



**Πάντειο Πανεπιστήμιο**  
Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών

ΤΜΗΜΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ  
ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ»

ΘΕΜΑ ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗΣ:  
**«Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ  
ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΩΝ  
ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΤΩΝ  
ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ »**

ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΟΣ ΦΟΙΤΗΤΗΣ:  
**ΓΕΩΡΓΙΑΔΗΣ ΧΡΗΣΤΟΣ**

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:  
**ΔΩΡΗΣ ΜΙΧΑΛΗΣ**

**ΠΑΝΤΕΙΟ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ  
ΤΜΗΜΑ ΔΗΜΟΣΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ  
«ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ»**

**ΔΙΠΛΩΜΑΤΙΚΗ**

Ακαδημαϊκό έτος: **2009-2010**

ΑΘΗΝΑ  
31/08/2010



Τίτλος Εργασίας: **<Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΤΩΝ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ>**

Επιβλέπων καθηγητής: **κος Φίλος Ιωάννης**

**Υπογραφή**

---

Υπεύθυνος προγράμματος: **κος Τσάμης Αναστάσιος**

**Δήλωση:** Δηλώνω υπεύθυνα ότι το παρόν κείμενο αποτελεί προϊόν προσωπικής μελέτης και εργασίας και πως όλες οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν για τη συγγραφή της δηλώνονται σαφώς είτε στις παραπομπές είτε στο βιβλιογραφικό κατάλογο.

**ΓΕΩΡΓΙΑΔΗΣ ΧΡΗΣΤΟΣ**  
**Υπογραφή**

---



### *Ευχαριστίες,*

*Προς τον κ. Δωρή Μιχάλη, για την σύλληψη τις ιδέας της εργασίας.*

*Προς τον κ. Φίλο Ιωάννη, για την κατανόηση των προβληματισμών μου και για την συμβολή του στην ομαλή και απρόσκοπτη αποπεράτωση της εργασίας μου.*

*Προς τον κ. Κορομηλά Γεώργιο , για τον εκπαιδευτικό του ρόλο και την σημαντική του στήριξη στις δύσκολες στιγμές.*



## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

### ΕΙΣΑΓΩΓΗ

#### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 – ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ

1.1	Η έννοια του αποθεματικού	9
1.2	Προσδιορισμός των αποθεματικών κατά την φορολογική νομοθεσία	13
1.2.1	Αποθεματικά σχηματισθέντα από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα	13
1.2.2	Αποθεματικά σχηματισθέντα από έσοδα φορολογηθέντα κατ’ ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης	15
1.2.3	Αφορολόγητα αποθεματικά σχηματισθέντα από εφαρμογή αναπτυξιακών νόμων	16
1.2.4	Αποθεματικά σχηματισθέντα από μειωτικά στοιχεία του φορολογητέου εισοδήματος των νομικών προσώπων	20

#### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 –ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΠΑΡ.2,3,4,5 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 106 ΚΑΙ ΤΩΝ ΠΑΡ.1,2,4,5 & 7 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 38 – ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

2.1.	Παράθεση – Ερμηνεία	24
2.1.1	<b>Παράδειγμα 1:</b> Έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας και έσοδα φορολογηθέντα κατ’ ειδικό τρόπο και σχηματισμός αποθεματικών εξ αυτών	34
2.1.2	<b>Παράδειγμα 2:</b> Διανομή αποθεματικών σχηματισθέντων κατά τον προηγούμενο τρόπο	46
2.1.3	<b>Παράδειγμα 3:</b> Ύπαρξη απαλλασσόμενων εσόδων μεγαλύτερων από τα καθαρά κέρδη και σχηματισμός αποθεματικών εξ αυτών	51
2.1.4	<b>Παράδειγμα 4:</b> Διανομή αποθεματικών τα οποία έχουν σχηματισθεί από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης	59
2.1.5	<b>Παράδειγμα 5:</b> Σχηματισμός και διανομή αφορολόγητου αποθεματικού σύμφωνα με τον Ν.3299/2004	61

#### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 –ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΗΣ ΠΑΡ.7 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 106 – ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

3.1	Παράθεση – Ερμηνεία	72
3.1.1	<b>Παράδειγμα 1:</b> Απόκτηση από ημεδαπή ΑΕ ,που έχει εισοδήματα απαλλασσόμενα ή κατ’ ειδικού τρόπου με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση, δικών της μετοχών με σκοπό την μείωση (απόσβεση) του μετοχικού της κεφαλαίου	74

#### ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 –ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΗΣ ΠΑΡ.12 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 106 – ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

4.1	Παράθεση –Ερμηνεία	81
4.1.1	<b>Παράδειγμα 1:</b> Ύπαρξη απαλλασσόμενων εσόδων και εσόδων φορολογηθέντων κατ’ ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης σε τραπεζική ή ασφαλιστική ΑΕ και διανομή αυτών.	84



**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 – ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟΝ Ν.3842/2010 – ΠΙΘΑΝΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ**

---

<b>5.1</b>	Αλλαγές σύμφωνα με τον Ν.3842/2010 – Πιθανά προβλήματα	<b>96</b>
<b>5.2</b>	Συμπεράσματα	<b>101</b>

**ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ**

---

**ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

---





## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Από τα παλαιότερα χρόνια υπήρχε η ανάγκη της οικονομικής συνεισφοράς από τα μέλη μίας κοινωνίας, για την επίτευξη κοινών σκοπών – στόχων. Στα σύγχρονα κράτη η κοινή εισφορά πηγάζει από τους οργανωμένους κανόνες της φορολογίας. Οι σύγχρονοι ρυθμοί της οικονομίας δημιουργούν γρήγορες και καθημερινές αλλαγές στην φορολόγηση των νομικών και φυσικών προσώπων, με αποτέλεσμα την ανάγκη για διαρκή πληροφόρηση και εξειδίκευση.

Η φορολογική νομοθεσία διακρίνεται από το πλήθος νόμων και την δαιδαλώδη συνοχή τους, με αποτέλεσμα ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο, να έχει την ανάγκη από εξειδικευμένους επιστήμονες όπως είναι οι οικονομολόγοι, οι λογιστές και οι νομικοί, για την πλήρη κατανόηση και την συμμόρφωση με τις διατάξεις των νόμων.

*Αντικείμενο μελέτης* του παρόντος είναι ο προσδιορισμός της φορολογικής υποχρέωσης της ανώνυμης εταιρείας κατά την διανομή των κερδών εφόσον έχει σχηματισθέντα αποθεματικά ή πρόκειται να σχηματίσει αποθεματικά και ιδιαίτερα για αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί από κέρδη διαχειριστικών χρήσεων που έκλεισαν μετά τις 30.6.1992 και υιοθέτησαν πλέον τις διατάξεις του Ν.2065/1992. Τα αποθεματικά που θα μελετηθούν είναι αυτά που προσδιορίζονται από τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας και όχι τα υποχρεωτικά αποθεματικά της εμπορικής νομοθεσίας, Κ.Ν. 2190/1920 όπως πχ. είναι το τακτικό αποθεματικό.

Σκοπός είναι η διερεύνηση των κυριότερων σημείων φορολόγησης της Ανώνυμης Εταιρείας κατά την διανομή των κερδών αλλά και μια ουσιώδης προσέγγιση στο “σκεπτικό” του τρόπου φορολόγησης των αποθεματικών της που υιοθετείται από τον νομοθέτη.

Η προσέγγιση του θέματος της πτυχιακής εργασίας θα πραγματοποιηθεί κυρίως με ανάπτυξη παραδειγμάτων σχετικών με τα θέματα διανομής εφόσον κρίθηκε ως ο πιο ουσιαστικός και πρακτικός τρόπος προσέγγισης, με την ερμηνεία των νομοθετικών διατάξεων στηριζόμενη σε βιβλιογραφία που παρατίθεται στο κύριο σώμα της



εργασίας με παράλληλη διασταύρωση της ερμηνείας με πανομοιότυπη βιβλιογραφία άλλων συντακτών, με τις φορολογικές σημειώσεις του μεταπτυχιακού προγράμματος “Φορολογία & Ελεγκτική” του Παντείου Πανεπιστημίου Κοινωνικών και Πολιτικών Επιστημών, με την μελέτη πρακτικών εφαρμογών των διατάξεων του νόμου από συνδρομητικά λογιστικά περιοδικά, με την καθημερινή συνεχή ενημέρωση από το διαδίκτυο για τις ερμηνευτικές εγκυκλίους που σχετίζονταν με την παρούσα εργασία, με παρακολούθηση σεμιναρίων και τέλος με συζήτηση των δυσκολιών περί διανομής με ανώτερα στελέχη εταιρειών, κυρίως ορκωτούς ελεγκτές.

Επειδή συχνά η “γλώσσα” της φορολογίας είναι δυσνόητη διότι αποβλέπει σε νοήματα που πρέπει να είναι απόλυτα και άρτια διατυπωμένα, ο μελετητής πρέπει να εξοικειωθεί με την ορολογία της φορολογίας για να μπορέσει με ευκολία να διεισδύσει στην πρακτική εφαρμογή των φορολογικών νόμων, διατάξεων κτλ. Για τον λόγο αυτό στο πρώτο κεφάλαιο αναλύονται όροι και έννοιες που θα μας απασχολήσουν στην εργασία, καθώς και στα κεφάλαια που ακολουθούν υπάρχει ερμηνεία των φορολογικών διατάξεων.

Τέλος βασικό είναι να επισημανθεί ότι όλη η παράθεση έχει γίνει με τις διατάξεις που ίσχυαν πριν τον Ν.3842/2010.





## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 – ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ

### 1.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ

Τα αποθεματικά της ανώνυμης εταιρείας ρυθμίζονται από τις διατάξεις του Κ.Ν.2190/1920, με τις διατάξεις του Ν.2238/1994, από τους αναπτυξιακούς νόμους καθώς και από το καταστατικό της.

Τα κέρδη προς διάθεση των ανώνυμων εταιρειών με εξαίρεση της τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρείες, εκ των οποίων προέρχονται τα κατά περίπτωση αποθεματικά αυτών, δημιουργούνται από το υπόλοιπο των λογιστικών καθαρών κερδών<sup>1</sup> που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου, σύμφωνα πάντα με τις διατάξεις τις παρ.1 του άρθρου 99 του Ν.2238/1994.

Ειδικά για τις τραπεζικές και τις ασφαλιστικές εταιρείες τα κέρδη προς διάθεση προκύπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις του ίδιου άρθρου, εφόσον αφαιρεθεί από τα καθαρά τους κέρδη η αναλογία των κερδών που αντιστοιχεί στα απαλλασσόμενα έσοδα<sup>2</sup> ή στα έσοδα που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης<sup>3</sup>. Το μέρος των κερδών που αναλογεί στα απαλλασσόμενα έσοδα ή στα έσοδα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης στις τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρείες, εξευρίσκεται με επιμερισμό των συνολικών καθαρών κερδών σε συνάρτηση με το ύψος των εσόδων που υπόκεινται σε φορολογία και των απαλλασσόμενων εσόδων ή των εσόδων που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Επίσης πρέπει να τονισθεί ότι ο τρόπος που γίνεται η διάθεση των κερδών στην ανώνυμη εταιρεία είναι πολύ συγκεκριμένος και οριοθετείται από το άρθρο 45 του Κ.Ν.2190/1920.

Καταρχήν από τα ακαθάριστα κέρδη πρέπει να αφαιρεθούν τα έξοδα, τυχόν ζημιές και κάθε άλλο εταιρικό βάρος όπως είναι ο αναλογούν φόρος<sup>4</sup> με εξαίρεση τους

<sup>1</sup> Σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 45 του Ν.2190/1920

<sup>2</sup> Εκτενής αναφορά στην παρ.1.2.1

<sup>3</sup> Εκτενής αναφορά στην παρ.1.2.2

<sup>4</sup> Γενικά αποδεκτή ερμηνεία του νόμου-Σημειώσεις κ. Δωρή Μιχάλη ΜΠΣ “Φορολογία & Ελεγκτική” έτους 2008 σελ.78



λοιπούς μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους<sup>5</sup>, ώστε να προκύψει το καθαρό κέρδος.

Ύστερα πρέπει να σχηματισθεί το τακτικό αποθεματικό το οποίο διαφέρει ανάλογα με το είδος της ανώνυμης εταιρείας. Στις ασφαλιστικές το ποσοστό του τακτικού αποθεματικού είναι 20% σύμφωνα με το άρθρο 18 του ΝΔ 400/1970 ενώ στις υπόλοιπες 5% σύμφωνα με το άρθρο 44 του Ν.2190/1920, υπολογιζόμενο επί των καθαρών κερδών, όπως προσδιορίστηκε ανωτέρω.

Ακολουθεί η υποχρεωτική διανομή του πρώτου μερίσματος, το οποίο σύμφωνα με το άρθρο 3 του Ν.148/1967 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 25 του Ν.2579/2000 είναι σε ποσοστό 35% επί των καθαρών κερδών μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού και τυχόν κερδών από την εκποίηση μετοχών θυγατρικής εταιρείας.

Τέλος από το υπόλοιπο των δυνάμενων να διανεμηθούν κερδών σχηματίζονται τα κατά περίπτωση αποθεματικά τα οποία προβλέπονται από την νομοθεσία ή από το καταστατικό της ανώνυμης εταιρείας.

Συμπερασματικά θα μπορούσαμε να κατατάξουμε τα κέρδη της επιχείρησης με βάση την σειρά που προκύπτουν ως εξής:

1. **Λογιστικά Κέρδη** προ φόρων δηλαδή τα κέρδη όπως προκύπτουν στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης της επιχείρησης.
2. **Φορολογητέα Κέρδη**, δηλαδή τα κέρδη που προκύπτουν μετά από την εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων και αναμορφώνουν τα *Λογιστικά Κέρδη*.
3. **Κέρδη προς Διάθεση**, δηλαδή κέρδη που προκύπτουν εφόσον αφαιρεθούν από τα *Λογιστικά Κέρδη*,
  - Διαφορές φορολογικού ελέγχου
  - Τυχόν ζημίες προηγούμενων ετών
  - Λοιποί μη ενσωματωμένοι φόροι

<sup>5</sup> Σύμφωνα με την ερμηνεία του κ. Αληφαντή Γεώργιου, “Διανεμόμενα κέρδη ΑΕ και ΕΠΕ” σελ.240



- Φόρος εισοδήματος της χρήσης (όπως προκύπτει από τα Φορολογητέα Κέρδη)

και προστεθούν,

- Αποθεματικά προς διάθεση
- Υπόλοιπο κερδών εις νέον (προηγούμενων χρήσεων)

4. **Κέρδη προς Διανομή**, δηλαδή το υπόλοιπο των κερδών που προκύπτει από τα Κέρδη προς Διάθεση και χωρίζονται σε:

- Κέρδη που θα εξέλθουν από την εταιρεία υποχρεωτικά ή μη (πρώτο μέρος, αμοιβές ΔΣ αντίστοιχα και άλλα γενικότερα προς τρίτους)
- Κέρδη που θα παραμείνουν στην εταιρεία (όπως ο λογαριασμός υπόλοιπο κερδών εις νέον ή οι λογαριασμοί αποθεματικών)

Τα σχηματισθέντα αποθεματικά που θα μας απασχολήσουν στην παρούσα εργασία διακρίνονται,

- Σε υποχρεωτικά αποθεματικά που από τον νόμο ο σχηματισμός τους, ως κάποιο προκαθορισμένο ύψος, είναι υποχρεωτικός προκειμένου η ανώνυμη εταιρεία να μπορέσει να διανείμει (πχ τακτικό αποθεματικό).
- Σε προαιρετικά αποθεματικά που ο σχηματισμός τους προβλέπεται από τον κανονισμό του καταστατικού της ή και από απόφαση της γενικής συνέλευσης της ανώνυμης εταιρείας (πχ αποθεματικό για την μελλοντική αγορά μηχανήματος).
- Σε αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί από αναπτυξιακούς νόμους<sup>6</sup> και παραμένουν αφορολόγητα με τον χρονικό περιορισμό που αναφέρεται στον κατά περίπτωση αναπτυξιακό νόμο ή ως την λύση της εταιρείας. Κατά την λήξη του χρονικού διαστήματος πρέπει το αποθεματικό

<sup>6</sup> Εκτενής αναφορά στην παρ.1.2.3



να φορολογηθεί βάση των παρ.4 & 5 του άρθρου 106 του Ν.2238/1994, εφόσον θα ακολουθήσει κεφαλαιοποίηση αυτού με κάποιες εξαιρέσεις που θα αναφερθούν στην παρ.1.3.

- Σε αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί από απαλλασσόμενα έσοδα και από έσοδα φορολογημένα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης.
- Σε αποθεματικά τα οποία σχηματίζονται από μειωτικά στοιχεία της φορολογίας των νομικών προσώπων<sup>7</sup> βάση των παραγράφων 1 & 2 του άρθρου 38 του Ν.2238/1994.
- Στο αποθεματικό του λογαριασμού “υπόλοιπο κερδών εις νέο”, που απορρέει ως αποτέλεσμα της εφαρμογής των διατάξεων της εμπορικής και φορολογικής νομοθεσίας.

---

<sup>7</sup> Εκτενής αναφορά στην παρ.1.2.4



## 1.2 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ

### 1.2.1 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΣΧΗΜΑΤΙΣΘΕΝΤΑ ΑΠΟ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΣΟΔΑ

Τα απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα αφορούν έσοδα που κατά τον χρόνο κτήσης τους ρυθμίζονται από τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας που τα απαλλάσσει της φορολογίας εισοδήματος. Απαραίτητη προϋπόθεση για να συνεχίσουν να απαλλάσσονται της φορολογίας έως την λύση της ανώνυμης εταιρείας που θα διανεμηθούν αναγκαστικά, είναι η ανώνυμη εταιρεία να μην τα κεφαλαιοποιήσει. Σε κάθε περίπτωση όταν η ανώνυμη εταιρεία διανέμει και τα έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας θα πρέπει, με επιμερισμό μεταξύ των διανεμόμενων και μη κερδών, να υπολογίσει το μέρος των εσόδων αυτών που αντιστοιχεί στα διανεμόμενα και να το φορολογήσει με τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις και ανάγοντας το σε μικτό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 106 του Ν.2238/1994.

Η διανομή αποθεματικού που προέρχεται από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα οριοθετείται από το μικτό ποσό που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης στον λογαριασμό “41.90 – Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα”<sup>8 9</sup> αφαιρώντας τον αναλογούν φόρο<sup>10</sup>. Δηλαδή θα απομειωθεί με το ποσό του φόρου που αναλογεί και το απομένον μέρος του αποθεματικού είναι το καθαρό ποσό που μπορεί να διανεμηθεί χωρίς καμία περαιτέρω φορολογική επιβάρυνση<sup>11</sup>.

Σε αυτήν την περίπτωση, προκειμένου για την καταβολή του φόρου το νομικό πρόσωπο υποβάλλει ειδική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του άρθρου 107 του Ν.2238/1994 εντός δεκαπενθημέρου από τον επόμενο μήνα από τον μήνα που λήφθηκε η απόφαση για την διανομή των αποθεματικών αυτών. Ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται σε τρεις ίσες δόσεις. Η πρώτη δόση καταβάλλεται με την

<sup>8</sup> Βάσης ερμηνευτικής εγκυκλίου περί απεικόνισης αποθεματικών, ΠΟΛ 1117/23.3.1993

<sup>9</sup> Εκτενής ανάλυση περί εμφάνισης αποθεματικών στην κεφάλαιο 6

<sup>10</sup> Τότσης Χ. Χρήστος “Ερμηνεία Φορολογίας Εισοδήματος 2008” 3<sup>η</sup> έκδοση, ερμηνεία άρθρου 106 παρ.2460 σελ.138

<sup>11</sup> Αναλυτικό παράδειγμα στην παρ.2.1.2



υποβολή της δήλωσης και οι επόμενες δύο την τελευταία εργάσιμη των επόμενων δύο μηνών από την υποβολή της δήλωσης. Σε κάθε περίπτωση ισχύει η παρ.2 του άρθρου 110 στην οποία αναφέρεται ότι για να γίνει αποδεκτή και οριστική η υποβολή της δήλωσης πρέπει να έχει καταβληθεί το 1/3 της συνολικής οφειλής, τονίζοντας ότι η απλή υποβολή δήλωσης δεν αρκεί αλλά χρειάζεται και η καταβολή της 1<sup>ης</sup> δόσης του οφειλόμενου φόρου.

Σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, τα απαλλασσόμενα τις φορολογίας έσοδα επί ΑΕ είναι αυτά που προσδιορίζονται βασικά από τα άρθρο 6 & 103 του Ν.2238/1994 και από άλλες ειδικές φορολογικές διατάξεις.

Επίσης πρέπει να αναφερθεί ότι διαχρονικά σε κάποια εισοδήματα από κινητές αξίες της παρ.3 του άρθρου 6 του Ν.2238/1994, δηλαδή οι τόκοι καταθέσεων (πχ τόκοι σε δημόσια και τραπεζικά ταμειυτήρια, τόκοι τραπεζών κτλ) που απαλλάσσονταν, επιβλήθηκε φόρος εισοδήματος με συντελεστή 10%, ύστερα με τον Ν.2093/1992 15% και τέλος με τον Ν.3296/2004 10% από 1.1.2005. Ο φόρος παρακρατείται από τον οφειλέτη των τόκων και το εισόδημα υπόκειται σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις.<sup>12</sup>

Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 6 του Ν.2238/1994, απαλλασσόμενα έσοδα ανώνυμης εταιρεία είναι τα εξής, (ακολουθεί κείμενο νόμου)<sup>13</sup>

*“3. Από το εισόδημα από κινητές αξίες απαλλάσσονται:*

*θ) Τα μερίσματα από ιδρυτικούς τίτλους και μετοχές ημεδαπών ανώνυμων εταιριών που ασχολούνται με την εκμετάλλευση πλοίων των οποίων τα κέρδη υπόκεινται στον ειδικό φόρο πλοίων, όπως αυτός ισχύει κάθε φορά. Αν η ανώνυμη εταιρία παράλληλα με την εκμετάλλευση των πλοίων ασκεί και άλλες επιχειρήσεις τότε απαλλάσσεται από το φόρο ποσό μερίσματος ίσο με τη σχέση μεταξύ των ακαθάριστων εσόδων από την εκμετάλλευση των πλοίων και του συνόλου των ακαθάριστων εσόδων της εταιρίας.*

*ι) Τα κέρδη αμοιβαίων κεφαλαίων του Ν. 3283/2004 (ΦΕΚ 210 Α΄) και του Ν. 2778/1999 (ΦΕΚ 295 Α΄), καθώς και η πρόσθετη αξία που αποκτούν οι μεριδίουχοι αυτών των αμοιβαίων κεφαλαίων από την εξαγορά των μεριδίων τους σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης,*

<sup>12</sup> Τότσης Χ. Χρήστος “Ερμηνεία Φορολογίας Εισοδήματος 2008” 3<sup>η</sup> έκδοση ,ερμηνεία άρθρου 6 παρ.184 σελ.195

<sup>13</sup> Παράθεση από πηγή <http://www.e-forelogia.gr>



*επιφυλασσομένων των διατάξεων της παραγράφου 3 του άρθρου 33 του Ν. 3283/2004 και της παραγράφου 2 του άρθρου 20 του Ν. 2778/1999. Η πιο πάνω απαλλαγή ισχύει και για τα αμοιβαία κεφάλαια που είναι εγκατεστημένα σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή σε κράτος του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου / Ευρωπαϊκής Ζώνης Ελεύθερων Συναλλαγών (ΕΟΧ/ΕΖΕΣ).”*

Σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση που αποφασιστεί τα εν λόγω αποθεματικά, που έχουν δημιουργηθεί εκ των ανωτέρω απαλλασσόμενων εσόδων, είτε να διανεμηθούν είτε να κεφαλαιοποιηθούν, οφείλεται φόρος με συντελεστή 10% σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 54 του Ν.2238/1994, το άρθρο 18 του Ν.3697/2008 και την ερμηνεία της ΠΟΛ.1180/2008.

Τέλος σκόπιμο είναι να αναφερθεί ότι με τον Ν.2579/1998 σε συνδυασμό με την εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών 1035321 & ΠΟΛ.1084/1998<sup>14</sup>, δόθηκε η δυνατότητα φορολόγησης των αποθεματικών που κατά των χρόνων σχηματισμού τους δεν φορολογήθηκαν.

### 1.2.2 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΣΧΗΜΑΤΙΣΘΕΝΤΑ ΑΠΟ ΕΣΟΔΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΘΕΝΤΑ ΚΑΤ’ ΕΙΔΙΚΟ ΤΡΟΠΟ ΜΕ ΕΞΑΝΤΛΗΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ

Όπως προαναφέρθηκε στην προηγούμενη παράγραφο κάποια εισοδήματα από κινητές αξίες που απαλλάσσονταν του φόρου μεταβήκανε σε καθεστώς φορολόγησης κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Δηλαδή επιβλήθηκε, με το άρθρο 21 του Ν.1921/1991 αυτοτελής φορολόγηση μερικών εισοδημάτων κινητών αξιών που προβλέπονται σήμερα στα άρθρα 12 & 24 του Ν.2238/1994. Ο συντελεστής φορολόγησης τροποποιήθηκε με τους Ν.2093/1992 και Ν.3296/2004 καθώς και ειδικές διατάξεις άλλων νόμων. Ο Ν.2238/1994 κωδικοποιημένος έως τον Ν.3790/2009 καθορίζει τους συντελεστές αυτοτελούς φορολόγησης των εισοδημάτων αυτών στο άρθρο 12.

Για τα εισοδήματα τα οποία έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ισχύει ότι και για τα εισοδήματα της προηγούμενης

<sup>14</sup> Αληφαντής Στ. Γεώργιος “ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ ΑΕ & ΕΠΕ” σελ.408



παραγράφου κατά την διανομή, με την διαφορά ότι ο φόρος που παρακρατήθηκε κατά την απόκτησή τους μπορεί να συμψηφιστεί με τον οφειλόμενο φόρο που προκύπτει κατά την διανομή σύμφωνα με την παρ.5 του άρθρου 106. Όπως ισχύει απαραίτητη προϋπόθεση, σύμφωνα το άρθρο 6 του Ν.2873/2000 για τον συμψηφισμό αυτού, είναι να έχει και παρακρατηθεί και καταβληθεί. Ισχύει από το 2001 και μετά ενώ παλαιότερα αρκούσε να είχε παρακρατηθεί.<sup>15</sup>

Από τα παραπάνω διαπιστώνουμε ότι διαχρονικά έχουν γίνει αρκετές αλλαγές στην φορολόγηση αυτών των εισοδημάτων οπότε λογικό είναι και τα σχηματισθέντα αποθεματικά που έχουν δημιουργηθεί να πρέπει να μελετώνται πολύ προσεχτικά κατά την διανομή τους ή την κεφαλαιοποίηση τους τόσο ως προς το έτος σχηματισμού

### 1.2.3 ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΣΧΗΜΑΤΙΣΘΕΝΤΑ ΑΠΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΑΝΑΠΤΥΞΙΑΚΩΝ ΝΟΜΩΝ

Ο νομοθέτης στην προσπάθειά του για στήριξη, και ανάπτυξη των ελληνικών επιχειρήσεων, έχει θεσμοθετήσει με την μορφή αναπτυξιακών νόμων σειρά αναπτυξιακών κινήτρων.

Τα κίνητρα αυτά είναι,

#### 1 Κίνητρα με την μορφή επιχορηγήσεων

Στην επιχορήγηση το Δημόσιο καταβάλλει ένα χρηματικό ποσό για να καλύψει μέρος της επενδυτικής δαπάνης που έχει πραγματοποιήσει η επιχείρηση.

#### 2 Κίνητρα με την μορφή της διενέργειας αυξημένων αποσβέσεων

Στην περίπτωση αυτή η επιχείρηση που έχει υπαχθεί σε αναπτυξιακό νόμο μπορεί να διενεργήσει πρόσθετες αποσβέσεις για τα επιδοτούμενα πάγια.

<sup>15</sup> Τότσης Χ. Χρήστος “Ερμηνεία Φορολογίας Εισοδήματος 2008” 3<sup>η</sup> έκδοση ,ερμηνεία άρθρου 106 παρ.2464 σελ.141



3 Κίνητρα με την μορφή δημιουργίας αφορολόγητων αποθεματικών ή εκπτώσεων εκ των φορολογηθέντων κερδών

Ο σχηματισμός αφορολόγητων αποθεματικών ή εκπτώσεων επιτυγχάνεται εφόσον στην περίπτωση αυτή παρέχεται η δυνατότητα αποθεματοποίησης ενός μέρους των κερδών χωρίς να υπάρχει υποχρέωση καταβολής φόρου. Σύμφωνα με τις παρ 4 & 5 του άρθρου 106 του Ν.2238/1994 η απαλλαγή αυτή είναι προσωρινή και όταν τεθεί θέμα μερικής ή ολικής διανομής των αποθεματικών αυτών θα πρέπει να φορολογηθούν με τις ισχύουσες διατάξεις.

Θα μπορούσαμε να διαχωρίσουμε τα αφορολόγητα αποθεματικά με τις αφορολόγητες εκπτώσεις σε σχέση πάντα με τον χρόνο δημιουργίας τους, Ως ακολούθως,

- Τα αφορολόγητα αποθεματικά σχηματίζονται πριν την πραγματοποίηση των επενδύσεων.
- Οι αφορολόγητες εκπτώσεις σχηματίζονται μετά την πραγματοποίηση των επενδύσεων.

Διαχρονικά υπήρξαν πολλοί αναπτυξιακοί νόμοι που παρείχαν κίνητρα όπως οι ΑΝ 147/1967, Ν.289/1976, Ν.1116/1981, Ν.1892/1990 κλπ οι οποίοι οι περισσότεροι από αυτούς έχουν πλέον λήξει. Κάποιοι, έστω και παλαιοί, ισχύουν ακόμη και το γεγονός αυτό παρατηρείται διότι κατά τις διατάξεις αυτών ο σχηματισμός αφορολόγητων εκπτώσεων ή αφορολόγητων αποθεματικών δεν είχε χρονικό περιορισμό αρκεί να σχηματίζονταν το εν λόγω ύψος του αποθεματικού που καθόριζαν οι διατάξεις του νόμου.

Ενδεικτικά αναπτυξιακοί νόμοι ή νόμοι που εμπεριέχουν αναπτυξιακά κίνητρα είναι το ΝΔ 4002/1959, ο Ν.289/1976, ο Ν.1262/1982, ο Ν.1892/1990, ο Ν.2601/1998, ο Ν.3299/2004.<sup>16</sup>

<sup>16</sup> Αναλυτικό παράδειγμα στην παρ.3.1.1



Εφόσον η κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών πραγματοποιείται με τις διατάξεις του Ν.1892/1990, και αφορά αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί με αναπτυξιακούς νόμους πριν τον εν λόγω νόμο, τότε φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή 5% εφόσον οι ανώνυμες εταιρείες είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών (Χ.Α.Α). Σύμφωνα με τον ίδιο νόμο και το άρθρο 13 του Ν.1473/1984 οι ανώνυμες εταιρείες που δεν είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή 10% κατά την κεφαλαιοποίηση των εν λόγω αποθεματικών και είναι υποχρεωτική η ανάλογη καταβολή μετρητών.<sup>17</sup>

Εξαιρούνται κατά ρητή διατύπωση του Ν.1892/1990 τα αποθεματικά του άρθρου 18 του Α.Ν.942/1949 και της παραγράφου 4 του άρθρου 10 του Α.Ν.148/1967.

Στις παρ. 2 & 3 του άρθρου 101 του Ν.1892/1990 και του άρθρου 13 του Ν.1473/1984 αναφέρεται ότι ο φόρος που προκύπτει δεν εκπίπτει σε καμία περίπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης καθώς δεν μπορεί και να συμψηφιστεί με τον οφειλόμενο φόρο. Επίσης στην περίπτωση αυτήν επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης της επιχείρησης.

Ο φόρος που οφείλεται αποδίδεται στο Δημόσιο με δήλωση, η οποία πρέπει να υποβληθεί μέσα σ’ ένα μήνα από τη δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως της απόφασης του Υπουργού Εμπορίου που εγκρίνει την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου και καταβάλλεται σε τέσσερις ίσες τριμηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης.

Επίσης σημαντικό είναι το γεγονός ότι ο ίδιος ο αναπτυξιακός νόμος κάθε φορά προσδιορίζει τον τρόπο που θα φορολογηθεί το αφορολόγητο αποθεματικό σε περίπτωση διανομής όταν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 101 του Ν.1892/1990 όπως πιο πάνω. Ενδεικτικά θα μπορούσαμε να αναφερθούμε στις διατάξεις του Ν.3299/2004 και ειδικότερα στο άρθρο 8 παρ. 6 του ιδίου νόμου, που αναφέρεται ότι, *(ακολουθεί παράθεση κειμένου νόμου)*<sup>18</sup>

*“Ν.3299/2004 (ΦΕΚ 261 Α’) «Κίνητρα Ιδιωτικών Επενδύσεων για την Οικονομική Ανάπτυξη και την Περιφερειακή Σύγκλιση», άρθρο 8, παρ. 6*

<sup>17</sup> Τότσης Χ. Χρήστος “Ερμηνεία Φορολογίας Εισοδήματος 2008” 3<sup>η</sup> έκδοση, ερμηνεία άρθρου 106 παρ.2463 σελ.140

<sup>18</sup> Παράθεση από πηγή <http://www.taxheaven.gr>



6. Λογιστική απεικόνιση των ποσών των ενισχύσεων στα βιβλία της επιχείρησης.

Τα ποσά των επιχορηγήσεων που εισπράττουν οι επιχειρήσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος εμφανίζονται σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού, το οποίο δεν μπορεί να διανεμηθεί πριν την παρέλευση πενταετίας από την ολοκλήρωση και έναρξη παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης. Τα αποθεματικά αυτά εμφανίζονται σε ιδιαίτερο λογαριασμό στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Σε περίπτωση διανομής τους πριν την παρέλευση πενταετίας επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10. Το αποθεματικό αυτό δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος με την προϋπόθεση ότι θα παραμείνει αμετάβλητο και δεν θα διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί πριν περάσουν δέκα χρόνια από το χρόνο του σχηματισμού του. Αν κεφαλαιοποιηθεί ή διανεμηθεί μετά την παρέλευση του ανωτέρω χρονικού διαστήματος, υπόκειται σε φορολογία με συντελεστή ο οποίος αντιστοιχεί στο ένα τρίτο του συντελεστή φορολογίας εισοδήματος που ισχύει, κατά το χρόνο κεφαλαιοποίησης ή διανομής, για τα νομικά πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 101 και στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ο οποίος κυρώθηκε με το ν.2238/1994 (ΦΕΚ 151/Α). Ο οφειλόμενος, σύμφωνα με τα πιο πάνω, φόρος εισοδήματος αποδίδεται εφάπαξ με δήλωση η οποία υποβάλλεται μέσα στον επόμενο μήνα εντός του οποίου λήφθηκε η απόφαση για την κεφαλαιοποίηση ή διανομή. Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου καθώς και των μετόχων, εταιρών για το πιο πάνω αποθεματικό. Επί του οφειλόμενου φόρου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 65 έως 72, 74, 75, 79 έως 81, 83 έως 85 και 113 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, του ν.2523/1997 (ΦΕΚ 179/Α) και του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, που κυρώθηκε με το ν.2717/1999 (ΦΕΚ 97/Α).

*Αν η κεφαλαιοποίηση ή διανομή γίνει πριν από την παρέλευση των δέκα ετών από το χρόνο σχηματισμού του αποθεματικού, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 106 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή της επιχείρησης.”*

Από τα πιο πάνω διαπιστώνουμε ότι το εν λόγω αποθεματικό θα φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 106 του Ν.2238/1994, δηλαδή θα αναχθεί σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου, και μόνο στην περίπτωση που διανεμηθεί μετά την παρέλευση της δεκαετίας υπόκειται σε μειωμένο συντελεστή που είναι μειωμένο στο 1/3 του συντελεστή του φόρου που θα ισχύει τότε, αλλιώς υπόκειται κανονικά σε φορολόγηση με τον συντελεστή που ισχύει.



Με εξαίρεση τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται με τους Ν.1892/1990 και Ν.1473/1984 η δήλωση που υποβάλλει η επιχείρηση που αποφασίζει να κεφαλαιοποιήσει, σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 106 του Ν.2238/1994 είναι η δήλωση που αναφέρεται στο άρθρο 107(Φ-01.017) του ιδίου νόμου και όπως αναφέρθηκε και στις παρ. 1.2.1 & 1.2.2 και κατατίθεται εντός δεκαπενθημέρου από τον επόμενο μήνα από τον μήνα που λαμβάνεται η απόφαση από το αρμόδιο όργανο (δηλ. την γενική συνέλευση των μετόχων) για την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1061/2009 υπολογίζεται φόρος με συντελεστή 10% βάση του άρθρου 54 του Ν.2238/1994 κατά την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών των νόμων Ν.1892/1990, Ν.1473/1984, του άρθρου 22 του Ν.1828/1989 (ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό), του άρθρου 2 του Ν.3220/2004, του Ν.2065/1992, του Ν.2579/1998 και του Ν.3513/2006.

Σημειώνεται ότι τα αφορολόγητα αποθεματικά φορολογούνται αυτοτελώς χωρίς να συναθροίζονται με το αποτέλεσμα του ισολογισμού.

Σε κάθε περίπτωση τα εν λόγω αποθεματικά εμφανίζονται στον λογαριασμό “41.08 Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων” σύμφωνα με την ΠΟΛ 1117/23.3.1993.

#### 1.2.4 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΣΧΗΜΑΤΙΣΘΕΝΤΑ ΑΠΟ ΜΕΙΩΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Ως μειωτικά στοιχεία του φορολογητέου εισοδήματος των νομικών προσώπων, το άρθρο 38 του Ν.2238/1994 θεωρεί τα κέρδη που προέρχονται από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α.Α καθώς και από συναλλαγές σε παράγωγα προϊόντα.

Όσον αφορά τα παράγωγα προϊόντα, σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 54 του Ν.3371/2005, (ακολουθεί παράθεση κειμένου νόμου)<sup>19</sup>

#### *Παράγραφος 1*

<sup>19</sup> Παράθεση από πηγή <http://www.e-forologia.gr>



1. Οι επιχειρήσεις παροχής επενδυτικών υπηρεσιών, εφόσον έχουν λάβει ειδική άδεια από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς ή προκειμένου περί πιστωτικών ιδρυμάτων από την Τράπεζα της Ελλάδος, δύνανται να παρέχουν την επενδυτική υπηρεσία της λήψης και διαβίβασης εντολών σε:

α) συμβόλαια δικαιωμάτων προαίρεσης, συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης, συμβάσεις ανταλλαγής (swaps), προθεσμιακές συμβάσεις και σε κάθε σύμβαση παραγώγου μέσου σχετιζόμενη με εμπορεύματα που διακανονίζεται με ρευστά διαθέσιμα ή μπορεί να διακανονισθεί με ρευστά διαθέσιμα κατ’ επιλογή ενός συμβαλλόμενου μέρους (αλλά όχι λόγω αδυναμίας πληρωμής ή άλλου γεγονότος που επιφέρει τη λύση της σύμβασης),

β) συμβόλαια δικαιωμάτων προαίρεσης, συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης, συμβάσεις ανταλλαγής (swaps), προθεσμιακές συμβάσεις και σε κάθε σύμβαση παραγώγου επί εμπορευμάτων σε συμβάσεις παραγώγων επί εμπορευμάτων που μπορούν να διακανονισθούν με φυσική παράδοση και αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά και

γ) συμβόλαια δικαιωμάτων προαίρεσης, συμβόλαια μελλοντικής εκπλήρωσης, συμβάσεις ανταλλαγής (swaps), προθεσμιακές συμβάσεις (forwards) και σε κάθε σύμβαση παραγώγου μέσου σχετιζόμενη με εμπορεύματα που μπορούν να διακανονισθούν με φυσική παράδοση, εφόσον δεν αναφέρονται στην ως άνω κατηγορία β’, δεν προορίζονται για εμπορικούς σκοπούς και έχουν τα χαρακτηριστικά άλλων παράγωγων χρηματοπιστωτικών μέσων, όσον αφορά, μεταξύ άλλων, το κατά πόσον υπόκεινται σε εκκαθάριση ή διακανονισμό μέσω αναγνωρισμένων οργανισμών εκκαθάρισης ή σε τακτικές κλήσεις για κάλυψη περιθωρίων.”

σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 2 του Ν.2396/1996,

“γγ. τίτλους προθεσμιακών χρηματοπιστωτικών συμβάσεων (futures), συμπεριλαμβανομένων των ισοδύναμων τίτλων που παρέχουν δικαίωμα εκκαθάρισης τριμηνιαίων,

δδ. προθεσμιακά συμβόλαια επιτοκίου (FRA),

εε. συμβάσεις ανταλλαγής (swaps) υποχρεώσεων με αντικείμενο επιτόκιο ή συνάλλαγμα ή συμβάσεις ανταλλαγής συνδεδεμένες με μετοχές ή με δείκτη μετοχών (equity swaps),



ζζ. δικαιώματα προαιρεσέως (options) για την αγορά ή πώληση οποιουδήποτε από τους ανωτέρω τίτλους, περιλαμβανομένων των ισοδύναμων τίτλων που παρέχουν δικαίωμα εκκαθάρισης τοις μετρητοίς. Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται ιδίως δικαιώματα προαιρεσέως (options) επί συναλλάγματος και επιτοκίων.”

και με την παρ.20 το ιδίου άρθρου,

“20. Εξωχρηματιστηριακά παράγωγα μέσα (OTC):

α. οι συμβάσεις επί επιτοκίων και τιμών συναλλάγματος, όπως αναφέρονται στο Παράρτημα III της Π.Δ./Τ.Ε. 2054/1992 (ΦΕΚ 49 Α’),

β. οι εκτός ισολογισμού συμβάσεις επί μετοχών, εφόσον όλες οι ανωτέρω συμβάσεις δεν αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένες αγορές που υπόκεινται στις καθημερινές απαιτήσεις περιθωρίου και

γ. οι συμβάσεις επί συναλλάγματος που έχουν αρχική διάρκεια άνω των δεκατεσσάρων (14) ημερολογιακών ημερών.”

Τα αποθεματικά αυτά σχηματίζονται κατευθείαν από τα κέρδη της επιχείρησης και υπάρχει προσωρινή αναστολή της φορολογίας τους εφόσον σχηματισθεί ανάλογο αποθεματικό, σύμφωνα πάντα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του Ν.2238/1994.

Σε περίπτωση διανομής του εν λόγω αφορολόγητου αποθεματικού ισχύει η παρ.4 του άρθρου 106 του Ν.2238/1994, που αναφέρει ότι το μέρος του αποθεματικού που θα διανεμηθεί θα αναχθεί σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου και θα φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις.

Δεν χρειάζεται να γίνει ξεχωριστή δήλωση φορολογίας νομικών προσώπων όπως στην περίπτωση των αφορολόγητων αποθεματικών από αναπτυξιακούς νόμους, αλλά το εισόδημα θα δηλωθεί με την καθορισμένη ετήσια φορολογική δήλωση του νομικού προσώπου.

Η τυχόν ζημία που προκύπτει από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α.Α., μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό μειωτικό των Ιδίων Κεφαλαίων για μελλοντικό συμψηφισμό με αντίστοιχα κέρδη και δεν εκπίπτει σε καμία περίπτωση από τα



ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης σε περίπτωση που προκύψει υπόλοιπο ύστερα από τον σχετικό συμψηφισμό.

Τέλος με το άρθρο 8 του Ν.2579/1998 επιβλήθηκε αυτοτελής φορολογία στο 40% των αποθεματικών που έχουν σχηματισθεί από υπεραξία(αγοραπωλησία) χρεογράφων με βάση πάντα την απαλλαγή του άρθρου 38 του Ν.2238/1994, με συντελεστή 17,5%<sup>20</sup>. Αφορούσε τα αποθεματικά που εμφανίζονταν έως τις 1.1.1997 στους ισολογισμούς των νομικών προσώπων και δεν είχαν διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί μέχρι την δημοσίευση του νόμου. Η καταβολή πραγματοποιήθηκε με ιδιαίτερη δήλωση. Με την καταβολή του φόρου επήλθε εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για το 40% των αποθεματικών αυτών και μπορούν να διανεμηθούν ή να κεφαλαιοποιηθούν χωρίς καμία περαιτέρω φορολογική επιβάρυνση. Το μέρος των αποθεματικών που απέμεινε με βάση τα πιο πάνω φορολογείται με βάση την παρ.4 του άρθρου 106 του Ν.2238/1994, ως και πιο πάνω.

Σε κάθε περίπτωση τα εν λόγω αποθεματικά εμφανίζονται στον λογαριασμό “41.08 Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων” σύμφωνα με την ΠΟΛ 1117/23.3.1993.

<sup>20</sup> Η διάταξη του νόμου κρίθηκε αντισυνταγματική σύμφωνα με την απόφαση 1912/2009 του Συμβουλίου της Επικρατείας



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 –ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΩΝ ΠΑΡ.2,3,4,5 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 106 ΚΑΙ ΤΩΝ ΠΑΡ.1,2,4,5,7 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 38 – ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

### 2.1 ΠΑΡΑΘΕΣΗ ΚΑΙ ΕΡΜΗΝΕΙΑ

Παράθεση των παραγράφων 2 & 3 του άρθρου 106 του Ν.2238/1994,

*“2. Αν στα καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από ισολογισμούς συνεταιρισμών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης και ημεδαπών ανώνυμων εταιριών, πλην τραπεζικών και ασφαλιστικών, συμπεριλαμβάνονται και έσοδα αφορολόγητα, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου προστίθεται σε αυτά το μέρος των αφορολόγητων εσόδων, που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.*

*Αν όμως τα αφορολόγητα έσοδα του νομικού προσώπου είναι μεγαλύτερα από τα προκύψαντα, βάσει ισολογισμού, καθαρά κέρδη και περαιτέρω λαμβάνει χώρα διανομή κερδών με οποιαδήποτε μορφή, το μέρος των κερδών που διανέμεται φορολογείται στο όνομα του νομικού προσώπου κατά την αναγωγή αυτού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου. Στην περίπτωση αυτή, επί της ζημίας που προκύπτει μετά τη λογιστική αναμόρφωση των προκυψάντων αποτελεσμάτων, η οποία λαμβάνει χώρα με την υποβολή της δήλωσης του άρθρου 107, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 4.*

*3. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και επί διανομής κερδών από εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, πλην τραπεζικών και ασφαλιστικών, και από συνεταιρισμούς, στα κέρδη των οποίων περιλαμβάνονται και κέρδη προσδιορισθέντα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο επ’ ονόματι τους.”*

Παράθεση των παραγράφων 1, 2, 4, 5 & 7 του άρθρου 38 του Ν.2238/1994

*“1. Τα κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών σε τιμή ανώτερη της τιμής απόκτησής τους, τα οποία προκύπτουν από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και αποκτώνται από ατομικές επιχειρήσεις και υπόχρεους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, απαλλάσσονται από το φόρο. Η απαλλαγή παρέχεται με την προϋπόθεση ότι τα κέρδη εμφανίζονται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού*



με προορισμό το συμψηφισμό ζημιών, που τυχόν θα προκύψουν στο μέλλον από την πώληση μετοχών εισηγμένων ή όχι στο Χρηματιστήριο Αθηνών. Σε περίπτωση διανομής ή διάλυσης της επιχείρησης, τα κέρδη αυτά φορολογούνται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Αν σε μια διαχειριστική περίοδο προκύψει ζημία από πώληση μετοχών, το τυχόν υπόλοιπο της ζημίας, που απομένει μετά το συμψηφισμό με τα εμφανιζόμενα στο ειδικό αποθεματικό κέρδη ή ολόκληρο το ποσό της ζημίας, αν δεν υφίσταται ειδικός λογαριασμός αποθεματικού, μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Το ποσό αυτό συμψηφίζεται με κέρδη που τυχόν θα προκύψουν στο μέλλον από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών.

2. Τα κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, εκτός της περίπτωσης που προβλέπεται από το πρώτο εδάφιο της προηγούμενης παραγράφου, απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος.”

.....

4. Τα κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α. σε τιμή ανώτερη της τιμής απόκτησής τους, που αποκτούν επιχειρήσεις οποιασδήποτε μορφής και τα οποία προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και οι οποίες αποκτώνται από 1.1.2009 και μετά φορολογούνται αυτοτελώς. Για το συντελεστή φορολογίας, τον υπολογισμό του κέρδους και του φόρου και την απόδοση αυτού, έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο.

Τα κέρδη εμφανίζονται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού. Σε περίπτωση μεταγενέστερης διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους, φορολογούνται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και από τον οφειλόμενο φόρο εκπίπτει ο καταβληθείς φόρος δέκα τοις εκατό (10%). Όταν δικαιούχος του εισοδήματος είναι νομικό πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 5 του άρθρου 106. Τυχόν ζημιές που προκύπτουν μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση δεν συμψηφίζονται με τα κέρδη. Οι ζημιές που προκύπτουν σε κάθε χρήση μεταφέρονται να συμψηφιστούν με το αφορολόγητο αποθεματικό της παραγράφου 1 του άρθρου 38 και σε περίπτωση που αυτό δεν επαρκεί ή δεν υφίσταται, εμφανίζονται σε ειδικό λογαριασμό και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Το ποσό αυτό συμψηφίζεται με κέρδη που τυχόν θα προκύψουν στο μέλλον από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών.

Σύμφωνα με την παρ.1 του άρθρου 42 του Ν.3756/2009 τροποποιούνται οι ημερομηνίες των παρ.3 & 4 του άρθρου 38 του Ν.2238/1994, (ακολουθεί παράθεση)



“1. Οι παράγραφοι 3 και 4 του άρθρου 38 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, που έχει κυρωθεί με το Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α’), έχουν εφαρμογή για πωλήσεις εισηγμένων μετοχών που αποκτώνται από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2010 και μετά.

Κατά την πώληση εισηγμένων μετοχών που αποκτώνται μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2009, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του Ν. 2579/1998 (ΦΕΚ 31 Α’) και της παραγράφου 2 του άρθρου 27 του Ν. 2703/1999 (ΦΕΚ 72 Α’), κατά περίπτωση. ”

Συνέχεια παράθεση παραγράφων άρθρου 38,

5. Ειδικά, η ζημία που τυχόν προκύπτει κατά την απογραφή στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης από την αποτίμηση μετοχών και ομολογιών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 28 του ΠΔ/της 186/1992, μεταφέρεται σε χρέωση των λογαριασμών Αποθεματικά από Χρεόγραφα, που εμφανίζονται στα βιβλία της επιχείρησης και τα οποία προέκυψαν είτε από την πώληση χρεογράφων σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης τους, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 10 του Α.Ν. 148/1967 (ΦΕΚ 173 Α’) είτε από την πώληση μετοχών, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 1 του παρόντος, είτε από την ανταλλαγή ή λήψη δωρεάν χρεογράφων, με βάση τις διατάξεις νόμων περί αναπροσαρμογής της αξίας ακινήτων. Σε περίπτωση που τα ποσά των αποθεματικών αυτών δεν επαρκούν να καλύψουν το ποσό της παραπάνω ζημίας, το τυχόν ακάλυπτο ποσό αυτής δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αλλά μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό προκειμένου να συμψηφισθεί με τα ως άνω περιγραφόμενα αποθεματικά από χρεόγραφα που θα προκύψουν στο μέλλον.

7. Τα κεφαλαιακά κέρδη που αποκτούν ατομικές επιχειρήσεις και υπόχρεοι που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 και οι οποίοι τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων από συναλλαγές σε παράγωγα προϊόντα των υποπεριπτώσεων γγ’ έως ζζ’ της περίπτωσης α’ της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Ν. 2396/1996 (ΦΕΚ73 Α’) και της περίπτωσης α’ της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Ν. 3371/2005 (ΦΕΚ 178 Α’) που διαπραγματεύονται στην αγορά παραγώγων του Χρηματιστηρίου Αθηνών ή σε αλλοδαπό χρηματιστήριο παραγώγων ή σε άλλη οργανωμένη αγορά, απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος. Η απαλλαγή παρέχεται με την προϋπόθεση ότι τα κέρδη εμφανίζονται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού με προορισμό το συμψηφισμό ζημιών που τυχόν θα προκύψουν στο μέλλον από την ίδια αιτία. Σε περίπτωση διανομής ή διάλυσης της επιχείρησης, τα κέρδη αυτά φορολογούνται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.”



Ερμηνεία των παραγράφων 2 & 3 του άρθρου 106 του Ν.2238/1994

Σύμφωνα με τις παραγράφους 2 & 3 του 106 του Ν.2238/1994 διαπιστώνουμε ότι στην περίπτωση που ανώνυμη εταιρεία, πλην τραπεζικών ή ασφαλιστικών, διανέμει κέρδη και περιλαμβάνονται σε αυτά και εισοδήματα απαλλασσόμενα της φορολογίας ή και εισοδήματα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή και αποθεματικά από εισοδήματα φορολογηθέντα ή προσδιορισθέντα με ειδικό τρόπο<sup>21</sup>, τότε αφού γι’ αυτά δεν έχει υπολογισθεί φόρος, θα πρέπει να υπολογιστεί αναλογία των πιο πάνω εισοδημάτων στα διανεμόμενα κέρδη και το μέρος αυτό να αναχθεί σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου.

Η αναλογία υπολογίζεται ως εξής:

Έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας που αναλογούν στα διανεμόμενα

ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ X ΕΣΟΔΑ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΑ

ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΕΡΔΗ

Ομοίως ισχύει και για τα αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Παρατηρούμε ότι οι διατάξεις αναφέρουν τα συνολικά κέρδη (κέρδη ισολογισμού) που σημαίνει ότι ο παρανομαστής του κλάσματος περιλαμβάνει και τυχόν έσοδα που έχει η ανώνυμη εταιρεία από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρείες.

Η προσθήκη του αναλογούντος φόρου προκειμένου να αναχθεί σε μικτό το ποσό που υπολογίσαμε πιο πάνω έχει άμεση σχέση με τον ενιαίο φορολογικό συντελεστή που επιβάλλεται στις ανώνυμες εταιρείες. Εάν υποθέσουμε ότι το ποσό που θέλουμε να αναγάγουμε σε μικτό είναι έστω **X** και ο συντελεστής φορολογίας είναι **25%** τότε το μικτό ποσό θα εξευρίσκεται ως εξής,

<sup>21</sup> Τα εισοδήματα προσδιορισθέντα ή φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο δεν θα μας απασχολήσουν στο παρόν καθώς αφορούν κυρίως εισοδήματα τεχνικών επιχειρήσεων που εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν.2238/1994



$$\text{ΜΙΚΤΟ ΠΟΣΟ} = (X) \times 25/75$$

Το δεύτερο εδάφιο της παρ.2 του άρθρου 106 αναφέρει την περίπτωση που τα απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα είναι μεγαλύτερα από τα κέρδη του ισολογισμού και λαμβάνει χώρα διανομή. Σε αυτήν την περίπτωση αντικείμενο του φόρου είναι τα διανεμόμενα κέρδη εφόσον πρώτα αναχθούν σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου.

Στις τραπεζικές ή ασφαλιστικές εταιρείες υπάρχει διαφοροποίηση σε σχέση με τις κοινές ανώνυμες εταιρείες ως προς τον προσδιορισμό του αντικειμένου του φόρου. Σύμφωνα πάντα με το άρθρο 99 του Ν.2238/1994 αντικείμενο του φόρου για την τραπεζική ή ασφαλιστική εταιρεία, αποτελεί το κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή μετά την αφαίρεση του μέρους των κερδών που αναλογεί στα απαλλασσόμενα εισοδήματά της ή και στα εισοδήματα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης που έχει αποκτήσει.

Ο προσδιορισμός των κερδών που αναλογεί στα πιο πάνω έσοδα, και πρέπει να εξαιρεθεί ώστε να μην θεωρηθεί αντικείμενο φόρου, υπολογίζεται ως εξής,

*ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΕΡΔΗ X ΕΣΟΔΑ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΑ*

*ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ*

Στην συνέχεια εφόσον αφαιρέσουμε το ποσό των κερδών που θα προκύψει από τον εν λόγω τύπο, από τα συνολικά καθαρά κέρδη, θα προκύψουν τα φορολογητέα κέρδη για την τραπεζική ή ασφαλιστική εταιρεία.

Εάν η τραπεζική ή ασφαλιστική εταιρεία διανείμει εισοδήματα απαλλασσόμενα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης τότε θα πρέπει να εφαρμόσει τις παραπάνω αναφερθείσες διατάξεις των παρ. 2 & 3 του άρθρου 106 του Ν.2238/1994 χωρίς καμία αλλαγή όπως θα πραγματοποιούσε και με μια κοινή ανώνυμη εταιρεία.



Ερμηνεία των παραγράφων 1,2,4,5 & 7 του άρθρου 38 του Ν.2238/1994

Όπως προαναφέρθηκε, το άρθρο 38 του Ν.2238/1994 προσδιορίζει τα εισοδήματα που οριοθετούνται ως μειωτικά στοιχεία του φορολογητέου εισοδήματος.

Σύμφωνα με το άρθρο 8 του Ν.2579/1998 τα εν λόγω εισοδήματα φορολογηθήκαν αυτοτελώς με την επιβολή φόρου με συντελεστή 17,50% στο 40% των αποθεματικών υπεραξίας χρεογράφων που είχαν προέλθει από την αγοραπωλησία χρεογράφων και εμφανίζονταν στους ισολογισμούς των νομικών προσώπων της παρ.1 του άρθρου 101 έως και τις 30.06.1996 και δεν είχαν διανεμηθεί έως την δημοσίευση του Ν.2579/1998.

Τα κέρδη από χρεόγραφα που συμπεριλαμβάνονται στα ακαθάριστα έσοδα του φορολογητέου εισοδήματος, που αναφέρονται στο άρθρο 38, φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις.

Εφόσον, με τα εισοδήματα αυτά σχηματισθεί το ανάλογο ειδικό αποθεματικό, σύμφωνα πάντα με τις ευνοϊκές διατάξεις του άρθρου 38, υπάρχει προσωρινή αναστολή της φορολογίας.

Εάν η ΑΕ προβεί σε διανομή ή κεφαλαιοποίηση του ειδικού αποθεματικού αυτού, παύει να ισχύει η αναστολή φορολογίας για το μέρος που θα διανεμηθεί.

Σε περίπτωση που προκύψει ζημία από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α.Α, το νομικό πρόσωπο θα πρέπει να απεικονίσει τη ζημία σε λογαριασμό μειωτικό των Ιδίων Κεφαλαίων με ολόκληρο το ποσό ή με το ποσό που απέμεινε μετά από τον συμψηφισμό με το πιο πάνω ειδικό αποθεματικό κερδών από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α.Α.

Παράθεση των παραγράφων 4 & 5 του άρθρου 106 του Ν.2238/1994,

*“4. Αφορολόγητα αποθεματικά ανώνυμων εταιριών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης ή συνεταιρισμών, ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους, διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα οποτεδήποτε, φορολογούνται κατά το χρόνο της διανομής ή κεφαλαιοποίησης με βάση τις διατάξεις του παρόντος στο όνομα του νομικού προσώπου, μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό*



ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου.

Τα ως άνω διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά φορολογούνται αυτοτελώς, μη συναθροισμένων των ποσών αυτών με το προκύπτον αποτέλεσμα του ισολογισμού, κατά το χρόνο που γίνεται η διανομή ή κεφαλαιοποίηση.

Προς τούτο, το νομικό πρόσωπο υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση του άρθρου 107 μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από το μήνα που λαμβάνεται η απόφαση από το αρμόδιο όργανο για διανομή ή κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών. Ο προκύπτων φόρος καταβάλλεται σε τρεις ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η πρώτη ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, οι δε υπόλοιπες δύο την τελευταία εργάσιμη ημέρα των 2 (δύο) επόμενων, από την υποβολή της δήλωσης, μηνών.

Με την καταβολή του ως άνω φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά.

Τα ανωτέρω δεν έχουν εφαρμογή: α) σε αφορολόγητα αποθεματικά, για την κεφαλαιοποίηση των οποίων ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 1473/1984 (ΦΕΚ 127 Α') και του άρθρου 101 του Ν. 1892/1990, β) σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών που έχουν σχηματίσει μέχρι του χρόνου έναρξης ισχύος του Ν. 2065/1992 οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, με εξαίρεση τα σχηματισθέντα βάσει αναπτυξιακών νόμων αποθεματικά.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται ανάλογα και για τις επιχειρήσεις της περίπτωσης δ' της παρ. 1 του άρθρου 101, σε περίπτωση πίστωσης του κεντρικού καταστήματος ή ανάληψης ή εξαγωγής στο εξωτερικό κερδών ή αποθεματικών που δεν έχουν φορολογηθεί στο όνομα του νομικού προσώπου, ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους.

Στην περίπτωση αυτή η δήλωση του άρθρου 107, για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου υποβάλλεται μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από το μήνα που γίνεται η ανάληψη ή η πίστωση ή η εξαγωγή στο εξωτερικό των κερδών ή αποθεματικών και ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται μέσα στην προθεσμία, που ορίζεται από την παράγραφο αυτή.

Πέραν του φόρου εισοδήματος που οφείλεται με βάση τα πιο πάνω, στο καθαρό ποσό μερισμάτων που λαμβάνουν οι μέτοχοι ενεργείται και παρακράτηση φόρου εισοδήματος



*σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 54 του παρόντος.*

*5. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και επί διανομής ή κεφαλαιοποίησης αποθεματικών, προερχόμενων από εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.*

*Στην περίπτωση αυτήν, ο παρακρατηθείς ή καταβληθείς, κατά περίπτωση, στα ανωτέρω εισοδήματα φόρος συμψηφίζεται με αυτόν που αναλογεί στο νομικό πρόσωπο για τα εισοδήματα αυτά.*

*Εξαιρετικά, κατά την κεφαλαιοποίηση ή διανομή αποθεματικών που έχουν σχηματισθεί μέχρι το χρόνο έναρξης ισχύος του παρόντος από μερίσματα, προερχόμενα από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, αυτά δεν υπόκεινται σε φορολογία και ούτε επιστρέφεται ο παρακρατηθείς φόρος μερισμάτων.*

*Τα ανωτέρω έχουν ανάλογη εφαρμογή και επί των επιχειρήσεων της περίπτωσης δ' της παρ. 1 του άρθρου 101, σε περίπτωση πίστωσης του κεντρικού καταστήματος ή ανάληψης ή εξαγωγής στο εξωτερικό κερδών ή αποθεματικών, που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους.”*

#### Ερμηνεία των παραγράφων 4 & 5 του άρθρου 106 του Ν.2238/1994

Στις παρ.4 & 5 του άρθρου 106 του Ν.2238/1994 ο νομοθέτης προσδιορίζει το αντικείμενο του φόρου στην περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης των σχηματισθέντων αφορολόγητων αποθεματικών.

Με τον όρο αφορολόγητα αποθεματικά που αναφέρεται στις παραγράφους αυτές ουσιαστικά θέλει να προσδιορίσει τα αποθεματικά που έχουν σχηματιστεί από έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας, από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, από αναπτυξιακούς νόμους με κάποιες εξαιρέσεις και από μειωτικά στοιχεία του φορολογητέου εισοδήματος.



Τα εν λόγω αποθεματικά σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης τους θα πρέπει να απομειωθούν με το ποσό του φόρου που αναλογεί και το υπόλοιπο αυτών να διανεμηθεί.

Αναλυτικότερα,

- Τα έσοδα που απαλλάσσονται της φορολογίας και τα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης θα πρέπει να αναχθούν σε μικτό ποσό και να φορολογηθούν με τις γενικές διατάξεις με τις εξής προϋποθέσεις,
  - ο Από το αποθεματικό που έχει σχηματισθεί από τα πιο πάνω έσοδα πρέπει να αφαιρεθεί το ποσό του φόρου που θα προκύψει και το υπόλοιπο μπορεί να διανεμηθεί ή να κεφαλαιοποιηθεί χωρίς καμία περαιτέρω φορολογική επιβάρυνση.
  - ο Το ποσό του φόρου που έχει παρακρατηθεί και καταβληθεί για τα εισοδήματα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης δύναται να συμψηφιστεί με το ποσό του φόρου που αναλογεί στα ποσά που διανέμονται σύμφωνα πάντα με την παρ.5 του άρθρου 106.

Οι τραπεζικές επιχειρήσεις έχουν φορολογήσει αυτοτελώς, βάση της παρ.1 του άρθρου 10 του Ν.3513/2006, τα αποθεματικά τα οποία είχαν σχηματίσει από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα και από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της υποχρέωσης με συντελεστή φόρου 10% και τα οποία δεν είχαν διανεμηθεί έως την δημοσίευση του νόμου και εμφανίζονταν στον ισολογισμό έως τις 31.12.2005.

- Τα αποθεματικά από αναπτυξιακούς νόμους πρέπει να αναχθούν σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου όπως ορίζουν οι συγκεκριμένες παράγραφοι αλλά το ποσό του αναλογούντος φόρου



προσδιορίζεται από τις διατάξεις του κατά περίπτωση αναπτυξιακού νόμου όπως επίσης οι ίδιοι οι αναπτυξιακοί νόμοι προσδιορίζουν και το χρονικό διάστημα που πρέπει τα αποθεματικά αυτά να παραμείνουν στην εταιρεία προκειμένου οι εταιρείες να επωφεληθούν (πχ. όπως προαναφέρθηκε για τον Ν.3299/2004 που μειώνει τον συντελεστή φορολογίας στο ένα τρίτο του ισχύοντος εφόσον η διανομή γίνει μετά την παρέλευση της δεκαετίας)

*Εξαιρέση* αποτελούν τα αποθεματικά που διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται με τις διατάξεις του άρθρου 101 του Ν.1892/1990 και ουσιαστικά αφορά αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων που έχουν σχηματισθεί πριν από το 1990. Τα αποθεματικά αυτά εφόσον έχουν σχηματισθεί από ανώνυμες εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χ.Α.Α φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή φόρου 5% ενώ εάν οι εταιρείες δεν είναι εισηγμένες φορολογούνται με συντελεστή φόρου 10%.

- Τα μειωτικά στοιχεία του φορολογητέου εισοδήματος εφόσον διανεμηθούν αφού κατά τον σχηματισμό τους δεν υπολογίστηκε φόρος λόγω των διατάξεων του άρθρου 38 του Ν.2238/1994.

Εφόσον αποφασιστεί από την Γενική Συνέλευση (ΓΣ) των μετόχων διανομή ή κεφαλαιοποίηση των εν λόγω αποθεματικών υποβάλλεται δήλωση φορολογίας εισοδήματος του άρθρου 107 του ίδιου νόμου για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, χωρίς όμως να συναθροίζεται με το αποτέλεσμα του ισολογισμού. Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος κατατίθεται στην αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία εντός δεκαπενθημέρου του επόμενου μήνα από την λήψη της απόφασης για διανομή από την ΓΣ. Επίσης ο φόρος καταβάλλεται σε τρεις ισόποσες δόσεις με την πρώτη καταβολή κατά την κατάθεση της δήλωσης.



Σύμφωνα με τις παρ. 2 & 3 του άρθρου 106 του Ν.2238/1994 παρατίθεται το εξής παράδειγμα.

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2.1.1

Έστω ότι η εμπορική ανώνυμη εταιρεία «Α» έχει τα πιο κάτω δεδομένα για την διαχειριστική χρήση,

Κέρδη Χρήσης (Λ/86.99)	1.500.000,00
Κέρδη Αμοιβαίων Κεφαλαίων (άρθρο 6 παρ.3 περιπτ.ι΄ του Ν.2238/1994)	150.000,00
Μερίσματα από ΑΕ που εκμεταλλεύονται πλοία (άρθρο 103 παρ.3 περιπτ.ι΄ του Ν.2238/1994)	50.000,00
Κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑΑ	100.000,00
Κέρδη από παράγωγα	50.000,00
Διαφορές φορολογικού ελέγχου	100.000,00
Λογιστικές ζημίες προηγούμενων ετών	100.000,00
Χρεωστικοί τόκοι	30.000,00
Μη εκπιπόμενες δαπάνες	27.000,00

Η Γενική Συνέλευση, μετά από πρόταση του Διοικητικού Συμβουλίου (ΔΣ) αποφασίζει τα εξής:

1. Να υπολογισθεί το τακτικό αποθεματικό όπως ορίζει ο Κ.Ν.2190/1920 και αποτελεί υποχρέωση της εταιρείας
2. Να υπολογισθεί το πρώτο μέρισμα και να δοθεί επιπλέον πρόσθετο μέρισμα ίσο με 75.812,50€
3. Να δοθούν Αμοιβές ΔΣ 50.000,00€



4. Να σχηματιστούν πλήρη αποθεματικά από τα μειωτικά στοιχεία της φορολογίας προκειμένου να επωφεληθεί η εταιρεία την φορολογική απαλλαγή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του Ν.2238/1994
5. Να σχηματισθούν τα αποθεματικά από τα απαλλασσόμενα τις φορολογίας έσοδα
6. Να συνταχθεί ο Πίνακας Διάθεσης
7. Να υπολογισθεί η συνολική φορολογική υποχρέωση της εταιρείας για την χρήση
8. Να προσδιορισθούν οι ημερομηνίες καταβολής των φορολογικών υποχρεώσεων της εταιρείας και των μετόχων
9. Να πραγματοποιηθούν οι λογιστικές εγγραφές

Με βάση τα πιο πάνω το Λογιστήριο της εταιρείας προβαίνει στις εξής ενέργειες:

1. Κατηγοριοποίηση εσόδων της εταιρείας

Κέρδη Αμοιβαίων Κεφαλαίων (άρθρο 6 παρ.3 περιπτ.ι' του Ν.2238/1994)	150.000,00	<b>ΕΣΟΔΑ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</b>
Μερίσματα από ΑΕ που εκμεταλλεύονται πλοία (άρθρο 103 παρ.3 περιπτ.ι' του Ν.2238/1994)	50.000,00	
<b>Έσοδα Απαλλασσόμενα της φορολογίας</b>	<b>200.000,00</b>	
Κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑΑ	100.000,00	<b>ΜΕΙΩΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</b>
Κέρδη από παράγωγα	50.000,00	
<b>Μειωτικά στοιχεία της φορολογίας</b>	<b>150.000,00</b>	
Έσοδα από λειτουργική δραστηριότητα	1.650.000,00	<b>ΕΣΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗΣ</b>



**ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ**

**Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων χρήσης 2.000.000,00**

2. Υπολογισμός των μη εκπιπτόμενων δαπανών λόγω ύπαρξης εσόδων που απαλλάσσονται σύμφωνα με τις περιπτ.α΄ & β΄ της παρ. 8 του άρθρου 31 του Ν.2238/1994

Χρεωστικοί τόκοι 30.000,00

Έσοδα Απαλλασσόμενα της φορολογίας 200.000,00

Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων χρήσης 2.000.000,00

**Μέρος χρεωστικών τόκων που δεν εκπίπτει (α) 3.000,00**  $A = 30.000,00 \times \frac{200.000}{2.000.000} = 3.000,00$

Έσοδα Απαλλασσόμενα της φορολογίας 200.000,00

**Λοιπές δαπάνες λόγω ύπαρξης απαλλασσόμενων εσόδων και μερισμάτων\*(β) 10.000,00**  $B = 200.000,00 \times 5\% = 10.000,00$

**\*Περιορισμός:** Το ποσό των **10.000,00** δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το 20% πάσης φύσεως δαπανών της εταιρείας αφαιρουμένου των χρεωστικών τόκων<sup>22</sup>.

3. Υπολογισμός του τακτικού αποθεματικού και του α μερίσματος

<sup>22</sup> ΠΟΛ 1042/1992



ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ		
λ/86.99	Καθαρά Κέρδη Χρήσης	1.500.000,00
λ/88.04	Ζημίες προηγούμενων χρήσεων	-100.000,00
λ/88.06	Διαφορές φορολογικού ελέγχου	-100.000,00
	Βάση υπολογισμού αναλογούν φόρου	1.300.000,00
(μείον)	<b>Αναλογούν φόρος (1.300.000,00 X 25%)</b>	<b>-325.000,00</b>
	Βάση υπολογισμού Τακτικού Αποθεματικού	975.000,00
(μείον)	<b>Τακτικό αποθεματικό (975.000,00 X 5%)</b>	<b>-48.750,00</b>
	Βάση υπολογισμού α μερίσματος	926.250,00
	<b>Ά μερίσμα (926.250,00 X 35%)</b>	<b>324.187,50</b>

Οπότε το συνολικό μέρισμα για την χρήση που θα διανεμηθεί είναι:

$$\text{Συνολικό Μέρισμα} = 324.187,50 + 75.812,50 = \mathbf{400.000,00}$$

Το συνολικά διανεμόμενο ποσό θα είναι:

$$\text{Μέρισμα} + \text{Αμοιβές } \Delta\Sigma = 400.000,00 + 50.000,00 = \mathbf{450.000,00}$$

#### 4. Υπολογισμός του φορολογητέων κερδών

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ		
Κέρδη Ισολογισμού	1.500.000,00	
Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση και δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται με την παρ.8 του άρθρου 31 λόγω ύπαρξης απαλλασσόμενων εσόδων	40.000,00	Από τα δεδομένα και τους υπολογισμούς της παρ.8 του άρθρου 31 : $27.000+3.000+10.000 = \mathbf{40.000}$
<b>Σύνολο κερδών</b>	<b>1.540.000,00</b>	



(μείον) Απαλλασσόμενα έσοδα	-200.000,00	Αφαιρείται λόγω σχηματισμού ισόποσου αποθεματικού βάσει των ευνοϊκών διατάξεων του άρθρου 38
(μείον) Μειωτικά στοιχεία της φορολογίας	-150.000,00	
<b>Κέρδη χρήσης</b>	<b>1.190.000,00</b>	

Στην συνέχεια, επειδή υπάρχουν απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα και ακολουθεί διανομή μερισμάτων και αμοιβών ΔΣ, όπως έχει ήδη προαναφερθεί και στην παρ. 2.1 του παρόντος, θα πρέπει να υπολογισθεί η αναλογία των απαλλασσόμενων εσόδων που συμμετέχουν στα διανεμόμενα και να αναχθεί το μέρος αυτό σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου προκειμένου να υπαχθεί σε φορολόγηση.

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ		
<b>Κέρδη χρήσης</b>	<b>1.190.000,00</b>	
Συνολικό Μέρισμα	400.000,00	Α΄ μέρισμα + πρόσθετο μέρισμα όπως υπολογίστηκε πιο πάνω
Αμοιβές ΔΣ	50.000,00	
<b>Σύνολο Διανεμόμενων Κερδών</b>	<b>450.000,00</b>	
Μέρος των απαλλασσόμενων που αναλογεί στα διανεμόμενα	60.000,00	$X=450.000 \times \frac{200.000,00}{1.500.000,00*} = 60.000,00$
Αναλογούν φόρος (25%)	20.000,00	$= 60.000,00 \times 25/75$
<b>Σύνολο Συνολικά Κέρδη</b>	<b>1.270.000,00</b>	$= 1.190.000,00 + 80.000,00$



προς φορολόγηση		
Φόρος που αναλογεί (25%)	<b>317.500,00</b>	
Υπολογισμός προκαταβολής χρήσης	<b>254.000,00</b>	=317.500,00 X 80%
Συνολική οφειλή	<b>571.500,00</b>	

\*Το ποσό 1.500.000,00 είναι τα καθαρά κέρδη της χρήσης (Λ/86.99)

5. Υπολογισμός του φόρου που υπολογίζεται επί των μερισμάτων και αμοιβών ΔΣ όπως ορίζεται από την παρ.1 του άρθρου 54 του Ν.2238/1994

Επιβάλλεται αυτοτελής φορολογία με συντελεστή 10% στα μερίσματα και στις αμοιβές ΔΣ. Οπότε:

$$\text{Φόρος μερισμάτων} = 400.000,00 \times 10\% = \mathbf{40.000,00}$$

$$\text{Φόρος Αμοιβών ΔΣ} = 50.000,00 \times 10\% = \mathbf{5.000,00}$$

$$\text{Σύνολο φόρου διανεμόμενων} = \mathbf{45.000,00}$$

Σημαντικό είναι να αναφερθεί ότι ο φόρος των 45.000,00 δεν είναι φορολογική υποχρέωση της εταιρείας, η οποία απλώς ενεργεί για την παρακράτηση του ποσού και την απόδοση του. Ο φόρος επιβαρύνει τους μετόχους και τους δικαιούχους των αμοιβών.

6. Προσδιορισμός των αποθεματικών που θα σχηματισθούν από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα και από μειωτικά στοιχεία της φορολογίας



Ως απαλλασσόμενα έσοδα της φορολογίας διακρίνουμε δύο ποσά.

Τα Κέρδη Αμοιβαίων Κεφαλαίων που είναι 150.000,00 και τα Μερίσματα από ΑΕ που εκμεταλλεύονται πλοία που είναι 50.000,00.

Διαπιστώνουμε ότι μέρος αυτών των κερδών φορολογήθηκε, εφόσον πρώτα ανήλθε σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου, λόγω του γεγονότος ύπαρξης διανομής. Το ποσό που φορολογήθηκε για τα δύο πιο πάνω απαλλασσόμενα έσοδα ήταν 60.000,00 όπως υπολογίστηκε πιο πάνω.

Άρα για να σχηματισθούν τα ανάλογα αποθεματικά πρέπει να αφαιρεθεί το μέρος που έχει φορολογηθεί. Αναλυτικότερα πρέπει να υπολογιστεί η αναλογία που συμμετείχαν τα απαλλασσόμενα έσοδα στο φορολογητέο ποσό. Ο εν λόγω υπολογισμός γίνεται διότι στον πίνακα διάθεσης θα πρέπει να σχηματιστούν δύο ανεξάρτητα αποθεματικά, δηλαδή ένα για κάθε ένα απαλλασσόμενο της φορολογίας έσοδο, ενώ το φορολογητέο ποσό περιέχει την αναλογία στα διανεμόμενα και των δύο απαλλασσόμενων εσόδων.

Οπότε για τα **Κέρδη Αμοιβαίων Κεφαλαίων,**

		Κέρδη Αμοιβαίων	
		<b>150.000,00</b>	
<b>Μέρος που αναλογεί =</b>	<b>80.000,00 X</b>	<hr/>	<b>= 60.000,00</b>
		Συνολικά	
		απαλλασσόμενα	
		έσοδα <b>200.000,00</b>	

Οπότε για τα **Μερίσματα από ΑΕ που εκμεταλλεύονται πλοία,**

<b>Μέρος που αναλογεί =</b>	<b>80.000,00 X</b>	Μερίσματα από ΑΕ	
		που	<b>= 20.000,00</b>



εκμεταλλεύονται πλοία <b>50.000,00</b>
<hr/>
Συνολικά απαλλασσόμενα έσοδα <b>200.000,00</b>

Άρα το αποθεματικό που πρέπει να σχηματισθεί για τα **Κέρδη Αμοιβαίων Κεφαλαίων** είναι  $150.000,00 - 60.000,00 = 90.000,00$  και το αποθεματικό που πρέπει να σχηματισθεί από τα **Μερίσματα από ΑΕ που εκμεταλλεύονται πλοία** είναι  $50.000,00 - 20.000,00 = 30.000,00$ .

7. Συντάσσεται ο Πίνακας Διάθεσης

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ		
Λ/86.99	Καθαρά αποτελέσματα χρήσης (κέρδη)	1.500.000,00
Λ/88.02	Ζημίες προηγ. Χρήσεων	-100.000,00
Λ/88.06	Διαφορές φορολογικού ελέγχου	-100.000,00
Λ/88.08	Φόρος εισοδήματος	-317.500,00
Λ/88.99	<b>Κέρδη προς Διάθεση</b>	<b>982.500,00</b>
Λ/41.02	<b>Τακτικό Αποθεματικό</b>	<b>48.750,00</b>
Λ/53.01	<b>Α Μέρισμα</b>	<b>324.187,50</b>
Λ/53.01	<b>Πρόσθετο μέρισμα</b>	<b>75.812,50</b>
Λ/41.08.00	<b>Κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑΑ</b>	<b>100.000,00</b>
		Σχηματισμός αυτούσιου αποθεματικού για την φορολογική απαλλαγή βάση του άρθρου 38



Λ/41.08.01	<b>Κέρδη από παράγωγα</b>	<b>50.000,00</b>	του Ν.2238/1994
			Σχηματισμός αυτούσιου αποθεματικού για την φορολογική απαλλαγή βάση του άρθρου 38 του Ν.2238/1994
<b>Λ/41.90</b>	<b>Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα</b>		
Λ/41.90.00	Αποθεματικό από Κέρδη Αμοιβαίων Κεφαλαίων	<b>90.000,00</b>	
Λ/41.90.01	Αποθεματικό από Μερίσματα από ΑΕ που εκμεταλλεύονται πλοία	<b>30.000,00</b>	
<b>Λ/53.08</b>	<b>Αμοιβές ΔΣ</b>	<b>50.000,00</b>	
<b>Λ/42.00</b>	<b>Υπόλοιπο κερδών εις νέο</b>	<b>213.750,00</b>	

8. Προσδιορισμός της συνολικής φορολογικής υποχρέωσης της εταιρείας και των ημερομηνιών καταβολής αυτής

Σύμφωνα με την πιο πάνω ανάλυση η εταιρεία έχει φορολογική υποχρέωση ίση με **571.500,00€** και μπορεί να καταβληθεί ως εξής:

Για τον φόρο εισοδήματος και την προκαταβολή της χρήσης, δηλαδή του χρεωστικού υπολοίπου της φορολογικής δήλωσης όπως αυτή ορίζεται από το άρθρο 107 του Ν.2238/1994 και όπως υπολογίσθηκε πιο πάνω<sup>23</sup> ισχύουν τα εξής,

<sup>23</sup> Υπόδειγμα δήλωσης παρατίθεται στο παράρτημα



Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 110 του Ν. 2238/94 ο φόρος εισοδήματος, η βεβαιούμενη προκαταβολή φόρου εισοδήματος, τα τέλη χαρτοσήμου κ.λπ. ποσά που οφείλονται με βάση τη δήλωση, καταβάλλονται σε οκτώ (8) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η μεν πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, οι δε υπόλοιπες επτά (7), μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των επτά (7) επόμενων από την υποβολή της δήλωσης μηνών (πχ 30/6/2XXX, έως 31/12/XXXX)

ΔΟΣΕΙΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ							
1η	2η	3η	4η	5η	6η	7η	8η
Έως 10.5.XXXX	Έως 30.6.XXXX	Έως 31.7.XXXX	Έως 31.8.XXXX	Έως 30.9.XXXX	Έως 31.10.XXXX	Έως 30.11.XXXX	Έως 31.12.XXXX

9. Προσδιορισμός της συνολικής φορολογικής υποχρέωσης των μετόχων και των δικαιούχων αμοιβών

Σύμφωνα με την πιο πάνω ανάλυση οι τα μερίσματα και ο αμοιβές ΔΣ θα φορολογηθούν αυτοτελώς , όπως προαναφέρθηκε, και το συνολικό ποσό οφειλής είναι **45.000,00€**.

Για τον φόρο επί των διανεμόμενων που ισχύει για τις Γενικές Συνελεύσεις που πραγματοποιούνται από 1.1.2009 και μετά ισχύουν τα εξής,

Η παρακράτηση γίνεται το αργότερο εντός μηνός από την απόφαση της Γενικής Συνέλευσης και η καταβολή αυτής εντός του επόμενου μήνα από την παρακράτηση όπως ορίζεται από το άρθρο 54 του Ν.2238/1994 και όπως διευκρινίζεται στην ΠΟΛ 1180/2008.

Εάν υποθέσουμε ότι η Γενική Συνέλευση των μετόχων πραγματοποιείται στις 30.06.XXXX , η εγγραφή της παρακράτησης του φόρου θα διενεργηθεί έως τις 31.7.XXXX και η καταβολή του ποσού που έχει παρακρατηθεί έως τις 31.8.XXXX.



Οι λογιστικές εγγραφές θα είναι οι εξής,

<b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ</b>			
<u>Λογ/σμος</u>	<u>Περιγραφή</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
88.08.00.00	<b>Φόρος εισοδήματος</b>	317.500,00	
54.07.00.00	Φόρος εισοδήματος έτους XXXX		317.500,00
<i>Καταλογισμός του φόρου</i>			
----- / -----			
54.07.00.00	Φόρος εισοδήματος έτους XXXX	317.500,00	
54.08.00.00	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρου εισοδήματος		317.500,00
<i>Μεταφορά του φόρου στον λογαριασμό εκκαθάρισης</i>			
----- / -----			
33.13.00.00	Προκαταβολή χρήσης	254.000,00	
54.08.00.00	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρου εισοδήματος		254.000,00
<i>Καταλογισμός της προκαταβολής</i>			
----- / -----			
86.99.00.00	Καθαρά αποτελέσματα χρήσης (κέρδη)	1.500.000,00	
88.02.00.00	Ζημίες προηγ. χρήσεων		100.000,00
88.06.00.00	Διαφορές φορολογικού ελέγχου		100.000,00
88.08.00.00	Φόρος εισοδήματος		317.500,00
88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση		982.500,00
<i>Προσδιορισμός των κερδών προς διάθεση</i>			
----- / -----			
88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση	982.500,00	
41.02.00.00	Τακτικό Αποθεματικό		48.750,00
53.01.00.00	Ά Μέρισμα		324.187,50



53.01.01.00	Πρόσθετο μέρισμα	75.812,50
41.08.00.00	Κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑΑ	100.000,00
41.08.01.00	Κέρδη από παράγωγα	50.000,00
41.90.00.00	Αποθεματικό από Κέρδη Αμοιβαίων Κεφαλαίων	90.000,00
41.90.01.00	Αποθεματικό από Μερισμάτα από ΑΕ που εκμεταλλεύονται πλοία	30.000,00
53.08.00.00	Αμοιβές ΔΣ	50.000,00
42.00.00.00	Υπόλοιπο κερδών εις νέο	213.750,00

*Διανομή Κερδών*

Επίσης οι εγγραφές για την παρακράτηση του φόρου 10% επί των διανεμόμενων θα είναι οι εξής :

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ**

<u>Λογ/σμος</u>	<u>Περιγραφή</u>	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
53.01.00.00	Α μέρισμα	32.418,75	
53.01.01.00	Πρόσθετο μέρισμα	7.581,25	
53.08.00.00	Αμοιβές ΔΣ	5.000,00	
54.09.00.00	Φόρος μερισμάτων και λοιπών διανεμόμενων		45.000,00

*Εγγραφή παρακράτησης του φόρου*

54.09.00.00	Φόρος μερισμάτων και λοιπών διανεμόμενων		45.000,00
38.03.00.00	Καταθέσεις Όψεως		45.000,00

*Εγγραφή καταβολής του φόρου*



Σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 106 του Ν.2238/1994 παρατίθεται το εξής παράδειγμα.

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2.1.2

Εν συνεχεία του προηγούμενου παραδείγματος, υποθέτουμε ότι, στο έτος που ακολουθεί η τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων αποφασίζει διανομή των αποθεματικών που έχουν σχηματισθεί το προηγούμενο έτος από έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας.

Τα αποθεματικά που σχηματίστηκαν στο προηγούμενο παράδειγμα είναι τα εξής,

<b>Λ/41.90.00</b>	<b>Αποθεματικό από Κέρδη Αμοιβαίων Κεφαλαίων</b>	<b>90.000,00</b>
<b>Λ/41.90.01</b>	<b>Αποθεματικό από Μερίσματα από ΑΕ που εκμεταλλεύονται πλοία</b>	<b>30.000,00</b>

Με βάση τις αποφάσεις της ΓΣ το Λογιστήριο της εταιρείας προβαίνει στις εξής ενέργειες:

Υπολογίζει τα όρια των μερών διανομής των αποθεματικών που δύναται να διανείμει σύμφωνα με την παρ.4 & 5 του άρθρου 106 του Ν.2238/1994.

Εφόσον υπολογιστεί και αφαιρεθεί ο αναλογούν φόρος μένει το ποσό που δύναται να διανεμηθεί όπως ορίζεται πάντα στις διατάξεις τις παρ.1 του άρθρου 99 του Ν.2238/1994.

Επίσης σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 106 του Ν.2238/1994, τα εν λόγω διανεμόμενα αποθεματικά θα φορολογηθούν με τις γενικές διατάξεις εφόσον πρώτα αναχθούν σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου.

Οπότε θα αφαιρέσουμε από το κάθε σχηματισμένο αποθεματικό τον αναλογούν φόρο και να δούμε το ύψος του ποσού που δύναται να διανεμηθεί.



Άρα για τα αποθεματικά που έχουμε σχηματίσει από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα διενεργούμε τον εξής έλεγχο με σκοπό να βρούμε το όριο διανομής για το κάθε αποθεματικό:

Αποθεματικό από Αμοιβαία Κεφάλαια	90.000,00
(μείον) Αναλογούν φόρος (90.000,00 X 25%)	-22.500,00
<b>Όριο διανεμόμενου αποθεματικού</b>	<b>67.500,00</b>

Επίσης για το αποθεματικό από μερίσματα από ΑΕ που εκμεταλλεύονται πλοία,

Αποθεματικό από μερίσματα από ΑΕ που εκμεταλλεύονται πλοία	30.000,00
(μείον) Αναλογούν φόρος (30.000,00 X 25%)	-7.500,00
<b>Όριο διανεμόμενου αποθεματικού</b>	<b>22.500,00</b>

Με τον έλεγχο που διενεργείται στον πιο πάνω πίνακα συμπεραίνουμε ότι ενώ η συνολική αξία αποθεματικών που εμφανίζεται στον ισολογισμό της εταιρείας είναι 120.000,00, μπορεί να διανεμηθεί μόνο ποσό ίσο με **90.000,00** (67.500,00+22.500,00).

Επίσης σημαντικό είναι να αναφερθεί ότι ομοίως θα φορολογηθεί και το αποθεματικό από μειωτικά στοιχεία της φορολογίας στην περίπτωση που αποφασιστεί η διανομή του.

Σχετικά με την υποχρέωση της καταβολής του ποσού του φόρου που προκύπτει στην περίπτωση αυτή αναφέρεται η παρ.4 του άρθρου 106. Θα υποβληθεί ξεχωριστή δήλωση του άρθρου 107 σε κάθε περίπτωση μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από αυτόν που λήφθηκε η απόφαση για την διανομή από την Γενική Συνέλευση.



Τέλος το ποσό του φόρου, θα καταβληθεί σε τρεις μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη θα καταβληθεί με την υποβολή της δήλωσης και οι άλλες δύο την τελευταία εργάσιμη ημέρα των επόμενων δύο μηνών από την υποβολή.

Τα ποσά που θα προέλθουν από την διανομή των αποθεματικών θα φορολογηθούν αυτοτελώς σύμφωνα με το άρθρο 54 του Ν.2238/1994 με συντελεστή φόρου 10% όπως ισχύει.<sup>24</sup>

Ο Πίνακας Διάθεσης στην συγκεκριμένη περίπτωση θα είναι ως εξής :

<b>ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ</b>				
<b>Λογ/σμός</b>	<b>Περιγραφή</b>	<b>Από Αμοιβαία Κεφάλαια</b>	<b>Από Μερίσματα ΑΕ που εκμ.πλοία</b>	<b>Σύνολο</b>
Λ/88.07	Αποθεματικά προς Διάθεση	90.000,00	30.000,00	<b>120.000,00</b>
Λ/88.08	Φόρος εισοδήματος	-22.500,00	-7.500,00	<b>-30.000,00</b>
Λ/88.99	Κέρδη προς Διάθεση	67.500,00	22.500,00	<b>90.000,00</b>
Λ/53.01	Μέρισμα			<b>90.000,00</b>

Οι λογιστικές εγγραφές είναι οι εξής,

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ**

<b><u>Λογ/σμος</u></b>	<b><u>Περιγραφή</u></b>	<b><u>Χρέωση</u></b>	<b><u>Πίστωση</u></b>
41.90.01.00	Αποθεματικό από Κέρδη Αμοιβαίων Κεφαλαίων	90.000,00	

<sup>24</sup> Δεν θα υπολογιστεί προκαταβολή φόρου σύμφωνα με την παρ.6 του άρθρου 111 του Ν.2238/1994



88.07.01.00	Αποθεματικά προς διάθεση από Κέρδη Αμοιβαίων Κεφαλαίων		90.000,00
<i>Εγγραφή διάθεσης αποθεματικών</i>			
----- / -----			
41.90.02.00	Αποθεματικό από Μερίσματα από ΑΕ που εκμεταλλεύονται πλοία	30.000,00	
88.07.01.01	Αποθεματικά προς διάθεση από Μερίσματα από ΑΕ που εκμεταλλεύονται πλοία		30.000,00
<i>Εγγραφή διάθεσης αποθεματικών</i>			
----- / -----			
88.08.01.00	Φόρος εισοδήματος αποθεματικών προς διάθεση	30.000,00	
54.07.01.00	Φόρος εισοδήματος αποθεματικών προς διάθεση		30.000,00
<i>Εγγραφή καταλογισμού του φόρου</i>			
----- / -----			
54.07.01.00	Φόρος εισοδήματος αποθεματικών προς διάθεση	30.000,00	
54.08.01.00	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρου εισοδήματος διανεμόμενων αποθεματικών		30.000,00
<i>Εγγραφή μεταφοράς το φόρου στον λ/σμο εκκαθάρισης</i>			
----- / -----			
88.07.01.00	Αποθεματικά προς διάθεση από Κέρδη Αμοιβαίων Κεφαλαίων	90.000,00	
88.07.01.01	Αποθεματικά προς διάθεση από Μερίσματα από ΑΕ που εκμεταλλεύονται πλοία	30.000,00	
88.99.01.00	Κέρδη προς Διάθεση από διανομή αποθεματικών απαλλασσομένων της φορολογίας		120.000,00
<i>Εγγραφή διάθεσης αποθεματικών</i>			



---

----- / -----			
88.99.01.00	Κέρδη προς Διάθεση από διανομή αποθεματικών απαλλασσομένων της φορολογίας	30.000,00	
88.08.01.00	Φόρος εισοδήματος αποθεματικών προς διάθεση		30.000,00
<i>Εγγραφή αφαίρεσης του φόρου</i>			
----- / -----			
88.99.01.00	Κέρδη προς Διάθεση από διανομή αποθεματικών απαλλασσομένων της φορολογίας	90.000,00	
53.01.01.00	Μερίσματα από διανομή αποθεματικών απαλλασσόμενων της φορολογίας εσόδων		90.000,00
<i>Εγγραφή διανομής των αποθεματικών</i>			
-----			

---



Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 106 του Ν.2238/1994 παρατίθεται το εξής παράδειγμα.

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2.1.3

Έστω ότι η εμπορική ανώνυμη εταιρεία «Α» έχει τα πιο κάτω δεδομένα για την διαχειριστική χρήση,

Κέρδη Χρήσης	900.000,00
Κέρδη Αμοιβαίων Κεφαλαίων (άρθρο 6 παρ.3 περιπτ.ι' του Ν.2238/1994)	550.000,00
Μερίσματα από ΑΕ που εκμεταλλεύονται πλοία (άρθρο 103 παρ.3 περιπτ.ι' του Ν.2238/1994)	450.000,00

Η Γενική Συνέλευση ύστερα από την εισήγηση του Διοικητικού Συμβουλίου (ΔΣ) αποφάσισε τα εξής:

1. Να υπολογισθεί το τακτικό αποθεματικό όπως ορίζει ο Κ.Ν.2190/1920
2. Να υπολογισθεί το πρώτο μέρισμα και να δοθεί πρόσθετο μέρισμα ίσο με 75.562,50€
3. Να προσδιορισθεί η συνολική φορολογική υποχρέωση
4. Να διευκρινιστούν οι ημερομηνίες υποβολής των φορολογικών δηλώσεων
5. Να δοθούν Αμοιβές ΔΣ 50.000,00€
6. Να σχηματισθεί αποθεματικό από το υπόλοιπο των κερδών που δεν φορολογήθηκαν

Τέλος ζητείται και η σύνταξη του Πίνακα Διάθεσης.

Με βάση τις πιο πάνω αποφάσεις της Γενικής Συνέλευσης το Λογιστήριο της εταιρείας προβαίνει στις πιο κάτω ενέργειες,



1. Κατηγοριοποιεί τα έσοδα της χρήσης

Κέρδη Αμοιβαίων Κεφαλαίων (άρθρο 6 παρ.3 περιπτ.ι' του Ν.2238/1994)  
Μερίσματα από ΑΕ που εκμεταλλεύονται πλοία (άρθρο 103 παρ.3 περιπτ.ι' του Ν.2238/1994)

**Έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας**

Παρατηρούμε ότι τα έσοδα που απαλλάσσονται της φορολογίας ανέρχονται στο ποσό των 1.000.000,00€ ενώ τα καθαρά κέρδη της χρήσης στο ποσό των 900.000,00€. Οπότε διαπιστώνουμε ότι τα έσοδα που απαλλάσσονται της φορολογίας είναι μεγαλύτερα από τα καθαρά κέρδη της χρήσης.

2. Υπολογίζει τα ποσά που δεν μπορούν να εκπέσουν φορολογικά βάση του άρθρου 31 παρ.8 περ. α' του Ν.2238/1994

Η εν λόγω ενέργεια πραγματοποιείται λόγω της ύπαρξης εσόδων απαλλασσόμενων της φορολογίας.

Οπότε σύμφωνα με το άρθρο 31 υπολογίζεται το ποσό που δεν μπορεί να εκπέσει φορολογικά ως εξής:

(Απαλλασσόμενα Έσοδα)  $1.000.000,00 \times 5\% = 50.000,00$

3. Υπολογίζει το τακτικό αποθεματικό και το πρώτο μέρισμα

ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ		
λ/86.99	Καθαρά Κέρδη Χρήσης	900.000,00
	Βάση υπολογισμού αναλογούν φόρου	900.000,00
(μείον)	<b>Αναλογούν Φόρος (900.000,00 X 25%)</b>	<b>-225.000,00</b>
	Βάση υπολογισμού Τακτικού Αποθεματικού	675.000,00



(μείον) Τακτικό Αποθεματικό (675.000,00 X 5%)	-33.750,00
Βάση υπολογισμού α μερίσματος	641.250,00
Α μέρισμα (641.250,00 X 35%)	224.437,50

4. Προσδιορίζει τα φορολογητέα κέρδη

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ		
Καθαρά κέρδη	900.000,00	
Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση	50.000,00	Άρθρο 31 παρ.8
<b>Σύνολο φορολογητέων κερδών</b>	<b><u>950.000,00</u></b>	
(μείον) Έσοδα Απαλλασσόμενα της φορολογίας	-1.000.000,00	
<b>Φορολογική ζημία χρήσης</b>	<b><u>-50.000,00</u></b>	Δεν μπορεί να συμψηφιστεί

Παρατηρούμε ότι επειδή τα έσοδα που απαλλάσσονται της φορολογίας είναι μεγαλύτερα από τα καθαρά κέρδη προκύπτει ζημία, η οποία όμως σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 106 δεν δύναται να συμψηφισθεί στα επόμενα έτη.

Η εταιρεία σ' αυτήν την περίπτωση θα λάβει υπόψη της ως φορολογητέα κέρδη, τα διανεμόμενα κέρδη, σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 18 του Ν.2166/1993 και της παρ.2 του άρθρου 106 του Ν.2238/1994. Τα κέρδη που έχουν αποφασιστεί για διανομή είναι:

A) Μερίσματα =  $224.437,50 + 75.562,50 = 300.000,00$

B) Αμοιβές ΔΣ = **50.000,00**

**Σύνολο διανεμόμενων = 350.000,00**

Σημαντικό είναι να επισημανθεί ότι το τακτικό αποθεματικό υπολογίστηκε από κέρδη που δεν θα υπαχθούν σε φορολογία, αφού στην συγκεκριμένη περίπτωση ως φορολογητέα κέρδη θα ληφθούν τα διανεμόμενα. Ουσιαστικά το τακτικό



αποθεματικό πρέπει να εμφανιστεί σε ειδικό υπολογαριασμό (Λ/41.02.01) που να αναφέρεται ότι δεν έχει προέλθει από κέρδη που έχουν φορολογηθεί, διότι σε μελλοντική περίπτωση που χρειαστεί να χρησιμοποιηθεί (πχ. κάλυψη ζημιών) να φορολογηθεί πρώτα. Το γεγονός σχηματισμού τακτικού αποθεματικού από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα προκύπτει ουσιαστικά από το γεγονός ότι το σύνολο των κερδών της χρήσης προέρχεται από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα ( $1.000.000 > 900.000$ ).

Σύμφωνα πάντα με την παρ.4 του άρθρου 106, πρέπει να αναχθεί το ποσό των διανεμόμενων κερδών σε μικό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου.

Οπότε,

Διανεμόμενα Κέρδη	350.000,00
Προσθήκη Αναλογούν φόρου ( $350.000,00 \times 25/75$ )	116.666,67
<b>Μικό ποσό</b>	<b>466.666,67</b>

Οπότε τα φορολογητέα κέρδη για την χρήση θα είναι **466.666,67**.

5. Προσδιορίζει τα αποθεματικά που θα σχηματισθούν από τα απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα

Το σύνολο των καθαρών κερδών της χρήσης είναι **900.000,00**. Το σύνολο των φορολογητέων κερδών είναι **466.666,67**. Οπότε εάν αφαιρέσουμε από τα 900.000,00 τα 466.666,67 θα έχουμε τα κέρδη που δεν υπήχθησαν σε φορολόγηση, δηλαδή το ποσό των **433.333,33**. Από τα κέρδη αυτά θα σχηματισθούν τα αποθεματικά για τα “Κέρδη από Αμοιβαία Κεφάλαια” και “Μερίσματα από ΑΕ που εκμεταλλεύονται πλοία” αναλογικά πάντα σε σχέση με την συμμετοχή τους στο σύνολο των απαλλασσομένων, καθώς και το τακτικό αποθεματικό, που όπως προαναφέρθηκε στην συγκεκριμένη περίπτωση θα προέλθει από κέρδη που δεν έχουν φορολογηθεί.



Αναλυτικότερα,

<b>Αφορολόγητα Κέρδη (900.000,00-466.666,67)</b>	<b>433.333,33</b>
(μείον) Τακτικό Αποθεματικό	-33.750,00
<b>Ποσό για σχηματισμό Αποθεματικών από έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας</b>	<b>399.583,33</b>

Θα υπολογιστούν τα ποσοστά συμμετοχής το κάθε είδος απαλλασσόμενου εσόδου στο σύνολο.

Κέρδη Αμοιβαίων Κεφαλαίων (άρθρο 6 παρ.3 περιπτ.ι' του Ν.2238/1994) = 550.000,00 / 1.000.000,00	<b>55%</b>
Μερίσματα από ΑΕ που εκμεταλλεύονται πλοία (άρθρο 103 παρ.3 περιπτ.ι' του Ν.2238/1994) = 450.000,00 / 1.000.000,00	<b>45%</b>

Εν συνεχεία θα προσδιοριστεί το ποσό του αποθεματικού που θα σχηματισθεί για το καθένα ξεχωριστά ως εξής:

**Ποσό για σχηματισμό**

**Αποθεματικών από έσοδα 399.583,33  
απαλλασσόμενα της φορολογίας**

**ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ**

Κέρδη Αμοιβαίων Κεφαλαίων (άρθρο 6 παρ.3 περιπτ.ι' του Ν.2238/1994) = 399.583,33 X 55%	<b>219.770,83</b>
Μερίσματα από ΑΕ που = 399.583,33 X 45%	<b>179.812,50</b>



εκμεταλλεύονται πλοία (άρθρο  
103 παρ.3 περιπτ.ι' του  
Ν.2238/1994)



6. Συντάσσει τον Πίνακα Διάθεσης και πραγματοποιεί τις λογιστικές εγγραφές

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ		
Λ/86.99	Καθαρά αποτελέσματα χρήσης (κέρδη)	900.000,00
Λ/88.08	Φόρος εισοδήματος	-116.666,67
	<b>Κέρδη προς Διάθεση</b>	<b>783.333,33</b>
Λ/41.02	<b>Τακτικό Αποθεματικό</b>	
<u>Λ/41.02.01</u>	<u>Τακτικό Αποθεματικό από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα*</u>	<u>33.750,00</u>
Λ/53.01	Μέρισμα	224.437,50
Λ/53.01	Πρόσθετο μέρισμα	75.562,50
Λ/41.90.	Αποθεματικό από Κέρδη Αμοιβαίων Κεφαλαίων	219.770,83
Λ/41.90.	Αποθεματικό από Μερίσματα από ΑΕ που εκμεταλλεύονται πλοία	179,812,50
Λ/53.08	Αμοιβές ΔΣ	50.000,00

\*Ειδικός υπολογαριασμός προκειμένου να υπάρχει ορθή λογιστική απεικόνιση και μελλοντική φορολογική αντιμετώπιση.

7. Προσδιορίζει την συνολική φορολογική υποχρέωση καθώς και τις ημερομηνίες καταβολής αυτής.

Η εταιρεία οφείλει το ποσό των **116.666,67** όπως υπολογίσθηκε πιο πάνω. Επίσης οφείλει προκαταβολή ίση με 80% του φόρου που υπολογίσθηκε, δηλαδή  $116.666,67 \times 80\% = 93.333,33$ . Σύνολο χρεωστικού υπολοίπου  $116.666,67 + 93.333,33 = 210.000,00$



Για τον φόρο εισοδήματος και την προκαταβολή της χρήσης, δηλαδή του χρεωστικού υπολοίπου της φορολογικής δήλωσης όπως αυτή ορίζεται από το άρθρο 107 του Ν.2238/1994 και όπως υπολογίσθηκε πιο πάνω ισχύουν τα εξής,

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 110 του Ν. 2238/94 ο φόρος εισοδήματος, η βεβαιούμενη προκαταβολή φόρου εισοδήματος, τα τέλη χαρτοσήμου κ.λπ. ποσά που οφείλονται με βάση τη δήλωση, καταβάλλονται σε οκτώ (8) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η μεν πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, οι δε υπόλοιπες επτά (7), μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των επτά (7) επόμενων από την υποβολή της δήλωσης μηνών (πχ 30/6/2XXX, έως 31/12/XXXX)

ΔΟΣΕΙΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ							
1η	2 <sup>η</sup>	3η	4η	5η	6η	7η	8η
Έως 10.5.XXXX	Έως 30.6.XXXX	Έως 31.7.XXXX	Έως 31.8.XXXX	Έως 30.9.XXXX	Έως 31.10.XXXX	Έως 30.11.XXXX	Έως 31.12.XXXX

8. Προσδιορισμός της συνολικής φορολογικής υποχρέωσης των μετόχων και των δικαιούχων αμοιβών

Για το σύνολο των διανεμόμενων επιβάλλεται φόρος 10% σύμφωνα με το άρθρο 54 του 2238/1994.

Άρα,

**Σύνολο διανεμομένων X 10% = 350.000,00 X 10% = 35.000,00**

Για τον φόρο επί των διανεμόμενων που ισχύει για τις Γενικές Συνελεύσεις που πραγματοποιούνται από 1.1.2009 και μετά ισχύουν τα εξής,



Η παρακράτηση γίνεται το αργότερο εντός μηνός από την απόφαση της Γενικής Συνέλευσης και η καταβολή αυτής εντός του επόμενου μήνα από την παρακράτηση όπως ορίζεται από το άρθρο 54 του Ν.2238/1994 και όπως διευκρινίζεται στην ΠΟΛ 1180/2008.

Εάν υποθέσουμε ότι η Γενική Συνέλευση των μετόχων πραγματοποιείται στις 30.06.XXXX , η εγγραφή της παρακράτησης του φόρου θα διενεργηθεί έως τις 31.7.XXXX και η καταβολή του ποσού που έχει παρακρατηθεί έως τις 31.8.XXXX.



Σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 106 του Ν.2238/1994 παρατίθεται το εξής παράδειγμα.

#### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2.1.4

Η εταιρεία “Χ” ΑΕ έχει σχηματίσει αποθεματικό από τόκους καταθέσεων εσωτερικού έτους 2001, αξίας ίσο με 100.000,00, όπως φαίνεται στα οικονομικά της στοιχεία.

Οι τόκοι καταθέσεων το έτος 2001 είχαν φορολογηθεί αυτοτελώς με συντελεστή 15%.

Η Γενική Συνέλευση των μετόχων της εταιρείας αποφάσισε να διανείμει το ανωτέρω αποθεματικό.

Με βάση τις αποφάσεις της ΓΣ το Λογιστήριο της εταιρείας προβαίνει στις εξής ενέργειες:

Υπολογίζει τα όρια των μερών διανομής των αποθεματικών που δύναται να διανείμει σύμφωνα με την παρ.4 & 5 του άρθρου 106 του Ν.2238/1994.

Εφόσον υπολογιστεί και αφαιρεθεί ο αναλογούν φόρος, μένει το ποσό που δύναται να διανεμηθεί όπως ορίζεται πάντα στις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 99 του Ν.2238/1994.

Επίσης σύμφωνα με τις παρ.4 & 5 του άρθρου 106 του Ν.2238/1994, τα εν λόγω διανεμόμενα αποθεματικά θα φορολογηθούν με τις γενικές διατάξεις εφόσον πρώτα αναχθούν σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου.

Οπότε θα αφαιρέσουμε από το κάθε σχηματισμένο αποθεματικό τον αναλογούν φόρο και να δούμε το ύψος του ποσού που δύναται να διανεμηθεί.

Άρα θα διενεργήσουμε τον εξής έλεγχο με σκοπό να βρούμε το όριο διανομής για το αποθεματικό:

Αποθεματικό από τόκους καταθέσεων εσωτερικού έτους 2001	100.000,00
---	------------



(μείον) Αναλογούν φόρος (100.000,00 X 25%)	-25.000,00
<b>Όριο διανεμόμενου αποθεματικού</b>	<b>75.000,00</b>

Με τον έλεγχο που διενεργείται στον πιο πάνω πίνακα συμπεραίνουμε ότι ενώ η συνολική αξία αποθεματικών που εμφανίζεται στον ισολογισμό της εταιρείας είναι 100.000,00, μπορεί να διανεμηθεί μόνο ποσό ίσο με **75.000,00**, δηλαδή του ποσού που θα απομείνει εφόσον αφαιρέσουμε τον αναλογούν φόρο.

Όσον αφορά την φορολογική υποχρέωση της εταιρείας θα διενεργήσουμε τον εξής υπολογισμό λαμβάνοντας υπόψη μας την δυνατότητα συμψηφισμού του φόρου που μας παρέχεται από τις διατάξεις των παρ.4 & 5 του άρθρου 106.

Οπότε,

Αναλογούν φόρος (100.000,00 X 25%)	25.000,00
(μείον) Ποσό φόρου βάσει της αυτοτελούς φορολόγησης έτους 2001	
<i>100.000,00 X 15%</i>	-15.000,00
<b>Ποσό οφειλόμενου φόρου</b>	<b>10.000,00</b>

Σχετικά με την υποχρέωση της καταβολής του ποσού του φόρου που προκύπτει στην περίπτωση αυτή αναφέρονται οι παρ.4 & 5 του άρθρου 106. Θα υποβληθεί ξεχωριστή δήλωση του άρθρου 107 σε κάθε περίπτωση μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από αυτόν που λήφθηκε η απόφαση για την διανομή από την Γενική Συνέλευση.

Τέλος το ποσό του φόρου, θα καταβληθεί σε τρεις μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη θα καταβληθεί με την υποβολή της δήλωσης και οι άλλες δύο την τελευταία εργάσιμη ημέρα των επόμενων δύο μηνών από την υποβολή.

Τα ποσά που θα προέλθουν από την διανομή των αποθεματικών θα φορολογηθούν αυτοτελώς με το άρθρο 54 του Ν.2238/1994 με συντελεστή φόρου 10% όπως ισχύει.



Σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 106 του Ν.2238/1994 και τις φορολογικές διατάξεις του Ν.3299/2004 παρατίθεται το εξής παράδειγμα.

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2.1.5

Η “X” βιομηχανική ΑΕ, έχει τα εξής οικονομικά στοιχεία :

Κέρδη Χρήσης	500.000,00
Κέρδη Αμοιβαίων Κεφαλαίων (άρθρο 6 παρ.3 περιπτ.ι΄ του Ν.2238/1994)	20.000,00
Κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑΑ	10.000,00
Διαφορές φορολογικού ελέγχου	100.000,00
Μη εκπιπτόμενες δαπάνες	19.000,00

Στην διαχειριστική περίοδο που έκλεισε, επενδυτικό σχέδιο της X ΑΕ εγκρίθηκε και υπάχθηκε στις αναπτυξιακές διατάξεις του Ν.3299/2004. Η X ΑΕ δύναται να σχηματίσει αφορολόγητο αποθεματικό βάση των παρεχόμενων ενισχύσεων του ίδιου νόμου, ποσού 150.000,00.

Η Γενική Συνέλευση αποφάσισε να γίνει ο απαραίτητος έλεγχος επάρκειας κερδών για τον σχηματισμό του αφορολόγητου αποθεματικού και εφόσον τα κέρδη χρήσης επαρκούν, να σχηματιστεί το αποθεματικό των διατάξεων του Ν.3299/2004.

Επίσης αποφάσισε,

- Να σχηματιστεί αυτούσιο αποθεματικό των μειωτικών στοιχείων της φορολογίας
- Να σχηματιστεί αποθεματικό από τα απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα
- Να υπολογισθεί το τακτικό αποθεματικό, το α΄ μέρος και να αποδοθεί
- Να δοθεί πρόσθετο μέρος 20.250,00
- Να προσδιοριστεί η συνολική φορολογική υποχρέωση της εταιρείας καθώς και των μετόχων
- Να υπολογισθεί η φορολογική υποχρέωση της εταιρείας καθώς και των μετόχων στην περίπτωση που το αφορολόγητο αποθεματικό κεφαλαιοποιηθεί πριν την παρέλευση της 10ετίας καθώς και μετά από αυτήν.



Το λογιστήριο της εταιρείας θα προβεί στις εξής ενέργειες:

1. Υπολογισμός του τακτικού αποθεματικού και του α μερίσματος

<b>ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ</b>	
Καθαρά Κέρδη Χρήσης (Λ/86.99)	500.000,00
<i>(μείον)</i> Διαφορές Φορολογικού Ελέγχου	-100.000,00
<i>(μείον)</i> Αναλογούν φόρος (500.000,00 X 25%)	-100.000,00
ΒΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Τακτικού Αποθεματικού	300.000,00
<i>(μείον)</i> <b>ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ</b>	<b>15.000,00</b>
ΒΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ Α' μερίσματος	285.000,00
<b>Α ΜΕΡΙΣΜΑ</b>	<b>99.750,00</b>

Οπότε το σύνολο των διανεμόμενων κερδών θα είναι:

$$\text{Σύνολο διανεμόμενων} = 99.750,00 + 20.250,00 = \mathbf{120.000,00}$$

2. Υπολογισμός των μη εκπιπτόμενων δαπανών σύμφωνα με την παρ.8 του άρθρου 31 λόγω ύπαρξης απαλλασσόμενων εσόδων

**Μη εκπιπτόμενες δαπάνες ( παρ.8 άρθρο 31 Ν.2238/1994)**

Κέρδη Αμοιβαίων Κεφαλαίων (άρθρο 6 παρ.3 περιπτ.ι' του Ν.2238/1994)	20.000,00
<b>Μη εκπιπτόμενες δαπάνες (5% X 20.000,00)</b>	<b>1.000,00</b>

3. Υπολογισμός του ποσού των απαλλασσομένων εσόδων που αναλογεί στα διανεμόμενα και υπολογισμός του ποσού του αποθεματικού που θα σχηματισθεί από τα απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα



$$\text{Μέρος που αναλογεί} = 120.000,00 \times \frac{20.000,00}{500.000,00} = 4.800,00$$

Μέρος που αναλογεί	4.800,00
Αναλογούν φόρος (4.800,00 X 25/75)	1.600,00
<b>Μικτό ποσό</b>	<b>6.400,00</b>

Οπότε του αποθεματικού που θα σχηματίσει η εταιρεία από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα είναι:

$$\text{Αποθεματικό από Κέρδη Αμοιβαίων Κεφαλαίων} = 20.000,00 - 6.400,00 = 13.600,00$$

4. Θα διενεργήσει έλεγχο επάρκειας κερδών για την δυνατότητα σχηματισμού του αφορολόγητου αποθεματικού του Ν.3299/2004

**ΕΛΕΓΧΟΣ ΕΠΑΡΚΕΙΑΣ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟΥ**  
**ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ**

Αξία επένδυσης που αναγνωρίζεται προς έκπτωση	<b>150.000,00</b>
Καθαρά Κέρδη Χρήσης (Λ/86.99)	<b>500.000,00</b>
<b>(Μείον)</b>	
-Απαλλασσόμενα Έσοδα	
-το μέρος που αναλογεί στα διανεμόμενα (20.000,00-4.800,00 )	-15.200,00
-Μειωτικά στοιχεία της φορολογίας	<u>-10.000,00</u>
<b>Σύνολο</b>	<b>-25.200,00</b>
-Μικτό ποσό Τακτικού Αποθεματικού (15.000,00 X 25/75)	-20.000,00
-Μικτό ποσό Α' Μερίσματος & Αμοιβών ΔΣ (120.000,00 X 25/75)	<u>-160.000,00</u>
<b>Σύνολο</b>	<b>-180.000,00</b>
-Φόρος λογιστικών διαφορών((19.000+1.000)X25%)	-5.000,00



-Αναλογούν φόρος (25/75)		<u>-1.666,67</u>
	<b>Σύνολο</b>	<b>-6.666,67</b>
-Διαφορές φορολογικού ελέγχου		-100.000,00
-Αναλογούν φόρος (100.000,00 X25/75) διότι αφαιρούνται από τα κέρδη της χρήσης οπότε πρέπει να υπολογιστεί ο αναλογούν φόρος		-33.333,33
	<b>Σύνολο</b>	<b><u>-133.333,33</u></b>
<b>Υπόλοιπο Κερδών για σχηματισμό αποθεματικού</b>		<b>154.800,00</b>

Από τον έλεγχο επάρκειας κερδών παρατηρούμε ότι  $154.800,00 > 150.000,00$  οπότε δύναται να σχηματισθεί ολόκληρο το ποσό του αφορολόγητου αποθεματικού του Ν.3299/2004.

Εάν το ποσό που υπολογίζουμε στον πίνακα επάρκειας κερδών είναι μεγαλύτερο ή ίσο με το ύψος του αποθεματικού που μπορούμε να σχηματίσουμε βάσει του Ν.3299/2004 τότε μπορούμε να σχηματίσουμε ολόκληρο το αντίστοιχο αποθεματικό.

Αντιθέτως σε κάθε άλλη περίπτωση σχηματίζουμε το αποθεματικό που προκύπτει από τον έλεγχο επάρκειας κερδών για το διαχειριστικό έτος και μελλοντικά, εφόσον προβλέπεται από τις διατάξεις του νόμου (πχ.Ν.3299/2004), και με την προϋπόθεση ότι διενεργούμε πάντα τον έλεγχο επάρκειας κερδών, σχηματίζουμε το υπόλοιπο ποσό αποθεματικού μέχρι το ύψος του αποθεματικού που δυνάμεθα να σχηματίσουμε με τον εκάστοτε αναπτυξιακό νόμο.

Ο έλεγχος επάρκειας κερδών πραγματοποιείται με μικτά ποσά, δηλαδή με ποσά τα οποία δεν έχουν απαλλαχθεί της φορολογικής υποχρέωσης σύμφωνα με την παρ.26 του άρθρου 5 του Ν.3299/2004.

Για τον λόγο αυτόν, θα ανάγουμε το ποσό του τακτικού αποθεματικού, του πρώτου μερίσματος και του φόρου των λογιστικών διαφορών σε μικτά ποσά με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου.

##### 5. Υπολογισμός των φορολογητέων κερδών



**ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ**

Κέρδη Ισολογισμού	500.000,00
Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση (19.000,00 + 1.000,00)	20.000,00
<b>Σύνολο κερδών</b>	<b>520.000,00</b>
(μείον) Απαλλασσόμενα έσοδα	-20.000,00
(μείον) Κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑΑ*	-10.000,00
<b>(συν) Μικτό ποσό που προστίθεται στα φορολογητέα</b> (4.800,00+1.600,00)	<b>6.400,00</b>
<b>Κέρδη</b>	<b>496.400,00</b>
(μείον) Αφορολόγητο Αποθεματικό του Ν.3299/2004**	-150.000,00
<b>ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ</b>	<b>346.400,00</b>
<b>Φόρος που αναλογεί (25%)</b>	<b>86.600,00</b>
<b>Προκαταβολή φόρου (80%)</b>	<b>69.280,00</b>
<b>Υπόλοιπο οφειλής</b>	<b>155.880,00</b>

\*Αφαιρείται εφόσον η ΓΣ έχει αποφασίσει να σχηματισθεί αυτούσιο αποθεματικό, οπότε η εταιρεία θα επωφεληθεί των ευεργετικών διατάξεων του άρθρου 38 του Ν.2238/1994.

\*\*Το αφορολόγητο αποθεματικό υπολογίζεται από τα κέρδη της χρήσης που δηλώνονται με την εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

6. Σύνταξη του Πίνακα Διάθεσης

<b>ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ</b>		
Λ/86.99	Καθαρά αποτελέσματα χρήσης (κέρδη)	500.000,00
Λ.42.04	Διαφορές φορολογικού ελέγχου	-100.000,00
Λ/88.08	Φόρος εισοδήματος	-86.600,00



	<b>Κέρδη προς Διάθεση</b>	<b>313.400,00</b>
Λ/41.02	<b>Τακτικό Αποθεματικό</b>	<b>15.000,00</b>
Λ/53.01	<b>Μέρισμα</b>	<b>99.750,00</b>
Λ/53.01	<b>Πρόσθετο μέρισμα</b>	<b>20.250,00</b>
Λ/41.08	<b>Αφορολόγητα Αποθεματικά</b>	
Λ/41.08.01	<b>Αποθεματικό από κέρδη μετοχών ΧΑΑ</b>	<b>10.000,00</b>
Λ/41.08.02	<b>Αφορολόγητο αποθεματικό Ν.3299/2004</b>	<b>150.000,00</b>
Λ/41.90.	<b>Αποθεματικό από Κέρδη Αμοιβαίων Κεφαλαίων</b>	<b>13.600,00</b>
Λ/42.00	<b>Υπόλοιπο κερδών εις νέο</b>	<b>4.800,00</b>

7. Προσδιορισμός της φορολογικής υποχρέωσης της εταιρείας και των ημερομηνιών καταβολής αυτής

Όπως υπολογίστηκε ήδη το συνολικό ποσό οφειλής για την εταιρεία είναι **155.880,00.**

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 110 του Ν. 2238/94 ο φόρος εισοδήματος, η βεβαιούμενη προκαταβολή φόρου εισοδήματος, τα τέλη χαρτοσήμου κ.λπ. ποσά που οφείλονται με βάση τη δήλωση, καταβάλλονται σε οκτώ (8) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η μεν πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, οι δε υπόλοιπες επτά (7), μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των επτά (7) επόμενων από την υποβολή της δήλωσης μηνών (πχ 30/6/2XXX, έως 31/12/XXXX)

ΔΟΣΕΙΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ							
1η	2η	3η	4η	5η	6η	7η	8η



Έως 10.5.XXXX	Έως 30.6.XXXX	Έως 31.7.XXXX	Έως 31.8.XXXX	Έως 30.9.XXXX	Έως 31.10.XXXX	Έως 30.11.XXXX	Έως 31.12.XXXX
------------------	------------------	------------------	------------------	------------------	-------------------	-------------------	-------------------

8. Προσδιορισμός της συνολικής φορολογικής υποχρέωσης των μετόχων

Η εταιρεία θα υπολογίσει και θα παρακρατήσει για λογαριασμό των δικαιούχων των μερισμάτων φόρο επί των διανεμόμενων κερδών.

Οπότε,

**Φόρος (10%) : 120.000,00 X 10% = 12.000,00**

Για τον φόρο επί των διανεμόμενων που ισχύει για τις Γενικές Συνελεύσεις που πραγματοποιούνται από 1.1.2009 και μετά ισχύουν τα εξής,

Η παρακράτηση γίνεται το αργότερο εντός μηνός από την απόφαση της Γενικής Συνέλευσης και η καταβολή αυτής εντός του επόμενου μήνα από την παρακράτηση όπως ορίζεται από το άρθρο 54 του Ν.2238/1994 και όπως διευκρινίζεται στην ΠΟΛ 1180/2008.

9. Θα προσδιοριστεί η φορολογική επιβάρυνση της εταιρείας και των μετόχων στην περίπτωση όπου αποφασιστεί η κεφαλαιοποίηση του αφορολόγητου αποθεματικού πριν την 10ετία και μετά από αυτήν

Ακολουθεί παραπομπή στο κείμενο του νόμου (παρ.6.άρθρο 8 του Ν.2238/1994)

*“6. Λογιστική απεικόνιση των ποσών των ενισχύσεων στα βιβλία της επιχείρησης.*



Τα ποσά των επιχορηγήσεων που εισπράττουν οι επιχειρήσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, εμφανίζονται σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού, το οποίο δεν μπορεί να διανεμηθεί πριν την παρέλευση πενταετίας από την ολοκλήρωση και έναρξη παραγωγικής λειτουργίας της επένδυσης. Τα αποθεματικά αυτά εμφανίζονται σε ιδιαίτερο λογαριασμό στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης. Σε περίπτωση διανομής τους πριν την παρέλευση πενταετίας επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10.

Το αποθεματικό αυτό δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος με την προϋπόθεση ότι θα παραμείνει αμετάβλητο και δεν θα διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί πριν περάσουν δέκα χρόνια από το χρόνο του σχηματισμού του. Αν κεφαλαιοποιηθεί ή διανεμηθεί μετά την παρέλευση του ανωτέρω χρονικού διαστήματος, υπόκειται σε φορολογία με συντελεστή ο οποίος αντιστοιχεί στο ένα τρίτο του συντελεστή φορολογίας εισοδήματος που ισχύει, κατά το χρόνο κεφαλαιοποίησης ή διανομής, για τα νομικά πρόσωπα, που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 101 και στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ο οποίος κυρώθηκε με το Ν. 2238/1994 (ΦΕΚ 151 Α'). Ο οφειλόμενος, σύμφωνα με τα πιο πάνω, φόρος εισοδήματος αποδίδεται εφάπαξ με δήλωση η οποία υποβάλλεται μέσα στον επόμενο μήνα εντός του οποίου λήφθηκε η απόφαση για την κεφαλαιοποίηση ή διανομή. Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου, καθώς και των μετόχων, εταίρων για το πιο πάνω αποθεματικό. Επί του οφειλόμενου φόρου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 74, 75, 79, 80, 81, 83, 84 και 85 και 113 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, του Ν. 2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α') και του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, που κυρώθηκε με το Ν. 2717/1999 (ΦΕΚ 97 Α').

Αν η κεφαλαιοποίηση ή διανομή γίνει πριν από την παρέλευση των δέκα ετών από το χρόνο σχηματισμού του αποθεματικού, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 106 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή της επιχείρησης.”

### **Κεφαλαιοποίηση αποθεματικού πριν την 10ετία<sup>25</sup>**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν.3299/2004, τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 106 του Ν.2238/1994 και με την επιφύλαξη των διατάξεων του Ν.2523/1997.

<sup>25</sup> Πριν την παρέλευση της δεκαετίας αλλά μετά τις 1.1.2014 που ο συντελεστής για τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 παρ.1 του Ν.2238/1994 θα είναι 20% σύμφωνα με τον Ν.3697/2008



**ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΠΟΣΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗΣ**

Αφορολόγητο Αποθεματικό Ν.3299/2004	150.000,00
(μείον) Αναλογούν φόρος (150.000,00 X 25%)	37.500,00
<b>Μικτό ποσό προς κεφαλαιοποίηση</b>	<b>112.500,00</b>

Η φορολογική υποχρέωση της εταιρείας είναι,

**Σύνολο φορολογικής υποχρέωσης = 37.500,00**

και θα αποδοθεί ως εξής,

Θα υποβληθεί ξεχωριστή δήλωση του άρθρου 107 σε κάθε περίπτωση μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από αυτόν που λήφθηκε η απόφαση για την διανομή από την Γενική Συνέλευση.

Τέλος το ποσό του φόρου, θα καταβληθεί σε τρεις μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη θα καταβληθεί με την υποβολή της δήλωσης και οι άλλες δύο την τελευταία εργάσιμη ημέρα των επόμενων δύο μηνών από την υποβολή.

Επίσης θα υπολογισθεί φόρος με συντελεστή 10% επί του ποσού που θα κεφαλαιοποιηθεί. Ο φόρος αυτός όπως έχει ήδη αναφερθεί, είναι υποχρέωση των μετόχων και θα πρέπει να παρακρατηθεί από την εταιρεία προκειμένου να μείνει το καθαρό ποσό προς κεφαλαιοποίηση.

Οπότε,

**Φόρος (10%) = 112.500,00 X 10% = 11.250,00**

Για τον φόρο επί των διανεμόμενων (ή κεφαλαιοποιούμενων) που ισχύει για τις Γενικές Συνελεύσεις που πραγματοποιούνται από 1.1.2009 και μετά ισχύουν τα εξής,

Η παρακράτηση γίνεται το αργότερο εντός μηνός από την απόφαση της Γενικής Συνέλευσης και η καταβολή αυτής εντός του επόμενου μήνα από την παρακράτηση



όπως ορίζεται από το άρθρο 54 του Ν.2238/1994 και όπως διευκρινίζεται στην ΠΟΛ 1180/2008.

Οπότε το ποσό που θα κεφαλαιοποιηθεί θα είναι:

Μικτό ποσό κεφαλαιοποίησης	112.500,00
(μείον) Φόρος (112.500,00 X 10%)	11.250,00
<b>Ποσό προς κεφαλαιοποίηση</b>	<b>101.250,00</b>

### **Κεφαλαιοποίηση αποθεματικού μετά την 10ετία**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 8 του Ν.3299/2004, όπως παρατίθεται πιο πάνω, στην περίπτωση αυτή θα ισχύσει μειωμένος συντελεστής στο 1 / 3 του συντελεστή φορολογίας που ισχύει.

Οπότε,

Συντελεστής που θα ισχύει 20% μετά από 1.1.2014	20,00%
<b>Το 1/3 του συντελεστή</b>	<b>6,66%</b>

Άρα

### **ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΠΟΣΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗΣ**

Αφορολόγητο Αποθεματικό Ν.3299/2004	150.000,00
(μείον) Αναλογούν φόρος (150.000,00 X 6,66%)	-9.990,00
<b>Μικτό ποσό προς κεφαλαιοποίηση</b>	<b>140.010,00</b>

Η φορολογική υποχρέωση της εταιρείας είναι,

**Σύνολο φορολογικής υποχρέωσης = 9.990,00**

και θα αποδοθεί ως εξής,



Θα υποβληθεί ξεχωριστή δήλωση του άρθρου 107 σε κάθε περίπτωση μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από αυτόν που λήφθηκε η απόφαση για την διανομή από την Γενική Συνέλευση.

Τέλος το ποσό του φόρου, θα καταβληθεί σε τρεις μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη θα καταβληθεί με την υποβολή της δήλωσης και οι άλλες δύο την τελευταία εργάσιμη ημέρα των επόμενων δύο μηνών από την υποβολή.

Επίσης θα υπολογισθεί φόρος με συντελεστή 10% επί του ποσού που θα κεφαλαιοποιηθεί. Ο φόρος αυτός όπως έχει ήδη αναφερθεί, είναι υποχρέωση των μετόχων και θα πρέπει να παρακρατηθεί από την εταιρεία προκειμένου να μείνει το καθαρό ποσό προς κεφαλαιοποίηση.

Οπότε,

$$\text{Φόρος (10\%)} = 140.010,00 \times 10\% = \mathbf{14.001,00}$$

Για τον φόρο επί των διανεμόμενων (ή κεφαλαιοποιούμενων) που ισχύει για τις Γενικές Συνελεύσεις που πραγματοποιούνται από 1.1.2009 και μετά ισχύουν τα εξής,

Η παρακράτηση γίνεται το αργότερο εντός μηνός από την απόφαση της Γενικής Συνέλευσης και η καταβολή αυτής εντός του επόμενου μήνα από την παρακράτηση όπως ορίζεται από το άρθρο 54 του Ν.2238/1994 και όπως διευκρινίζεται στην ΠΟΛ 1180/2008.

Οπότε το ποσό που θα κεφαλαιοποιηθεί θα είναι:

Μικτό ποσό κεφαλαιοποίησης	140.010,00
(μείον) Φόρος (140.010,00 X 10%)	14.001,00
<b>Ποσό προς κεφαλαιοποίηση</b>	<b>126.009,00</b>



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 –ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΗΣ ΠΑΡ.7 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 106 – ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

### 3.1 ΠΑΡΑΘΕΣΗ ΚΑΙ ΕΡΜΗΝΕΙΑ

Παράθεση της παραγράφου 7 του άρθρου 106 του Ν.2238/1994,

*“7. Σε περίπτωση εξαγοράς ή με οποιονδήποτε τρόπο απόκτησης από ημεδαπή ανώνυμη εταιρία ιδίων αυτής μετοχών με σκοπό την απόσβεση ή μείωση του κεφαλαίου της, το ποσό που καταβάλλεται στους μετόχους πέραν του πράγματι καταβληθέντος από αυτούς αντίτιμου μετοχών και μη επιστραφέντος σε αυτούς, προέρχεται από το υπόλοιπο των κερδών που προκύπτει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος, με βάση το άρθρο 109 του παρόντος, φόρου, από τα συνολικά κέρδη.*

*Ως πράγματι καταβληθέν από τους μετόχους ποσό θεωρείται το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρίας, προσανζημένο κατά τα αποθεματικά τα σχηματισθέντα από την τυχόν υπέρ το άρτιο έκδοση των μετοχών.*

*Το ανωτέρω ποσό που λαμβάνουν οι μέτοχοι δεν υπόκειται σε φορολογία εφόσον το νομικό πρόσωπο δεν έχει, μέσα στη διαχειριστική χρήση που λαμβάνει χώρα η απόσβεση ή μείωση του κεφαλαίου, εισοδήματα απαλλασσόμενα της φορολογίας ή προσδιοριζόμενα ή φορολογούμενα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.*

*Σε περίπτωση ύπαρξης των πιο πάνω εισοδημάτων, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος άρθρου.”*

#### Ερμηνεία της παραγράφου 7 του άρθρου 106 του Ν.2238/1994

Απόσβεση κεφαλαίου καλείται η μερική ή ολική απόδοση στους μετόχους ανώνυμης εταιρείας της ονομαστικής αξίας μετοχών τους.<sup>26</sup>

Η παρ.7 του άρθρου 106 αναφέρεται την περίπτωση που ανώνυμη εταιρεία αποκτάει δικές τις μετοχές με σκοπό την απόσβεση του μετοχικού της κεφαλαίου.

<sup>26</sup> Τότσης Χ. Χρήστος “Ερμηνεία Φορολογίας Εισοδήματος 2008” 3<sup>η</sup> έκδοση ,ερμηνεία άρθρου 25 παρ.699 σελ.85



Το ποσό που θεωρείται ότι οι μέτοχοι έχουν καταβάλλει είναι το μετοχικό κεφάλαιο προσαυξημένο με τυχόν αποθεματικά από υπέρ το άρτιο<sup>27</sup> έκδοση μετοχών που έχουν σχηματισθεί.

Το ποσό που θα επιστραφεί στους μετόχους μπορεί να διαφέρει σχετικά με την ονομαστική αξία των μετοχών που κατέχουν οι μέτοχοι, διότι στους μετόχους θα επιστραφεί ένα χρηματικό ποσό που θα απεικονίζει την πραγματική αξία της μετοχής.

Οπότε το ποσό που θα επιστραφεί στους μετόχους, πέραν αυτού που έχουν καταβάλλει, θα προέλθει από το υπόλοιπο των κερδών, δηλαδή των κερδών προς διάθεση, που σημαίνει ότι έχει ήδη αφαιρεθεί ο φόρος που προβλέπεται από το άρθρο 109 του ίδιου νόμου, άρα δεν επιβαρύνεται το εν λόγω ποσό διανομής με καμία επιπλέον φορολογική επιβάρυνση. Το ποσό αυτό υπόκειται στις διατάξεις του άρθρου 54 του Ν.2238/1994, δηλαδή σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή φόρου 10%.

Εξαιρέση αποτελεί η περίπτωση που στην χρήση που πραγματοποιείται η απόσβεση του κεφαλαίου υπάρχουν εισοδήματα απαλλασσόμενα της φορολογίας ή εισοδήματα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Στην περίπτωση αυτήν, σύμφωνα πάντα με τις παρ. 2 & 3 του άρθρου 106 και όπως προαναφέρθηκε στην παρ.2.1 του παρόντος, στα φορολογητέα κέρδη της εταιρείας θα προστεθεί και το μέρος των πιο πάνω εισοδημάτων που αναλογεί στο ποσό που καταβάλλεται στους μετόχους πέραν του καταβληθέντος (μετοχικό κεφάλαιο και αποθεματικό από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο), μετά την αναγωγή αυτού του ποσού σε μικτό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου.

<sup>27</sup> Η διαφορά ανάμεσα στην ονομαστική αξία και την πραγματική αξία της μετοχής



Σύμφωνα με την παρ. 7 του άρθρου 106 του Ν.2238/1994 παρατίθεται το εξής παράδειγμα.

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3.1.1

Έστω ΑΕ εισηγμένη στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών, με μετοχικό κεφάλαιο 4.000.000,00€ που αναλύεται σε 100.000 μετοχές επί 40€ η ονομαστική αξία της κάθε μετοχής.

Η ΑΕ είχε αποκτήσει δικές τις μετοχές αξίας 135.000,00€, με σκοπό την μελλοντική απόσβεση του μετοχικού κεφαλαίου, σε τιμή κτήσης 45€ ανά μετοχή και γι’ αυτόν τον λόγο η Γενική Συνέλευση των μετόχων είχε αποφασίσει και είχε σχηματιστεί το αντίστοιχο αποθεματικό για ίδιες μετοχές.

Η ΑΕ για την διαχειριστική περίοδο έχει τα εξής οικονομικά στοιχεία,

Κέρδη Χρήσης (Λ/86.99)	600.000,00
Κέρδη Αμοιβαίων Κεφαλαίων (άρθρο 6 παρ.3 περιπτ.ι΄ του Ν.2238/1994)	120.000,00
Διαφορές φορολογικού ελέγχου	100.000,00

Η Γενική Συνέλευση των μετόχων, μετά από εισήγηση του Διοικητικού Συμβουλίου, αποφασίζει να επιστραφεί το ποσό των 45€ ανά μετοχή.

Επίσης αποφασίζεται να δοθεί όπως προβλέπεται από τον Ν.2190/1920 το υποχρεωτικό α μέρος και αμοιβές ΔΣ 40.312,50.

Το λογιστήριο της εταιρείας με βάση την πιο πάνω απόφαση της Γενικής Συνέλευσης προβαίνει στις εξής ενέργειες:

1. Προσδιορισμός των λογιστικών διαφορών βάσει του άρθρου 31 παρ.8 λόγω υπαρξης εσόδων απαλλασσομένων της φορολογίας



Μη εκπιπτόμενες δαπάνες = 120.000,00 X 5% = 6.000,00

2. Υπολογισμός του τακτικού αποθεματικού και του α μερίσματος

ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ		
λ/86.99	Καθαρά Κέρδη Χρήσης	600.000,00
λ/88.06	Διαφορές φορολογικού ελέγχου	-100.000,00
	Βάση υπολογισμού αναλογούν φόρου	500.000,00
(μείον)	<b>Αναλογούν Φόρος (500.000,00 X 25%)</b>	<b>-125.000,00</b>
	Βάση υπολογισμού Τακτικού Αποθεματικού	375.000,00
(μείον)	<b>Τακτικό Αποθεματικό (375.000,00 X 5%)</b>	<b>-18.750,00</b>
	Βάση υπολογισμού α μερίσματος	356.250,00
	<b>Α μερίσμα (356.250,00 X 35%)</b>	<b>124.687,50</b>

3. Υπολογισμός του ποσού που διανέμεται στους μετόχους πέραν του ποσού που πράγματι έχουν καταβάλλει

Όπως αναφέρεται, το αποθεματικό για ίδιες μετοχές που έχει σχηματισθεί είναι ίσο με 135.000,00 σε τιμή κτήσης της μετοχής 45€. Οπότε το σύνολο των μετοχών που είχαν αγοραστεί είναι  $135.000,00 / 45 = 3.000$  μετοχές.

Οι μέτοχοι, για τις 3.000 μετοχές είχαν καταβάλλει ποσό ίσο με 120.000,00€ εφόσον η ονομαστική αξία της μετοχής είναι 40€.

Άρα,

Αποθεματικό για Ίδιες Μετοχές	135.000,00
(μείον) Πραγματικό ποσό κεφαλαίου που έχει καταβληθεί	-120.000,00



<b>Ποσό που επιστρέφεται πέραν του καταβληθέντος κεφαλαίου</b>	<b>15.000,00</b>
--	------------------

Το ποσό των 15.000,00 επειδή στην διαχειριστική χρήση που επιστρέφεται υπάρχουν έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας, θα συμπεριληφθεί στον υπολογισμό της αναλογίας που συμμετέχουν τα απαλλασσόμενα έσοδα στα διανεμόμενα.

4. Προσδιορισμός της αναλογίας των απαλλασσόμενων εσόδων που συμμετέχουν στο ποσό που καταβάλλεται στους μετόχους πέραν του πράγματι καταβληθέντος κεφαλαίου

	Σύνολο	
	απαλλασσόμενων	
<b>Μέρος που αναλογεί = 15.000,00 X</b>	<b>εσόδων 120.000,00</b>	<b>= 3.000,00</b>
	<hr/> Καθαρά Κέρδη χρήσης	
	<b>600.000,00</b>	

Επίσης θα γίνει η αναγωγή του πιο πάνω ποσού ( 3.000,00) σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου όπως προβλέπεται από τις διατάξεις των παρ. 2 & 3 του άρθρου 106.

Οπότε,

Μέρος που αναλογεί	3.000,00
Αναλογούν φόρος (3.000,00 X 25/75)	1.000,00
<b>Μικτό ποσό</b>	<b>4.000,00</b>

Το ποσό των 4.000,00 πρέπει να προστεθεί στο σύνολο των φορολογητέων κερδών της ΑΕ.



5. Προσδιορισμός της αναλογίας των απαλλασσόμενων εσόδων που συμμετέχουν στα διανεμόμενα

Όπως υπολογίστηκε το ά μέρος της διαχειριστικής χρήσης που θα διανεμηθεί είναι **124.687,50** καθώς και οι αμοιβές ΔΣ που αποφασίστηκε να δοθούν είναι **40.312,50**.  
Σύνολο διανεμόμενων κερδών **165.000,00**.

Οπότε,

	Σύνολο απαλλασσόμενων εσόδων <b>120.000,00</b>	= <b>33.000,00</b>
<b>Μέρος που αναλογεί = 165.000,00 X</b>	<u>Καθαρά Κέρδη</u> χρήσης <b>600.000,00</b>	

Μέρος που αναλογεί	33.000,00
Αναλογούν φόρος (33.000,00 X 25/75)	11.000,00
<b>Μικτό ποσό</b>	<b>44.000,00</b>

Επίσης το ποσό των 44.000,00 πρέπει να προστεθεί στο σύνολο των φορολογητέων κερδών της ΑΕ

Οπότε το σύνολο του ποσού που πρέπει να προστεθεί στα φορολογητέα κέρδη της ΑΕ είναι **48.000,00** (44.000,00+4.000,00).

6. Προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών της εταιρείας, καθώς και της φορολογικής υποχρέωσης της εταιρείας



ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	
Κέρδη Ισολογισμού	600.000,00
Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση και δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται με την παρ.8 του άρθρου 31 λόγω ύπαρξης απαλλασσόμενων εσόδων	6.000,00
<b>Σύνολο κερδών</b>	<b>606.000,00</b>
<i>(μείον)</i> Απαλλασσόμενα έσοδα	-200.000,00
<i>(συν)</i> Μικτό ποσό που προστίθεται στα φορολογητέα (44.000,00+4.000,00)	<b>48.000,00</b>
<b>ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ</b>	<b>454.000,00</b>
<b>Φόρος που αναλογεί (25%)</b>	<b>113.500,00</b>
<b>Προκαταβολή φόρου (80%)</b>	<b>90.800,00</b>
<b>Υπόλοιπο οφειλής</b>	<b>204.300,00</b>

7. Υπολογισμός των ποσών του αποθεματικού που θα σχηματισθεί από τα απαλλασσόμενα

Το αποθεματικό που πρέπει να σχηματισθεί για τα **Κέρδη Αμοιβαίων Κεφαλαίων** είναι  $120.000,00 - 48.000,00 = 72.000,00$ .

8. Σύνταξη του Πίνακα Διάθεσης

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ		
Λ/86.99	Καθαρά αποτελέσματα χρήσης (κέρδη)	600.000,00
Λ.42.04	Διαφορές φορολογικού ελέγχου	-100.000,00



Λ.41(υπ/σμοί)	Αποθεματικά για Ίδιες μετοχές	135.000,00
Λ/88.08	Φόρος εισοδήματος	-113.500,00
	<b>Κέρδη προς Διάθεση</b>	<b>521.500,00</b>
Λ/41.02	<b>Τακτικό Αποθεματικό</b>	<b>18.750,00</b>
Λ/53.01	<b>Μέρισμα</b>	<b>124.687,50</b>
Λ/53.08	<b>Αμοιβές ΔΣ</b>	<b>40.312,50</b>
Λ/41.90.	<b>Αποθεματικό από Κέρδη Αμοιβαίων</b>	<b>72.000,00</b>
	<b>Κεφαλαίων</b>	
Λ/42.00	<b>Υπόλοιπο κερδών εις νέο</b>	<b>265.750,00</b>

Όπως φαίνεται και από τον Πίνακα Διάθεσης, υπάρχει επάρκεια υπολοίπου κερδών για την κάλυψη του ποσού που θα επιστραφεί στους μετόχους, εφόσον το υπόλοιπο των κερδών εις νέο, δηλαδή των κερδών που έχουν απαλλαχτεί από οποιαδήποτε φορολογική επιβάρυνση, είναι μεγαλύτερο του ποσού που θα επιστραφεί.

9. Προσδιορισμός της συνολικής επιβάρυνσης καθώς και των ημερομηνιών καταβολής αυτής

Όπως υπολογίστηκε ήδη το συνολικό ποσό οφειλής για την εταιρεία είναι **204.300,00**.

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 110 του Ν. 2238/94 ο φόρος εισοδήματος, η βεβαιούμενη προκαταβολή φόρου εισοδήματος, τα τέλη χαρτοσήμου κ.λπ. ποσά που οφείλονται με βάση τη δήλωση, καταβάλλονται σε οκτώ (8) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η μεν πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, οι δε υπόλοιπες επτά (7), μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των επτά (7) επόμενων από την υποβολή της δήλωσης μηνών (πχ 30/6/2XXX, έως 31/12/XXXX)



1η	2η	3η	4η	5η	6η	7η	8η
Έως 10.5.XXXX	Έως 30.6.XXXX	Έως 31.7.XXXX	Έως 31.8.XXXX	Έως 30.9.XXXX	Έως 31.10.XXXX	Έως 30.11.XXXX	Έως 31.12.XXXX

10. Προσδιορισμός της συνολικής φορολογικής υποχρέωσης των μετόχων και των δικαιούχων αμοιβών

Η εταιρεία θα υπολογίσει και θα παρακρατήσει για λογαριασμό των δικαιούχων των μερισμάτων και των αμοιβών τον φόρο επί των διανεμόμενων κερδών.

Οπότε,

**Σύνολο διανεμομένων :  $124.687,50 + 40.312,50 = 165.000,00$**

**Φόρος (10%) :  $165.000,00 \times 10\% = 16.500,00$**

Για τον φόρο επί των διανεμόμενων που ισχύει για τις Γενικές Συνελεύσεις που πραγματοποιούνται από 1.1.2009 και μετά ισχύουν τα εξής,

Η παρακράτηση γίνεται το αργότερο εντός μηνός από την απόφαση της Γενικής Συνέλευσης και η καταβολή αυτής εντός του επόμενου μήνα από την παρακράτηση όπως ορίζεται από το άρθρο 54 του Ν.2238/1994 και όπως διευκρινίζεται στην ΠΟΛ 1180/2008.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 –ΑΝΑΛΥΣΗ ΤΗΣ ΠΑΡ.12 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 106 – ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

### 4.1 ΠΑΡΑΘΕΣΗ ΚΑΙ ΕΡΜΗΝΕΙΑ

Παράθεση της παραγράφου 12 του άρθρου 106 του Ν.2238/1994,

“12. Τα κέρδη των τραπεζικών ανωνύμων εταιρειών κάθε διαχειριστικής χρήσης που προέρχονται από την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 1, 4, 5 του άρθρου 38 και του άρθρου 99 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και τα οποία μετά την έγκριση του ισολογισμού και τη διάθεση των κερδών της οικείας διαχειριστικής περιόδου από τη γενική συνέλευση των μετόχων, δεν έχουν φορολογηθεί στο όνομα του νομικού προσώπου και εμφανίζονται σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού ή συγκεντρωτικά στον ισολογισμό και αναλύονται στο προσάρτημα (σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων) από τις εταιρείες που τηρούν τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.), υπόκεινται σε φορολογία στο όνομα του νομικού προσώπου με το συντελεστή φορολογίας που ορίζεται από το άρθρο 109 του Κ.Φ.Ε. Προς τούτο, το νομικό πρόσωπο υποβάλλει ιδιαίτερη δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το τέλος του ένατου μήνα από τη λήξη της οικείας διαχειριστικής περιόδου και καταβάλλει το φόρο που προκύπτει σε τρεις ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες δύο την τελευταία εργάσιμη ημέρα των δύο επόμενων μηνών. Με τη δήλωση αυτή δεν βεβαιώνεται προκαταβολή φόρου εισοδήματος. Δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την καταβολή του οφειλόμενου φόρου θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα. Με την καταβολή του φόρου εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων για τα πιο πάνω κέρδη. Τα φορολογηθέντα αυτά κέρδη, μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβάλλεται, εμφανίζονται σε ειδικούς λογαριασμούς στα τηρούμενα βιβλία της τράπεζας και δύνανται οποτεδήποτε να διανεμηθούν ή να κεφαλαιοποιηθούν, χωρίς περαιτέρω φορολογική επιβάρυνση.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής εφαρμόζονται ανάλογα και για τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών που είναι εγκατεστημένα ή εγκαθίστανται στη χώρα μας.”

Ερμηνεία της παραγράφου 12 του άρθρου 106 του Ν.2238/1994



Όπως προαναφέρθηκε στην παρ.1.2.4 , οι κοινές ανώνυμες εταιρείες μπορούν να σχηματίσουν αφορολόγητο αποθεματικό ισόποσο των τυχόν κερδών που έχουν από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α.Α ή εσόδων από συναλλαγές σε παράγωγα. Εφόσον δεν αποφασίζεται ή δεν προκύπτει διανομή του ανωτέρου αποθεματικού συνεχίζουν να επωφελούνται των φορολογικών διατάξεων του άρθρου 38 του Ν.2238/1994 με την υποχρέωση να συμψηφίζουν τις ζημίες που προέρχονται από τον ίδιο λόγο. Δηλαδή δεν θα φορολογηθούν για το κέρδος αυτό όσο δεν αποφασίζεται η διανομή μέρους αυτού ή ολόκληρου του αποθεματικού.

Σε αντίθεση οι τραπεζικές επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες, για τα αφορολόγητα αποθεματικά που εμφανίζονται στις οικονομικές τους καταστάσεις, και έχουν προκύψει από εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 38, θα φορολογηθούν. Πιο συγκεκριμένα το ποσό που υπάγεται σε φορολογία είναι το υπόλοιπο του αποθεματικού που απομένει μετά από τυχόν συμψηφισμό ζημιών από την ίδια αιτία (πχ. πώληση εισηγμένων μετοχών) όπως άλλωστε προβλέπεται.

Η φορολόγηση των άνω σχηματισμένων αποθεματικών θα γίνει με την εφαρμογή του συντελεστή φορολογίας που προβλέπεται από το άρθρο 109 του ίδιου νόμου.

Σύμφωνα πάντα και με τις διατάξεις του άρθρου 99 του ίδιου νόμου, πρέπει το ποσό που διανέμεται, δηλαδή το σχηματισθέν αποθεματικό στην συγκεκριμένη περίπτωση, να είναι απαλλαγμένο του φόρου. Οπότε πρέπει να αναχθεί το εν λόγω αποθεματικό σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου και να φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις.

Εφόσον αφαιρεθεί από το ποσό του σχηματισθέν αποθεματικού το ποσό του οφειλόμενο φόρου που υπολογίστηκε, απομένει το καθαρό ποσό του αποθεματικού που μπορεί η τραπεζική επιχείρηση να διανείμει ή να κεφαλαιοποιήσει οποτεδήποτε χωρίς καμία περαιτέρω φορολογική επιβάρυνση.

Επίσης κατατίθεται ειδική δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το τέλος του ένατου μήνα από τη λήξη της οικείας διαχειριστικής περιόδου.



Τέλος καταβάλλει το φόρο που προκύπτει σε τρεις ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες δύο την τελευταία εργάσιμη ημέρα των δύο επόμενων μηνών.

Στον οφειλόμενο φόρο που υπολογίστηκε δεν προβλέπεται ο υπολογισμός προκαταβολής που προσδιορίζεται από το άρθρο 111 του ίδιου νόμου.



Σύμφωνα με την παρ. 12 του άρθρου 106 του Ν.2238/1994 παρατίθεται το εξής παράδειγμα.

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 4.1.1

Έστω ΑΕ τραπεζική με οικονομικά στοιχεία,

Σύνολο Ακαθαρίστων Εσόδων Χρήσης	3.500.000,00
Κέρδη Χρήσης (Λ/86.99)	3.000.000,00
Κέρδη Αμοιβαίων Κεφαλαίων (άρθρο 6 παρ.3 περιπτ.ι' του Ν.2238/1994)	500.000,00
Μερίσματα από ΑΕ που εκμεταλλεύονται πλοία (άρθρο 103 παρ.3 περιπτ.ι' του Ν.2238/1994)	300.000,00
Τόκοι καταθέσεων στην Τράπεζα της Ελλάδος <sup>28</sup>	120.000,00
Κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑΑ	200.000,00
Κέρδη από παράγωγα	100.000,00
Φόρος Ακίνητης περιουσίας	20.000,00
Διαφορές φορολογικού ελέγχου	300.000,00
Λογιστικές ζημίες προηγούμενων ετών	100.000,00

Η Γενική Συνέλευση, μετά από πρόταση του Διοικητικού Συμβουλίου (ΔΣ) αποφασίζει τα εξής:

1. Να υπολογισθεί το τακτικό αποθεματικό όπως ορίζει ο Κ.Ν.2190/1920 και αποτελεί υποχρέωση της εταιρείας
2. Να υπολογισθεί το ελάχιστο πρώτο μέρισμα από τα κέρδη της χρήσης
3. Να δοθούν Αμοιβές ΔΣ 256.612,50€
4. Να σχηματιστούν πλήρη αποθεματικά από τα μειωτικά στοιχεία της φορολογίας προκειμένου να επωφεληθεί η εταιρεία την προσωρινή

<sup>28</sup> Σύμφωνα με την Πράξη του ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ ΝΟΜΙΣΜΑΤΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ Αριθ. 37/30.6.2000“ αφορούν τους τόκους που προέρχονται από τις υποχρεωτικές καταθέσεις των πιστωτικών ιδρυμάτων στην Τράπεζα της Ελλάδος.



φορολογική απαλλαγή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του Ν.2238/1994

5. Να σχηματισθούν τα αποθεματικά από τα απαλλασσόμενα τις φορολογίας έσοδα
6. Να συνταχθεί ο Πίνακας Διάθεσης
7. Να υπολογισθεί η συνολική φορολογική υποχρέωση της εταιρείας για την χρήση.
8. Να προσδιορισθούν οι ημερομηνίες καταβολής των φορολογικών υποχρεώσεων της εταιρείας και των μετόχων

Με βάση τα πιο πάνω το Λογιστήριο της εταιρείας προβαίνει στις εξής ενέργειες:

1. Κατηγοριοποίηση εσόδων της εταιρείας

Κέρδη Αμοιβαίων Κεφαλαίων (άρθρο 6 παρ.3 περιπτ.ι' του Ν.2238/1994)	500.000,00	<b>ΕΣΟΔΑ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</b>
Μερίσματα από ΑΕ που εκμεταλλεύονται πλοία (άρθρο 103 παρ.3 περιπτ.ι' του Ν.2238/1994)	300.000,00	
Τόκοι καταθέσεων στην Τράπεζα της Ελλάδος	120.000,00	
<b>Έσοδα Απαλλασσόμενα της φορολογίας</b>	<b>920.000,00</b>	
Κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑΑ	200.000,00	<b>ΜΕΙΩΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ</b>
Κέρδη από παράγωγα	100.000,00	
<b>Μειωτικά στοιχεία της φορολογίας</b>	<b>300.000,00</b>	
Έσοδα από λειτουργική δραστηριότητα	2.280.000,00	<b>ΕΣΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΚΗΣ</b>



**ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ**

Έσοδα από λειτουργική δραστηριότητα	2.280.000,00
Σύνολο ακαθαρίστων εσόδων χρήσης	3.500.000,00

2. Υπολογισμός του τακτικού αποθεματικού και του πρώτου μερίσματος

ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ		
λ/86.99	Καθαρά Κέρδη Χρήσης	3.000.000,00
λ/88.04	Ζημίες προηγούμενων χρήσεων	-100.000,00
λ/88.06	Διαφορές φορολογικού ελέγχου	-300.000,00
	<i>(μείον) Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο</i>	
λ/88.09	λειτουργικό κόστος φόροι ( <i>Ο φόρος Ακίνητης περιουσίας σύμφωνα με τον Ν.2065/1992</i> )	-20.000,00
	Βάση υπολογισμού αναλογούν φόρου	2.580.000,00
<i>(μείον)</i>	<b>Αναλογούν Φόρος (2.580.000,00 X 25%)</b>	<b>-645.000,00</b>
	Βάση υπολογισμού Τακτικού Αποθεματικού	1.935.000,00
	<b>Τακτικό Αποθεματικό(1.935.000,00 X 5%)</b>	
<i>(μείον)</i>	<i>(Για τις ασφαλιστικές επιχειρήσεις το ποσοστό υπολογισμού είναι 20% σύμφωνα με το Ν.Α 400/1970)</i>	<b>-96.750,00</b>
	Βάση υπολογισμού α μερίσματος	1.838.250,00
	<b>Α μέρισμα (1.838.250,00 X 35%)</b>	<b>643.387,50</b>

3. Υπολογισμός του μέρους των καθαρών κερδών που αναλογούν στα απαλλασσόμενα έσοδα της φορολογίας και στα φορολογηθέντα κατ' ειδικού τρόπου με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 99 του Ν.2238/1994 και της ερμηνευτικής εγκυκλίου ΠΟΛ.1248/1992 – Προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών



Ο τρόπος φορολόγησης των τραπεζικών ιδρυμάτων καθώς και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων διαφοροποιείται σε αυτό το σημείο σε σχέση με τις κοινές ανώνυμες εταιρείες. Ο λόγος είναι ότι στις άνω επιχειρήσεις συμπεριλαμβάνονται στα ακαθάριστα έσοδα τους μεγάλα ποσά εσόδων απαλλασσόμενων της φορολογίας ή εσόδων φορολογηθέντων κατ’ ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Εάν ο προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών δεν διαφοροποιούνταν, οι επιχειρήσεις αυτές θα δήλωναν συνεχώς φορολογικές ζημίες και δεν θα φορολογούνταν ή διαφορετικά θα έπρεπε ετησίως να φορολογούνται με σύμφωνα με τα διανεμόμενα κέρδη, γεγονός που θα τις έντασσε σε κάποιο ειδικό καθεστώς (όπως πχ. την Τράπεζα της Ελλάδος), κάτι το οποίο είναι ανέφικτο.

Οπότε, για να προσδιοριστούν τα φορολογητέα κέρδη θα αφαιρεθεί το μέρος των καθαρών κερδών που αναλογούν στα απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα ή στα κατά ειδικό τρόπο φορολογηθέντα με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης,

		Σύνολο		
		απαλλασσόμενων		
<b>Μέρος που αναλογεί =</b>	<b>2.700.000,00*</b>	<b>X</b>	εσόδων <b>920.000,00</b>	<b>= 776.250,00</b>
			<hr/>	
			Έσοδα χρήσης	
			<b>3.200.000,00**</b>	

\*Το ποσό των **2.700.000,00** προέρχεται ύστερα από αφαίρεση από τα Λογιστικά Κέρδη της τραπεζικής επιχείρησης (3.000.000,00) των μειωτικών στοιχείων της φορολογίας (300.000,00)

\*\*Το ποσό των **3.200.000,00** προέρχεται ύστερα από αφαίρεση από τα Ακαθάριστα Έσοδα της τραπεζικής επιχείρησης (3.500.000,00) των μειωτικών στοιχείων της φορολογίας (300.000,00)



Οπότε τα φορολογητέα κέρδη της τραπεζικής επιχείρησης θα προσδιοριστούν ως εξής:

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ	
Λογιστικά Κέρδη	3.000.000,00
<i>(μείον)</i> Μειωτικά της φορολογίας	-300.000,00
Βάση υπολογισμού	2.700.000,00
<i>(μείον)</i> Μέρος καθαρών κερδών που αναλογούν στα απαλλασσόμενα έσοδα	-776.250,00
<b>Φορολογητέα Κέρδη</b>	<b>1.923.750,00</b>

Σημαντικό είναι να τονιστεί ότι ενώ τα λογιστικά κέρδη είναι 3.000.000,00 , ως βάση για τον υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης της τραπεζικής επιχείρησης λαμβάνεται το ποσό των 1.923.750,00.

Στην συνέχεια θα ακολουθηθούν τα βήματα υπολογισμού του φόρου όπως και σε μία κοινή ανώνυμη εταιρεία.

4. Προσδιορισμός της αναλογίας των απαλλασσόμενων εσόδων που συμμετέχουν στα διανεμόμενα

Το συνολικό ποσό των διανεμόμενων κερδών είναι 900.000,00, 643.387,50 μερίσματα και 256.612,50 αμοιβές ΔΣ.

Οπότε,

$$\text{Μέρος που αναλογεί} = 900.000,00 \times \text{Σύνολο} = 306.666.67$$



απαλλασσόμενων εσόδων <b>920.000,00</b>
<hr/>
Καθαρά Κέρδη χρήσης
<b>2.700.000,00</b>

Εν συνεχεία πρέπει, όπως έχει προαναφερθεί, θα υπολογισθεί ο αναλογούν φόρος στο πιο πάνω ποσό, ώστε να αναχθεί σε μικτό ποσό.

Άρα,

Μέρος που αναλογεί	306.666,67
Αναλογούν φόρος (306.666,67 X 25/75)	102.222,23
<b>Μικτό ποσό</b>	<b>408.888,90</b>

5. Προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών καθώς και της συνολικής φορολογικής υποχρέωσης

<b>Συνολικά Κέρδη προς φορολόγηση</b>	<b>2.332.638,89</b>
(1.923.750,00 + 408.888,90)	
<b>Φόρος που αναλογεί (25%)</b>	<b>583.159,72</b>
<b>Υπολογισμός προκαταβολής χρήσης (100%)*</b>	<b>583.159,72</b>
<b>Συνολική οφειλή</b>	<b>1.166.319,44</b>

\*Η προκαταβολή για τις τραπεζικές επιχειρήσεις υπολογίζεται με συντελεστή 100% επί του κύριου φόρου βάσει των διατάξεων του άρθρου 111 του Ν.2238/1994.

6. Προσδιορισμός των ποσών των αποθεματικών που θα σχηματισθούν από τα απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα



Από το σύνολο των απαλλασσόμενων εσόδων έχει φορολογηθεί ο ποσό των 408.888,90 όπως υπολογίστηκε πιο πάνω (βήμα 4<sup>ο</sup>).

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1117/23.3.1993, πρέπει να σχηματισθούν αποθεματικά ανά είδος για τα αποθεματικά από τα απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα, θα πρέπει να υπολογισθεί για το κάθε είδος η αναλογία που συμμετέχει στο μέρος που φορολογήθηκε.

Οπότε,

Για τα **Κέρδη Αμοιβαίων Κεφαλαίων,**

		Κέρδη Αμοιβαίων	
		<b>500.000,00</b>	
<b>Μέρος που αναλογεί = 408.888,90 X</b>		<hr/>	
		Συνολικά	<b>= 222.222,22</b>
		απαλλασσόμενα έσοδα	
		<b>920.000,00</b>	

Για τα **Μερίσματα από ΑΕ που εκμεταλλεύονται πλοία,**

		Μερίσματα από ΑΕ	
		που	
		εκμεταλλεύονται	
		πλοία	
<b>Μέρος που αναλογεί = 408.888,90 X</b>		<b>300.000,00</b>	<b>= 133.333,33</b>
		<hr/>	
		Συνολικά	
		απαλλασσόμενα	
		έσοδα	<b>920.000,00</b>

Για τους **Τόκους καταθέσεων στην Τράπεζα της Ελλάδος,**

		Τόκους	
<b>Μέρος που αναλογεί = 408.888,90 X</b>		καταθέσεων στην	<b>= 53.333,33</b>
		Τράπεζα της	



Ελλάδος
<b>120.000,00</b>
Συνολικά
απαλλασσόμενα
έσοδα <b>920.000,00</b>

Οπότε τα αντίστοιχα αποθεματικά θα είναι :

Για τα **Κέρδη Αμοιβαίων Κεφαλαίων,**

$$500.000,00 - 222.222,22 = 277.777,78$$

Για τα **Μερίσματα από ΑΕ που εκμεταλλεύονται πλοία,**

$$300.000,00 - 133.333,33 = 166.666,67$$

Για τους **Τόκους καταθέσεων στην Τράπεζα της Ελλάδος,**

$$120.000,00 - 53.333,33 = 66.666,67$$

7. Συντάσσεται ο Πίνακας Διάθεσης

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ		
Λ/86.99	Καθαρά αποτελέσματα χρήσης (κέρδη)	3.000.000,00
Λ/88.02	Ζημίες προηγ. χρήσεων	-100.000,00
Λ/88.06	Διαφορές φορολογικού ελέγχου	-300.000,00
Λ/88.08	Φόρος εισοδήματος	-583.159,72
Λ/88.09	Μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι	-20.000,00
Λ/88.99	<b>Κέρδη προς Διάθεση</b>	<b>1.996.840,28</b>
Λ/41.02	<b>Τακτικό Αποθεματικό</b>	<b>96.750,00</b>
Λ/53.01	<b>Α Μέρισμα</b>	<b>643.387,50</b>



Λ/41.08.00	<b>Κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑΑ</b>	<b>200.000,00</b>
Λ/41.08.01	<b>Κέρδη από παράγωγα</b>	<b>100.000,00</b>
Λ/41.90.00	Αποθεματικό από Κέρδη Αμοιβαίων Κεφαλαίων	277.777,78
Λ/41.90.01	Αποθεματικό από Μεριίσματα από ΑΕ που εκμεταλλεύονται πλοία	166.666,67
Λ/41.90.02	Αποθεματικό από τόκους καταθέσεων στην Τράπεζα της Ελλάδος	66.666,67
Λ/53.08	<b>Αμοιβές ΔΣ</b>	<b>256.612,50</b>
Λ/42.00	<b>Υπόλοιπο κερδών εις νέο</b>	<b>188.979,17</b>

8. Προσδιορισμός των ημερομηνιών καταβολής των φορολογικών υποχρεώσεων

Σύμφωνα με την πιο πάνω ανάλυση η εταιρεία έχει φορολογική υποχρέωση ίση με **1.166.319,44€** και μπορεί να καταβληθεί ως εξής:

Για τον φόρο εισοδήματος και την προκαταβολή της χρήσης, δηλαδή του χρεωστικού υπολοίπου της φορολογικής δήλωσης όπως αυτή ορίζεται από το άρθρο 107 του Ν.2238/1994 και όπως υπολογίσθηκε πιο πάνω ισχύουν τα εξής,

Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 110 του Ν. 2238/94 ο φόρος εισοδήματος, η βεβαιούμενη προκαταβολή φόρου εισοδήματος, τα τέλη χαρτοσήμου κ.λπ. ποσά που οφείλονται με βάση τη δήλωση, καταβάλλονται σε οκτώ (8) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η μεν πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, οι δε υπόλοιπες επτά (7), μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των επτά (7) επόμενων από την υποβολή της δήλωσης μηνών (πχ 30/6/2XXX, έως 31/12/XXXX)

ΔΟΣΕΙΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ							
1η	2η	3η	4η	5η	6η	7η	8η



Έως 10.5.XXXX	Έως 30.6.XXXX	Έως 31.7.XXXX	Έως 31.8.XXXX	Έως 30.9.XXXX	Έως 31.10.XXXX	Έως 30.11.XXXX	Έως 31.12.XXXX
------------------	------------------	------------------	------------------	------------------	-------------------	-------------------	-------------------

9. Προσδιορισμός της φορολογικής υποχρέωσης των μετόχων και των δικαιούγων αμοιβών

Όπως και στην κοινή ανώνυμη εταιρεία, επιβάλλεται φόρος 10% στο σύνολο των διανεμομένων.

Οπότε,

**Σύνολο διανεμόμενων κερδών: 900.000,00 X 10% = 90.000,00**

Σύμφωνα με την πιο πάνω ανάλυση οι τα μερίσματα και ο αμοιβές ΔΣ θα φορολογηθούν αυτοτελώς , όπως προαναφέρθηκε, και το συνολικό ποσό οφειλής είναι **90.000,00€**.

Για τον φόρο επί των διανεμόμενων που ισχύει για τις Γενικές Συνελεύσεις που πραγματοποιούνται από 1.1.2009 και μετά ισχύουν τα εξής,

Η παρακράτηση γίνεται το αργότερο εντός μηνός από την απόφαση της Γενικής Συνέλευσης και η καταβολή αυτής εντός του επόμενου μήνα από την παρακράτηση όπως ορίζεται από το άρθρο 54 του Ν.2238/1994 και όπως διευκρινίζεται στην ΠΟΛ 1180/2008.

10. Υπολογισμός του φόρου που οφείλεται για τα αποθεματικά από “Κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑΑ” και “Κέρδη από παράγωγα” σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.12 του άρθρου 106 και προσδιορισμός των ημερομηνιών καταβολής της φορολογικής υποχρέωσης.



Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 12 του άρθρου 106, τα αποθεματικά από τα μειωτικά στοιχεία της φορολογίας που έχουν σχηματισθεί και δεν έχουν φορολογηθεί, σύμφωνα πάντα με τις ευεργετικές διατάξεις του άρθρου 38 του Ν.2238/1994, πρέπει να φορολογηθούν με τον συντελεστή φορολογίας που προβλέπεται από το άρθρο 109 του ίδιου νόμου, δηλαδή στην συγκεκριμένη περίπτωση με συντελεστή 25%.

Οπότε,

Για το “Αποθεματικό από κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στα ΧΑΑ”

Αποθεματικό από κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑΑ	200.000,00
Φόρος που αναλογεί (200.000,00 X 25%)	50.000,00
<b>Υπόλοιπο Αποθεματικού</b>	<b>150.000,00</b>

Για το “Αποθεματικό από κέρδη από παράγωγα”

Αποθεματικό από κέρδη από παράγωγα	100.000,00
Φόρος που αναλογεί (100.000,00 X 25%)	25.000,00
<b>Υπόλοιπο Αποθεματικού</b>	<b>75.000,00</b>

Το ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου μπορεί να διανεμηθεί οποτεδήποτε.

Η συνολική φορολογική υποχρέωση για τα δύο πιο πάνω αποθεματικά είναι **75.000,00** (50.000,00 + 25.000,00).

Το νομικό πρόσωπο υποβάλλει ιδιαίτερη δήλωση φορολογίας μέχρι το τέλος του ένατου μήνα από την λήξη της οικείας φορολογικής περιόδου και καταβάλλει το φόρο που προκύπτει σε τρεις μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται



με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες δύο με την τελευταία εργάσιμη ημέρα των δύο επόμενων μηνών.

Εάν υποθέσουμε ότι η διαχειριστική περίοδος λήγει στις 31.12.XXXX τότε,

ΔΟΣΕΙΣ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ		
1η	2 <sup>η</sup>	3η
Έως 30.9.XXX1	Έως 31.10.XXX1	Έως 30.11.XXX1



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 – ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟΝ Ν.3842/2010 – ΠΙΘΑΝΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ

### 5.1 ΑΛΛΑΓΕΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟΝ Ν.3842/2010 – ΠΙΘΑΝΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ

Οι κυριότερες αλλαγές που σχετίζονται με την παρούσα εργασία στην φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων, βάσει του Ν.3842/2010 (ΦΕΚ 58/Α/23.4.2010)

#### **“Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης και αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής”**

Έως και τη σύνταξη της παρούσας εργασίας έχουν πραγματοποιηθεί οι εξής αλλαγές στο Ν. 2238/1994 (*Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος*).

#### **ΑΡΘΡΟ 13**

#### **“Φορολογία μερισμάτων και των κερδών που διανέμουν τα λοιπά νομικά πρόσωπα”**

1. Σύμφωνα με τις παραγράφους 1<sup>α</sup> του άρθρου 13 του Ν.3842/2010 τροποποιεί την παρ.1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε, την παρ.7 περιπτ.β΄ και την παρ.8 που τροποποιεί την παρ.1 του άρθρου 114 του Κ.Φ.Ε. ισχύουν τα εξής:

- Καταργείται η παρακράτηση φόρου (10%) επί των διανεμόμενων κερδών ημεδαπών ΑΕ.

Σύμφωνα με τις νέες διατάξεις, για τα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με τη μορφή αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές, αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, εκτός μισθού, καθώς και μερισμάτων ή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ή νομικές οντότητες, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές, επιβάλλεται πλέον, φορολογία εισοδήματος με συντελεστή φόρου 40% επί του συνόλου αυτών.



Για το ποσό του φόρου των διανεμόμενων κερδών που αντιστοιχεί στο ποσό του εισοδήματος που αποκτά το φυσικό πρόσωπο, εκδίδεται βεβαίωση φόρου στο όνομα του φυσικού προσώπου.

Τα ανωτέρω ισχύουν και για τα λοιπά νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 (Ε.Π.Ε., Συνεταιρισμούς).

Ο συντελεστής φόρου 40% που υπολογίζεται στα διανεμόμενα κέρδη του νομικού προσώπου αποτελεί μέρος του κύριου φόρου όπου θα υπολογιστεί και η προκαταβολή φόρου.

2. Σύμφωνα με την παρ.7 περιπτ.α΄, επιβάλλεται φόρος εισοδήματος στα αδιανεμήτα κέρδη με συντελεστή φόρου 24% για το διαχειριστικό έτος 2010 και υιοθετείται η σταδιακή ετήσια μείωση του συντελεστή ανά μια μονάδα έως το ποσοστό του 20% για το έτος 2014.

#### ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

Επειδή κατά την διάθεση κερδών ο υπολογισμός του ποσού του υποχρεωτικού πρώτου μερίσματος (το οποίο θα φορολογείται πλέον με συντελεστή 40%) προϋποθέτει την αφαίρεση από τα καθαρά κέρδη κατ' αρχήν του φόρου εισοδήματος και του τακτικού αποθεματικού, παρατηρούμε ότι δημιουργούνται προβλήματα σχηματισμού και απεικόνισης των μεγεθών αυτών.

Ως προτεινόμενη παραδοχή, σε αναμονή πάντα σχετικής εγκυκλίου του Υπουργού Οικονομικών η οποία θα περιλαμβάνει και τον ανάλογο χειρισμό, παρατίθεται η εξής φορολογική αντιμετώπιση.

Σύμφωνα με τους Κ.Ν. 2190/1920 και Ν. 3190/1955 οι ανώνυμες εταιρίες και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης υποχρεούνται να σχηματίζουν τακτικό αποθεματικό από τα καθαρά κέρδη της χρήσης που απομένουν, μετά το συμψηφισμό τυχόν ζημιών προηγούμενων χρήσεων και την αφαίρεση των εταιρικών βαρών.

Ως εταιρικό βάρος θεωρείται και ο φόρος εισοδήματος που βαρύνει τα φορολογητέα κέρδη της χρήσης.



Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες δεν υφίστανται αφορολόγητα έσοδα ή δεν πρόκειται να σχηματισθούν αφορολόγητα αποθεματικά, ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται με βάση τα φορολογητέα κέρδη τα οποία προκύπτουν από τη φορολογική αναμόρφωση των λογιστικών κερδών, δηλαδή με την προσθήκη στα λογιστικά κέρδη των δαπανών αυτών που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση.

Με την αλλαγή που επήλθε στον τρόπο φορολογίας των κερδών των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, με τις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 3842/2010, το τακτικό αποθεματικό, θεωρώ ότι, πρέπει να υπολογισθεί με την παραδοχή της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1120/1993, δηλαδή ότι ως βάση υπολογισμού να λαμβάνεται το ποσό που απομένει εάν από τα λογιστικά κέρδη αφαιρεθεί ο συνολικός φόρος εισοδήματος ο οποίος αναλογεί σε αυτά ( ο συντελεστής φόρου 24% επί των αδιανέμητων) ανά έτος.

Στη συνέχεια το καθαρό ποσό του τακτικού αποθεματικού θα αναχθεί σε μικτό (με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου εισοδήματος), έτσι ώστε να αφαιρεθεί από τα λογιστικά κέρδη μαζί με τον φόρο των δαπανών οι οποίες δεν αναγνωρίζονται φορολογικά, έτσι ώστε να διενεργηθεί έλεγχος επάρκειας κερδών.

Ο ανωτέρω έλεγχος είναι απαραίτητος για την ορθή εξεύρεση και απεικόνιση αφ' ενός του τακτικού αποθεματικού και αφ' ετέρου στη συνέχεια των διανεμομένων κερδών, επισημαίνοντας ότι ο έλεγχος θα διενεργηθεί επί μικτών ποσών λόγω της διαφοράς των συντελεστών φορολογίας αδιανέμητων και διανεμόμενων κερδών.

❖ Φυσικό πρόσωπο δικαιούχος του εισοδήματος από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές

Όταν δικαιούχος του εισοδήματος από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές είναι φυσικό πρόσωπο, το εισόδημα αυτό φορολογείται με τις γενικές διατάξεις, και από τον αναλογούντα φόρο εκπίπτει ο φόρος που καταβλήθηκε.

Για το φόρο με συντελεστή 40% που καταβλήθηκε και αφορά τα διανεμόμενα κέρδη εκδίδεται στο όνομα του φυσικού προσώπου βεβαίωση, η οποία περιέχει, μεταξύ άλλων τα ακόλουθα στοιχεία :



- α) Το ονοματεπώνυμο,
- β) τον Α.Φ.Μ.,
- γ) τη διεύθυνση του δικαιούχου φυσικού προσώπου,
- δ) το συνολικό ποσό που διανεμήθηκε σε αυτό ( μικτό ποσό δηλαδή το καθαρό ποσό συν το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί σε αυτό),
- ε) την ημερομηνία έγκρισης και καταβολής, καθώς και
- στ) το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε με συντελεστή 40% και αντιστοιχεί στο ποσό του εισοδήματός του από τα μερίσματα ή τα κέρδη αυτά.

**Προσοχή :** Επειδή ο φόρος των διανεμομένων κερδών δεν είναι παρακρατούμενος φόρος αλλά κύριος φόρος του νομικού προσώπου, εκκρεμεί διευκρίνιση για το γεγονός της δυνατότητας επιστροφής του πιστωτικού ποσού που πιθανόν προκύψει μετά την έκπτωση από τον αναλογούντα φόρο του φυσικού προσώπου του φόρου που καταβλήθηκε από το νομικό πρόσωπο.

Από την άλλη, ο φόρος για τα εισοδήματα του φυσικού προσώπου που θα εκπέσει από τον αναλογούν φόρο, αντιμετωπίζεται φορολογικά ως ενιαίο ποσό έκπτωσης χωρίς να διαχωρίζεται, οπότε δεν αποκλείεται και η επιστροφή του εναπομείναν ποσού φόρου στο όνομα του φυσικού προσώπου.

Σε κάθε περίπτωση εκκρεμεί διευκρινιστική εγκύκλιος.

❖ Νομικό πρόσωπο δικαιούχος του εισοδήματος από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές

Αν στα καθαρά κέρδη ημεδαπής Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. ή Συνεταιρισμού περιλαμβάνονται και μερίσματα ή κέρδη από τη συμμετοχή του σε άλλη ημεδαπή Α.Ε. ή Ε.Π.Ε., ή Συνεταιρισμού, για τα οποία και έχει καταβληθεί φόρος κατά την διανομή τους, σε περίπτωση περαιτέρω διανομής αυτών από την ΑΕ που απέκτησε τα κέρδη αυτά, από το φόρο που υποχρεούται, αφαιρείται το μέρος του φόρου (το μέρος του ποσού φόρου που έχει υπολογισθεί με 40% στα διανεμόμενα) , που έχει ήδη καταβληθεί και αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη τα οποία προέρχονται από τις πιο πάνω συμμετοχές.



❖ Διανομή ή κεφαλαιοποίηση κερδών παρελθουσών χρήσεων

Οι ανωτέρω διατάξεις έχουν εφαρμογή και για κέρδη παρελθουσών χρήσεων που διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται από 1.1.2011. Από το φόρο που οφείλεται με συντελεστή 40%, αφαιρείται ο φόρος που καταβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 109 (όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 13 του Ν. 3842/2010), ή του άρθρου 109 (όπως ίσχυε πριν), και αντιστοιχεί στα εισοδήματα αυτά.



## 5.2 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η διερεύνηση των κυριότερων σημείων φορολόγησης που μελετήθηκε στην παρούσα εργασία, οδήγησε στα εξής συμπεράσματα,

- Υπάρχει πλήθος φορολογικών διατάξεων που αφορούν την διανομή των κερδών των ΑΕ το οποίο μπορεί να οδηγήσει σε εκούσιο ή ακούσιο λανθασμένο φορολογικό χειρισμό. Ο περιορισμός και η συλλογή των διατάξεων που αφορούν την διανομή σε μια ενιαία φορολογική διάταξη θα ευνοούσε την απλοποίηση και την καλύτερη κατανόηση των φορολογικών υποχρεώσεων.
- Οι φορολογικές διατάξεις εάν δεν ερμηνευτούν ορθά από τον ενδιαφερόμενο, γεγονός που είναι πολύ εύκολο να συμβεί λόγω της δυσκολίας της “γλώσσας” της φορολογίας, έχει ως αποτέλεσμα σε κάποιες περιπτώσεις να θεωρηθεί ότι αντικρούει την εμπορική νομοθεσία και αντίστροφα.
- Η πολυπλοκότητα και η ασάφεια των φορολογικών διατάξεων αποτελεί τροχοπέδη για την ορθή, έγκυρη και έγκαιρη εφαρμογή των διατάξεων με αποτέλεσμα η πρακτική εφαρμογή των διατάξεων να καθίσταται υποκειμενική. Είναι πλέον κοινή πρακτική του νομοθέτη μετά την ψήφιση του εκάστοτε νόμου να ακολουθεί ερμηνευτική εγκύκλιος.

Ο νομοθέτης ενεργεί πάντα με βάση την αρχή του κράτους δικαίου, ωστόσο η πρόθεση του δεν αντικατοπτρίζεται πάντα στις διατάξεις του νόμου που κάποιες φορές έχουν κριθεί από Συμβούλιο της Επικρατείας ως αντισυνταγματικές (1912/2009).

Η δαιδαλώδης μορφή της φορολογίας οδηγεί στην ολοένα και περισσότερο ανάγκη συνεχούς εξειδίκευσης των επαγγελματιών που ασχολούνται με αυτήν, όπως του οικονομολόγου, του λογιστή, του δικηγόρου κτλ., ώστε να μπορούν να ερμηνευτούν με ακρίβεια οι διατάξεις του νόμου. Το γεγονός αυτό ίσως να ευνοεί τα αντίστοιχα επαγγέλματα αλλά δημιουργεί αρκετές δυσκολίες στους επιχειρηματίες που



δραστηριοποιούνται στην ελληνική επικράτεια αλλά και σε αυτούς που θα ήθελαν να δραστηριοποιηθούν στην Ελλάδα, οι οποίοι δεν γνωρίζουν της φορολογικές διατάξεις και η ανάγκη τους για γνώση περιορίζεται στην συνεπή τους στάση για τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

Η δυσκολία των φορολογικών διατάξεων έγκειται κυρίως στην πολυπλοκότητα αυτών καθώς και στην αλληλοσύνδεσα τους με μια “ιδιαίτερη” γλώσσα, που είναι δύσκολη προς την κατανόηση από έναν μη ειδικό. Έτσι, είναι πολύ πιθανόν να γίνουν λανθασμένοι φορολογικοί χειρισμοί είτε ηθελημένα είτε άθελα.

Επίσης πρέπει να σημειωθεί ότι υπό αυτές τις συνθήκες δεν ευνοείται η διαφάνεια των φορολογικών διατάξεων καθώς και η αποτελεσματικότητά τους. Η απλοποίηση της φορολόγησης στην ελληνική επικράτεια, με τέτοιο τρόπο ώστε οι διατάξεις να είναι κατανοητές και από κάποιον μη ειδικό θα ενίσχυε σίγουρα την εμπιστοσύνη αλλά θα έθετε και κίνητρα για ανάπτυξη της ελληνικής οικονομίας. Αντίθετα η συνεχής εναλλαγή του φορολογικού “σκηνικού” αφήνει περιθώρια για δημιουργική λογιστική και δημιουργεί ευνοϊκές συνθήκες για φοροδιαφυγή.

Τέλος, ύστερα από το Ν.3842/2010 η διανομή των κερδών της ανώνυμης εταιρείας γίνεται ακόμα πιο σύνθετη χωρίς αυτό φυσικά να ευνοεί την επιχειρηματικότητα και την ανάπτυξη.



## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

---

1. **ΠΟΛ 1117/23.3.1993** “περί ορθής λογιστικής εμφάνισης των αποθεματικών”
2. **Απόφαση ΣΤΕ 1912/2009** “Αντισυνταγματική η διάταξη του άρθρου 8 Ν. 2579/1998 περί καταβολής φόρου εισοδήματος επί αποθεματικών ημεδαπών Α.Ε..”



## 1

Τα νομικά πρόσωπα ης παρ.1 του άρθρου 101 του Ν.2238/1994 πρέπει σύμφωνα με την ΠΟΛ 1117/23.3.1993 να εμφανίσουν το μέρος των αδιανέμητων κερδών που προέρχεται από έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας, από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, από έσοδα προσδιορισθέντα κατά ειδικό τρόπο καθώς και τα αφορολόγητα αποθεματικά σε ειδικούς λογαριασμούς αποθεματικών.

Ακολουθεί η παράθεση της ΠΟΛ 1117/23.3.1993,

*“(Α.Υ.Ο. 1044770/23.3.93, πολ. 1117)*

*Έχοντας υπόψη τις διατάξεις της παράγ. 8 του άρθρου 8Α του Ν.Δ. 3843/1958 και τα οριζόμενα από το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.*

*Αποφασίζουμε*

*1. Τα νομικά πρόσωπα της παράγ. 1 του άρθρου 3 του Ν.Δ. 3843/1958 υποχρεούνται να εμφανίζουν στα βιβλία τους σε ειδικούς λογαριασμούς αποθεματικών, καθώς και στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, το μέρος των αδιανέμητων καθαρών κερδών που προκύπτουν σε κάθε διαχειριστική χρήση και τα οποία προέρχονται από έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας με βάση τις διατάξεις νόμων ή από έσοδα φορολογηθέντα ή προσδιορισθέντα κατά ειδικό τρόπο, ως εξής:*

*α. Τα αδιανέμητα καθαρά κέρδη που προέρχονται από έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας εισοδήματος, ήτοι τα προερχόμενα από τόκους εντόκων γραμματίων του Δημοσίου, τόκους καταθέσεων σε ξένο νόμισμα, τόκους ομολογιακών δανείων της Ευρωπαϊκής Τράπεζας Επενδύσεων κ.λπ. θα εμφανίζονται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 41.90 "Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα" με περαιτέρω ανάλυση αυτού σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς, κατά κατηγορία εσόδου.*

*β. Τα αδιανέμητα καθαρά κέρδη που προέρχονται από φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και επί των οποίων έχει γίνει παρακράτηση φόρου, ήτοι τα προερχόμενα από τόκους καταθέσεων επί των οποίων έχουν εφαρμογή οι διατάξεις*



του άρθρου 21 του Ν. 1921/1991, από ωφέλεια των περιπτώσεων α και β της παράγ. 1 του άρθρου 32 του Ν.Α. 3323/1955 κ.λπ. θα εμφανίζονται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 41.91 "Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο" με περαιτέρω ανάλυση αυτού σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς, κατά κατηγορία εσόδου και συντελεστή παρακρατηθέντος φόρου.

Σε περίπτωση κατά την οποία τα έσοδα που αναφέρονται στις πιο πάνω περιπτώσεις α και β είναι μεγαλύτερα των κερδών του ισολογισμού, στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων θα εμφανισθεί ως αποθεματικό, το ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση, από τα κέρδη του ισολογισμού, του φόρου εισοδήματος, των τυχόν κρατήσεων για σχηματισμό αποθεματικών (τακτικού, αφορολόγητων εκπτώσεων αναπτυξιακών νόμων, ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων), των τυχόν διανεμομένων ποσών κ.λπ.

γ. Τα κέρδη των τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων, κατά το μέρος που υπερβαίνουν τα προσδιοριζόμενα βάσει των διατάξεων του άρθρου 36α του Ν.Α. 3323/1955, τεκμαρτά κέρδη, κατά το μέρος που δεν φορολογήθηκαν, θα εμφανίζονται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 41.92 "Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων".

δ. Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί των προηγούμενων περιπτώσεων θα πιστώνονται με το υπόλοιπο των αφορολόγητων εσόδων ή των εσόδων που φορολογήθηκαν κατά ειδικό τρόπο ή των πέραν των τεκμαρτών προκυψάντων καθαρών κερδών, κατά περίπτωση, που απομένει μετά την αφαίρεση από αυτά του μέρους που διανέμεται με οποιαδήποτε μορφή, καθώς και του φόρου που αναλογεί στο διανεμόμενο αυτό ποσό.

ε. Το προβλεπόμενο από τις διατάξεις της παράγ. 4 του άρθρου 10 του Α.Ν. 148/1967 αφορολόγητο αποθεματικό (υπεραξία από πώληση χρεογράφων), οι σχηματιζόμενες, βάσει αναπτυξιακών νόμων (Ν. 1892/1990, Ν. 1262/1982 κ.λπ.), αφορολόγητες εκπτώσεις, το σχηματιζόμενο, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 1828/1989 ή την αριθ. 1055503/10177/ΠΟΛ 1119/1989 απόφαση των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων κ.λπ., θα εμφανίζονται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 41.08 "Αφορολόγητα αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων" με περαιτέρω ανάλυση αυτού σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς, κατά νόμο.

στ. Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί 41.90, 41.91, 41.92 των περιπτώσεων α, β, γ θα καταχωρούνται στα προβλεπόμενα από τις παραγράφους 4.1.103 και 4.1.302 του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου (Π.Δ. 1123/1980) υποδείγματα Ισολογισμού και Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων, ως ακολούθως:



- Στην κατηγορία A-IV "Αποθεματικά Κεφάλαια" του Παθητικού του Ισολογισμού, το κονδύλι 5 διαμορφώνεται ως εξής:

41.08 + } 5. Αφορολόγητα αποθεματικά 41.90 έως 92} ειδικών διατάξεων νόμων - Στον Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων, μετά την κατηγορία 6 προστίθενται οι εξής νέες κατηγορίες:

41.90 6α. Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα

41.91 6β. Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο

41.92 6γ. Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων.

2. Τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο έχουν ανάλογη εφαρμογή και επί των αλλοδαπών επιχειρήσεων και οργανισμών που έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, οι οποίες υποχρεούνται να εμφανίζουν διακεκριμένα σε ιδιαίτερους λογαριασμούς αποθεματικών τα ποσά των καθαρών κερδών που απηλλάγησαν της φορολογίας βάσει διατάξεων νόμων, τα κέρδη που φορολογήθηκαν κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, τα κέρδη από πώληση χρεογράφων κ.λπ.

3. Με τα οριζόμενα στην απόφαση αυτή δεν επέρχεται καμία επιβάρυνση στον προϋπολογισμό.

4. Η παρούσα να δημοσιευθεί στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως.”

Επίσης διαχρονικά έχουν δοθεί περαιτέρω επεξηγήσεις για την απεικόνιση των αποθεματικών διατάξεις. Ενδεικτικά αναφέρονται,<sup>29</sup>

1.Αρ.Πρωτ1110730/2007

2.Απόφ.1033749/2003

3.ΠΟΛ.1259/2001

4.ΠΟΛ.1108/2000

5.ΠΟΛ.1272/1998

6.ΠΟΛ.1103/1998

7.Γνωμάτευση Ε.ΣΥ.Λ<sup>30</sup>.295/1998

8.ΠΟΛ.1059/1996

<sup>29</sup> Πηγή <http://www.e-forelogia.gr>

<sup>30</sup> Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής



9.ΠΟΛ.1070/1996

10.Γνωμάτευση Ε.ΣΥ.Λ.248/1995

11.ΠΟΛ. 1341/1993

## 2

---

### ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ

Δικαστήριο: ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ

Τόπος: ΑΘΗΝΑ

Αριθ. Απόφασης: 1912

Έτος: 2009

ΘΕΜΑ: Αντισυνταγματική η διάταξη του άρθρου 8 Ν. 2579/1998 περί καταβολής φόρου εισοδήματος επί αποθεματικών ημεδαπών Α.Ε..

Περίληψη

Φορολογικός Νόμος

Αντισυνταγματική η διάταξη του άρθρου 8 Ν. 2579/1998 με την οποία επιβλήθηκε, μεταξύ άλλων, στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, η υποχρέωση να καταβάλουν φόρο εισοδήματος επί του 40% των αποθεματικών, τα οποία είχαν εμφανισθεί στον τελευταίο πριν την 01/10/1997 ισολογισμό τους και τα οποία έως τότε δεν είχαν διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί.

Κείμενο Απόφασης

Αριθμός 1912/2009

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ



## ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 14 Μαρτίου 2008, με την εξής σύνθεση: Γ. Παναγιωτόπουλος, Πρόεδρος, Φ. Αρναούτογλου, Ν. Σκλίας, Θ. Παπαευαγγέλου, Αικ. Συγγούνα, Ν. Ρόζος, Αν. Γκότσης, Δ. Μπριόλας, Ν. Μαρκουλάκης, Δ. Μαρινάκης, Σ. Χαραλάμπους, Γ. Παπαγεωργίου, Ι. Μαντζουράνης, Α. Σακελλαροπούλου, Α. Χριστοφορίδου, Μ.-Ε. Κωνσταντινίδου, Α. Καραμιχαλέλης, Α.-Γ. Βώρος, Κ. Ευστρατίου, Ε. Αναγνωστοπούλου, Γ. Ποταμιάς, Ε. Νίκα, Ι. Γράβαρης, Γ. Τσιμέκας, Σ. Μαρκάτης, Δ. Γρατσίας, Β. Γρατσίας, Α. Ντέμσιας, Σ. Παραμυθιώτης, Φ. Ντζίμας, Σ. Χρυσικοπούλου, Η. Τσακόπουλος, Β. Καλαντζή, Σύμβουλοι, Ι. Σύμπλης, Β. Μόσχου, Πάρεδροι. Γραμματέας ο Β. Μανωλόπουλος.

Για να δικάσει την από 2 Οκτωβρίου 2002 αίτηση:

του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε.Ε. Αθηνών, ο οποίος παρέστη με την Χρυσσαυγή Αυγερινού, Νομικό Σύμβουλο του Κράτους,

κατά της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία "ΠΕΡΣΕΥΣ ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΤΕΧΝΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ", που εδρεύει στην Κηφισιά Αττικής (Κολοκοτρώνη 12), η οποία παρέστη με το δικηγόρο Αντώνιο Μουχτούρη (Α.Μ. 4393), που τον διόρισε με ειδικό πληρεξούσιο.

Η πιο πάνω αίτηση παραπέμφθηκε στην Ολομέλεια του Δικαστηρίου, κατόπιν της υπ' αριθμ. 170/2006 αποφάσεως του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας, προκειμένου να επιλύσει η Ολομέλεια το ζήτημα που αναφέρεται στην απόφαση.

Με την αίτηση αυτή ο αναιρεσείων Προϊστάμενος επιδιώκει να αναιρεθεί η υπ' αριθμ. 1458/2002 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών. Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της παραπεμπτικής αποφάσεως, η οποία επέχει θέση εισηγήσεως από τον Εισηγητή, Σύμβουλο Ι. Γράβαρη.

Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε την εκπρόσωπο του αναιρεσείοντος Προϊσταμένου, η οποία ανέπτυξε και προφορικά τους προβαλλόμενους λόγους αναιρέσεως και ζήτησε



να γίνει δεκτή η αίτηση και τον πληρεξούσιο της αναιρεσίβλητης εταιρείας, ο οποίος ζήτησε την απόρριψή της.

Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη σε αίθουσα του δικαστηρίου και

Αφού μελέτησε τα σχετικά έγγραφα

Σκέφθηκε κατά το Νόμο

1. Επειδή, η κρινόμενη αίτηση ασκήθηκε, κατά το νόμο, χωρίς καταβολή παραβόλου.
2. Επειδή, με την αίτηση αυτή ζητείται η αναίρεση της 1458/2002 αποφάσεως του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, με την οποία απορρίφθηκε έφεση του Δημοσίου κατά της 6638/2000 αποφάσεως του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών. Με την τελευταία αυτή απόφαση, κατ’ αποδοχή προσφυγής τής αναιρεσίβλητης εταιρείας, είχε ακυρωθεί η σιωπηρή απόρριψη, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φορολογίας Ανωνύμων Εμπορικών Εταιρειών Αθηνών, επιφυλάξεως που είχε διατυπώσει η εν λόγω εταιρεία στην 682/29.4.1998 δήλωσή της «αποδόσεως φόρου εισοδήματος για τα αφορολόγητα αποθεματικά βάσει του άρθρου 8 του Ν. 2579/1998», περαιτέρω δε, με την ίδια πρωτόδικη απόφαση, είχε γίνει δεκτή η πιο πάνω επιφύλαξη και είχε διαταχθεί η επιστροφή στην αναιρεσίβλητη του αντίστοιχου φόρου, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος.
3. Επειδή, επί της παρούσης υποθέσεως εκδόθηκε η 170/2006 απόφαση του Β’ Τμήματος του Συμβουλίου τής Επικρατείας, με την οποία το Τμήμα ήχθη στην κρίση ότι είναι αντισυνταγματική η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 8 του Ν. 2579/1998, παραπέμφθηκε δε, κατόπιν αυτού, στην Ολομέλεια του Δικαστηρίου το ζήτημα της συνταγματικότητας της εν λόγω διατάξεως, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 100 παρ.5 του Συντάγματος, καθώς και η υπόθεση στο σύνολό της, λόγω μείζονος σπουδαιότητας, κατά το άρθρο 14 παρ.2 του Π.Δ. 18/1989 (Α’ 8).
4. Επειδή, μετά τη συζήτηση της υποθέσεως ενώπιον της Ολομελείας του Συμβουλίου της Επικρατείας κατά την αρχικώς ορισθείσα δικάσιμο της 4.5.2007, η υπόθεση, σύμφωνα με την από 3.12.2007 πράξη τού Προέδρου τού Δικαστηρίου, η



οποία εκδόθηκε κατ' εφαρμογή των άρθρων 307 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, σε συνδυασμό με τα άρθρα 20, 21 και 40 του Π.Δ. 18/1989, νομίμως ανασυζητήθηκε κατά την παρούσα δικάσιμο, εφ' όσον πριν ολοκληρωθεί η διάσκεψη, απεβίωσε ο Σύμβουλος της Επικρατείας Ν. Ντούβας, που είχε μετάσχει στη σύνθεση του Δικαστηρίου κατά τη συζήτηση της 4 Μαΐου 2007.

5. Επειδή, η κρινόμενη αίτηση ασκείται παραδεκτώς.

6. Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 78 του Συντάγματος, «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους στις οποίες αναφέρεται ο φόρος.». Κατά δε την παράγραφο 2 του ίδιου άρθρου, «Φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε.».

7. Επειδή, κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του Ν. 2238/1994 (Α' 151), σε φόρο εισοδήματος υπόκεινται, μεταξύ άλλων, οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες (περ.α). Εξ άλλου, στα μεν άρθρα 34 και 38 του Κώδικα αυτού προβλέπεται ότι ορισμένα κέρδη από τεχνικές επιχειρήσεις ή από την πώληση χρεογράφων απαλλάσσονται από το φόρο, εφ' όσον, μεταξύ άλλων, εμφανίζονται σε λογαριασμούς αφορολόγητων αποθεματικών, φορολογούμενα, κατά τις ισχύουσες διατάξεις, σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους ή διάλυσης της επιχείρησης, στο δε άρθρο 106 παρ. 4 του ίδιου Κώδικα ορίζονται τα εξής: «Αφορολόγητα αποθεματικά ανώνυμων εταιρειών, εταιρειών περιορισμένης ευθύνης ή συνεταιρισμών, ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους, διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα οποτεδήποτε, φορολογούνται κατά το χρόνο της διανομής ή κεφαλαιοποίησης με βάση τις διατάξεις του παρόντος στο όνομα του νομικού προσώπου, μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου. Τα ως άνω διανεμόμενα ή φορολογούμενα αποθεματικά φορολογούνται αυτοτελώς, μη συναθροιζομένων των ποσών αυτών με το προκύπτον αποτέλεσμα του ισολογισμού, κατά το χρόνο που γίνεται η διανομή ή η κεφαλαιοποίηση. [']». Ακολούθησε ο Ν. 2579/1998 (Α'31),



στο άρθρο 8 του οποίου ορίστηκαν τα ακόλουθα: «1. Επιβάλλεται αυτοτελής φορολογία εισοδήματος με συντελεστή δεκαεπτάμισι τοις εκατό (17,5%) στο σαράντα τοις εκατό (40%) των αποθεματικών υπεραξίας χρεωγράφων που απηλλάγησαν από τη φορολογία εισοδήματος κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 38 του Ν. 2238/1994, τα οποία έχουν προκύψει από αγοραπωλησία χρεωγράφων και εμφανίσθηκαν στον τελευταίο ισολογισμό που έκλεισαν πριν από την 1.1.1997 τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994 και τα οποία δεν έχουν διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου. Τα πιο πάνω νομικά πρόσωπα έχουν τη δυνατότητα, εφόσον το επιθυμούν, να φορολογηθούν αυτοτελώς με τον ίδιο συντελεστή και για ποσά αποθεματικών μεγαλύτερα του σαράντα τοις εκατό (40%) των σχηματισθέντων ως άνω αποθεματικών, εφόσον υποβάλλουν τη σχετική δήλωση καταβολής του φόρου μέσα στην προθεσμία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου αυτού. Για το συνολικό κατά τα ανωτέρω επιβαλλόμενο φόρο επί των σχηματισθέντων αποθεματικών υποχρεούνται τα νομικά πρόσωπα να υποβάλλουν ιδιαίτερη δήλωση για την καταβολή του οφειλόμενου φόρου. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία του νομικού προσώπου δημόσια οικονομική υπηρεσία μέσα σε δύο (2) μήνες από τη δημοσίευση του παρόντος νόμου. Ο φόρος που προκύπτει με βάση τη δήλωση καταβάλλεται σε πέντε (5) ίσες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες τέσσερις την τελευταία εργάσιμη ημέρα των τεσσάρων επόμενων, από την υποβολή της δήλωσης, διμήνων. Με την καταβολή του φόρου αυτού για τα φορολογηθέντα αποθεματικά εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων αυτών. Τα φορολογηθέντα αποθεματικά, μετά την αφαίρεση του φόρου που καταβάλλεται, εμφανίζονται σε ειδικούς λογαριασμούς στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης και δύνανται οποτεδήποτε να διανεμηθούν ή να κεφαλαιοποιηθούν ή να εξαχθούν στο εξωτερικό, προκειμένου για αλλοδαπές επιχειρήσεις, χωρίς περαιτέρω φορολογική επιβάρυνση. Οι διατάξεις του άρθρου 113 του Ν. 2238/1994, του Ν. 4125/1960 και του Ν. 2523/1997 εφαρμόζονται ανάλογα και στο φόρο που οφείλεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου αυτού. 2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου έχουν ανάλογη εφαρμογή και για όλα εν γένει τα σχηματισθέντα αποθεματικά από τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου



101 του Ν. 2238/1994, που προέρχονται από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο πρόκυψής τους, λόγω απαλλαγής αυτών κατ’ εφαρμογή διατάξεων νόμων ή εγκυκλίων διαταγών και τα οποία δεν έχουν διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί μέχρι το χρόνο δημοσίευσης του παρόντος νόμου. 3. Ειδικά για την εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου στα αφορολόγητα αποθεματικά των τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων που σχηματίστηκαν από τα πέραν των τεκμαρτών κερδών πραγματικά κέρδη τους, τα οποία προέκυψαν από την εκτέλεση έργων στην ημεδαπή και στην αλλοδαπή, ο συντελεστής φορολόγησης αυτών ορίζεται σε ποσοστό δωδεκάμισι τοις εκατό (12,5%). 4. 5. Οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 106 του Ν. 2238/1994 εξακολουθούν να ισχύουν για το μέρος των αφορολόγητων αποθεματικών που διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται και τα οποία δεν φορολογήθηκαν με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου.»

8. Επειδή, με το ανωτέρω άρθρο 8 του Ν. 2579/1998, επεβλήθη, μεταξύ άλλων, στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, η υποχρέωση να καταβάλουν φόρο εισοδήματος επί τού σαράντα τοις εκατό των αποθεματικών, τα οποία είχαν εμφανισθεί στον τελευταίο πριν την 1.1.1997 ισολογισμό τους και τα οποία έως τότε δεν είχαν διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί και, ως εκ τούτου, δυνάμει τού άρθρου 38 του Ν. 2238/1994 ή άλλων ανάλογων διατάξεων, παρέμεναν αφορολόγητα. Η εν λόγω ρύθμιση του Ν. 2579/1998, ασχέτως εάν θεσπίζονται με αυτήν συντελεστές (17,5% ή 12,5% κατά τα προεκτεθέντα) που είναι μικρότεροι των γενικώς ισχυόντων στη φορολογία εισοδήματος (όπως τονίζεται στην εισηγητική έκθεση του νόμου), συνιστά αναδρομική επαχθή μεταβολή τού φορολογικού καθεστώτος των εταιρειών, στις οποίες αναφέρεται. Τούτο δε διότι επιβάλλεται, πάντως, αμέσως και υποχρεωτικώς, φόρος εισοδήματος για ύλη, η οποία, κατά τον σχηματισμό της και μέχρι τη δημοσίευση του πιο πάνω νόμου, ήταν αφορολόγητη, εξαρτώμενη, για την υπαγωγή της σε φόρο, από γεγονότα μελλοντικά και, κατ’ αρχήν, συναπτόμενα με τη βούληση των εταιρειών αυτών (διανομή ή κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών ή διάλυση της εταιρείας). Συνεπώς, η εν λόγω διάταξη του άρθρου 8 του Ν. 2579/1998, καθόσον η θεσπιζόμενη με αυτήν ως άνω φορολογική υποχρέωση εκτείνεται πέραν τού προηγουμένου τής επιβολής της έτους, καταλαμβάνοντας αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί πριν από την 1.1.1997, αντίκειται στο προπαρατεθέν (σκέψη 6) άρθρο



78 παρ. 2 του Συντάγματος, και είναι, ως εκ τούτου, μη εφαρμοστέα. Μειοψήφησε ο Σύμβουλος Ν. Σκλίας, κατά την γνώμη του οποίου η ως άνω διάταξη δεν μεταβάλλει επί το δυσμενέστερον το φορολογικό καθεστώς των εν λόγω επιχειρήσεων, δεδομένου ότι, κατά τον χρόνο σχηματισμού των αποθεματικών, αυτά δεν ήταν εν όλω ή εν μέρει αφορολόγητα, αλλά είχαν, απλώς, υπαχθεί σε καθεστώς προσωρινής απαλλαγής, αφού τα αποθεματικά αυτά ήταν, εν πάση περιπτώσει, φορολογητέα είτε κατά την κεφαλαιοποίηση, είτε κατά την διανομή στους μετόχους είτε, τέλος, με την διάλυση της επιχειρήσεως, κατά τις ανωτέρω διατάξεις.

9. Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από την αναιρεσιβαλλομένη απόφαση, η αναιρεσίβλητη ανώνυμη εταιρεία, εδρεύουσα στην Αθήνα, υπέβαλε στις 29.4.1998 στη Δ.Ο.Υ. Φορολογίας Ανωνύμων Εμπορικών Εταιρειών Αθηνών, την ένδικη, υπ’ αριθ. 682/1998, δήλωση «απόδοσης φόρου εισοδήματος για τα αφορολόγητα αποθεματικά βάσει του άρθρου 8 του Ν. 2579/1998». Με τη δήλωση αυτή «δήλωσε αφορολόγητα αποθεματικά, προερχόμενα από κέρδη, τα οποία έως την 31.12.1996 είχαν απαλλαγεί από τη φορολογία εισοδήματος, κατ’ εφαρμογή ειδικών διατάξεων νόμων, ύψους 440.820.468 δρχ., από τα οποία ήταν φορολογητέο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν. 2579/1998, ποσό 176.328.187 δρχ. (440.820.468 X 40%), κατέβαλε δε την πρώτη δόση του αναλογούντος φόρου, συνολικού ύψους 22.041.023 δρχ. (176.328.187 δρχ. X συντελεστή 12,5%).». Στην ίδια δήλωση όμως διατύπωσε επιφύλαξη, κατά την οποία το πιο πάνω ποσό αποθεματικών δεν υπόκειται στο φόρο του άρθρου 8 Ν. 2579/1998, διότι, μεταξύ άλλων, «πρόκειται για αντισυνταγματική αναδρομική φορολόγηση των εν λόγω αποθεματικών». Προσφυγή της αναιρεσίβλητης κατά της σιωπηρής απόρριψης της εν λόγω επιφυλάξεως έγινε, κατά τα προεκτεθέντα (σκέψη 2), δεκτή πρωτοδίκως, έφεση δε του Δημοσίου κατά της πρωτόδικης απόφασης απορρίφθηκε με την ήδη αναιρεσιβαλλομένη απόφαση. Με την τελευταία αυτή απόφαση, το Διοικητικό Εφετείο έκρινε ότι η διάταξη του άρθρου 8 του Ν. 2579/1998, επιβάλλοντας φόρο εισοδήματος σε μέρος (40%) αποθεματικών που είχαν, όπως τα ένδικα, σχηματισθεί πριν από την 1.1.1997 από κέρδη που είχαν προκύψει «πριν από την ημερομηνία αυτή και απαλλάσσονταν προσωρινώς, κατά το χρόνο που πραγματοποιήθηκαν, με βάση ειδικές διατάξεις νόμου, έως τη διανομή ή κεφαλαιοποίησή τους, η οποία δεν είχε συντελεσθεί μέχρι



την έναρξη ισχύος του Ν. 2579/1998», ήταν ανίσχυρη, ως αντικείμενη στο άρθρο 78 παρ. 2 του Συντάγματος, και ότι, ως εκ τούτου, δεν ήταν νόμιμη η κατά τη διάταξη αυτή φορολόγηση των εν λόγω αποθεματικών και, συνακόλουθα, δεν ήταν νόμιμη η απόρριψη της ένδικης επιφύλαξης. Η κρίση αυτή τής αναιρεσιβαλλομένης αποφάσεως είναι, κατά τα εκτεθέντα στην προηγούμενη σκέψη, νομίμως αιτιολογημένη, τα δε περί του αντιθέτου προβαλλόμενα με την κρινόμενη αίτηση, ως προς τη συνταγματικότητα της ως άνω διατάξεως (όπως αναπτύσσονται και με τα από 20.4.2005, 14.5.2007 και 18.3.2008 εμπροθέσμως υποβληθέντα υπομνήματα του Δημοσίου προς το Δικαστήριο) είναι αβάσιμα και απορριπτέα.

10. Επειδή, κατόπιν αυτών, δεδομένου δε ότι δεν προβάλλεται άλλος λόγος αναιρέσεως, η κρινόμενη αίτηση πρέπει ν' απορριφθεί στο σύνολό της, να επιβληθεί δε στο Δημόσιο η δικαστική δαπάνη τής αναιρεσίβλητης για όλες τις παραστάσεις της, στο Β' Τμήμα τού Συμβουλίου τής Επικρατείας και στην Ολομέλεια του Δικαστηρίου [460 και 920 (460 + 460) ευρώ, αντιστοίχως, τουτέστιν 1380 ευρώ συνολικά].

Διά ταύτα

Απορρίπτει την αίτηση.

Επιβάλλει στο Δημόσιο τη δικαστική δαπάνη τής αναιρεσίβλητης, η οποία ανέρχεται σε χίλια τριακόσια ογδόντα (1380) ευρώ, σύμφωνα με το σκεπτικό.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα την 1η Οκτωβρίου 2008 και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 10 Ιουνίου 2009.

Ο Πρόεδρος

Ο Γραμματέας

Γ. Παναγιωτόπουλος

Β. Μανωλόπουλος



---

## ΠΗΓΕΣ

---

### ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

---

#### 1. Αληφαντής Στ. Γεώργιος

---

- “Διανεμόμενα Κέρδη ΑΕ & ΕΠΕ”, 5<sup>η</sup> έκδοση 2008

#### 2. Κορομηλάς Α. Γεώργιος

---

- “Φορολογικές Σημειώσεις 2010”, 10<sup>η</sup> έκδοση
- “Λογιστικές – Φοροτεχνικές Εργασίες Τέλους Χρήσης”, Ιανουάριος 2009
- 

#### 3. Τότσης Ν. Χρήστος

---

- “Ερμηνεία Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών & Φυσικών Προσώπων”, 4εις τόμοι έκδοση 3<sup>η</sup> 2008

### ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ

---

#### 1. Δωρής Μιχάλης

---

Στο πλαίσιο σειράς μαθημάτων που διεξήχθησαν για το μεταπτυχιακό τμήμα “Φορολογία & Ελεγκτική” του ΠΑΝΤΕΙΟΥ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟΥ για το έτος 2008.

- “Ερμηνεία και Ανάλυση των φορολογικών διατάξεων του Ν.2238/1994”

#### 2. Κορομηλάς Α. Γεώργιος

---

Στο πλαίσιο σειράς μαθημάτων που διεξήχθησαν για το μεταπτυχιακό τμήμα “Φορολογία & Ελεγκτική” του ΠΑΝΤΕΙΟΥ ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟΥ για το έτος 2009.

- “Φορολογία και Διάθεση Κερδών”



- “Φορολογία Μερισμάτων ΑΕ”
- “Διανομή Αποθεματικών από απαλλασσόμενα κέρδη”

Στα πλαίσια σεμιναρίου που διεξήχθη στις 31.3.2010 για τις επικείμενες αλλαγές στον Ν.2238/1994 με βάση το σχέδιο νόμου που είχε δημοσιευτεί.

- “Αλλαγές σύμφωνα με τον Ν.3842/2010”, τελικές αλλαγές βάσει του νόμου.

## ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ – ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΑ ΠΕΡΙΟΔΙΚΑ

- “ΛΟΓΙΣΤΗΣ”, της Λογιστικής Φορολογικής και Οικονομικής Επιθεώρησης του Ομίλου ΤΟΤΣΗ ΑΕΒΕ.
  - **Τεύχος Ιουνίου 2010**  
-“Φορολογία Νομικών Προσώπων πριν και μετά το Ν.3842/2010” του κ. Αληφαντή Στ. Γεώργιου.
  - **Τεύχος Απριλίου 2010**  
-“Τα νέα φορολογικά μέτρα” της κ. Κωσταρέλου Ελένης.
  - **Τεύχος Δεκεμβρίου 2009**  
-“Αφορολόγητα αποθεματικά άρθρου 8 του Ν.2579/1998” παράθεση απόφασης του ΣΤΕ και σχόλια της επιστημονικής ομάδας.
  - **Τεύχος Οκτωβρίου 2009**  
-“Οι αμοιβές των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου της Ανώνυμης Εταιρείας” του κ. Γρηγοράκου Θεοδώρου.
- “EPSILON 7”, του Ομίλου Εταιρειών Epsilon .Net
  - **Τεύχη Απριλίου -210- 27 Απριλίου 2010 & -209- 20 Απριλίου 2010**  
-“Αποθεματικά: Έννοια και διακρίσεις - Λογιστική παρακολούθηση” του κ. Ζιγκερίδη Δημήτριου.
  - **Τεύχη -193- 28 Δεκεμβρίου 2009, -181- 6 Οκτωβρίου 2010, -180- 29 Σεπτεμβρίου 2009**  
-“Αφορολόγητο αποθεματικό του Ν.3299/2004” του κ. Παραστατίδη Ι. Χρήστου

## ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

Από τις πηγές του διαδικτύου αναζητήθηκαν οι τελευταίες κωδικοποιημένες διατάξεις.



- <http://www.logistis.gr>
- <http://www.e-forologia.gr>
- <http://www.taxheaven.gr>
- <http://www.parliament.gr>
- <http://www.naftemporiki.gr>