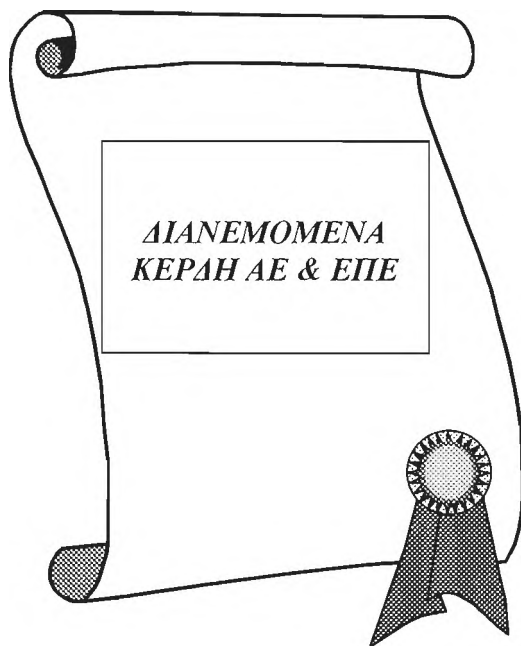


Τ.Ε.Ι. ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ:
ΔΑΝΙΗΛ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ:
ΡΑΠΗ ΕΙΡΗΝΗ
ΓΚΟΤΣΗ ΕΛΕΝΗ

Μ Ε Σ Ο Λ Ο Γ Γ Ι 1 9 9 8

Τ.Ε.Ι. ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ
ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ
Αριθμ. Εισαγωγής 751

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Σελ.

ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

Αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου Α.Ε.

| | |
|--|----|
| 1.1. Γενικά | 7 |
| 1.2. Έννοια αμοιβών | 7 |
| 1.3. Διάκριση αμοιβών του εμπορικού νόμου | 8 |
| 1.4. Διάκριση των αμοιβών βάσει του Ε.Γ.Λ.Σ. | 9 |
| 1.5. Διάκριση των αμοιβών βάσει της φορολογίας εισοδήματος. | 11 |
| 1.6. Έγκριση αμοιβών | 12 |

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

Κεφάλαιο 2^ο

| | |
|---|----|
| 2.1. Στοιχεία τα οποία λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των διανεμομένων κερδών | 15 |
| 2.2. Έννοια καθαρών κερδών | 15 |
| 2.3. Περί του λογαριασμού «86. Αποτελέσματα Χρήσης» | 16 |
| α. Λειτουργία | 16 |
| β. Δομή | 19 |
| 1. Γενικά | 19 |
| 2. Υπόδειγμα | 20 |
| 2.4. Περί του λογ/σμού «88. Αποτελέσματα προς διάθεση» | 24 |
| α. Λειτουργία | |
| 1. Πότε χρησιμοποιείται | 24 |
| 2. Σε τι χρησιμεύει | 24 |
| 3. Πως λειτουργεί | 24 |
| β. Δομή | |
| 1. Γενικά | 27 |
| 2. Υπόδειγμα | 27 |
| γ. Παρατηρήσεις για τους φόρους που περιλαμβάνονται στον πίνακα διάθεσης κερδών | |
| 1. Φόρος εισοδήματος | 28 |
| 2. Υπολογισμός αναλογούντος φόρου εισοδήματος | 29 |
| 3. Υπολογισμός οφειλομένου φόρου εισοδήματος - Εκκαθάριση φόρων ετήσιας δήλωσης εισοδήματος | 31 |
| 4. Προκαταβολή φόρου εισοδήματος | 32 |
| 5. «Λοιποί μη ενσωματούμενοι στο λειτουργικό κόστος φόροι» | 33 |
| 6. Ο φόρος εισοδήματος και οι λοιποί μη ενσωματούμενοι στο λειτουργικό κόστος φόροι είναι εταιρικά βάρη | 34 |
| 2.5. Διάθεση κερδών - Υπολογισμός τακτικού αποθεματικού και πρώτου μερίσματος | 35 |
| 2.6. Διάθεση του «υπολοίπου» των καθαρών κερδών | 42 |
| 2.7. Απαγόρευση διανομής κερδών | 44 |
| 2.8. Χρόνος καταρτίσεως και δημοσιεύσεως των οικονομικών καταστάσεων | 46 |
| 2.9. Φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν μετά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και μέχρι την έγκρισή τους από τη γενική συνέλευση | 49 |
| 2.10. Φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν μετά την έγκριση της διάθεσης των κερδών από τη γεν. συνέλευση.. | 50 |
| 2.11. Λειτουργία του λογ/σμού «53.08 Αμοιβές από ποσοστά μελών διοικητικού συμβουλίου» | 54 |
| 2.12. Τροποποίηση των οικονομικών καταστάσεων από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων | 55 |
| 2.13. Τροποποίηση οικονομικών καταστάσεων από το δικαστήριο. | 58 |
| 2.14. παράλειψη συντάξεως οικονομικών καταστάσεων | 59 |

| | |
|--|-----|
| 2.15. Ημερολόγιο υποχρεώσεων της Α.Ε. που προκύπτουν μετά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων | 59 |
| 2.16. Παράδειγμα διανομής κερδών Α.Ε. | 62 |
| Κεφάλαιο 3° | |
| Πάγια κατά συνεδρίαση αποζημίωση ή έξοδα παραστάσεως | |
| 3.1. Γενικά | 72 |
| 3.2. Έξοδα παραστάσεως καθοριζόμενα από το καταστατικό | 73 |
| 3.3. Έξοδα παραστάσεως καταβαλλόμενα με την έγκριση της γενικής συνέλευσης | 74 |
| 3.4. Έξοδα κινήσεως καταβαλλόμενα στα μέλη του Δ.Σ. | 75 |
| Κεφάλαιο 4° | |
| Λοιπές αμοιβές και αποζημιώσεις | |
| 4.1. Έννοια λοιπών αμοιβών | 77 |
| 4.2. Εκτός μισθού αμοιβές | 79 |
| 4.3. παροχές άνευ ανταλλάγματος | 79 |
| 4.4. Αποζημιώσεις λόγω αποχωρήσεως | 80 |
| Κεφάλαιο 5° | |
| Αμοιβές διευθυντών Ανώνυμης Εταιρείας | |
| 5.1. Αμοιβές διευθυντών λαμβανόμενες ως ποσοστά από τα κέρδη της χρήσεως | 82 |
| 5.2. Υποχρεώσεις της Α.Ε. που προκύπτουν από τη διανομή κερδών στους διευθυντές και στους διαχειριστές | 83 |
| Κεφάλαιο 6° | |
| Πρακτικό παράδειγμα | |
| 1. Πρόεδρος Δ.Σ. Α.Ε. ο οποίος συγχρόνως προσφέρει υπηρεσίες στην ίδια Α.Ε. με σύμβαση εξαρτημένης εργασίας | 84 |
| α. Μισθός βάσει συμβάσεως εξαρτημένης εργασίας | 85 |
| β. Έξοδα παραστάσεως | 87 |
| γ. Διανομή κερδών | 91 |
| ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ | |
| Αμοιβές Διαχειριστών Ε.Π.Ε. | |
| Κεφάλαιο 7° | |
| Περί διαχειρίσεως και εκπροσωπήσεως της Ε.Π.Ε. | |
| 7.1. Γενικά περί διαχειρίσεως της Ε.Π.Ε. | 94 |
| 7.2. Διαφορές ως προς την εκπροσώπηση (διαχείριση) μεταξύ Ε.Π.Ε., Προσωπικών Εταιρειών και Ε.Π.Ε. | 95 |
| 7.3. Περί αμοιβής διαχειριστή-εταίρου | 95 |
| 7.3.1. Γενικά | 95 |
| 7.3.2. Φορολογία μισθών | 96 |
| 7.4. Επιχειρηματική αμοιβή διαχειριστών-εταίρων | 98 |
| 7.5. Ποιοι διαχειριστές-εταίροι δικαιούνται την επιχειρηματική αμοιβή | 100 |
| 7.6. Αμοιβές | 104 |
| 7.7. Λογιστική εκκαθάρισεως φόρων-τελών επιχ/κής αμοιβής... .. | 106 |
| 7.8. Χαρτοσήμανση αμοιβής διαχειριστή-εταίρου | 109 |
| 7.9. Οι διαχειριστές-εταίροι δεν ασφαλίζονται στο Ι.Κ.Α. .. | 111 |
| Κεφάλαιο 8° | |
| Παράδειγμα καταβολής μισθών σε εταίρους κατά τη διάρκεια της χρήσεως και εκκαθάριση της επιχ/κής αμοιβής | 118 |
| Κεφάλαιο 9° | |
| Περί αμοιβής διαχειριστή μη εταίρου | |
| 9.1. Φορολογική αναγνώριση μισθού διαχειριστή μη εταίρου .. | 125 |
| 9.2. Παρακράτηση φόρου και χαρτοσήμου από αμοιβές που καταβάλλονται σε διαχειριστές μη εταίρους | 126 |
| 9.3. Η ασφάλιση στο Ι.Κ.Α. | 127 |
| 9.4. Σε ποιους λογ/σμούς καταχωρούνται οι αμοιβές των διαχειριστών | 127 |
| ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ | 130 |

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Με το Ν.Δ. 3843/1958 επεβλήθηκε φορολογία στα εισοδήματα των νομικών προσώπων. Μέχρι τότε ίσχυε το σύστημα της φορολογίας καθαρών προσόδων του Ν. 1640/1919. Έτσι, από το οικονομικό έτος 1959 τα εισοδήματα των ανωνύμων εταιρειών, των συνεταιρισμών και των αλλοδαπών επιχειρήσεων υπήχθησαν στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων.

Με το φορολογικό σύστημα που καθιέρωσε το Ν.Δ. 3843/1958 τα μη διανεμόμενα κέρδη, αυτά δηλαδή που αποθεματοποιούνται, φορολογούνται στο όνομα της ανώνυμης εταιρείας, ενώ τα διανεμόμενα (μερίσματα, αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου κλπ.) φορολογούνται στο όνομα των δικαιούχων μετόχων, συμβούλων κλπ. Και σήμερα, οι οπαδοί του συστήματος αυτού, εξακολουθούν να υποστηρίζουν ότι με το σύστημα αυτό αποφεύγεται η διπλή φορολογία του εισοδήματος, ικανοποιούμενης έτσι της αρχής της φορολογικής δικαιοσύνης και ισότητας.

Ο άνω τρόπος φορολογίας δεν εφαρμόστηκε για τα υπόλοιπα νομικά πρόσωπα (ΕΠΕ, προσωπικές εταιρείες κλπ.). Τα εισοδήματα αυτών, κατά ρητή διάταξη του Ν.Δ. 3323/1955, εθεωρούντο ότι αποκτήθηκαν από τα μέλη τους (εταίρους κλπ.) και όχι από το νομικό πρόσωπο.

Ο υπόχρεος σε φόρο εταίρος φορολογείτο με το σύστημα φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, για να αναλογούν σε αυτόν μερίδιο κερδών από τη συμμετοχή του στην εταιρεία.

Τα ανωτέρω ίσχυσαν επί τριανταπέντε χρόνια. Το έτος 1992 έγινε μια βαθύτατη φορολογική αλλαγή με το Ν.Δ. 2065/1992.

Η σημαντικότερη από τις καινοτομίες του ήταν η ενιαία φορολογία όλων των νομικών προσώπων (ανωνύμων εταιρειών, ΕΠΕ, προσωπικών εταιρειών κλπ.), μ' ένα

ενιαίο συντελεστή που ορίστηκε σε ποσοστό 35%, επί του συνόλου των φορολογητέων κερδών αυτών. Έτσι, έπαυσε η χωριστή φορολογία αδιανεμητών και διανεμόμενων κερδών, καθώς επίσης και η φορολόγηση των εταιρών για τα κέρδη των ΕΠΕ και λοιπών προσωπικών εταιρειών. Οι τελευταίοι αντέδρασαν, θεώρησαν ότι η φορολογία των κερδών των εταιρειών τους με τον ενιαίο συντελεστή 35% ήταν πάρα πολύ δυσβάστακτη. Έτσι, δημιουργήθηκε μια ρωγμή στο νέο φορολογικό σύστημα. Ένα μέρος των κερδών δέχθηκε η κυβέρνηση να φορολογείται στο όνομα των φυσικών προσώπων που ασκούν διοίκηση (διαχειριστές, ομόρρυθμοι εταίροι).

Το μέρος αυτό ονομάζεται **επιχειρηματική αμοιβή**. Πρόκειται για μια φορολογική (πλασματική) αμοιβή και δεν έχει καμιά σχέση με τις πραγματικές αμοιβές που εισπράττουν οι εταίροι από τις εταιρείες.

Η φορολογία των κερδών της ανώνυμης εταιρείας με τον ενιαίο συντελεστή 35% περιλαμβάνει, εκτός από τα κέρδη του νομικού πρόσωπου, κι όλα τα άλλα εισοδήματα που αποκτούν οι μέτοχοι και η διοίκηση από την ανώνυμη εταιρεία. Όλες, λοιπόν, οι απολαβές των μελών διοικητικού συμβουλίου (έξοδα παραστάσεως, εκτός μισθού αμοιβές, διανεμόμενα κέρδη, μισθοί μη υπαγόμενοι στην ασφάλιση του Ι.Κ.Α.) θεωρούνται κέρδος της ανώνυμης εταιρείας υπό ευρεία έννοια φορολογούμενο εφάπαξ με συντελεστή 35%.

Κύρια χαρακτηριστικά του νέου φορολογικού συστήματος που εισήγαγε ο Ν. 2065/1992 είναι:

α. Η φορολογία των κερδών της ανώνυμης εταιρείας καθώς κι όλων των αμοιβών και των παροχών των μελών του διοικητικού συμβουλίου με τον ενιαίο συντελεστή 35%. Το σύστημα αυτό έχει ως συνέπεια την εξάντληση της φορολογίας για τα εισοδήματα αυτά.

β. Το ίδιο ισχύει και για τα κέρδη όλων των λοιπών νομικών προσώπων.

γ. Όσοι λαμβάνουν από τα κέρδη αυτά (μέτοχοι, εταίροι, σύμβουλοι, προσωπικό) εισπράττουν από τα κέρδη φορολογημένα στο όνομα του νομικού προσώπου, για τα οποία έχει εξαντληθεί η φορολογική υποχρέωση. Ως εκ τούτου, τα εισοδήματα αυτά δεν θα συναθροιστούν με τα λοιπά εισοδήματα των δικαιούχων (μετόχων, εταίρων κλπ.). Αντιθέτως, τα εισοδήματα αυτά προερχόμενα από φορολογητέα κέρδη μπορούν να δικαιολογήσουν «φορολογικά τεκμήρια».

δ. Τέλος, οι αμοιβές των μελών διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης εταιρείας, που με το προηγούμενο φορολογικό σύστημα δεν αναγνωρίζονταν ως «φορολογικά εκπιπτόμενες» από τα ακαθάριστα έσοδα, με το νέο σύστημα, κατά ρητή διάταξη του νόμου, χαρακτηρίζονται ως «φορολογικές δαπάνες». Αντιθέτως, οι μισθοί και οι λοιπές απολαβές των εταίρων δεν θεωρούνται ότι βαρύνουν, φορολογικά, τα έξοδα των ΕΠΕ.

Με την παραπάνω περιγραφή προσπαθήσαμε να δώσουμε τις αρχές και το πλαίσιο μέσα στο οποίο κινείται η νέα φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων, που θεσμοθετήθηκε με το Ν. 2065/1992.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

Αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης εταιρείας

1.1. Γενικά

Στην ανώνυμη εταιρεία υπάρχει η εξής αρχή η οποία συνδέει τα αποτελέσματα αυτής, με τις ικανότητες και τις αμοιβές των μελών του διοικητικού συμβουλίου. «Ο διοικών την ανώνυμη εταιρεία πρέπει, για να αποφέρει αυτή κέρδη, να είναι ικανός προς τούτο και να αφοσιούται στο έργο του, τα οποία (κέρδη), κατά τα δεδομένα της κοινής πείρας, δεν επιτυγχάνονται χωρίς ανάλογη αμοιβή».

Μεταξύ των αμοιβών του Διοικητικού Συμβουλίου και των κερδών της ανώνυμης εταιρείας πρέπει να υπάρχει τέτοια σχέση, ώστε οι αμοιβές να μην εκμηδενίζουν τα κέρδη.

1.2. Έννοια αμοιβών

Αμοιβές των διοικητικών συμβούλων ανώνυμης εταιρεία νοούνται οι με οποιονδήποτε τύπο παρεχόμενες σε αυτούς ωφέλειες, σε ανταμοιβή των παρασχεθεισών υπηρεσιών τους προς την εταιρεία.

Με βάση τις διατάξεις της εμπορικής νομοθεσίας, οι αμοιβές των διοικητικών συμβούλων μπορεί να συνίστανται:

- α) Σε ποσοστά επί των κερδών, και
- β) σε λοιπές αμοιβές, όπως:
 - πάγια κατά συνεδρίαση αποζημίωση
 - αμοιβές λόγω ειδικών σχέσεων
 - ετήσια κατ' αποκοπή αμοιβή
 - αμοιβή καταβαλλόμενη με οποιονδήποτε άλλο τρόπο

1.3. Διάκριση αμοιβών βάσει του εμπορικού νόμου

Οι αμοιβές που καταβάλλονται στα μέλη της διοικήσεως ανώνυμης εταιρείας διακρίνονται βάσει των διατάξεων του εμπορικού νόμου:

α) σε αμοιβές καταβαλλόμενες στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, σύμφωνα με το άρθρο 24 του Ν. 2190/1920, και

β) σε αμοιβές καταβαλλόμενες στα μέλη διοικήσεως της ανώνυμης εταιρείας, βάσει του άρθρου 23^α του ίδιου νόμου.

Στην κατηγορία των αμοιβών του άρθρου 24 περιλαμβάνονται οι αμοιβές που λαμβάνουν τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου για τις υπηρεσίες που είναι υποχρεωμένα από το νόμο ή το καταστατικό να προσφέρουν στην ανώνυμη εταιρεία. Επίσης, περιλαμβάνονται και οι παροχές που γίνονται στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου χωρίς να υπάρχει από την ανώνυμη εταιρεία συμβατική ή νόμιμη υποχρέωση γι' αυτό.

Οι αμοιβές που ρυθμίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 24 είναι οι εξής:

- Ποσοστά επί των κερδών
- Πάγια κατά συνεδρίαση αποζημίωση (έξοδα παραστάσεως)
- Αμοιβές καταβαλλόμενες από ελευθεριότητα της εταιρείας
- Εκτός μισθού αμοιβές.

Στην κατηγορία των αμοιβών του άρθρου 23^α περιλαμβάνονται οι αμοιβές που λαμβάνουν τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου για υπηρεσίες που προσφέρουν στην ανώνυμη εταιρεία, πέρα από όσες υποχρεούνται να προσφέρουν από το νόμο ή το καταστατικό, λόγω σύμβασης εξαρτημένης υπηρεσίας (μισθωτοί) ή ανεξαρτήτων υπηρεσιών (ελεύθεροι επαγγελματίες).

Επίσης, στην ίδια κατηγορία ανήκουν και οι αμοιβές που λαμβάνουν οι διευθυντές της ανώνυμης εταιρείας.

Οι αμοιβές που καθορίζονται με το άρθρο 23^α είναι:

- Μισθοί μελών διοικητικού συμβουλίου λόγω συμβάσεως εξαρτημένης εργασίας,
- Αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου λόγω συμβάσεως ανεξαρτήτων υπηρεσιών (παροχή νομικών ή οικονομικών κλπ. υπηρεσιών),
- Μισθοί και αμοιβές διευθυντών που τελούν υπό την έγκριση της γενικής συνέλευσης.

1.4. Διάκριση των αμοιβών βάσει του Ε.Γ.Λ.Σ.

Οι αμοιβές των διοικητικών συμβούλων συνίστανται:

- Σε ποσοστά εκ των κερδών,
- Σε λοιπές αμοιβές που βαρύνουν το λειτουργικό κόστος της ανώνυμης εταιρείας,
- Σε παροχές άνευ ανταλλάγματος που βαρύνουν τα ανόργανα αποτελέσματα.

Τα διανεμόμενα κέρδη στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου είναι αμοιβές που λαμβάνονται από τα κέρδη της ανώνυμης εταιρείας, όπως αυτά διαμορφώθηκαν μετά την αφαίρεση από τα έσοδα (οργανικά και ανόργανα) των εξόδων (λειτουργικών και ανοργάνων) της εταιρείας.

Η πηγή άντλησης των διανεμόμενων κερδών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου είναι το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού (Ε.Γ.Λ.Σ.) 88.99 «Κέρδη προς διάθεση».

Οι λοιπές αμοιβές στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου καταβάλλονται σε αυτούς χωρίς να ερευνάται αν η ανώνυμη εταιρεία έχει θετικό (κέρδος) ή αρνητικό (ζημιά) αποτέλεσμα. Θεωρούνται έξοδα που βαρύνουν το λειτουργικό κόστος, δηλαδή η ανάλωσή τους δημιουργεί έσοδο (εισόδημα) στην ανώνυμη εταιρεία, εκτός από τις παροχές άνευ ανταλλάγματος.

Στην κατηγορία των αμοιβών αυτών περιλαμβάνονται οι εξής αμοιβές:

α. Έξοδα παραστάσεως. Τα έξοδα αυτά καταβάλλονται στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου επειδή λαμβάνουν μέρος στις συνεδριάσεις του διοικητικού συμβουλίου. Καταχωρούνται στο λογαριασμό (Ε.Γ.Λ.Σ.) 61.01.00 «Αμοιβές συνεδριάσεων μελών διοικητικού συμβουλίου».

β. Εκτός μισθού αμοιβές. Οι αμοιβές αυτές καταβάλλονται για υπηρεσίες που προσφέρουν τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου στην ανώνυμη εταιρεία βάσει του νόμου ή του καταστατικού (ή ως μέλη του διοικητικού συμβουλίου), π.χ. αμοιβή που λαμβάνει ο Διευθύνων Σύμβουλος για τις υπηρεσίες που προσφέρει στην ανώνυμη εταιρεία ως μέλος του διοικητικού συμβουλίου και όχι ως μισθωτός (Υπ. Οικονομικών 1047053/1989 Λογιστής 1990, σελ. 83, Α.Π. 1364/1990 ΔΕΝ 1991, σελ. 1189, και Εφ. Αθηνών 4583/1989 Δελτίο Συνδέσμου Α.Ε. και Ε.Π.Ε. 1990, σελ. 405).

Οι αμοιβές αυτές καταχωρούνται στο λογαριασμό (Ε.Γ.Λ.Σ.) 61.01.02. «Εκτός μισθού αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου».

γ. Μισθός. Όταν τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου προσφέρουν συγχρόνως και άλλες υπηρεσίες στην ανώνυμη εταιρεία με σύμβαση εξαρτημένης εργασίας, ο μισθός που καταβάλλεται καταχωρείται στους τριτοβάθμιους λογαριασμούς του λογαριασμού (Ε.Γ.Λ.Σ.) 60 «Αμοιβές και έξοδα προσωπικού». Στην περίπτωση, όμως, που προσφέρουν υπηρεσίες ελεύθερου επαγγελματία, οι αμοιβές καταχωρούνται στο λογαριασμό (Ε.Γ.Λ.Σ.) 61.00 «Αμοιβές και έξοδα ελεύθερων επαγγελματιών υποκείμενα σε παρακράτηση φόρου».

Παροχές άνευ ανταλλάγματος. Ο όρος αυτός καθιερώθηκε από τη φορολογική νομοθεσία (άρθρο 26, παράγρ. 5, Ν.Δ. 3323/1955). Θεωρεί ο φορολογικός νομοθέτης ως παροχές άνευ ανταλλάγματος πράξεις ελευθεριότητας της ανώνυμης εταιρείας προς τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου. οι δωρεές υπό την ευρεία έννοια και γενικώς οι πράξεις ελευθεριότητας δεν ανήκουν στη ε-

ξουσία του διοικητικού συμβουλίου, επειδή δεν αποτελούν τρόπο επιδιώξεως του εταιρικού σκοπού.

Γι' αυτό καταχωρούνται στο λογαριασμό (Ε.Γ.Λ.Σ.) 81 «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα», όταν οι παροχές αυτές είναι ασυνήθιστα υψηλές σε σχέση με το μέγεθος της επιχείρησης (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 5.1.102). αλλιώς, καταχωρούνται στο λογαριασμό (Ε.Γ.Λ.Σ.) 61.01. «Αμοιβές και έξοδα μη ελευθέρων επαγγελματιών υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου».

1.5. Διάκριση των αμοιβών, βάσει της φορολογίας του εισοδήματος

Εισόδημα: Η διάκριση των αμοιβών βάσει των διατάξεων του εμπορικού νόμου σε αμοιβές του άρθρου 24 και σε αμοιβές του άρθρου 23α του Ν. 2190/1920 έχει σπουδαία σημασία, από φορολογικής πλευράς. Όπως στη συνέχεια αναλυτικά αναφέρουμε, οι πρώτες από τις άνω αμοιβές φορολογούνται ως εισόδημα από κινητές αξίες, ενώ η φορολογία των υπολοίπων εξαρτάται από τη σύμβαση που καταρτίζουν τα μέλη της διοικήσεως με την ανώνυμη εταιρεία. Έτσι, οι αμοιβές που καταβάλλονται βάσει του άρθρου 23α, μπορεί να αποτελούν για τον λαμβάνοντα εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών ή εμπορικών επιχειρήσεων (εξαρτάται από την ασφάλιση στο ΙΚΑ ή στα λοιπά ασφαλιστικά ταμεία), εφόσον καταρτίσθηκε με αυτόν σύμβαση εξαρτημένης εργασίας ή εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών, εφόσον το μέλος της διοικήσεως παρέχει υπηρεσίες οι οποίες φορολογικώς θεωρούνται ως τοιαύτες.

Ο φορολογικός νόμος (Ν. 2065/1992) επιβάλλει και άλλη μία διάκριση στις αμοιβές των μελών διοικητικού συμβουλίου της ανώνυμης εταιρείας. Η διάκριση συνίσταται στη φορολογία των αμοιβών με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή στη φορολογία τους με τις γενικές διατάξεις της φορολογίας του εισοδήματος, δηλαδή οι αμοιβές συναθροίζονται με τα λοιπά εισοδή-

ματα του συμβούλου ώστε να διαμορφωθεί το τελικό φορολογούμενο εισόδημά του.

Αμοιβές φορολογούμενες εφόπαξ με συντελεστή 35% και με εξάντληση, συγχρόνως, της φορολογικής υποχρέωσης είναι οι αμοιβές που αποτελούν για το σύμβουλο εισόδημα:

- Από κινητές αξίες
- Από εμπορικές επιχειρήσεις

Αμοιβές φορολογούμενες με τις γενικές διατάξεις είναι οι αμοιβές που αποτελούν για το σύμβουλο εισόδημα:

- Από μισθωτές υπηρεσίες
- Από ελευθέρια επαγγέλματα

Φορολογική αναγνώριση της δαπάνης: Με το Ν. 2065/1992 θεωρείται ως φορολογικά εκπιπόμενη δαπάνη οι αμοιβές και οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται βάσει των διατάξεων του άρθρου 24, παρ. 2 του Ν. 2190/1920. Επίσης, οι μισθοί και οι λοιπές αμοιβές οι καταβαλλόμενες σε μέλη του διοικητικού συμβουλίου οι οποίοι έχουν συνάψει συμβάσεις (εξαρτημένης εργασίας, παροχής ανεξαρτήτων υπηρεσιών κλπ.), εκπίπτονται φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της ανώνυμης εταιρείας. Αντιθέτως, οι παροχές άνευ ανταλλάγματος δεν εκπίπτονται. Στην περίπτωση, όμως, που οι δωρεές ή πράξεις ελευθεριότητας συμβάλλουν, έστω και εμμέσως, στη δημιουργία εισοδήματος, μπορεί να εκπεσθούν.

1.6. Έγκριση αμοιβών.

Οι αμοιβές που καταβάλλονται στα μέλη της διοικήσεως της ανώνυμης εταιρείας βάσει του άρθρου 24 του Ν. 2190/1920, εγκρίνονται εκ των υστέρων από τη γενική συνέλευση των μετόχων. Οι αμοιβές που καταβάλλονται από τα κέρδη της χρήσεως προτείνονται από το διοικητικό συμβούλιο, καταβάλλονται, όμως, στους δικαιούχους, μετά από την έγκριση του ισολογισμού και

του πίνακα διανομής κερδών από τη γενική συνέλευση των μετόχων. Επίσης, τα έξοδα Παραστάσεως και οι «εκτός μισθού αμοιβές» καταβάλλονται στα μέλη της διοικήσεως με απόφαση του διοικητικού συμβουλίου, τελούν, όμως, υπό την αίρεση της εγκρίσεως αυτών από τη γενική συνέλευση των μετόχων. Περισσότερες πληροφορίες για το θέμα της εγκρίσεως των άνω αμοιβών παρέχουμε στις επόμενες παρ. διανεμόμενες αμοιβές, έξοδα παραστάσεως, εκτός μισθού αμοιβές.

Περιορισμός των αμοιβών. Οι αμοιβές των μελών του διοικητικού συμβουλίου που καταβάλλονται βάσει του άρθρου 24 του Ν. 2190/1920, ελέγχονται ως προς το υπέρογκο αυτών από το δικαστή με τη διαδικασία που ορίζει η παρ. 2 του ίδιου άρθρου.

Ο νομοθέτης, θέλοντας να προστατεύσει τη μειοψηφία των μετόχων από υπερβολικές παροχές υπέρ των μελών του διοικητικού συμβουλίου, θέσπισε με το άρθρο 24 του Ν. 2190/1920, την εξουσία του δικαστή, ο οποίος μπορεί να μειώσει την παροχή αυτή εφόσον: α) αυτή είναι υπέρογκος, και β) αντετάχθηκαν κατά της ληφθείσας αποφάσεως μέτοχοι εκπροσωπώντας το 1/10 του εταιρικού κεφαλαίου.

ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ

ΑΜΟΙΒΕΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΓΙΑ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ
ΠΟΥ ΠΡΟΣΦΕΡΟΥΝ ΣΤΗΝ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΒΑΣΕΙ
ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ Η ΤΟΥ ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟΥ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2°

Διανεμόμενα κέρδη στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου

2.1. Στοιχεία τα οποία λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό των διανεμομένων κερδών

Πρόκειται για τις αμοιβές που λαμβάνουν τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου από τα διανεμόμενα κέρδη της χρήσεως βάσει του άρθρου 24 παρ. 1 του Ν. 2190/1920.

Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, κάθε αμοιβή που καταβάλλεται στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου από τα κέρδη της χρήσεως πρέπει να λαμβάνεται από το υπόλοιπο των καθαρών κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση των κρατήσεων: α) για τακτικό αποθεματικό, και β) του απαιτούμενου ποσού προς διανομή του πρώτου μερίσματος υπέρ των μετόχων.

Επομένως, βασικά στοιχεία προσδιορισμού των διανεμομένων κερδών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, τα οποία αναπτύσσουμε στη συνέχεια, είναι:

- α) Τα καθαρά κέρδη της χρήσεως,
- β) Το τακτικό αποθεματικό και το πρώτο μέρισμα, και
- γ) Η διάθεση του «υπολοίπου» των καθαρών κερδών.

2.2. Έννοια καθαρών κερδών

«Καθαρά κέρδη» είναι, σύμφωνα με το άρθρο 45 του Ν. 2190/1920, τα προκύπτοντα μετά την αφαίρεση από τα πραγματοποιηθέντα ακαθάριστα έσοδα παντός εξόδου, πάσης ζημίας, των κατά το νόμο αποσβέσεων και παντός άλλου εταιρικού βάρους.

Επειδή, όμως, η δομή του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως» και του «πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων» καταρτίζεται από 1.1.1987 με βάση τις διατάξεις του Ε.Γ.Α.Σ. (άρθρο 42δ του Ν. 2190/1920), καθαρό κέρδος

της ανώνυμης εταιρείας είναι το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού «86.99 Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως».

Η διανομή των κερδών δεν γίνεται από των άνω λογαριασμό, αλλά από τον «88 Αποτελέσματα προς διάθεση».

Βασικοί, επομένως, λογαριασμοί για τον προσδιορισμό του κέρδους της χρήσεως και της εν συνεχεία διανομής του είναι:

- α) Ο λογαριασμός «86 Αποτελέσματα χρήσεως», και
- β) Ο λογαριασμός «88 Αποτελέσματα προς διάθεση».

Θέλοντας να συσχετίσουμε τους δύο άνω λογαριασμούς με τις διατάξεις του Ν. 2190/1920 μπορούμε να ισχυρισθούμε, όπως αναλυτικά αναφέρουμε στη συνέχεια, ότι ο λογαριασμός 86 προσδιορίζει το καθαρό κέρδος της ανώνυμης εταιρείας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45, ενώ ο λογαριασμός 88 διανέμει τα καθαρά κέρδη με βάση τα οριζόμενα στα άρθρα 24, 44 και 45.

2.3. Περί του λογαριασμού «86 Αποτελέσματα χρήσεως»

Στην παρ. 2.2.809 του Ε.Γ.Λ.Σ. αναφέρεται πότε χρησιμοποιείται, σε τι χρησιμεύει και πώς λειτουργεί ο λογαριασμός 86.

2.3.α. Λειτουργία

2.3.α.1. Πότε χρησιμοποιείται

Ο λογαριασμός 86 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος της χρήσεως, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά η κατάσταση των αποτελεσμάτων χρήσεως, σύμφωνα με το υπόδειγμα της παρ. 4.1.202 του Ε.Γ.Λ.Σ. (βλέπε επόμενη παρ. 2.3.β.3).

Η κατάσταση του λογαριασμού 86, στην οποία, πέρα από τα στοιχεία που προκύπτουν από τους αντίστοιχους υπολογισμούς του, περιλαμβάνονται και στοιχεία συνολικού κύκλου εργασιών (πωλήσεων) και κόστους πωλήσεων, δημοσιεύεται μαζί με τον ισολογισμό, σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά. Σημειώνουμε ότι σήμερα ισχύει η παρ. 5 του άρθρου 43β του Ν. 2190/1920, σύμφωνα με την οποία ο ισολο-

γισμός, ο λογαριασμός «αποτελέσματα χρήσεως» και ο «πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων» δημοσιεύονται είκοσι (20) τουλάχιστον ημέρες πριν από τη συνεδρίαση της γενικής συνελεύσεως (βλέπε υποσημείωση 9 στην επόμενη παρ. 2.3.β.1).

2.3.α.2. Σε τι χρησιμεύει

Ο λογαριασμός 86 χρησιμεύει για τον προσδιορισμό των συνολικών καθαρών αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) που πραγματοποιούνται από το σύνολο των δραστηριοτήτων της οικονομικής μονάδας μέσα στη χρήση που κλείνει.

Στο λογαριασμό 86, στο τέλος της χρήσεως, μεταφέρονται τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως και τα διάφορα άλλα έσοδα για να συσχετισθούν με τα έξοδα των λειτουργιών διοικητικής, ερευνών - αναπτύξεως και διαθέσεως. Στον ίδιο λογαριασμό μεταφέρονται επίσης, τα χρηματοοικονομικά αποτελέσματα (έσοδα - έξοδα), τα έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα (έσοδα, κέρδη - έξοδα, ζημίες) και οι μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων.

Από το συσχετισμό των παραπάνω στοιχείων, που γίνεται στο λογαριασμό 86 και ειδικότερα στον υπολογαριασμό 86.99, προκύπτουν τα συνολικά καθαρά αποτελέσματα της κλειόμενης χρήσεως πριν από την αφαίρεση των φόρων που βαρύνουν τα κέρδη (φόρων εισοδήματος καθώς και λοιπών μη ενσωματωμένων στο λειτουργικό κόστος φόρων).

Ο υπολογαριασμός 86.99 «καθαρά αποτελέσματα χρήσεως» χρησιμεύει για τη συγκέντρωση των χρεωστικών και πιστωτικών υπολοίπων των λοιπών υπολογαριασμών του 86, από το συσχετισμό δε των υπολοίπων αυτών προκύπτουν τα συνολικά καθαρά αποτελέσματα χρήσεως (καθαρές ζημίες ή καθαρά κέρδη), τα οποία μεταφέρονται στο λογαριασμό 88.

2.3.α.3. Πώς λειτουργεί

Ειδικότερα ο λογαριασμός 86 λειτουργεί ως εξής:

I. Χρεώνεται:

- κατά περίπτωση, με τις μικτές ζημίες εκμεταλλεύσεως της κλειόμενης χρήσεως, με πίστωση του λογαριασμού 80.01,
 - με τα έξοδα των λειτουργιών διοικητικής, ερευνών
 - αναπτύξεως και διαθέσεως, με πίστωση, αντίστοιχα, των λογαριασμών 80.02.00, 80.02.01 και 80.02.02,
 - με τις διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων, με τα έξοδα και τις ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων και με τους χρεωστικούς τόκους και τα συναφή με αυτούς έξοδα, με πίστωση, αντίστοιχα, των λογαριασμών 80.02.04, 80.02.05 και 80.02.06,
 - με τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα, με πίστωση του λογαριασμού 81.00,
 - με τα έκτακτα κέρδη, με χρέωση του λογαριασμού 81.03,
 - με τις έκτακτες ζημίες, με πίστωση του λογαριασμού 81.02,
 - με τα έξοδα προηγούμενων χρήσεων, με πίστωση του λογαριασμού 82.00,
 - με τις προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους, με πίστωση του λογαριασμού 83,
 - με τις μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων, με πίστωση του λογαριασμού 85,
 - με τα καθαρά κέρδη, με πίστωση του λογαριασμού 88.00 «καθαρά κέρδη χρήσεως».

II. Πιστώνεται:

- κατά περίπτωση, με τα μικτά κέρδη εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που κλείνει, με χρέωση του λογαριασμού 80.01,
 - με τα διάφορα άλλα έσοδα της εκμεταλλεύσεως, με χρέωση του λογαριασμού 80.03.00,
 - με τα έσοδα από συμμετοχές, με χρέωση του λογαριασμού 80.03.01,
 - με τα έσοδα χρεογράφων, με χρέωση του λογαριασμού 80.03.02,

- με τα κέρδη από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων, με χρέωση του λογαριασμού 80.03.03,
- με τους πιστωτικούς τόκους και τα συναφή με αυτούς έσοδα, με χρέωση του λογαριασμού 80.03.04,
- με τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα, με χρέωση του λογαριασμού 81.01,
- με τα έκτακτα κέρδη με χρέωση του λογαριασμού 81.03,
- με τα έσοδα προηγούμενων χρήσεων, με χρέωση του λογαριασμού 82.01,
- με τα έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων, με χρέωση του λογαριασμού 84,
- με τις ενδεχόμενες καθαρές ζημίες, με χρέωση του λογαριασμού 88.01.

2.3.β. Η δομή

Το άρθρο 42δ του Ν. 2190/1920, αναφέρει στην παρ. 1 ότι ο λογαριασμός «αποτελέσματα χρήσεως» καταρτίζεται σε κάθετη διάταξη, σύμφωνα με το υπόδειγμα της παρ. 4.1.202 του άρθρου 1 του Π.Δ. 1123/1980, δηλαδή του Ε.Γ.Λ.Σ. (βλέπε επόμενη παρ. 2.3.β.3) σε συνδυασμό με όσα ορίζονται στην παράγραφο 4.1.201 του άρθρου 1 του ίδιου Π.Δ., αναφορικά με το περιεχόμενο κάθε επιμέρους κατηγορίας του λογαριασμού αυτού.

στην παρ. 4.1.200 του Ε.Γ.Λ.Σ., αναφέρονται γενικές πληροφορίες για την άνω κατάσταση (βλέπε επόμενη παρ. 2.3.β.1).

στη συνέχεια, παραθέτουμε τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. που είναι σχετικές με την κατάρτιση της άνω «κατάστασης του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως».

2.3.β.1. Γενικά

Η κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως καταρτίζεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσεως, σύμφωνα με το υπόδειγμα της παρ. 4.1.202 του Ε.Γ.Λ.Σ. (βλέπε επόμενη παρ. 2.3.β.2.).

Η κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων και δημοσιεύεται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε χρήσεως, όπως ορίζεται στην περίπτ. 2 της παρ. 4.1.100 του Ε.Γ.Λ.Σ., σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύουν κάθε φορά.

Στην κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως περιλαμβάνονται υποχρεωτικά τουλάχιστον τα στοιχεία του υποδείγματος της επόμενης παρ. 2.3.β.2, εφόσον τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην οικονομική μονάδα. Επιτρέπεται μεγαλύτερη ανάλυση των κονδυλίων στα οποία αντιστοιχούν αραβικοί αριθμοί.

Η σύμπτυξη κονδυλίων στα οποία αντιστοιχούν αραβικοί αριθμοί επιτρέπεται, εφόσον είναι ασήμαντα στο προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως γίνεται ανάλυση των συμπτυγμένων κονδυλίων, σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην περίπτ. 28 της παρ. 4.1.501 του Ε.Γ.Λ.Σ.

Όλα τα στοιχεία της καταστάσεως του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως απεικονίζονται σε δύο στήλες, στις αξίες που εμφανίζονται στους οικείους υπολογαριασμούς του 86: (1) κατά το τέλος της χρήσεως στην οποία αναφέρονται τα αποτελέσματα και (2) κατά το τέλος της προηγούμενης χρήσεως.

Στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως που καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων, για κάθε κονδύλι γίνεται συσχέτιση με τον ή τους κωδικούς αριθμούς των αντίστοιχων λογαριασμών του σχεδίου λογαριασμών, όπως φαίνεται στο υπόδειγμα της επόμενης παρ. 2.3.β.2. Κατά τη δημοσίευση της καταστάσεως αυτής, οι κωδικοί αριθμοί συσχετίσεως είναι δυνατό να παραλείπονται.

2.3.β.2. Υπόδειγμα καταστάσεως λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως

Ακολουθεί υπόδειγμα καταστάσεως λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως, στο οποίο απεικονίζονται οι αντί-

στοιχει σε κάθε κατηγορία λογαριασμοί στους οποίους συγκεντρώνονται τα κονδύλιά της.

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΕΩΣ (Λ/86)
31^{ης} ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 1984 (1 ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΥ - 31 ΔΕΚΕΜΒΡΙΟΥ 1984)

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΕΝΑΡΜΟΝΙΣΜΕΝΟ ΜΕ ΤΟ ΑΡΘΡΟ 25 ΤΗΣ 4^{ης} ΟΔΗΓΙΑΣ ΤΗΣ ΕΟΚ

| | | Ποσά κλειόμενης Χρήσεως 1984 | Ποσά προηγούμενης Χρήσεως 1983 |
|---|--|------------------------------------|--------------------------------------|
| | Ι.Αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως | | |
| 70,71,72 και 73 | Κύκλος εργασιών (πωλήσεις) | XXX | XXX |
| (70 έως και 73)-86.00.00 | Μείον: Κόστος πωλήσεων | <u>XXX</u> | <u>XXX</u> |
| 86.00.00 (80.01) | Μικτά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλ. | XXX | XXX |
| 80.00.01 (74,75 και 78.05) | Πλέον: Άλλα έσοδα εκμεταλλεύσεως | <u>XX</u> | <u>XX</u> |
| | Σύνολο | XXX | |
| 86.00.02 (92.01) | ΜΕΙΟΝ: 1. Έξοδα διοικητικής λειτουργίας | XXX | XXX |
| 86.00.03 (92.02) | 2. Έξοδα λειτουργίας ερευνών-αναπτύξεως | XXX | XXX |
| | 3. Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως | <u>XXX</u> | <u>XXX</u> |
| | | XX | XX |
| | Μερικά αποτελέσματα(κέρδη ή ζημίες)εκμεταλ. | | |
| | ΠΛΕΟΝ (ή μείον) | | |
| 86.01.00 (76.00) | 1. Έσοδα συμμετοχών | XX | XX |
| 86.01.01 (76.01) | 2. Έσοδα χρεογράφων | XX | XX |
| 86.01.02 (76.04) | 3. Κέρδη πωλήσεως συμμετοχών και χρεογράφων | XX | XX |
| 86.01.03 (76.02 έως 76.98, πλήν 76,04) | 4. Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα | <u>XX</u> | <u>XX</u> |

Μείον:

| | |
|----------------------------|---|
| 86.01.07 (64.11) | 1. Διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων |
| 86.01.08 (64.19 και 64.12) | 2. Έξοδα και ζημίες συμμετοχών και χρεογράφων |
| 86.01.09 (65) | 3. Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα |
| 86.00+ 86.01 (λογ. 80) | Ολικά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημίες) εκμεταλ. |

II. ΠΛΕΟΝ (ή μείον): Έκτακτα αποτελέσματα

| | |
|------------------|--|
| 86.02.00 (81.01) | 1. Έκτακτα και ανόργανα έσοδα |
| 86.02.01 (81.03) | 2. Έκτακτα Κέρδη |
| 86.02.02 (82.01) | 3. Έσοδα προηγούμενων χρήσεων |
| 86.02.03 (84) | 4. Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων |

Μείον:

| | |
|------------------|---------------------------------------|
| 86.02.07 (81.00) | 1. Έκτακτα και ανόργανα έξοδα |
| 86.02.08 (81.02) | 2. Έκτακτες ζημίες |
| 86.02.09 (82.00) | 3. Έξοδα προηγούμενων χρήσεων |
| 86.02.10 (83) | 4. Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους |

66 + 85 **ΜΕΙΟΝ:** Σύνολο αποσβέσεων πάγιων στοιχείων

66 **Μείον:** Οι από αυτές ενσ/νες στο λειτουρ. κόστ.

86.99 **ΚΑΘΑΡΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ** (Κέρδη ή Ζημίες) ΧΡΗΣΕΩΣ προ φόρων

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

XX

20

2.4. Περί του λογαριασμού «88 Αποτελέσματα προς διάθεση»

Στην παρ. 4.1.300 του Ε.Γ.Λ.Σ. αναφέρεται πότε χρησιμοποιείται, σε τι χρησιμεύει και πώς λειτουργεί ο λογαριασμός 88.

2.4.α. Λειτουργία

2.4.α.1. Πότε χρησιμοποιείται

Ο λογαριασμός 88 χρησιμοποιείται μόνο στο τέλος χρήσεως, όταν γίνεται διάθεση κερδών, οπότε καταρτίζεται υποχρεωτικά «πίνακας διαθέσεως καθαρών κερδών», σύμφωνα με το υπόδειγμα της παρ. 4.1.302 του Ε.Γ.Λ.Σ. (βλέπε επόμενη παρ. 2.4.β.2.).

Ο πίνακας του λογαριασμού 88 στον οποίο εμφανίζονται τα στοιχεία των υπολογαρισμών του και ο τρόπος διαθέσεως των κερδών, δημοσιεύεται μαζί με τον ισολογισμό και τα αποτελέσματα χρήσεως, σύμφωνα με τις διατάξεις της νομοθεσίας που ισχύει κάθε φορά. Σημειώνουμε ότι σήμερα ισχύει η παρ. 5 του άρθρου 43β του Ν. 2190/1920, σύμφωνα με την οποία οι οικονομικές καταστάσεις δημοσιεύονται είκοσι (20) τουλάχιστον ημέρες πριν από την συνεδρίαση της γενικής συνέλευσης.

2.4.α.2. Σε τι χρησιμεύει

Ο λογαριασμός 88 χρησιμεύει για τη συγκέντρωση των καθαρών αποτελεσμάτων της χρήσεως, των κερδών της προηγούμενης ή προηγούμενων χρήσεων, των ζημιών της προηγούμενης ή προηγούμενων χρήσεων, όταν πρόκειται να συμψηφισθούν με κέρδη της κλειόμενης χρήσεως, των διαφορών φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων και, στην περίπτωση διανομής αποθεματικών, των προς διάθεση τέτοιων αποθεματικών.

2.4.α.3. Πώς λειτουργεί

Ειδικότερα, ο λογαριασμός 88 λειτουργεί ως εξής:

I. Χρεώνεται:

- Ο υπολογαριασμός 88.01 με τις καθαρές ζημιές χρήσεως, με πίστωση του λογαριασμού 86.99.

- Ο υπολογαριασμός 88.03 με το υπόλοιπο ή μέρος των ζημιών της προηγούμενης χρήσεως που πρόκειται να καλυφθεί από κέρδη της κλειόμενης χρήσεως, με πίστωση του λογαριασμού 42.01.
- Ο υπολογαριασμός 88.04 με το υπόλοιπο ή μέρος των ζημιών προηγούμενων χρήσεων που πρόκειται να καλυφθεί από κέρδη της κλειόμενης χρήσεως, με πίστωση του λογαριασμού 42.02.
- Ο υπολογαριασμός 88.06 με τις συμπηφιστικές χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν από φορολογικό έλεγχο προηγούμενων χρήσεων, με πίστωση του λογαριασμού 42.04.
- Ο υπολογαριασμός 88.08 με το φόρο εισοδήματος που αναλογεί στα συνολικά καθαρά αδιανέμητα φορολογητέα κέρδη της χρήσεως που κλείνει, με πίστωση του λογαριασμού 54.07, σύμφωνα με όσα καθορίζονται στην περίπτ. 7 της παρ. 2.2.505 του Ε.Γ.Λ.Σ.
- Ο υπολογαριασμός 88.09 με τους λοιπούς μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους (π.χ. λογ. 63.98.02 «φόροι ακίνητης περιουσίας» για τους οποίους οι σχετικές διατάξεις της νομοθεσίας προβλέπουν ότι τελικά βαρύνουν τα κέρδη χρήσεως - ή τη ζημία χρήσεως - και όχι το λειτουργικό κόστος), με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών του λογαριασμού 63 της ομάδας 6 στους οποίους παρακολουθούνται οι φόροι της κατηγορίας αυτής.

Οι υπολογαριασμοί 88.00, 88.02, 88.06 και 88.07 με τα υπόλοιπά τους, με πίστωση του υπολογαριασμού 88.98, όταν το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού 88 είναι χρεωστικό (ζημίες εις νέο), ή του υπολογαριασμού 88.99, όταν το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού 88 είναι πιστωτικό (κέρδη προς διάθεση).

- Ο υπολογαριασμός 88.99 με τα προς διάθεση κέρδη, με πίστωση των οικείων υπολογαριασμών απο-

θεματικών του 41, του λογαριασμού 53.01 για τα καθαρά μερίσματα που διανέμονται, του λογαριασμού 43.02 με τα καθαρά μερίσματα για τα οποία αποφασίζεται η διάθεσή τους για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, του λογαριασμού 54.09.00 για τους φόρους που παρακρατούνται από τα μερίσματα που διανέμονται και του λογαριασμού 42.00 για το υπόλοιπο των κερδών που μεταφέρεται στην επόμενη χρήση (υπόλοιπο κερδών εις νέο).

II. Πιστώνεται:

- Ο υπολογαριασμός 88.00 με τα καθαρά κέρδη χρήσεως, με χρέωση του λογαριασμού 86.99.
- Ο υπολογαριασμός 88.02 με το υπόλοιπο κερδών προηγούμενης χρήσεως, με χρέωση του λογαριασμού 42.00.
- Ο υπολογαριασμός 88.06 με τις συμψηφιστικές πιστωτικές διαφορές που προκύπτουν από φορολογικό έλεγχο προηγούμενων χρήσεων, με χρέωση του λογαριασμού 42.04.
- Ο υπολογαριασμός 88.07 με τα αποθεματικά για τα οποία αποφασίζεται η διάθεσή τους για την κάλυψη ζημιών ή τη διανομή μερισμάτων, με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών αποθεματικών του 41 (σε περίπτωση διαθέσεως αποθεματικών, παράλληλα, γίνονται και ανάλογες εγγραφές πληρωμένων και οφειλόμενων φόρων εισοδήματος και άλλης φύσεως, όταν συντρέχει σχετική φορολογική υποχρέωση).
- Οι υπολογαριασμοί 88.01, 88.03, 88.06, 88.08 και 88.09 με τα υπόλοιπά τους, με χρέωση του υπολογαριασμού 88.98, όταν το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού 88 είναι χρεωστικό (ζημίες εις νέο), ή του υπολογαριασμού 88.99, όταν το τελικό υπόλοιπο του λογαριασμού 88 είναι πιστωτικό (κέρδη προς διάθεση).

- Ο υπολογαριασμός 88.98 με τις ζημίες εις νέο, με χρέωση του λογαριασμού 42.01.

2.4.β. Γενικά

Ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων καταρτίζεται υποχρεωτικά στην περίπτωση που γίνεται διάθεση αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το υπόδειγμα της παρ. 4.1.302 του Ε.Γ.Λ.Σ. (βλέπε επόμενη παρ.2.4.β.2).

Ο πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων και δημοσιεύεται υποχρεωτικά, στο τέλος κάθε χρήσεως, όπως ορίζεται στην περίπτ. 2 της παρ. 4.1.100 του Ε.Γ.Λ.Σ.

Στον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων περιλαμβάνονται υποχρεωτικά τουλάχιστον τα στοιχεία του υποδείγματος της επόμενης παραγ., εφόσον τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην οικονομική μονάδα.

Όλα τα στοιχεία του πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων απεικονίζονται σε δύο στήλες, οι οποίες αντιστοιχούν στη χρήση του ισολογισμού και στην προηγούμενη αυτού χρήση.

Στον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων που καταχωρείται στο βιβλίο απογραφών και ισολογισμών των οικονομικών μονάδων, για κάθε κονδύλι γίνεται συσχέτιση με τον ή τους κωδικούς αριθμούς των αντίστοιχων λογαριασμών του σχεδίου λογαριασμών, όπως φαίνεται στο υπόδειγμα της επόμενης παρ. 2.4.β.2. κατά τη δημοσίευση του πίνακα αυτού οι κωδικοί αριθμοί συσχέτισεως είναι δυνατό να παραλείπονται.

2.4.β.2. Υπόδειγμα πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων

Ακολουθεί υπόδειγμα πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων, στον οποίο απεικονίζονται οι αντίστοιχοι λογαριασμοί, από τους οποίους λαμβάνονται τα σχετικά κονδύλια για την κατάρτιση του πίνακα αυτού, καθώς και οι σχετικοί λογαριασμοί στους οποίους μεταφέρονται τα διάφορα κονδύλια της διαθέσεως.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ (Λ/88)

| | | Ποσά Κλειόμενης Χρήσεως 1984 | Ποσά Προηγούμενης Χρήσεως 1983 |
|-----------------------|---|---------------------------------------|---|
| 88.00 ή 88.01 (86.99) | Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) χρήσεως | XXX | XXX |
| 88.02-04 (42.00-02) | (+) ή (-): Υπόλοιπο αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) προηγούμενων χρήσεων | XXX | XXX |
| 88.06 (42.04) | (+) ή (-): Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων | (-XXX) | XXX |
| 88.07 (Υπολ/σμοί 41) | (+): Αποθεματικά προς διάθεση | XXX | XXX |
| | Σύνολο | <u>XXX</u> | <u>XXX</u> |
| 88.08 | ΜΕΙΟΝ: 1. Φόρος εισοδήματος και εισφορά ΟΓΑ | | XXX XXX |
| 88.09 | 2. Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι | <u>XXX</u> | <u>XXX</u> |
| 88.99 | Κέρδη προς διάθεση ή | <u>XXX</u> | <u>XXX</u> |
| 88.98 | Ζημιές εις νέο | <u>(-XXX)</u> | <u>(-XXX)</u> |
| | Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής: | | |
| 41.02 | 1. Τακτικό αποθεματικό | XXX | XXX |
| 53.01 | 2. Πρώτο μέρος | <u>XXX</u> | <u>XXX</u> |
| 53.01 | 3. Πρόσθετο μέρος | XXX | XXX |
| 41.03 | 4. Αποθεματικά καταστατικού (αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις) | XXX | XXX |
| 41.04-05 | 5. Ειδικά και έκτακτα αποθεματικά (αναφέρεται ο σκοπός) | XXX | XXX |
| 41.08 | 6. Αφορολόγητα αποθεματικά (αναφέρονται οι σχετικές διατάξεις) | XXX | XXX |
| 53.08 | 7. Αμοιβές από ποσοστά μελών διοικητικού συμβουλίου | XXX | XXX |
| 42.00 | 8. Υπόλοιπο κερδών εις νέο | <u>XXX</u> | <u>XXX</u> |
| | | <u>XXX</u> | <u>XXX</u> |

2.4.γ. Παρατηρήσεις για τους φόρους που περιλαμβάνονται στον πίνακα διάθεση κερδών

1. **Φόρος εισοδήματος.** Ο φόρος εισοδήματος που καταχωρείται στον «πίνακα διάθεση κερδών» είναι ο αναλογών φόρος εισοδήματος. Αυτό προκύπτει από τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. (παρ. 2.2.505, περ. 7) όπου στο λογαριασμό 88.08 «φόρος εισοδήματος» καταχωρείται, κατά το κλείσιμο του ισολογισμού με πίστωση του λογαριασμού 54.07 «φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών», ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη.

Ο αναλογών φόρος εισοδήματος δεν είναι αυτός που τελικά θα καταβληθεί στο Δημόσιο. Το ποσό που θα καταβληθεί προκύπτει από το λογαριασμό 54.08 «Λογαριασμός εκκαθάρισεως φόρων-τελών ετησίας δηλώσεως φόρου εισοδήματος», όπου το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού 54.08 είναι ίσο με το ποσό του καταβλητέου φόρου, όπως προκύπτει από την οικεία δήλωση φόρου εισοδήματος (Ε.Γ.Λ.Σ. παρ. 2.2.505, περ.8)

2. Υπολογισμός αναλογούντος φόρου εισοδήματος. Βάσει του Ν.Δ. 3843/1985 (άρθρα 6, 8α και 10), όπως τροποποιημένο με το Ν. 2065/1992 ισχύει, ο υπολογισμός του φόρου εισοδήματος της ανώνυμης εταιρείας γίνεται με τους εξής μαθηματικούς τύπους:

α) Αναλογών φόρος εισοδήματος όταν δεν υπάρχουν διανεμόμενα κέρδη:

| | | |
|--|-----|-------------------|
| Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) προ φόρου όπως προκύπτει από το υπόδειγμα της παρ. 2.3.β.2 | δρχ | A |
| Πλέον: Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα ή «Λογιστικές Διαφορές» | δρχ | B |
| | δρχ | <u>A+B</u> |
| Μείον: Έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας | δρχ | (K ₁) |
| Μείον: Έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο | δρχ | (K ₂) |
| Μείον: Έσοδα από συμμετοχές | δρχ | (K ₃) |
| Μείον: Έσοδα από εκμετάλλευση πλοίων | δρχ | (K ₄) |
| Κέρδη από φορολογία | δρχ | <u><u>K</u></u> |
| $(A+B) - [K_1+K_2+K_3+K_4]=K$ (2) | | |

Αναλογών φόρος εισοδήματος (άρθρο 10, Ν.Δ. 3843/1958):

| | | |
|---|-----|----------------------|
| - Κύριος φόρος K x 35% | δρχ | <u>Φ₁</u> |
| - Συμπληρωματικός φόρος | | |
| Υπολογίζεται σε ποσοστό 3% στο ακαθάριστο εισόδημα από οικοδομές (α) ανεξάρτητα αν προέρχονται από εκμίσθωση ή ιδιοχρησιμοποίηση α x 3% | δρχ | <u>Φ₂</u> |
| Σημείωση: Μεταξύ Φ ₁ και Φ ₂ υπάρχει η εξής σχέση: | | |

$$\Phi_2 \leq \Phi_1$$

| | | |
|--|-----|---|
| Αναλογών φόρος εισοδήματος που θα καταχωρηθεί στο λογαριασμό 88.08 «φόρος εισοδήματος» | δρχ | <u><u>Φ₁+Φ₂</u></u> |
|--|-----|---|

β. Αναλογών φόρος εισοδήματος όταν υπάρχουν διανεμόμενα κέρδη (Δ)

βα) Ανάλυση κερδών Ισολογισμού

| Κέρδη | Κέρδη | Διανεμόμενα κέρδη | |
|--------------------------------|----------------------------|------------------------------------|--|
| | Ισολογισμού (προ φόρου) | Καθαρά | Μικτά μετά φόρου |
| -Απαλλασσόμενα της φορολογίας | K_1 | $\delta_1 = \Delta / A \times K_1$ | $\delta_1 : 0,65$ |
| -Φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο | K_2 | $\delta_2 = \Delta / A \times K_2$ | $\delta_2 : 0,65$ |
| -Από συμμετοχές | K_3 | | |
| -Από μερίσματα πλοίων | K_4 | | |
| -Λοιπά | K_5 | | |
| Κέρδη ισολογισμού | <u>A</u> | <u>Δ</u> | <u>$(\delta_1 + \delta_2) : 0,65$</u> |

ββ) προσδιορισμός κερδών για φορολογία

$$K + \Delta / A (K_1 + K_2) : 0,65 = K_0 \quad (3)$$

Το K προσδιορίσθηκε βάσει του μαθηματικού τύπου (2).

Αναλογών φόρος εισοδήματος (άρθρο 10, Ν.Δ. 3843/1958.

| | | |
|--|-----|--|
| - Κύριος φόρος $K_0 \times 35\%$ | δρχ | <u>Φ_1</u> |
| - Συμπληρωματικός φόρος σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην αμέσως προηγούμενη παράγραφο | δρχ | <u>Φ_2</u> |
| Αναλογών φόρος εισοδήματος που θα καταχωρηθεί στο λογαριασμό 88.08 «φόρος εισοδήματος» | δρχ | <u><u>$\Phi_1 + \Phi_2$</u></u> |

Παράδειγμα: Έστω η ανώνυμη εταιρεία «Γ» πραγματοποίησε κατά τη διαχειριστική περίοδο 1.1.1993-31.12.1993 καθαρά κέρδη βάσει ισολογισμού (Α) δρχ. 56.000.000. Μεταξύ των κερδών περιλαμβάνονται και μερίσματα από συμμετοχή σε άλλες ανώνυμες εταιρείες (K_3) δρχ. 5.000.000 και τόκοι από έντοκα γραμμάτια του δημοσίου (K_1) δρχ. 4.000.000. Από τα ανωτέρω κέρδη, διανέμονται για μερίσματα και αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου (Δ) δρχ. 21.000.000. Επίσης, με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 1994 δηλώνονται επιπλέον κέρδη με τη μορφή λογιστικών διαφορών (Β) δρχ. 6.000.000.

Βάσει του τύπου (2) τα φορολογητέα κέρδη (K) προσδιορίζονται στο ποσό δρχ. 53.000.000 ως εξής: $(A+B) - (K_1+K_3) = (56+6) - (4+5) = 53$.

Επειδή υπάρχουν διανεμόμενα κέρδη ($\Delta=21$), τα φορολογητέα κέρδη προσδιορίζονται βάσει του τύπου (3) στο ποσό (K_0) δρχ. 55.307.692 ως εξής:

$$K + \Delta / A (K_1 + K_2) : 0,65 = 53 + 21 / 56 \times 4 : 0,65 = 55.307.692.$$

Αναλογών φόρος εισοδήματος:

$$(55.307.692 \times 35\%) = 19.357.692.$$

3. Υπολογισμός οφειλομένου φόρου εισοδήματος - Εκκαθάριση φόρων τελών ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος. Ο αναλογών φόρος εισοδήματος ($\Phi_1 + \Phi_2$), όπως προσδιορίζεται προηγουμένως, μεταφέρεται τελικά από το λογαριασμό 54.07 «φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών» στο λογαριασμό 54.08 «Λογαριασμός εκκαθάρισεως φόρων - τελών ετησίας δηλώσεως φόρου εισοδήματος». Στο λογαριασμό 54.08, συγκεντρώνονται κατά το κλείσιμο του ισολογισμού όλοι οι λογαριασμοί που απεικονίζουν ποσά φόρων τα οποία περιλαμβάνονται στη δήλωση του φόρου εισοδήματος της κλειόμενης χρήσεως. Σύμφωνα, λοιπόν, με τα στοιχεία που απεικονίζονται στη δήλωση φόρου εισοδήματος της ανώνυμης εταιρείας, η κίνηση του λογαριασμού 54.08 είναι η εξής:

Αναλογών φόρος εισοδήματος δρχ $\Phi_1 + \Phi_2$

Μείον: Φόρος εισοδήματος που εκπίπτει

σύμφωνα με την παρ. 4, του άρθρου 10,

N.Δ. 3843/1958:

α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε σύμφωνα με τα άρθρα 14 και 15 του N.Δ. 3843/1958 καθώς και με τα άρθρα 37α του N.Δ. 3323/1955, για τα εισοδήματα που υπόκεινται σε φόρο.

Π.χ. - Φόρος εργολάβων 2%

- Αντιπροσώπων 15% δρχ (Φ_3)

β) Ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εισοδημάτων που διανέμονται και με τα οποία έχουν προσαυξηθεί τα

υποκείμενα σε φορολογία κέρδη της ανώνυμης εταιρείας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3, του άρθρου 8α, του Ν.Δ. 3843/1958. Εάν, επομένως τα κέρδη K_2 που αναφέρονται στον τύπο (3) της Παρ. 2.4.γ. έχουν φορολογηθεί με ποσοστό α%, τότε το ποσό του φόρου που αφαιρείται είναι:

$$(\Delta/A\alpha K_2) : 0,65\alpha\%$$

δρχ (Φ₄)

γ) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε από την ανώνυμη εταιρεία στο εξωτερικό για τα εισοδήματα που προέκυψαν στην αλλοδαπή και φορολογούνται στην Ελλάδα. Ο φόρος αυτός σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερος από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

δρχ (Φ₅)

Φόρος εισοδήματος για πληρωμή

δρχ $\frac{\Phi}{\Phi}$

Πλέον: Προκαταβολή φόρου εισοδήματος όπως αναλυτικά προσδιορίζεται στη συνέχεια

δρχ $\Pi_1 - \Pi_2$

Πλέον: τέλος χαρτισήμου 3,6% στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση οικοδομών

δρχ $\frac{\chi}{\Sigma}$

Πιστωτικό υπόλοιπο λογαριασμού 54.08 το οποίο πρέπει να συμφωνεί με το ποσό που αναφέρει η «Δήλωση φορολογίας εισοδήματος» της ανώνυμης εταιρείας για καταβολή

δρχ $\frac{\Sigma}{\Sigma}$

δρχ $\frac{\Sigma}{\underline{\underline{\Sigma}}}$

4. Προκαταβολή φόρου εισοδήματος. Επίσης, το άρθρο 14 του Ν.Δ. 3843/1958 αναφέρει στην παρ. 1, ότι από τον προϊστάμενο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, βεβαιούται ως καταβλητέος φόρος ποσό ίσον προς το 50% του φόρου επί του εισοδήματος της ληξιάσης διαχειριστικής περιόδου ή ημερολογιακού έτους, όπως αυτός εξάγεται από την οριστική δήλωση του νομικού προσώπου ή οριστικού τίτλου για τα εισοδήματα της περιόδου αυτής. Η βεβαίωση αυτή γίνεται έναντι του φόρου εισοδήματος της διανυόμενης διαχειριστικής περιόδου ή ημερολογιακού έτους κατά περίπτωση.

Με τις νέες διατάξεις του Ν. 2065/1992, θα λαμβάνεται ως προκαταβολή φόρου εισοδήματος για το εισόδημα της τρέχουσας διαχειριστικής χρήσεως το 50% του

φόρου που αναλογεί στα συνολικά καθαρά φορολογητέα κέρδη, δηλαδή:

| | | |
|---|------|---------|
| $(\Phi_1 + \Phi_2) \times 50\%$ | δρχ | Π_1 |
| Μείον: Τα ποσά φόρου που εισπράττονται στην πηγή (άρθρο 14, παρ. 3, Ν.Δ. 3843/1958) | δρχ. | Π_2 |

Σημείωση: Δεν εκπίπτονται τα ποσά του φόρου που έχουν παρακρατηθεί σε εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί με ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, π.χ. φόρος επί τόκων καταθέσεων

| | | |
|-------------------------------|-----|--|
| Προκαταβολή φόρου εισοδήματος | δρχ | <u><u>$\Pi_1 - \Pi_2$</u></u> |
|-------------------------------|-----|--|

5. «Λοιποί μη ενσωματούμενοι στο λειτουργικό κόστος φόροι».

Είναι εταιρικά βάρη τα οποία, όμως, με βάση στην ισχύουσα νομοθεσία δεν βαρύνουν το λειτουργικό κόστος της χρήσεως, δηλαδή δεν διαμορφώνουν τα αποτελέσματα της χρήσεως, και για το λόγο αυτό δεν θεωρούνται ως εταιρικά βάρη εκπιπτόμενα από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει του άρθρου 45 παρ. 1 του Ν. 2190/1920, αλλά ως εταιρικά βάρη που βαρύνουν τα κέρδη της χρήσεως.

Στην έννοια των άνω φόρων περιλαμβάνονται κυρίως:

- Φόρος ακίνητης περιουσίας.
- Ο φόρος μετόχων από την αναπροσαρμογή των παγίων περιουσιακών στοιχείων (Ν. 542/1976, Ν. 1249/1982, Απόφαση Υπουργού Οικονομικών Ε. 2665/1988).
- Ο φόρος εισοδήματος που καταβάλλεται κατά την κεφαλοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών (άρθρο 101 Ν. 1892/1990 και άρθρο 13 Ν. 1473/1984).

Σημειώνεται ότι η έκτακτη εφάπαξ εισφορά που επιβάλλεται στα κέρδη προηγούμενων χρήσεων δεν περιλαμβάνονται στους «λοιπούς μη ενσωματούμενους στο λειτουργικό κόστος φόρους», αλλά καταχωρείται στο λογαριασμό του Ε.Γ.Λ.Σ. 82.00.07 «Έκτακτη εφάπαξ εισφορά Ν. ...» (Υπ. Εθνικής Οικονομίας 1452/69/1990 Δ.Φ.Ν. 1991, σελ. 249).

6. Ο φόρος εισοδήματος και οι λοιποί μη ενσωματούμενοι στο λειτουργικό κόστος φόροι είναι εταιρικά βάρη. Από τη διατύπωση της παρ. 2.2.809 (σχετ. εδάφιο 3) του Ε.Γ.Λ.Σ. αλλά και από τις διατάξεις της παρ. 2.2.811 του Ε.Γ.Λ.Σ. προκύπτει ότι ο φόρος εισοδήματος και οι λοιποί μη ενσωματούμενοι στο λειτουργικό κόστος φόροι είναι εταιρικά βάρη τα οποία, όμως, δεν εκπέττονται από τα ακαθάριστα έσοδα, αλλά από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως.

Στο σημείο αυτό πρέπει να αναφέρουμε ότι το Ε.Γ.Λ.Σ. έλυσε μια αμφισβήτηση που υπήρχε από παλιά σχετικά με το εάν ο φόρος εισοδήματος είναι εταιρικό βάρος ή όχι κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 45 του Ν. 2190/1920.

Τέλος, το Υπουργείο Οικονομικών, μετά την αλλαγή του συστήματος φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων που πραγματοποιήθηκε με το Ν. 2065/1992, όπου τα διανεμόμενα κέρδη (μερίσματα, αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου κλπ.), λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος (άρθρο 4, παρ. α', Ν.Δ. 3843/1958), διευκρίνισε με την εγκύκλιο 1112918/Πολ.1248/1992 (Λογιστής 1993, σελ. 108) ότι ο σχηματισμός του τακτικού αποθεματικού γίνεται στο υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος, αφού με τις νέες διατάξεις φορολογίας των ανωνύμων εταιρειών, ο φόρος εισοδήματος: α) επιβάλλεται στο συνολικό ποσό των κερδών της εταιρείας, β) βαρύνει το νομικό πρόσωπο, και γ) από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος λαμβάνονται τα διανεμόμενα κέρδη.

Παρατηρούμε ότι μετά την ισχύ του Ν. 2065/1992 επήλθε, σχετικά με τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών της ανώνυμης εταιρείας επί των οποίων υπολογίζεται το τακτικό αποθεματικό, σύμπτωση απόψεων μεταξύ

του Υπουργείου Οικονομικών και Εθνικού Συμβουλίου Λογιστικής.

2.5. Διάθεση κερδών - Υπολογισμός τακτικού αποθεματικού και πρώτου μερίσματος

Το πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού «88.99 Κέρδη προς διάθεση», όπως αναλυτικά προσδιορίζεται στον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων, διατίθεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 παρ. 2 του Ν. 2190/1920.

Τα ποσοστά υπολογισμού των κρατήσεων για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα δεν εφαρμόζονται στο πιστωτικό υπόλοιπο του άνω λογαριασμού, αλλά στο πρώτο αλγεβρικό άθροισμα (Σ_1) που προκύπτει από την παρακάτω παρατιθέμενη ανάλυση του πίνακα διαθέσεως κερδών.

Όπως αναλυτικά σημειώνουμε στη συνέχεια πρέπει το καθαρό αποτέλεσμα της χρήσεως, το οποίο απεικονίζεται στο λογαριασμό 86.99, να μειωθεί με το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «42.01 Υπόλοιπο ζημιών εις νέο», αφού αυτό επιβάλλεται από το άρθρο 45 του Ν. 2190/1920.

Επίσης, πρέπει να μειωθεί ή να αυξηθεί αναλόγως με το χρεωστικό ή πιστωτικό υπόλοιπο του λογαριασμού «42.04 Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων», αφού το χρεωστικό υπόλοιπο αποτελεί ζημίες προηγούμενων χρήσεων οι οποίες, όπως αναφέρουμε αμέσως παραπάνω, πρέπει να μειώνουν τα καθαρά κέρδη της χρήσεως, ενώ το πιστωτικό υπόλοιπο αποτελεί κέρδη προηγούμενων χρήσεων επί των οποίων, όμως, δεν έχει υπολογισθεί τακτικό αποθεματικό ούτε είχαν ληφθεί υπόψη στον προσδιορισμό του πρώτου μερίσματος των προηγούμενων χρήσεων.

Ακόμη πρέπει να μειωθεί με τα εταιρικά βάρη (φόρο εισοδήματος, λοιπούς μη ενσωματωμένους στο λειτουργικό κόστος φόρους) που βαρύνουν τη διάθεση των απο-

τελεσμάτων. Όπως διευκρίνισε του Υπουργείου Οικονομικών, προκειμένου να υπολογισθούν τα κέρδη που θα ληφθούν ως βάση υπολογισμού του τακτικού αποθεματικού, λαμβάνονται τα κέρδη που απομένουν μετά την αφαίρεση κάθε άλλου εταιρικού βάρους και συνεπώς και του φόρου εισοδήματος (εγκύκλιος 1112918/Πολ. 1248/1992, Λογιστής 1993, σελ. 108).

Αντιθέτως, τα αποθεματικά προς διάθεση και το υπόλοιπο των κερδών εις νέο, δεν πρέπει να λαμβάνονται υπόψη για τον λογαριασμό των κρατήσεων για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα, αφού από τα κέρδη αυτά είχε σχηματισθεί στο παρελθόν τακτικό αποθεματικό και συγχρόνως είχε διανεμηθεί από αυτά στους μετόχους το νόμιμο μέρισμα.

Σύμφωνα, λοιπόν, με τα ανωτέρω, ο «Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων», που παραθέτουμε στην προηγούμενη παρ. 2.4.β.2., μπορεί να αναλυθεί περαιτέρω ως εξής:

| | |
|--|--------------------------|
| Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) χρήσεως που προκύπτει από την κατάσταση του «Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως» | δρχ. (+-)X ₁ |
| Μείον: Το υπόλοιπο των ζημιών των προηγούμενων χρήσεων | δρχ. (-)X ₂ |
| Πλέον ή μείον: Οι θετικές ή αρνητικές διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων | δρχ. (+-)X ₃ |
| Μείον: Φόροι που βαρύνουν τα καθαρά κέρδη της χρήσεως: | |
| - Φόρος εισοδήματος | δρχ. (-)X ₄ |
| - Λοιποί μη ενσωματούμενοι στο λειτουργικό κόστος φόροι | δρχ. (-)X ₅ |
| Σύνολο (Α) | <u>Σ₁</u> |
| Πλέον: Το υπόλοιπο των κερδών των προηγούμενων χρήσεων | δρχ X ₆ |
| Τα αποθεματικά προς διάθεση | δρχ X ₇ |
| Κέρδη προς διάθεση | δρχ <u>Σ₂</u> |
| | <u><u> </u></u> |

Βάσει, λοιπόν, των διατάξεων της εμπορικής νομοθεσίας, ο υπολογισμός των κρατήσεων για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα γίνεται ως εξής:

α. Αφαιρείται η κράτηση για τακτικό αποθεματικό. Η κράτηση αυτή υπολογίζεται σε ποσοστό επί των καθαρών κερδών. Το ποσοστό αυτό πρέπει να είναι, σύμφωνα με το άρθρο 44 του Ν. 2190/1920, τουλάχιστον 5% επί του «Συνόλου Α»:

$$\Sigma_1 \times 5\% \quad (4)$$

Η κράτηση αυτή παύει να είναι υποχρεωτική μόλις το ύψος του σχηματισθέντος τακτικού αποθεματικού φθάσει το 1/3 του μετοχικού κεφαλαίου (καταβλημένου και μη).

β. Κρατείται το απαιτούμενο ποσό για την καταβολή του πρώτου μερίσματος, που είναι υποχρεωμένη η ανώνυμη εταιρεία να διανείμει στους μετόχους της είναι σύμφωνα με το άρθρο 45 (παρ. 2 εδάφιο β') του Ν. 2190/1920:

$$\text{καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο} \times 6\% \quad (5)$$

Όμως, από το άρθρο 3 του Α.Ν. 148/1967, όπως τροποποιημένο με το άρθρο 1 του Ν. 876/1979 ισχύει, οι ανώνυμες εταιρείες υποχρεούνται να διανείμουν το άνω μερίσμα (άρθρο 45 παρ. 2 εδάφιο β'), εφόσον τούτο είναι μεγαλύτερο από το μερίσμα που προκύπτει από το μαθηματικό τύπο:

$$(\text{Σύνολο Α} - \text{Τακτικό Αποθεματικό}) \times 35\%$$

Επειδή, όμως, όπως αναφέρουμε πιο πάνω, το Τακτικό Αποθεματικό = $\Sigma_1 \times 5\%$, ο άνω μαθηματικός τύπος αντικαθίσταται ως εξής:

$$(\Sigma_1 - \Sigma_1 \times 5\%) \times 35\% = \Sigma_1 (1 - 0,05) \times 0,35 = (\Sigma_1 \times 0,95) \times 0,35 =$$

$$\Sigma_1 \times 0,3325 = \Sigma_1 \times 33,25\% \quad (6)$$

Όταν, όμως, το μερίσμα που προκύπτει από τον τύπο (6) είναι μεγαλύτερο από το μερίσμα του τύπου (5), οι ανώνυμες εταιρείες υποχρεούνται από το άρθρο 1 του Ν. 876/1979, όπως προαναφέραμε, να διανείμουν το μεγαλύτερο μερίσμα, δηλαδή του τύπου (6).

Το μερίσμα που προκύπτει βάσει του μαθηματικού τύπου (6) μπορεί να μη διανεμηθεί εάν η γενική συνέλευση των μετόχων με πλειοψηφία τουλάχιστον 95% του

καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου αποφασίσει αυτό. Στην περίπτωση αυτής στους μετόχους θα καταβληθεί διανεμόμενο μέρισμα το μικρότερο που προκύπτει από το μαθηματικό τύπο (5) (παρ. 3, άρθρου 3, Α.Ν. 148/1967 όπως τροποποιημένο από το Ν. 876/1979 ισχύει).

Ποιο είναι το μέγιστο ποσό διανεμόμενων κερδών που μπορεί να διατεθεί στους μετόχους. Στην παρ. 2 του άρθρου 44α του Ν.2190/1920 προβλέπεται ότι 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 περιλαμβάνει ιδίως την καταβολή μερισμάτων και τόκων από μετοχές (άρθρο 44α, παρ. 3, Ν. 2190/1920).

Το «αποτέλεσμα της τελευταίας χρήσης» ισούται με το αλγεβρικό άθροισμα των εξής στοιχείων:

| | | |
|--|------|--------------------|
| Καθαρό αποτέλεσμα χρήσεως (κέρδος ή ζημία) προ φόρου | δρχ. | (+)-X ₁ |
| Μείον: Οι φόροι που βαρύνουν τα καθαρά κέρδη χρήσεως: | | |
| - Φόρος εισοδήματος | δρχ. | (-)-X ₄ |
| - Λοιποί μη ενσωματούμενοι στο λειτουργικό κόστος φόροι | δρχ. | (-)-X ₅ |
| Αποτέλεσμα τελευταίας χρήσης | δρχ. | <u>α</u> |

Η άνω άποψη είναι σύμφωνη με τη διάταξη του άρθρου 4, περ. α', του Ν.Δ. 3843/1958, όπως τροποποιημένη από το άρθρο 15 του Ν. 2065/1992 ισχύει, όπου τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των

κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

Τα «κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις» ισούται με το άθροισμα των εξής στοιχείων:

| | | |
|---|------|----------------------------------|
| Κέρδη προηγούμενων χρήσεων | δρχ. | X_6 |
| Πλέον: Οι θετικές (πιστωτικές) διαφορές φορολογικού ελέγχου | δρχ. | <u>X_3</u> |
| Κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις | δρχ. | <u><u>β</u></u> |

Τα «αποθεματικά για τα οποία επιτρέπεται και αποφασίσθηκε η διανομή τους» είναι τα αποθεματικά που στον πίνακα διανομής κερδών που παραθέτουμε στην αρχή της παρούσης παραγράφου απεικονίζονται με το σύμβολο X_7 και το μέγιστο διανεμόμενο ποσό αυτών καθορίζεται με τη διαδικασία που αναφέρουμε στην επόμενη παρ. 2.7.2. Για τους υπολογισμούς μας, το ποσό αυτό το απεικονίζουμε με το σύμβολο γ ($X_7=\gamma$).

Οι «ζημιές προηγούμενων χρήσεων» ισούνται με το άθροισμα των εξής στοιχείων:

| | | |
|---|------|-----------------------------------|
| Ζημιές προηγούμενων χρήσεων | δρχ. | X_2 |
| Πλέον: Οι αρνητικές (χρεωστικές) διαφορές φορολογικού ελέγχου | δρχ. | <u>X_3</u> |
| Ζημιές προηγούμενων χρήσεων | δρχ. | <u><u>δ</u></u> |

Στα «ποσά που επιβάλλεται να διατεθούν για το σχηματισμό αποθεματικών, σύμφωνα με το νόμο ή το καταστατικό», περιλαμβάνεται κατ' αρχάς το τακτικό αποθεματικό καθώς και ορισμένα, ειδικού προορισμού αποθεματικά, προβλεπόμενα από το καταστατικό.

Το τακτικό αποθεματικό ισούται, σύμφωνα με τον τύπο (4):

$$\Sigma_1 \times 5\% \text{ δρχ. } \epsilon$$

Επομένως, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 44^α, παρ. 2, του Ν. 2190/1920, το μέγιστο ποσό κερδών που μπορεί να διανείμει η εταιρεία στους μετόχους της υπό μορφή μετοχών και τόκων από μετοχές, Παρίσταται με M και ισούται:

$$\alpha + \beta + \gamma - \delta - \epsilon = M$$

Επειδή όμως: $\alpha + \beta + \gamma - \delta = \Sigma_2$ και $\varepsilon = \Sigma_1 \times 5\%$, τότε το μέγιστο ποσό κερδών (M), βάσει των στοιχείων Σ_1 και Σ_2 που αναφέρουμε στον πίνακα διαθέσεως των κερδών στην αρχή της παρούσης παραγράφου, ισούται:

$$\Sigma_2 - \Sigma_1 \times 5\% = M \quad (7)$$

Στην περίπτωση, όμως, που στον ισολογισμό της ανώνυμης εταιρείας υπάρχουν ανεπόσβεστα έξοδα εγκαταστάσεως, όπως αυτά αναλυτικά αναφέρονται στην επόμενη παρ. 2.7.1. τα οποία και συμβολίζονται με (B), τότε, μπορεί να διανεμηθούν κέρδη στους μετόχους, όταν η διαφορά $\Sigma_2 - \Sigma_1$ είναι μεγαλύτερη από B.

Επομένως, το μέγιστο ποσό κερδών που μπορεί να διανεμηθεί από τα κέρδη της παρούσας ή και προηγούμενων χρήσεων προς τους μετόχους, μέλη διοικητικού συμβουλίου, διευθυντές και το προσωπικό δίνεται από τη σχέση:

$$\Sigma_2 - \Sigma_1 > B \quad (8)$$

Σειρά διαθέσεως των αποτελεσμάτων της ανώνυμης εταιρείας:

Από τις διατάξεις των άρθρων 44α και 45 του Ν. 2190/1920 προκύπτει ότι η σειρά διαθέσεως των αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) της ανώνυμης εταιρείας είναι η εξής:

α. Συμψηφισμός ζημιών παρούσης ή και προηγούμενων χρήσεων (άρθρο 44α, παρ. 2):

| | | |
|---|-----|----------------------------------|
| Αποτέλεσμα τελευταίας χρήσεως | δρχ | (+-) α |
| Πλέον: Κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις | δρχ | (+) β |
| Πλέον: Αποθεματικά για τα οποία επιτρέπεται και αποφασίσθηκε η διανομή τους | δρχ | (+) γ |
| Μείον: Ζημιές προηγούμενων χρήσεων | δρχ | <u>(-) δ</u> |
| Αποτέλεσμα προς διάθεση | δρχ | <u><u>(+-) Σ₂</u></u> |

Εάν το άνω αποτέλεσμα είναι αρνητικό ($-\Sigma_2$), δεν είναι δυνατόν να γίνει καμιά διάθεση κερδών.

Αντιθέτως, εάν είναι θετικό ($+\Sigma_2$), τότε η διάθεση των κερδών θα γίνει με την εξής σειρά:

β. Σχηματισμός τακτικού αποθεματικού (άρθρο 45):

Ως ο μαθηματικός τύπος (4):

$$\Sigma_1 \times 5\%$$

γ. Διανεμόμενο μέρισμα στους μετόχους:

γα. Άρθρο 45 (παρ. 2, εδ. β') Ν. 2190/1920, ως ο μαθηματικός τύπος (5):

$$\text{Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο} \times 6\%$$

γβ. Άρθρο 1 Ν. 876/1979, ως ο μαθηματικός τύπος (6):

$$\Sigma_1 \times 33,25\%$$

γβ. Μέγιστο ποσό διανεμόμενων μερισμάτων (M) (άρθρο 44α, παρ. 2, Ν. 2190/1920) ως ο μαθηματικός τύπος (7):

$$\Sigma_2 - \Sigma_1 \times 5\% = M$$

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η ανώνυμη εταιρεία θα διαθέσει στους μετόχους της το μεγαλύτερο μέρισμα, δηλαδή θα συγκρίνει το μέρισμα του τύπου (5) με το μέρισμα του τύπου (6) και θα διανείμει το μεγαλύτερο, το οποίο δεν μπορεί να υπερβαίνει το μέγιστο ποσό που επιτρέπεται να διανεμηθεί στους μετόχους, βάσει του τύπου (7).

Παράδειγμα: Από τα στοιχεία του πίνακα διανομής κερδών 31.12.19XX ανώνυμης εταιρείας προκύπτουν τα εξής:

| | | | |
|---|--------------------|-----|--------------|
| Καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος) χρήσεως | | | |
| 19XX προ φόρου | (+) X ₁ | δρχ | 492 |
| Μείον: Φόρος εισοδήματος | (-) X ₄ | δρχ | <u>(172)</u> |
| Αποτέλεσμα τελευταίας χρήσεως | (+) α | δρχ | <u>320</u> |
| Μείον:- Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων | (-) X ₂ | δρχ | <u>(100)</u> |
| Μείον:- Αρνητικές διαφορές φορολογικού ελέγχου | (-) X ₃ | δρχ | <u>(400)</u> |
| Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων | (-) δ | δρχ | <u>(500)</u> |
| Σύνολο (Α) (α-δ)= | Σ ₁ | δρχ | <u>(180)</u> |
| Πλέον:Αποθεματικά που επιτρέπεται και αποφασίσθηκε η διανομή τους | | | |
| (βλέπε παρ. 2.7.2.,παρ. περίπτ. Β) | X ₇ | δρχ | <u>300</u> |
| Κέρδος προς διάθεση | Σ ₂ | δρχ | <u>120</u> |

Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην περίπτωση Β του παραδείγματος της παρ. 2.7.2., η ανώνυμη εταιρεία με τη σύνθεση των ιδίων κεφαλαίων στις 31.12.19XX έχει τη δυνατότητα από το άρθρο 44α, παρ. 1, του Ν. 2190/1920, να διανείμει προαιρετικά αποθεματικά δρχ. 300. Όμως, το μέγιστο ποσό κερδών (M) που μπορεί να διανείμει η ανώνυμη εταιρεία βάσει του τύπου (7), και δεδομένου ότι δεν μπορεί να σχηματίσει τακτικό αποθεματικό επειδή το άνω Σύνολο (A) ή Σ_1 είναι αρνητικό, είναι :

$$M = \Sigma_2 - \Sigma_1 \times 5\% = 120 - 0 = \text{δρχ. } 120$$

2.6. Διάθεση του «υπόλοιπου» των καθαρών κερδών

Το άρθρο 45 (στο εδάφιο γ' της παρ. 2) του Ν. 2190/1920, αναφέρει ότι: "το υπόλοιπον διατίθεται κατά τους ορισμούς του καταστατικού".

Το καταστατικό μπορεί να ορίζει ότι η αμοιβή στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου θα καταβάλλεται αφού, από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως, αφαιρεθούν, εκτός από το τακτικό αποθεματικό και το πρώτο μέρος, και άλλα ποσά, όπως π.χ. πρόσθετο ποσό για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού, πρόσθετο μέρος στους μετόχους κ.ά.

Οριακός περιορισμός του καταστατικού είναι να αποκλείσει τελείως την παροχή αμοιβής από τα καθαρά κέρδη της χρήσεως στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου.

Επομένως, σύμφωνα με τα ανωτέρω, βασική προϋπόθεση, για να γίνει διανομή κερδών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, είναι ότι η διανομή αυτή επιτρέπεται από τα καταστατικό.

Στο σχετικό άρθρο του καταστατικού για τη «διάθεση των κερδών» μπορεί να προβλέπεται ότι το «υπόλοιπο» των καθαρών κερδών χρήσεως διανέμεται στα μέλη του

διοικητικού συμβουλίου με απόφαση της γενικής συνέλευσης ή ακόμη και του διοικητικού συμβουλίου.

Στην περίπτωση που το καταστατικό δεν καθορίζει πώς διανέμεται το «υπόλοιπο» των καθαρών κερδών χρήσεως, ούτε ορίζει όργανο για να καθορίσει αυτό, η διανομή γίνεται με απόφαση της γενικής συνέλευσης, σύμφωνα με το άρθρο 33 του Ν. 2190/1920 (βλέπε Ι. Πασσιά, Τόμος Β, σελ. 606).

Συνεπώς, τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου έχουν δικαίωμα στα κέρδη χρήσεως στην περίπτωση που υπάρχουν σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) Τούτο καθορίζεται στο καταστατικό ή αποφασίσθηκε από τη γενική συνέλευση, στην περίπτωση που στο καταστατικό δεν υπάρχει σχετική πρόβλεψη για το πώς διατίθεται το «υπόλοιπο» των κερδών,

β) υπάρχει απόφαση αρμοδίου οργάνου για την παροχή αυτή, και

γ) οι αμοιβές των λαμβάνονται από το «υπόλοιπο» των καθαρών κερδών χρήσεως.

Ο Ν. 2190/1920 δεν ορίζει πώς θα διανεμηθεί το «υπόλοιπο» των κερδών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, ούτε επιβάλλει περιορισμούς ως προς τον τρόπο ή το είδος της παροχής. Επομένως, το αρμόδιο όργανο μπορεί να αποφασίσει το «υπόλοιπο» των κερδών να διανεμηθεί στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου ως εξής:

α) Να διανεμηθεί ολόκληρο το «υπόλοιπο» στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου. Στο σημείο αυτό πρέπει να σημειώσουμε ότι η λαμβανόμενη από τα κέρδη αμοιβή δεν υπόκειται στο δικαστικό έλεγχο του άρθρου 24 του Ν. 2190/1920.

β) Να διανεμηθεί ποσοστό του «υπολοίπου» ή ένα εφάπαξ ποσό από αυτό. Το ποσοστό του υπολοίπου ή το εφάπαξ ποσό που διανέμονται δεν μπορεί να είναι, κατά ποσό, μεγαλύτερα από το «υπόλοιπο» των καθαρών κερδών της χρήσεως.

Επίσης, ο Ν. 2190/1920 δεν ορίζει πώς θα γίνει η κατανομή των διανεμομένων κερδών μεταξύ των μελών του διοικητικού συμβουλίου. Αυτή καθορίζεται από το αρμόδιο όργανο το οποίο εγκρίνει τη διανομή του «υπολοίπου».

Η κατανομή των διανεμομένων κερδών μεταξύ των μελών του διοικητικού συμβουλίου μπορεί να γίνει ως εξής:

α) Με ισομερή κατανομή του ποσού των διανεμομένων κερδών μεταξύ των μελών του διοικητικού συμβουλίου.

β) Με άνισο κατανομή του ποσού αυτού. Στην περίπτωση αυτή, υπάρχει η οριακή δυνατότητα ένα μόνο μέλος του διοικητικού συμβουλίου να λάβει ολόκληρο το ποσό των διανεμομένων κερδών.

Στην περίπτωση που ένα μέλος διοικητικού συμβουλίου συμμετείχε στη διοίκηση της ανώνυμης εταιρείας για χρονικό διάστημα μικρότερο της διάρκειας της χρήσεως και η εταιρεία, στο τέλος της χρήσεως αυτής, διανείμει ισομερώς στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου κέρδη, η συμμετοχή του μέλους, με τη μειωμένη θητεία, στα άνω κέρδη είναι ανάλογη του χρόνου της θητείας του.

Τέλος, σημειώνουμε ότι η καταβολή των άνω αμοιβών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου γίνεται, αφού πρώτα η εταιρεία συντάξει ισολογισμό, προσδιορίσει το αποτέλεσμα της χρήσεως, και οι οικονομικές αυτές καταστάσεις μαζί με τον πίνακα διάθεσης κερδών εγκριθούν από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων.

2.7. Απαγόρευση διανομής κερδών

2.7.1. Όταν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων εγκαταστάσεως δεν καλύπτεται από προαιρετικά αποθεματικά

Στο νέο άρθρο 43 του Ν. 2190/1920 (σχετικές διατάξεις: παρ. 3 περ. δ' και παρ. 4 περ. α') ορίζονται τα ακόλουθα:

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 άνω διάταξη εφαρμόζεται και για τα έξοδα ερευνών και ανάπτυξης των λογαριασμών:

- Έξοδα ερευνών ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων
- Έξοδα λοιπών ερευνών.

Επίσης, εφαρμόζεται και για παραχωρήσεις και δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας των λογαριασμών:

- Δικαιώματα εκμεταλλεύσεως ορυχείων - μεταλλείων
- λατομείων
- Λοιπές παραχωρήσεις.

Απαγορεύεται να διανεμηθούν κέρδη της παρούσας ή και της προηγούμενης χρήσεως στους μετόχους, στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, στους διευθυντές και διαχειριστές, στο προσωπικό κλπ., εκτός εάν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των άνω εξόδων, δικαιωμάτων και παραχωρήσεων είναι μικρότερο από το άθροισμα:

- των προαιρετικών αποθεματικών, και
- του υπολοίπου κερδών εις νέο.

2.7.2. Όταν το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων γίνει μικρότερο από το άθροισμα του μετοχικού κεφαλαίου και των αποθεματικών που απαγορεύεται η διανομή τους.

Στο νέο άρθρο 44α του Ν. 2190/1920, αναφέρεται ότι 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 ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας, όπως προσδιορίζονται στο υπό-

δειγμα ισολογισμού που προβλέπεται από το άρθρο 42γ, είναι ή, μετά από τη διανομή αυτή, θα γίνει κατώτερο από το ποσό του μετοχικού κεφαλαίου, προσαυξημένου με τα αποθεματικά για τα οποία η διανομή τους απαγορεύεται από το νόμο ή το καταστατικό. Το ποσό αυτό του μετοχικού κεφαλαίου μειώνεται κατά το ποσό που δεν έχει ακόμα κληθεί να καταβληθεί.

2.8. Χρόνος καταρτίσεως και δημοσιεύσεως των οικονομικών καταστάσεων

Οι οικονομικές καταστάσεις που καταρτίζει η ανώνυμη εταιρεία στο τέλος της χρήσεως, σύμφωνα με το άρθρο 42α του Ν. 2190/1920, δηλαδή, ο ισολογισμός, ο λογαριασμός «αποτελέσματα χρήσεως», ο «πίνακας διαθέσεως αποτελεσμάτων» και το προσάρτημα, εγκρίνονται από το διοικητικό συμβούλιο και θεωρούνται από τα υπεύθυνα πρόσωπα της διοικήσεως της ανώνυμης εταιρείας (άρθρο 42α παρ. 5 Ν. 2190/1920).

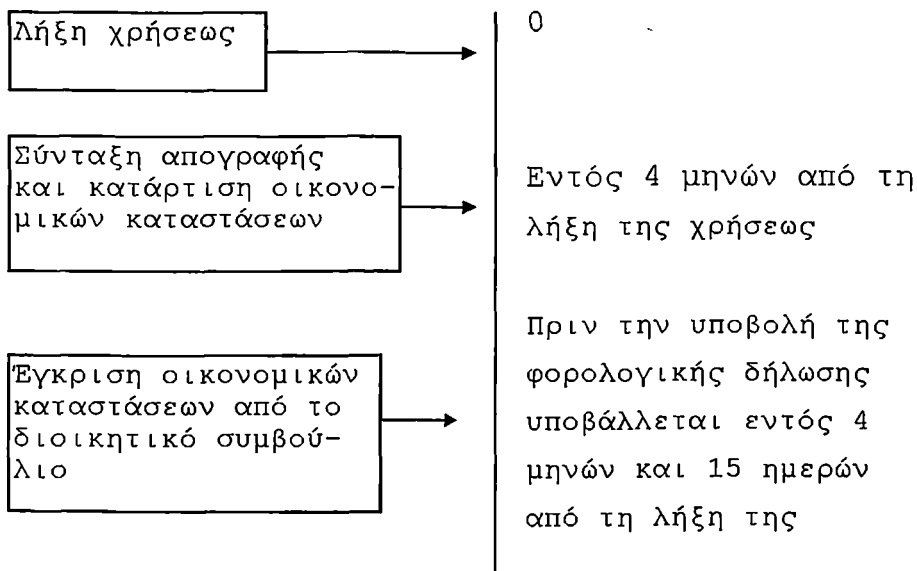
Οι πράξεις ισολογισμού της ανώνυμης εταιρείας, καθώς και το κλείσιμο αυτού περατούνται εντός τεσσάρων μηνών από της λήξεως της χρήσεως (άρθρο 17, παρ. 8, εδάφιο β', Κ.Β.Σ.). Η προθεσμία αυτή δεν μπορεί να υπερβεί την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Σημειώνεται ότι η δήλωση φορολογίας εισοδήματος της ανώνυμης εταιρείας πρέπει να υποβληθεί μέχρι την 15^η ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξεως της διαχειριστικής περιόδου για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν μέσα σ' αυτή (άρθρο 11 παρ. 1 περ. α' Ν.Δ. 3843/1958).

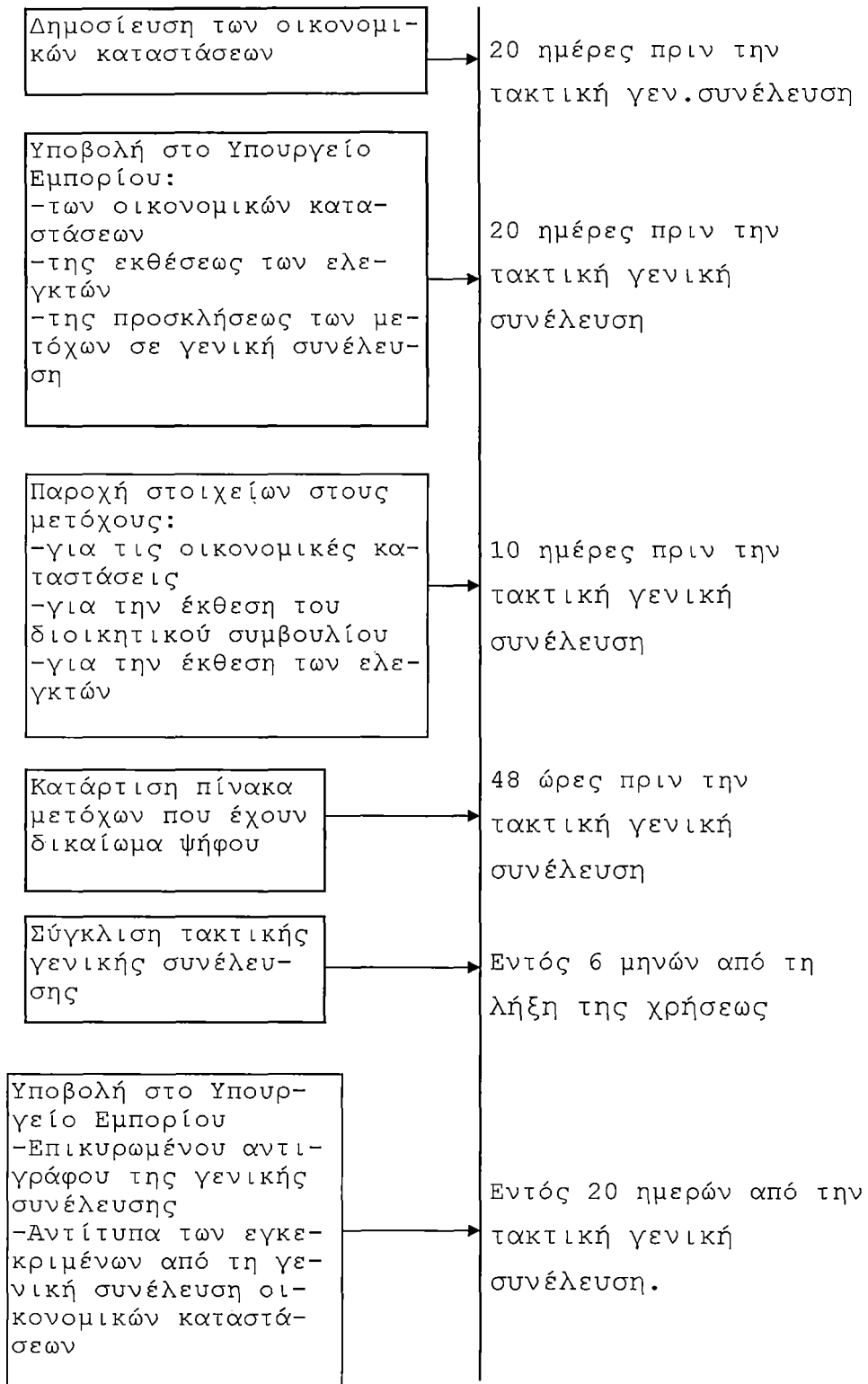
Στη συνέχεια, οι άνω τρεις πρώτες καταστάσεις δημοσιεύονται είκοσι τουλάχιστον ημέρες πριν από τη συνεδρίαση της γενικής συνέλευσης, στις εφημερίδες που ορίζει η παρ. 5 του άρθρου 43β του Ν. 2190/1920, ενώ συγχρόνως υποβάλλονται μαζί με την έκθεση των ελεγκτών στο Υπουργείο Εμπορίου (παρ. 3 άρθρου 43β).

Δέκα ημέρες πριν τη τακτική γενική συνέλευση, κάθε μέτοχος μπορεί να λάβει γνώση των οικονομικών καταστάσεων και των εκθέσεων διοικητικού συμβουλίου και ελεγκτών (άρθρο 27, παρ. 1, Ν. 2190/1920). Σαράντα οχτώ ώρες πριν τη γενική συνέλευση (τακτική ή έκτακτη) καταρτίζεται πίνακας των εχόντων δικαίωμα ψήφου στη γενική συνέλευση μετόχων (άρθρο 27, παρ. 2, Ν. 2190/1920).

Τέλος, η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων της εταιρείας εγκρίνει τον ισολογισμό και τη διάθεση των κερδών, βάσει των διατάξεων του άρθρου 34 (σχετ. παρ. 1, εδ. γ' και δ'), του Ν. 2190/1920. Σημειώνουμε ότι σύμφωνα με το άρθρο 25 του ίδιου νόμου, η τακτική γενική συνέλευση συνέρχεται υποχρεωτικά στην έδρα της εταιρείας εντός το πολύ έξι (6) μηνών από της λήξεως της χρήσεως.

Παραστατικά, οι διάφορες προθεσμίες, μέσα στις οποίες η εταιρεία πρέπει να καταρτίσει τις οικονομικές καταστάσεις, να τις εγκρίνει το διοικητικό συμβούλιο, να τις δημοσιεύσει, να τις υποβάλλει στο Υπουργείο Εμπορίου και τέλος, να τις εγκρίνει η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων, έχουν ως εξής:





2.9. Φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν μετά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και μέχρι την έγκρισή τους από τη γενική συνέλευση

Από την ημέρα που οι οικονομικές υπηρεσίες της εταιρείας καταρτίσουν τις οικονομικές καταστάσεις της χρήσεως (η κατάρτιση γίνεται εντός 4 μηνών από τη λήξη της χρήσεως) και μέχρι τη σύγκλιση της ετήσιας τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων (η σύγκλιση γίνεται μέσα σε έξι (6) μήνες από τη λήξη της χρήσεως), η ανώνυμη εταιρεία, η οποία με απόφαση του διοικητικού συμβουλίου, προτείνει στη μέλλουσα να συνέλθει τακτική γενική συνέλευση των μετόχων, διανομή από τα κέρδη της χρήσεως αμοιβών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, δεν έχει καμιά φορολογική υποχρέωση προερχόμενη από τη διανομή κερδών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, αφού με το Ν. 2065/1992, τα κέρδη της ανώνυμης εταιρείας, ανεξάρτητα αν διανέμονται ή όχι, φορολογούνται στο σύνολό τους με συντελεστή 35%.

Σημειώνουμε ότι η συνεδρίαση του διοικητικού συμβουλίου για την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων, πρέπει να έχει γίνει μέχρι την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης φόρου εισοδήματος της ανώνυμης εταιρείας, γιατί το απόσπασμα πρακτικών διοικητικού συμβουλίου, που αφορά την πρόταση διανομής των κερδών, μαζί με τον ισολογισμό και την ανάλυση του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως» είναι τα δικαιολογητικά έγγραφα και στοιχεία τα οποία πρέπει να συνοδεύουν την άνω δήλωση φόρου εισοδήματος.

Στο άνω πρακτικό πρέπει να αναγράφεται, εκτός από τον πίνακα διανομής κερδών, και τι ποσό από τα διανεμόμενα κέρδη πρόκειται να (διανεμηθεί σε κάθε μέλος του διοικητικού συμβουλίου, σε κάθε διευθυντή και σε κάθε εργατοϋπάλληλο.

2.10. Φορολογικές υποχρεώσεις που προκύπτουν μετά την έγκριση της διάθεσης των κερδών από τη γενική συνέλευση

Οι προηγούμενες φορολογικές υποχρεώσεις της ανώνυμης εταιρείας προκύπτουν πριν από την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από τη γενική συνέλευση.

Όταν, όμως, συνέλθει η γενική συνέλευση και εγκρίνει τις άνω οικονομικές καταστάσεις, η ανώνυμη εταιρεία έχει τις εξής φορολογικές υποχρεώσεις, οι οποίες προκύπτουν από τη διανομή κερδών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου:

α) Υποβολή δήλωσης αποδόσεως τέλους χαρτοσήμου αμοιβών μελών διοικητικού συμβουλίου και καταβολής αυτού (βλέπε επόμενη παρ. 2.10.γ).

β) Υποβολή συγκεντρωτικής καταστάσεως αμοιβών διοικητικού συμβουλίου (βλέπε επόμενη παρ. 2.10.β.).

γ) Χορήγηση βεβαίωσης στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, στα οποία καταβλήθηκαν οι άνω αμοιβές, στις οποίες αναγράφονται: οι αμοιβές αυτές και το χαρτόσημο. Η βεβαίωση αυτή χρησιμοποιείται από το σύμβουλο μόνο για την κάλυψη τεκμηρίων (βλέπε επόμενη παρ. 2.10.α.3.).

2.10.α. Φορολογία αμοιβών διοικητικών συμβούλων όταν καταβάλλονται από τα κέρδη της χρήσεως

2.10.α.1. Εισόδημα

Οι αμοιβές που λαμβάνουν τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης εταιρείας από τα κέρδη της χρήσεως, θεωρούνται εισόδημα κινητών αξιών με βάση τις διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος (άρθρο 25 παρ. 1, περ. α' του Ν.Δ. 3323/1955).

2.10.α.2. Χρόνος κτήσεως εισοδήματος

Χρόνος κτήσεως εισοδήματος, από ποσοστά και αμοιβές που λαμβάνουν τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης εταιρείας από τα κέρδη της χρήσεως, είναι ο χρόνος έγκρισεως του ισολογισμού από τη γενική συνέ-

λευση, των μετόχων (άρθρο 27, παρ. 1, Ν.Δ. 3323/1955).

Ως εκ τούτου, στην περίπτωση που η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων που συνήλθε στις 30 Ιουνίου 1989 για να εγκρίνει τον ισολογισμό της 31ης Δεκεμβρίου 1988 (χρήση 1.1.1988-31.12.1988) και τον πίνακα διανομής κερδών της ίδιας χρήσεως, στον οποίο περιλαμβάνονται και διανεμόμενα κέρδη στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, αυτά θεωρούνται από τη φορολογική νομοθεσία ότι αποκτήθηκαν την ημέρα της τακτικής γενικής συνελεύσεως (30 Ιουνίου 1989) και συνεπώς θα συμπεριληφθούν στην προσωπική δήλωση φορολογίας εισοδήματος (οικονομικού έτους 1990) του συμβούλου, η οποία πρέπει να υποβληθεί στη Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία το Φεβρουάριο 1990.

2.10.α.3. Παρακράτηση φόρου

Από τις 30.6.1992 και μετά, δεν ενεργείται καμία παρακράτηση φόρου στις αμοιβές που λαμβάνουν τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, οι μέτοχοι και το προσωπικό από τα κέρδη της ανώνυμης εταιρείας, επειδή, οι αμοιβές αυτές, με τη νέα νομοθεσία (Ν. 2065/1992) φορολογούνται στο όνομα της ανώνυμης εταιρείας (άρθρο 29 παρ. 1 Ν.Δ. 3323/1955, όπως ισχύει τροποποιημένο με την περ. 6 του άρθρου 9 του Ν. 2065/1992 και άρθρο 15 παρ. 1 Ν.Δ. 3843/1958 όπως ισχύει τροποποιημένο με το άρθρο 18 του Ν. 2065/1992).

Με την καταβολή του φόρου 35%, ο οποίος υπολογίζεται στα συνολικά φορολογητέα κέρδη της ανώνυμης εταιρείας, επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρεώσεως για τα διανεμόμενα κέρδη (μερίσματα, αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου, διανεμόμενα κέρδη στους διευθυντές και στο λοιπό προσωπικό), σύμφωνα με το άρθρο 15 του Ν.Δ. 3843/1958.

Επομένως, τα διανεμόμενα κέρδη στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου δεν φορολογούνται στο όνομα του

φυσικού προσώπου-συμβούλου, αλλά στο όνομα της ανώνυμης εταιρείας.

Παράδειγμα: Ανώνυμη εταιρεία τη χρήση 1.1-31.12.1992 παρουσίασε κέρδη δρχ. 50.000.000 τα οποία διένειμε ως εξής:

| | |
|--|--------------------------|
| Καθαρό κέρδος χρήσεως προ φόρου | δρχ. 50.000.000 |
| Μείον: Φόρος εισοδήματος (50.000.000x35%) | δρχ. <u>(17.500.000)</u> |
| Κέρδη προς διάθεση | δρχ. <u>32.500.000</u> |
| Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής: | |
| Τακτικό αποθεματικό | δρχ. 1.625.000 |
| Πρώτο μέρισμα | δρχ. 10.806.250 |
| Διανεμόμενα κέρδη στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου | δρχ. <u>20.068.750</u> |
| Σύνολο | δρχ. <u>32.500.000</u> |

Παρατηρούμε ότι ο φόρος υπολογίσθηκε στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα δρχ. 50.000.000 της ανώνυμης εταιρείας, με συντελεστή 35% (άρθρο 10 Ν.Δ. 3843/1958). Από τα διανεμόμενα κέρδη (μερίσματα δρχ. 10.806.250 και αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου δρχ. 20.068.750), δεν θα γίνει καμία παρακράτηση φόρου, γιατί τα εισοδήματα αυτά φορολογήθηκαν στο όνομα της ανώνυμης εταιρείας.

Κατά τα λοιπά, τα άνω διανεμόμενα κέρδη αποτελούν εισόδημα κινητών αξιών των δικαιούχων μετόχων και συμβούλων, όμως, δεν θα συναθροιστούν για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος με τα λοιπά εισοδήματά τους, αφού όπως αναφέρουμε παραπάνω, αυτά φορολογούνται στο όνομα της ανώνυμης εταιρείας και όχι στο όνομα του μετόχου ή του συμβούλου. Οι τελευταίοι, μπορεί να τα εμφανίσουν στη φορολογική τους δήλωση όχι για να φορολογηθούν, αλλά για άλλους λόγους (π.χ. για να καλύψουν τεκμήρια).

2.10.γ. Χαρτόσημο αμοιβών μελών διοικητικού συμβουλίου

Με τη διάταξη της παρ. 7 του άρθρου 15ε του Κ.Τ.Χ., οι αμοιβές που καταβάλλονται από τις ανώνυμες εταιρείες προς οιονδήποτε για τη συμμετοχή του στη διοίκηση ή τη διεύθυνση της εταιρείας, έστω και εάν παρέχονται υπό μορφή ποσοστών ή εξόδων κινήσεως, υπόκεινται σε τέλος 1% (πλέον εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. 20%), εκτός εάν από κάποια άλλη ειδική διάταξη προβλέπεται ελαφρότερο τέλος ή ατέλεια.

Το άνω τέλος χαρτοσήμου αποδίδεται εντός δύο μηνών από την έγκριση του ισολογισμού της ανώνυμης εταιρείας από τη γενική συνέλευση των μετόχων, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 30 παρ. 5 του Κ.Φ.Σ. (Π.Δ. 99/1977), το οποίο διατηρήθηκε σε ισχύ με το άρθρο 39 παρ. 10 του Κ.Β.Σ.

Για το χρόνο απόδοσης του άνω χαρτοσήμου σημειώνουμε ότι το χρονικό διάστημα του διμήνου, μέσα στο οποίο πρέπει να αποδοθεί το χαρτόσημο, αρχίζει από την ημερομηνία της τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων και λήγει την ίδια ημερομηνία μετά από δύο μήνες. Επομένως, αν η γενική συνέλευση συνέλθει στις 30 Ιουνίου, η απόδοση του χαρτοσήμου θα γίνει στις 30 Αυγούστου (ή την τελευταία εργάσιμη ημέρα για το Δημόσιο πριν την 30 Αυγούστου). Αν το χαρτόσημο αποδοθεί στις 31 Αυγούστου, τότε θεωρείται εκπρόθεσμη απόδοση με συνέπεια την προσαύξηση των αποδιδόμενων τελών.

Εάν η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων της 30 Ιουνίου αποφασίσει όπως οι διανεμόμενες αμοιβές καταβληθούν στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου μετά ένα μήνα και συγκεκριμένα το πρώτο δεκαπενθήμερο του μηνός Αυγούστου, η ανώνυμη εταιρεία πρέπει να υπολογίσει μέχρι 31 Ιουλίου το χαρτόσημο αμοιβών μελών διοικητικού συμβουλίου (βλέπε επόμενη παρ. 2.11) το οποίο θα καταχωρήσει στα βιβλία της με την εξής εγγραφή:

| <u>Κωδικός</u> | <u>Λογαριασμός</u> | <u>Χρέωση</u> | <u>Πίστωση</u> |
|----------------|--|---------------|----------------|
| 53 | Πιστωτές διάφοροι | | |
| 53.08 | Δικαιούχοι αμοιβών | | |
| 53.08.XX | Ονοματεπώνυμο συμβούλου | XXXX | |
| 54 | Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη | | |
| 54.09 | Λοιποί φόροι-τέλη | | |
| 54.09.02 | Χαρτόσημο και ΟΓΑ αμοιβών μελών διοικητικού συμβουλίου | | XXXX |

2.11. Λειτουργία του λογαριασμού «53.08 Αμοιβές από ποσοστά μελών διοικητικού συμβουλίου»

Στο λογαριασμό «53.08 Δικαιούχοι Αμοιβών» καταχωρούνται οι αμοιβές που οφείλονται στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και τους διευθυντές.

Ο λογαριασμός αυτός πιστώνεται βάσει της πρότασης διανομής κερδών, και εφόσον, στην πρόταση περιλαμβάνονται και διανεμόμενα κέρδη στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και τους διευθυντές της ανώνυμης εταιρείας.

Η τριτοβάθμια ανάπτυξη του άνω λογαριασμού γίνεται ανά σύμβουλο ή διευθυντή. Επομένως, στην περίπτωση που το διοικητικό συμβούλιο προτείνει στην τακτική γενική συνέλευση των μετόχων διανομή κερδών στους συμβούλους και στους διευθυντές, η πρόταση αυτή πρέπει να καταχωρηθεί στα βιβλία με την εξής λογιστική εγγραφή:

| <u>Κωδικός</u> | <u>Λογαριασμός</u> | <u>Χρέωση</u> | <u>Πίστωση</u> |
|----------------|-------------------------------------|---------------|----------------|
| 88 | Αποτελέσματα προς διάθεση | | |
| 88.99 | Κέρδη προς διάθεση | | |
| 88.99.00 | Κέρδος προς διάθεση χρήσεως 19XX | | XXXX |
| 53 | Πιστωτές διάφοροι | | |
| 53.08 | Δικαιούχοι αμοιβών | | |
| 53.08.01 | Ονοματεπώνυμο συμβούλου | | |

| | | |
|----------|-------------|------|
| | ή διευθυντή | XXXX |
| 53.08.02 | » » | XXXX |
| 53.08.03 | » » | XXXX |

Μετά την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από την τακτική γενική συνέλευση, η ανώνυμη εταιρεία πρέπει, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παρ. 2.10.γ., να χρεώσει το λογαριασμό 53.08 με το χαρτόσημο, που πρέπει να παρακρατήσει από κάθε σύμβουλο ή διευθυντή, και να πιστώσει τους αντίστοιχους λογαριασμούς υποχρεώσεων.

Τέλος, ο λογαριασμός 53.08 θα χρεωθεί με το «καθαρό» υπόλοιπο που θα καταβληθεί σε κάθε σύμβουλο ή διευθυντή για εξόφληση της υποχρεώσεως της Εταιρείας. Η εξόφληση πρέπει να γίνει την ημερομηνία που καθόρισε η γενική συνέλευση. Σε περίπτωση που στο σχετικό πρακτικό δεν αναφέρεται ημερομηνία εξοφλήσεως, αυτή μπορεί οποιαδήποτε ημέρα μετά τη γενική συνέλευση.

2.12. Τροποποίηση των οικονομικών καταστάσεων από την συνέλευση των μετόχων

Οι οικονομικές καταστάσεις της ανώνυμης εταιρείας εγκρίνονται από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων, σύμφωνα με το άρθρο 34 του Ν. 2190/1920.

Επομένως, η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων έχει δύο δυνατότητες.

α. Να εγκρίνει τις οικονομικές καταστάσεις όπως αυτές καταρτίστηκαν από το διοικητικό συμβούλιο.

β. Να τροποποιήσει τις οικονομικές καταστάσεις. Η τροποποίηση μπορεί να συνίσταται κυρίως:

- Σε αλλαγή του αποτελέσματος της κλειομένης χρήσεως.
- Σε αλλαγή της προτάσεως διανομής κερδών.

2.12.1. Τροποποίηση της προτάσεως διανομής κερδών

Η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων μπορεί επίσης να τροποποιήσει την πρόταση διανομής κερδών. Η

αλλαγή μπορεί να αφορά την καταβολή μεγαλύτερου ποσού διανεμόμενων κερδών στους δικαιούχους (μετόχους, μέλη διοικήσεως, προσωπικό) μπορεί, όμως, να συνίσταται και σε περιορισμό αυτών.

Και στην περίπτωση αυτή, η ανώνυμη εταιρεία θα ακολουθήσει, όσον αφορά τις υποχρεώσεις που τις επιβάλλει ο εμπορικός νόμος, την ίδια διαδικασία, δηλαδή θα υποβληθούν εκ νέου οι τροποποιημένες οικονομικές καταστάσεις, μετά από έλεγχο του ορκωτού λογιστή στη Διοίκηση (αρμόδιο Νομάρχη), θα δημοσιευθούν στο δελτίο Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της Εφημερίδας της Κυβερνήσεως και τέλος θα δημοσιευθούν σε μια οικονομική και μια πολιτική εφημερίδα. Κατά τον Ε. Λεβαντή νέα δημοσίευση σε οικονομική και πολιτική εφημερίδα δεν προβλέπεται από το νόμο (βλέπε: «Το Δίκαιο των Εμπορικών Εταιρειών», Ε. Λεβαντής, Τόμος Γ', Αθήνα 1989, σελ. 1144).

Συγχρόνως, η ανώνυμη εταιρεία πρέπει να υποβάλει «τροποποιητική δήλωση φόρου Εισοδήματος» για το ποσό των φορολογητέων κερδών που προκύπτουν από την τροποποίηση του πίνακα διανομής κερδών, στην επόμενη παρ. 2.12.2.

2.12.2. Φορολογικές υποχρεώσεις σε περίπτωση που η τακτική γενική των μετόχων τροποποιήσει τον πίνακα διανομής κερδών ή δεν συνέλθει εντός εξαμήνου από της λήξεως της χρήσεως

Εάν η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων δεν εγκρίνει τη διάθεση κερδών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου ή τροποποιήσει την προτεινόμενη διανομή κερδών ή δεν συνέλθει μέσα στην προθεσμία του 25 Ν. 2190/1920, δηλαδή εντός εξαμήνου από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσεως, τότε η ανώνυμη εταιρεία υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική δήλωση εντός 30 ημερών από τη λήξη του άνω εξαμήνου (άρθρο 11, παρ. 3, Ν.Δ. 3843/1958).

2.12.3. Φορολογικές υποχρεώσεις σε περίπτωση που η τακτική γενική των μετόχων τροποποιήσει τον πίνακα διανομής κερδών ή δεν συνέλθει εντός εξαμήνου από της λήξεως της χρήσεως

Εάν η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων δεν εγκρίνει τη διάθεση κερδών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου ή τροποποιήσει την προτεινόμενη διανομή κερδών ή δεν συνέλθει μέσα στην προθεσμία του 25 Ν. 2190/1920, δηλαδή εντός εξαμήνου από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσεως, τότε η ανώνυμη εταιρεία υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική δήλωση εντός 30 ημερών από τη λήξη του άνω εξαμήνου (άρθρο 11, παρ. 3, Ν.Δ. 3843/1958).

2.12.4. Φορολογικές υποχρεώσεις σε περίπτωση που η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων συνέλθει τελικά μετά εξάμηνο, αλλά εντός της ίδιας διαχειριστικής χρήσεως

Στην περίπτωση που η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων δεν συνέλθει εντός εξαμήνου όπως προβλέπει ο Ν. 2190/1920 (άρθρο 25), τότε υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος εντός τριάντα ημερών από τη λήξη του εξαμήνου όπως αναλυτικά σημειώνουμε στην προηγούμενη παρ. 2.12.2.

Σε περίπτωση μεταγενέστερης, αλλά εντός της ίδιας διαχειριστικής χρήσεως, μερικής ή ολικής έγκρισης της διανομής γίνεται εκ νέου εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος βάσει των διατάξεων του άρθρου 8α (παρ. 2 και 3) του Ν.Δ. 3843/1958. Προς τούτο υποβάλλεται συμπληρωματική δήλωση εντός τριάντα ημερών από το χρόνο εγκρίσεως από τη γενική συνέλευση και ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης.

Προς κατανόηση των ανωτέρω αναφέρουμε το παρακάτω ενδεικτικό παράδειγμα:

Ανώνυμη βιομηχανική εταιρεία υπέβαλε στις 15.5.1993 δήλωση φορολογίας εισοδήματος στην αρμόδια

Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία από την οποία προέκυπτε υποχρέωση για φόρο εισοδήματος και προκαταβολή φόρου εισοδήματος δρχ. 23.230.769, ως εξής:

| | |
|---|--------------------------|
| Καθαρά κέρδη χρήσεως(1.1.-31.12.1992) | |
| προ φόρου | δρχ. 50.000.000 |
| Μείον: Έσοδα απαλλασσόμενα (π.χ. τόκοι εντόκων γραμματίων) | δρχ. <u>(50.000.000)</u> |
| Διαφορά (Κ) | δρχ. 0 |
| Πλέον: Έσοδα απαλλασσόμενα που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη | |
| δρχ. 30.000.000 | |
| <u>30.000.000</u> χ 50.000.000 : 0,65 | δρχ. <u>46.153.846</u> |
| 50.000.000 | |
| Κέρδη για φορολογία ως ο τύπος (3) | δρχ. <u>46.153.846</u> |
| Αναλογών φόρος 46.153.846 χ 35% | δρχ. 16. 153.846 |
| Μείον: Προκαταβολή φόρου εισοδήματος χρήσεως 1992, π.χ. δρχ. 1.000.000 | δρχ. <u>(1.000.000)</u> |
| | δρχ. 15. 153.846 |
| Πλέον: Προκαταβολή φόρου εισοδήματος της διανυόμενης χρήσεως 1993 (16.153.846 χ 50%) | δρχ. <u>8.076.923</u> |
| Σύνολο | δρχ. <u>23.230.769</u> |

2.13. Τροποποίηση οικονομικών καταστάσεων από το δικαστήριο

Στη διάταξη του άρθρου 35β, παρ. 2, του Ν. 2190/1920 αναφέρεται ότι η απόφαση γενικής συνελεύσεως με την οποία εγκρίθηκε ο ισολογισμός μπορεί να ακυρωθεί από το Δικαστήριο, αν παρά τις διατάξεις του νόμου ή του καταστατικού ή σε κλίμακα μη εμπορικώς δικαιολογημένη, σχηματίζονται με αυτόν αποθεματικά, διενεργούνται αποσβέσεις, εμφανίζονται περιουσιακά στοιχεία σε αξία διαφορετική από τη νόμιμη ή γενικότερα ενεργείται απόκρυψη κερδών με αποτέλεσμα να μη διανέμεται το πρώτο μέρος που ορίζεται από το καταστατικό και εφόσον ζητήσουν αυτό μέτοχοι που εκπροσωπούν το 1/20 του καταβλημένου εταιρικού κεφαλαίου.

2.14. Παράλειψη συντάξεως οικονομικών καταστάσεων

Η παράλειψη συντάξεως των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, εκτός του ότι, εφόσον υπάρχει και πρόθεση τιμωρείται με τις ποινές του άρθρου 57 του Ν. 2190/1920, δυνατό να οδηγήσει και στην ανάκληση της αδείας συστάσεως της εταιρείας αν για τρεις χρήσεις (διαδοχικές ή όχι) η εταιρεία δεν υποβάλει στο Υπουργείο Εμπορίου τους ισολογισμούς τριών τουλάχιστον διαχειριστικών ετών, εγκεκριμένους από τη γενική συνέλευση των μετόχων (άρθρο 48α Ν. 2190/1920).

Φορολογικά αν η ανώνυμη εταιρεία και η Ε.Π.Ε. δεν καταρτίσουν απογραφή και στη συνέχεια δεν συντάξουν τις οικονομικές καταστάσεις, τότε τα βιβλία τους κρίνονται ανεπαρκή (άρθρο 30, παρ. 3, περ. α, Κ.Β.Σ.) και το εισόδημά τους προσδιορίζεται εξωλογιστικά - τεκμαρτά, δηλαδή με τη χρησιμοποίηση συντελεστού καθαρού κέρδους επί των ακαθαρίστων εσόδων.

2.15. Ημερολόγιο υποχρεώσεων της ανώνυμης εταιρείας που προκύπτουν μετά την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων

Ανακεφαλαιώνοντας τα αναφερόμενα στις προηγούμενες μπορούμε να καταρτίσουμε το εξής ημερολόγιο το οποίο δείχνει τις υποχρεώσεις της ανώνυμης εταιρείας για υποβολή δηλώσεων και απόδοση φόρων στο Δημόσιο καθώς επίσης και υποβολή στο Υπουργείο Εμπορίου των οικονομικών καταστάσεων και των λοιπών στοιχείων.

Α. Υποβολή φορολογικών δηλώσεων

Δήλωση φόρου εισοδήματος

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται, σύμφωνα με το άρθρο 11 παρ. 1 περ. α του Ν.Δ. 3323/1955 (όπως τροποποιημένο από το άρθρο 17 του Ν. 2065/1992 ισχύει), μέχρι τη δεκάτη πέμπτη (15η) ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξεως της διαχειριστικής περιόδου για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν μέσα σ' αυτή.

Επομένως, ανώνυμη εταιρεία που «έκλεισε ισολογισμό» στις 31 Δεκεμβρίου πρέπει να υποβάλει δήλωση μέχρι 15 Μαΐου του επόμενου έτους, ενώ αν «κλείσει» στις 30 Ιουνίου θα υποβάλει δήλωση μέχρι 15 Νοεμβρίου του ίδιου έτους.

Β. Απόδοση φόρων

Β.α. Απόδοση φόρων εισοδήματος

Ο φόρος εισοδήματος που οφείλεται με βάση τη δήλωση του άρθρου 11 του Ν.Δ. 3323/1955, αποδίδεται σε πέντε (5) ίσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης (άρθρο παρ. 1 περ. α του Ν.Δ. 3323/1955, όπως τροποποιημένο από το άρθρο του Ν. 2065/1992 ισχύει).

Επομένως, ανώνυμες εταιρείες που υπέβαλαν τη δήλωση φόρου εισοδήματος στις 15 Μαΐου θα αποδώσουν το φόρο εισοδήματος ή εφάπαξ ή σε πέντε (5) ίσες μηνιαίες δόσεις ως εξής:

1η δόση, την ημέρα υποβολής της δήλωσης, δηλαδή στις 15 Μαΐου

2η δόση, στις 30 Ιουνίου

3η δόση, στις 31 Ιουλίου

4η δόση, στις 31 Αυγούστου

5η δόση, στις 30 Σεπτεμβρίου.

Πρέπει να σημειώσουμε ότι αν οι παραπάνω ημερομηνίες είναι αργίες, για το Δημόσιο, η απόδοση γίνεται την τελευταία εργάσιμη ημέρα πριν από τις ημερομηνίες αυτές.

Β.β. Απόδοση προκαταβολής

Η προκαταβολή φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα της διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους κατά περίπτωση που έληξε και η οποία υπολογίζεται βάσει του άρθρου 14 παρ. 1 του Ν.Δ. 3323/1955, καταβάλλεται σε πέντε (5) ίσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης. Δηλαδή, η απόδοση της προκαταβολής φόρου εισοδήματος γίνεται συγχρόνως με την απόδοση του φό-

ρου εισοδήματος. Ως εκ τούτου, οι ημερομηνίες που αναφέρουμε στην αμέσως προηγούμενη παράγραφο για την απόδοση του φόρου εισοδήματος ισχύουν και για την απόδοση της προκαταβολής (άρθρο 13 Ν.Δ. 3843/1958).

Γ. Δήλωση-απόδοση τελών χαρτοσήμου

(Άρθρο 30 παρ. 5 Κ.Φ.Σ., το οποίο διατηρήθηκε σε ισχύ με το άρθρο 39 παρ. 10 του Κ.Β.Σ.).

«Προκειμένου περί ανωνύμων εταιρειών, εντός δύο μηνών από της εγκρίσεως του ισολογισμού υπό της Γενικής Συνελεύσεως των μετόχων υποβάλλονται εις τον προϊστάμενον της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας:

α) Τριπλότυπος δήλωσις αποδόσεως τελών χαρτοσήμου επί των αμοιβών των μελών του διοικητικού συμβουλίου και του προσωπικού των παρεχομένων διά του εγκριθέντος ισολογισμού. Εις την δήλωσιν αναγράφονται τα πλήρη στοιχεία της υποβαλούσης ταύτην εταιρείας και διακεκριμένως το συνολικόν ποσόν των αμοιβών του διοικητικού συμβουλίου και των αμοιβών του προσωπικού».

β) Αποδεικτικό καταβολής των τελών χαρτοσήμου».

Επομένως, αν η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων συνέλθει στις 26 Ιουνίου, η δήλωση και η απόδοση των τελών χαρτοσήμου θα γίνει στις 26 Αυγούστου, δηλαδή την ίδια ημερομηνία με την τακτική γενική συνέλευση μετά από δύο μήνες.

Ε. Δημοσίευση Ισολογισμού

Το Διοικητικό Συμβούλιο της Ανώνυμης Εταιρείας οφείλει να δημοσιεύσει τα έγγραφα της προηγούμενης παραγράφου 4, είκοσι τουλάχιστον ημέρες πριν από τη συνεδρίαση της γενικής συνέλευσης:

α) Σε μία ημερήσια πολιτική εφημερίδα, που πληροί τις προϋποθέσεις του άρθρου 3 του Ν.Δ. 3757/1957, όπως αυτό ισχύει, η οποία εκδίδεται στην Αθήνα και έχει ευρύτερη κυκλοφορία σ' ολόκληρη τη χώρα, κατά την κρίση του Διοικητικού Συμβουλίου, και

β) Σε μία ημερήσια οικονομική εφημερίδα που πληροί της προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 26.

ΣΤ. Υποβολή στοιχείων στο Υπουργείο Εμπορίου

1) Υποβολή ετήσιων οικονομικών καταστάσεων.

«Αντίγραφα των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων, με τις σχετικές εκθέσεις του Διοικητικού Συμβουλίου και των ελεγκτών, υποβάλλονται από την εταιρεία στο Υπουργείο Εμπορίου, είκοσι τουλάχιστον ημέρες πριν από τη γενική συνέλευση».

2) Πρόσκληση γενικής συνέλευσης

Η πρόσκλησις επαναληπτικών γενικών συνελεύσεων ανακοινούται ως ανωτέρω προ δέκα τουλάχιστον ημερών».

3) Υποβολή στοιχείων μετά τη γενική συνέλευση

«Μέσα σε είκοσι ημέρες από την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από την τακτική γενική συνέλευση, μαζί με το επικυρωμένο αντίγραφο των πρακτικών της, που προβλέπεται από την παρ. 2 του άρθρου 26α, υποβάλλεται στο Υπουργείο Εμπορίου και αντίτυπο των εγκεκριμένων οικονομικών καταστάσεων».

2.16. Παράδειγμα διανομής κερδών ανώνυμης εταιρείας

Το διοικητικό συμβούλιο της εμπορικής ανώνυμης εταιρείας «ΑΛΦΑ» συνεδρίασε στις 3 Μαΐου 1993, με θέματα:

α) Έγκριση ισολογισμού 31.12.1992 και λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως» 1.1.1992-31.12.1992.

β) Πρόταση διανομής κερδών δρχ. 20.000.000 της χρήσεως 1.1.1992-31.12.1992.

γ) Καθορισμός προσώπων τα οποία θα υπογράψουν τον άνω ισολογισμό.

δ) Δημοσίευση του άνω ισολογισμού σε μια πολιτική και μια οικονομική εφημερίδα, καθώς και στο φύλλο της εφημερίδας της Κυβερνήσεως (Δελτίο Α.Ε. και Ε.Π.Ε.).

ε) Πρόσκληση των μετόχων σε τακτική γενική συνέλευση.

Το Δ.Σ. της εταιρείας, μετά από διαλογική συζήτηση, αποφάσισε όπως τα κέρδη της χρήσεως 1.1.1992-31.12.1992, δρχ. 20.000.000, διανεμηθούν ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΕΩΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

| | | |
|--------------------------|------|--------------------------|
| Καθαρά κέρδη χρήσεως | δρχ. | 20.000.000 |
| Μείον: Φόρος εισοδήματος | δρχ. | <u>(7.280.000)</u> |
| Κέρδη προς διάθεση | δρχ. | <u><u>12.720.000</u></u> |

Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:

| | | |
|--|------|--------------------------|
| - Σε Τακτικό Αποθεματικό | δρχ. | 636.000 |
| - Σε πρώτο μέρισμα | δρχ. | 4.229.400 |
| - Σε διανεμόμενα κέρδη στα μέλη του Δ.Σ. | δρχ. | 300.000 |
| - Σε διανεμόμενα κέρδη στους Διευθυντές | δρχ. | 300.000 |
| - Σε διανεμόμενα κέρδη στο προσωπικό | δρχ. | 1.770.000 |
| - Σε έκτακτο αποθεματικό | δρχ. | <u>5.484.600</u> |
| Σύνολο | δρχ. | <u><u>12.720.000</u></u> |

2.16.1. Υπολογισμός στοιχείων «Πίνακα Διαθέσεως Αποτελεσμάτων»

Για την άνω διανομή, το Δ.Σ. έλαβε υπόψη του τα παρακάτω στοιχεία:

α. Για το φόρο εισοδήματος

Η ανώνυμη εταιρεία πρέπει πρώτα να υπολογίσει το φόρο εισοδήματος Υπ. Εθνικής Οικονομίας 1353/γν57/1990, Λογιστής 1992, σελ. 901).

Ο φορολογικός νόμος επιβάλλει όπως τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος (άρθρο 4, παρ. 1, περ. α, Ν.Δ. 3843/1958, όπως τροποποιήθηκε με το Ν. 2065/1992).

Ο φόρος υπολογίζεται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα της ανώνυμης εταιρείας με συντελεστή 35% (άρθρο 10 Ν.Δ. 3843/1958, όπως τροποποιήθηκε με το Ν. 2065/1992).

Υπολογισμός φόρου εισοδήματος:

| | |
|---|------------------------|
| Καθαρά κέρδη χρήσεως (προ φόρου) | δρχ. 20.000.000 |
| Πλέον: Έξοδα τα οποία δεν αναγνωρίζονται ως φορολογικώς εκπιπτόμενα ή λογιστικές διαφορές | δρχ. <u>800.000</u> |
| Συνολικό φορολογητέο εισόδημα της ανώνυμης εταιρείας | δρχ. <u>20.800.000</u> |
| Αναλογών φόρος (20.800.000 χ 35%) | δρχ. <u>7.280.000</u> |

Σημειώνεται ότι με την καταβολή του άνω φόρου εισοδήματος επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για τα διανεμόμενα κέρδη.

Δηλαδή, οι ανώνυμες εταιρείες που διανέμουν κέρδη με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών εκτός μισθού στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές καθώς και αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, δεν προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου, επειδή τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου (άρθρο 29, παρ. 1, Ν.Δ. 3323/1955 και άρθρο 15 παρ. 1 Ν.Δ. 3843/1958, όπως τροποποιημένα από το Ν. 2065/1992 ισχύουν).

β) Για το σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού:

Το άρθρο 44 του Ν. 2190/1920, σύμφωνα με το οποίο η ανώνυμη εταιρεία είναι υποχρεωμένη να αφαιρεί κάθε χρόνο το 5% των καθαρών κερδών, για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Η υποχρέωση αυτή, παύει να είναι υποχρεωτική, όταν το ύψος του σχηματισμένου τακτικού αποθεματικού φθάσει το 1/3 του εταιρικού κεφαλαίου. Το ύψος του σχηματισμένου τακτικού αποθεματικού μέχρι την 31.12.1991 ανήρχετο στο ποσό των δρχ. 20.000.000, ενώ το ονομαστικό κεφάλαιο (καταβλημένο και μη) είναι στις 31.12.1992 δρχ. 90.000.000 (βλέπε: «Τα αποθεματικά των Ανωνύμων Εταιρειών», Ε. Σακέλλη, Αθήνα 1980, σελ. 43).

Συνεπώς, η ανώνυμη εταιρεία, πρέπει να σχηματίσει:
 «Τακτικό Αποθεματικό» (90.000.000:3 =) δρχ. 30.000.000
 Μείον: Τακτικό Αποθεματικό που σχημάτισε:

| | | |
|--|------|---|
| α) μέχρι 31.12.1991 | δρχ. | 20.000.000 |
| β) στις 31.12.1992 | δρχ. | <u>636.000</u> δρχ. <u>(20.636.000)</u> |
| Υπόλοιπο «Τακτικού Αποθεματικού» για σχηματισμό από τα κέρδη των επομένων χρήσεων | δρχ. | <u>9.364.000</u> |

Η κράτηση δρχ. 636.000 για «Τακτικό Αποθεματικό», υπολογίσθηκε ως εξής:

| | | |
|---|------|--------------------|
| Καθαρά κέρδη χρήσεως (1.1.1992 - 31.12.1992) προ φόρων | δρχ. | 20.000.000 |
| Μείον: Φόρος εισοδήματος | δρχ. | <u>(7.280.000)</u> |
| Κέρδη προς διάθεση | δρχ. | 12.720.000 |
| Επί: Ποσοστό κράτησης για «Τακτικό Αποθεματικό» | | <u>(X) 5%</u> |
| Κράτηση για «Τακτικό Αποθεματικό» από τα κέρδη της χρήσεως 1.1.1992 - 31.12.1992 | δρχ. | <u>636.000</u> |

Για τη διανομή του πρώτου μερίσματος

-Το άρθρο 3 του Α.Ν. 148/1967, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 1 του Ν. 876/1979, βάσει του οποίου οι ανώνυμες εταιρείες είναι υποχρεωμένες να διανείμουν στους μετόχους των τουλάχιστον το 35% των καθαρών κερδών, μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού, εφόσον το ποσό που προκύπτει προς διανομή είναι μεγαλύτερο από το πρώτο μέρισμα, το οποίο βάσει των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 45 του Ν. 2190/1920 υποχρεούται να διανείμει η ανώνυμη εταιρεία και που ανέρχεται σε ποσοστό 6% επί του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου (Εγκύκλιος Υπ. Οικονομικών 21/1980, Λογιστής 1980, σελ. 778).

-Το καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο, είναι στις 31.12.1992 δρχ. 70.000.000.

-Μέρισμα που πρέπει να διανεμηθεί στους μετόχους:

α) Βάσει του άρθρου 45 παρ. 2 του Ν. 2190/1920:

| | | |
|-------------------------------------|------|---------------|
| Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο | δρχ. | 70.000.000 |
| Επί: Ποσοστό άρθρου 45 Ν. 2190/1920 | | <u>(X) 6%</u> |

| | | |
|----------------------------------|------|------------------|
| Μέρισμα (άρθρου 45 Ν. 2190/1920) | δρχ. | <u>4.200.000</u> |
|----------------------------------|------|------------------|

β) Βάσει του άρθρου 1 του Ν. 876/1979:

| | | |
|---|------|------------------|
| Καθαρά κέρδη χρήσεως (1.1.1992-31.12.1992) | | |
| προ φόρων | δρχ. | 20.000.000 |
| Μείον: Φόρος εισοδήματος | δρχ. | (7.280.000) |
| Μείον: Κράτηση για «Τακτικό Αποθεματικό» | δρχ. | <u>(636.000)</u> |
| Καθαρά κέρδη για τον υπολογισμό του πρώτου μερίσματος | δρχ. | 12.084.000 |
| Επί: Ποσοστό άρθρου 1 Ν. 876/1979 | (χ) | <u>35%</u> |
| Μέρισμα (άρθρου 1 Ν. 876/1979) | δρχ. | <u>4.229.400</u> |

Επομένως, η Α.Ε., πρέπει να διανείμει στους μετόχους το μέρισμα δρχ. 4.229.400 που προκύπτει βάσει των διατάξεων του άρθρου 1 του Ν. 876/1979.

Τα μερίσματα πρέπει να καταβληθούν στους μετόχους μέσα σε δύο μήνες από την απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης που ενέκρινε τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις (άρθρο 44α, παρ. 2, Ν. 2190/1920).

Κρατήσεις:

Φόρου. Από τα άνω μερίσματα δεν θα γίνει καμία παρακράτηση φόρου, επειδή με την καταβολή του φόρου εισοδήματος δρχ. 7.280.000 επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρεώσεως για τα μερίσματα (άρθρο 15, παρ. 1, Ν.Δ. 3843/1958).

Χαρτοσήμου: Η εξόφληση μερισμάτων απαλλάσσεται των τελών χαρτοσήμου (άρθρου 11, παρ. 4 στ', Α.Ν. 148/1967 Επίσης Υπ. Οικονομικών Κ. 834/Πολ.14/1968 και 59/1970 «Φορολογία Χαρτοσήμου» Π. Ρέππα, Αθήνα 1991, σελ. 271).

γ) Για τα ποσοστά των κερδών στα μέλη του Δ.Σ.

Το καταστατικό της εταιρείας δεν προσδιορίζει ποσοστό επί των κερδών που πρέπει να λάβουν τα μέλη του Δ.Σ. Γι' αυτό, το Δ.Σ. στην πρότασή του προς τη γενική συνέλευση των μετόχων για τη διανομή των κερδών δρχ. 20.000.000 της χρήσεως 1.1.1992-31.12.1992, προτείνει όπως καθένα από τα τρία μέλη του Δ.Σ. λάβει δρχ. 100.000, ως ποσοστό στα κέρδη της κλειομένης χρήσεως.

Κρατήσεις:

Φόρου: Για τους ίδιους λόγους που αναφέρουμε στα μερίσματα, δεν θα γίνει παρακράτηση φόρου.

Χαρτοσήμου: Τα διανεμόμενα κέρδη στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου θα χαρτοσημανθούν με τέλος 1,20%. Το αναλογούν χαρτόσημο ($300.000 \times 1,2\% =$) δρχ. 3.600 πρέπει να αποδοθεί στη Δ.Ο.Υ μέχρι 30.8.1993 παρ. 2.10.γ).

δ) Για τα ποσοστά των κερδών των Διευθυντών:

Το καταστατικό της εταιρείας δεν αναφέρει ποσοστό επί των κερδών που πρέπει να λάβουν οι διευθυντές. Γι' αυτό, το Δ.Σ., στην πρότασή του προς τη γενική συνέλευση των μετόχων για τη διανομή των κερδών δρχ. 20.000.000 της χρήσεως 1.1.1992-31.12.1992, προτείνει όπως στους δύο διευθυντές της εταιρείας (Πωλήσεων και Οικονομικού), δοθεί σε καθένα από αυτούς το ποσό δρχ. 150.000 ως ποσοστό στα κέρδη της κλειόμενης χρήσεως.

Κρατήσεις

Φόρου: Για τους ίδιους λόγους που αναφέρουμε στα μερίσματα δεν θα γίνει παρακράτηση φόρου.

Χαρτοσήμου: Τα διανεμόμενα κέρδη στους διευθυντές θα χαρτοσημανθούν με τέλος 1,2%. Το αναλογούν χαρτόσημο ($300.000 \times 1,2\% =$) δρχ. 3.600, πρέπει να αποδοθεί στη Δ.Ο.Υ μέχρι 30.8.1993.

Ασφαλιστικές εισφορές: Σύμφωνα με τα αναφερόμενα σε προηγούμενη παράγραφο τα διανεμόμενα κέρδη στους διευθυντές δεν υπάγονται σε ασφαλιστικές εισφορές.

ε) Για το ποσοστό των κερδών που διανέμονται στο προσωπικό:

Το Δ.Σ. στην πρότασή του προς τη γενική συνέλευση των μετόχων για τη διανομή των κερδών δρχ. 20.000.000 της χρήσεως 1.1.1992-31.12.1992 προτείνει όπως, στους είκοσι εργατούπαλλήλους της εταιρείας καταβληθεί ποσοστό κερδών.

Σημειώνουμε ότι τα ανώτατα όρια ποσοστού κερδών, εντός των οποίων οι ανώνυμες εταιρείες μπορούσαν να

διανείμουν κέρδη στο προσωπικό, και τα οποία αναφέροντο στο δεύτερο εδάφιο, της περ. α', του άρθρου 4, του Ν.Δ. 3843/1958, όπως είχε αντικατασταθεί από το άρθρο 12 του Ν. 1882/1990, (βλέπε άρθρο Γ. Αληφαντή «Διανεμόμενα κέρδη στο προσωπικό των επιχειρήσεων», Λογιστής 1990, σελ. 1268) έπαυσαν να ισχύουν από 30.6.1992, αφού η άνω περ. α' του άρθρου 4 του Ν.Δ. 3843/1958 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 15 (περ. 2) του Ν. 2065/1992 στο οποίο δεν υπάρχει καμία διάταξη για τα διανεμόμενα κέρδη. Η κατάργησή τους ήταν επακόλουθο της νέας φορολογικής φιλοσοφίας που επέβαλε ο Ν. 2065/1992, δηλαδή όλα τα κέρδη (διανεμόμενα και μη) φορολογούνται στο όνομα της ανώνυμης εταιρείας, σε αντίθεση με το προηγούμενο φορολογικό καθεστώς που τα διανεμόμενα κέρδη, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνοντο και τα διανεμόμενα κέρδη στο προσωπικό μέχρι, όμως, το νόμιμο ποσοστό, δεν φορολογούντο στο όνομα της ανώνυμης εταιρείας, αλλά στο όνομα των δικαιούχων.

Κρατήσεις:

Φόρου: Για τους ίδιους λόγους που αναφέρουμε στα μερίσματα, δεν θα γίνει παρακράτηση φόρου.

Χαρτοσήμου: Τα διανεμόμενα κέρδη στο προσωπικό, θα χαρτοσημανθούν με τέλος 1,2% (άρθρο 15ε, παρ. 7, Κ.Τ.Χ.). Το αναλογούν χαρτόσημο (1.770.000 χ 1,2% =) δρχ. 21.240 πρέπει να αποδοθεί στη Δ.Ο.Υ. μέχρι 30.8.1993 (άρθρο 30, παρ. 5, Κ.Φ.Σ. - Π.Δ. 99/1977 το οποίο διατηρήθηκε σε ισχύ με το άρθρο 39, παρ. 10, του Κ.Β.Σ. «Φορολογία Χαρτοσήμου» Π. Ρέππα, Αθήνα 1991, Τόμος Β, σελ. 793).

Ασφαλιστικές εισφορές: Τα διανεμόμενα στο προσωπικό κέρδη απαλλάσσονται των ασφαλιστικών εισφορών υπέρ οργανισμών και ταμείων κυρίας ή επικουρικής ασφάλισης (άρθρο 43, παρ. 2, Ν. 1892/1990). Με τη διάταξη αυτή προστέθηκε εδάφιο στο τέλος της περ. α', του άρθρου 4, του Ν.Δ. 3843/1958. Όμως, με το Ν.

2065/1992 (άρθρο 15 περ. 2) τροποποιήθηκε ολόκληρη η περ. α', του άρθρου 4, του Ν.Δ. 3843/1958 με αποτέλεσμα, κατά τη γνώμη μου, να δημιουργείται θέμα ασφαλιστικών εισφορών.

στ) Για το σχηματισμό του Έκτακτου Αποθεματικού:

Το καταστατικό της εταιρείας αναφέρει ότι, «τυχόν αδιάθετο υπόλοιπο που παραμένει μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού και του πρώτου μερίσματος, διατίθεται σύμφωνα με την απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων».

Γι' αυτό, το Δ.Σ. στην πρότασή του προς τη γενική συνέλευση για τη διανομή των κερδών, πρότεινε όπως το υπόλοιπο δρχ. 5.484.600 που απομένει, μετά την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού και των διανεμομένων κερδών, χρησιμεύσει για το σχηματισμό εκτάκτου αποθεματικού.

2.16.2. Υπολογισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος

| | |
|---|-----------------------|
| Κέρδη φορολογητέα | Φόρος |
| δρχ. 20.800.000 χ 35% | δρχ. <u>7.280.000</u> |
| Σύνολο φόρων | δρχ. <u>7.280.000</u> |
| Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (7.280.000χ50%) | δρχ. <u>3.640.000</u> |

Ημερομηνία τακτικής γενικής συνέλευσης

Από το Δ.Σ. αποφασίσθηκε όπως η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων της Εταιρείας συνέλθει στις 30 Ιουνίου 1993.

2.16.3. Λογιστικές εγγραφές 31.12.1992

| α. Προκαταβολή φόρου εισοδήματος | | | |
|----------------------------------|---|---------------|----------------|
| <u>Κωδικός</u> | <u>Λογαριασμός</u> | <u>Χρέωση</u> | <u>Πίστωση</u> |
| 33 | Χρεώστες διάφοροι | | |
| 33.13 | Ελληνικό Δημόσιο - Προκαταβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι | | |
| 33.13.00 | Προκαταβολή φόρου εισοδήματος | 3.640.000 | |
| 54 | Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη | | |
| 54.08 | Λογαριασμός εκκαθαρίσεως φόρων τελών ετησίας δηλώσεως φόρου εισοδήματος | | |
| 54.08.00 | Φόροι-τέλη δηλώσεως φόρου εισοδήματος χρήσεως 1992 | | 3.640.000 |
| β. Φόρου εισοδήματος | | | |

| <u>Κωδικός</u> | <u>Λογαριασμός</u> | <u>Χρέωση</u> | <u>Πίστωση</u> |
|--------------------------------------|--------------------------------|---------------|----------------|
| 88 | Αποτελέσματα προς διάθεση | | |
| 88.08 | Φόρος εισοδήματος | | |
| 88.08.00 | Κύριος φόρος εισοδήματος | 7.280.000 | |
| 54 | Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη | | |
| 54.07 | Φόρος εισοδήματος | | |
| | φορολογητέων κερδών | | |
| 54.07.00 | Κύριος φόρος εισοδήματος | | 7.280.000 |
| | φορολογητέων κερδών | | |
| do | | | |
| 54 | Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη | | |
| 54.07 | Φόρος εισοδήματος | | |
| | φορολογητέων κερδών | | |
| 54.07.00 | Κύριος φόρος εισοδήματος | 7280.000 | |
| | φορολογητέων κερδών | | |
| 54.08 | Λογαριασμός εκκαθάρισεως | | |
| | φόρων τελών ετησίας δηλώσεως | | |
| | φόρου εισοδήματος | | |
| 54.08.00 | Φόροι-τέλη δηλώσεως φόρου | | 7.280.000 |
| | εισοδήματος χρήσεως 1992 | | |
| γ. Μεταφορά καθαρού κέρδους χρήσεως | | | |
| <u>Κωδικός</u> | <u>Λογαριασμός</u> | <u>Χρέωση</u> | <u>Πίστωση</u> |
| 86 | Αποτελέσματα χρήσεως | | |
| 86.99 | Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως | | |
| 86.99.00 | Καθαρό αποτέλεσμα χρήσεως 1992 | 20.000.000 | |
| 88 | Αποτελέσματα προς διάθεση | | |
| 88.00 | Καθαρά κέρδη χρήσεως | | |
| 88.00.00 | Καθαρό κέρδος χρήσεως 1992 | | 20.000.000 |
| δ. Προσδιορισμός κερδών προς διάθεση | | | |
| <u>Κωδικός</u> | <u>Λογαριασμός</u> | <u>Χρέωση</u> | <u>Πίστωση</u> |
| 88 | Αποτελέσματα προς διάθεση | | |
| 88.00 | Καθαρά κέρδη χρήσεως | | |
| 88.00.00 | Καθαρό κέρδος χρήσεως 1992 | 20.000.000 | |
| 88.99 | Κέρδη προς διάθεση | | |
| 88.99.00 | Κέρδος προς διάθεση | | 20.000.000 |
| | χρήσεως 1992 | | |
| do | | | |
| 88 | Αποτελέσματα προς διάθεση | | |
| 88.99 | Κέρδη προς διάθεση | | |
| 88.99.00 | Κέρδος προς διάθεση | 7.280.000 | |
| | χρήσεως 1992 | | |
| 88.08 | Φόρος εισοδήματος | | |
| 88.08.00 | Κύριος φόρος εισοδήματος | | 7.280.000 |
| ε. Διάθεση κερδών | | | |
| <u>Κωδικός</u> | <u>Λογαριασμός</u> | <u>Χρέωση</u> | <u>Πίστωση</u> |
| 88 | Αποτελέσματα προς διάθεση | | |
| 88.99 | Κέρδη προς διάθεση | | |
| 88.99.00 | Κέρδος προς διάθεση | 12.720.000 | |
| | χρήσεως 1992 | | |
| 41 | Αποθεματικά-Διαφορές | | |
| | αναπροσαρμογής- | | |
| | Επιχορηγήσεις επενδύσεων | | |
| 41.02 | Τακτικό αποθεματικό | | |

| | | |
|----------|---|-------------------------------------|
| 41.02.00 | Τακτικό αποθεματικό από κέρδη χρήσεως 1992 | 636.000 |
| 41.05 | Έκτακτα αποθεματικά | |
| 41.05.00 | Μερίσματα πληρωτέα από κέρδη χρήσεως 1992 | 5.484.600 |
| 53 | Πιστωτές διάφοροι | |
| 53.01 | Μερίσματα πληρωτέα | |
| 53.01.00 | Μέρισμα κερδών χρήσεως 1992 | 4.229.400 |
| 53.08 | Δικαιούχοι αμοιβών | |
| 53.08.01 | Αμοιβές από ποσοστά μελών διοικητικού συμβουλίου | 300.000 |
| 53.08.02 | Αμοιβές από ποσοστά διευθυντών | 300.000 |
| 53.08.03 | Αμοιβές από ποσοστά εργατοϋπαλλήλων | <u>1.770.000</u> |
| | | <u>12.720.000</u> <u>12.720.000</u> |

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3°

Πάγια κατά συνεδρίαση αποζημίωση ή έξοδα παραστάσεως

3.1. Γενικά

3.1.1. Πώς καθορίζονται

Η ανώνυμη εταιρεία μπορεί να καταβάλλει στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, που λαμβάνουν μέρος στις συνεδριάσεις, πάγια κατά συνεδρίαση αμοιβή ή αποζημίωση. Στην πράξη οι αμοιβές αυτές καλούνται έξοδα παραστάσεως.

Το ύψος των εξόδων αυτών καθορίζεται είτε από το καταστατικό της εταιρείας είτε από το διοικητικό συμβούλιο, η απόφαση του οποίου, τελεί υπό την αίρεση της εγκρίσεως από τη γενική συνέλευση των μετόχων της εταιρείας.

3.1.2. Φορολογία εισοδήματος εξόδων παραστάσεως

Με τις διατάξεις του Ν. 2065/1992 έγιναν δύο τροποποιήσεις στη φορολογία εισοδήματος όσον αφορά τα έξοδα παραστάσεως. Οι τροποποιήσεις αφορούν:

- Τη φορολογία του εισοδήματος των εξόδων παραστάσεως.
- Τη φορολογική αναγνώριση των εξόδων παραστάσεως ως δαπάνη της ανώνυμης εταιρείας.

Εισόδημα: Τα έξοδα παραστάσεως τα οποία λαμβάνουν τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, αποτελούν εισόδημα κινητών αξιών.

Παρακράτηση φόρου: Από τα άνω έξοδα παραστάσεως παρακρατείται φόρος με συντελεστή 35%, εξαντλουμένης της φορολογικής υποχρεώσεως του δικαιούχου για τα εισοδήματα αυτά μετά την αφαίρεση κάθε φόρου, τέλους ή δικαιώματος υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου που βαρύνει το εισόδημα αυτό.

Χρόνος παρακράτησης φόρου: Η παρακράτηση του άνω φόρου εισοδήματος με συντελεστή 35% ενεργείται κατά το χρόνο που καταβάλλονται τα έξοδα παραστάσεως στο σύμβουλο ή εγγράφονται σε πίστωση του δικαιούχου, δηλαδή καταχωρούνται στο προσωπικό λογιστικό λογαριασμό του συμβούλου. Υπόχρεος για την παρακράτηση ορίζεται η ανώνυμη εταιρεία (άρθρο 29 παρ. 5 Ν.Δ. 3323/1955).

Απόδοση φόρου: Η απόδοση φόρου γίνεται εφάπαξ με την υποβολή δήλωσης στη Δ.Ο.Υ., στην περιφέρεια της οποίας έγινε καταβολή των ποσών για τα οποία παρακρατήθηκε ο φόρος, εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου του επόμενου από την παρακράτηση του φόρου μήνα.

Φορολογική αναγνώριση: Τα έξοδα παραστάσεως θεωρούνται ως παραγωγικές δαπάνες, εφόσον καταβάλλονται στα μέλη της διοικήσεως της ανώνυμης εταιρείας.

Επομένως, κάθε αμοιβή (έξοδα παραστάσεως, αποζημιώσεις κλπ.), που καταβάλλεται στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου λόγω της συμμετοχής τους στο όργανο της διοίκησης (διοικητικό συμβούλιο) της ανώνυμης εταιρείας, θεωρείται ως φορολογικό έξοδο, εφόσον εγκριθεί από την τακτική γενική συνέλευση με ιδιαίτερη απόφαση.

3.1.3. Χαρτόσημο εξόδων παραστάσεως

Το χαρτόσημο των εξόδων παραστάσεως και των λοιπών καταβαλλόμενων αμοιβών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου είναι 1,2%, σύμφωνα με το άρθρο 15ε παρ. 7 του Κ.Τ.Χ. Ισχύει και για το χαρτόσημο των εξόδων παραστάσεως (και λοιπών αμοιβών) ότι αναφέρουμε για το χαρτόσημο των διανεμόμενων κερδών. Το χαρτόσημο αυτό αποδίδεται ως εξής:

α) Εάν το ποσό του χαρτοσήμου δεν υπερβαίνει τις 1.000 δρχ. τότε, μέσα σε πέντε ημέρες από την καταβολή των εξόδων παραστάσεως, πρέπει να επικολληθεί «κινητό επίσημα» στην απόδειξη πληρωμής αυτών.

β) Στην περίπτωση, όμως, που το οφειλόμενο ποσό χαρτοσήμου είναι μεγαλύτερο των 1.000 δρχ., τότε πρέπει να αποδοθεί στο Δημόσιο μέσα σε πέντε ημέρες από την εξόφληση των εξόδων παραστάσεως.

3.2. Έξοδα παραστάσεως καθοριζόμενα από το καταστατικό

3.2.1. Πώς καθορίζονται

Τα οριζόμενα από το καταστατικό ποσά εξόδων παραστάσεως, καταβάλλονται στο δικαιούχο στο τέλος του μήνα ή του έτους κλπ., κατά τους ορισμούς του καταστατικού, χωρίς να παρίσταται ανάγκη αναμονής της εγκρίσεως του ισολογισμού

από τη γενική συνέλευση των μετόχων, εφόσον το καταστατικό ορίζει πλήρως το ποσό της αμοιβής και όχι αορίστως.

3.2.2. Η Λογιστική των καθορισμένων από το καταστατικό εξόδων παραστάσεως

Τα έξοδα παραστάσεως, το ύψος των οποίων έχει καθορισθεί από το καταστατικό, καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού «61.01.00 Αμοιβές συνεδριάσεων μελών διοικητικού συμβουλίου» και μειώνουν τα κέρδη ή αυξάνουν τη ζημιά της χρήσεως.

Νόμιμο δικαιολογητικό της άνω λογιστικής εγγραφής είναι η απόδειξη του άρθρου 15 του Κ.Β.Σ.

Από τα άνω έξοδα παραστάσεως, θα παρακρατηθούν:

- Φόρος εισοδήματος 35% (παρ. 3.1.2.)
- Χαρτόσημο 1,2% (παρ. 3.1.3).

Επίσης, θα δηλωθούν με τη διαδικασία της παρ. 2.10.β

Τα έξοδα παραστάσεως θα καταχωρηθούν στα λογιστικά βιβλία της ανώνυμης εταιρείας με την εξής λογιστική εγγραφή:

| <u>Κωδικός</u> | <u>Λογαριασμός</u> | <u>Χρέωση</u> | <u>Πίστωση</u> |
|----------------|---|---------------|----------------|
| 61 | Αμοιβές και έξοδα τρίτων | | |
| 61.01 | Αμοιβές και έξοδα μη ελευθέρων επαγγελματιών υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου | | |
| 61.01.00 | Αμοιβές συνεδριάσεων μελών διοικητικού συμβουλίου | XXXX | |
| 54 | Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη | | |
| 54.09 | Λοιποί φόροι-τέλη | | |
| 54.09.01 | Φόρος αμοιβών μελών διοικητικού συμβουλίου | | XXXX |
| 54.09.02 | Χαρτόσημο και ΟΓΑ αμοιβών μελών διοικητικού συμβουλίου | | XXXX |
| 53 | Πιστωτές διάφοροι | | |
| 53.08 | Δικαιούχοι αμοιβών | | |
| 53.08.XX | (Ονοματεπώνυμο συμβούλου) | | |

3.3. Έξοδα παραστάσεως καταβαλλόμενα με την έγκριση της γενικής συνέλευσης

3.3.1. Πώς καθορίζονται

Απόφαση διοικητικού συμβουλίου. Οι αμοιβές που καταβάλλονται στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου κατά μήνα, εξάμηνο, έτος κλπ. Ή κατά συνεδρίαση του διοι-

κητικού συμβουλίου χωρίς να προβλέπονται από το καταστατικό πρέπει, για να είναι νόμιμες, να αποφασισθούν από το διοικητικό συμβούλιο της ανώνυμης εταιρείας και στη συνέχεια να εγκριθούν από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων.

Έλεγχος εξόδων παραστάσεως. Τα υπερβολικά έξοδα παραστάσεως υπόκεινται στον έλεγχο του δικαστή, όπως ορίζει το άρθρο 24 του Ν. 2190/1920.

3.3.2. Εισόδημα

Τα ποσά που καταβάλλονται στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου ως έξοδα παραστάσεως, αποτελούν, κατ' αρχήν, εκτός μισθού αμοιβή αυτών, φορολογούμενη ως εισόδημα κινητών αξιών.

Εάν, όμως, τα έξοδα αυτά παρέχονται κατ' αποκοπή έναντι δαπανών αναληφθείσας υπηρεσίας, τότε δεν θεωρούνται εισόδημα και, ως εκ τούτου, δεν υπόκεινται σε φόρο, υπό την προϋπόθεση ότι υπάρχουν τα προβλεπόμενα από τον Κ.Β.Σ. αποδεικτικά στοιχεία ή σε περίπτωση μη υπάρξεως των στοιχείων αυτών, να αποδεικνύεται ότι τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου δαπάνησαν για λογαριασμό της εταιρείας το ποσό που τους καταβλήθηκε και δεν παρέμεινε σε αυτούς με τη μορφή χρηματικής παροχής της εταιρείας (Σ.τ.Ε. 3889/1988 Συλλογή Νομολογίας Συμβουλίου Επικρατείας, Γρηγ. Κρόμπα, Αθήνα 1991, σελ. 6- 186).

Σημειώνουμε ότι με το άρθρο 11, Ν. 2065/1992, αντικαταστάθηκε το άρθρο 40 (παρ. 3, περ. α') Ν.Δ. 3323/1955, με αποτέλεσμα τα έξοδα παραστάσεως που παρέχονται σε υπαλλήλους επιχειρήσεων απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος, εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους από τα σχετικά παραστατικά στοιχεία του Κ.Β.Σ.

3.4. Έξοδα κινήσεως καταβαλλόμενα στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου

Κατά τη διάρκεια της χρήσεως, η ανώνυμη εταιρεία μπορεί να καταβάλει στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου ή στους διευθυντές ορισμένα ποσά υπό τη μορφή εξόδων κινήσεων, επειδή τα πρόσωπα αυτά υποβάλλονται σε ορισμένες δαπάνες προς το συμφέρον της ανώνυμης εταιρείας. Τέτοιες δαπάνες μπορεί να είναι η φιλοξενία πελατών ή αντιπροσώπων της εταιρείας, αποστολή δώρων σε συνεργάτες της εταιρείας, η παρουσία τους σε δεξιώσεις και γενικά σε χώρους που συναντώνται επιχειρηματικά στελέχη κλπ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4°

Λοιπές αμοιβές και αποζημιώσεις

4.1. Έννοια λοιπών αμοιβών

Κατά τη διάρκεια της χρήσεως, η ανώνυμη εταιρεία είναι δυνατόν να καταβάλει στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, εκτός από έξοδα παραστάσεως και άλλες αμοιβές λόγω προσφοράς υπηρεσιών των άνω μελών προς την ανώνυμη εταιρεία.

Η καταβολή των αμοιβών αυτών μπορεί να γίνει είτε για υπηρεσίες που πρόσφεραν πέρα από όσες υποχρεούνται να παρέχουν λόγω της ιδιότητας του μέλους του διοικητικού συμβουλίου, σύμφωνα με τη νομοθεσία περί ανωνύμων εταιρειών, είτε όχι.

Τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου προσφέρουν τις υπηρεσίες τους στην ανώνυμη εταιρεία, συνδεδεμένοι με την εταιρεία με τις εξής σχέσεις:

Με σχέση εντολής: Στην περίπτωση αυτή, το μέλος του διοικητικού συμβουλίου προσφέρει υπηρεσίες λόγω της συμμετοχής του στο όργανο διοίκησης της ανώνυμης εταιρείας (διοικητικό συμβούλιο) ή λόγω της ιδιότητάς του ως μέλους του διοικητικού συμβουλίου. π.χ., ο Διευθύνων ή Ενταταλμένος Σύμβουλος, ο οποίος ως μέλος του διοικητικού συμβουλίου προσφέρει υπηρεσίες στην ανώνυμη εταιρεία βάσει του νόμου και του καταστατικού.

Με σχέση εξαρτημένης εργασίας: Το μέλος του διοικητικού συμβουλίου παράλληλα με τα καθήκοντα που έχει από το νόμο και το καταστατικό ως «μέλος του διοικητικού συμβουλίου», μπορεί να προσφέρει και άλλες υπηρεσίες (οικονομολόγου, τεχνικού κλπ.) στην ανώνυμη εταιρεία.

Έννοια λοιπών αμοιβών και αποζημιώσεων. Για τις άνω υπηρεσίες που προσφέρουν οι σύμβουλοι με σχέση εντολής μπορεί να λάβουν αμοιβή από την ανώνυμη εταιρεία.

Στην περίπτωση αυτή, έχει καταρτισθεί με το σύμβουλο σύμβαση παροχής ανεξαρτήτων υπηρεσιών, επειδή η σχέση εντολής είναι άμισθος. Επίσης, δικαιούνται πρόσθετης αμοιβής και από τις υπηρεσίες που προσφέρουν παράλληλα στην ανώνυμη εταιρεία με σχέση εξαρτημένης εργασίας ή λόγω προσφοράς υπηρεσιών ελεύθερου επαγγελματία.

Είναι, όμως, δυνατόν, η ανώνυμη εταιρεία να καταβάλλει στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου παροχές σε χρήμα ή σε είδος και γενικά παροχές δεκτικές χρηματικής αποτιμήσεως χωρίς να υπάρχει νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση για αυτό.

Βάσει των άνω δεδομένων, οι αμοιβές τις οποίες λαμβάνουν οι σύμβουλοι λόγω της συμμετοχής τους στη διοίκηση της εταιρείας κατατάσσονται στις εξής τρεις κατηγορίες:

Βάσει του άρθρου (1) Αμοιβές (και αποζημιώσεις) για υπηρεσίες που 24, Ν. 2190/ 1920 πρόσφεραν οι σύμβουλοι λόγω της συμμετοχής τους στο διοικητικό συμβούλιο. οι αμοιβές αυτές διακρίνονται:

- α. Διανεμόμενα κέρδη
- β. Έξοδα παραστάσεως

Λοιπές αμοιβές γ. Εκτός μισθού αμοιβές και αποζημιώσεις δ. Αποζημιώσεις (π.χ. λόγω αποχωρήσεως από το διοικητικό συμβούλιο).
(2) Αμοιβές καταβαλλόμενες από ελευθεριότητα της ανώνυμης εταιρείας.

Βάσει του άρθρου (3) Αμοιβές (και αποζημιώσεις) για υπηρεσίες που 23α, Ν. 2190/ 1920 πρόσφεραν οι σύμβουλοι λόγω ειδικής σχέσεως (σύμβαση εξαρτημένης εργασίας, παροχής ανεξαρτήτων υπηρεσιών κλπ.).

- α. Μισθός
- β. Αμοιβή ελεύθερου επαγγελματία
- γ. Αποζημιώσεις (π.χ. λόγω λύσεως της σχέσεως εργασίας).

4.2. Εκτός μισθού αμοιβές

Έννοια

Στην έννοια αυτών περιλαμβάνονται οι αμοιβές για υπηρεσίες προσφερόμενες από το σύμβουλο λόγω της συμμετοχής του στο συλλογικό όργανο ή αλλιώς λόγω της ιδιότητάς του ως μέλος του διοικητικού συμβουλίου. Οι υπηρεσίες αυτές αναφέρονται στη διοίκηση της ανώνυμης εταιρείας και αφορούν την εν γένει διοίκηση αυτής, την εποπτεία όλων των θεμάτων και τον καθορισμό των γενικών κατευθύνσεων της επιχείρησης. Πρόκειται, δηλαδή, για υπηρεσίες που συνιστούν το κύριο έργο του διοικητικού συμβουλίου, είτε δρα συλλογικά είτε με ένα εντεταλμένο μέλος αυτού.

Ως «εκτός μισθού αμοιβές» μελών διοικητικού συμβουλίου νοούνται οι αφορώσες παρεχόμενες υπηρεσίες αυτών, λόγω υποχρεώσεων των μελών, οι οποίες (υποχρεώσεις) απορρέουν από τη νομοθεσία περί ανωνύμων εταιρειών και το καταστατικό της εταιρείας.

4.3. Παροχές άνευ ανταλλάγματος

Έννοια

Το Ελληνικό Δημόσιο, προς περιορισμό των καταστρατηγήσεων των φορολογικών υποχρεώσεων των ανωνύμων εταιρειών θεωρεί σαν εισόδημα από κινητές αξίες τις παροχές σε χρήμα ή σε είδος και γενικά παροχές δεκτικές χρηματικής αποτιμήςσεως όταν γίνονται από την ανώνυμη εταιρεία προς τα μέλη της διοικήσεως (μέλη διοικητικού συμβουλίου, διευθυντές κλπ.), χωρίς νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση (άρθρο 26 παρ. 5 Ν.Δ. 3323/1955).

Αν, π.χ., τα έξοδα της εταιρείας επιβαρυνθούν με φόρους εισοδήματος του προέδρου του διοικητικού συμβουλίου, ο φορολογικός νόμος, την παροχή αυτή, την χαρακτηρίζει σαν εισόδημα κινητών αξιών, αφού προέρχεται από ελευθεριότητα της ανώνυμης εταιρείας.

Οι παραοχές αυτές χαρακτηρίζονται ως «παραοχές άνευ ανταλλάγματος».

Η διάκριση μεταξύ «εκτός μισθού αμοιβών» και «παραοχών άνευ ανταλλάγματος» είναι ότι οι πρώτες καταβάλλονται από την ανώνυμη εταιρεία σε εξόφληση υπηρεσιών που προσφέρουν οι σύμβουλοι λόγω υποχρεώσεών τους που απορρέουν από το νόμο ή το καταστατικό, ενώ οι δεύτερες καταβάλλονται χωρίς νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση.

4.4. Αποζημιώσεις λόγω αποχώρησης

4.4.1. Αποχώρηση διοικητικού συμβούλου - Καταβολή αποζημιώσεως

Τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου της ανώνυμης εταιρείας δεν συνδέονται με το νομικό πρόσωπο της εταιρείας με σχέση εξαρτημένης εργασίας. Η σχέση τους διέπεται από τις διατάξεις που διέπουν τη λειτουργία της εταιρείας (νόμος, καταστατικό κλπ.) συμπληρωματικά δε εφαρμόζονται οι διατάξεις περί εντολής, αντιπροσοπεύσεως, πληρεξουσιότητας, σε ορισμένες δε περιπτώσεις και οι κανόνες περί μισθώσεως ανεξαρτήτων υπηρεσιών (έγγραφο Υπ. Εργασίας 2671/1986, ΔΕΝ 1987, σελ. 1034).

Επομένως, τα άνω πρόσωπα μπορεί να ανακληθούν οποτεδήποτε από αυτούς που έχουν δικαίωμα διορισμού χωρίς να απαιτείται καταγγελία και συνδρομή σπουδαίου λόγου (Α.Π. 1364/ 1990, ΔΕΝ 1991, σελ. 1189).

Τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου τα οποία αποχωρούν από την ανώνυμη εταιρεία δεν δικαιούνται αποζημίωση «λόγω καταγγελίας της συμβάσεως εργασίας», επειδή δεν συνδέονται με την ανώνυμη εταιρεία με σύμβαση εξαρτημένης εργασίας, απαραίτητη προϋπόθεση για να ισχύσουν οι διατάξεις των νόμων 2112/1920, 3198/1955 και 435/1976.

Εάν, όμως, η ανώνυμη εταιρεία καταβάλλει, οικειοθελώς, ένα ποσό, ως αποζημίωση σε αποχωρούν μέλος του διοικητικού συμβουλίου, η αποζημίωση αυτή πρέπει να εγκριθεί με ειδική απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης των μετόχων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

Αμοιβές διευθυντών ανώνυμης εταιρείας

5.1. Αμοιβές διευθυντών λαμβανόμενες ως ποσοστά από τα κέρδη της χρήσεως

Το υπόλοιπο των καθαρών κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση των υποχρεωτικών από το νόμο κρατήσεων για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα διατίθεται σύμφωνα με τους ορισμούς του καταστατικού.

Το καταστατικό μπορεί με ρητή διάταξή του να ορίζει να διατεθεί το «υπόλοιπο των καθαρών κερδών». Είναι δυνατόν, όμως, να αναφέρεται στο καταστατικό ότι το «υπόλοιπο» διανέμεται με απόφαση της γενικής συνέλευσης ή του διοικητικού συμβουλίου.

Στην πρώτη περίπτωση, για να διανεμηθούν κέρδη στους διευθυντές και στους διαχειριστές της ανώνυμης εταιρείας πρέπει τούτο να αναφέρεται στο σχετικό άρθρο του καταστατικού το οποίο καθορίζει τα της διανομής των κερδών. Όταν, όμως, δεν προβλέπεται τίποτα σχετικό, τότε η ανώνυμη εταιρεία για να διανείμει κέρδη στους διευθυντές πρέπει πρώτα να τροποποιήσει το άνω άρθρο του καταστατικού της και στη συνέχεια, βάσει αυτού, να διανείμει κέρδη στα διευθυντικά της στελέχη.

Στη δεύτερη περίπτωση, που το καταστατικό αναφέρει ότι το «υπόλοιπο των καθαρών κερδών» διανέμεται με απόφαση της γενικής συνέλευσης ή του διοικητικού συμβουλίου, χρειάζεται για τη διανομή αυτή να ληφθεί η σχετική απόφαση από το όργανο στο οποίο παραπέμπει το καταστατικό.

5.2. Υποχρεώσεις της ανώνυμης εταιρείας που προκύπτουν από τη διανομή των κερδών στους διευθυντές και στους διαχειριστές

5.2.1. Φορολογικές υποχρεώσεις

Οι διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας που αναφέρονται σε προηγούμενες παραγράφους, σχετικά με την προκαταβολή του φόρου εισοδήματος της ανώνυμης εταιρείας, τη φορολογία των διανεμομένων κερδών, την παρακράτηση του φόρου, τη χαρτοσήμανση των διανεμομένων κερδών, τη δήλωση αυτών με βάση τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. και την τροποποίηση των οικονομικών καταστάσεων, ισχύουν και για τα διανεμόμενα κέρδη στους διευθυντές και διαχειριστές, επειδή στις άνω φορολογικές διατάξεις ρητώς αναφέρεται ότι αυτές ισχύουν και για τα διανεμόμενα κέρδη υπό μορφή ποσοστών στους διαχειριστές και διευθυντές της ανώνυμης εταιρείας.

5.2.2. Ασφαλιστικές υποχρεώσεις

Σε προηγούμενη παράγραφο, αναφέραμε ότι τα μέλη της διοικήσεως της ανώνυμης εταιρείας, δηλαδή οι διευθυντές, γενικοί διευθυντές και οι εντεταλμένοι ή συμπράττοντες σύμβουλοι ασφαλίζονται στο Ι.Κ.Α., εφόσον: α) εξαιρούνται από την ασφάλιση του Ταμείου Εμπόρων και λοιπών Οργανισμών κυρίας ασφαλίσεως, και β) λαμβάνουν από την εταιρεία αμοιβές υποκείμενες στη φορολογία μισθωτών υπηρεσιών.

Επομένως, για τα διανεμόμενα κέρδη, τα οποία λαμβάνουν οι διευθυντές οι συνδεδεμένοι με την ανώνυμη εταιρεία με σύμβαση εξαρτημένης εργασίας, δεν θα υπολογισθούν ασφαλιστικές εισφορές, επειδή τα διανεμόμενα κέρδη αποτελούν για τους διευθυντές εισόδημα κινητών αξιών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

Πρακτικά παραδείγματα

6.1. Πρόεδρος διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης εταιρείας, ο οποίος συγχρόνως προσφέρει υπηρεσίες στην ίδια ανώνυμη εταιρεία με σύμβαση εξαρτημένης εργασίας

Στον πρόεδρο του διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης εταιρείας καταβάλλονται κάθε μήνα: α) Έξοδα παραστάσεως δρχ. 30.000 με απόφαση του διοικητικού συμβουλίου, και β) μισθός βάσει συμβάσεως εξαρτημένης εργασίας δρχ. 500.000 (μείον: ασφαλιστικές εισφορές υπέρ Τ.Α.Ε., δρχ. 50.000). Επίσης, στο τέλος της χρήσεως καταβλήθηκε από τα κέρδη το ποσό δρχ. 1.000.000.

Παρατηρούμε ότι στο άνω μέλος του διοικητικού συμβουλίου καταβάλλονται αμοιβές:

α. Βάσει του άρθρου 24 Ν. 2190/1920, δηλαδή αμοιβές για υπηρεσίες που προσφέρει ως μέλος του διοικητικού συμβουλίου στην ανώνυμη εταιρεία, βάσει του νόμου ή του καταστατικού:

| | |
|---------------------------------|-----------------------|
| - Έξοδα παραστάσεως (30.000x12) | δρχ. 360.000 |
| - Διανεμόμενα κέρδη | δρχ. <u>1.000.000</u> |
| Σύνολο | δρχ. <u>1.360.000</u> |

β. Βάσει του άρθρου 23α του Ν. 2190/1920, δηλαδή αμοιβές για υπηρεσίες που προσφέρει στην ανώνυμη εταιρεία πέρα από αυτές που υποχρεούται από το νόμο και το καταστατικό:

| | |
|---|-----------------------|
| Μισθός βάσει συμβάσεως εξαρτημένης εργασίας (500.000x14) | δρχ. <u>7.000.000</u> |
| Σύνολο | δρχ. <u>7.000.000</u> |

Στη συνέχεια, παραθέτουμε τις διαδικασίες με τις οποίες καταβάλλονται οι άνω αμοιβές.

6.1.1. Μισθός βάσει συμβάσεως εξαρτημένης εργασίας

Για την καταβολή μισθού βάσει συμβάσεως εξαρτημένης εργασίας σε μέλος διοικητικού συμβουλίου, η ανώνυμη εταιρεία πρέπει να εφαρμόσει τις εξής διαδικασίες:

Προέγκριση συμβάσεως εξαρτημένης εργασίας: Για να καταβληθεί μισθός σε μέλος του διοικητικού συμβουλίου πρέπει η γενική συνέλευση των μετόχων (τακτική ή έκτακτη) να έχει προεγκρίνει την καταρτισθείσα μεταξύ ανώνυμης εταιρείας και μέλους σύμβαση εξαρτημένης εργασίας. Επίσης, η γενική συνέλευση μπορεί να επιτρέψει στο διοικητικό συμβούλιο όπως καταρτίσει συμβάσεις με τα μέλη του θέτοντας συγχρόνως και τις αρχές εντός των οποίων πρέπει οι συμβάσεις να καταρτίζονται.

Επομένως, δεν μπορεί να καταβληθεί μισθός σε μέλος διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης εταιρείας αν προηγουμένως η γενική συνέλευση των μετόχων δεν έχει προεγκρίνει τη σύμβαση εξαρτημένης εργασίας (άμεση προέγκριση από τη γενική συνέλευση ή από το διοικητικό συμβούλιο μετά τη χορήγηση άδειας από τη γενική συνέλευση).

Καθορισμός ορίου αποδοχών. Η σύμβαση πρέπει απαραίτητως να αναφέρει το ανώτατο όριο αποδοχών, π.χ. μηνιαίως μισθός δρχ. 700.000 ή ετησίως δρχ. (700.000x12 μισθοδοτικές καταστάσεις) 9.800.000. Αν η σύμβαση καταρτίζεται με άδεια της γενικής συνέλευσης από το διοικητικό συμβούλιο, στο σχετικό πρακτικό της γενικής συνέλευσης είναι απαραίτητο να αναφέρονται τα όρια μισθού εντός των οποίων θα καταρτίζονται οι συμβάσεις αυτές, π.χ. «Η γενική συνέλευση των μετόχων, σύμφωνα με το άρθρο 23α του Ν. 2190/1920, επιτρέπει (ή χορηγεί άδεια) στο διοικητικό συμβούλιο να καταρτίζει συμβάσεις με τα μέλη του με τις εξής προϋποθέσεις:

Ο μισθός δεν μπορεί να υπερβαίνει τις 700.000 δρχ. μηνιαίως (ή 9.800.000 ετησίως) κλπ.».

Στο παράδειγμά μας, ο συμφωνηθείς μισθός είναι δρχ. 500.000. Εάν, επομένως, το όριο μισθού που έχει εγκρίνει η γενική συνέλευση των μετόχων για να συνάπτονται συμβάσεις με τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου είναι δρχ. 700.000, τότε η σύμβαση εξαρτημένης εργασίας έχει νόμιμα καταρτισθεί. Στη συνέχεια, το διοικητικό συμβούλιο μπορεί να αυξάνει το μισθό (π.χ. δρχ. 550.000 ή 650.000 κ.λπ.) μέσα στο όριο δρχ. 700.000 χωρίς να απαιτείται προέγκριση από τη γενική συνέλευση των μετοχών. Στην περίπτωση, όμως, που η σύμβαση εξαρτημένης εργασίας έχει καταρτισθεί απευθείας από τη γενική συνέλευση των μετόχων, τότε οποιαδήποτε μελλοντική αύξηση του μισθού πρέπει να προεγκρίνεται εκ νέου απ'ό τη γενική συνέλευση.

Μισθοδοτική κατάσταση : Κάθε μήνα, η ανώνυμη εταιρεία θα συντάσσει μισθοδοτική κατάσταση με την οποία θα λογιστικοποιεί το μισθό του μέλους του διοικητικού συμβουλίου καθώς και τις κρατήσεις μισθοδοσίας (φόρος, χαρτόσημο, ασφαλιστικές εισφορές, προκαταβολές κλπ.).

Λογιστικοποίηση μισθοδοσίας: Βάσει των στοιχείων των μισθοδοτικών καταστάσεων, η ανώνυμη εταιρεία θα λογιστικοποιήσει τη μισθοδοσία του μέλους διοικητικού συμβουλίου, με το οποίο έχει καταρτίσει σύμβαση εξαρτημένης εργασίας, με την εξής λογιστική εγγραφή :

| <u>Κωδικός</u> | <u>Λογαριασμός</u> | <u>Χρέωση</u> | <u>Πίστωση</u> |
|----------------|-------------------------------|---------------|----------------|
| 60 | Αμοιβές και έξοδα προσωπικού | | |
| 60.00 | Αμοιβές εμμίσθου προσωπικού | | |
| 60.00.00 | Τακτικές αποδοχές | 500.000 | |
| 53 | Πιστωτές διάφοροι | | |
| 53.00 | Αποδοχές προσωπικού πληρωτέες | | |
| 53.00.01 | Μισθοί εμμίσθων διοικήσεως | | 288.600 |

| | | | |
|----------|--|----------------|----------------|
| 54 | Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη | | |
| 54.03 | Φόροι-τέλη αμοιβών προσωπικού | | |
| 54.03.07 | Φόρος άρθρου 37α, παρ. 1, Ν.Δ. 3323/55 (500.000-50.000-6.000) x 35% | | 155.400 |
| 54.03.08 | Χαρτίσημο άρθρου 15ε, παρ. 7, Κ.Χ.Τ. (500.000 x 1,2%) | | 6.000 |
| 55 | Ασφαλιστικοί οργανισμοί και ταμεία | | |
| 55.01 | Λοιπά ταμεία κυρίας ασφαλίσεως | | |
| 55.01.00 | Ταμείο Εμπόρων | | <u>50.000</u> |
| | | <u>500.000</u> | <u>500.000</u> |

Φορολογική αναγνώριση του εξόδου: Επειδή, ο άνω μισθός δρχ. 500.000 έχει προεγκριθεί από τη γενική συνέλευση των μετόχων και, συγχρόνως, υπάρχουν και οι λοιπές προϋποθέσεις όπως αναφέραμε σε προηγούμενη παράγραφο, αναγνωρίζεται το έξοδο δρχ. (500.000 x 14 =) 7.000.000, ως φορολογικά εκπιπτόμενο από τα ακαθάριστα έξοδα.

6.1.2. Έξοδα παραστάσεως

Για την καταβολή των εξόδων παραστάσεως, η ανώνυμη εταιρεία πρέπει να εφαρμόσει τις εξής διαδικασίες:

Απόφαση διοικητικού συμβουλίου: Τα έξοδα παραστάσεως καταβάλλονται με απόφαση του διοικητικού συμβουλίου τελούν, όμως, υπό την αίρεση της εγκρίσεώς τους από τη γενική συνέλευση των μετόχων. Επομένως, δεν μπορούν να καταβληθούν έξοδα παραστάσεως χωρίς απόφαση του διοικητικού συμβουλίου, εκτός αν αναφέρονται στο καταστατικό της ανώνυμης εταιρείας, οπότε δεν χρειάζονται να εγκριθούν από τη γενική συνέλευση των μετόχων.

Η απόφαση του διοικητικού συμβουλίου πρέπει να καθορίζει:

-Το ποσό της αμοιβής (π.χ., δρχ. 30.000).

-Ποιοι σύμβουλοι θα λαμβάνουν τα έξοδα παραστάσεως (αυτοί που συμμετέχουν στις συνεδριάσεις του διοικητικού συμβουλίου ή όλοι οι σύμβουλοι

ανεξάρτητα από τη συμμετοχή τους στις συνεδριάσεις του διοικητικού συμβουλίου).

-Το ανώτατο όριο συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου ανά μήνα για το οποίο οι σύμβουλοι δικαιούνται αμοιβής (π.χ. καταβάλλεται σε κάθε σύμβουλο αμοιβή δρχ. 30.000, για κάθε συνεδρίαση του διοικητικού συμβουλίου στην οποία συμμετέχει και μέχρι πέντε (5) συνεδριάσεις το μήνα).

Νόμιμο δικαιολογητικό: Κάθε μήνα η ανώνυμη εταιρεία πρέπει να εκδίδει «απόδειξη δαπανών άρθρου 15 (παρ. 1 και 2) του Κ.Β.Σ.» (ή αλλιώς ονομαζόμενη «απόδειξη επαγγελματικών δαπανών»), με την οποία θα λογιστικοποιεί τα έξοδα παραστάσεως.

Η γραμμογράφηση της ανω απόδειξης, πρέπει να είναι με βάση τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., η ακόλουθη:

| | |
|-----------------|--------------------|
| «ΕΠΩΝΥΜΙΑ» Α.Ε. | No |
| ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ | (Ενιαία αρίθμηση |
| ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ | κατά διαχειριστική |
| Α.Φ.Μ. | περίοδο |
| Δ.Ο.Υ. (ΕΔΡΑΣ) | |
| Α.Μ.Α.Ε. | |

ΔΙΠΛΟΥΠΗΑΠΟΔΕΙΞΗ ΔΑΠΑΝΩΝ

(άρθρο 15 παρ. 1 και 2 Κ.Β.Σ.)

| | | |
|--|--------------------|------------------------|
| I. ΠΛΗΡΗ ΣΤΟΙΧΕΙΑ | 1) Όνομα | 2) Επώνυμο |
| ΣΥΜΒΑΛΛΟΜΕΝΩΝ | 3) Επάγγελμα..... | 4) Διεύθυνση..... |
| | 5) Α.Φ.Μ. | 6) Αρμόδια Δ.Ο.Υ. |
| II. ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ | | |
| ΠΟΣΟ ΔΑΠΑΝΗΣ | (ολογράφως) | ... (αριθμητικώς) .. |
| III. Μείον: ΦΟΡΟΙ (παρακρατούμενος φόρος | | |
| 35% ή 15%) | | δρχ. (XXXX) |
| ΛΟΙΠΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΕΠΙΒΑΡΥΝΣΕΙΣ | | |
| (π.χ. χαρτόσημο 1,2%) | | δρχ (XXXX) |
| Υπόλοιπο | | δρχ <u>XXXX</u> |
| Τόπος | Ημερομηνία | |
| Ο | Ο | |
| ΕΚΔΟΤΗΣ | ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΣ | |
| (Υπογράφει και στα | (Υπογράφει και στα | |
| δύο αντίτυπα) | δύο αντίτυπα) | |

Σημειώνεται ότι το βάρος αποδείξεως της συναλλαγής φέρει ο εκδότης του στοιχείου, ο οποίος δικαιούται να επιβεβαιώνει τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου, τα οποία, ο τελευταίος υποχρεούται να παρέχει στον εκδότη, φέρνοντας και την ευθύνη για την ακρίβεια αυτών (άρθρο 18, παρ. 9, Κ.Β.Σ.).

Λογιστικοποίηση εξόδων παραστάσεως. Βάσει των στοιχείων των «αποδείξεων δαπανών», η ανώνυμη εταιρεία θα

λογιστικοποιήσει τα έξοδα παραστάσεως με την εξής λογιστική εγγραφή.

| <u>Κωδικός</u> | <u>Λογαριασμός</u> | <u>Χρέωση</u> | <u>Πίστωση</u> |
|----------------|---|---------------|----------------|
| 61 | Αμοιβές και έξοδα τρίτων | | |
| 61.01 | Αμοιβές και έξοδα μη ελευθέρων επαγγελματιών υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου | | |
| 61.01.00 | Αμοιβές συνεδριάσεων μελών διοικητικού συμβουλίου | 30.000 | |
| 54 | Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη | | |
| 54.09 | Λοιποί φόροι-τέλη | | |
| 54.09.01 | Φόρος αμοιβών μελών διοικητικού συμβουλίου (30.000-360) x 35% | | 10.374 |
| 54.09.02 | Χαρτόσημο και ΟΓΑ αμοιβών μελών διοικητικού συμβουλίου (30.000 x 1,2) | | 360 |
| 53 | Πιστωτές διάφοροι | | |
| 53.08 | Δικαιούχοι αμοιβών | | |
| 53.08.XX | (Ονοματεπώνυμο συμβούλου) | | <u>19.266</u> |
| | | <u>30.000</u> | <u>30.000</u> |

Έγκριση από τη γενική συνέλευση. Το άρθρο 24 (παρ. 2) του Ν. 2190/1920 αναφέρει ότι οποιαδήποτε άλλη αμοιβή καταβάλλεται στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου (εκτός κερδών και εκτός από αμοιβές λόγω ειδικών σχέσεων μισθώσεως εργασίας ή εντολής) θεωρείται ότι βαρύνει την ανώνυμη εταιρεία, εφόσον εγκριθεί από τη γενική συνέλευση με ειδική απόφαση.

Επομένως, το διοικητικό συμβούλιο, όταν θα καταρτίσει την ημερήσια διάταξη της τακτικής γενικής συνελεύσεως, θα πρέπει να συμπεριλάβει ως θέμα: « Έγκριση εξόδων παραστάσεως ».

Φορολογική αναγνώριση εξόδου: Τα έξοδα παραστάσεως θα εκπεσθούν φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσεως, κατά τη διάρκεια της οποίας καταβλήθηκαν

στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, εφόσον υπάρχουν οι εξής προϋποθέσεις:

α. Απόφαση διοικητικού συμβουλίου ή του καταστατικού για καταβολή εξόδων παραστάσεως.

β. Νόμιμο δικαιολογητικό.

γ. Λογιστικοποίηση του εξόδου.

δ. Έγκριση της αποφάσεως του διοικητικού συμβουλίου από τη γενική συνέλευση των μετόχων.

Επομένως, έξοδα παραστάσεως που καταβλήθηκαν κατά τη διάρκεια της χρήσεως 19XX, θα επιβαρύνουν φορολογικά τα αποτελέσματα της ίδιας χρήσης (19XX), εφόσον εγκριθούν από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων της 30.6.19X(X+1) με ιδιαίτερη απόφαση. Σημειώνεται ότι όταν τα έξοδα παραστάσεως ορίζονται από το καταστατικό δεν απαιτείται έγκριση αυτών και από τη γενική συνέλευση των μετόχων.

Στην περίπτωση, όμως, που η γενική συνέλευση των μετόχων δεν εγκρίνει την καταβολή εξόδων παραστάσεως στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, τότε η ανώνυμη εταιρεία υποχρεούται να εισπράξει από τους συμβούλους το ποσό των εξόδων παραστάσεως, ως αχρεωστήτως καταβληθέν, και συγχρόνως να υποβάλει για τη χρήση 19XX τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος, δηλώνοντας τα άνω έξοδα παραστάσεως ως «λογιστική διαφορά». Σημειώνεται ότι τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παρ. 2.12. δεν μπορούν να εφαρμοσθούν όταν η γενική συνέλευση δεν εγκρίνει τα έξοδα παραστάσεως, επειδή τα αναφερόμενα στην παρ. 2.12. ισχύουν μόνο για τροποποίηση διανομής κερδών (ή στην περίπτωση που δεν συνέλθει εντός εξαμήνου η γενική συνέλευση των μετόχων).

6.1.3. Διανομή κερδών

Για τη διανομή κερδών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου η ανώνυμη εταιρεία πρέπει να εφαρμόσει την εξής διαδικασία:

Να επιτρέπεται από το καταστατικό η διανομή κερδών. Εάν το σχετικό άρθρο του καταστατικού για τη διανομή κερδών απαγορεύει τη συμμετοχή των μελών του διοικητικού συμβουλίου στα διανεμόμενα κέρδη, τότε δεν μπορεί να καταβληθεί σε αυτούς κανένα ποσό. Η απαγόρευση μπορεί να είναι ρητή, μπορεί, όμως, και εμμέσως να προκύπτει, όταν το σχετικό άρθρο ρυθμίζει την τύχη του υπολοίπου που απομένει μετά την αφαίρεση από τα κέρδη του τακτικού αποθεματικού και πρώτου μερίσματος, π.χ. η δημιουργία εκτάκτου ή ειδικού αποθεματικού ή διανομή προσθέτου μερίσματος κλπ.

Πρόταση του διοικητικού συμβουλίου: Η πρόταση προς τη γενική συνέλευση γίνεται μέσω του πίνακα διανομής κερδών.

Έγκριση από τη γενική συνέλευση : Εγκρίνοντας η γενική συνέλευση τις οικονομικές καταστάσεις, εγκρίνει και τα διανεμόμενα κέρδη στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου. Κατά τη γνώμη μου, στην έγκριση, των διανεμομένων κερδών από τη γενική συνέλευση, π ρέπει να αναφέρεται και ποιο είναι το ποσό που λαμβάνει κάθε σύμβουλος.

Λογιστικοποίηση: Μετά την έγκριση από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων της προτάσεως διανομής κερδών, η ανώνυμη εταιρεία θα καταβάλει το ποσό δρχ. 1.000.000 (από τα διανεμόμενα κέρδη) στο μέλος του διοικητικού συμβουλίου με τις εξής λογιστικές εγγραφές:

| <u>Κωδικός</u> | <u>Λογαριασμός</u> | <u>Χρέωση</u> | <u>Πίστωση</u> |
|----------------|---|---------------|----------------|
| 53 | Πιστωτές διάφοροι | | |
| 53.08 | Δικαιούχοι αμοι βών | | |
| 53.08.00 | (Ονοματεπώνυμο συμβούλου) | 12.000 | |
| 54 | Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη | | |
| 54.09 | Λοιποί φόροι-τέλη | | |
| 54.09.02 | Χαρτόσημο και Ο.Γ.Α. αμοιβών μελών διοικητικού συμβουλίου | | 12.000 |

| | | |
|----------|---------------------------|---------|
| | do | |
| 53 | Πιστωτές διάφοροι | |
| 53.08 | Δικαιούχοι αμοιβών | |
| 53.08.00 | (Ονοματεπώνυμο συμβούλου) | 988.000 |
| 38 | Χρηματικά διαθέσιμα | |
| 38.00 | Ταμείο | |
| 38.00.0 | Κεντρικό Ταμείο | 988.000 |

ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ**ΑΜΟΙΒΕΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΩΝ Ε.Π.Ε.****ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7°****7.1. Γενικά περί διαχείρισεως της Ε.Π.Ε.**

Το άρθρο 6 του Ν. 3190/1955 καθορίζει πώς καταρτίζεται και ποιο είναι το περιεχόμενο του συστατικού εγγράφου, με το οποίο συνίσταται η Ε.Π.Ε.

Στην παρ. 1 του άνω άρθρου σημειώνεται ότι η εταιρική σύμβαση μόνο με συμβολαιογραφικό έγγραφο.

Το εταιρικό έγγραφο (καταστατικό) πρέπει να περιέχει ορισμένα στοιχεία από τα οποία, άλλα μεν είναι υποχρεωτικά, άλλα δε προαιρετικά.

Τα υποχρεωτικά στοιχεία του καταστατικού καθορίζονται στην παρ. 2 του άνω άρθρου και είναι τα εξής:

α) Το όνομα, το επώνυμο και το επάγγελμα των εταίρων, την κατοικία και την ιθαγένεια αυτών.

β) Την εταιρική επωνυμία.

γ) Την έδρα της εταιρείας και το σκοπό αυτής.

δ) Την ιδιότητα της εταιρείας ως περιορισμένης ευθύνης.

ε) Το κεφάλαιο της εταιρείας, τη μερίδα συμμετοχής και τα «τυχόν πλείονα εταιρικά μερίδια εκάστου εταίρου» ως και βεβαίωση των ιδρυτών περί καταβολής του κεφαλαίου.

στ) Το αντικείμενο των σε είδος εισφορών, την αποτίμηση αυτών και το όνομα του εισφέροντος εταίρου, ως και το σύνολο της αξίας των σε είδος εισφορών, και

ζ) τη διάρκεια της εταιρείας.

Η παρ. 3 του άνω άρθρου 6 καθορίζει τα προαιρετικά στοιχεία του καταστατικού.

Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται διατάξεις:

-Περί συμπληρωματικών εισφορών.

-Περί απαγορεύσεως στους εταίρους του ανταγωνισμού.

-Περί απαγορεύσεως της μεταβιβάσεως του εταιρικού μεριδίου.

-Περί εξόδου των εταίρων.

-Περί λύσεως της εταιρείας με αιτία που δεν προβλέπεται από το νόμο.

-Περί ελέγχου της διαχειρίσεως.

7.2. Διαφορές ως προς την εκπροσώπηση (διαχείριση) μεταξύ Ε.Π.Ε., Προσωπικών Εταιρειών και Α.Ε.

Στις προσωπικές εταιρείες, εάν το καταστατικό δεν περιέχει διατάξεις περί διαχειρίσεως, η διαχείριση ανήκει σε καθένα από τους ομορρυθμούς εταίρους, εφόσον συμβάλλονται υπό την εταιρική εταιρεία.

Στις ανώνυμες εταιρείες, η διαχείριση ανήκει σε ιδιαίτερο όργανο, το διοικητικό συμβούλιο.

Στις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, η διαχείριση και εκπροσώπηση της ανήκει, εφόσον δεν συμφωνήθηκε αλλιώς, σε όλους τους εταίρους, οι οποίοι δρουν συλλογικώς.

7.3. Περί αμοιβής διαχειριστή-εταίρου

7.3.1. Γενικά περί αμοιβής διαχειριστή-εταίρου

Στον εταίρο της Ε.Π.Ε. δεν απαγορεύεται να συμμετέχει στη διοίκηση της εταιρείας ή να εργάζεται σε αυτή ως υπάλληλος. Το έργο, όμως, το οποίο προσφέρει, δεν αποτελεί εξαρτημένη εργασία, έστω και εάν, εκτός από τα κέρδη, ο εταίρος λαμβάνει και μισθό για τη διεξαγωγή του έργου τούτου, (Α.Π. 25/1969, τμ.Β', Δ.Ε.Ν. 1969, σελ. 272).

Ο διαχειριστής-εταίρος δικαιούται μισθό, εφόσον τούτο συμφωνήθηκε. Ο τρόπος με τον οποίο αυτός αμείβεται από την εταιρεία (σταθερές ή κυμαινόμενες απο-

δοχές), καθώς και το ύψος του μισθού, πρέπει να αναγράφεται στο καταστατικό, στην περίπτωση που ο διορισμός του γίνεται βάσει διατάξεως αυτού ή στο θεωρημένο «βιβλίο πρακτικών γενικής συνελεύσεως των εταίρων», όταν ο διορισμός του διαχειριστή γίνεται, σύμφωνα με το καταστατικό της εταιρείας, από τη γενική συνέλευση των εταίρων.

Στο σημείο αυτό, πρέπει να σημειώσουμε ότι για τον καθορισμό της αμοιβής του διαχειριστή, ο Ν. 3190/1955 δεν καθορίζει κάποια διαδικασία, παρόμοια με αυτή που θέτει το άρθρο 23α του Ν. 2190/1920 για τις αμοιβές των μελών διοικήσεως της ανώνυμης εταιρείας.

7.3.2. Φορολογία μισθών που καταβάλλονται από 30.6.1992

Από τις 30.6.1992 που ισχύει η διάταξη του άρθρου 10 (παρ. 1) του Ν. 2065/1992, η οποία τροποποίησε τη διάταξη του άρθρου 31 (παρ. 2, περ. ε) του Ν.Δ. 3323/1955, δεν θεωρείται φορολογητέο εισόδημα ο μισθός ή οποιαδήποτε άλλη απολαβή που λαμβάνουν κατά τη διάρκεια της χρήσεως οι διαχειριστές-εταίροι. Επίσης, από την ίδια ημερομηνία, οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων της Ε.Π.Ε. δεν εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα αυτών (άρθρο 10, παρ. 5, Ν. 2065/1992).

Ως εκ τούτου, από τις 30.6.1992, οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές που λαμβάνουν οι διαχειριστές-εταίροι:

- Δεν θεωρούνται ότι αποτελούν έξοδα που μειώνουν τα ακαθάριστα, έσοδα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους της Ε.Π.Ε.

- Δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα για τους διαχειριστές-εταίρους που εισέπραξαν τις άνω αμοιβές.

Επομένως, αν ένας διαχειριστής-εταίρος έλαβε κατά τη διάρκεια της χρήσεως 1993 από την Ε.Π.Ε. μισθούς δρχ. 3.500.000 (καταχωρήθηκαν στο λογαριασμό 61 «Αμοιβές και έξοδα τρίτων»), και το καθαρό αποτέλεσμα

της Ε.Π.Ε. (προ φόρου) όπως αυτό προκύπτει από το λογαριασμό του Ε.Γ.Λ.Σ. 86.99 «Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως» (βλέπε προηγούμενη παρ. 2.3.) είναι δρχ. 26.500.000, τα φορολογητέα κέρδη της Ε.Π.Ε. για την ίδια χρήση είναι δρχ. 30.000.000 τα οποία προέκυψαν ως εξής:

| | |
|-----------------------------------|------------------------|
| Λογιστικά κέρδη χρήσεως 1993 | δρχ. 26.500.000 |
| Πλέον: Μισθός διαχειριστή-εταίρου | δρχ. <u>3.500.000</u> |
| Φορολογητέα κέρδη χρήσεως 1993 | δρχ. <u>30.000.000</u> |

Παρατηρούμε ότι ο άνω μισθός δεν φορολογείται στο όνομα του διαχειριστή-εταίρου, ο οποίος τον εισέπραξε, αλλά στο όνομα του νομικού προσώπου της Ε.Π.Ε.

Τα άνω φορολογητέα κέρδη φορολογούνται κατ αρχάς με συντελεστή 35%.

Με την επιβολή του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, επί των κερδών αυτών, των εταιρών που συμμετέχουν στις Ε.Π.Ε.

Ομως, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 10 του Ν.Δ. 3843/1958, προβλέπεται ότι ειδικά για την εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, ο συντελεστής φορολογίας 35% εφαρμόζεται στο υπόλοιπο των κερδών της που απομένει μετά την αφαίρεση, από τα συνολικά καθαρά κέρδη, επιχειρηματικής αμοιβής, η οποία θεωρείται ότι λαμβάνεται από τους διαχειριστές εταίρους αυτής για τις υπηρεσίες διαχειρίσεως που προσφέρουν στην εταιρεία

Επομένως, για τις Ε.Π.Ε., ο συντελεστής φόρου εισοδήματος 35% υπολογίζεται ως εξής:

| | | |
|--|------|--------------|
| Καθαρά φορολογητέα κέρδη | δρχ. | X |
| Μείον: Επιχειρηματική αμοιβή των φυσικών προσώπων διαχειριστών εταιρών | δρχ. | <u>Y</u> |
| Κέρδη για φορολογία | δρχ. | <u>(X-Y)</u> |

Αναλογών φόρος εισοδήματος

δρχ. $(X-Y) \times 35\%$

7.4. Επιχειρηματική αμοιβή διαχειριστών-εταίρων

Η κυβέρνηση, στην προσπάθειά της να μετριάσει τις αντιδράσεις των επιχειρηματιών για τη φορολογία των κερδών των εμπορικών εταιρειών με τον ενιαίο συντελεστή 35%, νομοθέτησε με το Ν. 2065/1992 την έννοια της επιχειρηματικής αμοιβής.

Έτσι, ενώ αρχικά η πρόθεση ήταν να φορολογείται το σύνολο των φορολογητέων κερδών των εμπορικών επιχειρήσεων με συντελεστή 35%, στη συνέχεια, υποχωρώντας στις αντιδράσεις των επιχειρηματιών, δέχθηκε ένα μέρος των φορολογητέων κερδών να φορολογείται στο όνομα των φυσικών προσώπων διαχειριστών-εταίρων και το υπόλοιπο να φορολογείται στο όνομα του νομικού προσώπου της Ε.Π.Ε. Το μέρος των κερδών που φορολογείται στο όνομα των φυσικών προσώπων διαχειριστών-εταίρων ονομάζεται επιχειρηματική αμοιβή.

Η επιχειρηματική αμοιβή είναι μια φορολογική αμοιβή. Δεν έχει καμία σχέση με τις πραγματικές αμοιβές που λαμβάνουν οι εταίροι από την Ε.Π.Ε. λόγω παροχής διαφόρων υπηρεσιών και οι οποίες λογιστικά παρακολουθούνται στο λογαριασμό 61 «Αμοιβές και έξοδα τρίτων».

Η επιχειρηματική αμοιβή δημιουργείται όταν υπάρχουν κέρδη για φορολογία. Έτσι, αν μία Ε.Π.Ε. κατά τη διάρκεια της χρήσεως δεν έχει καταβάλλει στους εταίρους καμία αμοιβή, και στο τέλος της κλειόμενης χρήσεως το αποτέλεσμα που εμφανίζεται στο λογαριασμό 86 «Αποτελέσματα χρήσεως» είναι ζημιογόνο, η επιχειρηματική αμοιβή θα προκύψει μόνο όταν υπάρχουν «κέρδη για φορολογία». Όταν, δηλαδή, από το ζημιογόνο λογιστικό αποτέλεσμα αφαιρέσουμε έξοδα (αυτοκινήτων, φόρων κλπ.) που η φορολογία εισοδήματος δεν τα θεωρεί ότι είναι «φορολογικά έξοδα», με αποτέλεσμα, στην περίπτωση που τα «μη φορολογικά έξοδα» (λογιστικές διαφο-

ρές) είναι μεγαλύτερα από τη λογιστική ζημιά, να προκύπτει φορολογικό κέρδος, τότε δημιουργείται η «επιχειρηματική αμοιβή». Παρατηρούμε, λοιπόν, ότι ενώ το λογιστικό αποτέλεσμα της Ε.Π.Ε. ήταν αρνητικό και οι εταίροι δεν έλαβαν καμία αμοιβή, εν τούτοις, επειδή, λόγω λογιστικών διαφορών, προέκυψε φορολογικό κέρδος, ένα μέρος των κερδών αυτών αποτελεί, κατά τη φορολογία εισοδήματος, «επιχειρηματική αμοιβή» φορολογούμενη στο όνομα των φυσικών προσώπων διαχειριστών-εταίρων.

Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών της ΕΠΕ. Αν μεταξύ των καθαρών κερδών της και αφορολόγητα ή έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο, τα οποία δεν διανέμονται, καθώς επίσης και η Ε.Π.Ε. σχηματίζει αφορολόγητες εκπτώσεις του Ν. 1892/1990 ή αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων, ο υπολογισμός της επιχειρηματικής αμοιβής θα γίνει στο υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση των πιο πάνω εισοδημάτων ή των αφορολόγητων εκπτώσεων και αφορολόγητων αποθεματικών. Επομένως για τον υπολογισμό της επιχειρηματικής αμοιβής εφαρμόζουμε την εξής διαδικασία:

| | | |
|---|--------|-----------------------------|
| Προσδιορίζονται τα λογιστικά κέρδη | δρχ. | X_1 |
| Πλέον: Δηλώνονται οι λογιστικές διαφορές | δρχ. | $\underline{X_2}$ |
| | δρχ. | X_{1+2} |
| Μείον: Αφαιρούνται τα απαλλασσόμενα έσοδα | δρχ. | (X_3) |
| Μείον: Αφαιρούνται τα αφορολόγητα αποθεματικά | δρχ. | (X_4) |
| Κέρδη για φορολογία | δρχ. | \underline{X} |
| Προσδιορισμός επιχειρηματικής αμοιβής ($X \times 50\%$) | = δρχ. | $\underline{\underline{I}}$ |

Επιχειρηματική αμοιβή που αναλογεί στους εταίρους διαχειριστές: Α με ποσοστό συμμετοχής στα κέρδη μ.%, Β με ποσοστό συμμετοχής στα κέρδη ν%.

| | | |
|------------------------|------|----------------------|
| - Στον Α αναλογεί τ.μ% | δρχ. | ψ_1 |
| - Στον Β αναλογεί τ.ν% | δρχ. | $\underline{\psi_2}$ |

Επιχειρηματική αμοιβή που αναλογεί στους εταίρους

| | | | | |
|--|-------------|----------|------|----------|
| | <u>δρχ.</u> | <u>Υ</u> | δρχ. | <u>Υ</u> |
|--|-------------|----------|------|----------|

| | |
|-----------------------------------|---------------------------|
| Κέρδη για φορολογία | δρχ. $\frac{(X-Y)}{}$ |
| Αναλογών φόρος $(X-Y) \cdot 35\%$ | δρχ. $\underline{\alpha}$ |

7.5. Ποιοι διαχειριστές-εταίροι δικαιούνται την επιχειρηματική αμοιβή

Την επιχειρηματική αμοιβή από την Ε.Π.Ε. την λαμβάνουν οι διαχειριστές-εταίροι, οι οποίοι:

α. Είναι φυσικά πρόσωπα.

β. Συμμετέχουν με τα μεγαλύτερα ποσοστά στα κέρδη της Ε.Π.Ε.

Εταίροι-διαχειριστές φυσικά πρόσωπα. Η επιχειρηματική αμοιβή υπολογίζεται μόνο για φυσικά πρόσωπα που είναι ταυτόχρονα εταίροι και διαχειριστές της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης. Επομένως, αν, για παράδειγμα, ανώνυμη εταιρεία συμμετέχει σε Ε.Π.Ε. και παράλληλα έχει τη διαχείρισή της, η ανώνυμη εταιρεία δεν δικαιούται επιχειρηματική αμοιβή. Επίσης, εταίρος που δεν πρόσφερε υπηρεσίες διαχειριστού δεν δικαιούται επιχειρηματικής αμοιβής.

Εταίροι-διαχειριστές που συμμετέχουν με τα μεγαλύτερα ποσοστά στα κέρδη. Δικαιούχοι της επιχειρηματικής αμοιβής είναι όσοι από τους διαχειριστές-εταίρους συμμετέχουν στα κέρδη της εταιρείας με το μεγαλύτερο ποσοστό συμμετοχής και οι οποίοι δεν μπορεί να είναι περισσότεροι από τρεις.

Εάν, επομένως, σε μία Ε.Π.Ε. με έξι εταίρους, οι οποίοι συμμετέχουν στα κέρδη με τα παρακάτω ποσοστά, από τους τέσσερις διαχειριστές-εταίρους, επιχειρηματική αμοιβή δικαιούνται από το ποσό (χ) των φορολογητέων κερδών οι εξής τρεις:

| α/α | Στοιχεία εταίρου | Ποσοστό Συμμετοχής στα κέρδη | Διαχειριστές εταίροι | Επιχειρηματική αμοιβή |
|-----|------------------|------------------------------|----------------------|--------------------------------------|
| 1 | Α Φυσικό πρόσωπο | 32% | - | - |
| 2 | Β Φυσικό πρόσωπο | 30% | Β | $(\chi \cdot 50\%) \cdot 30\% = E_1$ |
| 3 | Γ Φυσικό πρόσωπο | 28% | - | |
| 4 | Δ Φυσικό πρόσωπο | 5% | Δ | |

| | | | | |
|---|-------------------|------|----|--|
| 5 | Ε Φυσικό πρόσωπο | 3% | Ε | $(\chi \cdot 50\%) \cdot 3\% = E_2$ |
| 6 | ΣΤ Φυσικό πρόσωπο | 2% | ΣΤ | $(\chi \cdot 50\%) \cdot 2\% = E_3$ |
| | Σύνολα | 100% | | Επιχειρηματική αμοιβή = $E_1 + E_2 + E_3$ |

Φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη της Ε.Π.Ε.:

$$[X - (E_1 + E_2 + E_3)] \cdot 35\% = \Phi$$

Ως ποσοστό συμμετοχής του καθενός εταίρου διαχειριστή λαμβάνεται αυτό που διαθέτει κατά το χρόνο εγκρίσεως του ισολογισμού της Ε.Π.Ε.

Σε περίπτωση μη εγκρίσεως του ισολογισμού μέσα σε ένα τρίμηνο από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, λαμβάνονται τα ποσοστά που έχουν οι εταίροι-διαχειριστές κατά την τελευταία ημέρα του τριμήνου. Αν κατά τον ανωτέρω κρίσιμο χρόνο (χρόνος έγκρισης του ισολογισμού ή τελευταίας ημέρας του τριμήνου) υπάρχουν περισσότεροι διαχειριστές εταίροι με ίσα ποσοστά συμμετοχής στα κέρδη της εταιρείας, οι δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής καθορίζονται από την εταιρεία και πρέπει να δηλωθούν με την οικεία αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του νομικού προσώπου της Ε.Π.Ε. Για το λόγο αυτό, πρέπει υποχρεωτικά να συμπληρώνεται η «δήλωση» του νόμιμου εκπροσώπου της εταιρείας που έχει ενσωματωθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του νομικού προσώπου (ΠΙΝΑΚΑΣ V), με τα στοιχεία των διαχειριστών-εταίρων που δικαιούνται επιχειρηματικής αμοιβής.

Επιχειρηματική αμοιβή όταν ο διαχειριστής-εταίρος παύσει να προσφέρει τις υπηρεσίες του διαχειριστή κατά τη διάρκεια της χρήσεως. Είναι ενδεχόμενο κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσεως κάποιος διαχειριστής-εταίρος να διακόψει, για οποιοδήποτε λόγο, να προσφέρει στην Ε.Π.Ε. τις υπηρεσίες του ως διαχειριστής. Στην περίπτωση αυτή, γίνεται δεκτό από το Υπουργείο Οικονομικών (1112918/Πολ.1248/1992, Λογιστικής 1993, σελ. 114), ότι αυτός δικαιούται επιχειρη-

ματικής αμοιβής με την προϋπόθεση βέβαια ότι κατά το χρόνο έγκρισης του ισολογισμού (ή κατά την τελευταία ημέρα του τριμήνου από τη λήξη της κλειόμενης χρήσης) είναι μεταξύ των τριών εταίρων με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής στα κέρδη της Ε.Π.Ε.

Δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής στην Ε.Π.Ε. είναι οι εταίροι φυσικά πρόσωπα, οι οποία κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής χρήσης που προέκυψαν τα κέρδη ήταν διαχειριστές αυτής ή καθ' όλη τη διάρκεια αυτής ή για οποιοδήποτε μικρότερο χρονικό διάστημα και με την προϋπόθεση βέβαια ότι κατά το χρόνο έγκρισης του ισολογισμού που αποκτώνται τα κέρδη είναι μεταξύ των τριών εταίρων με τα μεγαλύτερα ποσοστά συμμετοχής στα κέρδη της Ε.Π.Ε.

Εταίροι-διαχειριστές που συμμετέχουν σε περισσότερες Ε.Π.Ε. ή Ο.Ε. ή Ε.Ε. Όταν ο διαχειριστής-εταίρος συμμετέχει σε περισσότερες της μίας εταιρείες περιορισμένης ευθύνης ή σε άλλες προσωπικές εταιρείες (ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρείες) ως ομόρρυθμο μέλος, αυτός δικαιούται σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 2 του άρθρου 10 του Ν.Δ. 3843/1958, επιχειρηματικής αμοιβής μόνο από μία εταιρεία (είτε Ε.Π.Ε., είτε προσωπική εταιρεία), κατ' επιλογή του. Η επιλογή αυτή δηλώνεται με την οικεία αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της εταιρείας και δεν ανακαλείται. Επομένως, αν για παράδειγμα, διαχειριστής-εταίρος εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, που συμμετέχει ως ομόρρυθμο μέλος και σε ετερόρρυθμη εταιρεία, δηλώσει με την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της Ε.Π.Ε. ότι θα λάβει επιχειρηματική αμοιβή από την εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, αυτός δεν δικαιούται μεταγενέστερα, ήτοι μετά το χρόνο της υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του νομικού προσώπου να μεταβάλει την επιλογή του αυτή και να

ζητήσει επιχειρηματική αμοιβή από την ετερόρρυθμη εταιρεία.

Ενόψει των ανωτέρω, έχουν ενσωματωθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της Ε.Π.Ε. (Πίνακας V) σχετικές δηλώσεις και για τους τρεις διαχειριστές-εταίρους, οι οποίες πρέπει να συμπληρώνονται και να υπογράφονται από αυτούς. -

Διευκρινίζεται ότι η ανωτέρω επιλογή, δηλαδή από ποια εταιρεία επιθυμεί ο διαχειριστής-εταίρος ή ο ομόρρυθμος εταίρος που συμμετέχει και σε άλλες εταιρείες να λάβει επιχειρηματική αμοιβή, είναι δεσμευτική γι' αυτόν για κάθε διαχειριστική χρήση χωριστά. Επομένως, ο ανωτέρω δικαιούχος επιχειρηματικής αμοιβής μπορεί να επιλέξει το επόμενο οικονομικό έτος να λάβει επιχειρηματική αμοιβή από άλλη εταιρεία (Ε.Π.Ε. ή προσωπική εταιρεία) στην οποία συμμετέχει, διαφορετική από εκείνη που είχε επιλέξει το προηγούμενο έτος.

Αν σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, διαχειριστές-εταίροι φυσικά πρόσωπα είναι περισσότεροι από τρεις και κάποιος από τους δικαιούμενους τρεις πρώτους επιχειρηματικής αμοιβής δηλώσει να λάβει επιχειρηματική αμοιβή από άλλη εταιρεία που συμμετέχει, τότε στην περίπτωση αυτή δικαιούται επιχειρηματικής αμοιβής ο αμέσως επόμενος διαχειριστής - εταίρος, από τους υπολοίπους που έχει το μεγαλύτερο ποσοστό συμμετοχής από αυτούς. Π.χ., στην Ε.Π.Ε. «Α», εταίροι αυτής είναι ο Α με ποσοστό συμμετοχής 40%, ο Β με 30%, ο Γ με 20% και ο Δ με 10%. Όλοι οι εταίροι υπήρξαν διαχειριστές της εταιρείας κατά τη διαχειριστική χρήση 1992. Αν ο Α' εταίρος συμμετέχει και σε Ο.Ε. και δηλώσει ότι θα λάβει επιχειρηματική αμοιβή από την Ο.Ε., τότε στη θέση του επεισέρχεται ο αμέσως επόμενος διαχειριστής - εταίρος, ήτοι στο παράδειγμα ο τέταρτος διαχειριστής - εταίρος και επομένως δικαιούχοι επιχειρηματικής αμοιβής από την εται-

ρεία αυτή θα είναι ο Β εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 30%, ο Γ με 20% και ο Δ με 10%.

7.6. Αμοιβές που καταβάλλονται από 30.6.1992

Από τις 30.6.1992, οι μισθοί αυτοί θεωρούνται ότι καταβάλλονται έναντι της επιχειρηματικής αμοιβής, καθόσον, ο λόγος για τον οποίο παρέχονται είναι ο ίδιος, ήτοι οι υπηρεσίες διαχείρισεως της Ε.Π.Ε. και περαιτέρω δεν παρέχεται, με βάση τις διατάξεις της υποπερ. α' της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 35 του Ν.Δ. 3323/1955 η δυνατότητα να εκπεσθούν από τα ακαθάριστα έσοδα της Ε.Π.Ε. (Υπουργείο Οικονομικών 1088411/Πολ. 1185/1992, Λογιστής 1992, σελ. 1254).

Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι μόνο μετά τον προσδιορισμό των φορολογητέων καθαρών κερδών της Ε.Π.Ε. είναι δυνατόν να προσδιοριστεί το ύψος της επιχειρηματικής αμοιβής των διαχειριστών - εταίρων το Υπουργείο Οικονομικών με την άνω εγκύκλιό του έκανε δεκτά τα εξής:

Οι Ε.Π.Ε. κατά το χρόνο που καταβάλλουν τους άνω μισθούς δεν έχουν υποχρέωση να προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου. Έχει, όμως, υποχρέωση η Ε.Π.Ε. για τα ποσά αυτά των μισθών που καταβάλλει στους διαχειριστές, έναντι της δικαιούμενης επιχειρηματικής αμοιβής, να καταβάλλει φόρο στοπ Δημόσιο με ποσοστό 15% πλέον τελών χαρτοσήμου 1,2% ως προκαταβολή φόρου εισοδήματος εκ των καταβαλλομένων μισθών.

Επομένως, τον άνω φόρο και χαρτόσημο η Ε.Π.Ε. δεν θα τα παρακρατήσει από τους μισθούς των εταίρων, αλλά θα τους πληρώσει από τα δικά της διαθέσιμα καταχωρώντας την άνω προκαταβολή φόρων και τελών στα βιβλία της με την εξής λογιστική εγγραφή:

| <u>Κωδικός</u> | <u>Λογαριασμός</u> | <u>Χρέωση</u> | <u>Πίστωση</u> |
|----------------|---|---------------|----------------|
| 33 | Χρεώστες διάφοροι | | |
| 33.13 | Ελληνικό Δημόσιο-προκαταβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι | | |
| 33.13.08 | Προκαταβολή φόρου εισοδήματος επιχειρηματικής αμοιβής | XXXX | |
| 33.13.09 | Προκαταβληθέν χαρτόσημο επιχειρηματικής αμοιβής | XXXX | |
| 38 | Χρηματικά διαθέσιμα | | XXXX |

Οι άνω κρατήσεις θα αποδοθούν με τη διαδικασία που ορίζεται στην παρ. 1 του άρθρου 44 του Ν.Δ. 3323/1955, δηλαδή μέχρι την 15^η ημέρα των μηνών Απριλίου, Ιουλίου, Οκτωβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους θα υποβάλλουν προσωρινές δηλώσεις στη Δ.Ο.Υ., στις οποίες θα περιλαμβάνονται οι καταβληθείσες το προηγούμενο τρίμηνο ακαθάριστες αποδοχές των διαχειριστών εταίρων - οι οποίοι δικαιούνται επιχειρηματικής αμοιβής - ο φόρος εισοδήματος 15% και το χαρτόσημο 1,2% που αναλογούν σε αυτές.

Τα άνω ποσά θεωρούνται ως προκαταβολή φόρου εισοδήματος. Η προκαταβολή αυτή θα λαμβάνεται υπόψη στην εκκαθάριση του «φόρου επιχειρηματικής αμοιβής» που θα γίνεται μετά τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης.

Εκκαθάριση επιχειρηματικής αμοιβής: Ο φορολογικός νόμος ανάφέρει ότι από την «επιχειρηματική αμοιβή της παρ. 2 του άρθρου 10 του Ν.Δ. 3843/1958» παρακρατείται φόρος εισοδήματος 15% και χαρτόσημο 1,2% κατά το χρόνο εγκρίσεως του ισολογισμού της Ε.Π.Ε., και σε περίπτωση μη έγκρισής του, εντός τριών μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης, κατά το χρόνο που λήγει το τρίμηνο αυτό (άρθρο 37α, παρ. 1, περ. δ', του Ν.Δ. 3843/1958, όπως ισχύει με την περ. 22 του άρθρου 10 του Ν. 2065/1992).

Ο άνω φόρος εισοδήματος μετά του αναλογούντος χαρτοσήμου αποδίδονται με τη διαδικασία της παρ. 5 του άρθρου 37α του Ν.Δ. 3323/1955 (και αυτή καθιερώθηκε με το Ν. 2065/1992), δηλαδή η Ε.Π.Ε. πρέπει να υπο-

βάλει εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου του επόμενου από τη γενική συνέλευση μήνα, δήλωση στη Δ.Ο.Υ. στην περιφέρεια της οποίας παρακρατήθηκε ο φόρος και το χαρτόσημο και να τα αποδώσει εφάπαξ. Σημειώνουμε ότι η παρ. 5 του άρθρου 37α δεν αναφέρει πώς γίνεται η απόδοση του χαρτοσήμου, πλην, όμως, αυτό διευκρινίσθηκε με την εγκύκλιο του Υπ. Οικονομικών 1088411/Πολ.1185.1992 (Λογιστής 1992, σελ. 1254).

Η εκκαθάριση του φόρου, καθώς και του χαρτοσήμου της επιχειρηματικής αμοιβής γίνεται με την άνω «δήλωση της παρ. 5 του άρθρου 37α».

Στη δήλωση αυτή αναγράφονται:

α. Τα πλήρη στοιχεία των διαχειριστών-εταίρων των δικαιούμενων επιχειρηματική αμοιβή (ονοματεπώνυμο, όνομα πατρός, διεύθυνση, Α.Φ.Μ., Δ.Ο.Υ. φορολογίας τους).

β. Το συνολικό ποσό της επιχειρηματικής αμοιβής για κάθε εταίρο.

γ. Ο παρακρατούμενος φόρος 15% και χαρτόσημο 1,2%.

Από τον παρακρατούμενο φόρο και το χαρτόσημο θα αφαιρούνται τα αντίστοιχα ποσά που έχουν αποδοθεί στο Δημόσιο, βάσει των τριμηνιαίων δηλώσεων.

Το υπόλοιπο εάν είναι χρεωστικό θα αποδίδεται εφάπαξ ή στην περίπτωση που είναι πιστωτικό θα επιστρέφεται στην εταιρεία ως αχρεωστήτως καταβληθέν.

7.7. Λογιστική εκκαθάρισεως φόρων-τελών επιχειρηματικής αμοιβής.

Όταν η Ε.Π.Ε. προσδιορίσει το αποτέλεσμα (προ φόρου) της κλειόμενης χρήσεως, στη συνέχεια, θα υπολογίσει τα στοιχεία του πίνακα διανομής των αποτελεσμάτων (φόρος εισοδήματος, τακτικό αποθεματικό κλ.π.).

Όπως αναφέραμε και σε προηγούμενη παράγραφο για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος της Ε.Π.Ε., θα

πρέπει να ληφθεί υπόψη η επιχειρηματική αμοιβή των διαχειριστών-εταίρων φυσικών προσώπων.

Ο φόρος εισοδήματος της Ε.Π.Ε. θα καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της με την εξής λογιστική εγγραφή (παρ. 2.2.811 του Ε.Γ.Λ.Σ.):

| <u>Κωδικός</u> | <u>Λογαριασμός</u> | <u>Χρέωση</u> | <u>Πίστωση</u> |
|----------------|---|---------------|----------------|
| 88 | Αποτελέσματα προς διάθεση | | |
| 88.08 | Φόρος εισοδήματος | | |
| 88.08.00 | Κύριος φόρος εισοδήματος | XXXX | |
| 54 | Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη | | |
| 54.07 | Φόρος εισοδήματος Φορολογητέων κερδών | | |
| 54.07.0 | Κύριος φόρος εισοδήματος Φορολογητέων κερδών | | XXXX |

Ο φόρος εισοδήματος 15% και το χαρτόσημο 1,2% που πρέπει να παρακρατηθούν από την επιχειρηματική αμοιβή (άρθρο 37α, παρ. 1, περ. δ', του Ν.Δ. 3323/1955), στην πραγματικότητα είναι υπολογισμοί που γίνονται σε ένα μέρος των φορολογητέων κερδών. Με τον όρο «παρακράτηση», ο νόμος δημιουργεί την εντύπωση ότι από πραγματικά καταβαλλόμενες αμοιβές όπως π.χ. είναι οι αμοιβές των μισθωτών, των ελευθέρων επαγγελματιών κ.λ.π., θα παρακρατηθούν οι άνω κρατήσεις. Δεν συμβαίνει, όμως, αυτό. Όπως αναφέραμε σε προηγούμενη παράγραφο τα φορολογικά κέρδη (χ) της Ε.Π.Ε. χωρίζονται στις εξής δύο κατηγορίες:

| Κέρδη της Ε.Π.Ε. Φορολογούμενα: | Ποσό Φορολογητέων κερδών | Φόρος | Προκαταβολή φόρου εισοδήματος | Παρακράτηση φόρων-τελών | |
|---|--------------------------|----------------------------------|-------------------------------|-------------------------|------------------|
| | | | | Φόρου εισοδήματος | Τελών Χαρτοσήμου |
| Α) Στο όνομα της Ε.Π.Ε. | (x-y) | (x-y) . 35% | (x-y) . 35% . 50% | — | — |
| Β) Στο όνομα των διαχ/στών εταιρών φυσικών προσώπων | υ | Κλίμακας Άρθρου 9 Ν.Δ. 3323/1955 | — | υ . 15% | υ . 1,2% |
| Σύνολο | Χ | | | | |

Από τον άνω πίνακα προκύπτει ότι η «επιχειρηματική αμοιβή» είναι φορολογική αμοιβή, δηλαδή είναι το μέρος των φορολογητέων κερδών της Ε.Π.Ε., το οποίο φορολογείται στο όνομα των διαχειριστών εταίρων φυσικών προσώπων. Για τα κέρδη αυτά παρακρατείται (στην πραγματικότητα προκαταβάλλεται από την Ε.Π.Ε.) για φόρο εισοδήματος το 15% αυτών, ενώ χαρτοσημαίνονται με τέλος 1,2%.

Ο φόρος εισοδήματος (χ-υ).35% με τον οποίο φορολογείται το νομικό πρόσωπο είναι εταιρικό βάρος και θα καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της Ε.Π.Ε. με την προηγούμενη αναφερόμενη λογιστική εγγραφή.

Ο παρακρατούμενος φόρος και το χαρτόσημο της επιχειρηματικής αμοιβής υ. (15%+1,2%) δεν είναι εταιρικά βάρη. Το φόρο αυτόν, καθώς και το χαρτόσημο, η Ε.Π.Ε. τα καταβάλλει στο Δημόσιο για λογαριασμό των διαχειριστών - εταίρων φυσικών προσώπων. Το λογιστικό αυτό γεγονός θα το καταχωρήσει στα βιβλία της με την εξής εγγραφή:

| <u>Κωδικός</u> | <u>Λογαριασμός</u> | <u>Χρέωση</u> | <u>Πίστωση</u> |
|----------------|--|---------------|----------------|
| 33 | Χρεώστες διάφοροι | | |
| 33.07 | Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων | | |
| 33.07.XX | (Ονοματεπώνυμο διαχειριστών εταίρων φυσικών προσώπων) | υ.16,2% | |
| 54 | Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη | | |
| 54.09 | Λοιποί φόροι | | |
| 54.09.13 | Φόρος επιχειρηματικής αμοιβής | | υ.15% |
| 54.09.14 | χαρτόσημο επιχειρηματικής αμοιβής | | υ.1,2% |

Οι άνω εταίροι διαχειριστές υποχρεούνται να καταβάλλουν στην Ε.Π.Ε. τον άνω φόρο και το χαρτόσημο που η τελευταία πλήρωσε για λογαριασμό τους.

Στη συνέχεια, πρέπει να μεταφερθεί από το λογαριασμό 33.13 «Προκαταβεβλημένοι και Παρακρατημένοι φόροι» τα ποσά που έχουν καταβληθεί κατά τη διάρκεια της χρήσεως ως προκαταβολή φόρου εισοδήματος επί των καταβαλλομένων μισθών έναντι των φόρων της επιχειρη-

ματικής αμοιβής. Η μεταφορά θα γίνει στους λογαριασμούς: 54.09.13 και 54.09.14 με την εξής λογιστική εγγραφή:

| <u>Κωδικός</u> | <u>Λογαριασμός</u> | <u>Χρέωση</u> | <u>Πίστωση</u> |
|----------------|---|---------------|----------------|
| 54 | Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη | | |
| 54.09 | Λοιποί φόροι | | |
| 54.09.13 | Φόρος επιχειρηματικής αμοιβής | XXXX | |
| 54.09.14 | Χαρτόσημο επιχειρηματικής αμοιβής | XXXX | |
| 33 | Χρεώστες διάφοροι | | |
| 33.13 | Ελληνικό Δημόσιο - προκαταβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι | | |
| 33.13.08 | Προκαταβολή φόρου εισοδήματος επιχειρηματικής αμοιβής | | XXXX |
| 33.13.09 | Προκαταβληθέν χαρτόσημο Επιχειρηματικής αμοιβής | | XXXX |

Μετά την άνω εγγραφή τα υπόλοιπα των λογαριασμών 54.09.13 και 54.09.14 είναι ίσα με τα ποσά των καταβλητέων φόρων και τελών επιχειρηματικής αμοιβής (άρθρου 37α Ν.Δ. 3323/1955).

Σε περίπτωση που τα υπόλοιπα των άνω λογαριασμών, μετά τις άνω εγγραφές, είναι χρεωστικά, τα υπόλοιπα αυτά, που είναι ίσα με τα αντίστοιχα υπόλοιπα της οικείας δηλώσεως φόρου επιχειρηματικής αμοιβής, αντιστοιχούν με τους επιστρεπτέους στην Ε.Π.Ε. φόρους και χαρτόσημα.

7.8. Χαρτοσήμανση αμοιβής διαχειριστή-εταίρου

Στην παρ. 7 του άρθρου 15ε του Κ.Χ.Τ. αναφέρεται, μεταξύ άλλων, ότι οι αμοιβές που καταβάλλονται προς οιονδήποτε για τη συμμετοχή του στη διεύθυνση εταιρειών, έστω και εάν παρέχονται υπό μορφή ποσοστών ή εξόδων κινήσεως, υπόκεινται σε τέλος 1%.

Το άνω τέλος χαρτοσήμου, αποδίδεται στο Δημόσιο κατά τον ίδιο τρόπο και χρόνο που αποδίδεται και ο παρακρατούμενος επί των αμοιβών φόρος εισοδήματος (απόφαση Υπουργού Οικονομικών Ε.11350/1983, όπως συ-

μπληρώθηκε με την όμοια Ε.3115/1984, η οποία κυρώθηκε με το Ν. 1563/1985, Λογιστής 1985, σελ. 929).

Οι άνω διατάξεις συμπληρώθηκαν με το άρθρο 10, περ. 22, του Ν. 2065/1992, σύμφωνα με το οποίο στην επιχειρηματική αμοιβή, που θεωρείται ότι καταβάλλεται στους διαχειριστές εταίρους των Ε.Π.Ε. κατά τις διατάξεις της παρ. 2, του άρθρου 10, του Ν.Δ. 3843/1958 παρακρατείται, εκτός του φόρου εισοδήματος, και τέλος χαρτοσήμου πλέον εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. 1,2%. Η παρακράτηση των ποσών αυτών από την Ε.Π.Ε. γίνεται κατά το χρόνο έγκρισης του ισολογισμού και σε περίπτωση μη έγκρισής του, εντός τριών (3) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης, κατά το χρόνο που λήγει το τρίμηνο αυτό.

7.8. Χαρτόσημο κερδών Ε.Π.Ε.

Ο προηγούμενος τρόπος καταβολής του χαρτοσήμου της επιχειρηματικής αμοιβής δεν αφορά και τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου 1,2%, που επιβάλλονται επί των κερδών της Ε.Π.Ε., τα οποία καταβάλλονται εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του νομικού προσώπου (Υπ. Οικονομικών 1104398/1992, Λογιστής 1993, σελ. 118).

Επομένως, και μετά τις ρυθμίσεις του Ν. 2065/1992 (άρθρα 7, παρ. 8, και 17, παρ. 3), τα τέλη χαρτοσήμου 1,2% επί των καθαρών κερδών των Ε.Π.Ε. εξακολουθούν να καταβάλλονται εφάπαξ.

Για τον υπολογισμό του άνω χαρτοσήμου λαμβάνονται υπόψη:

| | | |
|--|------|-----------|
| Τα κέρδη του ισολογισμού | δρχ. | X_1 |
| Πλέον: Οι δηλωθείσες λογιστικές διαφορές | δρχ. | X_2 |
| | δρχ. | X_1+X_2 |
| Μείον: Η επιχειρηματική αμοιβή | δρχ. | (X_3) |

Κέρδη για τον υπολογισμό χαρτοσήμου κερδών δρχ. $X_1+X_2-X_3$

Εκκαθάριση επιχειρηματικής αμοιβής: Ο φορολογικός νόμος αναφέρει ότι από την «επιχειρηματική αμοιβή της παρ. 2 του άρθρου 10 του Ν.Δ. 3843/1958» παρακρατείται φόρος εισοδήματος 15% και χαρτόσημο 1,2% κατά το χρόνο εγκρίσεως του ισολογισμού της Ε.Π.Ε., και σε περίπτωση μη έγκρισής του, εντός τριών μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης, κατά το χρόνο που λήγει το τρίμηνο αυτό (άρθρο 37α, παρ. 1, περ. δ', του Ν.Δ. 3843/1958, όπως ισχύει με την περ. 22 του άρθρου 10 του Ν. 2065/1992).

Ο άνω φόρος εισοδήματος μετά του αναλογούντος χαρτοσήμου αποδίδονται με τη διαδικασία της παρ. 5 του άρθρου 37α του Ν.Δ. 3323/1955 (και αυτή καθιερώθηκε με το Ν. 2065/1992), δηλαδή η Ε.Π.Ε. πρέπει να υποβάλει εντός του πρώτου δεκαπενθημέρου του επόμενου από τη γενική συνέλευση μήνα, δήλωση στη Δ.Ο.Υ. στην περιφέρεια της οποίας παρακρατήθηκε ο φόρος και το χαρτόσημο και να τα αποδώσει εφάπαξ. Σημειώνουμε ότι η παρ. 5 του άρθρου 37α δεν αναφέρει πώς γίνεται η απόδοση του χαρτοσήμου, πλην, όμως, αυτό διευκρινίσθηκε με την εγκύκλιο του Υπ. Οικονομικών 1088411/Πολ.1185.1992 (Λογιστής 1992, σελ. 1254).

Η εκκαθάριση του φόρου, καθώς και του χαρτοσήμου της επιχειρηματικής αμοιβής γίνεται με την άνω «δήλωση της παρ. 5 του άρθρου 37α».

Στη δήλωση αυτή αναγράφονται:

α. Τα πλήρη στοιχεία των διαχειριστών-εταίρων των δικαιούμενων επιχειρηματική αμοιβή (ονοματεπώνυμο, όνομα πατρός, διεύθυνση, Α.Φ.Μ., Δ.Ο.Υ. φορολογίας τους).

β. Το συνολικό ποσό της επιχειρηματικής αμοιβής για κάθε εταίρο.

γ. Ο παρακρατούμενος φόρος 15% και χαρτόσημο 1,2%.

Από τον παρακρατούμενο φόρο και το χαρτίοσημο θα αφαιρούνται τα αντίστοιχα ποσά που έχουν αποδοθεί στο Δημόσιο, βάσει των τριμηνιαίων δηλώσεων.

Το υπόλοιπο εάν είναι χρεωστικό θα αποδίδεται εφάπαξ ή στην περίπτωση που είναι πιστωτικό θα επιστρέφεται στην εταιρεία ως αχρεωστήτως καταβληθέν.

7.7. Λογιστική εκκαθάρισεως φόρων-τελών επιχειρηματικής αμοιβής.

Όταν η Ε.Π.Ε. προσδιορίσει το αποτέλεσμα (προ φόρου) της κλειόμενης χρήσεως, στη συνέχεια, θα υπολογίσει τα στοιχεία του πίνακα διανομής των αποτελεσμάτων (φόρος εισοδήματος, τακτικό αποθεματικό κλ.π.).

Όπως αναφέραμε και σε προηγούμενη παράγραφο για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος της Ε.Π.Ε., θα πρέπει να ληφθεί υπόψη η επιχειρηματική αμοιβή των διαχειριστών-εταίρων φυσικών προσώπων.

Ο φόρος εισοδήματος της Ε.Π.Ε. θα καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της με την εξής λογιστική εγγραφή (παρ. 2.2.811 του Ε.Γ.Λ.Σ.):

| <u>Κωδικός</u> | <u>Λογαριασμός</u> | <u>Χρέωση</u> | <u>Πίστωση</u> |
|----------------|---|---------------|----------------|
| 88 | Αποτελέσματα προς διάθεση | | |
| 88.08 | Φόρος εισοδήματος | | |
| 88.08.00 | Κύριος φόρος εισοδήματος | XXXX | |
| 54 | Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη | | |
| 54.07 | Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών | | |
| 54.07.0 | Κύριος φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών | | XXXX |

Ο φόρος εισοδήματος 15% και το χαρτίοσημο 1,2% που πρέπει να παρακρατηθούν από την επιχειρηματική αμοιβή (άρθρο 37α, παρ. 1, περ. δ', του Ν.Δ. 3323/1955), στην πραγματικότητα είναι υπολογισμοί που γίνονται σε ένα μέρος των φορολογητέων κερδών. Με τον όρο

«παρακράτηση», ο νόμος δημιουργεί την εντύπωση ότι από πραγματικά καταβαλλόμενες αμοιβές όπως π.χ. είναι οι αμοιβές των μισθωτών, των ελευθέρων επαγγελματιών κ.λ.π., θα παρακρατηθούν οι άνω κρατήσεις. Δεν συμβαίνει, όμως, αυτό. Όπως αναφέραμε σε προηγούμενη παράγραφο τα φορολογικά κέρδη (χ) της Ε.Π.Ε. χωρίζονται στις εξής δύο κατηγορίες:

| Κέρδη της Ε.Π.Ε. Φορολογούμενα: | Ποσό Φορολογητέων κερδών | Φόρος | Προκαταβολή φόρου εισοδήματος | Παρακράτηση φόρων-τελών | |
|---|--------------------------|---|-------------------------------|-------------------------|------------------|
| | | | | Φόρου εισοδήματος | Τελών Χαρτοσήμου |
| Α) Στο όνομα της Ε.Π.Ε. | ($\chi - \upsilon$) | ($\chi - \upsilon$).35% Φόρος | ($\chi - \upsilon$).35%.50% | — | — |
| Β) Στο όνομα των διαχ/στών εταιρών φυσικών προσώπων | υ | Κλίμακας Άρθρου 9 Ν.Δ.3323/ 1955 | — | υ .15% | υ .1,2% |
| Σύνολο | χ | | | | |

Από τον άνω πίνακα προκύπτει ότι η «επιχειρηματική αμοιβή» είναι φορολογική αμοιβή, δηλαδή είναι το μέρος των φορολογητέων κερδών της Ε.Π.Ε., το οποίο φορολογείται στο όνομα των διαχειριστών εταιρών φυσικών προσώπων. Για τα κέρδη αυτά παρακρατείται (στην πραγματικότητα προκαταβάλλεται από την Ε.Π.Ε.) για φόρο εισοδήματος το 15% αυτών, ενώ χαρτοσημαίνονται με τέλος 1,2%.

Ο φόρος εισοδήματος ($\chi - \upsilon$).35% με τον οποίο φορολογείται το νομικό πρόσωπο είναι εταιρικό βάρος και θα καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία της Ε.Π.Ε. με την προηγούμενη αναφερόμενη λογιστική εγγραφή.

Ο παρακρατούμενος φόρος και το χαρτόσημο της επιχειρηματικής αμοιβής υ. (15%+1,2%) δεν είναι εταιρικά βάρη. Το φόρο αυτόν, καθώς και το χαρτόσημο, η Ε.Π.Ε. τα καταβάλλει στο Δημόσιο για λογαριασμό των διαχειριστών - εταίρων φυσικών προσώπων. Το λογιστικό αυτό γεγονός θα το καταχωρήσει στα βιβλία της με την εξής εγγραφή:

| <u>Κωδικός</u> | <u>Λογαριασμός</u> | <u>Χρέωση</u> | <u>Πίστωση</u> |
|----------------|--|---------------|----------------|
| 33 | Χρεώστες διάφοροι | | |
| 33.07 | Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων | | |
| 33.07.XX | (Ονοματεπώνυμο διαχειριστών εταίρων φυσικών προσώπων) | υ.16,2% | |
| 54 | Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη | | |
| 54.09 | Λοιποί φόροι | | |
| 54.09.13 | Φόρος επιχειρηματικής αμοιβής | | υ.15% |
| 54.09.14 | χαρτόσημο επιχειρηματικής αμοιβής | | υ.1,2% |

Οι άνω εταίροι διαχειριστές υποχρεούνται να καταβάλλουν στην Ε.Π.Ε. τον άνω φόρο και το χαρτόσημο που η τελευταία πλήρωσε για λογαριασμό τους.

Στη συνέχεια, πρέπει να μεταφερθεί από το λογαριασμό 33.13 «Προκαταβεβλημένοι και Παρακρατημένοι φόροι» τα ποσά που έχουν καταβληθεί κατά τη διάρκεια της χρήσεως ως προκαταβολή φόρου εισοδήματος επί των καταβαλλομένων μισθών έναντι των φόρων της επιχειρηματικής αμοιβής. Η μεταφορά θα γίνει στους λογαριασμούς: 54.09.13 και 54.09.14 με την εξής λογιστική εγγραφή:

| <u>Κωδικός</u> | <u>Λογαριασμός</u> | <u>Χρέωση</u> | <u>Πίστωση</u> |
|----------------|-------------------------------|---------------|----------------|
| 54 | Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη | | |
| 54.09 | Λοιποί φόροι | | |
| 54.09.13 | Φόρος επιχειρηματικής αμοιβής | XXXX | |
| 54.09.14 | Χαρτόσημο επιχειρηματικής | | |

| | | |
|----------|---|------|
| | αμοιβής | XXXX |
| 33 | Χρεώστες διάφοροι | |
| 33.13 | Ελληνικό Δημόσιο - προκαταβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι | |
| 33.13.08 | Προκαταβολή φόρου εισοδήματος επιχειρηματικής αμοιβής | XXXX |
| 33.13.09 | Προκαταβληθέν χαρτόσημο Επιχειρηματικής αμοιβής | XXXX |

Μετά την άνω εγγραφή τα υπόλοιπα των λογαριασμών 54.09.13 και 54.09.14 είναι ίσα με τα ποσά των καταβλητέων φόρων και τελών επιχειρηματικής αμοιβής (άρθρου 37α Ν.Δ. 3323/1955).

Σε περίπτωση που τα υπόλοιπα των άνω λογαριασμών, μετά τις άνω εγγραφές, είναι χρεωστικά, τα υπόλοιπα αυτά, που είναι ίσα με τα αντίστοιχα υπόλοιπα της οικείας δηλώσεως φόρου επιχειρηματικής αμοιβής, αντιστοιχούν με τους επιστρεπτέους στην Ε.Π.Ε. φόρους και χαρτόσημα.

7.8. Χαρτοσήμανση αμοιβής διαχειριστή-εταίρου

Στην παρ. 7 του άρθρου 15ε του Κ.Χ.Τ. αναφέρεται, μεταξύ άλλων, ότι οι αμοιβές που καταβάλλονται προς οιονδήποτε για τη συμμετοχή του στη διεύθυνση εταιρειών, έστω και εάν παρέχονται υπό μορφή ποσοστών ή εξόδων κινήσεως, υπόκεινται σε τέλος 1%.

Το άνω τέλος χαρτοσήμου, αποδίδεται στο Δημόσιο κατά τον ίδιο τρόπο και χρόνο που αποδίδεται και ο παρακρατούμενος επί των αμοιβών φόρος εισοδήματος (απόφαση Υπουργού Οικονομικών Ε.11350/1983, όπως συμπληρώθηκε με την όμοια Ε.3115/1984, η οποία κυρώθηκε με το Ν. 1563/1985, Λογιστής 1985, σελ. 929).

Οι άνω διατάξεις συμπληρώθηκαν με το άρθρο 10, περ. 22, του Ν. 2065/1992, σύμφωνα με το οποίο στην επιχειρηματική αμοιβή, που θεωρείται ότι καταβάλλεται στους διαχειριστές εταίρους των Ε.Π.Ε. κατά τις

διατάξεις της παρ. 2, του άρθρου 10, του Ν.Δ. 3843/1958 παρακρατείται, εκτός του φόρου εισοδήματος, και τέλος χαρτοσήμου πλέον εισφορά υπέρ Ο.Γ.Α. 1,2%. Η παρακράτηση των ποσών αυτών από την Ε.Π.Ε. γίνεται κατά το χρόνο έγκρισης του ισολογισμού και σε περίπτωση μη έγκρισής του, εντός τριών (3) μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης, κατά το χρόνο που λήγει το τρίμηνο αυτό.

7.8. Χαρτόσημο κερδών Ε.Π.Ε.

Ο προηγούμενος τρόπος καταβολής του χαρτοσήμου της επιχειρηματικής αμοιβής δεν αφορά και τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου 1,2%, που επιβάλλονται επί των κερδών της Ε.Π.Ε., τα οποία καταβάλλονται εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του νομικού προσώπου (Υπ. Οικονομικών 1104398/1992, Λογιστής 1993, σελ. 118).

Επομένως, και μετά τις ρυθμίσεις του Ν. 2065/1992 (άρθρα 7, παρ. 8, και 17, παρ. 3), τα τέλη χαρτοσήμου 1,2% επί των καθαρών κερδών των Ε.Π.Ε. εξακολουθούν να καταβάλλονται εφάπαξ.

Για τον υπολογισμό του άνω χαρτοσήμου λαμβάνονται υπόψη:

| | | |
|--|------|-----------|
| Τα κέρδη του ισολογισμού | δρχ. | X_1 |
| Πλέον: Οι δηλωθείσες λογιστικές διαφορές | δρχ. | X_2 |
| | δρχ. | X_1+X_2 |
| Μείον: Η επιχειρηματική αμοιβή | δρχ. | (X_3) |

Κέρδη για τον υπολογισμό χαρτοσήμου κερδών δρχ. $\underline{\underline{X_1+X_2-X_3}}$

Σημειώνεται ότι δεν αφαιρούνται:

- Τα απαλλασσόμενα έσοδα.
- Τα αφορολόγητα αποθεματικά.

7.10. Οι διαχειριστές-εταίροι δεν ασφαρίζονται στο ΙΚΑ

Σε προηγούμενη παράγραφο σημειώνουμε ότι ο διαχειριστής-εταίρος, ο κατευθύνων τη δράση και την εξέλιξη της εταιρικής επιχειρήσεως και ο οποίος είναι υπεύθυνος για την τήρηση των προς το συμφέρον των υπαλλήλων της Ε.Π.Ε. ισχυουσών διατάξεων, ταυτίζεται με τον εργοδότη, με αποτέλεσμα το έργο που προσφέρει να μην αποτελεί εξαρτημένη εργασία.

Ως εκ τούτου, όπως έχει δεχθεί το Ι.Κ.Α. (εγκύκλιος 149/ 1969, Λογιστής 1970, σελ. 286), οι διαχειριστές-εταίροι δεν ασφαρίζονται στο Ι.Κ.Α. και εάν ακόμη, εκτός από τα κέρδη, λαμβάνουν και μισθό, αφού δεν εργασία (Α.Π. 25/1969, Δ.Ε.Ν. 1969, σελ. 272).

Κεφάλαιο 8°

Παράδειγμα καταβολής μισθών σε εταίρους κατά τη διάρκεια της χρήσεως και εκκαθάριση της επιχειρηματικής αμοιβής

Δεδομένα ασκήσεως

Η Ε.Π.Ε. ΑΛΦΑ κατά τη της χρήσεως 1.7.1992-30.6.1993 κατέβαλε στους δύο εταίρους διαχειριστές Α (με ποσοστό συμμετοχής 50%) και Β (με ποσοστό συμμετοχής 20%) μηνιαίο μισθό δρχ. 200.000 και 150.000 αντίστοιχα. Για τους μισθούς αυτούς απέδωσε φόρο εισοδήματος 15% και χαρτόσημο 1,2%, ως εξής:

| Εταίροι | Ανάλυση Απόδοση | Γ | Δ | Α | Β | ΣΥΝΟΛΑ |
|---------|--------------------|-------------------------|------------------------|------------------------|------------------------|-----------|
| | | Τρίμηνο | Τρίμηνο | Τρίμηνο | Τρίμηνο | |
| | | <u>1992</u> 15.10.92 | <u>1992</u> 15.1.93 | <u>1993</u> 15.4.93 | <u>1993</u> 15.7.93 | |
| Α | Μισθός | 600.000 | 600.000 | 600.000 | 600.000 | 2.400.000 |
| | Φόρος | 90.000 | 90.000 | 90.000 | 90.000 | 360.000 |
| | Χαρ/μο | 7.200 | 7.200 | 7.200 | 7.200 | 28.800 |
| Β | Μισθός | 450.000 | 450.000 | 450.000 | 450.000 | 1.800.000 |
| | Φόρος | 67.500 | 67.500 | 67.500 | 67.500 | 270.000 |
| | Χαρ/μο | 5.400 | 5.400 | 5.400 | 5.400 | 21.600 |

Τα άνω ποσά φόρου και χαρτοσήμου τα κατέβαλε από ίδια διαθέσιμα με χρέωση των λογαριασμών: 33.13.08 «Προκαταβολή φόρου εισοδήματος επιχειρηματικής αμοιβής» και 33.13.09 «Προκαταβολή χαρτοσήμου επιχειρηματικής αμοιβής».

Στο τέλος της χρήσεως (1.7.1992-30.6.1993), ο «Λογαριασμός Αποτελέσματα Χρήσεως 1.7.1992-30.6.1993» και ο Πίνακας Διαθέσεως Αποτελεσμάτων παρουσίασαν την εξής κίνηση:

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ Ε.Π.Ε. «ΑΛΦΑ»

1.7.1992-30.6.1993

Έσοδα εκμεταλλεύσεως και ανόργανα έσοδα π.χ. δρχ. 100.000.000

Μείον: Έξοδα (διοικητικά, διαθέσεως,

χρηματοοικονομικά, ανόργανα εκτός από τους

μισθούς διαχειριστών εταίρων)

δρχ. (86.800.000)

| | | |
|-----------------------------------|------|--------------------|
| Μισθοί διαχειριστών εταίρων | | |
| - Α δρχ. 2.400.000 | | |
| - Β δρχ. <u>1.800.000</u> | δρχ. | <u>(4.200.000)</u> |
| Καθαρά κέρδη χρήσεως (προ φόρου), | δρχ. | <u>9.000.000</u> |

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

| | | |
|---------------------------------------|------|--------------------|
| Καθαρά κέρδη χρήσεως | δρχ. | 9.000.000 |
| Μείον: Φόρος εισοδήματος | δρχ. | <u>(3.185.000)</u> |
| Κέρδη για διάθεση | δρχ. | <u>5.815.000</u> |
| Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής: | | |
| - Τακτικό αποθεματικό | δρχ. | 290.750 |
| - Διανεμόμενα στους εταίρους κέρδη | δρχ. | <u>5.524.250</u> |
| | δρχ. | <u>5.815.000</u> |

Υπολογισμός φόρου εισοδήματος, επιχειρηματικής αμοιβής και χαρτοσήμων

| | | |
|--|------|----------------|
| Κέρδη ισολογισμού | δρχ. | 9.000.000 |
| Πλέον: Δαπάνες μη αναγνωριζόμενες για έκπτωση: | | |
| - Μισθοί διαχειριστών εταίρων | δρχ. | 4.200.000 |
| - Χαρτόσημο κερδών | δρχ. | 109.200 |
| - Έξοδα αυτοκινήτων μη εκπιπτόμενα | δρχ. | <u>690.800</u> |

| | | |
|---|------|------------|
| Φορολογητέα κέρδη | δρχ. | 14.000.000 |
| Μείον: Επιχειρηματική αμοιβή που αναλογεί στο 50% των φορολογητέων κερδών: $(14.000.000 \times 50\% =)$ = 7.000.000 δρχ. | | |

Εταίρος Επιχειρηματική αμοιβή που αναλογεί στους εταίρους:

| | | | | |
|--|-----------------------------|------------------|------|--------------------|
| A | $(7.000.000 \times 50\% =)$ | (3.500.000) | | |
| B | $(7.000.000 \times 20\% =)$ | <u>1.400.000</u> | δρχ. | <u>(4.900.000)</u> |
| Κέρδη για φορολογία | | | δρχ. | <u>9.100.000</u> |
| Αναλογών φόρος $(9.100.000 \times 35\%)$ | | | δρχ. | <u>3.185.000</u> |

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ

| Εταίρος | Δικαιούμενη Επιχειρηματική αμοιβή | Παρακρατούμενος φόρος | Προκαταβολή φόρου εισοδήματος | Διαφορά Για Καταβολή |
|---------|---|--------------------------|-------------------------------------|----------------------------|
| A | $3.500.000 \times 15\%$ | 525.000 | 360.000 | 165.000 |
| B | $1.400.000 \times 15\%$ | 210.000 | 270.000 | (60.000) |
| Σύνολα | $4.900.000 \times 15\%$ | 735.000 | 630.000 | 105.000 |

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΑΜΟΙΒΗΣ

| Εταίρος | Δικαιούμενη Επιχειρηματική αμοιβή | Παρακρατούμενος φόρος | Προκαταβολή φόρου εισοδήματος | Διαφορά Για Καταβολή |
|---------|---|--------------------------|-------------------------------------|----------------------------|
| A | 3.500.000x1,2% | 42.000 | 28.800 | 13.200 |
| B | 1.400.000x1,2% | 16.800 | 21.600 | (4.800) |
| Σύνολα | 4.900.000x1,2% | 58.800 | 50.400 | 8.400 |

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ ΚΕΡΔΩΝ Ε.Π.Ε.

| | | |
|---|------|--------------------|
| Κέρδη ισολογισμού | δρχ. | 9.000.000 |
| Πλέον: Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές | δρχ. | 5.000.000 |
| Μείον: Επιχειρηματική αμοιβή | δρχ. | <u>(4.900.000)</u> |
| Κέρδη για τον υπολογισμό του «χαρτοσήμου Κερδών» | δρχ. | <u>9.100.000</u> |
| Χαρτόσημο κερδών (9.100.000 x 1,2%) | δρχ. | <u>109.200</u> |

Λογιστικές εγγραφές 30.6.1993

α. Τακτοποίηση φόρων και χαρτοσήμων επιχειρηματικής αμοιβής

| <u>Κωδικός</u> | <u>Λογαριασμός</u> | <u>Χρέωση</u> | <u>Πίστωση</u> |
|----------------|--------------------------------------|---------------|----------------|
| 33 | Χρεώστες διάφοροι | | |
| 33.07 | Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων | | |
| 33.07.00 | Εταίρος Α | 567.000 | |
| 33.07.01 | Εταίρος Β | 226.800 | |
| 54 | Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη | | |
| 54.09 | Λοιποί φόροι | | |
| 54.09.13 | Φόρος επιχειρηματικής αμοιβής | | 735.000 |
| 54.09.14 | Χαρτόσημο επιχειρηματικής αμοιβής | | 58.800 |
| do | | | |
| 54 | Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη | | |
| 54.09 | Λοιποί φόροι | | |
| 54.09.13 | Φόρος επιχειρηματικής αμοιβής | 630.000 | |
| 54.09.14 | Χαρτόσημο επιχειρηματικής αμοιβής | 50.400 | |
| 33 | Χρεώστες διάφοροι | | |

| | | | |
|----------|---|--|---------|
| 33.13 | Ελληνικό Δημόσιο - Προκαταβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι | | |
| 33.13.08 | Προκαταβολή φόρου εισοδήματος επιχειρηματικής αμοιβής | | 630.000 |
| 33.13.09 | Προκαταβολή χαρτοσήμου επιχειρηματικής αμοιβής | | 50.400 |

β. Προκαταβολή φόρου εισοδήματος

| <u>Κωδικός</u> | <u>Λογαριασμός</u> | <u>Χρέωση</u> | <u>Πίστωση</u> |
|----------------|---|---------------|----------------|
| 33 | Χρεώστες διάφοροι | | |
| 33.13 | Ελληνικό Δημόσιο - Προκαταβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι | | |
| 33.13.00 | Προκαταβολή φόρου εισοδήματος | 1.592.500 | |
| 54 | Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη | | |
| 54.08 | Λογαριασμός εκκαθάρισεως φόρων τελών ετησίας δηλώσεως φόρου εισοδήματος | | |
| 54.08.00 | Φόροι-τέλη δηλώσεως φόρου εισοδήματος χρήσεως 1992/1993 | | 1.592.500 |

γ. Χαρτόσημο διανεμόμενων κερδών

| <u>Κωδικός</u> | <u>Λογαριασμός</u> | <u>Χρέωση</u> | <u>Πίστωση</u> |
|----------------|---|---------------|----------------|
| 63 | Φόροι-τέλη. | | |
| 63.98 | Διάφοροι φόροι-τέλη | | |
| 63.98.03 | Χαρτόσημο κερδών | 109.200 | |
| 54 | Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη | | |
| 54.08 | Λογαριασμός εκκαθάρισεως φόρων-τελών ετησίας δηλώσεως φόρου εισοδήματος | | |
| 54.08.00 | Φόροι-τέλη δηλώσεως φόρου εισοδήματος χρήσεως 1992/1993 | | 109.200 |

δ. Φόρος εισοδήματος

| <u>Κωδικός</u> | <u>Λογαριασμός</u> | <u>Χρέωση</u> | <u>Πίστωση</u> |
|----------------|---------------------------|---------------|----------------|
| 88 | Αποτελέσματα προς διάθεση | | |
| 88.08 | Φόρος εισοδήματος | | |

| | | | |
|----------|---|-----------|-----------|
| 88.08.00 | Κύριος φόρος εισοδήματος | 3.185.000 | |
| 54 | Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη | | |
| 54.07 | Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών | | |
| 54.07.00 | Κύριος φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών | | 3.185.000 |
| do | | | |
| 54 | Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη | | |
| 54.07 | Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών | | |
| 54.07.00 | Κύριος φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών | 3.185.000 | |
| 54.08 | Λογαριασμός εκκαθαρίσεως φόρων-τελών ετησίας δηλώσεως φόρου εισοδήματος | | |
| 54.08.00 | Φόροι-τέλη δηλώσεως φόρου εισοδήματος χρήσεως 1992/1993 | | 3.185.000 |

ε. Μεταφορά καθαρού κέρδους χρήσεως

| <u>Κωδικός</u> | <u>Λογαριασμός</u> | <u>Χρέωση</u> | <u>Πίστωση</u> |
|----------------|--|---------------|----------------|
| 86 | Αποτελέσματα χρήσεως | | |
| 86.99 | Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως | | |
| 86.99.00 | Καθαρό αποτέλεσμα χρήσεως 1992/1993 | 9.000.000 | |
| 88 | Αποτελέσματα προς διάθεση | | |
| 88.00 | Καθαρά κέρδη χρήσεως | | |
| 88.00.00 | Καθαρό κέρδος χρήσεως 1992/1993 | | 9.000.000 |

στ. Προσδιορισμός κερδών προς διάθεση

| <u>Κωδικός</u> | <u>Λογαριασμός</u> | <u>Χρέωση</u> | <u>Πίστωση</u> |
|----------------|--|---------------|----------------|
| 88 | Αποτελέσματα προς διάθεση | | |
| 88.00 | Καθαρά κέρδη χρήσεως | | |
| 88.00.00 | Καθαρό κέρδος χρήσεως 1992/1993 | 9.000.000 | |
| 88.99 | Κέρδη προς διάθεση | | |
| 88.99.00 | Κέρδος προς διάθεση χρήσεως 1992/1993 | | 9.000.000 |
| do | | | |
| 88 | Αποτελέσματα προς διάθεση | | |
| 88.99 | Κέρδη προς διάθεση | | |
| 88.99.00 | Κέρδος προς διάθεση | | |

| | | | |
|----------|--------------------------|-----------|-----------|
| | χρήσεως 1992/1993 | 3.185.000 | |
| 88.08 | Φόρος εισοδήματος | | |
| 88.08.00 | Κύριος φόρος εισοδήματος | | 3.185.000 |

ζ. Διάθεση κερδών

| <u>Κωδικός</u> | <u>Λογαριασμός</u> | <u>Χρέωση</u> | <u>Πίστωση</u> |
|----------------|--|---------------|----------------|
| 88 | Αποτελέσματα προς διάθεση | | |
| 88.99 | Κέρδη προς διάθεση | | |
| 88.99.00 | Κέρδος προς διάθεση χρήσεως 1992/1993 | 5.815.000 | |
| 41 | Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων | | |
| 41.02 | Τακτικό αποθεματικό | | |
| 41.02.00 | Τακτικό αποθεματικό από κέρδη χρήσεως 1992/1993 | | 290.750 |
| 53 | Πιστωτές διάφοροι | | |
| 53.14 | Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις προς εταίρους | | |
| 53.14.00 | Εταίρος Α | | 2.762.125 |
| 53.14.01 | Εταίρος Β | | 1.104.850 |
| 53.14.02 | Εταίρος Γ | | 1.657.275 |

**Σύνταξη ατομικών φορολογικών δηλώσεων εταιρών
φορολογική δήλωση εταιρού Α:**

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

| | | |
|---|------|------------------|
| Επιχειρηματική αμοιβή | δρχ. | 3.500.000 |
| Μείον: Χαρτόσημο | δρχ. | <u>(42.000)</u> |
| Εισόδημα εμπορικών επιχειρήσεων από ΕΠΕ «ΑΛΦΑ» | δρχ. | <u>3.458.000</u> |
| Παρακρατηθείς φόρος | δρχ. | <u>525.000</u> |

Αμοιβές για κάλυψη τεκμηρίου

| | |
|---------------------------------|---------------------------------|
| Αμοιβές που <u>εισέπραξε</u> | Αμοιβές <u>φορολογημένες</u> |
|---------------------------------|---------------------------------|

| | | |
|------------------------------|------------------|------------------|
| - Μισθοί | 2.400.000 | - |
| - Επιχειρηματική αμοιβή | - | 3.500.000 |
| - Διανεμόμενα κέρδη | <u>2.762.125</u> | <u>2.762.125</u> |
| Αμοιβές για κάλυψη τεκμηρίου | <u>-</u> | <u>6.262.125</u> |

Φορολογική δήλωση εταίρου Β:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

| | | |
|---|------|------------------|
| Επιχειρηματική αμοιβή | δρχ. | 1.400.000 |
| Μείον: Χαρτόσημο | δρχ. | <u>(16.800)</u> |
| Εισόδημα εμπορικών επιχειρήσεων από ΕΠΕ «ΑΛΦΑ» | δρχ. | <u>1.383.200</u> |
| Παρακρατηθείς φόρος | δρχ. | <u>210.000</u> |

Αμοιβές για κάλυψη τεκμηρίου

| | Αμοιβές που <u>εισέπραξε</u> | Αμοιβές <u>φορολογημένες</u> |
|------------------------------|---------------------------------|---------------------------------|
| - Μισθοί | 1.800.000 | - |
| - Επιχειρηματική αμοιβή | - | 1.400.000 |
| - Διανεμόμενα κέρδη | <u>1.104.850</u> | <u>1.104.850</u> |
| Αμοιβές για κάλυψη τεκμηρίου | <u>-</u> | <u>2.504.850</u> |

Φορολογική δήλωση εταίρου Γ:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Αμοιβές για κάλυψη τεκμηρίου

| | Αμοιβές που <u>εισέπραξε</u> | Αμοιβές <u>φορολογημένες</u> |
|------------------------------|---------------------------------|---------------------------------|
| - Μισθοί | - | - |
| - Επιχειρηματική αμοιβή | - | - |
| - Διανεμόμενα κέρδη | <u>1.657.275</u> | <u>1.657.275</u> |
| Αμοιβές για κάλυψη τεκμηρίου | <u>-</u> | <u>1.657.275</u> |

Κεφάλαιο 9°

Περί αμοιβής διαχειριστή μη εταίρου

9.1. Φορολογική αναγνώριση μισθού διαχειριστή μη εταίρου

Οι μισθοί των διαχειριστών μη εταίρων εκπίπτονται φορολογικώς από τα ακαθάριστα έσοδα των Ε.Π.Ε., εφόσον πληρούνται οι εξής προϋποθέσεις:

α) Πρέπει να καταβάλλονται σε πρόσωπα που βρίσκονται σε σχέση μίσθωσης εργασίας με την επιχείρηση, προσφέροντας σ' αυτήν πραγματικές υπηρεσίες.

β) Η αμοιβή που καταβάλλεται να είναι ανάλογη των υπηρεσιών.

γ) Δεν είναι απαραίτητο, η αμοιβή να προβλέπεται από Νόμο ή σύμβαση. Εκπίπτει και η οικειοθελώς καταβαλλόμενη αμοιβή, εφόσον είναι παραγωγική.

δ) Οι δαπάνες μισθοδοσίας, πρέπει να είναι βέβαιες και εκκαθαρισμένες, κατά το χρόνο της συντάξεως του Ισολογισμού, ως προς το ποσό και την έκταση αυτών.

ε) Η δαπάνη μισθοδοσίας να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία των επιχειρήσεων.

στ) Να τηρούνται τα αποδεικτικά των δαπανών, σύμφωνα με το άρθρο 15, παρ. 4, του Κ.Β.Σ., δηλαδή: απόδειξη πληρωμής ή κατάρτιση μισθοδοτικής καταστάσεως, στην οποία υπογράφουν οι λαμβάνοντες τα ποσά ή όταν καταβάλλονται μέσω τραπεζής αντί της υπογραφής αρκεί η εξουσιοδότηση των μισθωτών για τον τρόπο καταβολής.

ζ) Να έχουν καταβληθεί οι προς το Ι.Κ.Α. ή άλλον ασφαλιστικό οργανισμό εισφορές που αναλογούν στις αμοιβές.

9.2. Παρακράτηση φόρου και χαρτοσήμου από αμοιβές που καταβάλλονται σε διαχειριστές μη εταίρους

Σε αντίθεση με τις αμοιβές που καταβάλλονται στους διαχειριστές-εταίρους και οι οποίες, όπως σημειώσαμε σε προηγούμενο κεφάλαιο, θεωρούνται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, οι αμοιβές που καταβάλλονται σε διαχειριστές μη εταίρους είναι εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, εφόσον η εταιρεία έχει συνάψει με αυτούς σύμβαση εξαρτημένης εργασίας.

Από τις αμοιβές αυτές (των διαχειριστών μη εταίρων με τους οποίους η Ε.Π.Ε. έχει συνάψει σύμβαση εξαρτημένης εργασίας), η εταιρεία θα παρακρατήσει φόρο εισοδήματος κατά τον ίδιο τρόπο με τον οποίο παρακρατάει το φόρο μισθωτών υπηρεσιών στο λοιπό προσωπικό της, δηλαδή σύμφωνα με το άρθρο 43 (παρ. 1, περ. α') του Ν.Δ. 3323/1955 και θα τις χαρτοσημάνει με τέλος 1% (άρθρο 15ε, παρ. 7 Κ.Τ.Χ.).

Εάν, όμως, ο διαχειριστής μη εταίρος δεν είναι συνδιαχειριστής με άλλους εταίρους, δεν είναι υποκατάστατος διαχειριστή εταίρου και δεν συνδέεται με σχέση σύμβασης εργασίας για τα καθήκοντα του διαχειριστή, αλλά ούτε και είναι μισθωτός της εταιρείας για οποιαδήποτε άλλη παροχή υπηρεσίας και δεν ασκεί παράλληλα ελευθέριο επάγγελμα ή κερδοσκοπική επιχείρηση, οι αμοιβές που λαμβάνει για τα καθήκοντά του ως διαχειριστής τρίτος της Ε.Π.Ε. αποτελούν, σύμφωνα με τη διοικητική λύση του Υπουργείου Οικονομικών Σ.3320/1987, (Δελτίο Συνδέσμου Α.Ε. και Ε.Π.Ε. 1988, σελ. 49) εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 45 του Ν.Δ. 3323/1955 με αποτέλεσμα από την αμοιβή αυτή να παρακρατηθούν.

(α) Φόρος εισοδήματος με ποσοστό 15%, με βάση το άρθρο 48 (παρ.1) του Ν.Δ. 3323/1955.

(β) Χαρτόσημο 3,6% (άρθρο 15ε, παρ. 6 και 16 παρ. 3Α του Κ.Τ.Χ. Εγκύκλιος Υπ. Οικονομικών Σ.605/98/Πολ.44/1987, Λογιστής 1987 σελ. 460 και «φορολογία Χαρτοσήμου» Π. Ρέππα, Αθήνα 1991, Τόμος Α, σελ. 415 έως 419). Την άνω αμοιβή η εταιρεία θα την καταχωρήσει στα βιβλία της, εκδίδοντας απόδειξη του άρθρου 15 του Κ.Β.Σ., ενώ πρέπει να τη δηλώσει στη Δημόσια Οικονομία Υπηρεσία με τη δήλωση του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. (βλέπε παρ. 10.1.2).

9.3. Η ασφάλιση στο Ι.Κ.Α. διαχειριστών Ε.Π.Ε. μη εταίρων

Οι διαχειριστές εταιριών περιορισμένης ευθύνης μη εταίροι υπάγονται στην ασφάλιση του Ι.Κ.Α., εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 2 παρ. 1α του Α.Ν. 1846/1951, δηλαδή παρέχουν στην εταιρεία εξαρτημένη εργασία κατά κύριο επάγγελμα και έναντι αμοιβής, έστω και με μειωμένο ωράριο εργασίας.

Αυτά γνωστοποίησε το Ι.Κ.Α. με το υπ' αριθ. Α.22/360/3.2.1988 έγγραφό του (Δελτίο Συνδέσμου Α.Ε. και Ε.Π.Ε. 1988, σελ. 123).

9.4. Σε ποιους λογαριασμούς καταχωρούνται οι αμοιβές των διαχειριστών.

Λογιστική παρακολούθηση μισθών διαχειριστών εταιριών. Σε προηγούμενη ενότητα, αναφέραμε ότι η σύμβαση μεταξύ Ε.Π.Ε. και διαχειριστή μη εταίρου μπορεί να είναι σύμβαση εξαρτημένης εργασίας.

Στην περίπτωση αυτή, ο μισθός που του καταβάλλει η Ε.Π.Ε. θα καταχωρηθεί στα βιβλία της σε υπολογαριασμό του 60 «Αμοιβές και έξοδα προσωπικού».

Ο μισθός, όμως, που καταβάλλεται σε διαχειριστή-εταίρο δεν θα καταχωρηθεί στον άνω λογαριασμό, αφού η σύμβαση μεταξύ Ε.Π.Ε. και διαχειριστή-εταίρου δεν

είναι σύμβαση εξαρτημένης εργασίας (βλέπε προηγούμενη παρ.). Θα καταχωρηθεί, σύμφωνα με το έγγραφο του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας 772/27.1.1986 (Δελτίο Συνδέσμου Α.Ε. και Ε.Π.Ε. 1986, σελ. 39), στους εξής λογαριασμούς:

Αν είναι αμοιβή που υπόκειται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος θα καταχωρηθεί σε ένα από τους υπολογαριασμούς του 61.01, π.χ. του 61.01.02 «αμοιβές διαχειριστή εταίρου». Αν είναι αμοιβή που δεν υπόκειται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος, θα καταχωρηθεί σε ένα από τους υπολογαριασμούς του 61.98, π.χ. 61.98.02 «αμοιβές διαχειριστή εταίρου».

Στους άνω λογαριασμούς (61.01 ή 61.98) θα καταχωρηθούν και οι αμοιβές που καταβάλλονται σε διαχειριστή μη εταίρο στην περίπτωση που δεν συνδέεται με την εταιρεία με σύμβαση εξαρτημένης εργασίας.

Λογιστική παρακολούθηση των απολήψεων εταίρων Ε.Π.Ε. Σύμφωνα με την παρ. 2.2.304 (περ. 7) του Ε.Γ.Λ.Σ., όλες οι χρηματικές δοσοληψίες της Ε.Π.Ε. με τους εταίρους της παρακολουθούνται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 33.07 «Δοσοληπτικοί λογαριασμοί εταίρων». Επομένως, στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται και οι απολήψεις των εταίρων της Ε.Π.Ε. «έναντι κερδών», εφόσον βέβαια η καταβολή τους δεν είναι αντίθετη από το άρθρο 60, περ. 6, του Ν. 3190/195519 (Έγγραφο Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας 1679/27.12.1991, Λογιστής 1992, σελ. 897).

Λογιστική παρακολούθηση επιχειρηματικής αμοιβής. Η προβλεπόμενη από τις νέες φορολογικές διατάξεις «Επιχειρηματική αμοιβή των διαχειριστών εταίρων της Ε.Π.Ε.», η οποία θεωρείται ως εισόδημα εξ εμπορικών επιχειρήσεων, καταχωρείται (κατά το κλείσιμο του ισολογισμού) στην πίστωση του λογαριασμού 53.08 «δι-

καιούχοι αμοιβών» με χρέωση του λογαριασμού 88 «αποτελέσματα προς διάθεση».

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. ΕΜΜ. ΣΑΚΕΛΛΗ: ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΩΝ Α.Ε ΚΑΙ Ε.Π.Ε.
2. ΝΙΚ. ΧΡ. ΤΟΤΣΗ: ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ Α.Ε ΚΑΙ Ε.Π.Ε.,
ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΜΙΣΟΣ
3. ΔΗΜ. ΗΛΙΟΚΑΥΤΟΥ (ΠΤΥΧΙΟΥΧΟΣ ΑΣΟΕΕ), ΧΡΙΣΤ. Δ.
ΗΛΙΟΚΑΥΤΟΥ (ΠΤΥΧΙΟΥΧΟΣ ΑΒΣΠ): ΠΡΑΚΤΙΚΟΣ ΟΔΗΓΟΣ
Ε.Π.Ε.
4. ΜΙΛΤΙΑΔΗΣ Κ. ΛΕΟΝΤΑΡΗΣ (ΟΙΚΟΝΟΜΟΛΟΓΟΣ):
ΑΝΩΝΥΜΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ, ΕΚΔΟΣΕΙΣ ΠΑΜΙΣΟΣ, ΑΘΗΝΑ
1996.
5. ΓΕΩΡΓ. ΣΤ. ΑΛΗΦΑΝΤΗΣ (ΟΡΚΩΤΟΣ ΛΟΓΙΣΤΗΣ):
ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΑΗ Α.Ε. ΚΑΙ Ε.Π.Ε., ΕΚΔΟΣΕΙΣ
ΠΑΜΙΣΟΣ.