



**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ
ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

ΤΙΤΛΟΣ ΠΤΥΧΙΑΚΗΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ:

*Λογιστική και φορολογική αντιμετώπιση των κερδών των
Ανωνύμων Εταιριών*



Επιστημονικός Υπεύθυνος: Χρονάκης Ιωάννης

Επιμέλεια: Αφορδακός Κωσταντίνος, Α.Μ:6791

Ηράκλειο 2014

Περιεχόμενα

Πρόλογος	5
ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ : ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ	6
1. Θεσμικό πλαίσιο και εισαγωγικές έννοιες φορολογίας εισοδήματος.....	6
1.1 Η φορολογική νομοθεσία των επιχειρήσεων	6
1.1.1 Φορολογική δικαιοσύνη.....	6
1.1.2 Φορολογική μεταχείριση της επιχείρησης.....	8
1.1.3 Κριτήρια επιχειρηματικής δράσης	9
1.2 Προσδιορισμός της έννοιας του εισοδήματος & του κέρδους.....	11
1.3 Φόρος, είδη και διακρίσεις.....	11
1.3.1 Δασμοί.....	13
1.4 Οι βασικές αρχές της φορολογίας εισοδήματος (N2238/1994).....	14
1.5 Αντικείμενο & υποκείμενο φόρου	15
1.6 Το ισχύον φορολογικό σύστημα	15
1.7 Φοροδιαφυγή.....	15
1.8 Οι φορολογικές υποχρεώσεις των φυσικών και νομικών προσώπων βάσει του εισοδήματος τους	16
1.8.1 Οι διάφορες πηγές προέλευσης εισοδήματος	16
1.8.2 Υπολογισμός φόρου ανά πηγή εισοδήματος	16
1.8.2.1 Εισόδημα από ακίνητα.....	16
1.8.2.2 Εισόδημα από κινητές αξίες.....	17
1.8.2.3 Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις.....	18

1.8.2.4 Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.....	18
1.8.2.5 Εισόδημα από ελεύθερα επαγγέλματα.....	20
1.8.2.6 Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.....	21
2. Διαφοροποιήσεις μεταξύ νομικών μορφών επιχειρήσεων.....	28
2.1 Εισαγωγή.....	28
2.2 Νομική μορφή επαγγελματικής δραστηριότητας	28
2.2.1 Η Ανώνυμη Εταιρία (Α.Ε.)	29
2.2.2 Η Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.).....	31
2.2.3 Προσωπικές Εταιρίες	32
<i>ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ: ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΔΙΕΡΕΥΝΗΣΗ</i>	37
3. Φορολογία Νομικών Προσώπων	37
3.1 Νομικά Πρόσωπα υποκείμενα στο φόρο	37
3.2 Υπόχρεοι Υποβολής Δήλωσης – Προθεσμία υποβολής.....	37
3.2.1 Υπόχρεοι Υποβολής Δήλωσης.....	37
3.2.2 Προθεσμία Υποβολής Δήλωσης	38
3.3 Συντελεστής Φόρου	39
3.3.1 Συντελεστές φορολογίας Νομικών Προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα	39
3.3.2 Μείωση Συντελεστών Φορολογίας.....	41
3.4 Φορολογία Κερδών Ανωνύμων Εταιριών.....	42
3.4.1 Φορολογία επί του συνόλου των κερδών.....	42
3.4.2 Φορολογία διανεμόμενων κερδών	43

3.4.3 Προκαταβολή φόρου.....	44
3.4.4 Μείωση Προκαταβολής.....	45
3.5 Καταβολή φόρου εισοδήματος	48
3.6 Διάθεση Κερδών	48
3.6.1 Σειρά διάθεσης κερδών	48
3.6.2 Περιορισμοί διάθεσης κερδών	49
3.6.3 Τακτικό Αποθεματικό	50
3.6.4 Διανομή Μερισματος.....	50
3.6.5 Αποθεματικό από Αφορολόγητα Έσοδα	51
3.7 Οι αλλαγές στην φορολογία εισοδήματος των Ανωνύμων Εταιριών με τον Ν. 4110/2013.....	51
3.7.1 Αλλαγές στον τρόπο φορολόγησης νομικών προσώπων.....	51
3.7.2 Αλλαγές στην φορολογία των Ανωνύμων Εταιριών	52
3.7.3 Αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος των αποθεματικών	57
3.8 Πρακτική εφαρμογή φορολογίας εισοδήματος και διανομής κερδών Α.Ε.	59
3.8.1. Παράδειγμα εφαρμογής	59
Συμπεράσματα	76
Βιβλιογραφία.....	77

Πρόλογος

Ως Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών & Νομικών Προσώπων ορίζεται ένα σύνολο διαχρονικού σχεδιασμού διατάξεων και νομοθετημάτων, τα οποία για να εκπληρώσουν το σκοπό τους απαιτείται συνδυαστική ανάλυση από τον εκάστοτε λογιστή – φοροτεχνικό. Εμείς στην προσέγγιση μας αυτή θα προσπαθήσουμε να αποδώσουμε με τον καλύτερο δυνατό τρόπο, το περιεχόμενο και τον τρόπο εφαρμογής των διατάξεων αυτών, όχι τόσο στα Φυσικά, όσο στα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου και Ιδιωτικού Δικαίου, και πιο συγκεκριμένα στις Ανώνυμες Εταιρίες

Στο πρώτο μέρος αναφερόμαστε στο θεσμικό πλαίσιο της φορολογίας των επιχειρήσεων, κάνοντας ειδική μνεία σε ορισμούς όπως αυτόν του φόρου και των διακρίσεων του, των δασμών, του επιχειρηματικού κέρδους, και της έννοιας της φοροδιαφυγής. Στη συνέχεια αναφερόμαστε στην επιχείρηση ως αντικείμενο φόρου, με ότι αυτό συνεπάγεται από φορολογικής άποψης, δηλαδή έσοδα, κέρδη κλπ.

Στο δεύτερο μέρος αναφερόμαστε στις διάφορες νομικές μορφές των επιχειρήσεων, ενώ στην συνέχεια εμβαθύνουμε ακόμη περισσότερο την φορολογία των νομικών προσώπων και ιδιαίτερα στον τρόπο φορολόγησης των Ανωνύμων Εταιριών, παραθέτοντας το προηγούμενο και το νέο καθεστώς φορολόγησης των κερδών της. Η προσέγγιση μας ολοκληρώνεται με την παράθεση ολοκληρωμένων παραδειγμάτων φορολόγησης μιας Ανώνυμης Εταιρίας με το νέο φορολογικό καθεστώς, δηλαδή τον Ν. 4110/2013 συγκρίνοντας τον με τον προηγούμενο, ενώ κλείνοντας εκθέτουμε τα δικά μας συμπεράσματα σχετικά με τις διαφορές και ποιος νόμος τελικά λειτουργεί προς το συμφέρον του μελλοντικού επιχειρηματία.

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ: ΘΕΩΡΗΤΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ

1. Θεσμικό πλαίσιο και εισαγωγικές έννοιες φορολογίας εισοδήματος

1.1 Η φορολογική νομοθεσία των επιχειρήσεων

1.1.1 Φορολογική δικαιοσύνη

Για να ασκηθεί φορολογική δικαιοσύνη σε όλες τις επιχειρήσεις που λειτουργούν σε ένα κράτος, οι συνταγματικές διατάξεις κατοχυρώνουν φορολογικές ρυθμίσεις καθώς και περιορισμούς στην άσκηση του φορολογικού δικαιώματος της πολιτείας.

- Η φορολογική δικαιοσύνη αρχικά ορίζει τη φοροδοτική ικανότητα (άρθρο 4 & 5 του Συντάγματος του 1975) των επιχειρήσεων. Συγκεκριμένα αναφέρει ότι οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν αδιακρίτως στα δημόσια βάρη ανάλογα με τις δυνάμεις τους. Επίσης το ίδιο άρθρο καθιερώνει την αρχή της νομικής και φορολογικής ισότητας, «όλοι οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου». Από τη φορολογική ισότητα απορρέουν δύο θεμελιώδη δημοσιονομικά αξιώματα¹:
- Της αρχής της καθολικότητας του φόρου
- Της αρχής της συμμετοχής στα δημόσια βάρη ανάλογα με τη φοροδοτική ικανότητα του καθενός.

Η αρχή της συμμετοχής στα δημόσια βάρη συνεπάγεται ότι οι φορολογικοί νόμοι δεν μπορούν να προβαίνουν σε αδικαιολόγητες διακρίσεις ή να επιβαρύνουν κατά τρόπο δυσανάλογο και υπέρμετρο τους πολίτες. Για να γίνει αυτό περισσότερο κατανοητό, ας το δούμε από την πλευρά ενός εισοδήματος που δεν είναι και τόσο σταθερό, όπως το γεωργικό εισόδημα. Οι κλιματολογικές συνθήκες, για παράδειγμα, μπορούν να επηρεάσουν είτε θετικά, είτε αρνητικά τη γεωργία. Αυτό μπορεί να δώσει άλλοτε υψηλό και άλλοτε χαμηλό εισόδημα ή και γιατί όχι αρνητικό. Αντίθετα ένας μισθωτός σε ετήσια βάση έχει σταθερό εισόδημα. Αυτή η διάκριση δεν παραβιάζει συνταγματικές διατάξεις. Με την ίδια λογική ένας άγαμος θα πληρώσει περισσότερο φόρο από έναν έγγαμο, ο οποίος έχει περισσότερες

¹ Αναλογική Φορολογία

υποχρεώσεις, οπότε και θα δαπανήσει μεγαλύτερο μέρος του εισοδήματός του, για να τις καλύψει.

Στον ίδιο τρόπο σκέψης με τα παραπάνω, ταξινομούνται και διαχωρισμοί στη φορολογία, είτε με τη μορφή των φορολογικών τεκμηρίων ή με τη θέσπιση αντικειμενικών κριτηρίων. Καθώς επίσης και η διαφορετική μεταχείριση ημεδαπών νομικών προσώπων που δραστηριοποιούνται στο εξωτερικό.

Τα παραπάνω θεμελιώνονται με το άρθρο 78 του Συντάγματος του 1975. Πιο συγκεκριμένα:

1. Κανένας φόρος δεν μπορεί να επιβληθεί, ούτε να εισπραχθεί αν δεν υπάρχει τυπικά νόμος, ο οποίος να 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.

2. Η αναδρομική ισχύς ενός επιβαλλόμενου φόρου ή οποιουδήποτε οικονομικού βάρους δεν μπορεί να επεκταθεί πέραν από το προηγούμενο έτος από εκείνο που επιβλήθηκε.

3. Κατ' εξαίρεση, όταν επιβάλλεται ή αυξάνεται εισαγωγικός ή εξαγωγικός δασμός ή φόρος κατανάλωσης, επιτρέπεται η είσπραξη τους από τη μέρα που κατατέθηκε στη Βουλή το σχετικό νομοσχέδιο.

4. Το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές ή εξαιρέσεις από τη φορολογία και η απονομή των συντάξεων, δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης.

5. Κατ' εξαίρεση επιτρέπεται, να επιβληθούν με εξουσιοδότηση νόμων πλαισίων, εξισωτικές ή αντισταθμιστικές εισφορές ή δασμοί, καθώς και να ληφθούν οικονομικά μέτρα στο πλαίσιο των διεθνών σχέσεων της χώρας με οικονομικούς οργανισμούς ή μέτρα που αποβλέπουν στην εξασφάλιση της συναλλαγματικής θέσης της χώρας.

1.1.2 Φορολογική μεταχείριση της επιχείρησης

Περισσότερο ενδιαφέρον στη φορολογία παρουσιάζει η επιχείρηση. Αυτό συμβαίνει γιατί, όποιες ρυθμίσεις επιβάλλονται από το νομοθέτη για την ομοιόμορφη μεταχείριση ιδίων προσώπων και καταστάσεων από πλευράς φορολογικής ικανότητας, είναι ανάγκη πολλές φορές να διαχωρίζονται βάση αντικειμενικών κριτηρίων.

Όπως προαναφέρθηκε, η κάθε κατάσταση αντιμετωπίζεται φορολογικά με διαφορετικό τρόπο. Το δύσκολο κομμάτι σε αυτό το σημείο είναι να μεταφέρει ο νομοθέτης τα φορολογικά τεκταινόμενα ως αντικείμενα έννομης τάξης. Αυτό συμβαίνει γιατί η οικονομική ταξινόμηση των ιδιωτικών επιχειρήσεων εμφανίζει ιδιαίτερες δυσκολίες αν θελήσει κανείς να χρησιμοποιήσει ως κριτήρια, αποκλειστικά οικονομικά μόνο στοιχεία, ανεξάρτητα από την προέλευση των παραγωγικών τους συντελεστών. Υπάρχει λοιπόν περίπτωση, πολλές φορές η νομοθεσία να παραβλέπει τις διάφορες επιδράσεις από τη μεταβολή ποικίλων παραγόντων, οι οποίοι μπορεί να τείνουν να προσ αυξάνουν και τις δαπάνες.

- Με τη θεσμοθέτηση νόμων και κανονισμών στις επιχειρήσεις, το κράτος παρεμβαίνει, αλλά και συγχρόνως διασφαλίζει την αυτονομία αυτών. Με διαφορετικά λόγια, η επέμβαση του κράτους δεν είναι μόνο τυπική, υπό την έννοια της τήρησης των τυπικών κανόνων, αλλά και ουσιαστική. Τι σημαίνει αυτό ακριβώς; Το κράτος δεν ασκεί μόνο εξουσιαστική δράση αλλά και επιχειρηματική. Σκοπός της άλλωστε είναι να αναπτυχθεί οικονομικά σε ένα γενικότερο οικονομικό σύνολο, την Ευρωπαϊκή Ένωση. Για να συμβεί αυτό, πρέπει όλα εκείνα τα οικονομικά στοιχεία που την απαρτίζουν, να αναπτυχθούν και αυτά με τη σειρά τους. Διάφοροι τρόποι αυτού του είδους ανάμειξης του κράτους στην οικονομική δραστηριότητα είναι:
- Ίδρυση Ν.Π.Δ.Δ.(Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου)
- Παραχώρηση δημόσιας υπηρεσίας
- Επέμβαση σε ιδιωτικές υπηρεσίες δημοσίου συμφέροντος
- Σύμπραξη μεταξύ δημόσιων και ιδιωτικών φορέων
- Ίδρυση και συμμετοχή σε επιχειρήσεις μικτής οικονομίας
- Αποκρατικοποιήσεις και ιδιωτικοποιήσεις επιχειρήσεων δημοσίου συμφέροντος

- Ενίσχυση ιδιωτικών επιχειρήσεων κλπ.

Η οικονομική ανάπτυξη μέσα στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Ένωσης (Ε.Ο.Κ.) μπορεί πλέον να διευκολυνθεί, αφού οι συνθήκες της Ε.Ο.Κ. δίνουν ιδιαίτερη έμφαση στην ανάπτυξη της επιχειρηματικής δράσης. Η Ε.Ο.Κ. αποτελεί ένα χώρο χωρίς εσωτερικά σύνορα, μέσα στον οποίο διασφαλίζεται η ελεύθερη κυκλοφορία των εμπορευμάτων, των προσώπων, των υπηρεσιών και των κεφαλαίων.

Με αυτά τα δεδομένα, κάθε επιχείρηση μπορεί να δραστηριοποιηθεί στα πλαίσια της ενιαίας αγοράς με ποικίλους τρόπους:

- Με μετακίνηση της έδρας
- Με ίδρυση παραρτήματος ή υποκαταστήματος
- Με παροχή υπηρεσιών σε άλλο κράτος-μέλος
- Με επένδυση των κεφαλαίων της σε άλλες χώρες, εντός της Ε.Ε.
- Με ελεύθερη διακίνηση των εμπορευμάτων και των υπηρεσιών της κλπ.

Μέσα στα πλαίσια αυτά της ενιαίας αγοράς, η έννοια του ανταγωνισμού διευρύνεται. Οι συνθήκες της Ε.Ο.Κ. οριοθετούν μέσα από το πλαίσιο του ασυμβίβαστου, τα δικαιώματα και το εύρος της προστασίας που μια επιχείρηση μπορεί να απαιτήσει από τους ανταγωνιστές της, με στόχο την ανεμπόδιστη άσκηση της δραστηριότητας της μέσα στην αγορά, και την προάσπιση της ανόθευτης λειτουργίας του ανταγωνισμού. Με πιο απλά λόγια ο ελεύθερος ανταγωνισμός προστατεύεται από τους περιορισμούς που μπορούν να λειτουργούν άμεσα ή έμμεσα στην οικονομική δραστηριότητα των συναλλασσόμενων.

1.1.3 Κριτήρια επιχειρηματικής δράσης

Πριν διεισδύσουμε στην ανάλυση της φορολογικής μεταχείρισης, θα αναφέρουμε μερικά σχόλια όσον αφορά τη μορφοποίηση κάποιων κριτηρίων με σκοπό το φορολογικό παρεμβατισμό στα φορολογητέα εισοδήματα από την επιχειρηματική δράση. Αναφορικά τα κριτήρια είναι:

A. Το δρών Υποκείμενο, ή αλλιώς ο φορέας της επιχείρησης μορφοποιείται από τις εμπορικές πράξεις που διενεργεί και οι οποίες αποτελούν τα επίκεντρα των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων του.

B. Επιχειρηματικές λειτουργίες είναι ο εφοδιασμός, η παραγωγή και η διάθεση. Οι λειτουργίες αυτές παρακολουθούνται ταξινομούνται και αναλύονται μέσα από τη μέθοδο του λογισμού κατά χρόνο, δηλαδή της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής.

Γ. Κέρδος είναι η διαφορά μεταξύ ακαθάριστων εσόδων και εξόδων, που σε συνδυασμό με το οικονομικό αποτέλεσμα που προκύπτει από την εκκαθάριση των λογαριασμών, αποτελεί βασικό κριτήριο της φορολογικής νομοθεσίας. Βέβαια η δυναμική του κέρδους είναι διευρυμένη, αφού περιλαμβάνει και παρεπόμενα έσοδα, ωφέλειες από εκχώρηση δικαιωμάτων, υπεραξίες, διανομή κερδών, εξωλογιστικό προσδιορισμό κερδών κλπ.

Δ. Ζημιά είναι το αρνητικό αποτέλεσμα από την άσκηση μιας επιχειρηματικής δραστηριότητας. Μπορεί να είναι λειτουργική ή έκτακτη. Ενδεικτικές περιπτώσεις είναι:

- Ζημιά από πάγια στοιχεία του ενεργητικού
- Ζημιά σε βάρος της επιχείρησης, η οποία έχει προέλθει από αδικοπραξία, κατάχρηση, κλοπή κλπ.
- Ζημιά που έχει προέλθει από συμμετοχή της επιχείρησης σε άλλη ή άλλες επιχειρήσεις
- Ζημιά από πώληση και αποτίμηση χρεογράφων
- Μεταφορά ζημιάς από συμψηφισμό

E. Δαπάνη είναι το στοιχείο με το οποίο συνέρχονται όλοι οι παράμετροι των παραγωγικών δαπανών που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, λαμβάνοντας υπ' όψιν ότι η έννοια της παραγωγικής δαπάνης είναι ευρύτερη του γενικού εξόδου. Στην κατηγορία των γενικών εξόδων κατατάσσονται: τα γενικά έξοδα αγορών, τα γενικά έξοδα παραγωγής, τα γενικά έξοδα πώλησης και τα γενικά έξοδα διαχείρισης.

1.2 Προσδιορισμός της έννοιας του εισοδήματος & του κέρδους

Ως φορολογητέο εισόδημα νοείται το καθαρό εισόδημα που απομένει μετά την έκπτωση των δαπανών από τις οποίες προκύπτει, και τις οποίες προσδιορίζει ο νόμος. Η βάση από την οποία αφαιρούνται οι προαναφερθείσες δαπάνες, είναι το έσοδο. Σαν έσοδο θεωρούμε αυτό που προέρχεται από περιουσία, ή κεφάλαιο, ή από άσκηση οποιασδήποτε επαγγελματικής δραστηριότητας, και αυτό επαναλαμβάνεται σε κανονικά και σε τακτά χρονικά διαστήματα. Τα εισοδήματα – έσοδα μπορούν να ταξινομηθούν ανάλογα με την προέλευση τους, σαν εισοδήματα από γαίες, από ακίνητες αξίες, από εμπορικές επιχειρήσεις κλπ.

Από όπου κι αν προέρχονται τα εισοδήματα (πηγές), το σύνολο αυτών προσδιορίζει το τελικό εισόδημα του προσώπου. Αυτός είναι λοιπόν ο τρόπος που συνδέεται το υποκείμενο (πρόσωπο) και το εισόδημα.

1.3 Φόρος, είδη και διακρίσεις

Με βάση την τρέχουσα νομοθεσία, τα φυσικά πρόσωπα φορολογούνται με το σύστημα ενιαίου φόρου. Ανάλογα με το εισόδημα που έχει ένα φυσικό πρόσωπο το χωρίζουμε σε διάφορες κατηγορίες – πηγές. Φορολογικά τα εισοδήματα νομικών προσώπων υπόκεινται στο σύστημα του ενιαίου φόρου.

Μιλάμε όμως για «φόρους» αλλά δεν έχουμε ορίσει τη βασική έννοια του φόρου. Φορολογία είναι η καταβολή χρημάτων όπως επιβάλλεται από το νόμο, από τα φυσικά και νομικά πρόσωπα προς το κράτος. Όλη αυτή η διαδικασία μορφοποιεί την έννοια του φόρου. Φόρος λοιπόν είναι η αναγκαστική χρηματική εισφορά των προσώπων (φυσικών και νομικών) προς το κράτος, με σκοπό την κάλυψη των δημοσίων βαρών χωρίς να υπάρχει ειδική αντιπαροχή από το κράτος προς τους πολίτες.

Η καταβολή φόρου, τόσο για τα φυσικά όσο και για τα νομικά πρόσωπα, δεν γίνεται μόνο από τους πολίτες ενός κράτους αλλά και από άλλα πρόσωπα, π.χ. αλλοδαπούς προσωρινά ή μόνιμα εγκατεστημένους στο συγκεκριμένο κράτος, ή όταν υπάρχει οικονομική σχέση από κληρονομιά, ή από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας κλπ. Τώρα λοιπόν, μπορούμε να δώσουμε ένα πιο γενικό ορισμό για την έννοια του φόρου: «η δημόσιας φύσεως αξίωση της πολιτείας, έναντι του

φορολογουμένου, που έχει ως σκοπό την ικανοποίηση των γενικών αναγκών και κρατικών σκοπών». Τα συστατικά του φόρου είναι:

- A) Παροχή του ιδιώτη προς το κράτος,
- B) Αναγκαστική φύση της εισφοράς,
- Γ) Έλλειψη ειδικού ανταλλάγματος
- Δ) Πραγματοποίηση των ειδικών σκοπών

Αναλυτικότερα:

A) Υποδηλώνει ότι ο φόρος είναι άμεση χρηματική παροχή, έχει αποκλειστικά υλικό περιεχόμενο και υποκείμενο του είναι τα φυσικά και νομικά πρόσωπα.

B) Υποδηλώνει τον υποχρεωτικό χαρακτήρα του φόρου ο οποίος επιβάλλεται αναγκαστικά από το κράτος, πράγμα που με τη σειρά του υποδηλώνει την κυριαρχία της πολιτείας.

Γ) Σκοπός αυτού του χαρακτηριστικού είναι να αντιδιασταλεί η έννοια του φόρου από την έννοια του τέλους, που είναι το αντάλλαγμα για ειδικές υπηρεσίες που προέρχονται από την πολιτεία.

Δ) Ως πραγματοποίηση των κρατικών σκοπών, εννοούνται οι συλλογικές ανάγκες οι οποίες και επιδιώκονται, μέσω του μηχανισμού των δημόσιων υπηρεσιών.

Με βάση παλαιότερες αντιλήψεις οι φόροι ταξινομούνται με διάφορες διακρίσεις:

- Καταβολή φόρου σε χρήμα και σε είδος (δεν υφίσταται σήμερα)
- Ποσοτικοί και διανεμητικοί φόροι (για να υπολογιστούν αυτοί οι φόροι, καθοριζόταν ένας φορολογικός συντελεστής ανάλογα με την ποσότητα και τη διανομή)
- Τακτικοί και έκτακτοι (ο διαχωρισμός τους βασίζεται στο στοιχείο της αποδοτικότητας)
- Προσωπικοί και πραγματικοί ή υποκειμενικοί και αντικειμενικοί
- Η πιο σύγχρονη και πιο ενδιαφέρουσα διάκριση των φόρων, είναι σε άμεσους και έμμεσους (υφίσταται σήμερα)

Άμεσοι φόροι είναι αυτοί που επιβάλλονται απευθείας πάνω στα στοιχεία που προσδιορίζουν άμεσα την φοροδοτική ικανότητα του υποκείμενου προσώπου, όπως το εισόδημα και η περιουσία του. Η επίπτωση του άμεσου φόρου είναι άμεση, δηλαδή αυτός που βαρύνεται και αυτός που καταβάλλει είναι το ίδιο πρόσωπο. Άμεσος είναι ο φόρος επί του εισοδήματος και ο φόρος επί της περιουσίας. Αυτό το είδος φόρων έχει ένα ακόμα χαρακτηριστικό, αυτό της προοδευτικότητας. Δηλαδή αυξάνουν προοδευτικά και παρακολουθούν ταυτόχρονα την αύξηση της φορολογητέας ύλης, η οποία αύξηση διαιρείται από το νομοθέτη σε κλιμάκια.

Έμμεσοι φόροι είναι αυτοί που επιβάλλονται με αφορμή γεγονότα με τα οποία εξωτερικεύεται η φοροδοτική ικανότητα, όπως η κατανάλωση και η εν γένει δαπάνη. Επιβάλλονται έμμεσα στον φορολογούμενο με βάση τη δαπάνη, την οποία πραγματοποιεί. Έμμεσοι φόροι είναι οι φόροι των δαπανών.

Επίσης υπάρχουν και οι μικτοί φόροι – που είναι συγχρόνως και άμεσοι και έμμεσοι – όπως αυτοί επί των συναλλαγών. Άλλες διακρίσεις φόρων που υπάρχουν είναι: οι πάγιοι, οι ειδικοί φόροι, και οι φόροι κατ' αξία.

1.3.1 Δασμοί

Δασμός είναι ο φόρος ο οποίος επιβάλλεται στα εμπορεύματα τα οποία εισάγονται από το εξωτερικό ή εξάγονται. Οι δασμοί ανήκουν στην κατηγορία των έμμεσων φόρων και ιδιαίτερα των φόρων κατανάλωσης. Να διευκρινίσουμε ότι, για τα εμπορεύματα που προέρχονται από χώρες – μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, (δηλαδή πρόκειται για ενδοκοινοτικές συναλλαγές,) δεν επιβάλλονται πλέον δασμοί, αφού δεν υφίστανται σύνορα μεταξύ των κρατών – μελών. Άρα τελωνιακοί φόροι ή δασμοί είναι εκείνοι οι οποίοι βεβαιώνονται και εισπράττονται στους συνοριακούς τύπους εισόδου ή αποβίβασης, καθώς και επί των μεταφερόμενων εμπορευμάτων κατά την εισαγωγή – παραλαβή.

Τους δασμούς τους διακρίνουμε σε:

- Εισαγωγικούς
- Εξαγωγικούς
- Εξισωτικούς (λόγω αντικανονικής τιμής)
- Αντισταθμιστικούς (λόγω επιχορήγησης που έχει δοθεί)

1.4 Οι βασικές αρχές της φορολογίας εισοδήματος (N2238/1994)

Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε. Ν.2238/1994) σημειώνει τις βασικές αρχές και κατευθύνσεις οι οποίες είναι:

1. Αρχή της Καθολικότητας : Όλα τα φυσικά πρόσωπα ημεδαπά και αλλοδαπά που έχουν εισόδημα ,υπάγονται σε φορολογία.
2. Αρχή της Συνολικότητας και ταυτόχρονα του Διαχωρισμού : Το συνολικό ετήσιο εισόδημα αθροίζεται συνολικά κατά πηγή, ενώ αντιμετωπίζεται χωριστά για τους δύο συζύγους.
3. Αρχή της Ειδικής Μεταχείρισης : Όταν το εισόδημα προέρχεται από εξαρτημένη εργασία με την επιβολή εξαιρέσεων επί ορισμένων περιπτώσεων, όπου δεν υπόκεινται σε φόρο, ή με τη θέσπιση αφορολόγητων ορίων και εκπτώσεων, τότε απαιτείται ειδική μεταχείριση.
4. Η Αρχή της Δαπάνης : Ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης γίνεται με βάση τις δαπάνες
5. Η Αρχή της Προοδευτικότητας : Ο φόρος υπολογίζεται με βάση μια προοδευτική κλίμακα φορολογίας πάνω στο καθαρό εισόδημα που έχει αποκτηθεί στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος.
6. Η Αρχή της Δήλωσης : Υποχρεωτική υποβολή της δήλωσης σε ετήσια βάση και μέσα στα χρονικά όρια του νόμου.
7. Αρχή της Διάκρισης του Εισοδήματος : Το εισόδημα διακρίνεται ανάλογα με την πηγή προέλευσης του.
8. Η Αρχή της Βεβαίωσης του φόρου : Κατά τη διαδικασία βεβαίωσης του φόρου, περιλαμβάνεται η δήλωση, το στάδιο της οριστικοποίησης του ποσού, και η βεβαίωση του φόρου.
9. Αρχή της Παρακράτησης : Περιλαμβάνει την υποχρέωση όσων έχουν να αποδώσουν παρακράτηση του φόρου.

10. Αρχή της Φοροδιαφυγής : Ο νόμος προβλέπει διοικητικές και ποινικές κυρώσεις για αδικήματα φοροδιαφυγής.

1.5 Αντικείμενο & υποκείμενο φόρου

Αντικείμενο φόρου εισοδήματος είναι το συνολικό εισόδημα που προκύπτει μέσα στο προηγούμενο έτος της φορολογίας, από κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο. Υποκείμενο Φόρου εισοδήματος είναι το εισόδημα για κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που προκύπτει στην Ελλάδα, άσχετα από τον τόπο ιθαγένειας και τον τόπο κατοικίας, διαμονής ή δραστηριότητας του.

1.6 Το ισχύον φορολογικό σύστημα

Το φορολογικό σύστημα χαρακτηρίζεται από την πολλαπλότητα των φόρων (διακρίσεις). Αυτό όμως συνεπάγεται και την ανάγκη διαχωρισμού της φορολογητέας ύλης. Όποτε αρχικά ένα φορολογικό σύστημα θα πρέπει να διαφοροποιεί την φορολογητέα ύλη και στη συνέχεια να βρεθούν μέθοδοι εκτίμησης της. Η μέθοδος που προβάλλεται περισσότερο είναι αυτή των τεκμηρίων. Τα τεκμήρια τείνουν να κάνουν σε σημαντικό βαθμό την επανεμφάνιση τους από της χρήσης 2010 και έπειτα, με το νέο φορολογικό σύστημα.

Τέλος, το φορολογικό σύστημα λαμβάνει υπόψη του την προσωπική κατάσταση του φορολογούμενου, σε σημαντικό βαθμό. Με αυτόν τον τρόπο προσωποποιεί, θα μπορούσαμε να πούμε τον φόρο. Οπότε μπορούμε να μιλάμε για κάθε φορολογούμενο, για μειώσεις, εκπτώσεις και αφορολόγητα όρια ξεχωριστά.

1.7 Φοροδιαφυγή

Σε προηγούμενη παράγραφο, αναφέρθηκε ότι, η επιβολή φόρου είναι μια αναγκαστική καταβολή μέρους εισοδήματος από φυσικά και νομικά πρόσωπα προς το κράτος. Η λέξη «αναγκαστική», όπως είναι φυσικό, δημιουργεί αισθήματα αντίδρασης από τους φορολογούμενους. Αυτό έχει σαν συνέπεια, οι τελευταίοι να προσπαθούν με διάφορους τρόπους να αποκρύψουν εισοδήματα προκειμένου να μη φορολογηθούν. Άρα φοροδιαφυγή είναι η απόκρυψη φορολογητέας ύλης από το φορολογούμενο με σκοπό την καταστρατήγηση του νόμου και την αποφυγή του φόρου.

1.8 Οι φορολογικές υποχρεώσεις των φυσικών και νομικών προσώπων βάσει του εισοδήματός τους

1.8.1 Οι διάφορες πηγές προέλευσης εισοδήματος

Το εισόδημα θεωρείται το πιο ασφαλές κριτήριο για να προσδιοριστεί η φοροδοτική ικανότητα του κάθε φυσικού και νομικού προσώπου. Ο φόρος εισοδήματος καθορίζεται από την οικονομική τους κατάσταση. Άρα θα πρέπει να γνωρίζουμε τις πηγές προέλευσης του εισοδήματός τους, προκειμένου να υπολογίσουμε το φόρο εισοδήματος.

1.8.2 Υπολογισμός φόρου ανά πηγή εισοδήματος

1.8.2.1 Εισόδημα από ακίνητα

Ως εισοδήματα από ακίνητα θεωρούνται αυτά από οικοδομές και γαίες. Πιο ειδικά εισόδημα από ακίνητα είναι το έσοδο που προκύπτει κάθε χρόνο από την εκμετάλλευση των ακινήτων. Το εισόδημα αυτής της κατηγορίας περιλαμβάνει τα έσοδα από την εκμετάλλευση οικοδομημένων και μη οικοδομημένων ακινήτων, καθώς και το δικαίωμα που αποκτιέται από τον κάτοχο του εδάφους στις ειδικές περιπτώσεις εκμετάλλευσης του ακινήτου.

Υποκείμενα αυτής της φορολογίας είναι τα φυσικά και νομικά πρόσωπα εφόσον είναι κύριοι, ή νομείς, ή επικαρπωτές, ή έχουν το δικαίωμα να ασκήσουν επικαρπία, ή έχουν το δικαίωμα χρήσης ή οίκησης του ακινήτου, καθώς και το δικαίωμα επιφάνειας ή εμφύτευσης σε γη, ή έχουν αναγείρει ως μισθωτές ακίνητο στο οικόπεδο που έχουν μισθώσει, ή υπεκμισθώνουν ακίνητο που έχουν μισθώσει.

Αναλυτικότερα το εισόδημα από ακίνητα εμφανίζει την παρακάτω μορφοδιάταξη και προκύπτει:

- Άμεσα, από εκμίσθωση ή επίταξη μιας ή περισσότερων οικοδομών ή γαιών.
- Έμμεσα, λόγω ιδιοκατοίκησης, ιδιοχρησης, ή παραχώρησης σε τρίτο χωρίς αντάλλαγμα του δικαιώματος εκμετάλλευσης γης.
- Ως δικαίωμα που αποκτά ο κύριος του εδάφους, προκειμένου για τις επιφάνειες που διατηρούνται, καθώς και για τις οικοδομές που βρίσκονται σε έδαφος ξένης ιδιοκτησίας.

- Ως αντάλλαγμα, για την παραχώρηση χώρου στον οποίο τοποθετούνται φωτεινές επιγραφές και διαφημίσεις.
- Ως έσοδο από γήπεδα, ιδιαίτερα όταν χρησιμοποιούνται ως αποθήκες, εργοστάσια, εργαστήρια, χώροι στάθμευσης αυτοκινήτων κλπ.
- Ως έσοδο που αποκτά ο μισθωτής του ακινήτου, αν το υπεκμίσθωνε σε τρίτο πρόσωπο.
- Ως αντάλλαγμα που αποκτά ο κύριος ή ο επικαρπωτής ενός ακινήτου από την μεταβίβαση για ορισμένο χρόνο της επικαρπίας αυτού του ακινήτου σε ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα.
- Ως ποσοστό της δασικής παραγωγής, που αποκτάται από τον ιδιοκτήτη, νομέα του δάσους, όταν καταβάλλεται σ' αυτόν, μετά από συμφωνία, για την παραχώρηση της εκμετάλλευσης του δάσους.

1.8.2.2 Εισόδημα από κινητές αξίες

Εισόδημα από κινητές αξίες, είναι αυτό που αποκτάται κάθε οικονομικό έτος από τον δικαιούχο κινητών αξιών και το οποίο προκύπτει κατά τους ορισμούς του νόμου από:

- Μερίσματα και τόκους ιδρυτικών τίτλων και μετοχών ελληνικών ανωνύμων εταιριών.
- Μερίσματα και τόκους ιδρυτικών τίτλων και μετοχών αλλοδαπών ανωνύμων εταιριών.
- Τόκους κάθε τίτλου έντοκης κατάθεσης τοις μετρητοίς ή εγγύησης, καθώς και από κάθε τίτλο χρεωστικό εξασφαλισμένο με υποθήκη ή ενέχυρο.
- Κέρδη από αμοιβαία κεφάλαια
- Κέρδη ανωνύμων εταιριών, τα οποία διανέμονται με τη μορφή μετρητών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό.
- Τη διαφορά μεταξύ του αντιτίμου των μετοχών που μοιράζεται στους μετόχους, σε περίπτωση διάλυσης ανώνυμης εταιρίας και του ποσού που είχε πραγματικά καταβληθεί από τους μετόχους, για την απόκτηση αυτών των μετοχών.
- Τη διαφορά μεταξύ του αντιτίμου των μετοχών που καταβάλλεται στους μετόχους σε περίπτωση αγοράς δικών της μετοχών από ανώνυμη εταιρία που

μειώνει ή αποσβένει το κεφάλαιο της, και του ποσού που είχε πραγματικά καταβληθεί από τους μετόχους, για την απόκτηση αυτών των μετοχών.

- Παροχές σε χρήμα ή σε είδος ή γενικά παροχές που μπορεί να αποτιμηθούν χρηματικά, οι οποίες δόθηκαν από ανώνυμη ελληνική εταιρία.
- Τόκους με τους οποίους πιστώνεται ειδικός λογαριασμός νεότητας, για τη χορήγηση εφάπαξ χρηματικής παροχής στα τέκνα του προσωπικού του Ο.Τ.Ε
- Από συμβάσεις ή πράξεις παραγωγών χρηματοοικονομικών προϊόντων, εφόσον ο δικαιούχος του εισοδήματος αυτού είναι έλληνας πολίτης και δεν είναι επιτηδευματίας, που τηρεί βιβλία Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

1.8.2.3 Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις

Το εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις εκ πρώτης όψεως μπορεί να θεωρηθεί ως εισόδημα από εμπορική επιχείρηση. Όμως αποτελεί ξεχωριστή ειδική κατηγορία, λόγω της ιδιαιτερότητας που εμφανίζει αφού συνδέεται με φυσικούς κλιματολογικούς ή και άλλους παράγοντες.

Ειδικότερα, ως εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που προκύπτει κάθε οικονομικό ή γεωργικό έτος και το οποίο αποκτά αυτός που ασκεί την εκμετάλλευση μίας ή περισσότερων γεωργικών επιχειρήσεων πάσης φύσεως. Να σημειώσουμε εδώ ότι ο φορολογικός νόμος έχει προβλέψει για κάθε κλάδο γεωργικής εκμετάλλευσης ένα μοναδικό συντελεστή καθαρού εισοδήματος, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.²

1.8.2.4 Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες

Το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες αποτελεί ειδική κατηγορία. Ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ορίζεται το οικονομικό αποτέλεσμα που προκύπτει κάθε οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδοτήσεις, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που καταβάλλεται με περιοδικό τρόπο.

² Οι συντελεστές αυτοί περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα του Υπουργείου Οικονομικών και δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως

Ως χρόνος απόκτησης εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες, νοείται ο χρόνος κατά τον οποίο ο δικαιούχος, αποκτά το δικαίωμα είσπραξης του εισοδήματος αυτού. Η διάκριση αυτή γίνεται, γιατί υπάρχουν περιπτώσεις αναδρομικών αποδοχών ή καθυστερημένων δεδουλευμένων αποδοχών κλπ. Ο νόμος στις περιπτώσεις αυτές διαφοροποιείται ανάλογα, διότι ο χρόνος είσπραξης είναι μεταγενέστερος από το χρόνο κατά τον οποίο ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα.

Αναφορικά με τις παρακρατήσεις, ο φόρος για το μισθωτό κρατείται από τις αποδοχές του. Ο παρακρατούμενος φόρος στην περίπτωση υπαλληλικού μισθού, υπολογίζεται σύμφωνα με τις διάφορες διατάξεις του νόμου. Τον φόρο αυτό τον αποδίδει ο εργοδότης στο δημόσιο ταμείο κάθε τρίμηνο με προσωρινές δηλώσεις παρακράτησης φόρου.

Πριν κλείσουμε την παράγραφο εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες να αναφέρουμε ότι υπάρχουν περιπτώσεις για τις οποίες προβλέπεται αυτοτελής φορολόγηση. Αυτές είναι:

- Οι περιπτώσεις αποζημιώσεων του ν.2112/1920 κλπ. Όπου τα έσοδα των δικαιούχων φορολογούνται αυτοτελώς με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για αυτά. Ο φόρος υπολογίζεται με ειδικό συντελεστή (20%).
- Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται για τη μεταγραφή ποδοσφαιριστών λη άλλων αθλητών, όπου φορολογούνται αυτοτελώς με ειδικό συντελεστή (20%).
- Οι αμοιβές που καταβάλλονται για εφημερίες γιατρών του Ε.Σ.Υ. οι οποίες φορολογούνται αυτοτελώς. Το δε ποσό του φόρου υπολογίζεται με ποσοστό 20% στο καθαρό ποσό που καταβάλλεται στους δικαιούχους.
- Φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή 5% οι αποδοχές των δασκάλων και καθηγητών, που παρέχουν υπηρεσίες σε σχέση εργασίας ιδιωτικού δικαίου σε ελληνικά σχολεία του εξωτερικού.
- Τα επιδόματα που καταβάλλονται στις πολύτεχνες μητέρες φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή 10%, κατά τις ειδικότερες διακρίσεις του οικείου νόμου.

1.8.2.5 Εισόδημα από ελεύθερα επαγγέλματα

Εισόδημα από ελεύθερα επαγγέλματα θεωρείται αυτό που προέρχεται από την παροχή ανεξάρτητων υπηρεσιών των πρόσωπων που τις ασκούν, εφόσον για την άσκηση αυτών απαιτούνται ειδικές, επιστημονικές, ή καλλιτεχνικές γνώσεις, υπό την έννοια ότι προβάλλεται το πνευματικό στοιχείο.

Ειδικότερα, εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελεύθερου επαγγέλματος όπως του γιατρού, οδοντίατρου, κτηνίατρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, μαίας, ψυχολόγου, δικηγόρου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, συγγραφέα, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη, γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή – προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτεχνικού, αναλογιστή, κοινωνιολόγου και εμπειρογνώμονα.

Επίσης ως εισοδήματα από ελεύθερα επαγγέλματα θεωρούνται πάσης φύσεως τόκοι που καταβάλλονται σε ορισμένους ελεύθερους επαγγελματίες όπως αρχιτέκτονες, μηχανικούς, τοπογράφους, λόγω της καθυστέρησης στην είσπραξη των αμοιβών τους.

Στη συγκεκριμένη κατηγορία θα πρέπει να διαχωρίσουμε τις έννοιες του καθαρού και ακαθάριστου εισοδήματος. Ως ακαθάριστο εισόδημα θεωρείται το σύνολο των αμοιβών που εισπράττονται από την εργασία του ελεύθερου επαγγελματία, όπως προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος. Από το εισόδημα αυτό εκπίπτουν οι αποδεικτές επαγγελματικές δαπάνες. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις αυτές αποτελεί το καθαρό εισόδημα. Αποδεικτικό στοιχείο των παραπάνω είναι το έντυπο Ε3.

1.8.2.6 Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις

Λέγοντας εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις αναφερόμαστε στη φορολογική μεταχείριση του αποκτώμενου κέρδους από ατομικές, εταιρικές, εμπορικές, βιομηχανικές ή βιοτεχνικές επιχειρήσεις, καθώς και από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν κατατάσσεται στα ελεύθερα επαγγέλματα του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. Στην ίδια κατηγορία υπάγονται και τα εισοδήματα από κερδοφόρες πράξεις όπως την πώληση οικοπέδων κλπ. Ειδικότερα:

- Το κέρδος από την άσκηση επιχείρησης αγοροπωλησίας ακινήτων εν γένει.
- Η ωφέλεια από οργανωμένη επιχείρηση πώλησης οικοπέδων ή αγροτεμαχίων
- Τα ποσά που καταβάλλονται στα μέλη συνισταμένων οργανισμών υπό τη μορφή μερίσματος ή αμοιβής.
- Τα κέρδη που προέρχονται από παρεπόμενες εργασίες της επιχείρησης
- Η επιχειρηματική αμοιβή του ομορρύθμου εταίρου και του κοινωνού όπως προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις.
- Ο μισθός που καταβάλλεται από την Α.Ε. στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, για τις υπηρεσίες που παρέχουν, εφόσον για τις υπηρεσίες αυτές τα μέλη του Δ.Σ. είναι ασφαλισμένα σε ασφαλιστικούς οργανισμούς εκτός Ι.Κ.Α.

Για τις εμπορικές επιχειρήσεις έχει καθιερωθεί η επιχειρηματική αμοιβή. Τα καθαρά κέρδη των ομορρύθμων, ετερορρύθμων εταιριών, κοινοπραξιών, κοινωνιών αστικού δικαίου που λειτουργούν επιχείρηση ή ασκούν επάγγελμα και αναφέρονται στο άρθρο 10 του Ν.2238/94, φορολογούνται με τον εκάστοτε ισχύοντα συντελεστή, μετά την αφαίρεση:

- α) Των κερδών που απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς
- β) Των κερδών τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών Α.Ε. ή συνεταιρισμών, κερδών αμοιβαίων κεφαλαίων, κερδών από μερίδια εταιρίας περιορισμένης ευθύνης κλπ.

γ) Προκειμένου για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, από τα κέρδη που απομένουν αφαιρείται η επιχειρηματική αμοιβή, για μέχρι τρεις ομορρύθμους εταίρους (φυσικά πρόσωπα) με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής. Σε περίπτωση περισσότερων εταίρων με ίσα ποσοστά συμμετοχής, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής, καθορίζονται από την εταιρεία και δηλώνονται με την οικεία αρχική εμπρόθεσμη δήλωση τους.

Η επιχειρηματική αμοιβή προσδιορίζεται με την εφαρμογή του ποσοστού συμμετοχής του εταίρου στο 50% των κερδών της εταιρείας, που δηλώθηκαν με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση. Με την επιβολή αυτού του φόρου, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση επί των κερδών αυτών. Αν στο συνολικό εισόδημα της επιχείρησης περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, το ακαθάριστο ποσό αυτού, υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή 3%.

Για να υπολογίσουμε την επιχειρηματική αμοιβή των εταίρων πρέπει πρώτα να υπολογίσουμε το καθαρό κέρδος της επιχείρησης. Το φορολογητέο κέρδος δεν συμπίπτει πάντοτε με το λογιστικό. Γι αυτό το λόγο είναι απαραίτητος ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων, ο οποίος γίνεται με βάση τις επόμενες διακρίσεις:

α) Στις επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή βιβλία και στοιχεία Γ' κατηγορίας, το καθαρό κέρδος βρίσκεται λογιστικά με βάση τα δεδομένα των βιβλίων τους.

β) Στις επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή βιβλία και στοιχεία Β' κατηγορίας και εφόσον παρέχουν αποκλειστικά υπηρεσίες και στερούνται αξιόλογων αποθεμάτων κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, το καθαρό κέρδος βρίσκεται αφαιρώντας από τα έσοδα τα έξοδα.

γ) Στις υπόλοιπες επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Οπότε το κέρδος προσδιορίζεται εξωλογιστικά, με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων

της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

Από τα ακαθάριστα έσοδα θεωρούνται εκπιπτόμενα:

A) Τα γενικά έξοδα διαχείρισης στα οποία συμπεριλαμβάνονται: α) τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. κλπ. β) το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων που ανήκουν στον επιχειρηματία και χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, εφόσον αυτό υπολογίστηκε στο εισόδημα από ακίνητα, γ) τα ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς στο δημόσιο, σε Ο.Τ.Α., στα Α.Ε.Ι., στα κρατικά νοσηλευτικά ιδρύματα και νοσοκομεία που είναι Ν.Π.Δ.Δ., καθώς και στο Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων. Ακόμη και η αξία μηχανημάτων ιατρικού εξοπλισμού και των ειδών διατροφής λόγω δωρεάς σε κρατικά νοσηλευτικά ιδρύματα ή σε κοινωφελή ιδρύματα, ως και τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται λόγω χορηγιών σε μη κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα, κατά τις ειδικότερες διακρίσεις του άρθρου αυτού, δ) τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλιση ζωής εργατοϋπαλληλικού προσωπικού τους, κατά τις ειδικότερες διακρίσεις του άρθρου.

B) Οι δαπάνες για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και οχημάτων, καθώς και οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα Ι.Χ. κλπ.

Γ) Η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, οι ασφάλειες κλπ.

Δ) Οι δεδουλευμένοι τόκοι δανείων ή πιστώσεων γενικά της επιχείρησης. Εξαιρούνται οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων προς το δημόσιο ή σε Ν.Π.Δ.Δ.

Ε) Τα ποσά των φόρων, τελών και δικαιωμάτων που βαρύνουν την επιχείρηση.

Στ) Οι αποσβέσεις για την κάλυψη φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων κλπ., που είναι συναφείς με τη λειτουργία της επιχείρησης και γενικά κάθε κινητής και ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης, εφόσον αυτές έγιναν οριστικές εγγραφές.

Ζ) Τα μαθηματικά αποθέματα ασφαλιστικών εταιριών

Η) Η ζημιά που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου

Θ) Τα ποσά των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων

Ι) Τα δικαιώματα ή αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις και οργανισμούς για την χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας ευρεσιτεχνιών, σημάτων, σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας κλπ.

Ια) Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας κατά το χρόνο πραγματοποίησης τους.

Ιβ) Τα ποσά των εξόδων πρώτης εγκατάστασης.

Ιγ) Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης σε μισθωμένα ακίνητα κατά το χρόνο πραγματοποίησης τους.

Ιδ) Τα ποσά των δαπανών διαφημίσεων που βαρύνουν την επιχείρηση κατά το χρόνο της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου. Ειδικά τα ποσά δαπανών που υπόκεινται σε τέλος διαφημίσεων υπέρ Ο.Τ.Α., δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση αν δεν αποδειχθεί η καταβολή του τέλους που αναλογεί, με το αντίστοιχο τριπλότυπο του οικείου δήμου ή κοινότητας.

Γενικά υπάρχουν δύο τρόποι να προσδιορίσουμε το καθαρό εισόδημα των εμπορικών επιχειρήσεων: ο λογιστικός και ο εξωλογιστικός τρόπος.

Α) Λογιστικός τρόπος

Κατά το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος, το καθαρό εισόδημα βρίσκεται λογιστικά, με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των

εκπιπτόμενων δαπανών που προαναφέρθηκαν. Κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου για να εκπέσει μια οποιαδήποτε δαπάνη, πρέπει να είναι παραγωγική, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και νομολογία των διοικητικών δικαστηρίων.

B) Εξωλογιστικός τρόπος

Εκτός από τον λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος υπάρχει και ο εξωλογιστικός προσδιορισμός, ο οποίος γίνεται κάτω από ορισμένες προϋποθέσεις, εφόσον δεν είναι δυνατή η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων. Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος χρησιμοποιείται και στις περιπτώσεις εκείνες που τηρούνται βιβλία Α' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων αυτών προσδιορίζεται εξωλογιστικά, με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους (άρθρο 32 του Κ.Φ.Ε.)

Διευκρινίζεται ότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός γίνεται όταν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία είναι ανακριβή ή ανεπαρκή, και το γεγονός αυτό καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Επίσης συντελείται, όπως έχει προαναφερθεί, στις επιχειρήσεις εκείνες που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με το νόμο. Στην κατηγορία αυτή των επιχειρήσεων εντάσσονται όσες εκμεταλλεύονται τόσο επιβατικά όσο και φορτηγά αυτοκίνητα Δ.Χ., όπου επιβάλλεται κατά περίπτωση ένα ποσό ετήσιου φόρου, με το οποίο εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση. Να σημειώσουμε ότι στις επιχειρήσεις αυτές, διατηρείτε ο τεκμαρτός τρόπος προσδιορισμού των καθαρών κερδών, ανεξάρτητα αν τηρούν ή όχι βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Επίσης στις περιπτώσεις αυτοτελούς φορολόγησης εντάσσονται και οι επιχειρήσεις που εκμεταλλεύονται ενοικιαζόμενα δωμάτια, επιπλωμένα διαμερίσματα, με εκμετάλλευση καφέ – μπαρ, κάμπινγκ, επιχειρήσεις πλανόδιων λιανοπωλητών, λαϊκές αγορές κλπ. Για τις παραπάνω επιχειρήσεις επιβάλλεται ποσό κατ' αποκοπή καταβαλλόμενου ετήσιου φόρου, όπου και εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση. Ειδικά οι επιχειρήσεις εκμετάλλευσης ενοικιαζόμενων δωματίων και κάμπινγκ, υφίστανται αυτοτελή φορολόγηση ανεξάρτητα από το αν τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ ή όχι.

Από τα παραπάνω γίνεται κατανοητό ότι ο εξωλογιστικός προσδιορισμός είναι πολύ σπουδαίο θέμα. Για το λόγο αυτό κάνουμε κάποιες ειδικότερες επισημάνσεις.

Εάν η φορολογική αρχή αποδείξει, ότι τα τηρούμενα βιβλία είναι ανειλικρινή ή ανεπαρκή και δεν προσφέρονται για ελεγκτικές επαληθεύσεις, μπορεί να προβεί στην απόρριψη τους και να καθορίσει τα αποτελέσματα της συγκεκριμένης επιχείρησης εξωλογιστικά, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 32 του Κ.Φ.Ε.

Με τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν.3296/2004, τροποποιούνται ορισμένες ρυθμίσεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. Αναφορικά, προβλέπεται προσαύξηση των ακαθάριστων εσόδων κατά τα συγκεκριμένα ποσά, σε περίπτωση που από τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογικής ύλης, ή μη έκδοσης στοιχείων Κ.Β.Σ., καθώς επίσης και η έκδοση πλαστών – εικονικών στοιχείων. Κατά τις παραβάσεις αυτές, εφόσον χαρακτηριστούν τα βιβλία ως ανακριβή, τα ποσά που προκύπτουν από την απόκρυψη φορολογητέας ύλης, προστίθενται στα ακαθάριστα έσοδα που προκύπτουν από τα βιβλία της επιχείρησης.

Αν υπάρχει επανάληψη των παραβάσεων αυτών στην ίδια διαχειριστική περίοδο, δεν αποκλείεται ο διπλασιασμός των ποσών που προαναφέραμε. Έτσι τα ακαθάριστα έσοδα βάσει βιβλίων μαζί με τα ποσά που προκύπτουν από τις παραβάσεις, προσαυξάνονται κατά τα εξής ποσοστά ως ισχύουν σήμερα:

- α. Κατά 4% αν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης δεν υπερβαίνει το 5% της δηλωθείσας φορολογητέας ύλης και σε ποσό τις 5.000,00€.
- β. Κατά 7% αν το ποσό υπερβαίνει την ανωτέρω αναλογία του 5% της δηλωθείσας φορολογητέας ύλης και το ποσό των 5.000,00€.

Επίσης να αναφέρουμε ότι υπάρχουν και περιπτώσεις μείωσης των Μ.Σ.Κ.Κ. Με βάση τον Ν.3296/2004, μειώνεται η προσαύξηση του Μ.Σ.Κ.Κ. κατά 10 ποσοστιαίες μονάδες, δηλαδή από 50% σε 40% για τις περιπτώσεις εξωλογιστικού προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος των επιχειρήσεων, σύμφωνα με τις ειδικότερες διακρίσεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 10. Επίσης προβλέπεται απαλλαγή από την προσαύξηση του Μ.Σ.Κ.Κ. κατά ποσοστό 40%, για τις επιχειρήσεις που κατά το πρώτο έτος υποχρεούνται να τηρήσουν βιβλία ανώτερης

κατηγορίας, λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων, και τα βιβλία τους κρίνονται ως ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου.

2. Διαφοροποιήσεις μεταξύ νομικών μορφών επιχειρήσεων

2.1 Εισαγωγή

Οι παράγοντες που δημιουργούν την ανάγκη ένωσης διαφόρων ατόμων για επιχειρηματική δραστηριότητα είναι πολλοί. Ενδεικτικά οι πιο σημαντικοί από αυτούς καταγράφονται παρακάτω:

- Η ανάγκη συγκέντρωσης κεφαλαίων
- Η μείωση του επιχειρηματικού κινδύνου των εταίρων
- Το ισχύον φορολογικό καθεστώς
- Η συνύπαρξη ατόμων διαφόρων επιχειρηματικών και τεχνικών γνώσεων.

Σύμφωνα με το άρθρο 741 του Αστικού Κώδικα, εταιρία αποτελεί η σύμβαση δύο ή περισσότερων προσώπων που υποχρεώνονται αμοιβαία στην επιδίωξη κοινού οικονομικού σκοπού με κοινές εισφορές. Από νομική άποψη, τα στοιχεία τα οποία διαφοροποιούν τις εταιρίες μεταξύ τους, είναι η κρατική εποπτεία, η διαδικασία ίδρυσης, η τροποποίηση του καταστατικού, ο αριθμός των συμμετεχόντων, το εταιρικό κεφάλαιο, τα όργανα - οι αρμοδιότητες - η λήψη αποφάσεων, η διανομή των κερδών, η ευθύνη, η μεταβίβαση της συμμετοχής (εν ζωή και λόγω θανάτου), το διοικητικό κόστος (δημοσιεύσεις ισολογισμών κλπ, ελεγκτές), και τέλος η λύση της εταιρίας.

Φορολογικά τα πιο κρίσιμα σημεία διαφοροποίησης των εταιριών μεταξύ τους ορίζονται στην τήρηση του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), και φορολογία εισοδήματος (συντελεστές φορολόγησης, εκπεστές δαπάνες κλπ.).

2.2 Νομική μορφή επαγγελματικής δραστηριότητας

Στις σελίδες που ακολουθούν παρουσιάζουμε συνοπτικά τις πλέον συνήθεις νομικές μορφές επιχειρηματικής δράσης.

2.2.1 Η Ανώνυμη Εταιρία (Α.Ε.)

Η νομική μορφή που επιλέγεται συνήθως για την άσκηση πολύ σημαντικών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων στην Ελλάδα είναι αυτή της Ανώνυμης Εταιρίας (Α.Ε.), η οποία ανήκει στις κεφαλαιουχικές εταιρίες με νομική προσωπικότητα. Για τις υποχρεώσεις της, η ευθύνη του εκάστοτε μετόχου περιορίζεται στο ποσοστό συμμετοχής του. Τόσο η ίδρυση, όσο και η λειτουργία της Α.Ε. υπόκεινται στην εποπτεία του Υπουργείου Ανάπτυξης αλλά και στις εκάστοτε νομαρχιακές αυτοδιοικήσεις.

Για την ίδρυση μιας Α.Ε. απαραίτητη προϋπόθεση αποτελεί η ύπαρξη δύο ιδρυτών - φυσικών ή νομικών προσώπων, ενώ απαιτούνται τα ακόλουθα βήματα.

- Προέλεγχος και κράτηση επωνυμίας στο αρμόδιο επιμελητήριο
- Σύνταξη του Καταστατικού παρουσία συμβολαιογράφου
- Υποβολή και έγκριση του Καταστατικού από την αρμόδια Νομαρχία
- Καταχώρηση στο μητρώο Ανωνύμων Εταιριών
- Δημοσίευση του Καταστατικού και της Ανακοίνωσης της ίδρυσης στο τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως

Τυχόν τροποποιήσεις στους όρους του Καταστατικού της εταιρίας είναι δυνατές με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης, χωρίς να απαιτείται συμβολαιογραφική πράξη. Απλώς καταχωρείται η εγκριτική απόφαση της αρμόδιας αρχής στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιριών και γίνεται δημοσίευση στο τεύχος Α.Ε. & Ε.Π.Ε. της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως. Ο χρόνος που απαιτείται για την ίδρυση μιας Α.Ε. ανέρχεται σε μία εβδομάδα (μετά τη σύνταξη του καταστατικού) για εταιρίες με μετοχικό κεφάλαιο μέχρι 300.000€, ενώ για εταιρίες μεγαλύτερων μεγεθών σε δύο με τρεις μήνες.

Τα έξοδα σύστασης μιας Α.Ε. ανέρχονται στο 6-7% του μετοχικού της κεφαλαίου. Αυτά είναι: α) ο φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου και το τέλος υπέρ της Επιτροπής Ανταγωνισμού, β) συμβολαιογραφικά και δικηγορικά έξοδα, και γ) τα έξοδα δημοσίευσης. Το ελάχιστο κεφάλαιο που απαιτείται για την ίδρυση μιας Α.Ε. ανέρχεται στα 60.000€, και πρέπει να καταβληθεί πλήρως είτε σε χρήματα, είτε σε

είδος. Το μετοχικό κεφάλαιο διαιρείται σε ανώνυμες ή ονομαστικές μετοχές (στον τραπεζικό κλάδο οι μετοχές είναι υποχρεωτικά ονομαστικές)

Τα όργανα διοίκησης μιας Α.Ε. είναι η Γενική Συνέλευση των Μετόχων και το Διοικητικό Συμβούλιο.

Η Γενική Συνέλευση συγκαλείται τουλάχιστον μια φορά το χρόνο και αποτελεί το ανώτατο όργανο της εταιρίας. Για την έγκυρη λήψη αποφάσεων από την Γενική Συνέλευση απαιτείται επίτευξη απαρτίας και πλειοψηφίας. Για συνήθεις αποφάσεις της απαιτείται απαρτία του 1/5 του καταβεβλημένου κεφαλαίου και απόλυτη πλειοψηφία των εκπροσώπων ψήφου (50% συν ένας ψήφος). Για ιδιαίτερα σημαντικές αποφάσεις, όπως η αλλαγή της εθνικότητας της εταιρίας, ή του αντικειμένου της εταιρίας, απαιτούνται υψηλότερα ποσοστά. Τέλος η Γενική Συνέλευση αποφασίζει για τον τρόπο διάθεσης των κερδών, με συγκεκριμένους περιορισμούς οι οποίοι προβλέπονται από τον νόμο (πχ κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό, καταβολή πρώτου μερίσματος κλπ)

Το Διοικητικό Συμβούλιο συνεδριάζει μια φορά τουλάχιστον το μήνα, στην έδρα της εταιρίας ή σε κάποιο άλλο χώρο, ο οποίος ορίζεται στο Καταστατικό. Τα άτομα που απαρτίζουν το Διοικητικό Συμβούλιο ευθύνονται προσωπικά για τις αποφάσεις αλλά και τις τυχόν παραλείψεις, ενώ σε κάποιες περιπτώσεις ενδέχεται να τους επιβληθούν και κυρώσεις.

Στις Α.Ε. ισχύει η αρχή της ελεύθερης μεταβίβασης της μετοχικής σχέσης, δηλαδή της μεταβίβασης των μετοχών. Η μεταβίβαση μη εισηγημένων μετοχών για Α.Ε. στο Χρηματιστήριο φορολογείται με συντελεστή 5% επί της μεγαλύτερης μεταξύ της πραγματικής και της τεκμαρτής αξίας πώλησης (βάσει εγκύκλιου του Υπουργείου Οικονομικών), ενώ η μεταβίβαση εισηγημένων μετοχών Α.Ε. στο Χρηματιστήριο φορολογείται με 1,5% επί της χρηματιστηριακής τιμής πώλησης.

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις των Α.Ε. πρέπει να ελέγχονται από δυο τουλάχιστον ελεγκτές. Εταιρίες που συγκεντρώνουν αθροιστικά δυο από τα ακόλουθα κριτήρια (σύνολο ισολογισμού 1.500.000€, καθαρός κύκλος εργασιών 3.000.000€ και μέσος όρος προσωπικού τα 50 άτομα), πρέπει να εκλέγουν υποχρεωτικά τους ελεγκτές τους από το Σ.Ο.Ε.Λ. (Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών

Ελλάδος). Η Α.Ε. λύεται με την έλευση του χρόνου που ορίζεται από το Καταστατικό της, με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης για πρόωρη λύση, και με κήρυξη της εταιρίας σε κατάσταση πτώχευσης. Επίσης ειδικό λόγο λύσης αποτελεί και η ανάκληση της άδειας της εταιρίας.

2.2.2 Η Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.)

Η Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.) αποτελεί ένα συνδυασμό Α.Ε. και προσωπικής εταιρίας. Όσον αφορά την Α.Ε. το κοινό στοιχείο με την Ε.Π.Ε. είναι η περιορισμένη ευθύνη που έχουν οι εταίροι, ενώ όσον αφορά τις προσωπικές εταιρίες κοινό στοιχείο αποτελεί η πλειοψηφία του όλου αριθμού των εταίρων που εκπροσωπούν την πλειοψηφία του κεφαλαίου. Υπάρχει μια ειδοποιός διαφορά όμως με την Α.Ε., και είναι η ανεξαρτησία της από την κρατική εποπτεία, τόσο κατά την ίδρυση όσο και την λειτουργία της.

Για την ίδρυση μιας Ε.Π.Ε. απαιτούνται οι παρακάτω διατυπώσεις:

- Υπογραφή του Καταστατικού της ενώπιον συμβολαιογράφου, από δύο τουλάχιστον μέλη, ή από ένα σε περίπτωση μονοπρόσωπης Ε.Π.Ε.
- Κατάθεση του Καταστατικού στο Μητρώο Εταιριών το οποίο τηρείται στην γραμματεία του Πρωτοδικείου που εδρεύει η εταιρία
- Δημοσίευση του Καταστατικού της εταιρίας στο Τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως.

Όσον αφορά την τροποποίηση του Καταστατικού της, αυτή είναι δυνατή με απόφαση της Συνέλευσης των εταίρων, με την διαφορά ότι απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο, καταχώρηση στο αρμόδιο Πρωτοδικείο, και τέλος δημοσίευση στο Τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως. Ο χρόνος που απαιτείται για την ίδρυση μιας Ε.Π.Ε. υπολογίζεται σε μερικές εβδομάδες (μετά τη σύνταξη του καταστατικού), ενώ τα έξοδα όπως φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου, εισφορές υπέρ του ταμείου Νομικών και Πρόνοιας Δικηγόρων, συμβολαιογραφικά και διάφορα άλλα δικηγορικά έξοδα, έξοδα δημοσίευσης κλπ., αποτελούν το 8-9% περίπου επί του συνολικού κεφαλαίου.

Τώρα πλέον ο νόμος 4156/2013 καταργεί το ελάχιστο ποσό κεφαλαίου για την σύσταση των Ε.Π.Ε, το οποίο προηγουμένως είχε ήδη περιοριστεί με τον νόμο 4111/2013 στα 2.400,00 ευρώ. Το κεφάλαιο που διατίθεται σε κάθε περίπτωση ίδρυσης μιας Ε.Π.Ε. είναι διαιρεμένο σε μερίδια, ενώ θα πρέπει να έχει καταβληθεί πλήρως το 50% αυτού σε χρήμα. Τα μερίδια είναι πάντα ονομαστικά και οι εταίροι μιας Ε.Π.Ε. ευθύνονται μόνο μέχρι το ποσό συμμετοχής τους. Η διοίκηση της Ε.Π.Ε. ασκείται από ένα ή περισσότερα πρόσωπα (εταίρους ή μη) τους διαχειριστές, οι οποίοι ορίζονται από το καταστατικό ή διαφορετικά από την Γενική Συνέλευση.

Οι διαχειριστές ευθύνονται προσωπικά απέναντι στην εταιρία, τα μέλη της, αλλά και κάθε τρίτο για κάθε παράβαση του νόμου και του καταστατικού, καθώς επίσης και για κάθε ενέργεια πλημμελούς διαχείρισης. Κατά συνέπεια, υπό προϋποθέσεις μπορούν να τους επιβληθούν ποικίλες κυρώσεις. Και εδώ όπως και στην Α.Ε., το ανώτατο όργανο της εταιρίας αποτελεί η Γενική Συνέλευση των Εταίρων που είναι η μόνη αρμόδια για την λήψη σημαντικών αποφάσεων που αφορούν την εταιρία, όπως τη διάθεση των κερδών κάτω από συγκεκριμένους περιορισμούς που προβλέπονται από τον νόμο. Για την λήψη των αποφάσεων απαιτείται διπλή πλειοψηφία, δηλαδή κεφαλαιουχική και αριθμητική.

Στην Ε.Π.Ε. η μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων είναι δυσκολότερη σε σχέση με την Α.Ε., και απαιτεί την τήρηση διαφόρων διατυπώσεων, όπως την τροποποίηση του καταστατικού. Όσον αφορά την μεταβίβαση των εταιρικών μεριδίων, αυτή φορολογείται με 20% επί της πραγματικής ή της τεκμαρτής αξίας πώλησης βάσει εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών. Όπως και στην Α.Ε. οι οικονομικές καταστάσεις μιας Ε.Π.Ε. θα πρέπει να ελέγχονται από Ορκωτό – Ελεγκτή Λογιστή εφόσον η εταιρία συγκεντρώνει δύο από τα τρία αριθμητικά κριτήρια. Οι εταιρίες που δεν συγκεντρώνουν αυτά τα στοιχεία απαλλάσσονται από την υποχρέωση ελέγχου των οικονομικών τους καταστάσεων. Κλείνοντας αναφέρουμε ότι η λύση μιας Ε.Π.Ε. επέρχεται με την έλευση του χρόνου που ορίζεται στο Καταστατικό, με απόφαση της Γενικής Συνέλευσης, και τέλος με κήρυξη της εταιρίας σε πτώχευση.

2.2.3 Προσωπικές Εταιρίες

Στην κατηγορία των προσωπικών εταιριών ανήκουν η Ομόρρυθμη Εταιρία Ο.Ε. και η Ετερόρρυθμη Εταιρία Ε.Ε. Η Ομόρρυθμη αποτελεί μια προσωπική

εταιρία στην οποία οι εταίροι ευθύνονται ο καθένας ατομικά με την δική του περιουσία για το σύνολο των χρεών της εταιρίας. Σε αντίθεση με την Ο.Ε., στην Ετερόρρυθμη υπάρχουν δύο κατηγορίες εταίρων: οι Ομόρρυθμοι και οι Ετερόρρυθμοι εταίροι. Οι μεν πρώτοι ευθύνονται για τα χρέη της εταιρίας με την προσωπική τους περιουσία, ενώ οι ετερόρρυθμοι μέχρι το ποσοστό εισφοράς τους στο κεφάλαιο της εταιρίας.

Οι προσωπικές εταιρίες δεν υπόκεινται σε κρατική εποπτεία, ούτε κατά την ίδρυση τους αλλά ούτε και κατά την διάρκεια της λειτουργίας τους. Ιδρύονται με την υπογραφή της εταιρικής σύμβασης, η οποία μπορεί να έχει και την μορφή ιδιωτικής σύμβασης, με την καταβολή των απαραίτητων τελών ίδρυσης της, και την υποβολή της σύμβασης στο αρμόδιο Πρωτοδικείο όπου εδρεύει η εταιρία. Η ίδια διαδικασία ακολουθείται και για τυχών τροποποιήσεις στο Καταστατικό της εταιρίας.

Με την υπογραφή της σχετικής σύμβασης, η διαδικασία για την εγγραφή της εταιρίας απαιτεί περίπου μια με δύο ημέρες, και τα έξοδα όπως φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου, εισφορές υπέρ του ταμείου Νομικών και Πρόνοιας Δικηγόρων, συμβολαιογραφικά και διάφορα άλλα δικηγορικά έξοδα, έξοδα δημοσίευσης κλπ., αποτελούν το 3-4% περίπου επί του συνολικού κεφαλαίου. Σε αντίθεση με όσα προαναφέραμε για τις Α.Ε. και Ε.Π.Ε., στις προσωπικές εταιρίες δεν απαιτείται ελάχιστο ύψος κεφαλαίου, και μπορεί να καταβληθεί είτε σε μετρητά, είτε σε είδος, είτε με την παροχή υπηρεσίας ενός εκ των εταίρων.

Στην Ομόρρυθμη Εταιρία ο κάθε εταίρος έχει το δικαίωμα σε περίπτωση που δεν αναγράφεται κάτι διαφορετικό στο καταστατικό, να διαχειρίζεται τις υποθέσεις της εταιρίας τόσο εσωτερικά, όσο και απέναντι σε τρίτους, και δύναται να δεσμεύει την εταιρία υπογράφοντας στο όνομα της. Στην Ετερόρρυθμη Εταιρία αντίθετα οι ετερόρρυθμοι εταίροι δεν έχουν τέτοιο δικαίωμα διαχείρισης υποθέσεων της εταιρίας, αλλά ούτε μπορούν να συμβάλουν με τρίτα πρόσωπα στο όνομα της. Σε περίπτωση παραβίασης των όσων προαναφέρθηκαν, την ευθύνη την φέρουν οι ομόρρυθμοι εταίροι.

Όσον αφορά την μεταβίβαση της εταιρικής συμμετοχής, αυτή είναι δυνατόν να συμβεί μετά από συναίνεση όλων των εταίρων, ή να υπάρχει σχετική πρόβλεψη στην εταιρική σύμβαση. Σε κάθε περίπτωση απαιτείται τροποποίηση της σύμβασης,

μιας και τα πρόσωπα των εταίρων αποτελούν ουσιώδες κομμάτι της εταιρικής σύμβασης. Και στην περίπτωση των προσωπικών εταιριών η μεταβίβαση των εταιρικών μεριδίων φορολογείται με 20% επί της πραγματικής ή της τεκμαρτής αξίας πώλησης βάσει εγκυκλίου του Υπουργείου Οικονομικών. Τέλος η λύση της εταιρίας επέρχεται μετά από την έλευση του χρόνου που ορίζεται στην σύμβαση, ή με τον θάνατο ή την πτώχευση του εταίρου. Άλλοι λόγοι λύσης της εταιρίας δεν αναφέρονται περιοριστικά στο νόμο.

Αν και δεν έγινε εκτενή αναφορά στις προσωπικές εταιρίες, μιας και δεν είναι αυτό κάθε αυτό το αντικείμενο της εργασίας αυτής, παρόλα αυτά και για να είμαστε πιο επίκαιροι, παραθέτουμε στην συνέχεια τον νόμο 4072/2012, ο οποίος σύμφωνα με τους εμπορικόλογους, αποτελεί τομή για την λύση χρόνιων προβλημάτων των Ο.Ε. και θα την κάνουν πιο ελκυστική ως νομική μορφή στο μέλλον. Εμείς παρουσιάζουμε μια απλοποιημένη ανάλυση των διατάξεων των άρθρων 249-269 του νόμου 4072.³

1. Καθιερώνεται η αρχή της επωνυμίας και γίνεται πια αποδεκτή η αντικειμενική επωνυμία (άρθρο 250. παρ. 1 και 2)
2. Η μη καταχωρηθείσα στο Γ.Ε.ΜΗ εταιρία, εφόσον ασκεί εμπορική δραστηριότητα, έχει ικανότητα δικαίου και πτωχευτική ικανότητα, παρότι δεν έχει νομική προσωπικότητα (άρθρο 251, παρ. 3)
3. Επεκτείνεται η ευθύνη των εταίρων για κάθε πταίσμα (άρθρο 252)
4. Για τις διαχειριστικές που βρίσκονται συνήθως εκτός διαχείρισης, απαιτείται συναίνεση όλων των εταίρων(άρθρο 254παρ. 3)
5. Δίνεται η δυνατότητα διανομής κερδών πριν από το τέλος της εταιρικής χρήσης με βάση προσωρινό λογαριασμό (άρθρο 255 εδ.β)
6. Υιοθετείται η στην θεωρία κρατούσα άποψη, ότι ο νεοεισερχόμενος εταίρος ευθύνεται και για τα προ της εισόδου του εταιρικά χρέη απεριόριστα και εις ολόκληρον (άρθρο 258)
7. Υπό την προϊσχύουσα νομοθεσία και νομολογία ο εταίρος δικαιούνταν να καταγγείλει την εταιρεία, οδηγώντας την σε άμεση

Χατζηγιαννάκης Κ. 2012. Νέες ρυθμίσεις στο δίκαιο των προσωπικών εταιριών, ειδικότερα της ομόρρυθμης εταιρίας (ν4072/2012 άρθρα 249-269)

λύση, με μόνη προϋπόθεση, αν αυτή ήταν ορισμένου χρόνου, την επίκληση σπουδαίου λόγου, ενώ με τη ισχύουσα νομοθεσία, για την καταγγελία της εταιρίας, ορισμένου ή αορίστου χρόνου, εάν δεν υπάρχει σχετική καταστατική πρόβλεψη, απαιτείται σπουδαίος λόγος και δικαστική απόφαση, ύστερα από αίτηση εταίρου (άρθρο 259). Μάλιστα, αν συντρέχει στο πρόσωπο ενός εταίρου περιστατικό, που θα δικαιολογούσε τη λύση της εταιρείας, δηλαδή σπουδαίος λόγος, το δικαστήριο μπορεί ύστερα από αίτηση των υπολοίπων εταίρων, να διατάξει αντί της λύσης της εταιρείας, τον αποκλεισμό του εταίρου (άρθρο 263).

8. Κατά αντιστροφή του κανόνα των άρθρων 773 και 775 του ΑΚ , ο θάνατος, η πτώχευση και η υποβολή σε δικαστική συμπαράσταση δεν επιφέρουν τη λύση της εταιρίας, αλλά την έξοδο του εταίρου από την εταιρία, εκτός αν υπάρχει στο εταιρικό αντίθετη ρύθμιση (άρθρο 260).
9. Προβλέπεται δικαίωμα εκούσιας εξόδου από την εταιρία, και στη εταιρία αορίστου χρόνου, η αξία της συμμετοχής καταβάλλεται στον εξερχόμενο εταίρο στο τέλος της εταιρικής χρήσης. Αντιθέτως, αν πρόκειται για εταιρία ορισμένου χρόνου , η καταβολή της αξίας της συμμετοχής στον εξερχόμενο εταίρο εξαρτάται από τη συνδρομή σπουδαίου λόγου (άρθρο 261).
10. Υπό προϋποθέσεις, ο ατομικός δανειστής του εταίρου μπορεί να ζητήσει από το δικαστήριο την έξοδο του και τον καθορισμό της αξίας της συμμετοχής του (άρθρο 262).
11. Εάν προβλέπεται στο εταιρικό καταστατικό συνέχιση της εταιρίας με τους κληρονόμους του θανόντος εταίρου, κάθε κληρονόμος μπορεί να εξαρτήσει την παραμονή του στην εταιρία από το εάν λάβει την θέση του ετερόρρυθμου εταίρου, αλλιώς, σε περίπτωση που οι εταίροι απορρίψουν την αίτηση του, ο κληρονόμος μπορεί να εξέλθει από την εταιρία. Μάλιστα με ρύθμιση στην εταιρική σύμβαση, μπορεί να ορίζεται ότι στην περίπτωση που ο κληρονόμος λάβει την θέση ετερόρρυθμου εταίρου, το ποσοστό συμμετοχής του στα κέρδη θα είναι διαφορετικό από εκείνο του κληρονομημένου (άρθρο 265 παρ. 1&3).

12. Επιτρέπεται να λειτουργήσει η ομόρρυθμη εταιρία για δύο μήνες ως μονοπρόσωπη, αλλά μέσα σε αυτή την προθεσμία πρέπει να δημοσιευτεί στο Γ.Ε.ΜΗ. η είσοδος του νέου εταίρου, αλλιώς λύεται (άρθρο 267).

3. Φορολογία Νομικών Προσώπων

3.1 Νομικά Πρόσωπα υποκείμενα στο φόρο

Στην φορολογία εισοδήματος τα υποκείμενα στο φόρο νομικά πρόσωπα είναι τα εξής:

1. Οι ημεδαπές Ανώνυμες Εταιρίες (Α.Ε.)
2. Οι ημεδαπές Εταιρίες Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.)
3. Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμετάλλευσης κοινοτικού χαρακτήρα, ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα.
4. Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιοδήποτε τύπο εταιρίας
5. Οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση κέρδους
6. Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί με νόμιμο τρόπο καθώς επίσης και οι ενώσεις τους
7. Στον φόρο υπόκεινται και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα⁴.

3.2 Υπόχρεοι Υποβολής Δήλωσης – Προθεσμία υποβολής

3.2.1 Υπόχρεοι Υποβολής Δήλωσης

Τα πιο πάνω νομικά πρόσωπα, έχουν την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ανεξαρτήτως απόκτησης ή όχι εισοδήματος (άρθρο 107 Παρ. 1 ΚΦΕ). Τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, τα οποία έχουν στην κυριότητα τους στην Ελλάδα κάποιο ακίνητο, υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος,

⁴ Χ. Παύλου – Ι. Γκούρλιας 2012, Φορολογική Δήλωση 2012, Πρακτικός οδηγός Συμπλήρωσης για Νομικά Πρόσωπα, σελ.193.

ανεξάρτητα αν προκύπτει ή όχι εισόδημα από αυτό. Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις δεν υποβάλλουν δήλωση:

- Για τα κέρδη τους που αποκτούν μόνο από την συμμετοχή τους σε ημεδαπές κοινοπραξίες.
- Για τα κέρδη που αποκτούν μόνο από την συμμετοχή τους σε ημεδαπές ΟΕ, ΕΕ.
- Για τα κέρδη που αποκτούν μόνο από την συμμετοχή τους σε ημεδαπές ΕΠΕ.
- Για τα εισοδήματα από κινητές αξίες, στα οποία γίνεται παρακράτηση φόρου με εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης.

3.2.2 Προθεσμία Υποβολής Δήλωσης

Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβάλλεται σε συγκεκριμένο χρόνο, ο οποίος ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 107 του ΚΦΕ. Για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων κλιμακώνεται ημερολογιακά ανάλογα με το καταληκτικό ψηφίο του Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (ΑΦΜ) με υπουργική απόφαση η οποία εκδίδεται κάθε χρόνο.⁵

Όταν τα νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα (Α.Ε., Ε.Π.Ε. συν/σμοί, δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις καθώς και τα εγκαταστημένα στην χώρα μας υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων) κλείνουν διαχειριστική περίοδο σε οποιαδήποτε άλλη ημερομηνία, εκτός της 31^η Δεκεμβρίου, η δήλωση υποβάλλεται μέχρι την 10^η μέρα του 5^{ου} μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου.

Τα υπό εκκαθάριση νομικά πρόσωπα, υποβάλλουν δήλωση μέσα σε ένα μήνα από την λήξη της εκκαθάρισης για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο εκκαθάρισης. Σε περίπτωση που η εκκαθάριση διαρκεί πέραν του ενός έτους, τότε υποβάλλεται προσωρινή δήλωση για τα εισοδήματα κάθε έτους, εντός

⁵ Χ. Παύλου – Ι. Γκούρλιας 2012, Φορολογική Δήλωση 2012, Πρακτικός οδηγός Συμπλήρωσης για Νομικά Πρόσωπα, σελ.194.

ενός μήνα από την λήξη του, με την επιφύλαξη υποβολής οριστικής δήλωσης με τη λήξη της εκκαθάρισης. Τέλος σε περίπτωση που η ημερομηνία υποβάλλεται σε εκκαθάριση και η ημερομηνία αποπεράτωσης της εκκαθάρισης είναι εντός του ίδιου έτους υποβάλλονται δυο δηλώσεις. Η πρώτη αφορά το διάστημα από την αρχή του έτους μέχρι την ημερομηνία εκκίνησης της εκκαθάρισης, και η δεύτερη δήλωση το διάστημα από την ημερομηνία έναρξης της εκκαθάρισης μέχρι το τέλος αυτής.

3.3 Συντελεστής Φόρου

3.3.1 Συντελεστές φορολογίας Νομικών Προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα

Διαχρονικά οι συντελεστές φορολογίας των νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα παρουσιάζονται στον Πίνακα 3.1 που ακολουθεί.

Για διαχ/κές περιόδους που άρχισαν μέσα στο έτος 2003	Για διαχ/κές περιόδους που άρχισαν 01.01.2005- 31.12.2005	Για διαχ/κές περιόδους που άρχισαν 01.01.2006- 31.12.2006	Για διαχ/κές περιόδους που άρχισαν 01.01.2007- 31.12.2009	Για οικ. έτος 2011	Από οικ. έτος 2012
----------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------	-----------------------------------------------------------------------	-----------------------	-----------------------

Ημεδαπές Α.Ε., Ε.Π.Ε.	35%	32%	29%	25%	24%	20%
Δημόσιες, Δημοτικές & Κοινοτικές Επιχ/σεις και Εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι Νομικά Πρόσωπα						
Συνεταιρισμοί & οι ενώσεις τους						
Αλλοδαπές επιχειρήσεις						
Αλλοδαποί οργ/σμοί κερδ. χαρακτήρα						

πίνακας 3.1: Διαχρονική παράθεση συντελεστών φορολογίας Νομικών Προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα⁶

⁶ Χ. Παύλου – Ι. Γκούρλιας 2012, Φορολογική Δήλωση 2012, Πρακτικός οδηγός Συμπλήρωσης για Νομικά Πρόσωπα, σελ.197.

Με τον ισχύοντα συντελεστή φόρου, φορολογούνται τα κέρδη των υπό εκκαθάριση νομικών προσώπων, για τα κέρδη που δηλώνονται με την οριστική δήλωση που υποβάλλουν. Με τον ίδιο συντελεστή 20% φορολογούνται και τα κέρδη υπερδωδεκάμηνης χρήσης που έληξε στις 31.12.2011.

3.3.2 Μείωση Συντελεστών Φορολογίας

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 18 του νόμου 3296/04 παρέχονται κίνητρα στις μικρές και μεσαίες επιχειρήσεις προκειμένου να συγχωνευθούν μεταξύ τους και να ιδρύσουν μια νέα προσωπική εταιρία, ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης, ή μια ανώνυμη εταιρία.

Ειδικότερα προβλέπεται φορολόγηση με μειωμένο συντελεστή φορολογίας των καθαρών κερδών της προερχόμενης από την συγχώνευση εταιρίας κατά τα πρώτα δύο έτη. Συγκεκριμένα το πρώτο οικονομικό έτος, τα κέρδη της εταιρίας αυτής θα φορολογούνται με τον ισχύοντα κατά το έτος συντελεστή μειωμένο όμως κατά 10 μονάδες, και για το δεύτερο οικονομικό έτος μειωμένο κατά 5 μονάδες.

Το κίνητρο αυτό εφαρμόζεται για όλες τις επιχειρήσεις ανεξάρτητα από το αντικείμενο εργασιών τους (μεταποιητικές, εμπορικές, παροχής υπηρεσιών), με εξαίρεση τις επιχειρήσεις που έχουν ως αντικείμενο εργασιών κατά κύριο λόγο την κατασκευή και εκμετάλλευση ακινήτων, πλην των ξενοδοχειακών μονάδων.

Η συγχώνευση αυτή βέβαια των επιχειρήσεων μπορεί να πραγματοποιηθεί βάσει κάποιων προϋποθέσεων. Οι πιο σημαντικές προϋποθέσεις είναι οι ακόλουθες:

- Μεταξύ των συγχωνεύσεων δεν πρέπει να υπάρχουν ανώνυμες εταιρίες.
- Μεταξύ των συγχωνευμένων επιχειρήσεων δεν πρέπει να είναι στην χώρα μας εγκατεστημένα υποκαταστήματα αλλοδαπών επιχειρήσεων, διότι ο νόμος ορίζει ότι οι επιχειρήσεις θα πρέπει να έχουν κάποια νομική μορφή, την οποία στερείται το υποκατάστημα.
- Από την συγχώνευση θα πρέπει οπωσδήποτε να προκύπτει εταιρία ανώτερης νομικής μορφής από αυτές των εταιριών που συγχωνεύονται.

- Για να υπαχθούν σε φορολογία με μειωμένο συντελεστή τα κέρδη της προερχόμενης από την συγχώνευση εταιρίας, θα πρέπει η δήλωση να υποβληθεί εμπρόθεσμα. Σε περίπτωση που τα κέρδη του δεύτερου έτους δηλωθούν εκπρόθεσμα, τότε μόνο αυτά τα κέρδη δεν θα φορολογηθούν με μειωμένους συντελεστές, και δεν θα έχει επίπτωση στα κέρδη του πρώτου έτους που φορολογήθηκαν με μειωμένους συντελεστές.
- Αν η εταιρία που προκύπτει από την συγχώνευση είναι ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη, αυτή θα πρέπει υποχρεωτικά να τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας.

3.4 Φορολογία Κερδών Ανωνύμων Εταιριών

3.4.1 Φορολογία επί του συνόλου των κερδών

Με την παράγραφο 1 του άρθρου 109 του Κ.Φ.Ε. , όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 9 του άρθρου 14 του Ν.3943/2011 (ΦΕΚ Α 66/31-03-2011) και σύμφωνα με την παρ. 10 του ίδιου άρθρου του ίδιου νόμου ισχύει **για εισοδήματα οικονομικού έτους 2012**,ορίζεται:

Για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 (Ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, Δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα. ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα, Συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους, Αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, Ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα αλλοδαπά ή ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα), **ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%)** στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα τους.

Με το συντελεστή αυτόν φορολογούνται και τα κέρδη που δηλώνονται με τη οριστική δήλωση που υποβάλλουν τα υπό εκκαθάριση νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης γ της παραγράφου 2 του άρθρου 107, ανεξάρτητα από το χρόνο που τέθηκαν σε

εκκαθάριση. Ειδικά για τα υποκαταστήματα αλλοδαπών ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταιρειών έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 10. Το εισόδημα από επιχειρηματική αμοιβή υπόκειται σε φορολογία με τις ειδικές διατάξεις, ανεξάρτητα αν ο δικαιούχος της αμοιβής αυτής είναι κάτοικος ημεδαπής ή αλλοδαπής.

Τα παραπάνω περί αλλοδαπών Ο.Ε. και Ε.Ε. έχουν εφαρμογή, εφόσον οι ομόρρυθμοι εταίροι ευθύνονται απεριορίστως και εις ολόκληρον με βάση τη νομοθεσία του κράτους – μέλους στο οποίο έχει την έδρα της η προσωπική εταιρεία.

Ειδικά για τα εισοδήματα οικονομικού έτους 2011, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%).⁷

3.4.2 Φορολογία διανεμόμενων κερδών

Με την παράγραφο 1, 2, 11 του άρθρου του Ν.3943/2011, επήλθαν αλλαγές στο άρθρο 54 του Ν.2238/94 και προβλέπεται ότι στα κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα κέρδη των Α.Ε. 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, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή γίνεται σε μετρητά ή μετοχές και η έγκριση γίνεται από γενικές συνελεύσεις από την 1/1/2012 και μετά, ενεργείται **παρακράτηση φόρου με συντελεστή 25%.**

Ειδικά για τα κέρδη που διανέμονται εκτός του έτους 2011, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 21%.

Με την παρακράτηση του φόρου 25% ή 21%, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα, εκτός και αν δικαιούχος είναι φυσικό πρόσωπο και ο συντελεστής φορολογίας της κλίμακας του άρθρου 9 είναι μικρότερος του 25% ή 21%. Η φορολόγηση αυτή εφαρμόζεται ανάλογα και για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη παρελθουσών χρήσεων.

⁷ Παπαγιάννης Ν. 2011: Πρακτικός Οδηγός Λογιστικής, σελ. 360

Η παρακράτηση ενεργείται κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα αυτά και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από τη έγκριση του ισολογισμού από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων. Αν διανεμηθούν μερίσματα από κέρδη προηγούμενων χρήσεων, ή παρακράτηση φόρου ενεργείται μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από τη γενική συνέλευση των μετόχων. Ειδικά επί διανομής προμερισμάτων, η παρακράτηση φόρου ενεργείται κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα αυτά και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη απόφασης διανομής από το διοικητικό συμβούλιο. Υπόχρεος παρακράτησης είναι η Α.Ε. που καταβάλλει τα μερίσματα. Ο φόρος που παρακρατείται αποδίδεται με τη υποβολή δήλωσης στο Δημόσιο εφάπαξ μέσα στον επόμενο μήνα από αυτόν στον οποίο έγινε η παρακράτηση (περίπτωση ζ' της παρ. 6 του άρθρου 54 του ΚΦΕ, όπως προστίθεται με τη παρ. 4 του άρθρου 14 του Ν.3943/2011).

3.4.3 Προκαταβολή φόρου

Σύμφωνα με το άρθρο 111 του ΚΦΕ, με βάση την δήλωση του νομικού προσώπου βεβαιώνεται ως προκαταβολή φόρου το ποσοστό ανάλογα με τη μορφή του νομικού προσώπου. Η βεβαίωση της προκαταβολής γίνεται έναντι του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα της διανυόμενης διαχειριστικής περιόδου ή ημερολογιακού έτους κατά περίπτωση. Τα ποσοστά προκαταβολής έχουν αυξηθεί με την παρ. 3 του άρθρου 19 του νόμου 3697/2008, με εξαίρεση αυτά των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Τα νέα ποσοστά ισχύουν για τις δηλώσεις του οικονομικού έτους 2009 και επόμενων. Για τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ (ΑΕ, ΕΠΕ κ.λπ.) **το ποσοστό της προκαταβολής ανέρχεται σε ογδόντα τοις εκατό (80%).**

Ειδικά για τις **τραπεζικές** ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα το ποσοστό αυξάνεται σε εκατό **τοις εκατό (100%)**

Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 2 του άρθρου 101 (**μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα αλλοδαπά** ή ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα) του ΚΦΕ, το ποσοστό προκαταβολής ορίζεται σε **πενήντα πέντε τοις εκατό (55%).**

Προκαταβολή φόρου υπολογίζεται και στις προσωρινές δηλώσεις που υποβάλλουν τα υπό εκκαθάριση νομικά πρόσωπα.

Δεν βεβαιώνεται προκαταβολή, για τα εισοδήματα που αποκτούν από την εκμίσθωση οικοδομών και γαιών οι Ιεροί Ναοί, οι Ιερές Μητροπόλεις, οι Ιερές Μονές, οι Ιερές Μονές του Αγίου Όρους, η Ιερά Μονή Πάτμου, Η Ιερά Μονή Σινά, η Αποστολική Διακονία, ο Πανάγιος Τάφος, το Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, το Πατριαρχείο Ιεροσολύμων και Αλεξάνδρειας, η Ιερά Αρχιεπισκοπή Κύπρου και οι Ιερές Σταυροπηγιακές Μονές Κύπρου, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν αποδεδειγμένα κοινωφελής σκοπούς, καθώς και τα ημεδαπά κοινωφελή ιδρύματα, φορολογούνται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), καθώς και για τα εισοδήματα που αποκτούν στην Ελλάδα αντίστοιχα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, καθώς και φορείς ξένων θρησκευμάτων ή δογμάτων (παρ. 2 άρθρο 109 ΚΦΕ).⁸

3.4.4 Μείωση προκαταβολής

3.4.4.1 Μείωση προκαταβολής για νέες επιχειρήσεις

Τα πιο πάνω ποσοστά μειώνονται κατά 50% για τα νέα νομικά πρόσωπα κατά τα τρία (3) πρώτα οικονομικά έτη από την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών.

Η μείωση αφορά νεοϊδρυόμενα νομικά πρόσωπα, κερδοσκοπικού ή ΜΗ χαρακτήρα, τα οποία ιδρύονται από την 01/01/2005 και μετά. Όσον αφορά ειδικότερα τις επιχειρήσεις, αυτές, κατά την πιο πάνω ημερομηνία και μετά, δεν θα πρέπει να προέρχονται από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου (π.χ. Ν.Δ. 1297/1972, Ν. 2166/1993, Κ.Ν.2190/1920, κλπ.).

Από το ποσό που προκύπτει σύμφωνα με τα πιο πάνω θα αφαιρούνται στη συνέχεια, τα ποσά που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 111 του ΚΦΕ. (παρακρατηθέντες φόροι), βλ. επόμενη περίπτωση δ.

Τα πιο πάνω μειωμένα ποσοστά προκαταβολής φόρου εισοδήματος εφαρμόζονται μόνο για τα πρώτα τρία (3) οικονομικά έτη, από τη δήλωση έναρξης

⁸ Παπαγιάννης Ν. 2011: Πρακτικός Οδηγός Λογιστικής, σελ. 360-361

εργασιών του νομικού προσώπου η οποία προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης α της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του Ν2859/2000 “περί Κώδικα Φ.Π.Α.” (ΦΕΚ 248 Α). Μετά την παρέλευση των τριών (3) πρώτων οικονομικών ετών από τη δήλωση έναρξης του οικονομικού προσώπου, η προκαταβολή θα βεβαιώνεται πλέον με τα ποσοστά που ισχύουν για όλα τα νομικά πρόσωπα (ΠΟΛ. 1016/2005).

3.4.4.2 Μείωση προκαταβολής λόγω μειωμένου φορολογητέου εισοδήματος

Σε περίπτωση που τυχόν μειωθεί το εισόδημα κατά ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) και πάνω, ο φορολογούμενος δικαιούται να ζητήσει, με αίτηση του τη μείωση της προκαταβολής. Η αίτηση υποβάλλεται σε προθεσμία εννέα (9) μηνών που αρχίζει από την ημέρα έναρξης της νέας διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους κατά περίπτωση.

Κατά την εκτίμηση της μείωσης του εισοδήματος λαμβάνονται ενδεικτικά υπόψη:

αα) Το ποσό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης στη τρέχουσα διαχειριστική περίοδο, συγκρινόμενο με τα ακαθάριστα έσοδα της αντίστοιχης περιόδου του προηγούμενου διαχειριστικού έτους.

ββ) Το ποσοστό των δαπανών και εξόδων διαχείρισης επί των ακαθάριστων εσόδων της τρέχουσας διαχειριστικής περιόδου σε σύγκριση με το αντίστοιχο ποσοστό της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου.

γγ) Οι ουσιώδεις μεταβολές που τυχόν επήλθαν στους παράγοντες διαμόρφωσης του μικτού κέρδους της επιχείρησης κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο σε σχέση με την προηγούμενη.

δδ) Κάθε άλλο στοιχείο από το οποίο πιθανολογείται μείωση του κέρδους της τρέχουσας χρήσης.

Ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει στην επαλήθευση της αίτησης που υποβλήθηκε και υποχρεούται, μέσα σε προθεσμία τριών (3) μηνών από την υποβολή της να ανακοινώσει στον φορολογούμενο το αποτέλεσμα του ελέγχου. Αν διαπιστώσει ότι το εισόδημα μειώθηκε πραγματικά

κατά το ποσοστό της προηγούμενης παραγράφου, ο προϊστάμενος προβαίνει στην έκπτωση ανάλογου, με την μείωση που επήλθε ποσού φόρου από τις επόμενες δόσεις που οφείλονται.

Αν περάσει άπρακτη η προθεσμία των τριών (3) μηνών, ο φορολογούμενος δικαιούται, όπως τις από τη λήξη της προθεσμίας και μετά απαιτητές δόσεις του φόρου, να καταβάλλει μειωμένες κατά το ποσοστό της μείωσης των εισοδημάτων του, όπως αυτό αναφέρεται στην αίτηση που υπέβαλε για τον σκοπό αυτόν, με επιφύλαξη να καταβάλει τον τυχόν επιπλέον οφειλόμενο φόρο κατά τον έλεγχο της δήλωσης και την οριστική εκκαθάριση του.

3.4.4.3 Περιορισμός σε υπερδωδεκάμηνη βάση

Όταν η πρώτη διαχειριστική χρήση της εταιρίας είναι υπερδωδεκάμηνη ως προκαταβολή φόρου βεβαιώνεται το μέρος αυτής που αναλογεί σε δωδεκάμηνο χρονικό διάστημα (ΠΟΛ. 1248/1992)

3.4.4.4 Αφαίρεση παρακρατούμενων φόρων

Από το ποσό που βεβαιώνεται, εκπίπτει ο φόρος που παρακρατείται στην πηγή, εφόσον συντρέχει περίπτωση, καθώς και ο φόρος που καταβάλλεται με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 13 του ΚΦΕ, με εξαίρεση τους φόρους που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

3.4.4.5 Μη βεβαίωση προκαταβολής

Δεν βεβαιώνεται προκαταβολή φόρου για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος, βάση ειδικών διατάξεων νόμων καθώς και τα κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα αφορολόγητα αποθεματικά ή αποθεματικά που έχουν φορολογηθεί με ειδικό τρόπο.⁹

⁹ Παπαγιάννης Ν. 2011: Πρακτικός Οδηγός Λογιστικής, σελ. 362

3.5 Καταβολή φόρου εισοδήματος

Η καταβολή του φόρου εισοδήματος, της προκαταβολής και των λοιπών συμβεβαιούμενων ποσών των Νομικών Προσώπων καταβάλλονται σε **οκτώ (8) ίσες μηνιαίες δόσεις**. Η πρώτη δόση υποβάλλεται με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες επτά (7) μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις Δ.Ο.Υ ημέρα των επτά (7) επόμενων μηνών, από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης. Τα διαλυόμενα ή τα υπό εκκαθάριση νομικά πρόσωπα, καταβάλλουν το φόρο εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης προσωρινής ή οριστικής δήλωσης. Η υποβολή δήλωσης χωρίς την υποβολή των ποσών, θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα. Για εμπρόθεσμες δηλώσεις οικονομικού έτους 2010 και επόμενων, **επί εφάπαξ καταβολής του συνολικού ποσού της οφειλής παρέχεται έκπτωση 1,5%** επί του καταβαλλόμενου ποσού (άρθρο 14 παρ.1, Ν.3842/2010).¹⁰

3.6 Διάθεση Κερδών

3.6.1 Σειρά διάθεσης κερδών

Εξαιρετική σημασία για την ορθή κατάρτιση του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων έχει η σειρά με την οποία διαθέτονται τα αποτελέσματα. Παρακάτω παρατίθεται μια ενδεικτική σειρά διάθεσης κερδών η οποία προκύπτει από το συνδυασμό διατάξεων της κείμενης νομοθεσίας:

1. Κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων (Άρθρο 45, παρ. 1, και 44 α, παρ. 2, Κ.Ν.2190/1920)

2. Κράτηση για φόρο εισοδήματος (Άρθρο 45, παρ. 1, Κ.Ν.2190/1920)

Υπολογίζεται επί του συνόλου των κερδών, διανεμόμενων και μη, αναμορφωμένων με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών και μειωμένων με τις ζημίες προηγούμενων χρήσεων, τα αφορολόγητα αποθεματικά κλπ.

3. Κράτηση για τακτικό αποθεματικό (Άρθρο 45, παρ. 2α, Κ.Ν.2190/1920)

¹⁰ Παπαγιάννης Ν. 2011: Πρακτικός Οδηγός Λογιστικής, σελ. 363

4. Κράτηση για διανομή στους μετόχους του πρώτου μερίσματος (Άρθρο 45, παρ. 2β, Κ.Ν. 2190/1920 και άρθρο 1, Ν. 876/79).

5. Αποθεματικό για ίδιες μετοχές (ισόποσο με την αξία κτήσης των μετοχών αυτών) εφόσον συντρέχει η περίπτωση αυτή (Άρθρο 42ε , παρ. 13, Κ.Ν.2190/1920)

6. Διάθεση του υπολοίπου των καθαρών κερδών.

(Όπως ορίζονται από το καταστατικό και τις αποφάσεις της τακτικής γενικής συνέλευσης.)

- Πρόσθετο μέρισμα.
- Αμοιβές και ποσοστά Δ.Σ.
- Μέρισμα στο προσωπικό.
- Αποθεματικά (φορολογημένα και αφορολόγητα) κ.λπ.

3.6.2 Περιορισμοί διάθεσης κερδών

Σε κάθε περίπτωση πρέπει να λαμβάνονται υπόψη οι απαγορευτικές διατάξεις περί διανομής κερδών του άρθρου 43, παρ.3, περ. δ και 4α , και του άρθρου 44 α, παρ. 1 και 2 του Κ.Ν.2190/1920, που αναλύονται παρακάτω:

1. Μέχρι την πλήρη απόσβεση όλων των εξόδων εγκατάστασης (πολυετούς απόσβεσης) απαγορεύεται οποιαδήποτε διανομή κερδών εκτός αν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων αυτών είναι μικρότερο από το άθροισμα των προαιρετικών αποθεματικών και του υπολοίπου των κερδών εις νέο.

Η παραπάνω διάταξη εφαρμόζεται και για τα έξοδα ερευνών και αναπτύξεως των λογαριασμών “Έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλίων – λατομείων” και “Έξοδα λοιπών ερευνών” , καθώς και για τις παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας των λογαριασμών “Δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων – μεταλλίων - λατομείων” και “Λοιπές παραχωρήσεις”, έκτος αν ειδικές διατάξεις της νομοθεσίας προβλέπουν διαφορετική ρύθμιση

2. Με την επιφύλαξη των διατάξεων για τη μείωση του μετοχικού κεφαλαίου δεν μπορεί να γίνει οποιαδήποτε διανομή στους μετόχους εφόσον, κατά την ημερομηνία λήξης της τελευταίας χρήσης, το σύνολο των ίδιων κεφαλαίων της

εταιρείας, είναι, ή μετά από τη διανομή αυτή θα γίνει κατώτερο από το ποσό του μετοχικού κεφαλαίου, προσαυξημένου με τα αποθεματικά για τα οποία η διανομή τους απαγορεύεται από το νόμο ή το καταστατικό. Το ποσό αυτού του μετοχικού κεφαλαίου μειώνεται κατά το ποσό που δεν έχει κληθεί ακόμα να καταβληθεί.

3. Το ποσό που διανέμεται στους μετόχους δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των αποτελεσμάτων της τελευταίας χρήσης που έχει λήξει προσαυξημένο με τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις και τα αποθεματικά για τα οποία επιτρέπεται και αποφασίστηκε από τη Γενική Συνέλευση η διανομή τους και μειωμένο κατά το ποσό των ζημιών προηγούμενων χρήσεων και τα ποσά που επιβάλλεται να διατεθούν για το σχηματισμό αποθεματικών σύμφωνα με το νόμο και το καταστατικό.

Η έννοια της διανομής των προηγούμενων περιπτώσεων 2 και 3 περιλαμβάνει ιδίως την καταβολή των μερισμάτων και των τόκων από μετοχές.

3.6.3 Τακτικό Αποθεματικό

Σύμφωνα με το άρθρο 44 του Κ.Ν.2190/20 ετησίως το 1/20 των κερδών διατίθεται για σχηματισμό Τακτικού Αποθεματικού. Ο σχηματισμός του Τακτικού Αποθεματικού είναι υποχρεωτικός μέχρι το ποσό να φτάσει το 1/3 του Εταιρικού Κεφαλαίου.

Ο σχηματισμός γίνεται από τα κέρδη της χρήσης μετά την αφαίρεση κάθε ζημιάς και κάθε εταιρικού βάρους (όπως του φόρου εισοδήματος). Το αποθεματικό αυτό χρησιμοποιείται αποκλειστικά για εξίσωση, πριν από κάθε διανομή μερίσματος του τυχόν χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού κερδών και ζημιών.

3.6.4 Διανομή Μερίσματος

Σύμφωνα με το άρθρο 45 του Κ.Ν.2190/20 από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως διατίθεται για πρώτο μέρισμα ποσό όπως ορίζεται στο άρθρο 3 του Α.Ν.148/1967 όπως ισχύει:

3.6.5 Αποθεματικό από Αφορολόγητα Έσοδα

Αν στα καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από ισολογισμούς συνεταιρισμών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης και ημεδαπών ανωνύμων 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 μικό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.

Το αποθεματικό από αφορολόγητα έσοδα υπολογίζεται ως εξής:

Από το συνολικό ποσό των αφορολόγητων εσόδων αφαιρείται το μέρος των αφορολόγητων εσόδων που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη, προσαυξημένο με τον αναλογούντα φόρο, που υπολογίζεται ως εξής:

$$\begin{array}{l} \text{Μέρος Αφορολόγητων εσόδων που} \\ \text{αναλογούν στα διανεμόμενα} \end{array} = \frac{\text{Διανεμόμενα Κέρδη Αφορολόγητα Έσοδα}}{\text{Καθαρά Κέρδη Χρήσεως}^{11}}$$

3.7 Οι αλλαγές στην φορολογία εισοδήματος των Ανωνύμων Εταιριών με τον Ν. 4110/2013.

3.7.1 Αλλαγές στον τρόπο φορολόγησης νομικών προσώπων

Στην προηγούμενη ενότητα κάναμε εκτενή αναφορά στην ισχύουσα νομοθεσία για την φορολογία κερδών των Ανωνύμων εταιριών. Με τον νόμο 4110 του 2013 επήλθαν αλλαγές στον τρόπο φορολόγησης των νομικών προσώπων και ειδικότερα αυτών της παραγράφου 1. του άρθρου 101, του Ν. 2238/1994, οι οποίες είναι:

1. Το αντικείμενο φόρου όπως προσδιορίζεται από το άρθρο 99 για τις ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης επεκτείνεται και στις ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρείες .

¹¹ Παπαγιάννης Ν. 2011: Πρακτικός Οδηγός Λογιστικής, σελ. 366

2. Καταργείται από τα άρθρα 99 και 106 το ειδικό καθεστώς φορολόγησης των εσόδων για τις τραπεζικές και ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρείες. Η φορολόγηση των εσόδων των τραπεζών και των ασφαλιστικών επιχειρήσεων θα γίνεται με τις γενικές διατάξεις.
3. Καταργείται η ειδική φορολογία των **«κατ' ειδικό τρόπο εισοδημάτων»**. Η φορολόγηση των εσόδων αυτών θα γίνεται πλέον με τις γενικές διατάξεις.
4. Από την προκαταβολή φόρου αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 111 του Ν.2238/1994 ώστε από το ποσό του φόρου που βεβαιώνεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του ίδιου άρθρου, να εκπίπτει μόνο ο φόρος που παρακρατείται από πηγή Ελλάδος .
5. Λόγω της αντικατάστασης του Κ.Β.Σ. από τον Κ.Φ.Α.Σ θα ισχύει ότι για όλα τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1, του άρθρου 101, ως «χρονική περίοδος κατά την οποία προκύπτει το εισόδημα λαμβάνεται η διαχειριστική περίοδος» (αντί της εταιρικής χρήσης ή διαχειριστικού έτους) εφόσον τηρούν διπλογραφικά βιβλία.
6. Εξακολουθεί να ισχύει η διάταξη του άρθρου 99 όπου στην περίπτωση που διανέμονται κέρδη για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος τα κέρδη αυτά φορολογούνται με 26% και επί πλέον, από τα διανεμόμενα κέρδη παρακρατείται φόρος 10%.¹²

3.7.2 Αλλαγές στην φορολογία των Ανωνύμων Εταιριών

Από το οικονομικό έτος 2014 ο συντελεστής φορολογίας του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος των ανωνύμων εταιρειών αυξάνεται σε 26%. (άρθρο 109, παρ. 1, πρώτο εδάφιο Ν. 2238/1994 όπως τροποποιημένο με το άρθρο 9, παρ. 30, του Ν. 4110/2013 ισχύει). Η άνω διάταξη ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) (άρθρο 28, παρ. 1, περ. α, Ν. 4110/2013). Σύμφωνα με το άρθρο 102, του Ν. 2238/1994, ο φόρος επιβάλλεται

¹² Αληφαντής Γ. 2013: Αλλαγές στην φορολογία εισοδήματος των ανωνύμων εταιριών με το Ν. 4110/2013, σελ. 1

κάθε οικονομικό έτος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή που αποκτάται για τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101, στα οποία περιλαμβάνονται και οι ανώνυμες εταιρείες. Ως διαχειριστική περίοδος λογίζεται αυτή η οποία λήγει μέσα στο χρονικό διάστημα από την **1η Αυγούστου του προηγούμενου ημερολογιακού έτους μέχρι τις 31 Ιουλίου του οικείου οικονομικού έτους**¹³.

A. Διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα μερίσματα ή κέρδη. (Άρθρο 54, παρ. 1, Ν. 2238/1994 όπως τροποποιημένο με το άρθρο 6, παρ. 2, του Ν. 4110/2013 ισχύει) . Στα μερίσματα ή κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%). Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα.

B. Συμφημισμός παρακρατηθέντων φόρων. Όταν ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία προβαίνει σε διανομή κερδών και στα έσοδά της περιλαμβάνονται έσοδα από τη συμμετοχή της σε άλλο νομικό πρόσωπο της παραγράφου 1 του άρθρου 101 και της παραγράφου 4 του άρθρου 2 που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, για τα οποία έχει παρακρατηθεί φόρος, από το φόρο που υποχρεούται να αποδώσει με τη δήλωση που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 54, αφαιρείται το μέρος του φόρου που έχει ήδη παρακρατηθεί σε βάρος της και αναλογεί στα διανεμόμενα από την ίδια κέρδη τα οποία προέρχονται από τις πιο πάνω συμμετοχές.

Γ. Πληρωμή μερίσματος στην αλλοδαπή μητρική με έδρα κράτος μέλος της Ε.Ε. Οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου δεν εφαρμόζονται όταν τα κέρδη καταβάλλονται σε εταιρεία άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, της οποίας η καταβάλλουσα τα κέρδη ημεδαπή ανώνυμη εταιρία είναι θυγατρική, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 11 του ν. 2578/1998. Ο φόρος που έχει παρακρατηθεί σε βάρος του νομικού προσώπου του προηγούμενου εδαφίου επιστρέφεται σε αυτό κατά το μέρος που αναλογεί στα κέρδη που διανέμει σε εταιρεία άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον τηρούνται οι

¹³ Αληφαντής Γ. 2013, 2013: Αλλαγές στην φορολογία εισοδήματος των ανωνύμων εταιριών με το Ν. 4110/2013, σελ. 2

προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου. Επίσης, επιστρέφεται ο φόρος που έχει παρακρατηθεί σε βάρος της ανώνυμης εταιρείας κατά το μέρος που αναλογεί στα μερίσματα που διανέμει προς το Δημόσιο. Η άνω διάταξη ισχύει για διανεμόμενα κέρδη που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 1.1. 2014 και μετά (άρθρο 28, παρ. 1, περ. η, Ν. 4110/2013)¹⁴

Τα ανωτέρω ισχύουν και για τα *προμερίσματα*, δηλαδή από τα διανεμόμενα προμερίσματα παρακρατείται φόρος 10%. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων (άρθρο 54, παρ. 1, Ν. 2238/1994 όπως τροποποιημένο με το άρθρο 6, παρ. 2, του Ν. 4110/2013 ισχύει). Η άνω διάταξη ισχύει για τα προμερίσματα που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 1.1. 2014 και μετά (άρθρο 28, παρ. 1, περ. η, Ν. 4110/2013). Σύμφωνα με το άρθρο 46, του κωδ. Ν. 2190/1920 τα προμερίσματα καταβάλλονται με απόφαση του διοικητικού συμβουλίου της ανώνυμης εταιρείας μετά από είκοσι ημέρες από τη δημοσίευση της προσωρινής οικονομικής κατάστασης από την οποία προκύπτουν :

α) η εταιρική περιουσία κατά τη χρονική στιγμή σύνταξης της προσωρινής οικονομικής κατάστασης και

β) το προσωρινό αποτέλεσμα (μετά φορολογία) από την αρχή της τρέχουσας χρήσης έως την ημερομηνία σύνταξης της προσωρινής οικονομικής κατάστασης. Τα άνω καταβαλλόμενα προμερίσματα τελούν υπό την έγκριση της μέλλουσας να συνέλθει τακτικής γενικής συνέλευσης η οποία θα εγκρίνει το προμέρισμα αλλά και τις οριστικές οικονομικές καταστάσεις της χρήσεως κατά τη διάρκεια της οποίας καταβλήθηκε αυτό.

Δ. Διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη προηγούμενων χρήσεων. Τα ανωτέρω αναφερόμενα στην παράγραφο με τον συντελεστή φορολογίας κερδών των Α.Ε. εφαρμόζονται ανάλογα και για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη προηγούμενων χρήσεων , δηλαδή παρακρατείται φόρος 10%. Με την παρακράτηση

¹⁴ Αληφαντής Γ. 2013: Αλλαγές στην φορολογία εισοδήματος των ανωνύμων εταιριών με το Ν. 4110/2013, σελ. 3

αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων. (άρθρο 54, παρ. 1, Ν. 2238/1994 όπως τροποποιημένο με το άρθρο 6, παρ. 2, του Ν. 4110/2013 ισχύει)¹⁵

Ε. Εισπραττόμενα μερίσματα και κέρδη από αλλοδαπές θυγατρικές με έδρα κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Τα κέρδη που εισπράττουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες (καθώς και οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης) από εταιρείες που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, στις οποίες συμμετέχουν κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 11 του Ν. 2578/1998, απαλλάσσονται της φορολογίας με την προϋπόθεση ότι εμφανίζονται σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού (άρθρο 103, παρ. 1, περ. ια, Ν. 2238/1994 όπως τροποποιημένο με το άρθρο 9, παρ. 6, του Ν. 4110/2013 ισχύει) .

«Το άνω αποθεματικό σχηματίζεται ανεξάρτητα εάν υπάρχουν κέρδη ή ζημιές». (το εδάφιο αυτό αποτελεί νέα διάταξη που τέθηκε με το Ν. 4110/2013)). Με τη νέα αυτή διάταξη δίνεται η δυνατότητα και στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης οι οποίες έχουν ζημιές να σχηματίζουν το άνω αφορολόγητο αποθεματικό (αιτιολογική έκθεση Ν.4110/2013) .

Αν το άνω αποθεματικό διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί, τότε παρακρατείται φόρος σύμφωνα με τα ανωτέρω (άρθρο 54, παρ. 1) και όχι με βάση τις διατάξεις περί της φορολογίας των αφορολόγητων αποθεματικών της παρ.4, του άρθρου 106, του Ν.2238/1994, όπως αυτές παρατίθενται στην επόμενη παρ. 3.2. (περίπτωση ια', παρ.1, του άρθρου 103, του Ν. 2238) . Από το ποσό του φόρου που οφείλεται σύμφωνα με την περίπτωση αυτή, εκπίπτει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή ως φόρος εισοδήματος νομικού προσώπου ή παρακρατήθηκε ως φόρος επί των διανεμηθέντων κερδών. Τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο δεν επιστρέφεται. (το εδάφιο αυτό αποτελεί νέα διάταξη που τέθηκε με το Ν. 4110/2013)

Τα πιο πάνω δεν έχουν εφαρμογή όταν το αποθεματικό διανέμεται σε μητρική εταιρεία άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης και συντρέχουν οι

¹⁵ Αληφαντής Γ. 2013: Αλλαγές στην φορολογία εισοδήματος των ανωνύμων εταιριών με το Ν. 4110/2013, σελ. 4

προϋποθέσεις του άρθρου 11 του ν. 2578/1998.» (το εδάφιο αυτό αποτελεί νέα διάταξη που τέθηκε με το Ν. 4110/2013).

Ζ. Η λογιστική σχηματισμού του αποθεματικού. Τα άνω εισπραττόμενα κέρδη θα πρέπει να εμφανισθούν σε τριτοβάθμιο λογαριασμό του δευτεροβάθμιου λογαριασμού 41.90 «Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα» σύμφωνα με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών 1044770/πολ.1117/1993 (Λογιστής 1993, σελ.823). Για τις επιχειρήσεις που τηρούν τα βιβλία τους με βάση τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ., το άνω αποθεματικό θα σχηματισθεί μέσω της διάθεσης των κερδών της χρήσεως, ενώ στην περίπτωση που το τελικό αποτέλεσμα της χρήσεως είναι ζημία τότε το αποθεματικό αυτό θα σχηματισθεί με τις ίδιες απόψεις που είχε εκφράσει στο παρελθόν το Ε.ΣΥ.Λ. για τον τρόπο σχηματισμού του αποθεματικού από κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο χρηματιστήριο, δηλαδή χρέωση «διάθεσης αποτελεσμάτων» πίστωση «αποθεματικό» με αποτέλεσμα την αύξηση των «μεταφερόμενων ζημιών εις νέον»

Για τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν Δ.Λ.Π. και τηρούν τα βιβλία τους με βάση τις αρχές και τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας, τα εν λόγω έσοδα/κέρδη μεταφέρονται με σχετική εγγραφή κατ' ευθείαν στα ίδια κεφάλαια σε ιδιαίτερους λογαριασμούς. Για τις επιχειρήσεις που τηρούν τα βιβλία τους βάσει των αρχών και των κανόνων των Δ.Λ.Π., τα εν λόγω αποθεματικά προκύπτουν από τον πίνακα συμφωνίας λογιστικής - φορολογικής βάσης και τον πίνακα σχηματισμού φορολογικών αποθεματικών και παρακολουθούνται επίσης σε ιδιαίτερους λογαριασμούς των ιδίων κεφαλαίων. Τα ανωτέρω ισχύουν ανεξαρτήτως του αν η επιχείρηση παρουσιάζει κέρδη ή ζημίες. (Σ.ΛΟ.Τ. 697ΕΞ/31.5.2012)

ΣΤ. Ζημίες και διανομή αποθεματικού. Εάν η ανώνυμη εταιρεία σχηματίσει το άνω αποθεματικό, παρά την ύπαρξη ζημιών, ως αποτέλεσμα της χρήσεως, τότε στα ίδια κεφαλαία θα εμφανίζεται δύο ποσά: ένα θετικό - το άνω αποθεματικό και ένα αρνητικό - τις ζημίες. Ως εκ τούτου η ανώνυμη εταιρεία δεν μπορεί να διανείμει το άνω αποθεματικό, στην περίπτωση που σύμφωνα με το άρθρο 44α, παρ. 1, του κωδ. Ν. 2190/1920, το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων γίνει μικρότερο από το άθροισμα του μετοχικού κεφαλαίου και των αποθεματικών που απαγορεύεται η διανομή τους π.χ. τακτικό αποθεματικό

Αμοιβές ή ποσοστά επί των κερδών που διανέμονται σε μέλη του διοικητικού συμβουλίου ή στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό. Για τις αμοιβές ή τα ποσοστά επί των κερδών που διανέμονται από τα κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες σε μέλη του διοικητικού συμβουλίου ή στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό υπό οποιαδήποτε μορφή (bonus) ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 40% (άρθρο 54, παρ. 5, δεύτερο εδάφιο, Ν. 2238/1994 όπως τροποποιημένο με το άρθρο 6, παρ. 5, περ. α, του Ν. 4110/2013 ισχύει). Η διάταξη αυτή ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) (άρθρο 28, παρ. 1, περ. α, Ν. 4110/2013).

Οι άνω αμοιβές καταβάλλονται μετά την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων και χαρτοσημαίνονται με τέλος 1,2%, ενώ για τα διανεμόμενα κέρδη στο προσωπικό με βάση τις οδηγίες του Ι.Κ.Α. υπολογίζονται ασφαλιστικές εισφορές στην περίπτωση όπου ο μισθωτός καθ' όλη τη διάρκεια της χρήσεως ή για ορισμένες μισθολογικές περιόδους αυτής ασφαλιζέτο μέχρι την ανώτατη ασφαλιστική κλάση του Ι.Κ.Α.¹⁶

3.7.3 Αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος των αποθεματικών

Τα αναφερόμενα στο άρθρο 54, παρ. 1 και 55, παρ.1, περ. δ, του Ν.2238/1994 εφαρμόζονται ανάλογα και για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη προηγούμενων χρήσεων, ανώνυμων εταιριών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτικών κεφαλαιουχικών εταιριών ή συνεταιρισμών, ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους, δηλαδή παρακρατείται φόρος 10%. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων. Το προς κεφαλαιοποίηση ποσό κερδών θα είναι αυτό που απομένει μετά την αφαίρεση του φόρου 10%, όπως αναλυτικά αναφέρουμε στην προηγούμενη παρ. 2.4. (Υπ. Οικονομικών πολ. 1039/2009).

A. Τα αφορολόγητα αποθεματικά (διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα) ανώνυμων εταιριών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτικών κεφαλαιουχικών

¹⁶ Αληφαντής Γ. 2013: Αλλαγές στην φορολογία εισοδήματος των ανωνύμων εταιριών με το Ν. 4110/2013, σελ. 5

εταιρειών ή συνεταιρισμών, υ/α αλλοδαπών επιχειρήσεων ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους, διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα οποτεδήποτε, φορολογούνται κατά το χρόνο της διανομής ή κεφαλαιοποίησης Πέραν του φόρου εισοδήματος που οφείλεται με βάση τα πιο πάνω, στο καθαρό ποσό των μερισμάτων που λαμβάνουν οι μέτοχοι ή τα μέλη του συνεταιρισμού ή των κερδών που λαμβάνουν τα μέλη εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, ενεργείται και παρακράτηση φόρου εισοδήματος σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 54 ή την περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 55, κατά περίπτωση Για τη κεφαλαιοποίηση των αφορολόγητων αποθεματικών των διατάξεων του άρθρου 13 του ν. 1473/1984 και του άρθρου 101 του ν. 1892/1990 ισχύουν τα αναφερόμενα στη συνέχεια στην παρ. 3.4. (άρθρο 106, παρ. 3, Ν. 2238/1994).

Β. Για την φορολογία διανεμόμενων ή κεφαλαιοποιούμενων αποθεματικών φορολογηθέντων κατ' ειδικό τρόπο, ο παρακρατηθείς ή καταβληθείς, κατά περίπτωση, στα ανωτέρω εισοδήματα φόρος συμψηφίζεται με αυτόν που αναλογεί στο νομικό πρόσωπο για τα εισοδήματα αυτά. (άρθρο 106, παρ. 4, Ν.2238/1994)

Γ. Αφορολόγητα αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων (διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα). Η παράγραφος 12 του άρθρου 14 του ν. 3943/2011 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 10, παρ. 1, του Ν. 4110/2013 ως :

«Αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί ή σχηματίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 3299/2004 (Α' 261), του ν. 2601/1998 (Α' 81), του ν. 1262/1982 (Α' 70), καθώς και με οποιονδήποτε άλλο αναπτυξιακό νόμο, πλην του ν. 3908/2011 (Α' 8) όπως ισχύει, λόγω πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων, όταν διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται, προστίθενται στα κέρδη της επιχείρησης και φορολογούνται στη διαχειριστική περίοδο μέσα στην οποία έγινε η διανομή ή ανάληψη του αντίστοιχου ποσού του αφορολόγητου αποθεματικού. Για τα κέρδη αυτά έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 54 και της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Κ.Φ.Ε., κατά περίπτωση.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν έχουν εφαρμογή για τα πιο πάνω αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13 του ν. 1473/1984 (Α' 127) ή του άρθρου 101 του ν. 1892/1990 (Α' 101).»

Η διάταξη αυτή ισχύει από 23.01.2013

Κατά τη κεφαλαιοποίηση αφορολογήτων αποθεματικών του άρθρου 22, του Ν. 1828/1989 δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 12, του άρθρου 14, του Ν. 3943/2011 (Υπ. Οικονομικών Δ12Β 1109489 ΕΞ 2011 / 2.8.2011¹⁷).

3.8 Πρακτική εφαρμογή φορολογίας εισοδήματος και διανομής κερδών Α.Ε.

Στην ενότητα αυτή θα παραθέσουμε ένα πλήρες παράδειγμα για την διανομή κερδών μια Α.Ε., ακολουθώντας όλα τα στάδια και υιοθετώντας τις τελευταίες αλλαγές στην νομοθεσία σύμφωνα με το Ν. 4110/2013. Για την ορθή παρουσίαση και κατανόηση του νόμου και των αλλαγών του, ζητήσαμε την βοήθεια ενός ορκωτού λογιστή στη σύνταξη του παρακάτω παραδείγματος.

3.8.1. Παράδειγμα εφαρμογής χρήσης 01/01 – 31/12/2012

Η ανώνυμη εταιρία «ΑΛΦΑ ΑΕΒΕ» έχει καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο 15.000.000€ στο οποίο συμμετέχουν κατά 80% ημεδαπή Α.Ε. και από το έτος 2006 κατά 20% Γερμανική Α.Ε., ενώ από το έτος 2007 η ίδια συμμετέχει κατά 20% σε Ιταλική Α.Ε.. Στην χρήση που έκλεισε στις 31.12.2012 πραγματοποίησε καθαρά κέρδη 10.000.000€. Τα ακαθάριστα έσοδα χρήσης ανήλθαν σε 40.000.000€ και μεταξύ αυτών περιλαμβάνονται:

1. Κέρδη από πώληση μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων εσωτερικού 600.000€
2. Έσοδα (μέρισμα) από συμμετοχή σε ημεδαπή Α.Ε. 400.000€ από τα οποία έχει παρακρατηθεί φόρος 25% ποσού 100.000€ ο οποίος έχει απεικονισθεί σε χρέωση λογαριασμού 33.13.02 «Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από τόκους».

¹⁷ Αληφαντής Γ. 2013: Αλλαγές στην φορολογία εισοδήματος των ανωνύμων εταιριών με το Ν. 4110/2013, σελ. 9

3. «Τόκοι καταθέσεων τραπεζών εσωτερικού» 300.000€. Κατά την είσπραξη των τόκων αυτών παρακρατήθηκε φόρος 10% από 30.000€ ο οποίος έχει απεικονισθεί σε χρέωση του λογαριασμού 33.13.06 «Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από τόκους».
4. «Έσοδα (μέρισμα) από συμμετοχή στην Ιταλική Α.Ε. ποσού 100.000€ από τα οποία έχει παρακρατηθεί φόρος εισοδήματος στην Ιταλία ποσού 10.000€ ο οποίος απεικονίζεται σε χρέωση του λογαριασμού 33.13.06 «Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από μερίσματα μετοχών αλλοδαπής». Τα κέρδη αυτά η Διοίκηση της εταιρίας δεν επιθυμεί να φορολογηθούν.
5. «Κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο» 300.000€. Τα κέρδη αυτά η Διοίκηση της εταιρίας δεν επιθυμεί να φορολογηθούν.

Μεταξύ των εξόδων και βαρών της χρήσεως περιλαμβάνονται:

1. Χρεωστικοί τόκοι ποσού 300.000€
2. Έξοδα που δεν προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν. 2238/94 ή έκπτωση φόρου από τα ακαθάριστα έσοδα συνολικού ποσού 680.000€.
3. Διαφορές φορολογικού έλεγχου 950.000€.
4. Φόροι μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος 50.000€
5. Χρεωστική διαφορά (ζημία) από ανταλλαγή ομολόγων Ελληνικού Δημοσίου κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του Ελληνικού χρέους ποσού 120.000€

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

1. Η ζημία προηγούμενης χρήσης ανέρχεται σε 1.000.000€

2. Το σχηματισμό μέχρι την 31.12.2012 τακτικό αποθεματικό ανέρχεται σε 4.710.000€.

Από τη δήλωση του φόρου εισοδήματος της προηγούμενης χρήσης, η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα, προκύπτει ότι η φορολογική ζημία της χρήσεως 2011 ανέρχεται σε 300.000€. Το Διοικητικό Συμβούλιο της ανώνυμης εταιρίας αποφάσισε στη συνεδρίαση της 28.03.2013 να προτείνει στην Γενική Συνέλευση των μετόχων που θα συγκληθεί την 27^η Ιουνίου 2013, όπως τα κέρδη χρήσεως του 2012 να διατεθούν σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Ν. 2190/1920 και να δοθούν στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου αμοιβές συνολικού ύψους 253.500€.

Είναι δεδομένο ότι η τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων θα εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις της χρήσεως που έληξε στις 31.12.2012. Με βάση αυτά τα δεδομένα θα προσδιοριστούν οι φορολογικές υποχρεώσεις της ανώνυμης εταιρίας «ΑΛΦΑ ΑΕΒΕ» που απορρέουν από τον Κ.Φ.Ε. και θα συντάξουμε τον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων.

1. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΑΚΤΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ

Κέρδη Χρήσης		10.000.000€
Μείον:		
Διαφορές φορολογικού ελέγχου	950.000€	
Φόροι μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος	50.000€	1.000.000€
Υπόλοιπο Κερδών		<u>9.000.000€</u>
Μείον:		
Ζημιές προηγούμενης χρήσης		<u>1.000.000€</u>
Κέρδη Άρθρου 45 Ν. 2190/1920		<u>8.000.000€</u>
Μείον:		
Αναλογών Φόρος Εισοδήματος 20%		<u>1.600.000€</u>
Υπόλοιπο Κερδών		<u>6.400.000€</u>
Συντελεστής κράτησης Τακτικού Αποθεματικού		<u>5%</u>
Κράτηση Χρήσεως 2012		<u>320.000€</u>
ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ		
Υπόλοιπο λογαριασμού 31/12/2011		4.710.000€
Κράτηση Χρήσεως 2012		320.000€
ΣΥΝΟΛΟ		<u><u>5.030.000€</u></u>

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

Μετοχικό κεφάλαιο $15.000.000 \times 1/3 = 5.000.000\text{€}$

Συνεπώς

Η κράτηση για τακτικό αποθεματικό της χρήσεως του 2012 περιορίζεται σε **290.000€** ($4.710.000 + 290.000 = 5.000.000\text{€}$)

2. ΠΡΩΤΟ ΜΕΡΙΣΜΑ

Μετά την τροποποίηση της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 45 του Κ.Ν. 2190/1920 από το άρθρο 54 του Ν. 3604/2007, το υποχρεωτικό μέρισμα που διανέμεται από κέρδη ισολογισμών, προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 3 του Α.Ν. 148/1967.

Κέρδη Χρήσης		10.000.000€
Μείον:		
Διαφορές φορολογικού ελέγχου	950.000€	
Φόροι μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος	50.000€	1.000.000€
Υπόλοιπο Κερδών		9.000.000€
Μείον:		
Ζημιές προηγούμενης χρήσης		1.000.000€
Κέρδη Άρθρου 45 Ν. 2190/1920		8.000.000€
Μείον:		
Αναλογών Φόρος Εισοδήματος 20%		1.600.000€
Υπόλοιπο Κερδών		6.400.000€
Μείον:		
Κράτηση για τακτικό αποθεματικό		290.000€
Υπόλοιπο Κερδών		6.110.000€
Ποσοστό επί του υπολοίπου των κερδών		35%
Διανεμητέο υποχρεωτικό μέρισμα		2.138.500€
ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ		
Μέρισμα		2.138.500€
Αμοιβές Διοικητικού Συμβουλίου		253.500€
Σύνολο διανεμομένων κερδών		2.392.000€

3. ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΣΕ ΑΠΑΛΑΣΣΟΜΕΝΑ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΣΟΔΑ

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

1. Κατά τους αναλογούντες σε αυτά τα έσοδα χρεωστικούς τόκους, και
2. Κατά ποσοστό 50% επί των εσόδων αυτών από λοιπές δαπάνες.

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

Σημειώνεται ότι σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 12 του Ν. 2238/1994 όπως αυτή τροποποιήθηκε από την παράγραφο 1 του άρθρου 3 του Ν. 3091/2002 και ισχύει από 24.12.2002, οι «Τόκοι καταθέσεων τραπεζών εσωτερικού» φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις, εφόσον ο δικαιούχος του εισοδήματος δεν είναι πρόσωπο του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994, ημεδαπή ή αλλοδαπή τραπεζική και ασφαλιστική επιχείρηση, συνεταιρισμός που έχει συσταθεί νόμιμα και ένωση συνεταιρισμών.

Τέλος σύμφωνα με την εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών (1115606/18.12.1997, πολ. 1327), στα έσοδα που δεν θα υπαχθούν σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις και στα οποία αναλογούν δαπάνες, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994, δεν συμπεριλαμβάνονται τα κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο. Τα κέρδη αυτά απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, με την προϋπόθεση ότι θα εμφανίζονται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού με προορισμό το συμψηφισμό ζημιών που θα προκύψουν στο μέλλον από την πώληση χρεογράφων.

Επίσης τα έσοδα που δεν θα υπαχθούν σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις, δεν θα συμπεριληφθούν και τα έσοδα από την Ιταλική ανώνυμη εταιρία, δεδομένου ότι το έσοδο που αφορά σε μέρος από συμμετοχή σε αλλοδαπή επιχείρηση.

Έσοδα αφορολόγητα	600.000€
Έσοδα από συμμετοχές σε ημεδαπή Α.Ε.	<u>400.000€</u>
Σύνολο	<u><u>1.000.000€</u></u>
Ακαθάριστα έσοδα	<u>40.000.000€</u>
Χρεωστικοί τόκοι	<u>3.000.000€</u>
ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ	
Χρεωστικοί τόκοι	75.000€
(3.000.000 x 1.000.000 : 40.000.000)	
Λοιπές δαπάνες (1.000.000 * 5%)	<u>50.000€</u>
Σύνολο	<u><u>125.000€</u></u>

4. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρο 106 του Ν. 2238/1994, επειδή στα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται έσοδα αφορολόγητα για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της εταιρίας προστίθεται σε αυτά το μέρος των εσόδων αυτών που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη, μετά από αναγωγή αυτού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου εισοδήματος.

Για τον προσδιορισμό των διανεμομένων κερδών που αναλογούν στα αφορολόγητα λαμβάνονται τα συνολικά κέρδη που προκύπτουν από τον ισολογισμό της χρήσεως.

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

Καθαρά κέρδη ισολογισμού		10.000.000€
Πλέον:		
Λογιστικές διαφορές		680.000€
Δαπάνες που αναλογούν σε απαλλασσόμενα έσοδα		125.000€
Χρεωστική διαφορά λόγω PSI (29/30 * 120.000)		<u>116.000€</u>
Δηλούμενα κέρδη σε μεταφορά		10.921.000€
Μείον:		
Έσοδα από συμμετοχές ημεδαπής	400.000€	
Έσοδα αφορολόγητα	600.000€	
Έσοδα από συμμετοχές αλλοδαπής	<u>100.000€.....</u>	
Σε μεταφορά	1.100.000€	10.921.000€
Από μεταφορά	1.100.000€	10.921.000€
Κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων	<u>300.000€</u>	<u>1.400.000€</u>
Αναμορφωμένα κέρδη		9.521.000€
Πλέον:		
Αναλογία αφορολόγητων εσόδων επί των διανεμόμενων (2.392.000 * 600.000)	143.520€	
Αναλογών φόρος εισοδήματος (143.520 * 0,20:0,80)	<u>35.880€</u>	<u>179.400€</u>
Σύνολο κερδών προς φορολόγηση		<u><u>9.700.400€</u></u>
Μείον:		
Ζημία (φορολογική) προηγούμενης χρήσης		<u>300.000€</u>
Κέρδη προς φορολόγηση		9.400.400€
Συντελεστής φορολογίας		<u>20%</u>
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ		<u><u>1.880.080€</u></u>

5. ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΑΡΘΡ. 38 Ν. 2238/1994

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

6. ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΑΠΟ ΑΠΑΛΛΑΣΣΟΜΕΝΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΣΟΔΑ

Ο Υπουργός Οικονομικών σε εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 8 του άρθρου 106 του Ν. 2238/1994, με την απόφαση του 1044770/10159/B0012, ΠΟΛ. 1117/23.03.1993, καθόρησε τη λογιστική εμφάνιση και τον τρόπο παρακολούθησης των αδιανέμητων κερδών, τα οποία προέρχονται από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα με βάση σχετικές διατάξεις νόμων.

Σύμφωνα με την απόφαση αυτή, τα προαναφερόμενα αδιανέμητα κέρδη θα εμφανίζονται υποχρεωτικά σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού, με περαιτέρω ανάλυση σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς κατά κατηγορία εσόδου.

Ο ειδικός λογαριασμός αποθεματικού, που ορίστηκε με βάση τις διατάξεις της προαναφερόμενης απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, είναι 41.90 «Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα».

Συνεπώς:

Έσοδα αφορολόγητα	600.000€
Μείον:	
Αναλογία αυτών επί των διανεμομένων	143.520€
Αναλογών φόρος εισοδήματος	<u>35.880€</u> 179.400€
Υπόλοιπο αφορολόγητων εσόδων	<u><u>420.600€</u></u>

7. ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΑΠΟ ΕΣΟΔΑ ΕΚ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ

Έσοδα από συμμετοχή σε Ιταλική Α.Ε. 100.000€

Σύμφωνα με την περίπτωση της παραγράφου 1 του άρθρου 103 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τον Ν. 4110/2013 τα κέρδη αυτά υπό ορισμένες προϋποθέσεις (να προέρχονται από εταιρία άλλου κράτους μέλους της Ε.Ε. στο κεφάλαιο του οποίου συμμετέχουν σε ποσοστό μεγαλύτερο από το 10% και τουλάχιστον για 2 χρόνια), εμφανίζονται σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού.

8. ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ ΑΠΟ ΕΣΟΔΑ ΕΚ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΗΜΕΛΑΠΗΣ

Με τις διατάξεις του τέταρτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Ν. 2238/1994, ορίζεται ότι στα διανεμόμενα κέρδη (μερίσματα) περιλαμβάνεται αναλογικά και μέρος των ληφθέντων μερισμάτων της ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας, στα οποία έχει παρακρατηθεί ο φόρος που προβλέπεται από τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της προαναφερόμενης παραγράφου.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της Ερμηνευτικής Εγκυκλίου του Υπουργού των Οικονομικών ΠΟΛ. 1129/06.06.2011, το ποσό των ληφθέντων μερισμάτων που δεν διανεμήθηκε, θα πρέπει να εμφανισθεί σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού, το υπόλοιπο του οποίου θα αντιστοιχεί με το υπόλοιπο του παρακρατηθέντος φόρου που απεικονίζεται στο λογαριασμό 33.13.02 «Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από μερίσματα μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο», κατά συντελεστή παρακράτησης.

Κατόπιν των ανωτέρω:

Ληφθέντα μερίσματα 400.000€

Μείον:

Αναλογία ληφθέντων μερισμάτων στα κέρδη του ισολογισμού

Ληφθέντα μερίσματα 400.000€ = 4%

Κέρδη Ισολογισμού 10.000.000€

Διανεμόμενο μέρος των ληφθέντων μερισμάτων 2.138.500 * 4% 85.540€

Υπόλοιπο για σχηματισμό ειδικού αποθεματικού 314.460€

9. ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Καθαρά κέρδη χρήσης		10.000.000€
Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων	1.000.000€	
Διαφορές φορολογικού ελέγχου	950.000€	1.950.000€
Σύνολο		8.050.000€
Μείον:		
Φόρος εισοδήματος	1.880.000€	
Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι	50.000€	1.930.000€
Κέρδη προς διάθεση		6.119.920€
Τα κέρδη διατίθενται ως εξής:		
Τακτικό αποθεματικό		290.000€
Μερίσματα		2.138.500€
Αποθεματικό από έσοδα συμμετοχών ημεδαπής		314.460€
Αποθεματικό άρθρου 3 Ν. 2238/1994		300.000€
Αποθεματικό από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα		420.600€
Αποθεματικό από έσοδα συμμετοχών αλλοδαπής		100.000€
Αμοιβές από ποσοστά μελών Διοικητικού Συμβουλίου		253.000€
Υπόλοιπο κερδών εις νέο		2.302.860€
		6.119.920€

10. ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

10.1 Οφειλόμενος κύριος φόρος εισοδήματος

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

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

β) Ο φόρος που παρακρατήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του άρθρου 12 του Ν. 2238/1994

Φόρος Εισοδήματος 1.880.080€

Μείον:

Παρακρατηθείς φόρος επί των τόκων τραπεζών εσωτερικού 30.000€

Οφειλόμενος φόρος εισοδήματος 1.850.080€

10.2 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος τρέχουσας χρήσης

Σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 111, η προκαταβολή του φόρου ανέρχεται στο 80% του φόρου (κύριου και συμπληρωματικού) της κλειόμενης χρήσης. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 111 από το ποσό της προκαταβολής εκπίπτουν οι παρακρατηθέντες φόροι από πηγή εντός Ελλάδος.

Κύριος φόρος εισοδήματος 1.880.080€

Ποσοστό προκαταβολής 80%
1.504.064€

Μείον:

Παρακρατηθείς φόρος επί των τόκων τραπεζών εσωτερικού 30.000€

Προκαταβολή φόρου τρέχουσας χρήσης 1.474.064€

10.3 Εκκαθάριση φόρων – τελών ετήσιας δηλώσεως φόρου εισοδήματος

Οφειλόμενος κύριος φόρος εισοδήματος 1.850.080€

Προκαταβολή φόρου τρέχουσας χρήσης 1.474.064€

Οφειλόμενο ποσό 3.324.144€

Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος θα πρέπει να υποβληθεί μέχρι τις 10 Μαΐου 2013 σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτώσεως α' της παραγράφου 1 του άρθρου 107 του Ν. 2238/1994.

Το οφειλόμενο ποσό θα καταβληθεί σε οκτώ ίσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της δήλωσης και οι υπόλοιπες επτά μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των επτά επόμενων μηνών, από την λήξη της προθεσμίας υποβολής σύμφωνα με τις διατάξεις της περιπτώσεως α' της παραγράφου 1 του άρθρου 110 του Ν. 2238/1994.

11. ΤΥΧΗ ΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ ΑΠΟ ΕΣΟΔΑ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ

Πιστωτικό υπόλοιπο

100.000€

Σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης ια' της παραγράφου 1 του άρθρου 103 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με το νόμο 4110/2013 εφόσον διανεμηθεί στο μέλλον δεν θα υπαχθεί σε φορολογία εισοδήματος αλλά σε παρακράτηση του φόρου που προβλέπεται από το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Ν. 2238/1994. Εφόσον κατά την διανομή του αποθεματικού αυτού δικαιούχοι είναι κατά το 20% η Γερμανική Α.Ε. και κατά 80% η Ελληνική Α.Ε. ,σε παρακράτηση φόρου θα υπαχθεί το μέρος που δικαιούται η Ελληνική Α.Ε.

Από τον οφειλόμενο φόρο, με βάση το συντελεστή παρακράτησης που θα ισχύει στη χρήση κατά την οποία θα πραγματοποιηθεί η διανομή του αποθεματικού, θα εκπέσει ο φόρος που παρακρατήθηκε στη Ιταλία (10.000€). Σε περίπτωση κατά την οποία ο παρακρατηθείς στην Ιταλία φόρος υπερβαίνει του οφειλόμενου φόρου, η επιπλέον διαφορά δεν επιστρέφεται αλλά αποτελεί έξοδο το οποίο δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της ανώνυμης εταιρίας.

12. ΤΥΧΗ ΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ ΑΠΟ ΕΣΟΔΑ ΣΥΜΜΕΤΟΧΩΝ ΗΜΕΔΑΠΗΣ

Πιστωτικό υπόλοιπο

314.460€

Σύμφωνα και με τα προαναφερθέντα στην παράγραφο 8 το ποσό των 314.460€ (400.000 - 85.540),θα απεικονίζεται σε ειδικό αποθεματικό από ληφθέντα μερίσματα και όταν διανεμηθεί δε θα υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος, δεδομένου ότι τα έσοδα έχουν φορολογηθεί στην πηγή, αλλά θα παρακρατηθεί φόρος με συντελεστή (Σ%) που θα ισχύει στη χρήση διανομής μόνο από το μέρος που δικαιούται η Ελληνική Α.Ε.

Από το φόρο που θα προκύψει θα εκπέσει το ποσό που εμφανίζεται στο λογαριασμό 33.13.02 «Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από μερίσματα μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο», ο οποίος ανέρχεται σε 78.615€ [$100.000 - (85.540 * 25\%)$]ή ($314.460 * 25\%$).

Σε περίπτωση κατά την οποία το υπόλοιπο του παρακρατηθέντος φόρου (78.615€)υπερβαίνει του οφειλόμενου φόρου ($34.460 * 25\%$), η επι πλέον διαφορά επιστρέφεται δεδομένου ότι αυτή αντιστοιχεί σε παρακρατηθέντα φόρο επί του μέρους των ληφθέντων μερισμάτων που περιλαμβάνεται στο ποσό που δικαιούται η Γερμανική Α.Ε., σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Ν. 2238/1994.

13. ΑΥΤΟΤΕΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΩΝ ΚΕΡΔΩΝ

Στην ανώνυμη εταιρία «ΑΛΦΑ ΑΕΒΕ» μέτοχοι είναι:

- Κατά 80% Ελληνική Α.Ε. και
- Κατά 20% Γερμανική Α.Ε.

Υπολογισμός φόρου και καθαρού ποσού διανεμόμενων κερδών:

Συνολικά διανεμόμενα κέρδη:

Μερίσματα 2.138.500€

Μείον:

Μερίσματα που δικαιούται η Γερμανική Α.Ε. που απαλλάσσονται

της φορολογίας (2.138.500 * 20%) 427.700€

Φορολογητέα μερίσματα 1.710.000€

Συντελεστής παρακράτησης 25%

Παρακρατούμενος φόρος 427.700€

Μείον:

Ο παρακρατηθείς φόρος επί του μέρους των ληφθέντων

Μερισμάτων που περιλαμβάνεται στα διανεμόμενα μερίσματα

(85.540 * 25%) 21.385€

Οφειλόμενος φόρος 406.315€

Πλέον:

Φόρος επί των αμοιβών των μελών του Δ.Σ.

Αμοιβές Δ.Σ. 253.500€

Συντελεστής παρακράτησης 40%

Παρακρατούμενος φόρος 101.400€ 101.400€

Τελικό ποσό οφειλόμενου φόρου 507.715€

Λογιστικές εγγραφές μετά την έγκριση του Ισολογισμού

Μερίσματα πληρωτέα (2.138.500 – 427.700 = 1.710.800 * 25%)	427.700€	
Οφειλόμενες αμοιβές τρίτων (Αμοιβές Δ.Σ.) (253.500 * 40%)	101.400€	
Φόρος διανεμόμενων κερδών Άρθρου 54 Ν. 2238/1994		529.100€

Φόρος διανεμόμενων κερδών άρθρου 54 Ν. 2238/1994	21.385€	
Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από μερίσματα μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο		21.385€

Φόρος διανεμόμενων κερδών άρθρου 54 Ν. 2238/1994	507.715€	
Ταμείο		507.715€

Η παρακράτηση των φόρων του άρθρου 54 του Ν. 2238/1994 θα πραγματοποιηθεί μέχρι τις 27.07.2013 και θα αποδοθούν στο Ελληνικό Δημόσιο εφάπαξ μέχρι τις 31.08.2013

3.8.2 Παράδειγμα εφαρμογής χρήσης 01/01 – 31/12/2013

Θα χρησιμοποιήσουμε τα δεδομένα το ίδιου παραδείγματος με την διαφορά ότι θα επικεντρωθούμε στην φορολογική αντιμετώπιση της σύμφωνα με τις αλλαγές του Ν. 4110/2013 και τις αλλαγές που έχει επιφέρει στην φορολόγηση των μερισμάτων και των κερδών αναφορικά με την χρήση 2013.

Καθαρά κέρδη ισολογισμού		10.000.000€
Πλέον:		
Λογιστικές διαφορές		680.000€
Δαπάνες που αναλογούν σε απαλλασσόμενα έσοδα		125.000€
Χρεωστική διαφορά λόγω PSI (29/30 * 120.000)		<u>116.000€</u>
Δηλούμενα κέρδη σε μεταφορά		10.921.000€
Μείον:		
Έσοδα από συμμετοχές ημεδαπής	400.000€	
Έσοδα αφορολόγητα	600.000€	
Έσοδα από συμμετοχές αλλοδαπής	<u>100.000€.....</u>	
Σε μεταφορά	1.100.000€	10.921.000€
Από μεταφορά	1.100.000€	10.921.000€
Κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων	<u>300.000€</u>	<u>1.400.000€</u>
Αναμορφωμένα κέρδη		9.521.000€
Πλέον:		
Αναλογία αφορολόγητων εσόδων επί των διανεμόμενων (2.392.000 * 600.000)	143.520€	
Αναλογών φόρος εισοδήματος (143.520 * 0,26:0,74)	<u>37.315,20€</u>	<u>180.835,20€</u>
Σύνολο κερδών προς φορολόγηση		<u><u>9.701.835,20€</u></u>
Μείον:		
Ζημία (φορολογική) προηγούμενης χρήσης		<u>300.000€</u>
Κέρδη προς φορολόγηση		9.401.835,20€
Συντελεστής φορολογίας		<u>26%</u>
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ		<u><u>2.444.477,15€</u></u>

Η σημαντικότερη διαφορά σχετικά με την φορολογία εισοδήματος εστιάζεται στην αύξηση από το 20% που ίσχυε για την χρήση του 2012, σε 26% για την χρήση του 2013, αύξηση που προβλέπει μια σημαντικότερη επιβάρυνση για την οικονομική μονάδα, αφού από 1.880.000 που ήταν ο αναλογούν φόρος για την χρήση του 2012 ανέρχεται σε 2.444.447,15 για την χρήση του 2013. Άλλες διαφορές εξίσου σημαντικές, οι οποίες αφορούν την χρήση του 2013 και δεν είναι διακριτές στα παραδείγματα που παραθέτουμε, είναι οι εξής:

1. Φορολογούνται με συντελεστή 25% τα μερίσματα που θα διανεμηθούν εντός του έτους 2013.
2. Τα διανεμόμενα κέρδη, τα οποία θα εγκρίνονται από τις γενικές συνελεύσεις από την 01/01/2013, θα φορολογούνται με συντελεστή 10% και αφορούν την χρήση του 2013
3. Η παρακρατηθείς φόρος επί των αμοιβών των μελών του ΔΣ αυξάνεται από το 35% στο 40%, καθώς επίσης και για τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές.
4. Επίσης επιβάλλεται φόρος 26% σε νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα

Συμπεράσματα

Σε μια οικονομική συγκυρία όπου το κράτος προσπαθεί να αντλήσει όσο το δυνατόν περισσότερα έσοδα από φυσικά και νομικά πρόσωπα για την κάλυψη των υποχρεώσεων του, σε συνάρτηση μη την έλλειψη φορολογικής συνείδησης, το οδηγούν στην όλο και περισσότερο αυξημένη φορολόγηση πολιτών και επιχειρήσεων. Και όλα αυτά συμβάλουν στην αποσταθεροποίηση του οικονομικού περιβάλλοντος και της χώρας, με ότι αυτό συνεπάγεται.

Αποτέλεσμα αυτής της φορολογικής αναμόρφωσης, αποτελεί ο νόμος 4110/2013 που τέθηκε σε ισχύ στις 23/01/2013 και έφερε ανατροπές στους συντελεστές φορολόγησης μερισμάτων, και εταιρικών κερδών (χρήση 2013) για τις ανώνυμες εταιρίες. Όταν τίθεται λοιπόν το ερώτημα για το ποιο τελικά είναι το ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς σχετικά με την φορολογική αντιμετώπιση τους, πιστεύουμε ότι το προηγούμενο καθεστώς ήταν ευνοϊκότερο. Η άποψη μας αυτή βασίζεται κυρίως στην αύξηση του φορολογικού συντελεστή επί των κερδών, από το 20% στο 26%, ενώ με το ίδιο ποσοστό φορολογούνται και τα εισοδήματα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Αυτό έχει ως αποτέλεσμα την αύξηση των φορολογικών βαρών της επιχείρησης, με ότι αυτό συνεπάγεται για απασχόληση, τιμές προϊόντων κλπ.

Βιβλιογραφία

Κοτίτσας – Θαλασσινός Μ., Πολίτης Κ. (2001), *Γενικές Αρχές Λογιστικής*, Αθήνα: Εκδόσεις Οργανισμός Εκδόσεως Διδακτικών Βιβλίων

Παπαγιάννης Ν. (2011), *Πρακτικός Οδηγός Λογιστικής*, Αθήνα: Εκδόσεις Kinitron Ε.Π.Ε.

Παύλου Χ., Γκούρλιας Ι. (2012), *Φορολογική Δήλωση 2012, Πρακτικός Οδηγός συμπλήρωσης για Νομικά Πρόσωπα*, Αθήνα: Εκδόσεις Kinitron Ε.Π.Ε.

Σταματόπουλος Δ. (2008), *Ανάλυση – Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων & Στοιχείων*, Αθήνα

Χατζηγιαννάκης Κ. (2012), *Νέες ρυθμίσεις στο δίκαιο των προσωπικών εταιριών, ειδικότερα της ομόρρυθμης εταιρίας (Ν. 4072/2012 άρθρα 249-269)*, Αθήνα

Αληφαντής Γ. (2013), *Αλλαγές στην φορολογία εισοδήματος των ανωνύμων εταιριών με το Ν. 4110/2013*, Αθήνα

Κορομηλάς Γ. (2010), *Αλλαγές στο φορολογικό σύστημα με το Ν.3842/Φ.Ε.Κ. 58/Α'23.04.2010, αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση φοροδιαφυγής & άλλες διατάξεις*, Αθήνα

Ιστοσελίδες

www.taxheaven.gr

www.taxisnet.gr

www.logistis.gr

www.nomos.gr

www.ethnos.gr

www.ependytis.gr