ο φορολογικός νομοθέτης του ν.2065/1992, κατά τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος της εταιρίας, δεν αναγνώριζε μεν τις καταβλημένες στους εταίρους αμοιβές, δηλαδή τις πραγματικές αμοιβές που καταβλήθηκαν στους εταίρους, αφαιρούσε όμως από τα φορολογητέα κέρδη ένα «πλασματικό» ποσό για επιχειρηματική αμοιβή των εταίρων, που ανέρχεται σε ποσοστό 50% των φορολογητέων κερδών και το ποσό αυτό κατανέμει μεταξύ των τριών πρώτων διαχειριστών εταίρων και το υποβάλλει σε φορολογία στο όνομά τους.

6.7 Επιχειρηματική Αμοιβή

6.7.1 Επιχειρηματική Αμοιβή Τρίτου (μη Εταίρου)

Ο διαχειριστής τρίτος (μη εταίρος) αμείβεται από την εταιρία με βάση σχέση έμμισθης εντολής, ειδικότερα ως προς την ελεύθερη ανάκληση αυτής από την εταιρία και την καταγγελία αυτής από το διαχειριστή. Κατά τα λοιπά, οι μη εταίροι διαχειριστές εξομοιώνονται με μισθωτούς (υπαλλήλους), εφόσον η εργασία που παρέχουν προς την εταιρία τυγχάνει, κατά κανόνα, εξαρτημένη υπαγόμενη, κατά κανόνα, σε ασφάλιση του Ι.Κ.Α.

Ο διαχειριστής μη εταίρος (τρίτος) αμείβεται από την εταιρία με βάση σχέση έμμισθης εντολής ανεξάρτητων υπηρεσιών ή με βάση σύμβαση εξαρτημένης εργασίας.

Οι αμοιβές που καταβάλλονται στο διαχειριστή μη εταίρο καταχωρούνται στους αρμόδιους υπολογαριασμούς του 61 «αμοιβές και έξοδα τρίτων» ή του 60 «αποδοχές και έξοδα προσωπικού», κατά περίπτωση, υποβάλλονται στις νόμιμες κρατήσεις και εισφορές υπέρ ασφαλιστικών οργανισμών, σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος και αποτελούν δαπάνη εκπιπόμενη από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρίας. Από 1/1/2002 επί των αμοιβών αυτών δεν υπολογίζεται χαρτόσημο.

Στην εξεταζόμενη περίπτωση ο διαχειριστής δεν είναι εταίρος και συνεπώς δεν δικαιούται επιχειρηματικής αμοιβής. Κατά τον υπολογισμό συνεπώς του φόρου εισοδήματος της εταιρίας δεν πρέπει να εκπέσει από τα φορολογητέα κέρδη της χρήσεως κανένα ποσό για (πλασματική) επιχειρηματική αμοιβή, αλλά το συνολικό ποσό των κερδών αυτών, τα οποία μετά την αφαίρεση και των αμοιβών που καταβλήθηκαν στο διαχειριστή μη εταίρο, θα φορολογηθεί στο όνομα του νομικού προσώπου της εταιρίας με συντελεστή 24 %.

6.7.2 Επιχειρηματική Αμοιβή που Καταβάλλεται στους Διαχειριστές Εταίρους στην Διάρκεια της Χρήσεως (31/12/2002)

Από άποψη εμπορικής νομοθεσίας ο μισθός του εταίρου διαχειριστή και κάθε άλλη οποιασδήποτε φύσεως απολαβή του είναι άσχετη με τα κέρδη και καταβάλλεται όχι μόνο στις κερδοφόρες αλλά και στις ζημιογόνες εταιρικές χρήσεις.

Ο εταίρος διαχειριστής συνδέεται με τους λοιπούς εταίρους με την εταιρική σύμβαση και με σύμβαση εργασίας με την εταιρία. Από φορολογική άποψη όμως ισχύουν τα

ακόλουθα:

Κατά το άρθρο 55 παρ. 1 περ. η του ν.2238/1994 «οι μισθοί και λοιπές αμοιβές που καταβάλλει η εταιρία περιορισμένης ευθύνης σε διαχειριστές εταίρους αυτής, λόγω παρεχόμενων σε αυτήν υπηρεσιών, δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου για τα πιο πάνω ποσά, το Νομικό Πρόσωπο υποχρεούται, έναντι του οφειλόμενου φόρου επί της επιχειρηματικής αμοιβής, για να καταβάλει στο Δημόσιο φόρο που υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), πλέον τελών χαρτοσήμου ένα τοις εκατό (1%). Για την απόδοση του φόρου αυτού εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 59», δηλαδή με εφάπαξ καταβολή στη Δ.Ο.Υ. της έδρας τους, μέχρι την 20ή ημέρα των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους με προσωρινή δήλωση.

Εξάλλου, σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ. 1 περ. α', υποπερ. αα' του ίδιου ν.2238/1994, από τα ακαθάριστα έσοδα των Ε.Π.Ε., δεν εκπίπτουν οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων.

Ο προαναφερόμενος φόρος εκπίπτει από το φόρο που παρακρατείται από την «πλασματική» επιχειρηματική αμοιβή, που υπολογίζεται στο τέλος της χρήσεως, σύμφωνα με όσα εκθέτουμε αμέσως παρακάτω. Το χρεωστικό υπόλοιπο που προκύπτει από το συμψηφισμό αυτόν καταβάλλεται εφάπαξ μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση μήνα, ενώ το τυχόν πιστωτικό επιστρέφεται στην εταιρία (άρθρο 55 παρ. 1 περ. η' του ν. 2238/1994).

Λαμβάνοντας υπόψη το ισχύον φορολογικό καθεστώς που ίσχυε την επιχειρηματική αμοιβή και τις λοιπές απολαβές των διαχειριστών εταίρων, η λογιστική τους παρακολούθηση πρέπει να αντιμετωπιστεί ως εξής:

- Οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές που καταβάλλονταν στη διάρκεια της χρήσεως σε διαχειριστές εταίρους, συνιστούν, κατά το ν.2190/1920 και τις παραδεγμένες λογιστικές αρχές, έξοδα (εταιρικά βάρη) της χρήσεως, καταχωρούνταν σε αρμόδιους υπολογαριασμούς του 61 «αμοιβές και έξοδα τρίτων» ή του 60 «αμοιβές και έξοδα προσωπικού» και συμμετέχουν στη διαμόρφωση των λογιστικών αποτελεσμάτων της χρήσεως.
- Ο φόρος εισοδήματος και το χαρτόσημο επί των μισθών και απολαβών των διαχειριστών εταίρων που κατέβαλλε η εταιρία σ' αυτούς στη διάρκεια της χρήσεως καταχωρούνταν σε αρμόδιους υπολογαριασμούς του 33.13. Δηλαδή, γινόταν εγγραφή της ακόλουθης

μορφής.⁴⁹

Τα ποσά του προκαταβλημένου φόρου εισοδήματος και του προκαταβλημένου χαρτοσήμου μεταφέρονταν στο τέλος της χρήσεως στη χρέωση των αρμόδιων υπολογισμών του 54 «υποχρεώσεις από φόρους- τέλη», όπως αναπτύσσεται αμέσως παρακάτω.

Σε περίπτωση που στο τέλος της χρήσεως δεν προέκυπταν κέρδη ή για οποιονδήποτε λόγο δεν είχε υπολογιστεί επιχειρηματική αμοιβή τα παραπάνω ποσά του προκαταβλημένου φόρου και εισοδήματος αναζητούνταν από το Δημόσιο.

«Πλασματική» επιχειρηματική αμοιβή που υπολογίζεται επί των κερδών στο τέλος της χρήσεως (μέχρι 31/12/2002). Αναφέρθηκαν ήδη οι λόγοι για τους οποίους ο φορολογικός νομοθέτης καθιέρωνε την «πλασματική» επιχειρηματική αμοιβή και ότι αυτή υπολογιζόταν με συντελεστή 50% επί των φορολογητέων κερδών της χρήσεως. Εδώ επισημαίνουμε μόνο τα ακόλουθα:

- Η επιχειρηματική αμοιβή υπολογιζόταν μόνο για διαχειριστές φυσικά πρόσωπα (όχι και για νομικά) και μέχρι τρεις, οι οποίοι συμμετείχαν στην εταιρία με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής στα κέρδη, όπως τα ποσοστά αυτά είχαν κατά το χρόνο έγκρισης του ισολογισμού της εταιρίας ή σε περιπτώσεις μη έγκρισης μέσα σε τρεις μήνες από τη λήξη της χρήσεως όπως τα ποσοστά είχαν κατά την τελευταία ημέρα του τριμήνου.

Αν υπήρχαν διαχειριστές εταίροι περισσότεροι των τριών για τους πέραν των τριών πρώτων δεν λογιζόταν επιχειρηματική αμοιβή.

Ο διαχειριστής ή οι διαχειριστές εταίροι κατονομάζονταν στο καταστατικό της εταιρίας ή διορίζονταν με απόφαση της συνέλευσης των εταίρων.

- Η αφαίρεση από τα φορολογητέα κέρδη της επιχειρηματικής αμοιβής ήταν υποχρεωτική και ανεξάρτητη αν οι εταίροι λάμβαναν ή όχι επιχειρηματική αμοιβή μεγαλύτερη ή μικρότερη από αυτήν που καθορίζει ο νόμος.

Σημειώνεται ότι στα επιπλέον κέρδη που προέκυπταν από φορολογικούς ελέγχους δεν λογιζόταν επιχειρηματική αμοιβή.

Λαμβάνοντας υπόψη το φορολογικό καθεστώς που ίσχυε μέχρι 31/12/2002 για την «πλασματική» επιχειρηματική αμοιβή, τα σχετικά θέματα έπρεπε να αντιμετωπίζονται ως εξής:

- Οι μισθοί και οι λοιπές απολαβές των διαχειριστών εταίρων ανεξάρτητα σε ποιους λογαριασμούς είχαν καταχωρηθεί θα έπρεπε να αντιμετωπιστούν ως λογιστικές διαφορές,

⁴⁹ Σακελαής Ε., Αναστασιάδης Ι., όπ.π., σελ.732.

προσαυξανούσες τα λογιστικά κέρδη της χρήσεως προκειμένου να προσδιοριστούν τα φορολογητέα κέρδη αυτής.

Σημειώνεται όμως ότι αν οι μισθοί ή οι απολαβές των εταίρων υπόκειντο υποχρεωτικά από το νόμο σε ασφαλιστικές εισφορές, αυτές, εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα ως γενικά έξοδα κατά το μέρος που επιβαρύνονταν, βάσει νόμου, ο εργοδότης αυτών (Υπουργείο Οικονομικών 1018050/ πολ. 1042/1993). Πάντως οι διαχειριστές εταίροι δεν ασφαλίζονται στο Ι.Κ.Α., κι αν ακόμη λαμβάνουν μισθό επειδή δεν παρέχουν εξηρημένη εργασία (Εγκύκλιος Ι.Κ.Α., 149/1969).

- Κατά τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος της εταιρίας στο τέλος της χρήσεως υπολογιζόταν και η «πλασματική» επιχειρηματική αμοιβή. Η αμοιβή αυτή ήταν καθαρώς ένα υπολογιστικό μέγεθος προκειμένου να προσδιοριστεί η βάση των κερδών επί των οποίων θα υπολογιζόταν ο φόρος εισοδήματος της εταιρίας. Για την αμοιβή συνεπώς αυτή, δεν έπρεπε να γίνεται λογιστική εγγραφή. Μια τέτοια εγγραφή, άλλωστε, είναι αδύνατη όταν δεν υπάρχουν λογιστικά κέρδη προς διανομή, ενώ λόγω λογιστικών διαφορών προκύπτουν φορολογητέα κέρδη.

- Η επιχειρηματική όμως αμοιβή αποτελούσε φορολογητέο εισόδημα των διαχειριστών εταίρων από το οποίο η εταιρία έπρεπε να διενεργήσει παρακράτηση φόρου 20% και χαρτοσήμου 1,20% και να αποδώσει τα προκύπτοντα ποσά, κατά τα προεκτεθέντα, στο Δημόσιο. Η διενεργητέα λογιστική εγγραφή είναι της ακόλουθης μορφής.⁵⁰

Επισημαίνεται ότι ο διαχειριστής εταίρος υποχρεούται στην υποβαλλόμενη φορολογική του δήλωση, να δηλώσει την «πλασματική» επιχειρηματική αμοιβή που του αναλογούσε ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, προκειμένου να φορολογηθεί με τις ισχύουσες διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και ως παρακρατηθέντα φόρο το ποσό του φόρου και του χαρτοσήμου που, κατά τα προαναφερόμενα, υπολόγισε και κατέβαλε η εταιρία στο Δημόσιο.

- Οι εταίροι υποχρεούταν να καταβάλουν στην εταιρία τα ποσά του φόρου και του χαρτοσήμου που η εταιρία κατέβαλε στο Δημόσιο για λογαριασμό τους και τα οποία καταχωρήθηκαν στη χρέωση των αρμόδιων υπολογαριασμών του λογαριασμού 33.13 με την αμέσως προηγούμενη εγγραφή.

- Από τα ποσά του φόρου και του χαρτοσήμου επί της «πλασματικής» επιχειρηματικής αμοιβής η εταιρία εξέπιπε τα ποσά φόρου και χαρτοσήμου που κατέβαλε στη διάρκεια της χρήσεως και τα οποία είχαν καταχωρηθεί στη χρέωση κατάλληλων υπολογαριασμών

⁵⁰ Σακελαής Ε., Αναστασιάδης Ι., όπ.π., σελ.733.

του 33.13, οπότε έπρεπε να γίνει η εγγραφή.⁵¹

- Τα υπόλοιπα των παραπάνω υπολογαριασμών του 54.09 συμφωνούν με τα αντίστοιχα ποσά που εμφανίζονται στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος της εταιρίας.

Στο παράδειγμά μας οι λογαριασμοί 54.09.90 και 54.09.91 παρουσιάζουν πιστωτικά υπόλοιπα 1.000,00 ευρώ (7.000,00-6.000,00) και 60,00 ευρώ (420,00-360,00) αντίστοιχα και με χρέωσή τους τα ποσά αυτά αποδίδονταν στο Δημόσιο. Η απόδοση γινόταν με εφάπαξ καταβολή μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση μήνα.

Στην αντίθετη περίπτωση που τα υπόλοιπα των προαναφερόμενων λογαριασμών 54.09.90 και 54.09.91, μετά την παραπάνω εγγραφή, μετατρέπονταν σε χρεωστικά, τα ποσά αυτά επιστρέφονταν στην εταιρία.

Χαρτόσημο επί των κερδών της εταιρίας. Επί των λογιστικών κερδών της χρήσεως, προσαυξημένων με τις λογιστικές διαφορές και μειωμένων με την «πλασματική» επιχειρηματική αμοιβή (μέχρι 31/12/2002) υπολογίζεται χαρτόσημο με ποσοστό 1,2%, το οποίο βαρύνει την εταιρία.⁵²

Το χαρτόσημο επί των κερδών της εταιρίας καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της εταιρίας (Υπουργείο Οικονομικών 1104398/1192), δηλαδή καταβάλλεται μέσα στην επόμενη χρήση.

Το χαρτόσημο επί των κερδών της εταιρίας αποτελεί δαπάνη εκπιπτόμενη από τα ακαθάριστα έσοδα στη χρήση που καταβάλλεται στο Δημόσιο (άρθρο 31 παρ. 1 περ. ε' του ν.2238/1994), συνεπώς στην επόμενη χρήση εκείνης που πραγματοποιήθηκαν τα φορολογούμενα κέρδη.⁵³

Το πιστωτικό υπόλοιπο του 54.07 μεταφέρεται στη συνέχεια στην πίστωση του 54.08, με χρέωση του οποίου αποδίδεται στο Δημόσιο.

Σε περίπτωση που η εταιρία επιθυμεί να βαρύνει την κλειόμενη χρήση με τη δαπάνη του χαρτοσήμου, τότε αντί της χρέωσης του λογαριασμού 82.00.04, θα χρεωθεί ο λογαριασμός 63.98.03 «διάφοροι φόροι- τέλη / χαρτόσημο κερδών», αλλά το ποσό του χαρτοσήμου πρέπει να αντιμετωπιστεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της κλειόμενης χρήσεως ως λογιστική διαφορά, αφού η δαπάνη αυτή εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσεως που καταβάλλεται, δηλαδή της επόμενης χρήσεως. Στην περίπτωση αυτή το ποσό του χαρτοσήμου που θα βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσεως προσδιορίζεται με βάση

⁵¹ Σακελαής Ε., Αναστασιάδης Ι., όπ.π., σελ.734.

⁵² Σακελαής Ε., Αναστασιάδης Ι., όπ.π., σελ. 735.

⁵³ Σακελαής Ε., Αναστασιάδης Ι., όπ.π., σελ. 735.

τους κανόνες της εσωτερικής υφαίρεσης.

Εκπτώσεις από το συνολικό ποσό του φόρου, καταβολή και προκαταβολή του φόρου, υποβολή της φορολογικής δήλωσης:

Ισχύουν τα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω στις παρ.38.1-6 στα αντίστοιχα θέματα της ανώνυμης εταιρίας.

ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ

Λογιστικές εγγραφές για την απεικόνιση της επιχειρηματικής αμοιβής των διαχειριστών εταιρών στη διάρκεια της χρήσεως 2010.

-Οι αποδοχές που παρακρατήθηκαν στους διαχειριστές εταιρους Α. Ανδρέου 6.450,00 ευρώ και Β. Βασιλείου 2.340,00 ευρώ καταχωρήθηκαν σε αρμόδιους υπολογαριασμούς των λογαριασμών 60 <<αποδοχές και έξοδα προσωπικού>> ή του 61 <<αμοιβές και έξοδα τρίτων>> κατά περίπτωση.

-Για το φόρο εισοδήματος και το χαρτόσημο που κατέβαλε η εταιρία επί των παραπάνω αποδοχών θα διενεργήσει την εγγραφή:

33 Χρεώστες Διάφοροι

33.13 Ελληνικό Δημόσιο-

Προκαταβλημένοι και Παρακρατημένοι Φόροι

33.13.XX Προκαταβολή φόρου εισοδήματος

επιχειρηματικής αμοιβής (6.450 X 20%)

1.290,00

33.13.XX Προκαταβολή χαρτοσήμου

επιχειρηματικής αμοιβής (6.450 X 1,2%)

77,40

38 Χρηματικά διαθέσιμα

38.88 Ταμείο

1.367,40

Στο τέλος της χρήσεως 2010

33 Χρεώστες διάφοροι

33.07 Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταιρών

6.080,00

33.07.XX Α. Ανδρέου [17.919 X 21,2%(20% + 1,2%)] 3.800,00

33.07.XX Β. Βασιλείου [10.751 X 21,2%(20% + 1,2%)] 2.280,00

54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη

54.09 Λοιποί φόροι-τέλη

54.09.90 Φόρος εισοδήματος- επιχειρηματικής αμοιβής (28.670 X 20%)	5.734,00
54.09.91 Χαρτόσημο επιχειρηματικής αμοιβής (28.670 X 1,2%)	344,00
54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη	
54.09 Λοιποί φόροι-τέλη	
54.09.90 Φόρος επιχειρηματικής αμοιβής	1.760,00
54.09.91 Χαρτόσημο επιχειρηματικής αμοιβής	105,00
33 Χρεώστες διάφοροι	
33.13 Ελληνικό δημόσιο- προκαταβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι	
33.13.XX Προκαταβολή φόρου εισοδήματος επιχειρηματικής αμοιβής	1.760,00
33.13.XX Προκαταβολή χαρτοσήμου επιχειρηματικής αμοιβής	105,00

Το χαρτόσημο επί των κερδών της χρήσεως 2010 θα καταβληθεί εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, δηλαδή, την 15/5/2011, οπότε θα γίνει η εγγραφή στα βιβλία της χρήσεως 2010:

82 Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων	1.053,00
82.00 Έξοδα προηγούμενων χρήσεων	
82.00.04 Φόροι και τέλη προηγούμενων χρήσεων	
54 Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη	
54.09 Λοιποί φόροι-τέλη	1053,00
54.09.11 Χαρτόσημο και Ο.Γ.Α., κερδών εταιριών	

Ο λογαριασμός 54.09.11 μεταφέρεται στη συνέχεια στην πίστωση του 54.08 «λογαριασμός εκκαθαρίσεως φόρων-τελών ετήσιας δηλώσεως φόρου εισοδήματος».

Η εγγραφή του χαρτοσήμου των κερδών της χρήσεως 2010 είναι δυνατό να γίνει στα βιβλία της χρήσεως 2010, οπότε εφαρμόζονται τα όσα αναφέρουμε πιο πάνω.

Η απόδοση του φόρου εισοδήματος χρήσεως 2010 στο Δημόσιο θα γίνει με χρέωση του λογαριασμού 54.08 και πίστωση του 38 «χρηματικά διαθέσιμα».

6.8 Τα Διανεμόμενα στους Εταίρους Κέρδη

Σύμφωνα με το ν.3190/1955, με τη διάταξη του άρθρου 35 παρ. 1, ορίζει ότι: «εκτός διαφόρου ρυθμίσεως υπό του καταστατικού, οι εταίροι έχουν δικαίωμα επί των εκ του ετησίου ισολογισμού προκύπτοντων καθαρών κερδών, κατά λόγων των εισφορών αυτών». Σε αντίθεση με ότι κρατεί στο δίκαιο της ανώνυμης εταιρίας, όπου η διανομή των κερδών γίνεται υποχρεωτικά ανάλογα με τις μετοχές κάθε μετόχου, στο δίκαιο της Ε.Π.Ε., είναι δυνατό να ορίζεται στο καταστατικό διαφορετικός τρόπος διανομής αυτών, όπως π.χ. κατά ίσα μέρη σε όλους τους εταίρους παρά την ανισότητα των εισφορών τους στο κεφάλαιο της εταιρίας ή κατά ορισμένο μέτρο σε ορισμένους εταίρους και κατά διαφορετικό μέτρο στους υπόλοιπους, σε τρόπο ώστε, αν είναι δυνατό, να δημιουργούνται προνομιά εταίρικών μεριδίων. Η δυνατότητα αυτή της διαφορετικής, σ σχέση με το εισφερθέν στην εταιρία από τους εταίρους κεφάλαιο, διανομής των κερδών είναι συνεπής προς την αρχή ότι στην Ε.Π.Ε., εκτός από το κεφαλαιουχικό, σπουδαίο ρόλο διαδραματίζει και το προσωπικό στοιχείο (προσωπική εργασία του εταίρου).

Επισημαίνεται όμως ότι δεν είναι επιτρεπτή συμφωνία κατά την οποία ένας εταίρος αποκλείεται από τα κέρδη ή απαλλάσσεται από τις ζημίες, δηλαδή απαγορεύεται η *societas leonina* (άρθρο 764 παρ. 1). Εξάλλου, δεν είναι ισχυρή στις Ε.Π.Ε., η συμφωνία κατά την οποία ο εταίρος που συνεισφέρει μόνο εργασία δε συμμετέχει στις ζημίες (άρθρο 764 παρ. 2), γιατί η προσωπική εργασία κατά το νόμο δεν μπορεί να αποτελέσει αντικείμενο εταιρικής εισφοράς (άρθρα 5 και 4 παρ. 1 του ν.3190/1955).

Σημειώνεται ότι δεν επιτρέπεται συμφωνία που να παρέχει στους εταίρους δικαίωμα απολήψεως τόκου επί των εισφορών τους στις χρήσεις που η εταιρία δεν πραγματοποιεί κέρδη, γιατί αυτό οδηγεί σε μείωση των εισφορών τους. Επίσης, όπως συνάγεται από τη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 60 του ν.3190/1955, το Καταστατικό δεν είναι δυνατό να επιτρέπει οι εταίροι να λαμβάνουν προκαταβολή έναντι κερδών χωρίς την κατάρτιση ισολογισμού, την έγκριση αυτού και τη λήψη αποφάσεως από τη συνέλευση των εταίρων για τη διάθεση των κερδών.

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

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

A) Να εγκριθούν οι οικονομικές καταστάσεις από τη συνέλευση των εταίρων.

Αν δεν καταρτιστούν ή δεν εγκριθούν νόμιμα οι οικονομικές καταστάσεις, ελλείπει στοιχείο απαραίτητο για τη γένεση του δικαιώματος του εταίρου.

B) Τα κέρδη που προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις να υπερβαίνουν τα απαιτούμενα για το σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού και του φόρου εισοδήματος επί των κερδών της χρήσεως.

Στην αντίθετη περίπτωση δεν υπάρχουν κέρδη της χρήσεως προς διανομή.

Γ) Να ληφθεί απόφαση της Γενικής Συνελεύσεως των εταίρων για διανομή των κερδών.

Η απόφαση για διανομή των κερδών λαμβάνεται με απόλυτη πλειοψηφία του αριθμού των εταίρων που εκπροσωπούν ποσοστό μεγαλύτερο από το ήμισυ του εταιρικού κεφαλαίου. Η απόφαση αυτή δημιουργεί για καθένα εταίρο το δικαίωμα να απαιτήσει τα κέρδη που αναλογούν σε αυτόν.

Όπως είπαμε, τα κέρδη που πραγματοποίησε η Ε.Π.Ε., διανέμονται στους εταίρους κατά τις διατάξεις του καταστατικού. Αν το καταστατικό δεν προβλέπει περί της διανομής των κερδών, όλα τα κέρδη, μετά την αφαίρεση της κρατήσεως για τακτικό αποθεματικό και φόρο εισοδήματος επί των κερδών της χρήσεως, είναι διανεμητέα στους εταίρους.

Για να μη διανεμηθεί ολόκληρο το υπόλοιπο των κερδών στους εταίρους απαιτείται:

- **είτε να υπάρχει διαφορετική διάταξη του καταστατικού π.χ.** δυνατό το καταστατικό να επιβάλλει το σχηματισμό έκτακτου αποθεματικού ή να ορίζει ότι αποκλείεται η διανομή κερδών σε ορισμένες περιπτώσεις ή σε ορισμένες χρήσεις ή για ορισμένο χρονικό διάστημα από τη σύσταση της εταιρίας ή εφόσον δεν πραγματοποιηθεί ορισμένο ποσό κερδών, κ.λπ.

- **είτε να υπάρχει ομόφωνη γνώμη όλων των εταίρων.**

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

Στις Ε.Π.Ε., όπως και στις Α.Ε., οι εταίροι δεν υποχρεούνται για τα χρέη της εταιρίας πέρα από την ατομική τους εισφορά. Δεν είναι δυνατό να συμφωνηθεί απεριόριστη ευθύνη του εταίρου για τις εταιρικές υποχρεώσεις, γιατί αυτό αντίκειται στη φύση της εταιρίας

αυτής ως περιορισμένης ευθύνης. Επιτρέπεται όμως να καθιερωθεί υποχρέωση του εταίρου για συμπληρωματική εισφορά υπό τις ακόλουθες προϋποθέσεις (άρθρο 36 ν.3190/1955):

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

β) οι συμπληρωματικές εισφορές πρέπει να γίνονται για την κάλυψη των ζημιών που βεβαιώθηκαν στον ισολογισμό, ο οποίος πρέπει να έχει εγκριθεί από τη γενική συνέλευση των εταίρων

γ) να ληφθεί απόφαση από τη συνέλευση των εταίρων με πλειοψηφία τουλάχιστον των $\frac{3}{4}$ του όλου αριθμού των εταίρων που εκπροσωπούν τα $\frac{3}{4}$ του όλου εταιρικού κεφαλαίου.

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

Σύμφωνα με τη φορολογία εισοδήματος τα συνολικά κέρδη που πραγματοποιεί η Ε.Π.Ε., από 1/1/2003 και μετά, ανεξάρτητα αν διανέμονται ή αποθεματοποιούνται, αποτελούν κέρδη από εμπορικές επιχειρήσεις και φορολογούνται, όπως προαναφέρθηκε, στο όνομα του νομικού προσώπου της εταιρίας. Τα κέρδη, συνεπώς, που διανέμονται στους εταίρους δεν υποβάλλονται σε φορολογία στο όνομά τους ούτε συμψηφίζεται ο φόρος εισοδήματος που κατέβαλλε η εταιρία με το φόρο εισοδήματος που τυχόν οφείλει ο εταίρος για άλλα εισοδήματά του. Με το φόρο εισοδήματος που κατέβαλλε η εταιρία για τα κέρδη της χρήσεως εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση εταιρίας και εταίρου και δεν καταβάλλεται φόρος εισοδήματος και χαρτόσημο οποτεδήποτε διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν τα φορολογημένα στο όνομα της εταιρίας κέρδη.

6.9 Τα Αποθεματικά της Ε.Π.Ε.

6.9.1 Τακτικό Αποθεματικό της Ε.Π.Ε.

Ο ν.3190/1955, με τη διάταξη του άρθρου 24, ορίζει ότι «ετησίως αφαιρείται το εικοστόν τουλάχιστον των καθαρών κερδών προς σχηματισμό αποθεματικού. Η αφαίρεση αυτή παύει ούσα υποχρεωτική, όταν το αποθεματικό φθάσει το εν τρίτον του κεφαλαίου.»

Ο νομοθέτης επανέλαβε τη διάταξη του άρθρου 44 του ν.2190/1920 που αναφέρεται

στις ανώνυμες εταιρίες, γιατί και επί Ε.Π.Ε., λόγω του περιορισμένου της ευθύνης των εταίρων, όπως και των μετόχων της ανώνυμης εταιρίας, πρέπει να κατοχυρώνεται η προστασία των εταιρικών δανειστών δια της εξασφάλισης της σταθερότητας τους του εταιρικού κεφαλαίου. Γι' αυτό και η διάταξη που προαναφέραμε είναι δημόσιας τάξεως.

Για το τακτικό αποθεματικό της Ε.Π.Ε., ισχύουν ανάλογα τα όσα αναπτύσσονται στην προηγούμενη παρ. 42 σχετικά με το τακτικό αποθεματικό της ανώνυμης εταιρίας. Ειδικότερα επισημαίνεται ότι η παραπάνω διάταξη δεν αναφέρει το σκοπό του αποθεματικού αυτού. Γίνεται όμως δεκτό ότι ο σκοπός αυτού είναι όμοιος με εκείνο του τακτικού αποθεματικού της ανώνυμης εταιρίας, δηλαδή, ότι χρησιμοποιείται αποκλειστικά προς εξίσωση, πριν από κάθε διανομή κερδών, του τυχόν χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως».

Αν οι διαχειριστές δεν προβούν στην κράτηση τακτικού αποθεματικού που ορίζεται από το νόμο ή το Καταστατικό, ο ισολογισμός συντάσσεται κατά παράβαση των διατάξεων του ν.3190/1955 ή του Καταστατικού.

Επιπλέον, οι διαχειριστές υπέχουν ποινική (άρθρο 60 παρ. 5- 6) και αστική ευθύνη (ευθύνονται για αποζημίωση σύμφωνα με το άρθρο 26 του ν.3190/1955), επειδή η ,η κράτηση του αποθεματικού οδηγεί σε παράνομη διανομή κερδών, ενώ οι εταίροι υποχρεούνται σε απόδοση των κερδών αυτών σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 35 παρ. 2 του ν.3190/1955.

Όπως ήδη είπαμε, το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται επί των κερδών της χρήσεως μετά την αφαίρεση των ζημιών προηγούμενων χρήσεων και του φόρου εισοδήματος που αναλογεί στα κέρδη της χρήσεως. Κατά τις απόψεις του Υπουργείου Οικονομικών, το τακτικό αποθεματικό της Ε.Π.Ε., υπολογίζεται επί των κερδών της χρήσεως πριν από την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος, κατά τα αναφερόμενα αμέσως παρακάτω.

Σύμφωνα με τη φορολογία εισοδήματος κατά τις απόψεις του Υπουργείου Οικονομικών, το τακτικό αποθεματικό της Ε.Π.Ε., σε αντίθεση με ότι εφαρμόζεται κατά τον υπολογισμό του τακτικού αποθεματικού της ανώνυμης εταιρίας, υπολογίζεται επί των κερδών της χρήσεως πριν από την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος (Υπουργείο Οικονομικών Εγκύκλιος 1045732/10183/B0012/πολ.1120/1993).

Αποθεματικά καταστατικού της Ε.Π.Ε.

Στο καταστατικό μπορεί να περιληφθεί διάταξη που να επιβάλλει την κράτηση κερδών για σχηματισμό έκτακτου αποθεματικού. Η διάταξη μπορεί να περιληφθεί στο αρχικό καταστατικό ή ύστερα από τροποποίηση αυτού. Σημειώνεται ότι για μια τέτοια

τροποποίηση του καταστατικού απαιτείται απόφαση της παμνηφίας των εταίρων (άρθρα 35 παρ. 1 και 38 παρ. 3β ν.3190/1955).

Περισσότερα για τα προκείμενα αποθεματικά αναπτύσσονται πιο πάνω στην παρ. 56.

Αφορολόγητα αποθεματικά της ΕΠΕ

Τα όσα αναπτύσσονται πιο πάνω την παρ. 60 σχετικά με τα αφορολόγητα αποθεματικά, και τις αφορολόγητες εκπτώσεις των αναπτυξιακών νόμων ισχύουν και επί Ε.Π.Ε.

Λοιπά αποθεματικά της Ε.Π.Ε.

Τα όσα αναπτύχθηκαν περί αφανών, ειδικών, έκτακτων και αφορολόγητων αποθεματικών (πιο πάνω παρ. 53, 57, 58 και 60) ισχύουν αναλογικά και για τις Ε.Π.Ε.

Διανομή και κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών της Ε.Π.Ε.

Για τη διανομή και κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών της Ε.Π.Ε., φορολογημένων και αφορολόγητων, ισχύουν ανάλογα τα όσα ισχύουν για τη διανομή και κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών της ανώνυμης εταιρίας, που αναπτύσσονται στις παρ. 62- 69 του παρόντος έργου.

6.9.2 Αμοιβές των Διαχειριστών της Ε.Π.Ε.

Τα σχετικά νομικά, φορολογικά και λογιστικά θέματα αναπτύσσονται πιο πάνω στην παρ. 86.3.

Σε περίπτωση που εταίρος (διαχειριστής ή μη) της εταιρίας, παρέχει σε αυτήν πρόσθετες υπηρεσίες που βρίσκονται έξω από τον κύκλο των υποχρεώσεων του ως εταίρου, όπως π.χ. όταν εταίρος είναι λογιστής, νομικός σύμβουλος, διευθυντής παραγωγής, πωλήσεων κ.λπ., οι αμοιβές για τις υπηρεσίες αυτές παρέχονται με βάση ειδική σχέση μισθώσεως εργασίας ή εντολής και αποτελούν εταιρικό βάρος, δηλαδή έξοδο που βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσεως.

Από άποψη λογιστική σημειώνουμε τα εξής:

Οι εξεταζόμενες αμοιβές των εταίρων αποτελούν αδιαμφισβήτητα έξοδα για την εταιρία, που βαρύνουν το αποτέλεσμα της χρήσεως. Οι αμοιβές πρέπει, κατά την πραγματοποίησή τους, να φέρονται στη χρέωση εκείνων των λογαριασμών εξόδων στους οποίους θα φέρονταν αν αυτοί που λαμβάνουν τις αμοιβές δεν ήταν εταίροι αλλά τρίτοι, π.χ.

Οι αμοιβές:	Θα καταχωρηθούν στο λογαριασμό:
Του τεχνικού συμβούλου	«Αμοιβές και έξοδα τεχνικών» (λογαριασμός 61.00.02)
Του νομικού συμβούλου	«Αμοιβές και έξοδα δικηγόρων» (λογαριασμός 61.00.00)
Του λογιστή	«Αμοιβές και έξοδα λογιστών» (λογαριασμός 61.00.06)

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

Σε μια τέτοια λοιπόν περίπτωση θα πρέπει, κατά το τέλος της χρήσεως, να προσδιοριστούν τα αποτελέσματα πριν από την αμοιβή και να υπολογιστεί το ποσό αυτής, το οποίο στη συνέχεια να καταχωρηθεί στα έξοδα της χρήσεως.⁵⁴

Από 1/1/2003 από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν «οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης, εφόσον τα πρόσωπα αυτά για τις υπηρεσίες που παρέχουν στις εταιρείες έχουν ασφαλιστεί σε οποιοδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο».⁵⁵

⁵⁴ Οι ποιο πάνω αμοιβές μέχρι 31.12.2002 δεν αναγνωρίζονταν φορολογικά ως εκπεστέα δαπάνη από τα έσοδα της χρήσεως και έπρεπε να αντιμετωπίζονται ως λογιστικές διαφορές στην φορολογική δήλωση.

⁵⁵ Άρθρο 31 παρ.1 περ. α του ν.2238/1994, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 5 παρ.1. του ν.3091/2002.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

7.1 Ομοιότητες Ανάμεσα στην Α.Ε. Και στην Ε.Π.Ε.

1. Οι Α.Ε., όπως και οι Ε.Π.Ε., εκλέγουν υποχρεωτικά τους ελεγκτές τους από Ορκωτούς Ελεγκτές που είναι εγγεγραμμένοι στο Ειδικό Μητρώο Εταιριών Ορκωτών Ελεγκτών εφόσον:

- Το μετοχικό τους κεφάλαιο αναληφθεί αν μέρει ή ολόκληρο από το κοινό με δημόσια εγγραφή ή
- Κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους σε δύο συνεχόμενες χρήσεις υπερβαίνουν τα αριθμητικά όρια των δύο από τα τρία παρακάτω κριτήρια που ορίζει η διάταξη ν.2190/1920 όπως τροποποιήθηκε με το π.δ. 325/1994 και με το ν.2119/2001. Πιο συγκεκριμένα :

- | | | |
|--|---|--------------|
| 1. Σύνολο ενεργητικού | E | 1.500.000,00 |
| 2. Καθαρός κύκλος εργασιών | E | 3.000.000,00 |
| 3. Μέσος όρος προσωπικού που ασχολήθηκε στη διάρκεια της χρήσεως | | |

Εάν σε δύο συνεχόμενες χρήσεις η εταιρία σταματήσει να συσσωρεύει τα δύο από τα τρία παραπάνω αριθμητικά όρια στην τρίτη χρήση απαλλάσσεται από τον έλεγχο των Ορκωτών Ελεγκτών. Τα παραπάνω όρια μπορούν να μεταβάλλονται με αποφάσεις του Υπουργείου Εμπορίου.

- Οι μετοχές και των δύο εταιριών είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο.

2. Το φορολογούμενο εισόδημα κατά ειδικό τρόπο πραγματοποιείται η φορολογία η οποία εξαντλεί κάθε υποχρέωση της Α.Ε. Και της Ε.Π.Ε., σε επίπεδο εταιρίας, με την προϋπόθεση ότι εμφανίζεται σε λογαριασμό αποθεματικού στην καθαρή θέση της εταιρίας. Εάν γίνει διανομή ή κεφαλαιοποίηση του εισοδήματος υπόκεινται σε πλήρη φορολογία τότε συμψηφίζεται ο φόρος που είδη καταβλήθηκε.

3. Το αφορολόγητο εισόδημα παραμένει αφορολόγητο σε επίπεδο εταιρίας με την προϋπόθεση ότι εμφανίζεται σε λογαριασμό αποθεματικού στην καθαρά θέση της εταιρίας. Εάν, γίνει διανομή ή κεφαλαιοποίηση του αφορολόγητου εισοδήματος υπόκεινται σε πλήρη φορολογία.

4. Το περιεχόμενο και η δομή της καταστάσεως λογαριασμού «αποτελεσμάτων χρήσεως» της Α.Ε., ισχύουν, και για την ομώνυμη κατάσταση της Ε.Π.Ε., χωρίς καμία μεταβολή.

5. Στις Α.Ε., όπως και στις Ε.Π.Ε., οι εταίροι δεν είναι υπόχρεοι για τα χρέη της

εταιρίας πέρα από την ατομική τους εισφορά. Πρέπει να σημειωθεί ότι δεν είναι δυνατό να συμφωνηθεί απεριόριστη ευθύνη για της εταιρικές υποχρεώσεις, γιατί αυτό αντίκειται στη φύση της εταιρίας αυτής ως περιορισμένης ευθύνης. Πρέπει όμως να σημειωθεί, ότι επιτρέπεται να καθιερωθεί η υποχρέωση του εταίρου για συμπληρωματική εισφορά.

6. Στις Α.Ε., όπως και στις Ε.Π.Ε., η κράτηση για τακτικό αποθεματικό ανέρχεται στο 5% τουλάχιστον των κερδών της χρήσεως μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος επί των κερδών αυτών.

7. Η πρόσκληση για γενική συνέλευση δημοσιεύεται στο τεύχος Α.Ε., και Ε.Π.Ε., της Εφημερίδας της Κυβέρνησης. Πιο συγκεκριμένα, η πρόσκληση για γενική συνέλευση και των δύο εταιριών πρέπει να τοιχοκολλείται σε εμφανή θέση της κάθε εταιρίας είκοσι ημέρες πριν από την ημέρα που ορίζεται για τη συνεδρίαση της συνελεύσεως, με εξαίρεση αν πρόκειται για επαναληπτική γενική συνέλευση, για την οποία αρκεί προθεσμία δέκα τουλάχιστον ημερών.

8. Όσον αφορά τη διανομή και την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών της Ε.Π.Ε., φορολογημένων και αφορολόγητων, ισχύουν ανάλογα τα όσα ισχύουν για την διανομή και τη κεφαλαιοποίηση των αποθεμάτων τη Α.Ε.

9. Η Ε.Π.Ε., παρουσιάζει παρόμοιες ετήσιες οικονομικές καταστάσεις με την Α.Ε.

7.2 Διαφορές Ανάμεσα στην Α.Ε. και στην Ε.Π.Ε.

1. Η διαφορά μεταξύ Α.Ε., και Ε.Π.Ε., είναι ότι στην Ε.Π.Ε., η δημοσιότητα των αρχικών ετήσιων οικονομικών καταστάσεων και οι εκθέσεις των διαχειριστών και των ελεγκτών δημοσιεύονται στο Μητρώο Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης, το οποίο τηρείται από το Γραμματέα του πρωτοδικείου της έδρας της εταιρίας και σε αντίθεση με την Α.Ε., που τηρείται από την αρμόδια διεύθυνση του Υπουργείου Εμπορίου της Νομαρχίας.

2. Επίσης, διαφορά υπάρχει στον ισολογισμό τους. Δηλαδή, στην Ε.Π.Ε., στον ισολογισμό δεν υπάρχουν όλοι οι λογαριασμοί όπως συμβαίνει στον ισολογισμό της Α.Ε.

3. Σύμφωνα με τις απόψεις του Υπουργείου Οικονομικών το τακτικό αποθεματικό στην Ε.Π.Ε., υπολογίζεται επί των κερδών της χρήσεως πριν από την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος σε αντίθεση με ότι εφαρμόζεται κατά τον υπολογισμό του τακτικού αποθεματικού στην Α.Ε.

4. Με βάση το δίκαιο της Α.Ε. η διανομή των κερδών γίνεται υποχρεωτικά ανάλογα με τις μετοχές κάθε μετόχου, σε αντίθεση με το δίκαιο της Ε.Π.Ε. όπου πρέπει να ορισθεί στο

καταστατικό διαφορετικός τρόπος διανομής των κερδών, όπως π.χ., κατά ίσα μέρη σε όλους του εταίρους παρά την ανισότητα των εισφορών τους στο κεφάλαιο της εταιρίας ή κατά ορισμένο μέτρο σε ορισμένους εταίρους και κατά διαφορετικό μέτρο στους υπόλοιπους, έτσι ώστε να δημιουργούνται προνομιά εταίρικά μερίδια. Τέλος στην Ε.Π.Ε. εκτός από το κεφαλαιουχικό, σπουδαίο ρόλο παίζει και το προσωπικό στοιχείο (προσωπική εργασία του εταίρου).

5. Η Ε.Π.Ε. σε αντίθεση με την Α.Ε., χρησιμοποιείται για δραστηριότητες μικρότερης κλίμακας.

6. Η πρόσκληση της Γενικής Συνέλευσης της Ε.Π.Ε., δεν δημοσιεύεται σε εφημερίδα, ούτε στο τεύχος Α.Ε., όπως γίνεται με τη πρόσκληση της Γενικής Συνέλευσης της Α.Ε.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Η παρούσα εργασία σκοπό είχε να καταδείξει το πώς διαμορφώνονται – διατίθενται τα κέρδη μιας Α.Ε. και Ε.Π.Ε. Τα προαναφερόμενα οριοθετούνται αυστηρά από τα θεσμικά πλαίσια της κάθε εταιρίας, σύμφωνα με το καταστατικό της.

Ειδικότερα στο καταστατικό της κάθε εταιρίας αναφέρεται η σύσταση – επωνυμία – διάρκεια, το Μετοχικό Κεφάλαιο – Μετοχές, τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των μετόχων – διαχειριστών, οι αρμοδιότητες και η σύγκληση της γενικής συνέλευσης, οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις – διάθεση των κερδών, η κάλυψη – καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου και οι δαπάνες σύστασης.

Με την εργασία αυτή στόχος μας ήταν να επικεντρωθούμε στην φορολογία και στη διάθεση των κερδών τόσο της Α.Ε. όσο και της Ε.Π.Ε.. Πιο συγκεκριμένα, ασχοληθήκαμε με τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος των δύο εταιριών, με τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος και με τις αλλαγές που επήλθαν κατά το οικονομικό έτος 2010 στο συντελεστή φορολογίας των εταιριών και στη διάθεση των καθαρών κερδών τους.

Επιπρόσθετα διαπιστώσαμε ότι, κάποια από τα κέρδη διανέμονται στους μετόχους, στους εργαζομένους, στο Διοικητικό Συμβούλιο, στους μετόχους Ιδρυτικών Τίτλων, για αμοιβές διαχειριστών και για αφορολόγητα αποθεματικά. Επιπλέον, ο συντελεστής φορολογίας και των δύο εταιριών από 35% μειώθηκε στο 24% με αποτέλεσμα να επιφέρει περισσότερα κέρδη στις επιχειρήσεις, με την προϋπόθεση ότι και οι εταιρίες από τη μεριά τους να επενδύουν περισσότερα κεφάλαια.

Συμπερασματικά λοιπόν, διαπιστώνουμε ότι, παρά τις ομοιότητες που παρουσιάζουν οι δύο εταιρίες στο τρόπο φορολόγησης, προσκομίζουν όμως διαφορές όσον αφορά τον τρόπο διάθεσης-διανομής των κερδών αλλά και γενικά περί δημοσιότητας των οικονομικών καταστάσεων κ.α., με αποτέλεσμα και οι δύο να είναι αξιόλογες στον των επιχειρήσεων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- **Σακελαής Ε, Αναστασιάδης Ι, «Φορολογία και Διάθεση των Κερδών των Εταιριών», εκδόσεις Σακελάρης Ε.**
- **Λεονταρής Μ, (2007) «Ανώνυμες Εταιρίες», εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα.**
- **Λεονταρής Μ, (2009) «Προσωπικές Εταιρίες Ε.Π.Ε. Κοινοπραξίες», εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα.**
- **Τζωρτζάκης Κ, Τζωρτζάκη Αλεξία, (2002) «Οργάνωση και Διοίκηση», εκδόσεις Rosili.**