



ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ  
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

ΤΟΥ

ΜΑΤΟΥ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΥ  
Επιβλέπων Καθηγητής: κ ΝΕΓΚΑΚΗΣ ΧΡΗΣΤΟΣ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού διπλώματος  
στην Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

ΣΕΠΤΕΜΒΡΙΟΣ 2012

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

<b><u>ΠΡΟΛΟΓΟΣ</u></b> .....	σελ.4
------------------------------	-------

### **1) ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

1. Γενικά.....	σελ.5
2. Ιστορική αναδρομή.....	σελ.6
3. Η έννοια του φόρου.....	σελ.7
4. Σκοποί της φορολογίας.....	σελ.14
5. Θεμελιώδεις φορολογικές αρχές.....	σελ.15
6. Αρχές φορολογικής Δικαιοσύνης.....	σελ.17
7. Η Διάκριση των φόρων.....	σελ.20
8. Σύνοψη.....	σελ.24

### **2) ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

1. Χαρακτηριστικά ανωνύμων εταιριών βάση Ν.2190/1920....	σελ.25
2. Φόρος εισοδήματος .....	σελ.31
3. Ιστορική αναδρομή και πως φτάσαμε στον ν. 2238/1994....	σελ.32
4. Θεσμικό πλαίσιο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων βάση του ν.2238/1994.....	σελ.37
5. Διανομή Κερδών(Με τις τελευταίες αλλαγές με το άρθρο 14, του Ν.3943/2011).....	σελ.41

**3) ΠΡΑΚΤΙΚΕΣ ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ**

1. Τραπεζικές Ανώνυμες Εταιρίες.....σελ.58
2. Εμπορικές & Βιομηχανικές Ανώνυμες Εταιρίες.....σελ.61

**4) ΕΠΙΛΟΓΟΣ**.....σελ.70

**5) ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ**.....σελ.71

**6) ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**.....σελ.93

## **ΠΡΟΛΟΓΟΣ**

Η χώρα μας μαστίζεται τα τελευταία χρόνια από οικονομική κρίση που όμοια της δεν έχει ξαναγνωρίσει από την μεταπολίτευση και μετά. Στις μέρες Δ.Ν.Τ. που διάγουμε φλέγον ζήτημα που απασχολεί εντονότατα την ελληνική κοινωνία είναι το φορολογικό σύστημα. Γίνονται καθημερινές συζητήσεις για το ποιες κοινωνικές ομάδες φοροδιαφεύγουν , ποιες κοινωνικές ομάδες σηκώνουν άδικα κοινωνικά βάρη και γενικότερα αναλύεται η δικαιοσύνη του φορολογικού συστήματος , το οποίο η εκάστοτε κυβέρνηση προσπαθεί να εξορθολογήσει μέσα από μεγάλο αριθμό αλλαγών. Η συγκεκριμένη εργασία ακουμπάει αυτό το τόσο επίκαιρο θέμα ,εξειδικεύοντας την ανάλυση της στην φορολογία εισοδήματος ανωνύμων εταιριών σύμφωνα με τα Ε.Γ.Λ.Σ.

## **1)ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

### **1)ΓΕΝΙΚΑ**

Οι επιχειρήσεις στην Ελλάδα είναι υποχρεωμένες να ακολουθούν το ισχύον νομικό, λογιστικό και φορολογικό πλαίσιο στην λειτουργία τους. Δυστυχώς όμως αυτό το πλαίσιο στην Ελλάδα είναι σύνθετο , δαιδαλώδες και πολλές φορές ανούσιο δημιουργώντας φορολογικές παγίδες για τις εκάστοτε επιχειρήσεις.

Χαρακτηριστικό παράδειγμα ανούσιων φορολογικών διατάξεων αποτελεί ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/92).Το οποιοδήποτε ακούσιο λάθος στην εφαρμογή των φορολογικών διατάξεών του συνεπάγεται για την επιχείρηση προβλήματα που μπορούν να επιφέρουν μέχρι και την απόρριψη των βιβλίων της εταιρίας και τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος εξωλογιστικά.

Στο παραπάνω δεδομένο πρέπει να συνυπολογίσουμε και την έκτακτη οικονομική κατάσταση που βιώνει η χώρα μας τα τελευταία 4 χρόνια. Η έλευση του Δ.Ν.Τ. στην χώρα έχει επιφέρει αλλεπάλληλες φορολογικές μεταρρυθμίσεις οι οποίες δημιουργούν ένα νεφελώδες τοπίο για την δραστηριοποίηση των εταιριών στον ελλαδικό χώρο και ιδιαίτερα για τις πολυεθνικές εταιρίες που έχουν και την δυνατότητα της μεταφοράς τους σε άλλα κράτη. Αυτή η κατάσταση λειτουργεί αρνητικά για την ελληνική οικονομία γιατί η μη ύπαρξη σταθερού νομοθετικού και φορολογικού πλαισίου δημιουργεί μία ανασφάλεια στον χώρο της οικονομίας.

Οπότε στο σύγχρονο και συνεχώς μεταβαλλόμενο οικονομικό περιβάλλον καθημερινά προκύπτουν νέα θέματα για μελέτη και έρευνα .Ένα θέμα που

απασχολεί διαρκώς τις επιχειρήσεις είναι η φορολογία .Η φορολογία παραμένει πάντα στην επικαιρότητα καθώς από αυτήν εξαιρούνται τα καθαρά της κέρδη.

## **2)ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ**

Η φορολογία φαίνεται να ξεκίνησε από την αρχαιότητα ως υποχρέωση ανθρώπων να καταβάλλουν αντικείμενα ή προϊόντα αξίας σε άρχοντες ή κράτη. Συνήθως σε κάθε περιοχή υπήρχε ένας άρχοντας με στρατιωτική, πολιτική εξουσία ή ήταν απλά ένας γαιοκτήμονας στον οποίο αποδίδονταν οι εισφορές, και αυτός με τη σειρά του τις έστελνε στην ανώτατη κρατική αρχή. Άλλο αξιοσημείωτο φαινόμενο της αρχαιότητας και του Μεσαίωνα είναι η παροχή υπηρεσιών από τους άρχοντες με αντάλλαγμα το δικαίωμα της είσπραξης των φόρων μιας επαρχίας για δικό τους όφελος. Στον ελλαδικό χώρο επί Βυζαντίου παρατηρήθηκε το φαινόμενο οι εισφορές να καταβάλλονται στην κοινότητα αντί για κάποιο άρχοντα και αυτή με τη σειρά της να αποδίδεται στο κράτος.

Ιστορικά υπάρχουν περιπτώσεις όπου ο φορολογούμενος δεν είναι ένας πολίτης ή περίοικος (κάτοικος χωρίς πολιτικά δικαιώματα) μιας περιοχής, αλλά ένα ολόκληρο κράτος. Σε αυτές τις περιπτώσεις ένα αναγνωρισμένο κράτος καταβάλλει υποχρεωτική εισφορά σε ένα άλλο μετά από σχετική συνθήκη που έχει υπογραφεί. Αυτό συνέβη στο Μεσαίωνα, όπου σλαβικά κράτη πλήρωναν στο Βυζάντιο φόρο, ενώ το ίδιο σε άλλες ιστορικές περιόδους πλήρωνε φόρο στην Περσία και την Οθωμανική Αυτοκρατορία.

Η φορολογία στην αρχαιότητα και το Μεσαίωνα ίσως συνδέθηκε με τη στρατιωτική κατάκτηση ή πολιτική κτήση όπως υποδηλώνει η χαρακτηριστική φράση φόρος υποτέλειας.

Σχεδόν ταυτόχρονα με τη φορολογία αναπτύχθηκε και το φαινόμενο της φοροδιαφυγής ώστε να δημιουργηθούν ειδικές οργανώσεις συλλογής φόρων για την εξασφάλιση της είσπραξης των φόρων και τον ακριβή υπολογισμό του

κάθε φόρου. Αυτές οι οργανώσεις ταυτόχρονα μπορούσαν να επιδικάσουν ποινές σε φοροφυγάδες. Η φοροδιαφυγή ανέρχεται στην Ελλάδα σε 30 δις ευρώ ετησίως, κάνοντας την πρωταθλήτρια στην παραοικονομία, και η μείωση της κατά 20 δις ευρώ θα μπορούσε να μειώσει τους φόρους που καταβάλλουν οι φορολογούμενοι κατά ποσοστό 30%.

Οι υποχρεωτικές εισφορές αρχικά ήταν ένα μέρος της σοδειάς, όπως συνέβαινε στην αρχαία Αίγυπτο και αργότερα αντικαταστάθηκαν με χρήματα μετά την εφεύρεσή του. Ωστόσο, ο υπολογισμός της υποχρεωτικής καταβολής εξακολουθούσε να γίνεται με βάση την έκταση των κτημάτων του φορολογούμενου μέχρι και μετά τη Ρωμαϊκή Αυτοκρατορία σε πολλά κράτη.

Η φορολογία δεν είναι πάντα η μοναδική πηγή εσόδων ενός κράτους, υπάρχουν και περιπτώσεις όπου το κράτος ελέγχει μερικά μονοπώλια ως κύρια ή συμπληρωματική πηγή εσόδων, όπως συνέβη επί Όθωνα στην Ελλάδα όπου το κράτος είχε τον έλεγχο ορυχείων της Χαλκιδικής. Εκτός από τους φόρους, ένα κράτος μπορεί να επιβάλλει εισφορές και σε εμπορικές συναλλαγές που γίνονται μέσα σε αυτό, ακόμα και όταν οι συναλλασσόμενοι δεν είναι πολίτες του κράτους.

### **3) Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

Η φορολογία είναι η επιβολή υποχρεωτικών φόρων υπέρ του κράτους. Τα κρατικά έσοδα μέσω των υποχρεωτικών φόρων των φυσικών προσώπων (πολιτών) και νομικών προσώπων αποτελούν στη σύγχρονη οικονομία την σημαντικότερη πηγή των δημοσίων εσόδων. Ο αντικειμενικός σκοπός της φορολογίας είναι τριπλός: αφενός μεν η χρηματοδότηση των κρατικών δαπανών, κατά την δημοσιονομική πολιτική, αφετέρου η ενίσχυση ή σταθεροποίηση της οικονομικής ανάπτυξης, που αφορά την οικονομία

γενικότερα, και τέλος η ανακατανομή του πλούτου που αφορά την κοινωνική οικονομία για άμβλυνση των ανισοτήτων. Η εισοδηματική πολιτική (το κόστος εκτέλεσης του κυβερνητικού έργου) στηρίζεται ακριβώς στους πόρους που αποκομίζει το κράτος με τη φορολογική πολιτική που αποφασίζει να εφαρμόσει. Οι υποχρεωτικές εισφορές ονομάζονται συνήθως φόροι.

Η φορολογία αποτελεί μια σημαντική δραστηριότητα των δημόσιων φορέων σε όλες τις χώρες του κόσμου, και ιδιαίτερα στις περισσότερο ανεπτυγμένες, αφού εξασφαλίζει συνήθως περισσότερο από το 90% των εσόδων τους. Για το λόγο αυτό αποτελεί ένα ιδιαίτερα σημαντικό αντικείμενο μελέτης, με το οποίο ασχολούνται τόσο η , όσο και άλλες επιστήμες, όπως π.χ. η νομική επιστήμη, η πολιτική επιστήμη, η διοικητική επιστήμη κ.ά.

Ενδεικτικά αναφέρεται ότι το 1998 ο μέσος όρος των κρατικών δαπανών στη ΕΕ των 15 ήταν 48% του ΑΕγχΠ, ενώ τα συνολικά φορολογικά έσοδα περίπου 41,5%. Από τις συνολικές κρατικές δαπάνες στις χώρες της Ευρώπης πάνω από τις μισές (περίπου 28% του ΑΕγχΠ κατά μέσο όρο) είναι κοινωνικές δαπάνες (παιδεία, υγεία, μεταφορές, συντάξεις, επιδόματα ανεργίας κ.ο.κ.). Αντίθετα, σε χώρες όπου δεν έχουν τα χαρακτηριστικά του μικτού οικονομικού συστήματος της Ευρώπης, αλλά το λεγόμενο "ανελέητο" οικονομικό σύστημα, όπως στις ΗΠΑ και Ιαπωνία, τα ποσοστά της συνολικής φορολογίας (VAT, άμεση κλπ) είναι σχετικά μειωμένα, και τα επίπεδα των κοινωνικών δαπανών περίπου 15% του ΑεγχΠ.

Ένα βασικό στοιχείο λοιπόν της έννοιας του φόρου είναι η αναγκαστική εισφορά των πολιτών. Από την άλλη πλευρά το κράτος είναι αναγκασμένο να προσφέρει στους πολίτες του ,την αντιπαροχή του ,η οποία προσφέρεται γενικά προς όλους τους πολίτες με την μορφή έργων και υπηρεσιών του κράτους ,την λεγόμενη δημοσιονομική πολιτική .Με τον κατάλληλο χειρισμό της διοίκησης του κράτους από την κυβέρνηση ,τόσο κατά την επιβολή της υποχρεωτικής καταβολής των φόρων , όσο και κατά την αντιπαροχή τους είναι δυνατή η κοινωνική βελτίωση των πολιτών.



- **Αντικείμενο Φόρου**

Σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν.2238 επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2.

- **Υποκείμενο Φόρου**

1. Σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα. Σε φόρο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από τον τόπο κατοικίας του ή της συνήθους διαμονής του. Ως συνήθης θεωρείται η διαμονή στην Ελλάδα η οποία υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις ημέρες συνολικά μέσα στο ίδιο ημερολογιακό έτος. Η διαμονή τεκμαίρεται ως συνήθης, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει διαφορετικά. Η παράγραφος 1 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 12 του νόμου 3943/2011 και ισχύει από την δημοσίευσης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως ήτοι την 31/3/2011.
2. Κάθε φυσικό πρόσωπο που υπηρετεί στην αλλοδαπή ,αν:
  - α) είναι λειτουργός ή συνδέεται με οποιαδήποτε σχέση εργασίας δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου με φορέα της Γενικής Κυβέρνησης, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 1B του ν. 2362/1995, που έχει προστεθεί με το άρθρο 2 του ν. 3871/2010
  - β) συνδέεται με οποιαδήποτε σχέση εργασίας δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου με θεσμικό όργανο της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή Διεθνή Οργανισμό και είχε κατά το χρόνο της εισόδου του στην υπηρεσία του θεσμικού

οργάνου της Ε.Ε. ή του Διεθνούς Οργανισμού την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα, θεωρείται ότι συνεχίζει να έχει την κατοικία του στην Ελλάδα. Ομοίως, θεωρούνται ότι έχουν την κατοικία τους στην Ελλάδα και τα μέλη της οικογένειας που το βαρύνουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7, εκτός αν έχουν την κατοικία ή τη συνήθη διαμονή τους σε κράτος στο οποίο υπόκεινται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά τους και το κράτος αυτό δεν περιλαμβάνεται στον κατάλογο των κρατών που περιέχεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 51Α. οικούν στην Ελλάδα. Η παράγραφος 2 τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 12 του νόμου 3943/2011 και ισχύει από την δημοσίευσης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως ήτοι την 31/3/2011.

3. Σε φόρο υπόκειται και η σχολάζουσα κληρονομιά.
4. Σε φόρο υπόκεινται επίσης, οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α').
5. Κατ' εξαίρεση από τα οριζόμενα στην παράγραφο 1, υπόκειται σε φόρο μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, για τρία διαδοχικά έτη και για μία μόνο φορά, το φυσικό πρόσωπο που έχει τη συνήθη διαμονή του στην Ελλάδα και υπόκειται σε φόρο για το παγκόσμιο εισόδημά του σε κράτος το οποίο δεν έχει συνάψει με την Ελλάδα Σύμβαση για την Αποφυγή Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.), σχετικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου και εφόσον το κράτος αυτό δεν περιλαμβάνεται στον κατάλογο των κρατών που περιέχεται στην παράγραφο 4 του άρθρου 51Α. Το χρονικό διάστημα των τριών ετών υπολογίζεται από την έναρξη διαμονής του φυσικού προσώπου στην

Ελλάδα .Η παράγραφος 5 τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 12 του νόμου 3943/2011 και ισχύει από την δημοσίευσης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως ήτοι την 31/3/2011.

- **Χρόνος επιβολής του φόρου**

1. Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος.
2. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.

- **Εισόδημα και εξεύρεσή του**

1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτηση του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό.
2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσης του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής:
  - ΑΒ. Εισόδημα από ακίνητα.
  - Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες.
  - Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.
  - Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις.

ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή

3. Για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως Ζ' της προηγούμενης παραγράφου τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο είτε κατά το οικονομικό έτος το προηγούμενο από τη φορολογία, είτε κατά το ημερολογιακό ή διαχειριστικό ή γεωργικό έτος το οποίο έληξε μέσα στο προηγούμενο από τη φορολογία οικονομικό έτος. Κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επί μέρους εισοδημάτων. Ειδικά, το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις, που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος είτε γιατί αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές, μεταφέρεται για να συμψηφισθεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στη δεύτερη, διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά, με την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υπόχρεου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς. Τα παραπάνω εφαρμόζονται αναλόγως και για το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις που προκύπτει από επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., το οποίο μεταφέρεται για να συμψηφισθεί διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη. Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται και για το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα.

Το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 4 τέθηκε όπως προστέθηκε με την περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 7 του ν. 3842/2010 και

ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από 1-1-2010 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του ίδιου άρθρου και νόμου.

4. Αρνητικό στοιχείο εισοδήματος από πηγή που βρίσκεται στην αλλοδαπή συμψηφίζεται μόνο με θετικά εισοδήματα του φορολογουμένου που προκύπτουν στην αλλοδαπή.
5. Η παράγραφος 5 του άρθρου 4, καταργήθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 1 του ν. 2459/1997 και η κατάργησή του ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από 1ης Ιανουαρίου 1997.
6. Η παράγραφος 6 του άρθρου 4, καταργήθηκε με την παράγραφο 9 του άρθρου 1 του ν. 2459/1997 και η κατάργησή του ισχύει για εισοδήματα που αποκτώνται από 1ης Ιανουαρίου 1997.
7. Εισοδήματα από την εκμίσθωση ακινήτων και από τόκους δανείων που θεωρούνται ότι έχουν αποκτηθεί κατά τις διατάξεις του παρόντος και τα οποία αποδεδειγμένα δεν έχουν εισπραχθεί από το δικαιούχο, επιτρέπεται να μη συνυπολογίζονται στο συνολικό καθαρό εισόδημα του, εφόσον εκχωρηθούν στο Δημόσιο χωρίς αντάλλαγμα. Η εκχώρηση γίνεται με απλή έγγραφη δήλωση του υπόχρεου σε φόρο, η οποία υποβάλλεται στον αρμόδιο για τη φορολογία του προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μέσα στο οικονομικό έτος στο οποίο τα εισοδήματα αυτά υπόκεινται σε φόρο. Μαζί με τη δήλωση αυτή παραδίδονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας τα αποδεικτικά έγγραφα της εκχωρούμενης απαίτησης και με την ίδια δήλωση ο εκχωρών βεβαιώνει ότι δεν κατέχει κανένα άλλο αποδεικτικό στοιχείο. Το Δημόσιο υποκαθίσταται στα δικαιώματα του εκχωρητή. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η διαδικασία, ο τύπος και το

περιεχόμενο της δήλωσης εκχώρησης εισοδημάτων στο Δημόσιο, τα δικαιολογητικά που συνυποβάλλονται με αυτήν, η διαδικασία βεβαίωσης των ποσών των εισοδημάτων που εκχωρούνται στο Δημόσιο, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια που είναι αναγκαία για την εφαρμογή των διατάξεων αυτής της παραγράφου.

#### **4)ΣΚΟΠΟΙ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ**

Ο κυριότερος σκοπός τον οποίο εκπληρώνει το φορολογικό σύστημα, είναι ο ταμειακός. Η φορολογία γενικά, αποβλέπει στην εξασφάλιση των απαραίτητων δημοσίων εσόδων, ικανών να καλύψουν τις δημόσιες δαπάνες μαζί με τις λοιπές πηγές εσόδων (επιχειρηματική δραστηριότητα κτλ.)Άρα γίνεται κατανοητό ότι γιατί για την επίτευξη των στόχων του προϋπολογισμού που συντάσσει κάθε χρόνο το Υπουργείο Οικονομικών η φορολογία παίζει πρωτεύοντα ρόλο.

Εκτός του ταμειακού σκοπού, ανάλογα με τη γενικότερη πολιτική της εκάστοτε κυβέρνησης μιας χώρας, μπορεί η φορολογία να εκπληρώνει κοινωνικούς σκοπούς καθώς αποτελεί μέσο καταπολέμησης της οικονομικής ανισότητας, που διαμορφώνεται ανάμεσα στις διάφορες κοινωνικές τάξεις. Εδώ η φορολογία έχει χαρακτήρα αναδιανεμητικό, έστω και αν δεν συνεπάγεται άμεση αναδιανομή του εισοδήματος. Η άσκηση της κοινωνικής πολιτικής της κάθε κυβέρνησης εκδηλώνεται, υπό την πρακτική της μορφή, και με φορολογικές μεταρρυθμίσεις, με τις οποίες επιδιώκεται η φορολογική ελάφρυνση κάποιων κοινωνικών ομάδων (πολύτεκνοι, ανάπηροι, χαμηλά εισοδήματα κλπ) ,ώστε να νιώθουν αυτές οι ομάδες την στήριξη του κρατικού μηχανισμού στις δυσκολίες που αντιμετωπίζουν.

Επίσης, είναι δυνατόν, με τη φορολογία να εκπληρώνονται και οικονομικοί σκοποί, ιδιαίτερα σε περιόδους γενικών ή μερικών οικονομικών κρίσεων. Για παράδειγμα σε περίοδο αύξησης των τιμών των πετρελαιοειδών προϊόντων,

μπορεί η κυβέρνηση να λάβει απόφαση για μείωση του φόρου που εμπεριέχεται στα προϊόντα αυτά, για να επιτύχει τη συγκράτηση του πληθωρισμού. Επίσης σε περιόδους επενδυτικής ύφεσης, μπορεί η κυβέρνηση να δώσει φορολογικές ελαφρύνσεις σε συγκεκριμένες επενδυτικές δράσεις, δίνοντας περαιτέρω ώθηση στις επενδύσεις. Στη χώρα μας αναπτυξιακοί νόμοι περιείχαν τέτοιες ρυθμίσεις. Ακόμη σε περιόδους εθνικών κρίσεων είναι δυνατόν να επιβληθεί πρόσθετη φορολογία στους πολίτες για να ενισχυθεί η εθνική άμυνα της χώρας.

Τέλος θα ήθελα να τονίσω μία σοβαρή έλλειψη στους σκοπούς του Ελληνικού φορολογικού συστήματος. Παρατηρώ ότι απουσιάζει παντελώς από τους σκοπούς του η έννοια της επιβράβευσης των τυπικών στις φορολογικές τους υποχρεώσεις εταιριών. Είναι πολύ άδικο να μην υπάρχει διαφορετική αντιμετώπιση μεταξύ εταιριών που τακτοποιούν στο ακέραιο τις φορολογικές τους υποχρεώσεις σε σχέση με εταιρίες που είναι χρόνιοι οφειλότες και κακοπληρωτές του Ελληνικού Δημοσίου. Δυστυχώς η απουσία φορολογικών κινήτρων και φοροελαφρύνσεων ως μέσω επιβράβευσης δημιουργούν ένα αίσθημα αδικίας στις φορολογικά ενήμερες εταιρίες και το χειρότερο ενισχύεται με αυτήν την κατάσταση το κλίμα της φοροδιαφυγής που είναι εντονότατο στην χώρα μας.

## **5)ΘΕΜΕΛΙΩΔΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ**

Οι αρχές φορολογίας, που επιβάλλονται σήμερα, είναι οι αρχές της: φορολογικής δικαιοσύνης, ταμειυτικές, διοικητικές και οικονομικές. Οι αρχές αυτές άσκησαν μεγάλη επιρροή στις κυβερνήσεις των κρατών, όμως η ανάπτυξη της οικονομίας των κρατών επέβαλε την συμπλήρωση τους για να μπορούν να ανταποκριθούν στις νέες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες. Οι σπουδαιότερες όμως αρχές είναι του Άγγλου φιλοσόφου και οικονομολόγου Adam Smith ο οποίος στο έργο του «Ο πλούτος των εθνών», που δημοσιεύθηκε το 1776, τις διατύπωσε ως εξής:

- **Αρχή της Φορολογικής Δικαιοσύνης και Ισότητας.**

Οι φορολογούμενοι υποχρεούνται να εισφέρουν στα έξοδα του κράτους ανάλογα με τις οικονομικές τους δυνατότητες. Δηλαδή ανάλογα με το εισόδημα που αποκτούν.

- **Αρχή της Βεβαιότητας του φόρου**

Ο φόρος να μην επιβάλλεται αυθαίρετα, αλλά να είναι βέβαιος. Ο χρόνος και ο τρόπος πληρωμής του φόρου καθώς και το ποσό του πληρωτέου φόρου πρέπει να καθορίζονται με σαφήνεια τόσο για τον φορολογούμενο, όσο και για την αναλογούσα αρχή.

- **Αρχή της Κατάλληλότητας του φόρου**

Ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται στον κατάλληλο χρόνο και με τον κατάλληλο τρόπο. Έτσι ώστε η εισφορά του να είναι ωφέλιμη για το κράτος και η καταβολή του εύκολη για τον φορολογούμενο.

- **Αρχή της Οικονομικότητας του φόρου**

Η επιβολή του φόρου να στηρίζεται στην οικονομική αρχή του περιορισμού του κόστους βεβαίωσης και είσπραξης του. Ο φόρος πρέπει αν επιβάλλεται με τέτοιον τρόπο ώστε η διαφορά ανάμεσα στον φόρο που καταβάλουν οι πολίτες και στο ποσό που εισπράττει το Δημόσιο να είναι η μικρότερη δυνατή.



## **6)ΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΚΑΙΟΣΥΝΗΣ**

Στα ανεπτυγμένα κράτη η επιβολή των φόρων γίνεται με βάση κανόνες και αρχές ώστε να προστατεύεται η φορολογική δικαιοσύνη κάτι που είναι πολύ σημαντικό για την κοινωνική συνοχή μιας χώρας . Οι κανόνες αυτοί, οι οποίοι αποτελούν το καταστάλαγμα της επιστήμης και της εμπειρίας και διέπουν τα φορολογικά μέτρα που περιέχονται σε ένα φορολογικό σύστημα .Οι κανόνες αυτοί είναι οι εξής:

### **1. Ο κανόνας της καθολικότητας του φόρου**

Σύμφωνα με τον κανόνα αυτόν, ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται σε όλους τους πολίτες χωρίς εξαιρέσεις, ακόμη δε και στους αλλοδαπούς που ζουν στην Ελλάδα. Η απαλλαγή από την φορολογία των μικρών εισοδημάτων δεν έρχεται σε αντίθεση με τον κανόνα της καθολικότητας, επειδή η διαφορά των εσόδων από την φορολόγηση των μικρών εισοδημάτων από τα έξοδα βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου είναι πολύ μικρή και επιπλέον το ίδιο το κράτος μεταγενέστερα, ίσως χρειαζόταν να ενισχύσει τους μικροεισοδηματίες.

### **2. Ο κανόνας της παραγωγικότητας του φόρου**

Ο κανόνας αυτός εξυπηρετεί τον ταμειακό σκοπό της φορολογίας που προαναφέραμε. Ο φόρος θεωρείται παραγωγικός, εφόσον:

1)Το ποσοστό του δεν είναι υπερβολικό, ώστε να οδηγήσει το φορολογούμενο σε φοροδιαφυγή,

- 2) Δεν καθιερώνει απαλλαγές,
- 3) Επιδιώκεται η ταχύτερη δυνατή βεβαίωση και είσπραξη του με όσο γίνεται μικρότερα έξοδα και
- 4) Οι νόμοι είναι σαφείς και δεν μεταβάλλονται συχνά.

### **3. Ο κανόνας της απλότητας του φόρου**

Κατά τον κανόνα αυτόν, η φορολογική νομοθεσία πρέπει να είναι απλή και κατανοητή, να γίνεται συχνά κωδικοποίηση των φορολογικών διατάξεων και να αποφεύγεται η περιπλοκότητα. Έτσι θα αποφεύγεται η σύγχυση και θα βελτιώνονται οι σχέσεις μεταξύ φορολογουμένων και φορολογικών αρχών.

### **4. Ο κανόνας της βεβαιότητας και της σταθερότητας**

Εάν οι νόμοι είναι απλοί και κατανοητοί και δε μεταβάλλονται συχνά, τότε ο φορολογούμενος μπορεί να γνωρίζει εκ των προτέρων πόσο φόρο οφείλει στο Δημόσιο και πώς πρέπει να τον εξοφλήσει.

### **5. Ο κανόνας της καταλληλότητας του φόρου**

Ο φόρος πρέπει να είναι κατάλληλος από άποψη χρόνου, τόπου και τρόπου πληρωμής. Ο χρόνος πληρωμής πρέπει να είναι εκείνος που διευκολύνει τον φορολογούμενο. Συνήθως αυτό επιτυγχάνεται όταν ο χρόνος πληρωμής συμπίπτει με την πραγματοποίηση του εισοδήματος.

Σαν τόπος πληρωμής του φόρου πρέπει να καθορίζεται η κατοικία ή η διαμονή ή ο τόπος της επαγγελματικής εγκατάστασης του φορολογούμενου. Από την άποψη του τρόπου πληρωμής θα πρέπει να παρέχεται κάθε δυνατή διευκόλυνση (δόσεις κτλ.).

## **6. Ο κανόνας του ελάχιστου ορίου συντήρησης**

Για κάθε φορολογούμενο υπάρχει ένα τμήμα του εισοδήματος του που δεν πρέπει να υπάγεται στη φορολογία. Είναι εκείνο το τμήμα του εισοδήματος το οποίο θεωρείται ότι καλύπτει τις απαραίτητες ανάγκες του ίδιου και της οικογένειάς του. Το τμήμα αυτό λέγεται «ελάχιστο όριο συντήρησης».

## **7. Ο κανόνας του διαφορισμού των εισοδημάτων**

Η φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου εξαρτάται και από την προέλευση του εισοδήματος του. Για παράδειγμα εκείνος που πραγματοποιεί εισόδημα από κεφάλαιο έχει μεγαλύτερη φοροδοτική ικανότητα από εκείνον που αποκτά εισόδημα από προσωπική εργασία. Επομένως θα πρέπει να μην υπάρχει το ίδιο φορολογικό βάρος για όλα τα εισοδήματα, αλλά να υπάρχει μεταξύ τους μία διάκριση.

## **8. Ο κανόνας αποφυγής της διπλής φορολογίας**

Διπλή φορολογία έχουμε όταν το ίδιο πρόσωπο υποβάλλεται δύο φορές στον ίδιο φόρο και για το ίδιο αντικείμενο, ή μέσα στο ίδιο κράτος ή μεταξύ διαφόρων κρατών. Το φορολογικό σύστημα πρέπει να αποφεύγει τη διπλή φορολόγηση, διότι αυτή οδηγεί σε φοροδιαφυγή, εξασθενεί την επιχειρηματική προσπάθεια και δημιουργεί φορολογικές ανισότητες.

Για την αποφυγή της διεθνούς διπλής φορολόγησης υπάρχουν οι εξής μέθοδοι:

Η μέθοδος της έκπτωσης του φόρου. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, ο φόρος

που καταβάλλεται σε ένα ξένο κράτος για εισόδημα που φορολογείται και στο κράτος καταγωγής, αφαιρείται από το φόρο που προκύπτει στο κράτος καταγωγής. Τη μέθοδο αυτή ακολουθεί η ελληνική φορολογική νομοθεσία.

Η μέθοδος της εξαίρεσης ή της απαλλαγής. Κατά τη μέθοδο αυτή τα κράτη, στην επικράτεια των οποίων αποκτιούνται εισοδήματα από πρόσωπα που είναι κάτοικοι άλλων κρατών, απαλλάσσουν τα πρόσωπα αυτά της φορολογίας ή φορολογούν μόνο εκείνα τα εισοδήματα που προκύπτουν στην επικράτεια τους.

Η μέθοδος της διαιρέσης ή κατανομής. Τα κράτη που ακολουθούν τη μέθοδο αυτή χωρίζουν το εισόδημα σε δύο μέρη. Το ένα μέρος φορολογείται από την χώρα που κατοικεί ο φορολογούμενος και το άλλο από τη χώρα στην οποία αποκτάται το εισόδημα.

## **7) Η ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ**

Οι φόροι μπορεί να επιβάλλονται με βάση διάφορα χαρακτηριστικά των φορολογούμενων. Κάποια ουσιώδη στοιχεία του φόρου είναι το αντικείμενο της φορολογίας, το υποκείμενο της φορολογίας και ο φορολογικός συντελεστής. Αντικείμενο του φόρου ή φορολογική βάση είναι το μέγεθος με βάση το οποίο υπολογίζεται το ποσό του φόρου που υποχρεούται να καταβάλλει ο φορολογούμενος. Φορολογική βάση σήμερα αποτελούν κυρίως το εισόδημα, η περιουσία και η δαπάνη των φορολογούμενων. Το πρόσωπο, τα οικονομικά στοιχεία του οποίου χρησιμοποιούνται ως βάση υπολογισμού των φόρων, ονομάζεται υποκείμενο του φόρου ή φορολογική μονάδα. Το υποκείμενο του φόρου είναι συνήθως υποχρεωμένο να καταβάλλει και το φόρο, τα δύο αυτά πρόσωπα μπορούν ωστόσο και να μην συμπίπτουν. Υποκείμενα του φόρου αποτελούν τόσο τα φυσικά όσο και τα νομικά πρόσωπα. Το ποσό φόρου, που αντιστοιχεί σε καθεμιά μονάδα φορολογικής βάσης και εκφράζεται ως ποσοστό,

λέγεται φορολογικός συντελεστής.

Οι φόροι μπορούν να διακριθούν με διάφορα κριτήρια. Η κυριότερη και πιο παραδοσιακή διάκριση είναι σε Άμεσους και Έμμεσους φόρους.

Η διάκριση αυτή βασίζεται είτε στον τρόπο που εισπράττονται (διοικητική άποψη) είτε στη φύση του φορολογικού αντικειμένου (δημοσιονομική άποψη). Σύμφωνα με την πρώτη από τις δύο απόψεις στο φορολογικό μας σύστημα οι *άμεσοι φόροι* είναι ονομαστικοί, δηλαδή αναφέρονται σε ορισμένα πρόσωπα και επιβάλλονται στο παραγόμενο εισόδημα ή τη περιουσία του φορολογούμενου. Τέτοιοι φόροι είναι ο φόρος εισοδήματος ο φόρος κληρονομιών, ο φόρος δωρεών και γονικών παροχών, ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων, ο φόρος ακίνητης περιουσίας κτλ. Κατά την άποψη αυτή και ο γνωστός σε όλους μας Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) είναι άμεσος καθώς βεβαιώνεται και εισπράττεται με την ίδια διαδικασία των άμεσων φόρων δηλαδή με ονομαστικούς καταλόγους.

Έμμεσοι φόροι με την άποψη αυτή είναι όσοι επιβάλλονται στο δαπανώμενο εισόδημα και εισπράττονται όχι ονομαστικά, αλλά με την ευκαιρία πραγματοποίησης ορισμένων γεγονότων ή συναλλαγών. Τέτοιοι φόροι είναι οι δασμοί τα τέλη χαρτοσήμου οι φόροι κατανάλωσης και γενικά όσοι άλλοι εισπράττονται όχι με καταλόγους αλλά με βάση τιμολόγια. Με τη δημοσιονομική άποψη βασικό στοιχείο για τη διάκριση είναι η δυνατότητα του φορολογούμενου να μετακυλήσει το φόρο τον οποίο – σύμφωνα με το νόμο – οφείλει να πληρώσει ή η φύση του φορολογικού αντικειμένου. Με την άποψη αυτή άμεσος είναι ο φόρος που επιβάλλεται σε πρόσωπο που οφείλει να τον καταβάλλει στο δημόσιο και έμμεσος είναι ο φόρος που επιβάλλεται πάλι σε πρόσωπο, το οποίο όμως τελικά θα μετακυλήσει το φόρο σε τρίτο πρόσωπο.

Με την άποψη αυτή άμεσοι φόροι στο σύστημά μας είναι ο φόρος εισοδήματος, ο φόρος κληρονομιών, ο φόρος δωρεών και ο φόρος γονικών παροχών, ενώ έμμεσοι φόροι είναι οι δασμοί, οι φόροι κατανάλωσης, ο Φόρος Προστιθέμενης

Αξίας (Φ.Π.Α.), καθώς και όσοι άλλοι φόροι μπορούν να επιρριφθούν από τους κατά νόμο υπόχρεους σε τρίτους.

Σύμφωνα με νεότερη άποψη, ωστόσο, η διάκριση των φόρων βασίζεται στη φύση του φορολογικού αντικειμένου, αφού ληφθεί υπόψη και η φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου. Έτσι, σύμφωνα με τη νεότερη αυτή άποψη, άμεσος φόρος είναι αυτός που επιβάλλεται στο εισόδημα του φορολογούμενου ή στην περιουσία του, ενώ έμμεσος φόρος είναι αυτός που επιβάλλεται στο εισόδημα που δαπάνησε ο φορολογούμενος, δηλαδή στην κατανάλωση, καθώς ο φόρος αυτός μόνο μέσω του ύψους της φορολογητέας ύλης αναδεικνύει, όχι κατά τρόπο άμεσο και απόλυτο, την οικονομική δύναμη του φορολογούμενου.

Οι παραπάνω φόροι εμφανίζουν κατά την επιβολή και την είσπραξη τους, ορισμένα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα. Ειδικότερα οι άμεσοι φόροι πλεονεκτούν έναντι των έμμεσων φόρων γιατί:

- Είναι δικαιότεροι, αφού πλήττουν περισσότερο τους πολίτες που έχουν μεγαλύτερη φοροδοτική ικανότητα, σε αντίθεση με του έμμεσους φόρους που επιβάλλονται χωρίς καμία διάκριση σε όλους τους πολίτες.
- Είναι πιο σταθεροί και οι πολίτες γνωρίζουν εκ των προτέρων τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, πράγμα που δε συμβαίνει με τους έμμεσους φόρους.

Οι έμμεσοι φόροι, από την άλλη πλεονεκτούν έναντι των άμεσων διότι:

- Είναι άμεσης και εύκολης απόδοσης, αφού επιβάλλονται εύκολα σε όλους τους πολίτες, πράγμα που δεν συμβαίνει με τους άμεσους φόρους.
- Έχουν μικρότερο κόστος βεβαίωσης και εισπράττονται ευκολότερα, σε

αντίθεση με τους άμεσους φόρους, που απαιτούν μεγάλες δαπάνες βεβαίωσης και η είσπραξη τους είναι δυσκολότερη.

Ένα άλλο κριτήριο, με βάση το οποίο μπορούν να διακριθούν οι φόροι είναι η φύση του φορολογικού συντελεστή. Με βάση το κριτήριο αυτό, οι φόροι διακρίνονται σε δύο κύριες κατηγορίες, τους αναλογικούς και τους προοδευτικούς.

**Αναλογικοί** είναι οι φόροι, των οποίων οι συντελεστές παραμένουν σταθεροί, ως ποσοστό, ανεξάρτητα από το ύψος της φορολογητέας ύλης. Παράδειγμα αναλογικού φόρου στην Ελλάδα αποτελεί ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων που, επιβάλλεται με ενιαίο συντελεστή, ανεξάρτητα από το ύψος του φορολογητέου εισοδήματος του νομικού προσώπου. Άλλο χαρακτηριστικό παράδειγμα αναλογικού φόρου αποτελεί ο Φ.Π.Α., του οποίου ο κανονικός συντελεστής έχει ορισθεί σε 23% και ο μειωμένος σε 13%.

**Προοδευτικοί** είναι οι φόροι των οποίων ο συντελεστής αυξάνει, στο μέτρο που αυξάνει και η φορολογητέα ύλη. Προοδευτικός είναι ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων, γιατί ο συντελεστής του αυξάνεται όσο αυξάνεται το ύψος του εισοδήματος του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Επίσης, προοδευτικός είναι ο φόρος κληρονομιών, γιατί και εδώ αυξάνεται ο συντελεστής όσο αυξάνεται η αξία της κληρονομικής μερίδας του κληρονόμου.

Επιπλέον, θα πρέπει να σημειώσουμε ότι σε ορισμένες περιπτώσεις ο νόμος επιβάλλει σταθερό (σε ευρώ) ποσό φόρου, ανεξάρτητο δηλαδή από το μέγεθος της φορολογητέας ύλης (π.χ. τα τέλη χαρτοσήμου για τα γενικής φύσεως έγγραφα, κ.λπ.). Στην περίπτωση αυτή, οι φόροι χαρακτηρίζονται ως πάγιοι.

Ο φόρος εισοδήματος των νομικών προσώπων και κυρίως των ανωνύμων εταιριών, τον οποίον θα εξετάσουμε στη παρούσα εργασία, είναι σύμφωνα με την ανάλυση που προηγήθηκε ένας άμεσος και αναλογικός φόρος.

## **8)ΣΥΝΟΨΗ**

Στην συγκεκριμένη εργασία προσπαθούμε να αναλύσουμε και να αποτυπώσουμε το υπάρχον φορολογικό πλαίσιο που ισχύει στην Ελλάδα για την φορολογία εισοδήματος των Ανωνύμων εταιριών. Παραθέτονται όλα εκείνα τα στοιχεία που χρειάζονται για να γίνει κατανοητό το φορολογικό καθεστώς που διέπει τις ανώνυμες εταιρίες με έδρα την Ελλάδα, σύμφωνα με τα Ε.Γ.Λ.Σ.

Η εργασία στο πρώτο της μέρος εξηγεί και αναλύει την έννοια του φόρου ,τις αρχές του και τις διακρίσεις του , κάνοντας και μία ιστορική αναδρομή.

Στο δεύτερο σκέλος εστιάζει στην φορολογία εισοδήματος .Περιγράφεται η δομή της ανώνυμης εταιρίας καθώς και το θεσμικό πλαίσιο που διέπει την φορολόγηση της μέχρι και τις τελευταίες αλλαγές που επέφερε ο Ν.3943/2011.



## **2)ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

### **1)ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΒΑΣΗ Ν.2190/1920**

#### **Α)ΟΡΙΣΜΟΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ-ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΑΙ ΕΥΘΥΝΗ ΜΕΤΟΧΩΝ**

1. Η ανώνυμη εταιρεία είναι κεφαλαιουχική εταιρεία με νομική προσωπικότητα, για τα χρέη της οποίας ευθύνεται μόνο η ίδια με την περιουσία της.
2. Κάθε ανώνυμη εταιρεία είναι εμπορική, έστω και αν ο σκοπός της δεν είναι η άσκηση εμπορικής επιχείρησης.
3. Η ανώνυμη εταιρεία μπορεί να ιδρυθεί από ένα ή περισσότερα πρόσωπα ή να καταστεί μονοπρόσωπη με τη συγκέντρωση όλων των μετοχών σε ένα μόνο πρόσωπο.

#### **Β)ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟΥ**

- 1) Το καταστατικό της ανώνυμης εταιρείας πρέπει να περιέχει διατάξεις:
  - α. Για την εταιρική επωνυμία και το σκοπό της εταιρείας.
  - β. Για την έδρα της εταιρείας.
  - γ. Για την διάρκειά της.
  - δ. Για το ύψος και τον τρόπο καταβολής του εταιρικού κεφαλαίου.
  - ε. Για το είδος των μετοχών, καθώς και για τον αριθμό, την ονομαστική αξία και την έκδοσή τους.
  - στ. Για τον αριθμό των μετοχών κάθε κατηγορίας εάν υπάρχουν περισσότερες κατηγορίες μετοχών.
  - ζ. Για τη μετατροπή ονομαστικών μετοχών σε ανώνυμες, ή ανώνυμων σε ονομαστικές.
  - η. Για τη σύγκληση, τη συγκρότηση, τη λειτουργία και τις αρμοδιότητες του Διοικητικού Συμβουλίου.

θ. Για τη σύγκληση, τη συγκρότηση, τη λειτουργία και τις αρμοδιότητες των Γενικών Συνελεύσεων.

ι. Για τους ελεγκτές.

ια. Για τα δικαιώματα των μετόχων.

ιβ. Για τον ισολογισμό και τη διάθεση των κερδών.

ιγ. Για τη λύση της εταιρείας και την εκκαθάριση της περιουσίας της.

2) Το καταστατικό της ανώνυμης εταιρείας πρέπει να αναφέρει επίσης:

α. Τα ατομικά στοιχεία των φυσικών ή νομικών προσώπων που υπέγραψαν το καταστατικό της εταιρείας ή στο όνομα και για λογαριασμό των οποίων έχει υπογραφεί το καταστατικό αυτό.

β. Το συνολικό ποσό, τουλάχιστον κατά προσέγγιση, όλων, των δαπανών που απαιτήθηκαν για τη σύσταση της εταιρείας και βαρύνουν αυτή.

3) Οι ιδρυτές είναι υπεύθυνοι για την αποκατάσταση της ζημίας που υπέστη η εταιρεία ή οι καλόπιστοι τρίτοι, μέτοχοι ή μη, από τυχόν παράλειψη υποχρεωτικής διάταξης του καταστατικού ή ανακριβείς πληροφορίες που δόθηκαν κατά την εγγραφή στο κεφάλαιο ή περιλήφθηκαν στο καταστατικό, από τη μη τήρηση των διατάξεων που αφορούν την εκτίμηση και την καταβολή των εισφορών, καθώς και από την τυχόν κήρυξη της ακυρότητας της εταιρείας, εάν γνώριζαν ή όφειλαν να γνωρίζουν τις σχετικές πλημμέλειες. Η αξίωση αποζημίωσης του προηγούμενου εδαφίου παραγράφεται μετά την παρέλευση πέντε (5) ετών από την ίδρυση της εταιρείας.

### Γ)ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΗΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ

1) Το κεφάλαιο της ανώνυμης εταιρείας καλύπτεται, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο καταστατικό, από έναν ή περισσότερους ιδρυτές και καταβάλλεται, κατά τη σύσταση της εταιρείας, στο σύνολο του ή εν μέρει.

2)Το κατώτατο όριο του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρείας ιδρυόμενης στο εξής, ορίζεται στο ποσό των 60.000€, ολοσχερώς καταβεβλημένο κατά τη σύσταση της εταιρείας.

3)Οι υφιστάμενες ανώνυμες εταιρείες, που έχουν εταιρικό κεφάλαιο μικρότερο των 60.000€ υποχρεούνται εντός δύο ετών από την έναρξη ισχύος του παρόντος, να αυξήσουν το κεφάλαιό τους μέχρι του ορίου αυτού, διαφορετικά ανακαλείται η άδεια σύστασης τους."

4)Οι ανώνυμες εταιρείες, που δεν επιθυμούν να συμμορφωθούν προς τις διατάξεις δύνανται, πριν από την παρέλευση της ανωτέρω διετίας, να μετατραπούν σε εταιρεία άλλου τύπου, με απόφαση της γενικής συνέλευσης.

5)Το Μετοχικό κεφάλαιο αποτελείται μόνο από στοιχεία ενεργητικού που μπορούν να τύχουν χρηματικής αποτίμησης. Τα στοιχεία αυτά του ενεργητικού δεν μπορεί να περιλαμβάνουν απαιτήσεις που προκύπτουν από ανάληψη υποχρέωσης εκτέλεσης εργασιών ή παροχής υπηρεσιών.

6)Το Μετοχικό κεφάλαιο δεν μπορεί να μειωθεί πέρα από το κατώτατο όριο των 60.000€, εκτός αν η απόφαση για τη μείωση προβλέπει την ταυτόχρονη αύξηση του κεφαλαίου τουλάχιστον έως το κατώτατο όριο ή τη μετατροπή της εταιρείας σε εταιρεία με άλλη νομική μορφή."

#### **Δ) ΕΚΠΡΟΣΩΠΗΣΗ ΕΤΑΙΡΙΑΣ**

1) Η ανώνυμος εταιρεία εκπροσωπείται στο δικαστήριο και εξωδίκως από το Διοικητικό της Συμβούλιο, το οποίο ενεργεί συλλογικώς.

2) Ο αριθμός των μελών του διοικητικού συμβουλίου ορίζεται από το καταστατικό ή από τη γενική συνέλευση, εντός των ορίων που προβλέπονται στο καταστατικό. Το διοικητικό συμβούλιο αποτελείται τουλάχιστον από τρία μέλη. Το καταστατικό μπορεί να προβλέπει ότι μέλος του διοικητικού συμβουλίου μπορεί να είναι και νομικό πρόσωπο. Στην περίπτωση αυτή το νομικό πρόσωπο υποχρεούται να ορίσει ένα φυσικό πρόσωπο για την άσκηση των εξουσιών του νομικού προσώπου ως μέλους του διοικητικού συμβουλίου.

3) Το καταστατικό μπορεί να ορίζει ότι προτείνονται προς εκλογή στο διοικητικό συμβούλιο υποψήφιοι βάσει καταλόγων και ότι εκλέγονται από αυτούς τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου κατά την αναλογία των ψήφων που λαμβάνει κάθε κατάλογος. Τυχόν κλάσματα λογίζονται υπέρ του καταλόγου που συγκέντρωσε τις περισσότερες ψήφους. Από τον κάθε κατάλογο εκλέγονται, ανάλογα με τις προβλέψεις του καταστατικού είτε τα πρόσωπα που έλαβαν τις περισσότερες ψήφους είτε τα πρόσωπα που προηγούνται στη σειρά του καταλόγου. Το σύστημα της εκλογής αυτής, εάν δεν προβλέπεται από το αρχικό καταστατικό, μπορεί να εισαχθεί ή να καταργηθεί με απόφαση της γενικής συνέλευσης εκτός αν το καταστατικό προβλέπει υψηλότερα ποσοστά απαρτίας ή πλειοψηφίας. Το σύστημα εκλογής της παρούσας παραγράφου δεν επιτρέπεται, εάν το καταστατικό προβλέπει δικαίωμα απευθείας διορισμού μελών του διοικητικού συμβουλίου.

4) Το καταστατικό μπορεί να προβλέπει ότι το διοικητικό συμβούλιο εκλέγει μέλη αυτού σε αντικατάσταση μελών που παραιτήθηκαν, απέθαναν ή απώλεσαν την ιδιότητα τους με οποιονδήποτε άλλο τρόπο. Η εκλογή αυτή είναι δυνατή με την προϋπόθεση ότι η αναπλήρωση των παραπάνω μελών δεν είναι εφικτή από

αναπληρωματικά μέλη, που έχουν τυχόν εκλεγεί από τη γενική συνέλευση, εφόσον τούτο επιτρέπεται από το καταστατικό. Η ανωτέρω εκλογή από το διοικητικό συμβούλιο γίνεται με απόφαση των απομενόντων μελών, εάν είναι τουλάχιστον τρία (3), και ισχύει για το υπόλοιπο της θητείας του μέλους που αντικαθίσταται. Η απόφαση της εκλογής υποβάλλεται στη δημοσιότητα και ανακοινώνεται από το διοικητικό συμβούλιο στην αμέσως προσεχή γενική συνέλευση, η οποία μπορεί να αντικαταστήσει τους εκλεγέντες, ακόμη και αν δεν έχει αναγραφεί σχετικό θέμα στην ημερήσια διάταξη.

5) Το καταστατικό μπορεί να προβλέπει ότι, σε περίπτωση παραίτησης, θανάτου ή με οποιονδήποτε άλλο τρόπο απώλειας της ιδιότητας μέλους ή μελών του διοικητικού συμβουλίου, τα υπόλοιπα μέλη μπορούν να συνεχίσουν τη διαχείριση και την εκπροσώπηση της εταιρείας και χωρίς την αντικατάσταση των ελλειπόντων μελών σύμφωνα με την προηγούμενη παράγραφο, με την προϋπόθεση ότι ο αριθμός αυτών υπερβαίνει το ήμισυ των μελών, όπως είχαν πριν από την επέλευση των ανωτέρω γεγονότων. Σε κάθε περίπτωση τα μέλη αυτά δεν επιτρέπεται να είναι λιγότερα των τριών (3).

6) Σε κάθε περίπτωση, τα απομένοντα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, ανεξάρτητα από τον αριθμό τους, μπορούν να προβούν σε σύγκληση γενικής συνέλευσης με αποκλειστικό σκοπό την εκλογή νέου διοικητικού συμβουλίου.

## **Ε) ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ**

1) Οι Ετήσιες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν:

- (α) τον ισολογισμό,
- (β) το λογαριασμό αποτελέσματα χρήσεως,
- (γ) τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων και
- (δ) το προσάρτημα.

Οι ανώνυμες εταιρείες, των οποίων μετοχές ή άλλες κινητές αξίες είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, καθώς και οι ενοποιούμενες σε αυτές επιχειρήσεις καταρτίζουν, επιπροσθέτως, κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων, καθώς και κατάσταση ταμιακών ροών.

Τις καταστάσεις αυτές καταρτίζουν και όσες ανώνυμες εταιρείες συντάσσουν Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις των οποίων μετοχές ή άλλες κινητές αξίες δεν είναι εισηγμένες σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά, καθώς και οι ενοποιούμενες σε αυτές επιχειρήσεις.

Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Ανάπτυξης, καθορίζεται το περιεχόμενο της κατάστασης μεταβολών ιδίων κεφαλαίων και της κατάστασης ταμιακών ροών που προβλέπονται στο προηγούμενο εδάφιο.

2)Οι Ετήσιες οικονομικές καταστάσεις εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης, της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης της εταιρίας.

3)Για να ληφθεί από τη γενική συνέλευση έγκυρη απόφαση πάνω στις οικονομικές καταστάσεις που έχουν εγκριθεί από το διοικητικό συμβούλιο, πρέπει να έχουν υπογραφεί από τρία διαφορετικά πρόσωπα, ήτοι από:

- α) τον πρόεδρο του διοικητικού συμβουλίου ή τον αναπληρωτή του,
- β) τον διευθύνοντα ή εντεταλμένο σύμβουλο και, σε περίπτωση που δεν υπάρχει τέτοιος σύμβουλος ή η ιδιότητά του συμπίπτει με εκείνη των ανωτέρω προσώπων, από ένα μέλος του διοικητικού συμβουλίου που ορίζεται από αυτό,
- γ) τον υπεύθυνο για τη διεύθυνση του λογιστηρίου.

Οι παραπάνω σε περίπτωση διαφωνίας από πλευράς νομιμότητας του τρόπου κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων, οφείλουν να εκθέτουν εγγράφως τις αντιρρήσεις τους στη γενική συνέλευση".

4)Κάθε εταιρεία, η οποία, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του πρώτου μετά την έναρξη ισχύος αυτού του Νόμου ισολογισμού της, δεν υπερβαίνει τα αριθμητικά όρια των δύο από τα παρακάτω τρία κριτήρια:

α) σύνολο ισολογισμού δύο εκατομμύρια πεντακόσιες χιλιάδες (2.500.000) ευρώ, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των στοιχείων Α μέχρι Ε του ενεργητικού στο υπόδειγμα ισολογισμού και

β) καθαρός κύκλος εργασιών πέντε εκατομμύρια (5.000.000) ευρώ."

Οι εταιρείες αυτές, μπορούν να μην εκλέγουν τους ελεγκτές τους από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών.

5) Η ευχέρεια της προηγούμενης παραγράφου παρέχεται και στις εταιρίες, που παύουν να υπερβαίνουν τα όρια των δύο από τα τρία κριτήρια της ίδιας παραγράφου, σε δύο τουλάχιστον συνεχείς χρήσεις

## **2)ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

Η φορολογία εισοδήματος αποτελεί το πανάρχαιο έσοδο των κρατών. Μια πολύ γνωστή κι συνηθισμένη φορολογία ήταν η φορολογία, που έμεινε στην ιστορία με το όνομα η φορολογία της δεκάτης, όπου ήταν η φορολογία του ενός δεκάτου (1/10) του ακαθάριστου γεωργικού εισοδήματος που εισέπραττε το κράτος. Σήμερα, τα σύγχρονα κράτη, πρακτικά, έχουν διαμορφώσει τρεις τύπους φορολογίας εισοδήματος, που είναι οι εξής:

- Ο προσωπικός φόρος εισοδήματος. Είναι ο φόρος που επιβάλλεται στο συνολικό εισόδημα των φορολογουμένων, με ενιαίο τρόπο για μια χρονική περίοδο και έχει προοδευτικό συντελεστή, με τον οποίο φορολογεί το συνολικό εισόδημα όλων των πηγών μαζί. Έτσι ο φόρος αυτός θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως περισσότερο υποκειμενικός φόρος.

- Ο αναλυτικός φόρος εισοδήματος. Επιβάλλεται, ξεχωριστά στο εισόδημα για

κάθε πηγή. Δεν εξετάζει την οικονομική κατάσταση του κάθε φορολογούμενου, αλλά το εισόδημα κάθε πηγής, το οποίο φορολογείται με έναν αναλογικό συντελεστή. Ο φόρος αυτός θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως περισσότερο αντικειμενικός φόρος.

### **3) ΙΣΤΟΡΙΚΗ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΚΑΙ ΠΩΣ ΦΤΑΣΑΜΕ ΣΤΟΝ Ν.2238/1994**

Παλαιότερα λοιπόν, στους αρχαίους χρόνους, ο φόρος και φορολογία γενικά είχαν διαφορετικό προορισμό, διαφορετική βάση και με διαφορετικά κριτήρια επιβάλλονταν στους φορολογούμενους.

Ένας απ' τους αρχαίους φόρους ήταν τα διαπύλια τέλη, δηλαδή η φορολογία των εισαγομένων και εξαγομένων από τη μεγάλη πόλη, προϊόντων γεωργικών και βιοτεχνικών. Άλλος φόρος, όπως προαναφέραμε ήταν η δέκατη, σε είδος ή σε χρήμα, πάνω στη γεωργική παραγωγή γενικά. Άλλος ήταν, ο κεφαλικός φόρος που επιβαλλόταν στις αρχαίες πόλεις, στους μέτοικους, δηλαδή τους μη δημότες που μεταναστεύουν και εγκαθίστανται σε μια άλλη πόλη.

Άλλες κατηγορίες είναι οι έκτακτοι φόροι λόγω πολέμου ή άλλης ανάγκης, όπως στις αρχαίες ελληνικές πόλεις που οι πλουσιότεροι υποχρεώνονται να καταβάλλουν τα έξοδα συντήρησης κατά τη διάρκεια του πολέμου ενός πολεμικού πλοίου κ.λπ. ή στο φεουδαρχικό μεσαιωνικό σύστημα οι υποχρεωτικές έκτακτες εισφορές σε είδος ή σε χρήμα, όταν ο ηγεμόνας είχε ανάγκη από έκτακτη οικονομική ενίσχυση.

Στη συνέχεια η επιβολή της φορολογίας συνδέεται με τις πολιτικές ελευθερίες και εξελίξεις των χωρών, με τους αγώνες του ανθρώπου να δημιουργήσει καλύτερες συνθήκες ζωής, μέσα στα πλαίσια της κρατικής εξουσίας. Συνδέεται επίσης ο φόρος με την εξέλιξη των δημοκρατικών διαδικασιών, αφού σήμερα η επιβολή του γίνεται, όχι ανεξέλεγκτα όπως παλιότερα αλλά σύμφωνα με



αυστηρούς κανόνες δικαίου.

Η επιβολή του φόρου έχει ακόμα άμεση συνάρτηση με την απονομή της δικαιοσύνης, δηλαδή, με τη δίκαιη κατανομή των οικονομικών βαρών μεταξύ των πολιτών. Η κατάργηση λοιπόν της ανεξέλεγκτης εξουσίας του ηγεμόνα στα φεουδαρχικά κράτη του Μεσαίωνα να επιβάλει φόρους στους υπηκόους του, όπως χαρακτηρίζονταν τότε οι πολίτες ενός κράτους, μέχρι τη σημερινή μορφή της επιβολής του φόρου με νόμο, που ψηφίζεται από τη Βουλή, μέσα στα συνταγματικά πλαίσια, μετά από τόσους αγώνες που προηγήθηκαν, αποτελούν επιτεύγματα.

Στους νεότερους χρόνους, μετά τη Γαλλική ιδίως Επανάσταση, έχουν μια ανατροπή των μέχρι τότε ισχυόντων, με επηρεασμό όλης της Ευρώπης από τις νέες ιδέες. Καταλήγουμε στη σημερινή μορφή φορολογίας και μάλιστα της άμεσης, πάνω στο εισόδημα με προοδευτικό συντελεστή φόρου με απαλλαγές των ασθενέστερων τάξεων, αλλά παράλληλα με έκδηλο και έμπρακτο το ενδιαφέρον και τον προορισμό του κράτους, εκτός των άλλων, για συγκρότηση μιας πολιτείας που να παρέχει κοινωνική ασφάλεια, προστασία των δικαιωμάτων του πολίτη, εκπαίδευση σε όλους τους πολίτες και με πολλές υποχρεώσεις από μέρους του κράτους. (Σέλλας Στέφανος, Το Ελληνικό Φορολογικό Σύστημα, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 1999)

Ιδεώδης φορολογία κατά την επιστήμη των δημοσίων οικονομικών, είναι η φορολογία πάνω στο εισόδημα που ξοδεύουμε με εξαίρεση τις επενδύσεις. Παρόλο που είναι δυσχερέστατο το σύστημα αυτό στην εφαρμογή του, εν τούτοις το φορολογικό σύστημα εκεί τείνει να φτάσει. Δηλαδή, σε υψηλό συντελεστή στο εισόδημα, σε φορολογία υψηλή επίσης στις κληρονομίες, σε φόρους πάνω στην περιουσία και σε ενιαίο σύστημα φορολογίας. Παράλληλα επικρατεί η τάση να φτάσουμε κι εμείς στο σημείο, μέσα στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, καταργήσεως όλων των ενδιάμεσων φορέων, παραγωγής των πρώτων υλών και βιομηχανοποίησεως των αγαθών,

με σκοπό τα αγαθά αυτά να φορολογούνται στον τόπο της κατανάλωσης και όχι της παραγωγής τους. Από τη συνθήκη της Ρώμης του 1957, δεν προβλέπεται ενιαία φορολογία για τα κράτη-μέλη της Ε.Ε. Η συνθήκη τα παροτρύνει στο να συγκλίνουν την φορολογική τους πολιτική προς τον «μέσο όρο» της φορολογίας των κρατών-μελών. Το άρθρο 100 της συνθήκης της Ε.Ο.Κ., ειδικά για την άμεση φορολογία, ορίζει ότι: μετά από πρόταση της επιτροπής, το συμβούλιο εκδίδει ομόφωνα οδηγίες, για την προσέγγιση των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων των κρατών-μελών, οι οποίες έχουν άμεση επίπτωση στην εγκαθίδρυση και λειτουργία της κοινής αγοράς.

Ο περισσότερο ολοκληρωμένος νόμος, που άρχισε να εφαρμόζεται στη φορολογία εισοδήματος στη χώρα μας, ήταν ο Ν.1640 / 1919 «περί φορολογίας εισοδήματος καθαρών προσόδων». Ο νόμος αυτός ίσχυε για τριάντα πέντε περίπου χρόνια και επικράτησε να ονομάζεται αναλυτική φορολογία εισοδήματος, επειδή υποβάλλονταν χωριστές δηλώσεις για κάθε εισόδημα. Έτσι αν κάποιος είχε εισόδημα από μισθούς και από επιχειρήσεις, υπέβαλε δύο φορολογικές δηλώσεις, αν είχε και άλλο εισόδημα από άλλη πηγή, υπέβαλε την τρίτη φορολογική δήλωση.

Τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του νομοσχεδίου αυτού ήταν τα εξής:

1. Φόρος εισοδήματος εξ οικοδομών
2. Φόρος επί του εισοδήματος εξ εκμισθώσεως γαιών
3. Φόρος επί του εισοδήματος εκ κινητών αξιών
4. Φόρος επί του εισοδήματος εξ εμπορικών επιχειρήσεων
5. Φόρος επί του εισοδήματος εκ γεωργικών επιχειρήσεων
6. Φόρος επί του εισοδήματος εκ μισθωτών υπηρεσιών
7. Φόρος επί του εισοδήματος εξ ελευθεριών επαγγελματιών

Σύμφωνα με τον νόμο αυτό καθιερώθηκε η αρχή της παρακράτησης του φόρου

στην πηγή. Η έννοια πηγή εισοδήματος είναι παρόμοια με αυτήν της νομικής θεωρίας του αστικού δικαίου, σύμφωνα με την οποία το εισόδημα παραλληλίζεται με τα προϊόντα των δέντρων, που τα μαζεύουμε χωρίς να καταστρέφουμε το δέντρο.

Η έννοια αυτή συνδέεται με τη δημοσιονομική θεωρία του εισοδήματος σύμφωνα με την οποία τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος είναι τρία:

- Η περιοδικότητα
- Η ύπαρξη μόνιμης πηγή εισοδήματος
- Η διαρκής εκμετάλλευση της πηγής με σκοπό την εξασφάλιση εισοδήματος.

Μετά τον Β' παγκόσμιο πόλεμο το σύστημα της αναλυτικής φορολογίας άρχισε να παρακμάζει και ο νομοθέτης άρχισε να ετοιμάζει τον ενιαίο φόρο εισοδήματος.

Το 1955 οριστικοποιήθηκε το νομοθετικό διάταγμα (ν.δ) 3323/55, το οποίο προέβλεπε ότι επιβάλλεται φόρος επί του συνολικού καθαρού εισοδήματος κτώμενου υπό παντός φυσικού προσώπου.

Η διαφορά μεταξύ ενιαίου και αναλυτικού φόρου εισοδήματος είναι ότι το ν.δ 3323/55 που εισήγαγε τον ενιαίο πλέον φόρο εισοδήματος φορολογεί με την ίδια κλίμακα όλα τα εισοδήματα τα προερχόμενα από τις επτά πηγές ενιαία, δηλαδή το ίδιο. Επίσης, υποβάλλει μια κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος για όλες τις πηγές των εισοδημάτων που έχει κάποιος και όχι τόσες φορολογικές δηλώσεις όσες ήταν οι πηγές εισοδήματος. Το σύστημα αυτό βέβαια διατήρησε την αρχή διαφορισμού των εισοδημάτων προσπαθώντας να δώσει κάποια εύνοια στα εισοδήματα από εργασία, τα οποία προκύπτουν με μεγαλύτερο κόπο από τα εισοδήματα που προέρχονται από το κεφάλαιο.

Στη συνέχεια ο νομοθέτης προετοίμαζε και το νομοσχέδιο για τα νομικά πρόσωπα και το 1958 οριστικοποιήθηκε το ν.δ. 3843/58, το οποίο ρύθμιζε την

φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων. (Λογιστική Εταιριών - Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Δημήτρης Γκίνογλου, Εκδόσεις Rosili, Αθήνα 2004)

Το 1989, τριάντα πέντε περίπου χρόνια μετά την ψήφιση τους, τα δύο αυτά νομοθετικά διατάγματα κωδικοποιήθηκαν σε ένα ενιαίο νομοθετικό κείμενο, τον «Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», με το προεδρικό διάταγμα 129/89. Τα άρθρα 1-85 αφορούσαν τη φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων και τα υπόλοιπα 86-104 τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων. Αργότερα έγινε νέα κωδικοποίηση και προέκυψε ο νόμος 2238/94, που αποτελεί πλέον το κωδικοποιημένο νόμο φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων στη χώρα μας και στον οποίο τα άρθρα 1- 97 αναφέρονται στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων και τα επόμενα 98-108 στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων.

Την ίδια χρονιά με τον ν.1828/89 μειώθηκαν οι πηγές εισοδήματος από 7 σε 6 με αναρρύθμιση των υπολοίπων. Η αλλαγή αυτή βέβαια μετατράπηκε σε μπουμέρανγκ, γιατί μπέρδεψε όλους όσους ασχολούνται με τα φορολογικά. Άρχισε λοιπόν από το νομοθέτη μια νέα προσπάθεια, η οποία απέδωσε καρπούς με τον ν.2065/92 «αναμόρφωση της άμεσης φορολογίας και άλλες διατάξεις ΦΕΚ 13/Α'/30-6-1992», ο οποίος τροποποίησε τους προηγούμενους, επανέφερε τις πηγές σύμφωνα με την παλαιά θα λέγαμε αρίθμηση, η οποία ίσχυε για περίπου 70 χρόνια, αλλά για να μην δημιουργηθεί και άλλο πρόβλημα συνένωσε τις δύο πρώτες πηγές σε μια με την ονομασία Α-Β εισοδήματα από ακίνητα. Ο νόμος αυτός εισήγαγε τη φορολόγηση των εταιριών Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., κοινοπραξιών με το άρθρο 7, το οποίο αντικατέστησε το άρθρο 16α του νόμου 3323/55 (η κωδικοποίηση σε 2238/94 δεν είχε προκύψει ακόμη). Μέχρι τότε δεν φορολογούνταν οι εταιρίες αυτές παρά μόνον οι εταίροι τους. Μεγάλη επίσης καινοτομία του νόμου ήταν με τα άρθρα 20- 27 η καθιέρωση ανά τετραετία της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων, ώστε να μπορέσουν οι επιχειρήσεις να δείξουν την περιουσία τους σε

«τρέχουσες αξίες».

Στη συνέχεια το φορολογικών αλλαγών και τροποποιήσεων κυρώθηκε ο νέος φορολογικός νόμος 2238/94 ΦΕΚ 151 Α' /16-9-2002 ως κώδικας φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, χωρίς να αλλάζει ο βασικός κορμός, παρά τις πολλές τροποποιήσεις που έχει δεχθεί μέχρι σήμερα. Θα πρέπει να παρατηρήσουμε εδώ ότι και σε άλλες χώρες της Ε.Ε. οι αλλαγές και οι τροποποιήσεις της φορολογίας είναι περισσότερες συγκρινόμενες με άλλους κλάδους της νομοθεσίας τους. Αλλά στη χώρα μας παρά τις πολλαπλές υποσχέσεις για απλούστευση του φορολογικού συστήματος, οι αλλαγές είναι πολύ περισσότερες και μάλιστα γίνονται με τέτοιο τρόπο, ώστε να μπερδεύουν και τους πιο ειδικούς.

#### **4)ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΒΑΣΗ ΤΟΥ Ν.2238/94**

Υποκείμενα φόρου, νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2238 / 94 (άρθρο 101), είναι:

- Νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου κερδοσκοπικού χαρακτήρα:
  1. Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες οι οποίες ιδρύονται και λειτουργούν στη χώρα μας σύμφωνα με τις διατάξεις του εμπορικού νόμου 2190 / 1920.
  2. Οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, οι οποίες ιδρύονται και λειτουργούν στη χώρα μας σύμφωνα με τις διατάξεις του εμπορικού νόμου 3190 / 1955.
  3. Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, οι οποίες αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα.
  4. Οι γεωργικοί και αστικοί συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα καθώς και

οι ενώσεις τους.

5. Όλες οι αλλοδαπές επιχειρήσεις, οι οποίες λειτουργούν στην Ελλάδα σαν ατομικές ή με οποιονδήποτε τύπο εταιρικής μορφής και οι αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οποιωνδήποτε οικονομικών ωφελημάτων.

• Νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ημεδαπά ή αλλοδαπά:

1. Φιλανθρωπικά νομικά πρόσωπα.
2. Κοινωφελή νομικά πρόσωπα
3. Πάσης φύσης κοινωφελή ιδρύματα.
4. Όλα γενικά τα νομικά πρόσωπα που δεν επιδιώκουν κερδοσκοπικό σκοπό.

Στο νομικό πρόσωπο, τα καθαρά κέρδη της χρήσης, μετά το συμψηφισμό των ζημιών- που πιθανόν να υπάρχουν από προηγούμενες χρήσεις- και την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού που προβλέπει ο ιδρυτικός τους νόμος, φορολογούνται με αναλογικό συντελεστή. Μετά την φορολογία τους, τα καθαρά κέρδη χωρίζονται σε διανεμόμενα και σε αδιανέμητα.

Τα διανεμόμενα κέρδη, τα οποία αποτελούνται από το πρώτο αλλά και από τα πρόσθετα μερίσματα, τις αμοιβές και τα ποσοστά μελών Δ.Σ., τις αμοιβές και τα δικαιώματα ιδρυτικών τίτλων κ.λπ., δεν φορολογούνται πλέον γιατί έχει εξαντληθεί η φορολογική τους υποχρέωση, αλλά αναγράφονται από τους κατόχους τους στην φορολογική τους δήλωση γιατί μπορούν να δικαιολογούν αγορά περιουσιακών στοιχείων ή να μειώνουν πιθανή τεκμαρτή διαφορά φορολογούμενου εισοδήματος.

Τα αδιανέμητα κέρδη, παραμένουν στη διάθεση και διαχείριση του νομικού προσώπου αδιανέμητα ή με μορφή διαφόρων αποθεματικών, κρατήσεων και

προβλέψεων.

Σαν πρόσθετα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της φορολογίας των νομικών προσώπων, σημειώνονται:

- Η ενιαία επιβολή του φόρου με αναλογικό συντελεστή στα κέρδη του νομικού προσώπου, χωρίς να χωρίζονται αυτά σε κατηγορίες. Ενώ στα φυσικά πρόσωπα τα κέρδη προέρχονται από συγκεκριμένες κατηγορίες εισοδήματος.

Ο αναλογικός συντελεστής διαφοροποιείται ανάλογα με την μορφή και το αντικείμενο του νομικού προσώπου. Για λόγους κοινωνικής και οικονομικής ανάπτυξης, επενδύσεων κ.λπ., το κράτος φορολογεί- αναλογικά πάντα- τα κέρδη των νομικών προσώπων, με διαφορετικό συντελεστή. (Καούνης Δίκαιος, Φορολογική Λογιστική ΙΙ, Εκδόσεις Καούνη, Αθήνα 2003)

Στο άρθρο 3 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «Ο φόρος καταβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.»

Το *οικονομικό* έτος είναι η χρονική περίοδος, που περιλαμβάνει τις διοικητικές πράξεις και τα γεγονότα τα οποία σχετίζονται με τη διαχείριση του δημοσίου χρήματος και την κίνηση της περιουσίας του κράτους.

Το *διαχειριστικό* έτος είναι αυτό κατά το οποίο λαμβάνουν χώρα οι οικονομικές πράξεις (αγορές, πωλήσεις, πληρωμές, εισπράξεις, κτλ.) και κατά το οποίο προκύπτει το εισόδημα, το οποίο φορολογείται κατά το επόμενο οικονομικό έτος, δηλαδή κατά το φορολογικό έτος. Για παράδειγμα, κατά το οικονομικό, φορολογικό και ημερολογιακό έτος που διανύουμε (2011), επιβάλλονται οι φόροι του διαχειριστικού έτους που πέρασε (2010).

Αφού ο νόμος προβλέπει την επιβολή φόρου κάθε έτος, καθιερώνεται η αρχή της ετήσιας φορολογίας, καθώς και η παρεπόμενη αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, σύμφωνα με την οποία κάθε εισόδημα πρέπει να εντάσσεται και να φορολογείται στο χρόνο που αποκτήθηκε. Εξαιρέση αποτελεί για τις ανώνυμες εταιρίες η μεταφορά ζημιών σε επόμενα οικονομικά έτη, την οποία θα μελετήσουμε σε επόμενη ενότητα.

Το εισόδημα επί του οποίου επιβάλλεται ο φόρος είναι αυτό που προέρχεται από κάθε πηγή μετά την αφαίρεση των δαπανών που έγιναν για την απόκτηση του.

Για τον υπολογισμό του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος του κάθε φυσικού προσώπου, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των πηγών. Έτσι καθιερώνεται η «αρχή του ενιαίου της φορολογίας», σύμφωνα με την οποία τα επί μέρους εισοδήματα δεν φορολογούνται αυτοτελώς και χωριστά το καθένα τους, αλλά αποτελούν ένα ενιαίο σύνολο για την επιβολή του φόρου εισοδήματος. Εμείς από τις παραπάνω πηγές θα επικεντρωθούμε στην πηγή Δ (εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις).

Με την πρώτη ανάγνωση ο νόμος 2238/94 μπορεί να επιφέρει μία σύγχυση στον αναγνώστη. Ενώ στα πρώτα 97 άρθρα θα έπρεπε να περιγράφει τη φορολόγηση του εισοδήματος των φυσικών προσώπων και στα άρθρα 97-100 την φορολόγηση των νομικών προσώπων, παρατηρούμε ότι στα άρθρα 28-34 περιγράφει τη φορολόγηση «εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις», οι οποίες όμως αποτελούν νομικά πρόσωπα.

Αυτό προφανώς αποτελεί κατάλοιπο της περιόδου που για όλες τις προσωπικές επιχειρήσεις δε φορολογούνταν οι εταιρίες αλλά οι εταίροι ως φυσικά πρόσωπα.

Οι σημαντικότερες έννοιες, που αναφέραμε, για την κατανόηση της φορολογίας της ανώνυμης εταιρείας είναι το Τακτικό Αποθεματικό, το Πρώτο μέρισμα, το Πρόσθετο μέρισμα και η Διάθεση του υπολοίπου ποσού καθαρών κερδών καθώς και η Καταβολή του μερίσματος



**5)ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ (Με τις τελευταίες αλλαγές με το άρθρο 14, του Ν.3943/2011)**

Σε αυτήν την ενότητα θα ασχοληθούμε με την διάθεση κερδών μιας Ανώνυμης εταιρίας, σύμφωνα με τις νέες διατάξεις του άρθρου 14, του Ν.3943/2011 με τον οποίο επήλθαν αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων της παρ. 1, του άρθρου 109, του Ν.2238/1994.

Α)Η διανομή κερδών ως θεμελιώδης διάταξη του καταστατικού

Ο νόμος δίνει εξαιρετική βαρύτητα στον τρόπο διαθέσεως των καθαρών κερδών της χρήσεως , γι' αυτό και οι σχετικές με τη διανομή κερδών διατάξεις του καταστατικού κατατάσσονται στις θεμελιώδεις διατάξεις , αφού ο Ν. 2190/1920 στο άρθρο 2 ορίζει ότι : « το καταστατικό της ανώνυμης εταιρείας , πρέπει να περιέχει διατάξεις που αφορούν τον ισολογισμό και τη διάθεση των κερδών ».

Β)Προτεραιότητα στη διάθεση των κερδών

Ο Κ.Ν. 2190/1920 , αφ' ενός μέσω του Ε.Γ.Λ.Σ. ( το οποίο παραπέμπει στο άρθρο 42§2 , αναφορικά με το υπόδειγμα του « Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων » και αφ' ετέρου με τις διατάξεις των άρθρων 44α§2 και 45 , καθορίζει τη σειρά με την οποία διατίθενται τα καθαρά κέρδη της χρήσεως.

Η σειρά αυτή είναι υποχρεωτική , δεν επιτρέπεται δηλαδή , ή μεταβολή της , γιατί οι διατάξεις που την καθορίζουν είναι αναγκαστικής εφαρμογής και έχει ως εξής:

1. Κάλυψη των ζημιών προηγούμενων χρήσεων
2. Κάλυψη των διαφορών φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων
3. Κάλυψη των Λοιπών μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος φόρων
4. Κράτηση για φόρο εισοδήματος

5. Κράτηση για τακτικό αποθεματικό
6. Κράτηση για διανομή στους μετόχους πρώτου μερίσματος
7. Διάθεση του υπολοίπου των καθαρών κερδών ( κατά τους ορισμούς του
8. καταστατικού και τις αποφάσεις της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης)
9. Αποθεματικά καταστατικού
10. Πρόσθετο μέρισμα
11. Αμοιβές και ποσοστά Δ.Σ.
12. Μέρισμα στο προσωπικό
13. Αποθεματικά ( φορολογημένα και αφορολόγητα αποθεματικά)
14. Υπόλοιπο κερδών εις νέο

- Το άρθρο 45 § 1 τ ο υ Κ.Ν. 2190/1920 αναφέρει :

Καθαρά κέρδη της εταιρείας είναι τα προκύπτοντα μετά την αφαίρεση εκ' των πραγματοποιηθέντων ακαθαρίστων κερδών παντός εξόδου, πάσης ζημίας, των κατά νόμων αποσβέσεων και παντός άλλου εταιρικού βάρους.

- Πότε γίνεται η διανομή κερδών

Βάσει των άρθρων 44, 44α και 45 του νόμου 2190/20 γίνεται κράτηση επί των καθαρών κερδών της χρήσης ορισμένου ποσοστού για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού και τη διανομή μερίσματος βάσει του άρθρου 3 του Α.Ν. 148/67 και του άρθρου 54 Ν.3604/2007.

Για να διανεμηθούν τα κέρδη της χρήσης, πρέπει να υπάρχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- Πλήρης απόσβεση όλων των εξόδων εγκατάστασης, ερευνών ανάπτυξης καθώς και των εξόδων παραχωρήσεων και δικαιωμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας, εκτός αν το υπόλοιπο των εξόδων αυτών είναι μικρότερο του αθροίσματος του υπολοίπου των κερδών εις νέο και των προαιρετικών αποθεματικών. (άρθρου 43 § 3δ και 4α του Κ.Ν.2190/20).

-Σύμφωνα με το άρθρο 44α του 2190/20 δεν μπορεί να γίνει διανομή στους μετόχους, όταν το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας είναι, ή μετά από τη διανομή γίνει κατώτερο από το ποσό του μετοχικού κεφαλαίου,

προσαυξημένου με τα αποθεματικά για τα οποία απαγορεύεται η διανομή τους από το νόμο ή το καταστατικό.

- Το ποσό που διανέμεται δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από τα κέρδη της χρήσης, πλέον των κερδών που προέρχονται από τις προηγούμενες χρήσεις και των αποθεματικών για τα οποία επιτρέπεται να διανεμηθούν και έχει αποφασιστεί από τη Γενική Συνέλευση η διανομή τους. Το ανώτερο άθροισμα μειώνεται από το σύνολο των ζημιών προηγούμενων χρήσεων και από τα ποσά που επιβάλλεται να διατεθούν για σχηματισμό αποθεματικών.

Η μη διανομή κερδών στους μετόχους, στα μέλη των Δ.Σ., στους διευθυντές, στους διαχειριστές, στο προσωπικό, εφαρμόζεται στις κατωτέρω μορφές εταιριών:

A. Ανώνυμες εταιρείες (άρθρου 43 του 2190/20)

B. Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης (άρθρου 22 του 3190/1955)

Γ. Ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες (άρθρου 50α του 3190/1955)

Δ. Ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες όταν όλοι οι απεριόριστα ευθυνόμενοι εταίροι είναι Α.Ε., ΕΠΕ ή ετερόρρυθμες κατά μετοχή εταιρείες.

### **Τακτικό Αποθεματικό**

Βάσει των διατάξεων των άρθρων 44 και 45 του Ν.2190/20 παρακρατείται 5% τουλάχιστον επί των καθαρών κερδών κάθε χρήσης για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού.

Για τις ασφαλιστικές εταιρείες το ποσοστό είναι 20%. Η κράτηση καθαρών κερδών για τακτικό αποθεματικό είναι υποχρεωτική και υπολογίζεται στα πραγματικά καθαρά κέρδη της χρήσης, μετά την αφαίρεση όλων των εξόδων και ζημιών καθώς και των κατά νόμο προβλεπόμενων αποσβέσεων και κάθε άλλου βάρους, όπως των ζημιών προηγούμενων χρήσεων και του φόρου

εισοδήματος.

Συνεπώς το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται κατά ποσοστό στα καθαρά κέρδη της χρήσης όπως εμφανίζονται στον λογαριασμό 88.00 του Γ.Λ.Σ., αφού αφαιρεθούν τα ποσά των λογαριασμών 88.03, 88.04, 88.06 και 88.09 του Γ.Λ.Σ.

Δεν υπάρχει υποχρέωση κράτησης για τακτικό αποθεματικό :

-Όταν το ύψος αυτού φτάσει το 1/3 του Μετοχικού Κεφαλαίου (άρθρο 44 του 2190/20)

-Όταν μετά τη φορολογική αναμόρφωση των κερδών της χρήσης ο φόρος εισοδήματος που προκύπτει, υπερκαλύπτει το σύνολο των καθαρών κερδών.

-Όταν τα καθαρά κέρδη της χρήσης, υπερκαλύπτονται από ζημιές παρελθουσών χρήσεων. Ιδιαίτερη προσοχή χρειάζεται στο σωστό προσδιορισμό του τακτικού αποθεματικού. Το τακτικό αποθεματικό πρέπει να σχηματίζεται μόνο από τα λογιστικά κέρδη της χρήσης, αφού αφαιρεθεί ο αναλογών φόρος εισοδήματος επ' αυτών και όχι ο αναλογών φόρος εισοδήματος που προκύπτει μετά από φορολογική αναμόρφωση των κερδών. Κράτηση τακτικού αποθεματικού μπορεί να γίνει σε ποσοστό μεγαλύτερο του 5% επί των ετήσιων καθαρών κερδών, όπως 6%, 7% κλπ αφού προβλεφθεί στο καταστατικό. Στο καταστατικό μπορεί να προβλεφθεί και μεγαλύτερο ποσοστό κράτησης από το 1/3 του Μ.Κ.

Το τακτικό αποθεματικό σκοπό έχει την κάλυψη των ζημιών που προκύπτουν στον ισολογισμό τέλους χρήσης και όχι να χρησιμοποιηθεί για κάλυψη ζημιών κατά τη διάρκεια της χρήσης. Η χρησιμοποίηση του τακτικού αποθεματικού για κάλυψη των ζημιών δεν είναι υποχρεωτική και γίνεται με απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης.

## Μερίσματα

Βάσει του άρθρου 45 § 2 του Κ.Ν. 2190/20 από τα καθαρά κέρδη της χρήσης αφού αφαιρέσουμε τις ζημιές προηγούμενων χρήσεων, το ποσό του αναλογούντος φόρου εισοδήματος και το ποσό του σχηματιζόμενου τακτικού αποθεματικού, δημιουργείται το ποσό για καταβολή του μερίσματος σύμφωνα με το άρθρο 3 του Α.Ν. 148/67.

Οι διατάξεις του άρθρου 3 του Α.Ν. 148/1967, του άρθρου 3 § 18 του προβλέπουν διανομή μετρητών σε κάθε χρήση στους μετόχους κατά 35% τουλάχιστον επί των καθαρών κερδών του Ισολογισμού, μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού και των κερδών από εκποίηση μετοχών θυγατρικής εταιρείας, βάσει του άρθρου 25 του Ν. 2789/2000 και του φόρου εισοδήματος.

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

Αυστηρότερη γίνεται πλέον η φορολόγηση των Α.Ε.:

Συγκεκριμένα, καταργείται (στην ουσία, ψηφίστηκε για να μην εφαρμοστεί) το σύστημα καταλογισμού (imputation) φόρου που είχε εισαχθεί με το άρθρο 13 του ν. 3842/2010, που προέβλεπε χωριστά φόρο στα αδιανέμητα κέρδη 24% και χωριστά στα μερίσματα 40%.

Επανέρχεται μάλιστα διαφοροποιημένο επί το αυστηρότερο, το σύστημα διαχωρισμού (schedular) των εισοδημάτων, που εφαρμόστηκε με το καθεστώς του ν. 3697/2008. Δηλαδή διάσπαση των κερδών της Α.Ε. σε διανεμόμενα και αδιανέμητα.

**Έτσι:**

**Με το άρθρο 14, του Ν.3943/2011** έγιναν οι εξής αλλαγές στη φορολογία

εισοδήματος των νομικών προσώπων της παρ. 1, του άρθρου 109, του Ν.2238/1994.

Με την Πολ.1129/6.6.2011 του ΥΠΟΙΚ με θέμα" Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 14 του ν.3943/2011."κοινοποιείται η ερμηνευτική για την φορολόγηση και διανομή των κερδών των νομικών προσώπων (Α.Ε, ΕΠΕ,ΣΥΝ. Κ.Λ.Π.)

Ειδικότερα, Με τις νέες διατάξεις επιβάλλεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25% στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες με τη μορφή, εκτός μισθού, αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές, αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, καθώς και μερισμάτων ή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές. Διευκρινίζεται, ότι παρακράτηση φόρου ενεργείται και όταν η διανομή μερισμάτων στους μετόχους γίνεται με τη μορφή μετοχών αντί της καταβολής μετρητών, καθώς και όταν χορηγούνται στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό κέρδη με τη μορφή μετοχών, με τη διαδικασία του Π.Δ. 30/1988 ή με οποιονδήποτε άλλο τρόπο.

Ωστόσο, η υποχρέωση αυτή δεν υφίσταται όταν διανέμονται μερίσματα που εμπίπτουν στις διατάξεις του Ν. 27/1975 (κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων στα οποία επιβάλλεται ο οριζόμενος από τις διατάξεις του νόμου αυτού φόρος και εισφορά), καθώς και όταν δικαιούχος των μερισμάτων είναι το Ελληνικό Δημόσιο και τα λοιπά νομικά πρόσωπα που απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος βάσει ειδικής διάταξης νόμου και για τα οποία έχει διατηρηθεί η απαλλαγή και μετά την έναρξη ισχύος του Ν. 3842/2010 (π.χ. Τράπεζα της Ελλάδος).

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της ίδιας παραγράφου ορίζεται, ότι με την παρακράτηση του φόρου 25% στα εισοδήματα που αναφέρονται πιο πάνω εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα, με εξαίρεση τα φυσικά πρόσωπα που φορολογούνται για τα συνολικά εισοδήματά τους, συμπεριλαμβανομένων και των μερισμάτων, με

συντελεστή κατώτερο του συντελεστή παρακράτησης, για τα οποία προβλέπεται φορολόγηση των μερισμάτων με τις γενικές διατάξεις και επιστροφή τυχόν πιστωτικού υπολοίπου φόρου.

**Συνοψίζοντας με τις νέες διατάξεις προβλέπεται :**

**Η φορολόγηση του συνόλου των κερδών :**

- Με συντελεστή 24% για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2011.
- Με συντελεστή 20% για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2012 και επομένων.

**Η παρακράτηση φόρου εισοδήματος στα διανεμόμενα ή/και κεφαλαιοποιούμενα κέρδη :**

- Με συντελεστή 21% για τα διανεμόμενα εντός του 2011, με εξαίρεση τα διανεμόμενα από θυγατρικές σε μητρικές εταιρείες εγκατεστημένες σε κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης εφ' όσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 11 του Ν. 2578/1998.
- Με συντελεστή 25% για τα κέρδη τα οποία η διανομή τους θα εγκριθεί από Γενικές Συνελεύσεις που θα πραγματοποιηθούν από την 1.1.2012 και μετά, με εξαίρεση τα διανεμόμενα από θυγατρικές σε μητρικές εταιρείες εγκατεστημένες σε κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης εφ' όσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 11 του Ν. 2578/1998.

### **Τακτικό Αποθεματικό**

Βάσει των διατάξεων των άρθρων 44 και 45 του Ν.2190/20 παρακρατείται 5% τουλάχιστον επί των καθαρών κερδών κάθε χρήσης για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού.

Για τις ασφαλιστικές εταιρείες το ποσοστό είναι 20%. Η κράτηση καθαρών κερδών για τακτικό αποθεματικό είναι υποχρεωτική και υπολογίζεται στα πραγματικά καθαρά κέρδη της χρήσης, μετά την αφαίρεση όλων των εξόδων και ζημιών καθώς και των κατά νόμο προβλεπόμενων αποσβέσεων και κάθε άλλου βάρους, όπως των ζημιών προηγούμενων χρήσεων και του φόρου εισοδήματος.

Συνεπώς το τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται κατά ποσοστό στα καθαρά κέρδη της χρήσης όπως εμφανίζονται στον λογαριασμό 88.00 του Γ.Λ.Σ., αφού αφαιρεθούν τα ποσά των λογαριασμών 88.03, 88.04, 88.06 και 88.09 του Γ.Λ.Σ.

### **Δεν υπάρχει υποχρέωση κράτησης για τακτικό αποθεματικό :**

-Όταν το ύψος αυτού φτάσει το 1/3 του Μετοχικού Κεφαλαίου (άρθρο 44 του 2190/20)

-Όταν μετά τη φορολογική αναμόρφωση των κερδών της χρήσης ο φόρος εισοδήματος που προκύπτει, υπερκαλύπτει το σύνολο των καθαρών κερδών.

-Όταν τα καθαρά κέρδη της χρήσης, υπερκαλύπτονται από ζημιές παρελθουσών χρήσεων. Ιδιαίτερη προσοχή χρειάζεται στο σωστό προσδιορισμό του τακτικού αποθεματικού. Το τακτικό αποθεματικό πρέπει να σχηματίζεται μόνο από τα λογιστικά κέρδη της χρήσης, αφού αφαιρεθεί ο αναλογών φόρος εισοδήματος επ' αυτών και όχι ο αναλογών φόρος εισοδήματος που προκύπτει μετά από φορολογική αναμόρφωση των κερδών. Κράτηση τακτικού αποθεματικού μπορεί



να γίνει σε ποσοστό μεγαλύτερο του 5% επί των ετήσιων καθαρών κερδών, όπως 6%, 7% κλπ αφού προβλεφθεί στο καταστατικό. Στο καταστατικό μπορεί να προβλεφθεί και μεγαλύτερο ποσοστό κράτησης από το 1/3 του Μ.Κ.

Το τακτικό αποθεματικό σκοπό έχει την κάλυψη των ζημιών που προκύπτουν στον ισολογισμό τέλους χρήσης και όχι να χρησιμοποιηθεί για κάλυψη ζημιών κατά τη διάρκεια της χρήσης. Η χρησιμοποίηση του τακτικού αποθεματικού για κάλυψη των ζημιών δεν είναι υποχρεωτική και γίνεται με απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης.

### **Μερίσματα**

Βάσει του άρθρου 45 § 2 του Κ.Ν. 2190/20 από τα καθαρά κέρδη της χρήσης αφού αφαιρέσουμε τις ζημιές προηγούμενων χρήσεων, το ποσό του αναλογούντος φόρου εισοδήματος και το ποσό του σχηματιζόμενου τακτικού αποθεματικού, δημιουργείται το ποσό για καταβολή του μερίσματος σύμφωνα με το άρθρο 3 του Α.Ν. 148/67.

Οι διατάξεις του άρθρου 3 του Α.Ν. 148/1967, του άρθρου 3 § 18 του προβλέπουν διανομή μετρητών σε κάθε χρήση στους μετόχους κατά 35% τουλάχιστον επί των καθαρών κερδών του Ισολογισμού, μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού και των κερδών από εκποίηση μετοχών θυγατρικής εταιρείας, βάσει του άρθρου 25 του Ν. 2789/2000 και του φόρου εισοδήματος. Με απαρτία και πλειοψηφία κατά 100%, η εταιρεία μπορεί να μη διανέμει ούτε πρώτο αλλά ούτε και πρόσθετο μέρισμα, με την προϋπόθεση ότι το ποσό αυτό θα διατεθεί για την κάλυψη αναγκών της εταιρείας και όχι για τη διανομή αμοιβών Δ.Σ. (Απόφαση Ν.Σ.Κ. 723/6.10.1972)

### **Αυστηρότερη γίνεται πλέον η φορολόγηση των Α.Ε.:**

Συγκεκριμένα, καταργείται (στην ουσία, ψηφίστηκε για να μην εφαρμοστεί) το

σύστημα καταλογισμού (imputation) φόρου που είχε εισαχθεί με το άρθρο 13 του ν. 3842/2010, που προέβλεπε χωριστά φόρο στα αδιανέμητα κέρδη 24% και χωριστά στα μερίσματα 40%.

Επανέρχεται μάλιστα διαφοροποιημένο επί το αυστηρότερο, το σύστημα διαχωρισμού (schedular) των εισοδημάτων, που εφαρμόστηκε με το καθεστώς του ν. 3697/2008. Δηλαδή διάσπαση των κερδών της Α.Ε. σε διανεμόμενα και αδιανέμητα.

**Με το άρθρο 14, του Ν.3943/2011 έγιναν οι εξής αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων της παρ. 1, του άρθρου 109, του Ν.2238/1994.**

Με την Πολ.1129/6.6.2011 του ΥΠΟΙΚ με θέμα" Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 14 του ν.3943/2011."κοινοποιείται η ερμηνευτική για την φορολόγηση και διανομή των κερδών των νομικών προσώπων (Α.Ε, ΕΠΕ,ΣΥΝ. Κ.Α.Π.)

Ειδικότερα, με τις νέες διατάξεις επιβάλλεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25% στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες με τη μορφή, εκτός μισθού, αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές, αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, καθώς και μερισμάτων ή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές. Διευκρινίζεται, ότι παρακράτηση φόρου ενεργείται και όταν η διανομή μερισμάτων στους μετόχους γίνεται με τη μορφή μετοχών αντί της καταβολής μετρητών, καθώς και όταν χορηγούνται στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό κέρδη με τη μορφή μετοχών, με τη διαδικασία του Π.Δ. 30/1988 ή με οποιονδήποτε άλλο τρόπο.

Ωστόσο, η υποχρέωση αυτή δεν υφίσταται όταν διανέμονται μερίσματα που εμπίπτουν στις διατάξεις του Ν. 27/1975 (κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων

στα οποία επιβάλλεται ο οριζόμενος από τις διατάξεις του νόμου αυτού φόρος και εισφορά), καθώς και όταν δικαιούχος των μερισμάτων είναι το Ελληνικό Δημόσιο και τα λοιπά νομικά πρόσωπα που απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος βάσει ειδικής διάταξης νόμου και για τα οποία έχει διατηρηθεί η απαλλαγή και μετά την έναρξη ισχύος του Ν. 3842/2010 (π.χ. Τράπεζα της Ελλάδος).

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της ίδιας παραγράφου ορίζεται, ότι με την παρακράτηση του φόρου 25% στα εισοδήματα που αναφέρονται πιο πάνω εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα, με εξαίρεση τα φυσικά πρόσωπα που φορολογούνται για τα συνολικά εισοδήματά τους, συμπεριλαμβανομένων και των μερισμάτων, με συντελεστή κατώτερο του συντελεστή παρακράτησης, για τα οποία προβλέπεται φορολόγηση των μερισμάτων με τις γενικές διατάξεις και επιστροφή τυχόν πιστωτικού υπολοίπου φόρου.

**Συγκεκριμένα με τις νέες διατάξεις προβλέπεται η φορολόγηση του συνόλου των κερδών :**

- Με συντελεστή 24% για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2011.
- Με συντελεστή 20% για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2012 και επομένων.

**Η παρακράτηση φόρου εισοδήματος στα διανεμόμενα ή/και κεφαλαιοποιούμενα κέρδη :**

- Με συντελεστή 21% για τα διανεμόμενα εντός του 2011, με εξαίρεση τα διανεμόμενα από θυγατρικές σε μητρικές εταιρείες εγκατεστημένες σε κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης εφ' όσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 11 του Ν. 2578/1998.
- Με συντελεστή 25% για τα κέρδη τα οποία η διανομή τους θα εγκριθεί

από Γενικές Συνελεύσεις που θα πραγματοποιηθούν από την 1.1.2012 και μετά, με εξαίρεση τα διανεμόμενα από θυγατρικές σε μητρικές εταιρείες εγκατεστημένες σε κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης εφ' όσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 11 του Ν. 2578/1998.

### **Δαπάνες που αναλογούν σε απαλλασσόμενα του φόρου έσοδα**

Σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994, επειδή στα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται έσοδα αφορολόγητα, έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο και έσοδα από συμμετοχή σε ημεδαπές επιχειρήσεις, οι δαπάνες που θα εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα μειώνονται:

- α) κατά τους αναλογούντες σε αυτά τα έσοδα χρεωστικούς τόκους, και
- β) κατά ποσοστό 5% επί των εσόδων αυτών ως λοιπές δαπάνες.

Η μείωση αυτή των δαπανών πραγματοποιείται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, προσθέτοντας τα προαναφερόμενα ποσά στα φορολογητέα κέρδη κατά την αναμόρφωση των αποτελεσμάτων. Σημειώνεται ότι σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 12 του Ν. 2238/1994, όπως αυτή τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 3 του Ν. 3091/2002 και ισχύει από 24.12.2002, οι «Τόκοι καταθέσεων τραπεζών εσωτερικού» φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις, εφόσον ο δικαιούχος του εισοδήματος δεν είναι πρόσωπο του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994, ημεδαπή ή αλλοδαπή τραπεζική και ασφαλιστική επιχείρηση, συνεταιρισμός που έχει συσταθεί νόμιμα και ένωση συνεταιρισμών. Επίσης, μετά την τροποποίηση του άρθρου 13 του Ν. 2238/1994 από το άρθρο 39 του Ν. 3522/2006, από 1η Ιανουαρίου 2007 και μετά, δεν συντρέχει η περίπτωση εσόδου φορολογηθέντος κατ' ειδικό τρόπο. Η αναφορά τέτοιου εσόδου στο παρόν παράδειγμα γίνεται προκειμένου να παρατεθεί ο φορολογικός χειρισμός του εάν εμφανισθεί ανάλογη περίπτωση στο μέλλον.

Τέλος, σύμφωνα με την εγκύκλιο του Υπουργού των Οικονομικών 1115606/18.12.97, πολ. 1327), στα έσοδα που δεν θα υπαχθούν σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις και στα οποία αναλογούν δαπάνες, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994, δεν συμπεριλαμβάνονται τα κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο. Τα κέρδη αυτά απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, με την προϋπόθεση ότι θα εμφανίζονται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού με προορισμό το συμψηφισμό ζημιών που θα προκύψουν στο μέλλον από την πώληση χρεογράφων.

### **Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος**

Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 106 του Ν. 2238/1994, επειδή στα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται έσοδα αφορολόγητα και έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της εταιρείας προστίθεται σε αυτά το μέρος των εσόδων αυτών που αναλογεί στο μέρος (διανεμόμενα κέρδη), μετά από αναγωγή αυτού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου εισοδήματος.

Για τον προσδιορισμό των διανεμομένων κερδών που αναλογούν στα αφορολόγητα και στα κατ' ειδικό τρόπο φορολογηθέντα έσοδα λαμβάνονται τα συνολικά κέρδη που προκύπτουν από τον ισολογισμό της χρήσεως.

Στην προκειμένη περίπτωση, το Υπουργείο Οικονομικών θεωρεί ως κέρδη ισολογισμού τα καθαρά κέρδη τα οποία προκύπτουν από την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως (λογαριασμός 86.99), σύμφωνα με το έντυπο «Δήλωση φορολογίας εισοδήματος» και όχι τα κέρδη όπως αυτά προσδιορίζονται από το άρθρο 45 του Ν. 2190/1920, σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 99 του Ν. 2238/1994.

### **Αποθεματικό από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα**

#### **Αποθεματικό άρθρο 38 Ν.2238/1994**

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 38 του Ν. 2238/1994, τα κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών απαλλάσσονται από το φόρο, με την προϋπόθεση ότι τα κέρδη αυτά εμφανίζονται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού με προορισμό το συμψηφισμό ζημιών που τυχόν θα προκύψουν στο μέλλον από πώληση μετοχών εισηγμένων ή μη.

### **Αποθεματικό από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο**

Τα υπόλοιπα των αφορολογήτων εσόδων και των εσόδων φορολογηθέντων κατ' ειδικό τρόπο πρέπει να εμφανίζονται υποχρεωτικά σε ειδικούς λογαριασμούς αποθεματικών κατά περίπτωση, σύμφωνα με την απόφαση του Υπουργού των Οικονομικών 1044770/10159/Β0012, πολ. 1117/23.3.1993, η οποία εκδόθηκε σε εφαρμογή της παραγράφου 8 του άρθρου 106 του Ν. 2238/1994

### **Αποθεματικό από έσοδα εκ συμμετοχών Ν.3697/08**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 Ν. 3943/11, θεωρείται ότι στα διανεμόμενα κέρδη περιλαμβάνεται και μία αναλογία των μερισμάτων από συμμετοχές για τα οποία έχει παρακρατηθεί σύμφωνα με το Ν. 3697/08 φόρος 10%. Το υπόλοιπο ποσό των εισπραχθέντων μερισμάτων που δεν διανεμήθηκε και το οποίο έχει φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος, θα εμφανισθεί σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού το οποίο οποτεδήποτε διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί δεν έχει φόρο εισοδήματος, έχει

όμως παρακράτηση φόρου μερίσματος σε ποσοστό που θα ισχύει στη χρήση της διανομής ή κεφαλαιοποίησης.

### **Διάθεση κερδών Ανώνυμης εταιρίας**

Καθαρά κέρδη χρήσεως  
Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων  
Διαφορές φορολογικού ελέγχου  
Σύνολο

### **Μείον**

Φόρος εισοδήματος  
Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό φόροι  
Κέρδη προς διάθεση

### **Τα κέρδη διατίθενται ως εξής:**

Τακτικό αποθεματικό  
Μερίσματα  
Αποθεματικό άρθρου 18 Ν. 3697/2008  
Αποθεματικό άρθρου 38 Ν. 2238/1994  
Αποθεματικό από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα  
Αποθεματικό από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο  
Αμοιβές από ποσοστά μελών Διοικητικού Συμβουλίου  
Υπόλοιπο κερδών εις νέον

### **Εκκαθάριση φόρων δηλώσεως φόρου εισοδήματος**

### **Οφειλόμενος κύριος φόρος εισοδήματος**

Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 109 του Ν. 2238/1994, από το συνολικό ποσό του φόρου εκπίπτουν:

- α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 111 του Ν. 2238/1994.
- β) Ο φόρος που παρακρατήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του

N. 2238/1994.

γ) Ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, που διανέμεται και το οποίο έχει προσαυξήσει τα κέρδη προς φορολογία της εταιρείας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 106 του N. 2238/1994.

### **Προκαταβολή φόρου εισοδήματος τρέχουσας χρήσης**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 111, η προκαταβολή του φόρου ανέρχεται στο 80% του φόρου (κύριου και συμπληρωματικού) της κλειόμενης χρήσεως.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 111 από το ποσό της προκαταβολής:

- Εκπίπτουν οι παρακρατηθέντες στην πηγή φόροι,
- Δεν εκπίπτουν οι παρακρατηθέντες φόροι επί των εισοδημάτων των φορολογηθέντων κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

### **Τύχη υπολοίπου του καταβληθέντος φόρου επί των εσόδων των φορολογηθέντων κατ' ειδικό τρόπο**

Μετά το συμψηφισμό του φόρου που αναλογεί στο μέρος των εσόδων που διανεμήθηκε, το υπόλοιπο ποσό του φόρου, το οποίο αντιστοιχεί στο αποθεματικό από τα εν λόγω έσοδα, παραμένει στις απαιτήσεις εφόσον και το αντίστοιχο αποθεματικό παραμένει στα ίδια κεφάλαια.

### **Τύχη του αποθεματικού που σχηματίσθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 N. 3697/08**



Το ποσό παραμένει και όταν θα διανεμηθεί δεν θα υπολογισθεί φόρος εισοδήματος, θα παρακρατηθεί φόρος σε ποσοστό που θα ισχύει στη χρήση διανομής ο οποίος όμως θα συμψηφισθεί με το υπόλοιπο ποσό φόρου που βρίσκεται στο λογ. 33 «Απαίτηση από το Ελληνικό Δημόσιο». Ισόποσα θα μειωθεί και το ποσό που τελικά θα διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί.

### **3) ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ**

#### **1) ΤΡΑΠΕΖΙΚΕΣ ΑΝΩΝΥΜΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ**

##### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ**

Η τραπεζική εταιρία "ΒΗΤΑ ΑΕ" ,στη χρήση 2011(1/1/2011-31/12/2011) πραγματοποίησε καθαρά κέρδη 3.000.000€. Τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσεως ανήλθαν σε 10.000.000€ στα οποία περιλαμβάνονται :

Τόκοι καταθέσεων τραπεζών εσωτερικού 3.000.000€ (Κατά την είσπραξη των τόκων αυτών παρακρατήθηκε φόρος 10% από 300.000€ , ο οποίος έχει απεικονισθεί σε χρέωση του λογ/σμου 33.13.06)

Το Δ.Σ. προτείνει στη Γ.Σ. την παρακάτω διανομή των κερδών της χρήσεως :

- α) Το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού από 80.000€
- β) Τη διανομή στους μετόχους μερίσματος ποσού 400.000€

Με βάση τα ανωτέρω :

- α) Να προσδιορισθεί ο φόρος εισοδήματος
- β) Να συνταχθεί ο πίνακας διάθεσης των αποτελεσμάτων

#### **Προσδιορισμός Κερδών Απαλλασσόμενων Της Φορολογίας**

Προκειμένου να προσδιορισθούν τα κέρδη προς φορολογία της τραπεζικής εταιρίας ,από τα συνολικά καθαρά κέρδη αφαιρείται το μέρος των κερδών που αναλογεί στα αφορολόγητα έσοδα.

ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	2.000.000,00
ΕΣΟΔΑ ΦΟΡΩΝΤΑ ΚΑΤ'ΕΙΔΙΚΟ ΤΡΟΠΟ	3.000.000,00
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	10.000.000,00
ΚΕΡΔΗ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ	600.000,00
$(2.000.000 * 3.000.000) / 10.000.000$	

Για τον προσδιορισμό των αφορολόγητων κερδών μερίζονται τα συνολικά κέρδη ανάλογα με το ύψος των υποκείμενων σε φόρο ακαθάριστων εσόδων και των μηυποκείμενων.

#### **Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος**

Για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος , στα φορολογητέα κέρδη προστίθεται το μέρος των αφορολόγητων κερδών και των κερδών που φορολογήθηκαν κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, που αναλογεί στο μέρισμα ,μετά την αναγωγή του σε μικτό ποσό με προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου εισοδήματος.

Για τον προσδιορισμό των διανεμόμενων κερδών που αναλογούν στα εισοδήματα τα αφορολόγητα και στα κατά ειδικό τρόπο φορολογηθέντα λαμβάνονται τα συνολικά κέρδη που προκύπτουν από τον ισολογισμό της χρήσεως.

Περαιτέρω ,σύμφωνα με το άρθρο 109 του Ν.2238/1994 ,τα κέρδη των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του ίδιου νόμου, τα οποία προέκυψαν στη χρήση που έληξε στις 31/12/2011 φορολογούνται με συντελεστή 20%.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	2.000.000,00
ΚΕΡΔΗ ΑΠΑΛ/ΜΕΝΑ	-600.000,00
	1.400.000,00
ΑΦΟΡΟΥΝΤΑ ΚΕΡΔΗ ΜΕ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΣΤΑ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ	120.000,00
$(400.000 \cdot 600.000) / 2.000.000$	
ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	30.000,00
$(120.000 \cdot 0,2) / 0,8$	
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	1.550.000,00
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	0,20
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	310.000,00

**Αποθεματικό Από Έσοδα Απαλλασσόμενα Της Φορολογίας**

ΕΣΟΔΑ ΑΠΑΛ/ΜΕΝΑ	600.000,00
ΑΦΟΡΟΥΝΤΑ ΚΕΡΔΗ ΜΕ ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΣΤΑ ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ	120.000,00
ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	30.000,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΑΛ/ΝΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	450.000,00

Το ανωτέρω υπόλοιπο πρέπει να εμφανίζεται υποχρεωτικά σε ειδικό λογ/σμο αποθεματικού ,σύμφωνα με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών 1044770/10159/Β0012,ΠΟΛ 1117/23.3.1993

**Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων**

ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	2.000.000,00
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	-310.000,00
ΚΕΡΔΗ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ	1.690.000,00
<b>ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ :</b>	
ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ	80.000,00
ΜΕΡΙΣΜΑ	400.000,00
ΑΠΟΘΕΜ.ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΑΛ/ΝΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	450.000,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ ΕΙΣ ΝΕΟΝ	760.000,00

## **2)ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΚΑΙ ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΕΣ ΑΝΩΝΥΜΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ**

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.1**

Η εμπορική εταιρία "METRO ΑΕ" η οποία έχει μετοχικό κεφάλαιο 3.000.000 στη χρήση που έληξε στις 31/12/11 πραγματοποίησε καθαρά κέρδη 1.000.000€.

Από το τελευταίο προσωρινό ισοζύγιο προκύπτει ότι:

1)Το σχηματισμένο μέχρι την 31/12/10 τακτικό αποθεματικό ανέρχεται σε 900.000€

2)Το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων εγκαταστάσεως κατά την 31/12/11 καλύπτεται από τα προαιρετικά αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί μέχρι την 31/12/10

Το Διοικητικό Συμβούλιο της ανώνυμης εταιρίας αποφάσισε να προτείνει στη τακτική Γ.Σ. των μετόχων ,που θα συγκληθεί μέχρι την 30 Ιουνίου 2012,όπως τα κέρδη της χρήσεως 1/1/11-31/12/11 να διατεθούν σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2190/1920.

### **Προσδιορισμός Τακτικού Αποθεματικού**

ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	1.000.000,00
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 20%	200.000,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ	800.000,00
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΤΑΚΤΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ 5%	40.000,00
<b>ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ</b>	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ 31/12/10	900.000,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

ΚΡΑΤΗΣΕΙΣ ΧΡΗΣΕΩΣ 2011	40.000,00
ΣΥΝΟΛΟ	940.000,00

Σύμφωνα με το άρθρο 44 του Ν.2190/1920 η κράτηση για τακτικό αποθεματικό παύει να είναι υποχρεωτική όταν αυτό φθάσει τουλάχιστον το 1/3 του μετοχικού κεφαλαίου.

Μετοχικό κεφάλαιο  $3.000.000 * 1/3 = 1.000.000€$

Συνεπώς η κράτηση για τακτικό αποθεματικό της χρήσεως 2011 περιορίζεται σε  $1.000.000 - 900.000 = 100.000€$

**Πρώτο Μέρισμα**

ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	1.000.000,00
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 20%	200.000,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ	800.000,00
ΚΡΑΤΗΣΗ ΓΙΑ ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ	100.000,00
	700.000,00
% ΕΠΙ ΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ 35%	
ΔΙΑΝΕΜΗΤΕΟ ΜΕΡΙΣΜΑ	245.000,00

Μετά την τροποποίησή της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 45 του Κ.Ν2190/1920 από το άρθρο του Ν. 3604/2007 ,το υποχρεωτικό μέρισμα που διανέμεται από κέρδη ισολογισμών που εγκρίνονται μετά την ισχύ του τελευταίου νόμου 8.8.2007,προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 3 του Α.Ν.148/1967.

### Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος

ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	1.000.000,00
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 20%	200.000,00

### Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων

ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	1.000.000,00
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 20%	200.000,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ	800.000,00
<b>ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ :</b>	
ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ	100.000,00
ΠΡΩΤΟ ΜΕΡΙΣΜΑ	245.000,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ ΕΙΣ ΝΕΟ	455.000,00

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ.2

Η ανώνυμη εταιρεία ΤΡΟΧΟΕΠΙΔΟΣΗ ΑΕ έχει μετοχικό κεφάλαιο 5.000.000 στη χρήση που έληξε στις 31.12.11(1/1/2011-31/12/2011) πραγματοποίησε καθαρά κέρδη 1.000.000.

Από το τελευταίο ισοζύγιο (προ διαθέσεως των κερδών) προκύπτει ότι:

1.Το σχηματισμένο μέχρι την 31.12.2010 τακτικό αποθεματικό ανέρχεται σε 400.000

2.Το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων εγκαταστάσεως κατά την 31.12.2001 καλύπτεται από τα προαιρετικά αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί μέχρι την 31.12.2010.

Το Διοικητικό Συμβούλιο της ανώνυμης εταιρείας αποφάσισε να προτείνει στη τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων , που θα συγκληθεί μέχρι την

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

30/06/12, 'πως τα κέρδη της χρήσεως 1/1/2011-31/12/2011 να διατεθούν σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Ν.2190/1920.

**Προσδιορισμός Τακτικού αποθεματικού**

ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	1.000.000,00
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 20%	200.000,00
	800.000,00
ΚΡΑΤΗΣΕΙΣ ΤΑΚΤΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ 5%	40.000,00
<b>ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ</b>	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΛΟΓ/ΣΜΟΥ 31/12/10	400.000,00
ΚΡΑΤΗΣΗ 2011	40.000,00
ΣΥΝΟΛΟ	440.000,00

Η κράτηση για τακτικό αποθεματικό παύει να είναι υποχρεωτική όταν φθάσει τουλάχιστον το ένα τρίτον του μετοχικού κεφαλαίου.

Μετοχικό Κεφάλαιο  $5.0000.000 * 1/3 = 1.666.667$

Συνεπώς η κράτηση για τακτικό αποθεματικό της χρήσεως 2011 ανέρχεται σε 40.000

**Πρώτο Μέρισμα**

ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	1.000.000,00
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 20%	200.000,00
	800.000,00
ΚΡΑΤΗΣΕΙΣ ΤΑΚΤΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ 5%	-40.000,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ	760.000,00
35% ΕΠΙ ΤΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ ΚΕΡΔΩΝ	



ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

ΠΡΩΤΟ ΜΕΡΙΣΜΑ	266.000,00
---------------	------------

**Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων**

ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	1.000.000,00
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ 20%	200.000,00
ΚΕΡΔΗ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ	800.000,00
<b>ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ :</b>	
ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ	40.000,00
ΠΡΩΤΟ ΜΕΡΙΣΜΑ	266.000,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ ΕΙΣ ΝΕΟΝ	494.000,00

**ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3**

Η ανώνυμη εταιρία ΒΙΟΜΕΤΑΛ ΑΒΕΕ έχει μετοχικό κεφάλαιο 10.000.000 στη χρήση 2011(1/1/2011-31/12/2011) πραγματοποίησε καθαρά κέρδη 6.000.000. Τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσεως ανήλθαν σε 13.000.000 και μεταξύ αυτών περιλαμβάνονται:

- α)Μερίσματα μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων εσωτερικού 1.500.000
- β)Έσοδα από συμμετοχή σε άλλη ημεδαπή ανώνυμη εταιρία ποσού 700.000

Μεταξύ των εξόδων της χρήσεως περιλαμβάνονται :

- α)Χρεωστικοί τόκοι ποσού 1.000.000
- β)Έξοδα που δεν προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν.2238/94 η έκπτωση τους από τα ακαθάριστα έσοδα ,συνολικού ποσού 300.000.

Από το τελευταίο προσωρινό ισοζύγιο(προ διαθέσεως των κερδών) προκύπτει ότι:

1) Το σχηματισμένο μέχρι την 31.12.2010 τακτικό αποθεματικό ανέρχεται σε 1.800.000.

2)Το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων εγκαταστάσεως κατά την 31.12.2011 καλύπτεται από τα προαιρετικά αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί μέχρι την 31.12.2010.

Το Διοικητικό Συμβούλιο της ανώνυμης εταιρίας αποφάσισε να προτείνει στην τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων ,που θα συγκληθεί μέχρι την 30η Ιουνίου 2012,όπως από τα κέρδη της χρήσεως 2011:

α)Να σχηματισθεί το κατά νόμο τακτικό αποθεματικό από 200.000

β)Να διανεμηθεί στους μετόχους μέρισμα ποσού 750.000

γ)Το υπόλοιπο των κερδών να παραμείνει στην εταιρία.

Με βάση τα ανωτέρω να προσδιορισθεί ο φόρος εισοδήματος και να συνταχθεί ο πίνακας διαθέσεως των αποτελεσμάτων.

### **Δαπάνες που αναλογούν σε απαλλασσόμενα του φόρου εισοδήματος**

Επειδή στα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται έσοδα αφορολόγητα και έσοδα από συμμετοχή σε ημεδαπές επιχειρήσεις ,οι δαπάνες που θα εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα μειώνονται κατά:

α)τους αναλογούντες σε αυτά τα έσοδα χρεωστικούς τόκους

β)ποσοστό 5% επί των εσόδων αυτών ως λοιπές δαπάνες.

Η μείωση αυτή των δαπανών πραγματοποιείται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος ,προσθέτοντας τα προαναφερόμενα ποσά στα φορολογητέα κέρδη κατά την αναμόρφωση των αποτελεσμάτων.

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ

ΕΣΟΔΑ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ	1.500.000,00
ΕΣΟΔΑ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ	700.000,00
ΣΥΝΟΛΟ	2.200.000,00

**Δαπάνες επί αφορολόγητων εσόδων**

ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ	169.230,00
$(1.000.000 \cdot 2.200.000) / 13.000.000$	
ΛΟΙΠΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ 5%	110.000,00
ΣΥΝΟΛΟ	279.230,00

**Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος**

Επειδή στα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται και έσοδα αφορολόγητα, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της εταιρίας προστίθεται σε αυτά το μέρος των αφορολόγητων εσόδων που αναλογεί στο μέρισμα ,μετά από αναγωγή του σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου εισοδήματος.

Για τον προσδιορισμό των διανεμόμενων κερδών που αναλογούν στα αφορολόγητα έσοδα λαμβάνονται τα συνολικά κέρδη του ισολογισμού.

ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	6.000.000,00
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦ.	300.000,00
ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΠΑΛ/ΝΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	279.230,00
ΣΥΝΟΛΟ ΚΕΡΔΩΝ	6.579.230,00
ΕΣΟΔΑ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ	-1.500.000,00
ΕΣΟΔΑ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ	-700.000,00
ΑΝΑΜΟΡΦΩΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ	4.379.230,00
ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΑΦΟΡΟΛ.ΕΣΟΔΩΝ ΕΠΙ ΔΙΑΝ/ΝΩΝ	187.500,00
$750.000 \cdot 1.500.000 / 6.000.000$	
ΑΝΑΛΟΓΩΝ ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	46.875,00
$187.500 \cdot 0,20 / 0,80$	
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ ΣΕ ΜΕΤΑΦΟΡΑ	4.613.605,00
ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ 20%	
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	922.721,00

### Αποθεματικό από αφορολόγητα έσοδα

ΕΣΟΔΑ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ	1.500.000,00
ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΕΠΙ ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΩΝ	-187.500,00
ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	-46.875,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΕΣΟΔΩΝ ΑΠΑΛΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	1.265.625,00

Το ανωτέρω υπόλοιπο πρέπει να εμφανίζεται υποχρεωτικά σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού, σύμφωνα με την απόφαση του Υπουργού των Οικονομικών 1044770/10159/Β0012,πολ.1117/23.3.1993.

### Αποθεματικό από έσοδα εκ συμμετοχών

ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ	700.000,00
ΑΝΑΛΟΓΙΑ ΕΠΙ ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΩΝ	-87.500,00
$750.000 * 700.000 / 6.000.000$	
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΕΣΟΔΩΝ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ	612.500,00

Τα έσοδα από συμμετοχή σε άλλη ημεδαπή ανώνυμη εταιρία στη χρήση 2010 έχουν φορολογηθεί στην πηγή και κατά τη διανομή τους παρακρατήθηκε φόρος 21%.τα μη διανεμηθέντα έσοδα από συμμετοχές θα πρέπει να παρακολουθούνται σε ιδιαίτερους λογαριασμούς των ιδίων κεφαλαίων κατά συντελεστή παρακράτησης.

**Πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων**

ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	6.000.000,00
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	922.721,00
ΚΕΡΔΗ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ	5.077.279,00
<b>ΔΙΑΘΕΣΗ ΚΕΡΔΩΝ :</b>	
ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ	200.000,00
ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ	750.000,00
ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΑΠΑΛΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΣΟΔΩΝ	1.265.625,00
ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΑΠΟ ΕΣΟΔΑ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ	612.500,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ ΕΙΣ ΝΕΟ	2.249.154,00

#### **4)ΕΠΙΛΟΓΟΣ**

Σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ. ο φόρος εισοδήματος λοιπών αντλείται από την διάθεση κερδών .Δεν συνιστά έξοδο για τις εταιρίες και καταχωρείται στα Αποτελέσματα Χρήσεως γι'αυτό και δεν επηρεάζει καθόλου τα στοιχεία του ισολογισμού.

Η φορολογία εισοδήματος είναι ένα από τα βασικά κριτήρια προσέλκυσης επενδύσεων σε μία χώρα αφού κρίνει το ποσό που θα επιστραφεί από την κερδοφορία μίας εταιρίας στους μετόχους της. Πολλές χώρες χρησιμοποιούν τους συντελεστές φορολόγησης σαν μοχλό οικονομικής ανάπτυξης ώστε να προσεγγίσουν μεγάλα επενδυτικά σχήματα. Ένας από τους στόχους της χώρας μας από τότε που τελεί σε οικονομική επιτήρηση είναι και αυτός. Γίνονται πολλές αλλαγές οι οποίες παρατίθενται στην εργασία αυτή και αναμένονται και άλλες ,οι οποίες έχουν σαν στόχο την μείωση της φορολογίας στις Ανώνυμες Εταιρίες και την απλοποίηση του φορολογικού μας συστήματος .Βλέπουμε πως φτάνει το Ελληνικό φορολογικό σύστημα στον 2238/1994 και τώρα με τις τελευταίες αλλαγές στην Διάθεση των κερδών με τον 3943/2011 με στόχο την μείωση της φορολογίας στις Ανώνυμες Εταιρίες.

.

## **5)ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ**

**ΠΟΛ.1129/6.6.2011**

**Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 14 του ν. 3943/2011**

**ΘΕΜΑ: Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 14 του ν. 3943/2011.**

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 3943/2011 (ΦΕΚ 66Α') και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

### **Άρθρο 14**

**Φορολογία των μερισμάτων και των κερδών που διανέμουν τα νομικά πρόσωπα**

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού αντικαταστάθηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 54 του ν. 2238/1994. Με τις νέες διατάξεις επιβάλλεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25% στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες με τη μορφή, εκτός μισθού, αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές, αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, καθώς και μερισμάτων ή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές. Διευκρινίζεται, ότι παρακράτηση φόρου ενεργείται και όταν η διανομή μερισμάτων στους μετόχους γίνεται με τη μορφή μετοχών αντί της καταβολής

μετρητών, καθώς και όταν χορηγούνται στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό κέρδη με τη μορφή μετοχών, με τη διαδικασία του π.δ. 30/1988 ή με οποιονδήποτε άλλο τρόπο. Ωστόσο, η υποχρέωση αυτή δεν υφίσταται όταν διανέμονται μερίσματα που εμπίπτουν στις διατάξεις του ν. 27/1975 (κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων στα οποία επιβάλλεται ο οριζόμενος από τις διατάξεις του νόμου αυτού φόρος και εισφορά), καθώς και όταν δικαιούχος των μερισμάτων είναι το Ελληνικό Δημόσιο και τα λοιπά νομικά πρόσωπα που απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος βάσει ειδικής διάταξης νόμου και για τα οποία έχει διατηρηθεί η απαλλαγή και μετά την έναρξη ισχύος του ν. 3842/2010 (π.χ. Τράπεζα της Ελλάδος). Ομοίως, επί των μερισμάτων που αποκτούν τα αμοιβαία κεφάλαια επιχειρηματικών συμμετοχών (ΑΚΕΣ) του ν. 2992/2002, δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου, καθόσον με βάση τις ειδικότερες αυτές διατάξεις, οι οποίες κατισχύουν των διατάξεων του Κ.Φ.Ε., υποκείμενα φόρου δεν είναι τα ΑΚΕΣ αλλά οι μεριδιούχοι τους. Επίσης, τα διανεμόμενα μερίσματα στους μετόχους της εταιρίας επενδύσεων χαρτοφυλακίου απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, κατά ρητή διατύπωση των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 114 του ν. 2238/1994.

Αντίθετα, όταν δικαιούχοι των μερισμάτων είναι δήμοι και κοινότητες, δημοτικά και κοινοτικά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, ιερές μονές, κλπ., καθώς και νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (π.χ. Μουσείο Γουλιανδρή Φυσικής Ιστορίας, Εθνική Βιβλιοθήκη, Εθνική Λυρική Σκηνή, Ίδρυμα Μποδοσάκη, Ίδρυμα Μ. Κακογιάννη, Ίδρυμα Κωνσταντίνου Γ. Καραμανλή, Ίδρυμα Α. Παπανδρέου, κα.), για τα οποία καταργήθηκε η απαλλαγή τους από το φόρο εισοδήματος με το ν. 3842/2010, θα ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25%.

Κατά ρητή διατύπωση των νέων διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε., παρακράτηση φόρου 25% πρέπει να ενεργείται και στα προμερίσματα που διανέμουν ανώνυμες εταιρίες σύμφωνα με τις διατάξεις του κ.ν. 2190/1920.



Περαιτέρω, με τις διατάξεις της ίδιας παραγράφου ορίζεται, ότι με την παρακράτηση του φόρου 25% στα εισοδήματα που αναφέρονται πιο πάνω εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα, με εξαίρεση τα φυσικά πρόσωπα που φορολογούνται για τα συνολικά εισοδήματά τους, συμπεριλαμβανομένων και των μερισμάτων, με συντελεστή κατώτερο του συντελεστή παρακράτησης, για τα οποία προβλέπεται φορολόγηση των μερισμάτων με τις γενικές διατάξεις και επιστροφή τυχόν πιστωτικού υπολοίπου φόρου.

Για παράδειγμα, φυσικό πρόσωπο εισπράττει μερίσματα από ημεδαπή ανώνυμη εταιρία ύψους 5.000 ευρώ και περαιτέρω, έχει εισοδήματα από ακίνητα και μισθούς, συνολικού ύψους 16.000 ευρώ, ήτοι συνολικό εισόδημα 21.000 ευρώ. Ο φόρος που αναλογεί στο εισόδημα αυτό με βάση την κλίμακα του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε. ανέρχεται σε 1.920 ευρώ.

Δηλαδή, το συγκεκριμένο εισόδημα υπάγεται σε φορολογία με συντελεστή 24% (συντελεστής ανώτερου κλιμακίου), ο οποίος είναι κατώτερος του 25% (του συντελεστή παρακράτησης επί των διανεμομένων κερδών). Επομένως, για τον πιο πάνω δικαιούχο, τα μερίσματα αυτά θα υπαχθούν σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις και στη συνέχεια, από τον οφειλόμενο φόρο θα συμψηφισθεί ο φόρος 25% που παρακρατήθηκε από την ανώνυμη εταιρία που κατέβαλε τα υπόψη μερίσματα. Ο εταιρικός φόρος δεν συμψηφίζεται, ως μη προβλεπόμενος ο συμψηφισμός αυτός από το νόμο.

Επίσης, με τις διατάξεις του τέταρτου εδαφίου της νέας παραγράφου ορίζεται, ότι όταν ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία προβαίνει σε διανομή κερδών και στα έσοδά της περιλαμβάνονται έσοδα από τη συμμετοχή της σε άλλο νομικό πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101, από το φόρο που υποχρεούται να αποδώσει με τη δήλωση που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 54, αφαιρείται το μέρος του φόρου που έχει ήδη παρακρατηθεί σε

βάρος της και αναλογεί στα διανεμόμενα από την ίδια κέρδη τα οποία προέρχονται από τις πιο πάνω συμμετοχές.

Για παράδειγμα, ανώνυμη εταιρία που κλείνει διαχειριστική περίοδο στις 31.12.2012, εμφανίζει κέρδη ισολογισμού 20.000.000 ευρώ, από τα οποία αποφασίζει να διανέμει μερίσματα 8.000.000 ευρώ. Στα ακαθάριστα έσοδά της εν λόγω εταιρίας για την κλειόμενη χρήση περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, 2.000.000 ευρώ από μερίσματα, για τα οποία της παρακρατήθηκε φόρος (25%) 500.000 ευρώ. Με βάση όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω, στα διανεμόμενα μερίσματα περιλαμβάνονται και έσοδα από συμμετοχές (μερίσματα εισπραχθέντα) ύψους 800.000 ευρώ ( $8.000.000 \times 2.000.000 / 20.000.000$ ). Επομένως, από το φόρο των 2.000.000 ευρώ ( $8.000.000 \times 25\%$ ) που υποχρεούται η εταιρία να παρακρατήσει και στη συνέχεια να αποδώσει στο Ελληνικό Δημόσιο για τα διανεμόμενα κέρδη της, αφαιρείται το ποσό των 200.000 ευρώ που αναλογεί στα μερίσματα που εισέπραξε και στο Δημόσιο αποδίδεται η διαφορά των 1.800.000 ευρώ. Περαιτέρω, το ποσό των ληφθέντων μερισμάτων που δεν διανεμήθηκε, δηλ. 1.200.000 ( $2.000.000 - 800.000$ ) θα εμφανισθεί σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού και κατά τη διανομή ή κεφαλαιοποίησή του οφείλεται φόρος με συντελεστή 25%, συμψηφισμένου του φόρου που έχει ήδη παρακρατηθεί και αναλογεί σε αυτά (300.000 ευρώ).

Διευκρινίζεται, ότι σε περίπτωση που μία ανώνυμη εταιρία εμφάνισε λογιστικές ζημίες και παράλληλα είχε εισπράξει μέσα στη χρήση και έσοδα από συμμετοχές (μερίσματα) σε άλλες ανώνυμες εταιρίες, στα οποία παρακρατήθηκε φόρος (10%, 21% ή 25%, κατά περίπτωση), το ποσό των ληφθέντων αυτών μερισμάτων δεν μπορεί εκ των πραγμάτων, λόγω μη ύπαρξης κερδών, να εμφανισθεί σε λογαριασμό αποθεματικού και περαιτέρω, ο φόρος που παρακρατήθηκε σε αυτά, δεν μπορεί να παρακολουθηθεί σε λογαριασμό απαίτησης, με σκοπό το συμψηφισμό του στο μέλλον. Επομένως, ο παρακρατηθείς αυτός φόρος, από τη στιγμή που δεν προκύπτουν κέρδη προς

διανομή, προκειμένου να συμψηφισθεί με τον φόρο που θα παρακρατήσει η ανώνυμη εταιρία στα διανεμόμενα κέρδη της τρέχουσας χρήσης, αλλά και ούτε να συμψηφισθεί στο μέλλον, χάνεται, ως μη προβλεπόμενη η επιστροφή του από διάταξη νόμου. Ο φόρος αυτός δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρίας και θα προστίθεται ως λογιστική διαφορά κατά την αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της ίδιας παραγράφου προβλέπεται η μη διενέργεια παρακράτησης φόρου στα μερίσματα που καταβάλλει ημεδαπή (θυγατρική) ανώνυμη εταιρία σε μητρική της με έδρα σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 11 του ν. 2578/1998, με τον οποίο ενσωματώθηκε στο εσωτερικό μας δίκαιο η Οδηγία 90/435/ΕΟΚ (μητρικές - θυγατρικές). Η εξαίρεση από την παρακράτηση φόρου στα εν λόγω μερίσματα προβλέπεται και από τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 10 του ν. 2578/1998. Προκειμένου να μην ενεργείται παρακράτηση φόρου, θα πρέπει η αλλοδαπή εταιρία να συμμετέχει στο κεφάλαιο της ημεδαπής για δύο (2) τουλάχιστον συνεχή έτη με το κατώτερο ποσοστό που ορίζει η πιο πάνω Οδηγία, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με την Οδηγία 2003/123/ΕΚ, δηλαδή 10% από την 1.1.2009 και μετά. Για την εφαρμογή των ανωτέρω, η διετία ολοκληρώνεται με τη συμπλήρωση 24 μηνών κατά το χρόνο έγκρισης των αποτελεσμάτων από τη γενική συνέλευση.

Επίσης, η αλλοδαπή μητρική εταιρία πρέπει να έχει υποχρεωτικά μία από τις νομικές μορφές που αναφέρονται στο Παράρτημα Α1 του ν. 2578/1998 και να υπόκειται σε κάποιο από τους αναφερόμενους στο παράρτημα Β φόρους.

Για να μην ενεργείται παρακράτηση φόρου στις πιο πάνω περιπτώσεις, είναι απαραίτητη η προσκόμιση βεβαίωσης που εκδίδεται στη χώρα στην οποία έχει την έδρα της η μητρική εταιρία, από ορκωτό ελεγκτή ή άλλη αρμόδια αρχή της συγκεκριμένης χώρας, από την οποία να προκύπτει ότι συντρέχουν αθροιστικά

οι απαιτούμενες πιο πάνω προϋποθέσεις.

Η προσκόμιση της βεβαίωσης αυτής δεν απαιτείται όταν οι μετοχές της ημεδαπής εταιρίας είναι ονομαστικές, καθόσον στην περίπτωση αυτή το ποσοστό συμμετοχής της αλλοδαπής εταιρίας και η διακύμανσή του προκύπτει από το μετοχολόγιο της ανώνυμης εταιρίας.

Διευκρινίζεται, ότι αν κατά το χρόνο λήψης της απόφασης από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων δεν έχει συμπληρωθεί η διετία, θα ενεργείται παρακράτηση φόρου 21% ή 25% ή με τον μικρότερο συντελεστή που ενδεχομένως προβλέπεται από τη διμερή σύμβαση περί αποφυγής της διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί μεταξύ της Ελλάδας και του κράτους στο οποίο έχει την έδρα της η μητρική εταιρία (αυξημένη τυπική ισχύς). Στη συνέχεια όμως, η αλλοδαπή εταιρία μετά τη συμπλήρωση της οριζόμενης από το νόμο διετίας δύναται να ζητήσει την επιστροφή του παρακρατηθέντος φόρου. Στην περίπτωση αυτή, ο φόρος θα επιστρέφεται με την προϋπόθεση ότι δεν τον έχει εκπέσει από τον αναλογούντα φόρο στην αλλοδαπή. Προς τούτο, θα προσκομίζεται σχετική βεβαίωση από ορκωτό ελεγκτή. Σχετικά με τη διαδικασία επιστροφής του φόρου που θα ακολουθείται στην πιο πάνω περίπτωση, από τη διοίκηση έχει διευκρινισθεί, ότι η αλλοδαπή εταιρία θα πρέπει να υποβάλει αίτηση στη Δ.Ο.Υ. στην οποία αποδόθηκε ο παρακρατηθείς φόρος.

Ωστόσο, το ατομικό φύλλο έκπτωσης πρέπει να εκδοθεί στο όνομα της ημεδαπής εταιρίας που κατέβαλε τα μερίσματα, δεδομένου ότι αυτή είχε αποδώσει τον παρακρατηθέντα φόρο στο Δημόσιο και επομένως σε βάρος της είχε γίνει η σχετική βεβαίωση (για ολόκληρο το ποσό των μερισμάτων). Επιπλέον, η ημεδαπή εταιρία πρέπει να υποβάλει υπεύθυνη δήλωση, με την οποία να δηλώνει ότι το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου μερισμάτων θα πρέπει να καταβληθεί (εκχώρηση κατά κάποιο τρόπο) στη μητρική εταιρία της αλλοδαπής από την Δ.Ο.Υ. Σημειώνεται, ότι στην αίτηση της αλλοδαπής δικαιούχου εταιρίας θα πρέπει να αναφέρεται και ο λογαριασμός στον οποίο θα

μεταφερθεί το σχετικό ποσό, που τηρείται σε τράπεζα του εσωτερικού ή του εξωτερικού (Δ12B 1094162 ΕΞ2010/16.7.2010 έγγραφό μας).

Για τα μερίσματα που καταβάλλονται από ημεδαπή ανώνυμη εταιρία σε μητρική της εταιρία στην αλλοδαπή, για τα οποία δεν εφαρμόζεται η Οδηγία μητρικών - θυγατρικών, είτε γιατί καταβάλλονται σε εταιρία με έδρα σε χώρα εκτός Ε.Ε. (π.χ. Αμερική), είτε γιατί δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από την Οδηγία αυτή (π.χ. ελάχιστη περίοδος συμμετοχής, νομική μορφή, κλπ.), θα έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα από τη διμερή σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) που έχει συναφθεί μεταξύ της Ελλάδας και του κράτους στο οποίο έχει την έδρα της η αλλοδαπή μητρική εταιρία (αυξημένη τυπική ισχύς). Για το σκοπό αυτό, το ενδιαφερόμενο φυσικό ή νομικό πρόσωπο (επενδυτής) πρέπει να θέτει υπόψη της εταιρίας, μέχρι το χρόνο παρακράτησης που ισχύει κατά περίπτωση, τις σχετικές διατάξεις περί απαλλαγής, προκειμένου να αποφεύγεται η παρακράτηση. Αν η ανώνυμη εταιρία δεν ενημερωθεί έγκαιρα, υποχρεούται να προβεί σε παρακράτηση φόρου επί των μερισμάτων και στη συνέχεια ο δικαιούχος επενδυτής θα δηλώσει, με βάση τη βεβαίωση που θα του χορηγηθεί, τον παρακρατηθέντα φόρο προκειμένου να του επιστραφεί.

Επισημαίνεται, ότι όταν η ανώνυμη εταιρία η οποία διανέμει μερίσματα έχει μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών, ο δικαιούχος επενδυτής, προκειμένου να τύχει της ευνοϊκότερης φορολογικής μεταχείρισης που προβλέπεται από την οικεία Σ.Α.Δ.Φ., υποχρεούται να υποβάλει στον θεματοφύλακά του (χρηματιστηριακή εταιρία, τράπεζα, κλπ.) σχετική αίτηση με τα απαραίτητα δικαιολογητικά και όχι σε καθεμία εταιρία στην οποία είναι μέτοχος. Στη συνέχεια, ο θεματοφύλακας καταχωρεί στο Σύστημα Άυλων Τίτλων (ΣΑΤ), για κάθε δικαιούχο επενδυτή, σχετικές ενδείξεις ειδικής φορολογικής μεταχείρισης (μειωμένο συντελεστή φορολόγησης, όπως αυτός καθορίζεται σε πίνακα που εκδίδει το Υπουργείο Οικονομικών) και φυλάσσει τα δικαιολογητικά για ενδεχόμενο έλεγχο από την αρμόδια φορολογική αρχή. Σύμφωνα με τις ενδείξεις αυτές που καταχωρούν οι θεματοφύλακες των

επενδυτών, η ΕΧΑΕ υπολογίζει τον ακριβή φόρο και ενημερώνει σχετικά την εκδότρια εταιρία, η οποία και καταβάλει το καθαρό ποσό των μερισμάτων στους μετόχους. Σε περίπτωση δε που προκύψει θέμα επιστροφής του παρακρατηθέντος φόρου, η κατάθεση του αιτήματος θα γίνεται από τον εκάστοτε αρμόδιο θεματοφύλακα.

Τέλος, με τις διατάξεις της νέας παραγράφου ορίζεται, ότι σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25% υπόκεινται και τα κέρδη (αποθεματικά) παρελθουσών χρήσεων, που διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται, με απόφαση της γενικής συνέλευσης, τακτικής ή έκτακτης. Είναι αυτονόητο ότι σε παρακράτηση φόρου υπόκειται το ποσό των αποθεματικών (κερδών παρελθουσών χρήσεων), όπως αυτό εμφανίζεται στα βιβλία της εταιρίας, χωρίς την αναγωγή τους σε μικτά.

Επισημαίνεται, ότι τα ανωτέρω δεν έχουν εφαρμογή για κεφαλαιοποιήσεις αποθεματικού υπέρ το άρτιον, καθόσον ο νόμος αναφέρεται ρητά σε αποθεματικά που προέρχονται από κέρδη, ενώ όπως είναι γνωστό, η κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού αυτού δεν συνιστά εισόδημα για τον μέτοχο.

2. Τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, για διανεμόμενα κέρδη που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 1η Ιανουαρίου 2012 και μετά. Ειδικά για τα κέρδη που διανέμονται εντός του έτους 2011 (χρόνος έγκρισης των διανεμομένων κερδών από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων), ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι ένα τοις εκατό (21%). Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων, με την επιφύλαξη των οριζομένων στο τρίτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε.

Δηλαδή και για τα μερίσματα που εγκρίνονται προς διανομή εντός του έτους 2011, οι ανώνυμες εταιρίες έχουν υποχρέωση να παρακρατούν φόρο με συντελεστή 21%. Με την παρακράτηση του φόρου αυτού εξαντλείται η

φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα εισοδήματα αυτά, με την εξαίρεση που αναφέρθηκε πιο πάνω, δηλαδή για τα φυσικά πρόσωπα που φορολογούνται για τα συνολικά εισοδήματά τους, συμπεριλαμβανομένων και των μερισμάτων, με συντελεστή κατώτερο του συντελεστή παρακράτησης, για τα οποία προβλέπεται φορολόγηση των εσόδων από μερίσματα με τις γενικές διατάξεις και επιστροφή τυχόν πιστωτικού υπολοίπου φόρου.

Επειδή ενδέχεται να έχουν διανεμηθεί, με απόφαση τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων, μερίσματα μέσα στο έτος 2011, ήτοι πριν από τη ψήφιση του νέου νόμου, για τα οποία οι επιχειρήσεις δεν προέβησαν σε παρακράτηση φόρου 21% ελλείψει σχετικής διάταξης νόμου, με την ΠΟΛ.1070/7.4.2011 εγκύκλιο μας έχει γίνει δεκτό, ότι οι ανώνυμες εταιρίες που διένειμαν τα μερίσματα αυτά πρέπει να τροποποιήσουν τα δεδομένα των βιβλίων τους και να υποβάλλουν τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, μέχρι το χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, χωρίς προσαυξήσεις. Επίσης, θα πρέπει να αποδώσουν τον φόρο 21% μέσα στις ίδιες ως άνω προθεσμίες, χωρίς προσαυξήσεις. Ομοίως, για τα κέρδη παρελθουσών χρήσεων που τυχόν διανεμήθηκαν με απόφαση έκτακτης γενικής συνέλευσης των μετόχων μέσα στο 2011 (πριν τη ψήφιση του νέου νόμου), στα οποία δεν παρακρατήθηκε φόρος ελλείψει σχετικής διάταξης νόμου, με την παρούσα γίνεται δεκτό, ότι οι επιχειρήσεις θα αποδώσουν φόρο 21% μέσα στις προθεσμίες απόδοσης του φόρου για τα οριστικά μερίσματα που εγκρίνονται με την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων, χωρίς προσαυξήσεις.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 αντικαθίσταται η παράγραφος 3 του άρθρου 54 του ν. 2238/1994, σχετικά με τα μερίσματα που εισπράττουν φυσικά πρόσωπα κάτοικοι Ελλάδος από αλλοδαπές ανώνυμες εταιρίες. Με βάση τις νέες διατάξεις, στα μερίσματα αυτά ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25%, όπως συμβαίνει και με τα μερίσματα που εισπράττουν από την ημεδαπή τα ίδια πρόσωπα, στα οποία επίσης ενεργείται παρακράτηση φόρου με τον ίδιο

συντελεστή, με βάση όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω. Τα ανωτέρω ισχύουν για μερίσματα που εισπράττονται από την 1.1.2012 και μετά. Ειδικά για τα μερίσματα που εισπράττονται εντός του έτους 2011, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι ένα τοις εκατό (21%).

Με την παρακράτηση του πιο πάνω φόρου (21% ή 25%) εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα εισοδήματα αυτά. Επειδή τα φυσικά πρόσωπα που εισπράττουν μερίσματα από την αλλοδαπή, στερούνται της δυνατότητας να εκπέσουν το φόρο που ενδεχομένως έχει αποδοθεί σε αυτή (λόγω εξάντλησης της φορολογικής υποχρέωσης με την παρακράτηση του φόρου 21% ή 25%) και για λόγους ενιαίας αντιμετώπισης με τους τόκους αλλοδαπής προέλευσης, θα έχουν εφαρμογή όσα αναφέρονται στην 1027178/10254/Β0012/ΠΟΛ.1052/15.3.2007 διαταγή μας. Δηλαδή, για την αποφυγή καταβολής φόρου και επί του φόρου που έχει καταβληθεί στην αλλοδαπή (διπλή φορολογία), η παρακράτηση φόρου 21% ή 25%, θα ενεργείται από τις μεσολαβούσες τράπεζες στο καθαρό ποσό που εισάγεται από την αλλοδαπή, δηλαδή σε αυτό που προκύπτει μετά την αφαίρεση του ποσού φόρου που τυχόν καταβλήθηκε σε αυτή.

Με τους ίδιους συντελεστές ενεργείται παρακράτηση φόρου και στα κέρδη που εισπράττουν φυσικά πρόσωπα κάτοικοι Ελλάδος από αλλοδαπές ανώνυμες εταιρίες με τη μορφή μετοχών, αντί της καταβολής μετρητών.

Διευκρινίζεται, ότι επειδή ενδέχεται μέσα στο έτος 2011 και πριν από τη ψήφιση του νέου νόμου να έχουν εισπράξει φυσικά πρόσωπα - κάτοικοι Ελλάδος μερίσματα από την αλλοδαπή, στα οποία δεν ενεργήθηκε παρακράτηση φόρου ελλείψει σχετικής διάταξης νόμου, με την παρούσα γίνεται δεκτό, ότι αυτά θα πρέπει να αποδώσουν τα ίδια τον οφειλόμενο φόρο μέχρι τις 29 Ιουλίου 2011, χωρίς προσαυξήσεις.

Τα έσοδα από τον παρακρατηθέντα φόρο της παραγράφου αυτής



καταχωρούνται στον ΚΑΕ 0116 (είδος φόρου 1173).

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 προστέθηκε στην παράγραφο 6 του άρθρου 54 του ν. 2238/1994 νέα περίπτωση ζ', με βάση την οποία, ειδικά για τα εισοδήματα που αναφέρονται στην παρ. 1 (μερίσματα, αμοιβές μελών Δ.Σ., κλπ.), η παρακράτηση φόρου ενεργείται κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα αυτά και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων. Σε περίπτωση που διανέμονται μερίσματα από κέρδη παρελθουσών χρήσεων, η παρακράτηση φόρου ενεργείται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήψη της σχετικής απόφασης από τη γενική συνέλευση των μετόχων (τακτική ή έκτακτη). Όσον αφορά τα προμερίσματα, η παρακράτηση φόρου ενεργείται κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα αυτά και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήψη απόφασης από το διοικητικό συμβούλιο.

Ο φόρος που παρακρατείται σε όλες τις πιο πάνω περιπτώσεις αποδίδεται με την υποβολή δήλωσης στο Δημόσιο εφάπαξ, εντός του επόμενου μήνα από αυτόν εντός του οποίου έγινε η παρακράτηση. Για την απόδοση του φόρου θα χρησιμοποιείται το έντυπο της δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδημάτων από κινητές αξίες εκτός από τόκους, που είχε εκδοθεί με την 1040577/10505/Β0012/ΠΟΛ.1054/14.4.2009 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (Ε.558/09), με τις απαραίτητες κάθε φορά προσαρμογές. Τα έσοδα από τον παρακρατηθέντα αυτό φόρο καταχωρούνται στον Κ Α.Ε. 0142 (είδος φόρου 1172).

Επίσης, οι ανώνυμες εταιρίες που παρακρατούν φόρο με βάση τις πιο πάνω διατάξεις υποχρεούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 83 του Κ.Φ.Ε., να χορηγούν βεβαίωση μερισμάτων στους δικαιούχους, στην οποία θα αναγράφονται τα στοιχεία του δικαιούχου, ο χρόνος έγκρισης των διανομής από τη γενική συνέλευση, η χρήση από την οποία προέρχονται τα διανεμηθέντα

ή κεφαλαιοποιηθέντα κέρδη, το ποσό της διανομής, καθώς και ο αριθμός των μετοχών του κάθε δικαιούχου, η αξία τους, το ποσό του μερίσματος και ο φόρος που παρακρατήθηκε (1018427/10248/Β0012/ ΠΟΛ.1038/19.3.2009 εγκύκλιος μας). Ειδικά για τις ανώνυμες εταιρίες με μετοχές εισηγμένες στο Χ.Α., που παρακρατούν φόρο με βάση τις ίδιες ως άνω διατάξεις, οι βεβαιώσεις που θα χορηγούνται στους δικαιούχους θα εκδίδονται από την ΕΧΑΕ και όχι από τις καταβάλλουσες τα μερίσματα εταιρίες.

Για τα προμερίσματα που διανεμήθηκαν μέσα στο 2010, για τα οποία οι επιχειρήσεις δεν προέβησαν σε παρακράτηση φόρου ελλείπει σχετικής διάταξης νόμου και επειδή τα προμερίσματα αυτά θεωρούνται ότι καταβλήθηκαν έναντι των μερισμάτων της χρήσης 2010, η διανομή των οποίων θα εγκριθεί εντός του 2011 (χρόνος απόκτησης), με την Δ12Β 1061775 ΕΞ2011/20.4.2011 διαταγή μας έγινε δεκτό, ότι οι ανώνυμες εταιρίες υποχρεούνται με τη διανομή των οριστικών μερισμάτων με την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων τους, να παρακρατήσουν και να αποδώσουν τον οφειλόμενο φόρο 21% μέσα στις προθεσμίες που ορίζει ο νόμος, επί του συνολικού ποσού των μερισμάτων που θα εγκριθούν προς διανομή, ανεξάρτητα αν δικαιούχοι είναι οι μέτοχοι που έλαβαν και τα προμερίσματα ή νέοι μέτοχοι που αγόρασαν μετοχές μετά την καταβολή του προμερίσματος. Για τα προμερίσματα αυτά που διανεμήθηκαν μέσα στο έτος 2010 και δεν ενεργήθηκε παρακράτηση φόρου, θα χορηγηθούν βεβαιώσεις στους δικαιούχους, προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 16, 17 και 19 του ν. 2238/1994, στις οποίες θα αναγράφεται, πέρα από τα στοιχεία του δικαιούχου, και το ύψος των καταβληθέντων ποσών.

Επίσης, για τα κέρδη παρελθουσών χρήσεων που διανέμονται με απόφαση έκτακτης γενικής συνέλευσης των μετόχων πρέπει να επισημανθεί, ότι με βάση την 950/1977 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ. που έχει γίνει αποδεκτή από τη Διοίκηση (Ε.1058/288/ΠΟΛ.13/1978 εγκύκλιος μας) χρόνος απόκτησης των εισοδημάτων αυτών είναι ο χρόνος έγκρισης αυτών από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων. Επίσης, με την ίδια εγκύκλιο μας έχει γίνει δεκτό, ότι

η ανώνυμη εταιρία που διένειμε μερίσματα στους μετόχους της από έκτακτα αποθεματικά προηγούμενων χρήσεων με απόφαση της έκτακτης γενικής συνέλευσης, θα παρακρατήσει φόρο με τους φορολογικούς συντελεστές που ισχύουν κατά το χρόνο που η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων επικυρώνει, ρητά ή έμμεσα, την απόφαση της έκτακτης γενικής συνέλευσης. Κατά συνέπεια, για τα κέρδη παρελθουσών χρήσεων των ανωνύμων εταιριών που διανεμήθηκαν μέσα στο έτος 2010 με απόφαση έκτακτης γενικής συνέλευσης των μετόχων, επί των οποίων παρακρατήθηκε φόρος 10% με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν. 3697/2008, οφείλεται επιπλέον φόρος 11% (21% - 10%), ο οποίος θα πρέπει να αποδοθεί στο Δημόσιο μέσα στις προθεσμίες απόδοσης του φόρου για τα οριστικά μερίσματα που εγκρίνονται με την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων, χωρίς προσαυξήσεις.

5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 τροποποιούνται οι περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 7 του άρθρου 54 του ν. 2238/1994, σχετικά με τον υπόχρεο σε παρακράτηση φόρου στα διανεμόμενα κέρδη των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών, καθώς και στα μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης. Με τις νέες διατάξεις ορίζεται, ότι για τα εισοδήματα της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 6 (μερίσματα, προμερίσματα, αμοιβές μελών Δ.Σ., κλπ.), υπόχρεη για την παρακράτηση φόρου είναι η ημεδαπή ανώνυμη εταιρία που τα καταβάλλει, ενώ για τα μερίσματα αλλοδαπής προέλευσης (παρ. 3 άρθρου 54), αυτός που ενεργεί στην Ελλάδα την εξαργύρωση ή την καταβολή τους (μεσολαβούσα τράπεζα). Εξαιρετικά, αν τα μερίσματα που εισπράττει φυσικό πρόσωπο, κάτοικος Ελλάδος, από αλλοδαπή ανώνυμη εταιρία παραμένουν στην αλλοδαπή, ο δικαιούχος του εισοδήματος αποδίδει ο ίδιος τον οφειλόμενο φόρο (21% ή 25%), εφάπαξ με την υποβολή δήλωσης στη Δ.Ο.Υ. στην οποία υπάγεται, μέσα στον επόμενο μήνα από αυτόν εντός του οποίου έγινε στην αλλοδαπή η καταβολή ή πίστωση. Με τον όρο «πίστωση» νοείται όχι η πίστωση στα βιβλία της αλλοδαπής εταιρίας, αφού χρόνος κτήσης του εισοδήματος είναι σε κάθε περίπτωση ο χρόνος εισπραξής αυτού, αλλά η πίστωση τυχόν τραπεζικού καταθετικού λογαριασμού ή η καταβολή του ποσού του μερίσματος με άλλον

όμοιο ως άνω τρόπο. Ο δικαιούχος των μερισμάτων θα πρέπει να προσκομίζει βεβαίωση ορκωτού ελεγκτή της χώρας, στην οποία έχει την έδρα της η καταβάλλουσα τα μερίσματα εταιρία ή άλλης αρμόδιας αρχής της συγκεκριμένης χώρας, από την οποία να προκύπτει το ποσό των μερισμάτων, το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε και ο χρόνος καταβολής των μερισμάτων. Τα έσοδα από τον φόρο που παρακρατείται με βάση τις πιο πάνω διατάξεις καταχωρούνται στον

Κ.Α.Ε.

0116.

Διευκρινίζεται, ότι όταν δικαιούχοι των υπόψη μερισμάτων είναι νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 (Α. Ε., Ε. Π. Ε., δημόσιες επιχειρήσεις, νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κλπ.), εξακολουθεί να ισχύει η υποχρέωση για παρακράτηση φόρου 20% έναντι του οφειλόμενου με τις γενικές διατάξεις φόρου εισοδήματος (άρθρο 54 Κ.Φ.Ε.), εκτός των περιπτώσεων που υπάρχει σχέση μητρικής - θυγατρικής, όπως αυτή αναλύθηκε πιο πάνω, για τις οποίες ισχύουν όσα αναφέρονται στην παράγραφο 1 της παρούσας.

6. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 προστέθηκε στην παράγραφο 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Ε. νέα περίπτωση δ', με βάση την οποία επιβάλλεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25% στα κέρδη που διανέμουν οι συνεταιρισμοί και οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας. Με την παρακράτηση του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα, με εξαίρεση τα φυσικά πρόσωπα που φορολογούνται για τα συνολικά εισοδήματά τους, συμπεριλαμβανομένων και των υπόψη εσόδων από συμμετοχές, με συντελεστή κατώτερο του συντελεστή παρακράτησης, για τα οποία προβλέπεται φορολόγηση των εσόδων από συμμετοχές με τις γενικές διατάξεις και επιστροφή τυχόν πιστωτικού υπολοίπου φόρου.

Κατά τα λοιπά ισχύουν όσα αναφέρονται στην παράγραφο 1 της παρούσας για

τις διανομές κερδών που πραγματοποιούν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες. Ειδικά για την απόδοση του παρακρατούμενου φόρου, έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού, οι διατάξεις της περ. ζ' της παρ. 6 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε., όπως αυτές τέθηκαν με την παράγραφο 4 του κοινοποιούμενου άρθρου. Δηλαδή, η παρακράτηση φόρου ενεργείται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήψη απόφασης από τη συνέλευση των εταίρων και η απόδοση του παρακρατούμενου φόρου εντός του επόμενου μήνα από αυτόν εντός του οποίου έγινε η παρακράτηση. Ειδικά για τα διανεμόμενα κέρδη των Ε.Π.Ε. χρήσης 2010 (οικον. έτους 2011) και δεδομένου ότι με την ΠΟΛ.1070/7.4.2011 εγκύκλιο μας παρατάθηκε ο χρόνος σύνταξης της απογραφής και του ισολογισμού τους μέχρι το χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος τους χωρίς την επιβολή κυρώσεων, με την παρούσα γίνεται δεκτό, όπως η απόδοση του παρακρατηθέντος φόρου πραγματοποιηθεί μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Ιουλίου 2011, χωρίς προσαυξήσεις. Για την απόδοση του παρακρατούμενου φόρου θα χρησιμοποιείται το έντυπο της δήλωσης Ε.565/10, υπόδειγμα του οποίου κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ.1103/6.5.2011 εγκύκλιο μας. Τα έσοδα από τον παρακρατηθέντα αυτό φόρο καταχωρούνται στον ΚΑΕ 0142 (είδος φόρου 1196 για τα διανεμόμενα κέρδη των ΕΠΕ και είδος φόρου 1197 για τα διανεμόμενα κέρδη των συνεταιρισμών).

Διευκρινίζεται, ότι ειδικά για τις Ε.Π.Ε. στις οποίες έχουν λάβει χώρα προσωρινές απολήψεις κερδών από τους εταίρους, έναντι των κερδών, δεν θα ενεργείται παρακράτηση φόρου, ως μη προβλεπόμενη η παρακράτηση αυτή από το νόμο, αλλά η όποια παρακράτηση φόρου 21% ή 25% θα γίνει κατά το χρόνο διανομής των οριστικών μερισμάτων (χρόνος λήψης της απόφασης των εταίρων).

Τέλος, με τις διατάξεις της νέας παραγράφου ορίζεται, ότι σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25% υπόκεινται και τα κέρδη (αποθεματικά) παρελθουσών χρήσεων των Ε.Π.Ε. ή συνεταιρισμών, που διανέμονται ή

κεφαλαιοποιούνται, με απόφαση των αρμόδιων οργάνων. Ειδικά για τα κέρδη παρελθουσών χρήσεων των Ε.Π.Ε. που έχουν σχηματισθεί μέχρι 31.12.2010 (κέρδη ισολογισμών με 31.12.2009, σε περίπτωση ομαλής διαχειριστικής περιόδου) και δεδομένου ότι αυτά έχουν ήδη αποκτηθεί από τους εταίρους, με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις (παρ. 4 άρθρου 28 Κ.Φ.Ε.), όπως ίσχυαν πριν την τροποποίησή τους με την παρ. 15 του άρθρου 14 του κοινοποιούμενου νόμου, κατά το χρόνο έγκρισης του ισολογισμού της Ε.Π.Ε., με την παρούσα γίνεται δεκτό, ότι για τα αποθεματικά αυτά, σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους μετά την 1.1.2011, δεν θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Ε., δηλαδή δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου 21% ή 25%. Και τούτο διότι, δεν νοείται η διενέργεια παρακράτησης φόρου σε εισοδήματα που έχουν ήδη αποκτηθεί, αλλά μόνο σε αυτά (διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά) που σχηματίζονται μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου νόμου σχετικά με το χρόνο κτήσης των εισοδημάτων από συμμετοχή σε Ε.Π.Ε., ήτοι μετά την 31η Δεκεμβρίου 2010.

7. Τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου αυτού, για διανεμόμενα κέρδη που εγκρίνονται από τα αρμόδια όργανα από την 1η Ιανουαρίου 2012 και μετά. Ειδικά για τα κέρδη που διανέμονται εντός του έτους 2011 (χρόνος έγκρισης των διανεμομένων κερδών από τα αρμόδια όργανα), ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι ένα τοις εκατό (21%). Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων, με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στο τρίτο εδάφιο της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Ε. (φυσικά πρόσωπα που φορολογούνται για τα συνολικά εισοδήματά τους, συμπεριλαμβανομένων και των υπόψη εσόδων από συμμετοχές, με συντελεστή κατώτερο του συντελεστή παρακράτησης).

8. Με τις διατάξεις της παραγράφου 8 προστέθηκε νέα περίπτωση η' στην παράγραφο 1 του άρθρου 55 του ν. 2238/1994, σχετικά με τα κέρδη που

εισπράττουν φυσικά πρόσωπα κάτοικοι Ελλάδος από αλλοδαπή εταιρία περιορισμένης ευθύνης. Με βάση τις νέες διατάξεις, στα κέρδη αυτά ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25%, όπως συμβαίνει και με τα κέρδη που εισπράττουν από ημεδαπή Ε.Π.Ε. τα ίδια πρόσωπα, στα οποία επίσης ενεργείται παρακράτηση φόρου με τον ίδιο συντελεστή, με βάση όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω. Τα ανωτέρω ισχύουν για κέρδη που εισπράττονται από την 1.1.2012 και μετά. Ειδικά για τα κέρδη που εισπράττονται εντός του έτους 2011, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι ένα τοις εκατό (21%).

Με την παρακράτηση του πιο πάνω φόρου (21% ή 25%) εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα εισοδήματα αυτά.

Επίσης, με τις νέες διατάξεις ορίζεται, ότι υπόχρεος σε παρακράτηση φόρου στις πιο πάνω περιπτώσεις είναι αυτός που ενεργεί στην Ελλάδα την καταβολή τους (μεσολαβούσα τράπεζα). Ειδικά για τα κέρδη που εισπράττει φυσικό πρόσωπο, κάτοικος Ελλάδος, από αλλοδαπή εταιρία περιορισμένης ευθύνης και τα οποία παραμένουν στην αλλοδαπή, ο δικαιούχος του εισοδήματος αποδίδει ο ίδιος τον οφειλόμενο φόρο (21% ή 25%), εφάπαξ με την υποβολή δήλωσης στη Δ.Ο.Υ. στην οποία υπάγεται, μέσα στον επόμενο μήνα από αυτόν εντός του οποίου έγινε στην αλλοδαπή η καταβολή ή πίστωση. Κατά τα λοιπά ισχύουν όσα αναφέρονται στις παραγράφους 3 και 5 της παρούσας, προκειμένου για τα μερίσματα αλλοδαπής.

Σημειώνεται, ότι τα έσοδα από τον παρακρατηθέντα φόρο της παραγράφου αυτής καταχωρούνται στον ΚΑΕ 0116 (είδος φόρου 1195).

9. Με τις διατάξεις της παραγράφου 9 αντικαταστάθηκε η παράγραφος 1 του άρθρου 109 του Κ.Φ.Ε. Με τις νέες διατάξεις επιβάλλεται φόρος με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στα σύνολο των κερδών των νομικών προσώπων (αδιανεμήτων και διανεμομένων). Με τον ίδιο συντελεστή φορολογούνται και τα κέρδη που δηλώνονται με την οριστική δήλωση που υποβάλλουν τα υπό εκκαθάριση νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 (Α.Ε., Ε.Π.Ε., κλπ.) με

βάση τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 2 του άρθρου 107 του Κ.Φ.Ε. και όχι με τον συντελεστή φορολογίας του έτους μέσα στο οποίο έγινε η έναρξη της εκκαθάρισης, όπως ίσχυε μέχρι σήμερα. Η ρύθμιση αυτή έγινε για λόγους απλοποίησης, δεδομένου ότι πολλά νομικά πρόσωπα βρίσκονται σε στάδιο εκκαθάρισης για πολλά χρόνια.

Περαιτέρω, με τις ίδιες διατάξεις ορίζεται, ότι ειδικά για τα υποκαταστήματα αλλοδαπών προσωπικών εταιριών (ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων), έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 10 του Κ.Φ.Ε. Δηλαδή, αυτά φορολογούνται με συντελεστή που προβλέπεται για τις ημεδαπές προσωπικές εταιρίες, μετά την αφαίρεση επιχειρηματικής αμοιβής για μέχρι τρεις (3) ομόρρυθμους εταίρους, φυσικά πρόσωπα με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Το ποσό αυτό της επιχειρηματικής αμοιβής υπόκειται σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις, ανεξάρτητα αν δικαιούχος της αμοιβής είναι κάτοικος ημεδαπής ή αλλοδαπής. Τα ανωτέρω ισχύουν εφόσον οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται απεριορίστως και εις ολόκληρον με βάση την νομοθεσία του κράτους μέλους στο οποίο έχει την έδρα της η προσωπική εταιρία. Επισημαίνεται, ότι τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών προσωπικών εταιριών που λειτουργούν στην Ελλάδα θα υποβάλλουν τη δήλωση Ε5 (ΠΟΛ.1113/17.5.2011 Α.Υ.Ο.).

10. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παράγραφο 10 του άρθρου αυτού, για εισοδήματα οικονομικού έτους 2012 και επομένων. Ειδικά για τα εισοδήματα οικονομικού έτους 2011, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%).

Επομένως, ανώνυμη εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης με διαχειριστική περίοδο 1.10.2009 - 31.12.2010 (υπερδωδεκάμηνη χρήση) θα φορολογηθεί για τα συνολικά εισοδήματά της με συντελεστή 24% (οικονομικό έτος 2011), ενώ με τις προϊσχύουσες διατάξεις αυτά θα υπόκειντο σε φορολογία με συντελεστή 25%, λόγω του ότι η έναρξη της διαχειριστικής περιόδου έλαβε χώρα μέσα στο



έτος 2009. Επίσης, ανώνυμη εταιρία με διαχειριστική περίοδο 1.7.2010 - 30.6.2011 θα υπαχθεί σε φορολογία με συντελεστή 24% (οικονομικό έτος 2011), ενώ ανώνυμη εταιρία με διαχειριστική περίοδο 1.9.2010 - 31.8.2011 (οικονομικό έτος 2012) θα φορολογηθεί με συντελεστή 20%.

11. Με τις διατάξεις της παραγράφου 11 αντικαταστάθηκε η παρ. 1 του άρθρου 114 του Κ.Φ.Ε., σχετικά με την επιβολή παρακράτησης φόρου στα κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και συνεταιρισμοί. Η ρύθμιση αυτή έγινε για λόγους νομοτεχνικής τακτοποίησης μετά την τροποποίηση των άρθρων 54 και 55 του Κ.Φ.Ε. σύμφωνα με όσα αναφέρονται πιο πάνω. Επίσης, με τις ίδιες διατάξεις προβλέπεται παρακράτηση φόρου και στα κέρδη που εξάγει ή πιστώνει μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα προς την έδρα της ή σε άλλη μόνιμη εγκατάστασή της στην αλλοδαπή.

12. Με τις διατάξεις της παραγράφου 12 επιβάλλεται παρακράτηση φόρου και κατά τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών ή εκπώσεων αναπτυξιακών νόμων (ν. 3299/2004, ν. 2601/1998, ν. 1262/1982, κλπ.), λόγω πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων. Ειδικότερα, με τις νέες διατάξεις προβλέπεται, ότι τα πιο πάνω αποθεματικά όταν διανέμονται, υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 54 ή της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Ε., κατά περίπτωση και περαιτέρω, στο τέλος της χρήσης προστίθενται, με βάση τις ειδικές διατάξεις των αναπτυξιακών νόμων βάσει των οποίων σχηματίστηκαν, στα κέρδη της επιχείρησης στη χρήση μέσα στην οποία διανεμήθηκαν, προκειμένου να φορολογηθούν με τις γενικές διατάξεις, μετά την αφαίρεση του παρακρατηθέντος φόρου.

Σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης των πιο πάνω αποθεματικών και εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις των ειδικών νόμων ν. 1473/1984 (άρθρο 13) ή ν. 1892/1990 (άρθρο 101) για την κεφαλαιοποίησή τους (π.χ. ισόποση αύξηση κεφαλαίου, κλπ.), υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με βάση τις ειδικές

διατάξεις των νόμων αυτών και όχι με βάση τις διατάξεις των άρθρων 54 και 55 του Κ.Φ.Ε. Περαιτέρω, τα πιο πάνω αποθεματικά υπάγονται σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις, προστιθέμενα στα κέρδη της επιχείρησης στη χρήση μέσα στην οποία κεφαλαιοποιήθηκαν, μετά την αφαίρεση του φόρου που παρακρατήθηκε.

Όσα αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων έχουν ήδη κεφαλαιοποιηθεί ή διανεμηθεί μέσα στο έτος 2011 πριν από τη ψήφιση του νέου νόμου και στα οποία δεν παρακρατήθηκε φόρος ελλείπει σχετικής διάταξης νόμου, με την παρούσα γίνεται δεκτό όπως ο φόρος αυτός θα αποδοθεί μέχρι τις 29 Ιουλίου 2011, χωρίς προσαυξήσεις.

13. Με τις διατάξεις της παραγράφου 13 αναριθμούνται οι περιπτώσεις ια', ιβ', ιγ' και ιδ' της παρ. 1 του άρθρου 103 του Κ.Φ.Ε. σε ιβ', ιγ', ιδ' και ιε', αντίστοιχα και προστίθεται νέα περίπτωση ια' με την οποία προβλέπεται απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος για τα κέρδη που εισπράττουν ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης από εταιρίες που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, στις οποίες συμμετέχουν κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 11 του ν. 2578/1998. Η απαλλαγή αυτή παρέχεται με την προϋπόθεση, ότι τα εν λόγω κέρδη εμφανίζονται σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού. Σημειώνεται ότι στο λογαριασμό του αποθεματικού καταχωρείται το καθαρό ποσό των κερδών που εισπράττεται από την αλλοδαπή, δηλαδή μετά την αφαίρεση τυχόν φόρου που παρακρατήθηκε σε αυτή. Το πιο πάνω αποθεματικό, σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής το (εν όλω ή εν μέρει) υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25%, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 54 ή της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Ε., κατά περίπτωση, μη εφαρμοζομένων των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 106 του ίδιου νόμου. Από τον παρακρατηθέντα φόρο 25% δεν συμψηφίζεται φόρος που τυχόν καταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε στην αλλοδαπή, ως μη προβλεπόμενος ο συμψηφισμός αυτός από το νόμο.

Τα ανωτέρω ισχύουν, σύμφωνα με την παράγραφο 14, για μερίσματα που αποκτώνται από τη δημοσίευση του ν. 3943/2011 (31.3.2011) και μετά.

14. Με τις διατάξεις της παραγράφου 15 τροποποιείται η περ. α' της παρ. 4 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε., σχετικά με το χρόνο κτήσης των εισοδημάτων από συμμετοχή σε ημεδαπή εταιρία περιορισμένης ευθύνης. Με τις νέες διατάξεις ορίζεται ως χρόνος κτήσης των εισοδημάτων αυτών ο χρόνος έγκρισης των διανεμομένων κερδών από τη συνέλευση των εταίρων, κατ' αναλογία των όσων ισχύουν στις ανώνυμες εταιρίες, ενώ με τις προϊσχύουσες διατάξεις ως χρόνος κτήσης των εισοδημάτων αυτών είχε ορισθεί η ημερομηνία που εγκρίθηκε ο ισολογισμός της Ε.Π.Ε. από τη συνέλευση των εταίρων, ανεξάρτητα αν προκύπτουν κέρδη για διανομή ή όχι.

15. Με τις διατάξεις της παραγράφου 16 προστίθεται στην παρ. 4 του άρθρου 28 του Κ.Φ.Ε. νέα περίπτωση δ', σχετικά με το χρόνο κτήσης των κερδών από συμμετοχή σε αλλοδαπή εταιρία περιορισμένης ευθύνης και προσωπική εταιρία. Ειδικότερα, με τις νέες διατάξεις ορίζεται, ότι ως χρόνος κτήσης για τα κέρδη από τη συμμετοχή σε αλλοδαπή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, θεωρείται ο χρόνος είσπραξης αυτών, ανεξάρτητα αν τα κέρδη αυτά εισάγονται στην Ελλάδα ή παραμένουν στην αλλοδαπή. Όταν τα κέρδη προέρχονται από αλλοδαπή προσωπική εταιρεία, χρόνος κτήσης τους είναι, σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις, ο χρόνος λήξης της διαχειριστικής περιόδου του αλλοδαπού νομικού προσώπου.

16. Με τις διατάξεις της παραγράφου 17 αντικαταστάθηκε η περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 105 του Κ.Φ.Ε., ώστε ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 (Α.Ε., Ε.Π.Ε., κλπ.) να θεωρείται και το εισόδημα της παρ. 4 του άρθρου 28 του ίδιου νόμου (εισόδημα από συμμετοχή σε προσωπικές εταιρίες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης της ημεδαπής και της αλλοδαπής, κλπ.).

17. Με τις διατάξεις της παραγράφου 18 αντικαταστάθηκε το όγδοο εδάφιο της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 99 του Κ.Φ.Ε., ώστε να γίνεται αναφορά και στην περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 55 του ίδιου νόμου, όπως τέθηκαν με τις διατάξεις της νέας παραγράφου 6 του άρθρου 14 του κοινοποιούμενου νόμου. Δηλαδή, σε περίπτωση διανομής κερδών από ανώνυμες εταιρίες που απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος βάσει ειδικών διατάξεων νόμων, καθώς και στις περιπτώσεις διανομής ή κεφαλαιοποίησης κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος, πέραν του φόρου εισοδήματος που οφείλεται με βάση το άρθρο 99 του Κ.Φ.Ε., ενεργείται και παρακράτηση φόρου σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 54 και της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 55 του ίδιου νόμου.

18. Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 19 αντικαταστάθηκε το τελευταίο εδάφιο της παρ. 4 του άρθρου 106 του Κ.Φ.Ε., ώστε να γίνεται αναφορά και στην περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 55 του ίδιου νόμου, όπως τέθηκαν με τις διατάξεις της νέας παραγράφου 6 του άρθρου 14 του κοινοποιούμενου νόμου. Δηλαδή, σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών Α.Ε., Ε.Π.Ε. και συνεταιρισμών, πέραν του φόρου εισοδήματος που οφείλεται με βάση την παρ. 4 του άρθρου 106 του Κ.Φ.Ε., ενεργείται και παρακράτηση φόρου σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 54 και της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 55 του ίδιου νόμου, κατά περίπτωση.

## **6)ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

1. Γκίνογλου Δημήτρης ,Λογιστική Εταιριών - Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Εκδόσεις Rosili, Αθήνα 2004
2. Γκίνογλου Δημήτρης ,Φορολογική Λογιστική ,Εκδόσεις Ανικούλα, Θεσ/νίκη 2004
3. Γρηγοράκος Θεόδωρος ,Ανάλυση - Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα 2009
4. Καραγιάννης Δημ.-Καραγιάννη Αικ.-Καραγιάννης Ιωάν. ,Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – Παραδείγματα – Εφαρμογές, Δεύτερη Έκδοση, Εκδόσεις Αρίων, Θεσ/νίκη 2007
5. Κράτσης Αγαπητός ,Φορολογία Εισοδήματος – Πρακτικά Φορολογικά Βοηθήματα, Αθήνα 2000
6. Νεγκάκης Χρήστος , Λογιστική Εταιρειών, Θεωρία και Εφαρμογές, Εκδόσεις Σοφία,(2006)
7. Ντζανάτος Δημήτρης ,Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα 2008
8. Παπαναστασίου Α.-Σαρσέντη Β., Λογιστική εταιρειών ,Εκδόσεις Σταμούλη
9. Παπανδρόπουλος Αθ. ,Οικονομική Ανάπτυξη και Εταιρική Φορολογία, (2007)
10. Πάτσης Παναγιώτης ,Λογιστική Εταιριών ,Αθήνα 2011
11. Πιέρης Μ.,Κουτσούκος Χ.,Χαλβατσιώτης Δ.,Μανουσάκης Ι.,Τρυποσκούφης Θ. ,Οδηγός Φορολογικού Ελέγχου,2008
12. Σακκέλης Ε.-Αναστασιάδης Ι. ,Φορολογία και διάθεση των κερδών των εταιρειών και κίνητρα Οικονομικής Αναπτύξεως ,Εκδόσεις Βρύκους
13. Σταματόπουλος Δημήτρης ,Καραβοκύρης Αντώνης ,Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Εκδόσεις ELFORIN, Αθήνα 2008

## Διατάξεις

Διατάξεις Ν.2238/1994

Διατάξεις Ν.3943/2011

Διατάξεις Κ.Ν. 2190/1920

Διατάξεις Α.Ν. 148/67

Διατάξεις του άρθρου 54 Ν.3604/2007

Διατάξεις Ν.2753/1999

Διατάξεις του άρθρου 25 του Ν. 2789/2000

Διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 3460/2006

Διατάξεις του άρθρου 54 του Ν.3604/2007

Ηλεκτρονικές Πηγές

<http://www.epixeirisi.gr>

<http://www.forologikanea.gr>

<http://www.pandektis.gr>

<http://www.taxheaven.gr>

<http://www.logistis.gr>

<http://www.ifrs.com>

<http://www.enet.gr>

<http://europa.eu>