

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ: ΔΙΟΙΚΗΣΗ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

ΘΕΜΑ: Α.Ε. - ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΚΕΦΑΛΑΙΑ

ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΑ: ΛΟΥΙΣΑ ΔΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΔΑΝΙΗΛ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

ΥΠΕΡ ΜΕΣΟΛΑΓΓΙΟΥ

ΛΕΒΩΣΙΑ

773

ΜΕΣΟΛΑΓΓΙ 1998

Εισαγωγή:

Στο χώρο της οικονομίας η Ανώνυμη εταιρεία αποτελεί την πιο δυναμική επιχειρηματική μονάδα. Με υποτυπώδη μορφή εμφανίζεται στις εμπορικές πόλεις της Ευρώπης από το ΙΕ' αιώνα και αργότερα τον ΙΗ' αιώνα ιδιαίτερα στην Αγγλία και την Ολλανδία όπου με τις ανακαλύψεις νέων χωρών αρχίζει να αναπτύσσεται. Η βιομηχανική επανάσταση συντέλεσε στην διάδοσή της.

Στη χώρα μας ο Θεσμός της ΑΕ εισήχθη από την εθνοσυνέλευση της Επιδαύρου, και οι πρώτες ΑΕ της χώρας μας είχαν την μορφή τραπεζικών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων όπως η Εθνική Χρηματιστική Τράπεζα 1828, η Εθνική Τράπεζα Ελλάδος 1841 κ.α.

Ως αναφορά το νομικό πλαίσιο που διέπει τις ΑΕ στη χώρα μας άρχισε να διαμορφωθεί. Για σειρά ετών τον θεσμό της ΑΕ ερρhythμίζαν ολιγάριθμα άρθρα του εμπορικού κώδικα ώσπου το 1918 ψηφίστηκε ο νόμος 1348 ο οποίος επέβαλε διοικητική εποπτεία στις ΑΕ καθώς και κάποιες υποχρεώσεις σχετικά με τη σύνταξη του ισολογισμού και ορισμένες ποινικές διατάξεις. Ο νόμος αυτός όμως υπήρξε ατελής γι' αυτό αντικαταστήθηκε από τον νεότερο νόμο 2190/1920 ο οποίος μέχρι σήμερα αποτελεί τον βασικό πυρήνα της νομοθεσίας περί ΑΕ κωδικοποιημένος με το ΒΔ 174/1963.

Προκειμένου όμως να προσαρμοσθεί η περί ΑΕ νομοθεσία μας προς τις οδηγίες της ΕΟΚ έγιναν κάποιες τροποποιήσεις και συμπληρώσεις όπως τα ΠΔ 409/1986 και 498/1987. Παρ' όλα αυτά όμως δεν υπήρξε επεξεργασία ολόκληρου του βασικού νόμου 2190/20 ο οποίος στερείται ομοιομορφίας εφόσον είναι διατυπωμένος σε καθαρεύουσα και δημοτική, δεν έχει εκσυγχρονισθεί σε ορισμένα βασικά θέματα όπως ελεγκτές της εταιρείας από πρόσωπα εκτός ΣΟΛ.

Χαρακτηριστικά της ΑΕ

Τα βασικά χαρακτηριστικά της ΑΕ είναι:

1. Το ίδιο κεφάλαιο της επιχειρήσεως χωρίζεται σε μετοχικό κεφάλαιο και μη μετοχικό κεφάλαιο (αποθεματικά, διαφορές υπέρ το άρτιο, ποσά προοριζόμενα για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, κέρδη εις νέον κλπ).
2. Φορείς του κεφαλαίου της ΑΕ είναι οι μέτοχοι των οποίων τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις εξαρτώνται από το ύψος της κεφαλαιακής τους συμμετοχής.
3. Η ιδιότητα του μετόχου μεταβιβάζεται με τη μεταβίβαση του τίτλου της μετοχής.
4. Η ΑΕ αποτελεί νομικό πρόσωπο του οποίου τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις απορρέουν από το νόμο και το καταστατικό.
5. Ο νόμος ορίζει ρητά ότι η ΑΕ έχει την εμπορική ιδιότητα ανεξάρτητα από το αντικείμενο των εργασιών της.
6. Η οικονομική ευθύνη των μετόχων έναντι των τρίτων περιορίζεται μέχρι το ποσό της συμμετοχής τους στη διαμόρφωση του κεφαλαίου της ΑΕ.

Τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα ΑΕ

Τα πλεονεκτήματα της ΑΕ είναι:

1. Ο μεγάλος βαθμός εμπιστοσύνης που εμπνέει στους συναλλασσόμενους μ' αυτήν (τράπεζες, προμηθευτές, πελάτες κλπ) καθώς και μεταξύ των μετόχων.

2. Το ευκολομεταβίβαστο των μετοχών το οποίο της δίνει τη δυνατότητα βελτίωσης και ανάπτυξης αφού σε περίπτωση οικονομικής δυσχέρειας μπορεί να δανειοδοτηθεί με ενέχυρο της μετοχής της ή να δεχθεί νέους μετόχους.

3. Η περιορισμένη έκταση της ευθύνης των μετόχων της απέναντι στους δανειστές της.

4. Η εγγύηση μεγαλύτερης τάξης και ειλικρίνειας αφού είναι υποχρεωμένη από το νόμο να τηρεί περισσότερα βιβλία από κάθε άλλη μορφή επιχ/σης. Ακόμα ο βαθμός κρατικής παρέμβασης είναι μεγάλος αφού υπόκειται στον έλεγχο από την οικεία νομαρχία και το υπουργείο εμπορίου για τους ισολογισμούς, τις γενικές συνελεύσεις των μετόχων κλπ. και είναι υποχρεωμένη σε τυπικές δημοσιότητες όπως τη δημοσίευση του τύπου του ισολογισμού, στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως του ισολογισμού, κλπ.

5. Η εξασφάλιση καλώς σχέσεων μεταξύ των μετόχων.

Τα μειονεκτήματα της ΑΕ είναι:

1. Το υψηλό κόστος έναρξης, το οποίο είναι νομικά θεσμοθετημένο και διαφέρει ανάλογα με το είδος της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

2. Η υψηλή φορολογική επιβάρυνση που σε πολλές περιπτώσεις οδηγεί σε διπλή φορολόγηση του εισοδήματος των μετόχων, διότι φορολογούνται τα κέρδη των ΑΕ και τα μερίσματα των μετόχων.

3. Η έντονη κρατική παρέμβαση στη λειτουργία των ΑΕ. Ο ρυθμιστικός ρόλος του κράτους, όσον αφορά τις ανώνυμες εταιρείες, ξεκινά από την ίδρυσή τους συνεχίζεται με τη λειτουργία τους και τελειώνει μετά από τη διάλυσή τους.

4. Ο σοβαρός κίνδυνος αλλαγής του ιδιοκτησιακού καθεστώτος, είτε από το κράτος (κρατικοποίηση) είτε από άλλες ανταγωνιστικές επιχειρήσεις. Πολλές πετυχημένες ΑΕ προσελκύουν το ενδιαφέρον, μεγαλομετόχων, οι οποίοι αφού αποκτήσουν την πλειοψηφία των μετοχών, προβαίνουν σε διοικητικές αλλαγές, με αποτέλεσμα να αλλάξει η φυσιογνωμία της επιχ/σης.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

Σύσταση - Όργανα - Μετοχικό κεφάλαιο - Μετοχές

Ίδρυση και οργάνωση της ανώνυμης εταιρείας:

Τα ιδρυτικά μέλη της ΑΕ είναι δυνατόν να είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ο αριθμός των οποίων δεν μπορεί να είναι κατώτερος από δύο. Τα φυσικά πρόσωπα θα πρέπει να έχουν δικαιοπρακτική ικανότητα δηλαδή να έχουν συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας τους.

Η διαδικασία που ακολουθείται προκειμένου να ιδρυθεί μια ΑΕ είναι η παρακάτω:

Στην αρχή συντάσσεται το καταστατικό της, το οποίο αποτελεί το ιδρυτικό συμβόλαιο της εταιρείας. Αυτό υπογράφεται από τα ιδρυτικά μέλη και τον συμπράττοντα δικηγόρο. Στην σύνταξή του παραβρίσκεται και συμβολαιογράφος. Δύο από τα αντίγραφα του καταστατικού υποβάλλονται από τον συμβολαιογράφο ή έναν από τους ιδρυτές στην αρμόδια νομαρχία για να εγκριθεί. Αν τυχόν χρειαστούν διορθώσεις, αυτές θα γίνουν από τον συμβολαιογράφο με συμπληρωματική πράξη, οι οποίες όμως προηγουμένως θα έχουν υπογραφεί από τους ιδρυτές της εταιρείας.

Την άδεια σύστασης την χορηγεί ο Νομάρχης, όσον αφορά όμως τις τραπεζικές και ασφαλιστικές Ανώνυμες Εταιρείες, τις εταιρείες επενδύσεως, χαρτοφυλακίου και αμοιβαίων κεφαλαίων καθώς και τις Ανώνυμες Εταιρείες με μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών η άδεια συστάσεώς τους χορηγείται από τον Υπουργό Εμπορίου.

Στην συνέχεια, η απόφαση του Νομάρχη με την οποία εγκρίνεται η σύσταση της εταιρείας, και το καταστατικό της καταχωρούνται στο τηρούμενο στην αρμόδια υπηρεσία της Νομαρχίας Μητρώο Ανωνύμων εταιρειών (Μ.Α.Ε.). Ανακοίνωση σχετικά με την σύσταση της Α.Ε. αποστέλλεται για δημοσίευση στην εφημερίδα της Κυβέρνησης στο τεύχος Α.Ε. και ΕΠΕ. Η δημοσίευση αυτή γίνεται με επιμέλεια της Υπηρεσίας Εμπορίου αλλά με δαπάνες της ενδιαφερόμενης εταιρείας. Επίσης, η νεοϊδρυθείσα Α.Ε. εγγράφεται στην αρμόδια ΔΟΥ από την οποία λαμβάνει και αριθμό φορολογικού μητρώου και στην οποία θεωρεί τα βιβλία και λοιπά στοιχεία που προβλέπονται από τον Κ.Φ.Σ.

Αν κάποια πρόσωπα ενεργήσουν στο όνομα της υπό ίδρυση εταιρείας τότε αυτά ευθύνονται για τις πράξεις αυτές απεριόριστα και σε ολόκληρο. Μόνη ευθύνεται η εταιρεία για τις πράξεις που έγιναν ρητά στο όνομά της κατά το ιδρυτικό στάδιο και εφόσον μέσα σε 3 μήνες από την απόκτηση της νομικής προσωπικότητας ανέλαβε τις υποχρεώσεις της.

Αντίθετα, καμία υποχρέωση δεν έχει η υπό σύσταση εταιρεία για τις πράξεις που έγιναν πριν την απόκτηση της νομικής προσωπικότητάς της, οι οποίες πράξεις θεωρούνται άκυρες έστω και αν αυτές διενεργήθηκαν στο όνομά της. Αποκτούν σημασία αν μετά τη σύσταση της εταιρείας αναγνωρισθούν από το καταστατικό που εγκρίθηκε ή από το Διοικητικό Συμβούλιο (Δ.Σ.) ή τη Γενική Συνέλευση (Γ.Σ.).

Περιεχόμενα του καταστατικού

Συστατικό έγγραφο της εταιρείας αποτελεί το καταστατικό της το οποίο θα πρέπει να περιβληθεί τον τύπο δημοσίου εγγράφου (συμβολαιογραφικό τύπο). Οι διατάξεις που πρέπει να περιέχει το καταστατικό της Α.Ε είναι:

α. Η εταιρική επωνυμία, η οποία λαμβάνεται από το είδος της επιχειρήσεως που ασκείται. Οποσδήποτε θα πρέπει να περιέχονται οι λέξεις "Ανώνυμη Εταιρεία". Μεταβολή της επωνυμίας επιτρέπεται μετά από απόφαση της Γ.Σ. των μετόχων που λαμβάνεται με συνήθη απαρτία πλειοψηφία, εγκριτική απόφαση του Νομάρχη εφόσον προκύψει τροποποίηση του καταστατικού και δημοσίευση στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Επιτρέπεται η ακριβής απόδοση της ελληνικής επωνυμίας σε ξένη γλώσσα καθώς επίσης η χρησιμοποίηση συγκεκριμένης λέξης ως διακριτικός τίτλος αρκεί αυτή να αναφέρεται στο καταστατικό.

β. Ο σκοπός της Α.Ε., τον οποίο ο νόμος έμμεσα αναφέρει και ορίζει ότι απαιτείται συσχετισμός επωνυμίας και σκοπού (είδους της επιχειρήσεως).

γ. Την έδρα της εταιρείας η οποία προσδιορίζει και την εθνικότητά της και αποτελεί τον τόπο συγκλήσεως των συνεδριάσεων του Δ.Σ. καθώς και της Γ.Σ. των μετόχων. Σε περίπτωση μεταφοράς της έδρας της εταιρείας εντός της ελληνικής επικρατείας απαιτείται απόφαση της Γ.Σ. των μετόχων που λαμβάνεται με τη συνήθη απαρτία και πλειοψηφία, και την τροποποίηση του καταστατικού. Για μεταφορά εκτός Ελλάδος απαιτείται απόφαση της Γ.Σ. των μετόχων με ενισχυμένη απαρτία και πλειοψηφία και τροποποίηση του καταστατικού αυτής.

δ. Τη διάρκειά της, όπου εδώ ο νόμος δεν ορίζει κατώτερο ή ανώτερο όριο διάρκειας ζωής της εταιρείας.

ε. Το ύψος του Μετοχικού Κεφαλαίου και ο τρόπος καταβολής αυτού.

στ. Το είδος των μετοχών, τον αριθμό, την ονομαστική αξία τους και την έκδοσή τους.

ζ. Τον αριθμό των μετοχών κάθε κατηγορίας σε περίπτωση πολλών κατηγοριών.

η. Τη μετατροπή ονομαστικών μετοχών σε ανώνυμες ή αντίστροφα.

θ. Τη σύγκληση, τη συγκρότηση, τη λειτουργία και τις αρμοδιότητες των Γενικών Συνελεύσεων, και του Διοικητικού Συμβουλίου.

ι. Τους ελεγκτές.

Ια. Τα δικαιώματα των μετόχων.

Ιβ. Τον ισολογισμό και τη διάθεση των κερδών.

ιγ. Τη λύση της εταιρείας και την εκκαθάριση της περιουσίας της.

Επίσης στο καταστατικό της εταιρείας θα πρέπει να αναφέρονται:

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

β. Το συνολικό ποσό, τουλάχιστον κατά προσέγγιση, όλων των απαιτούμενων δαπανών για τη σύσταση της εταιρείας οι οποίες και την βαρύνουν.

Τα όργανα της Ανώνυμης εταιρείας

Μετά τη σύσταση της ανώνυμης εταιρείας σύμφωνα με το νόμο αρχίζει η λειτουργία της την οποία διασφαλίζουν τα όργανα της εταιρείας.

Τα όργανα αυτά είναι τα ακόλουθα:

α. Η Γενική Συνέλευση των μετόχων η οποία αποτελεί την ανώτατη εξουσία στην ανώνυμη εταιρεία. Η συνέλευση ασχολείται με κάθε θέμα, το οποίο αναφέρεται στο νόμο και στο καταστατικό.

Για να μετάσχει μέτοχος στη Γ.Σ. πρέπει να καταθέσει τις μετοχές του στο ταμείο της εταιρείας, στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε οποιαδήποτε Ελληνική τραπεζική ανώνυμη εταιρεία πέντε τουλάχιστον ημέρες πριν από τη χρονολογία, που έχει οριστεί για τη συνεδρίαση της συνελεύσεως των μετόχων. Στην πενήνημερη αυτή προθεσμία πρέπει οι μέτοχοι να καταθέσουν στην εταιρεία τις αποδείξεις καταθέσεως.

Μέτοχοι οι οποίοι δεν συμμορφώθηκαν με τις υποδείξεις του νόμου, μπορούν να μετέχουν στη συνέλευση μόνο ύστερα από σχετική απόφαση της συνελεύσεως.

Οι γενικές συνελεύσεις διακρίνονται σε τακτικές, έκτακτες και καταστατικές.

Η τακτική γενική συνέλευση συνέρχεται μία φορά κάθε εταιρική χρήση και μέσα σε έξι το πολύ μήνες από τη λήξη της χρήσεως αυτής. Τα θέματά της είναι:

-η εκλογή του διοικητικού συμβουλίου και των ελεγκτών όταν λήξει η θητεία τους.

-η έγκριση του ισολογισμού, η διάθεση των ετησίων κερδών και η απαλλαγή των μελών του διοικητικού συμβουλίου και των ελεγκτών από κάθε ευθύνη.

Η Γ.Σ. βρίσκεται σε απαρτία και συνεδριάζει μόνιμα στα θέματα της ημερησίας διατάξεως, όταν παρευρίσκονται ή αντιπροσωπεύονται σ' αυτή μέτοχοι που εκπροσωπούν το 1/5 τουλάχιστον του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου.

Αν δεν υπάρξει η νόμιμη απαρτία, η Γ.Σ. συνέρχεται και πάλι εντός είκοσι ημερών από τη χρονολογία της συνεδρίασεως που ματαιώθηκε, βρίσκεται δε σε απαρτία και συνεδριάζει νόμιμα στα θέματα της ημερησίας διατάξεως, οποιοδήποτε και αν είναι το τμήμα του καταβλημένου κεφαλαίου που εκπροσωπείται στη συνέλευση.

Για ειδικά θέματα όπως η μεταβολή της εθνικότητας της εταιρείας, η μεταβολή του αντικειμένου της εταιρείας, η αύξηση των υποχρεώσεων των μετόχων, η αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου, η μεταβολή του τρόπου διαθέσεως των κερδών, η συγχώνευση, η παράταση, και η διάλυση της εταιρείας, πρέπει να παρευρίσκονται μέτοχοι που να εκπροσωπούν τα 2/3 του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, όποτε η Γ.Σ. γίνεται καταστατική.

Αν δεν υπάρξει νόμιμη απαρτία για τα παραπάνω θέματα, η καταστατική Γ.Σ. συνέρχεται πάλι σε είκοσι ημέρες, οπότε αρκεί να παρευρίσκονται μέτοχοι που εκπροσωπούν το 1/2 του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου. Αν και πάλι δεν υπάρξει νόμιμη απαρτία, η συνέλευση συνέρχεται εκ νέου οπότε αρκεί να παρευρίσκονται μέτοχοι που εκπροσωπούν το 1/3 του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου.

Η έκτακτη Γ.Σ. δεν έχει ειδική αρμοδιότητα. Υπάρχει όμως μία περίπτωση για σύγκληση

έκτακτης Γ.Σ., όταν το ενεργητικό μειωθεί στο μισό του καταβλημένου εταιρικού κεφαλαίου, για να αποφασίσει τη διάλυση ή τη συνέχιση της ανώνυμης εταιρείας.

Η καταστατική Γ.Σ. ασχολείται με τα ειδικά θέματα, τα οποία αναφέρω πιο πάνω και διαφέρει από την τακτική και την έκτακτη, όχι μόνο γιατί τα θέματα είναι ορισμένα και αφορούν ιδιαίτερα στις θεμελιώδεις μεταβολές του καταστατικού, αλλά και γιατί οι προϋποθέσεις για συγκρότηση και απαρτία και για τη λήψη αποφάσεων ορίζονται αυστηρότερες από το νόμο.

β. Το διοικητικό συμβούλιο είναι αυτό που εκπροσωπεί στα δικαστήρια αλλά και εξώδικα, την ανώνυμη εταιρεία και ενεργεί συλλογικά. Είναι δυνατό όμως το καταστατικό να ορίσει, ότι ένα ή και περισσότερα μέλη του συμβουλίου ή και τρία πρόσωπα διοικούνται να εκπροσωπούν την εταιρεία γενικά ή σε ορισμένα μόνο θέματα. Το διοικητικό συμβούλιο είναι αρμόδιο κατά νόμο να αποφασίζει για κάθε πράξη που αφορά τη διοίκηση της εταιρείας, τη διαχείριση της περιουσίας της και γενικά την επιδίωξη του σκοπού της. Τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου εκλέγονται από τη Γ.Σ. των μετόχων της εταιρείας. Η θητεία των μελών του διοικητικού συμβουλίου δε μπορεί να υπερβαίνει τα έξι χρόνια, είναι δυνατόν όμως αυτά να επανεκλεγούν.

Το καταστατικό μπορεί να ορίσει ότι μέτοχος ή μέτοχοι έχουν το δικαίωμα να διορίσουν μέλη του διοικητικού συμβουλίου, τα οποία δεν πρέπει όμως να υπερβαίνουν το 1/3 του συνολικού αριθμού των μελών του και ακόμη να ορίσει και τις προϋποθέσεις για την άσκηση του δικαιώματος αυτού, ιδιαίτερα από την άποψη ποσοστού συμμετοχής στο εταιρικό κεφάλαιο, δέσμευσης των μετοχών, κλπ.

Η άσκηση του δικαιώματος αυτού πρέπει να γίνει πριν από την εκλογή του διοικητικού συμβουλίου από την γενική συνέλευση, η οποία στην περίπτωση αυτή περιορίζεται να εκλέξει τα υπόλοιπα μέλη του συμβουλίου. Οι μέτοχοι που έχουν το δικαίωμα αυτό, ορίζουν το διορισμό των συμβούλων στην εταιρεία τρεις ημέρες πριν από την συνεδρίαση της Γ.Σ. και δε συμμετέχουν στην εκλογή των υπολοίπων μελών του συμβουλίου.

Το διοικητικό συμβούλιο βρίσκεται σε απαρτία και συνεδριάζει νόμιμα, όταν παρίστανται ή αντιπροσωπεύονται σ' αυτό οι μισοί συν ένας από τους συμβούλους που το απαρτίζουν. Ποτέ όμως ο αριθμός των συμβούλων που παρίστανται δεν μπορεί να είναι μικρότερος των τριών. Οι αποφάσεις του διοικητικού συμβουλίου πρέπει να παίρνονται με απόλυτη πλειοψηφία των παρόντων μελών. Η αντιπροσώπευση μέλους του διοικητικού συμβουλίου μπορεί να ανατεθεί μόνο σε συμβούλους και καθένας σύμβουλος μπορεί να αντιπροσωπεύει νόμιμα μόνο ένα σύμβουλο.

Το διοικητικό συμβούλιο δικαιούται να μεταβιβάζει σε τρία πρόσωπα την εξουσία του της διοικήσεως και εκπροσωπήσεως της εταιρείας και τέτοια πρόσωπα είναι οι διευθύνοντες σύμβουλοι, οι εντεταλμένοι σύμβουλοι, οι διευθυντές ή οι γενικοί διευθυντές. Ο γενικός διευθυντής ή διευθυντής δεν είναι κατά κανόνα μέλος του διοικητικού συμβουλίου, ενώ οι εντεταλμένοι ή διευθύνοντες σύμβουλοι πρέπει να είναι.

Τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου αμείβονται, η δε αμοιβή τους καθορίζεται από το

καταστατικό. Αν το καταστατικό δεν αναφέρει την αμοιβή, τότε πρέπει η τακτική Γ.Σ., με ειδική απόφαση, να ρυθμίσει το θέμα αυτό και για κάθε σύμβουλο χωριστά, να καταχωρείται η απόφαση στα πρακτικά.

Η χορηγούμενη στα μέλη του συμβουλίου αμοιβή πρέπει να λαμβάνεται από το υπόλοιπο των καθαρών κερδών, μετά την αφαίρεση των κρατήσεων για τακτικό αποθεματικό, 5% επί των καθαρών κερδών και πρώτο μέρος 6% επί του καταβλημένου κεφαλαίου. Οι μέτοχοι που εκπροσωπούν το 1/10 του εταιρικού κεφαλαίου να ζητήσουν από το δικαστήριο την μείωση της αμοιβής.

Το διοικητικό συμβούλιο πρέπει να συνεδριάζει τουλάχιστο μια φορά το μήνα στην έδρα της εταιρείας ύστερα από πρόσκληση του προέδρου ή του αναπληρωτή του.

Το διοικητικό συμβούλιο είναι υποχρεωμένο να καταρτίζει και να εγκρίνει τον ισολογισμό στη λήξη της χρήσεως, να συντάσσει αναλυτική έκθεση προς τη Γ.Σ. των μετοχών, στην οποία να αναλύονται όλα τα ενεργητικά και παθητικά στοιχεία κλπ, και να υποβάλλει αυτά μαζί με την έκθεση των ελεγκτών για έγκριση στη Γ.Σ. των μετόχων.

Απαγορεύσεις οι οποίες αναφέρονται στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου είναι:

-απαγορεύεται στους συμβούλους και διευθυντές της εταιρείας να ενεργούν κατ' επάγγελμα και χωρίς άδεια της Γ.Σ., πράξεις που υπάγονται στους σκοπούς και τις επιδιώξεις της εταιρείας, για δικό τους λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτων και να μετέχουν ως ομόρρυθμοι εταίροι, σε εταιρείες που επιδιώκουν τους ίδιους σκοπούς.

-απαγορεύεται στην ανώνυμη εταιρεία να δίνει δάνεια στους ιδρυτές, στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, στους γενικούς διευθυντές ή διευθυντές αυτής.

Τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου ευθύνονται απέναντι στην εταιρεία κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους για κάθε πταίσμα τους. Η ευθύνη αυτή υπάρχει ιδιαίτερα, όταν ο ισολογισμός περιέχει παραλείψεις ή ψευδείς δηλώσεις που κρύβουν την πραγματική κατάσταση της εταιρείας. Αν όμως το ή τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου αποδείξουν ότι κατέβαλαν επιμέλεια του συνετού οικογενειάρχη, απαλλάσσονται της ευθύνης.

Πράξεις του διοικητικού συμβουλίου ακόμη και αν είναι εκτός του εταιρικού σκοπού δεσμεύουν την εταιρεία απέναντι στους τρίτους.

Περιορισμοί της εξουσίας του διοικητικού συμβουλίου από το καταστατικό ή από απόφαση της Γ.Σ. δεν αντιτάσσονται στους καλόπιστους τρίτους.

γ. Οι ελεγκτές εκλέγονται από την τακτική Γ.Σ. Εκλέγονται δύο τακτικοί με ισάριθμους αναπληρωματικούς, εκτός των ελεγκτών της πρώτης εταιρικής χρήσεως, οι οποίοι αναφέρονται στο καταστατικό ή ορίζονται από την έκτακτη Γ.Σ., η οποία συγκαλείται για το σκοπό αυτό μέσα σε τρεις μήνες από τη σύσταση της εταιρείας.

Οι ελεγκτές αμείβονται πάντοτε από την εταιρεία και το ποσό της αμοιβής τους καθορίζεται με την απόφαση, που τους διορίζει.

Προκειμένου να ληφθεί έγκυρα απόφαση από τη Γ.Σ. σχετικά με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, αυτές θα πρέπει να έχουν ελεγχθεί προηγουμένως από δύο τουλάχιστον ελε-

γκτές.

Οι ανώνυμες εταιρείες δικαιούνται να προσλαμβάνουν τους ελεγκτές τους από το Σ.Ο.Λ. Στην περίπτωση αυτή οι εταιρείες δικαιούνται να προσλαμβάνουν ένα μόνο ορκωτό λογιστή αντί των δύο που προβλέπει ο νόμος. Τους ελεγκτές αυτούς τους εκλέγει η Γ.Σ. από κατάλογο, που αποστέλλει στην εταιρεία το εποπτικό συμβούλιο του Σ.Ο.Λ., πέντε ημέρες πριν από τη συνεδρίαση, ο κατάλογος αυτός περιέχει ονόματα έξι τουλάχιστον ορκωτών λογιστών. Η αμοιβή αυτών καθορίζεται από το εποπτικό συμβούλιο της Σ.Ο.Λ.

Κάθε εταιρεία, η οποία, κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού της δεν υπερβαίνει τα αριθμητικά όρια των δύο από τα παρακάτω τρία κριτήρια.

- | | |
|--|--------------------|
| 1. Σύνολο ενεργητικού | δρχ. 500.000.000 |
| 2. Καθαρός κύκλος εργασιών | δρχ. 1.000.000.000 |
| 3. Μέσος όρος προσωπικού που απασχολήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσεως | 50 άτομα |
- υπάγονται σε έλεγχο από το Σ.Ο.Λ.

Εταιρείες οι οποίες δεν είναι υποχρεωμένες να προσλαμβάνουν τους ελεγκτές από το Σ.Ο.Λ. εκλέγουν ελεγκτή, κατά προτίμηση διπλωματούχο της Ανωτάτης Σχολής Οικονομικών και Εμπορικών Επιστημών, με την προϋπόθεση να έχει συμπληρώσει το τριακοστό έτος της ηλικίας του, να έχει δίπλωμα της Α.Σ.Ο.Ε.Ε. πέντε έτη τουλάχιστον πριν από το διορισμό του.

Οι ελεγκτές οφείλουν να παρακολουθούν τη λογιστική και διαχειριστική κατάσταση της εταιρείας. Έχουν το δικαίωμα να λάβουν γνώση κάθε βιβλίου, λογαριασμού ή εγγράφου, ακόμη και των πρακτικών της Γ.Σ. και του Δ.Σ. Προβαίνουν σε υποδείξεις στο Δ.Σ. της εταιρείας εφόσον διαπιστώσουν παράβαση του νόμου ή του καταστατικού, αναφέρονται στον αρμόδιο Υπουργό Εμπορίου ο οποίος ασκεί την εποπτεία των Α.Ε.

Μετά τη λήξη της χρήσεως πρέπει να ελέγξουν τον ισολογισμό και το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως και να υποβάλλουν στην τακτική Γ.Σ. έκθεση με τα πορίσματα του ελέγχου και ακόμη οφείλουν να επαληθεύουν και τη συμφωνία του περιεχομένου της εκθέσεως του διοικητικού συμβουλίου με τις σχετικές οικονομικές καταστάσεις. Γι' αυτό η έκθεση πρέπει να έχει τεθεί υπόψη τους 30 ημέρες πριν από τη γενική συνέλευση.

Στην έκθεση των ελεγκτών θα πρέπει να αναφέρεται: α. αν τους δόθηκαν οι πληροφορίες προκειμένου να εκτελέσουν το έργο τους, β. αν έλαβαν γνώση του απολογισμού των εργασιών των υποκαταστημάτων (αν υπάρχουν), γ. στην περίπτωση που πρόκειται για βιομηχανική εταιρεία, αν τηρείται κανονικά λογαριασμός κόστους παραγωγής, και δ. αν επήλθε τροποποίηση της μεθόδου της απογραφής σε σχέση με την προηγούμενη χρήση.

Οι ελεγκτές οφείλουν να παρίστανται στη Γ.Σ. και να παρέχουν πληροφορίες σχετικές με τον έλεγχο που ενήργησαν.

Ευθύνονται, κατά την άσκηση των καθηκόντων τους για κάθε πταίσμα και είναι υποχρεωμένοι να αποζημιώσουν την εταιρεία. Η ευθύνη τους αυτή ούτε περιορίζεται αλλά ούτε και τροποποιείται. Η αξίωση της εταιρείας παραγράφεται μετά από δύο χρόνια.

Μετοχές

Το κεφάλαιο της Α.Ε. διαιρείται σε μετοχές, ο κάτοχος κάθε μετοχής, ο μέτοχος, είναι ο έτερος της Α.Ε. Οι μετοχές δίνουν στους μετόχους αναλογικά δικαιώματα τόσο στην περιουσία της Α.Ε. όσο και στα αποτελέσματά της, όπως επίσης στην έκφραση της γνώμης του καθενός στη Γ.Σ. των μετόχων.

Οι μετοχές διακρίνονται σε κατηγορίες με βάση διάφορα κριτήρια, όπως είναι τα ακόλουθα:

Ανάλογα με τον τρόπο μεταβιβάσεως:

1. Ονομαστικές στις οποίες αναγράφεται το όνομα του κομιστή
2. Ανώνυμες χωρίς την αναφορά ονόματος
3. Σε διαταγή, οι οποίες μεταβιβάζονται με οπισθογράφηση.

Ανάλογα με τα δικαιώματα που παρέχουν στον κομιστή.

1. Κοινές, οι οποίες παρέχουν όλα τα δικαιώματα.
2. Προνομιούχες οι οποίες παρέχουν κάποια προνόμια μερικά από αυτά είναι τα ακόλουθα:

θα:

- προνομιακή απόληψη μερίσματος πριν από τις κοινές ακόμα και σε χρήσεις που δεν έχει διανεμηθεί μέρισμα

- έχουν σταθερό μέρισμα ή συμμετέχουν συνολικά ή κατά μέρος στα κέρδη
- έχουν τη δυνατότητα να μετατραπούν σε κοινές.

3. Μετοχές επικαρπίας, οι οποίες εκδίδονται όταν γίνει απόσβεση του Μ.Κ. όπως προβλέπει το καταστατικό. Έχουν δικαίωμα ψήφου αλλά περιορισμένο δικαίωμα συμμετοχής στη διανομή των κερδών. Παίρνουν μέρος στη διανομή των αποθεματικών και του αποτελέσματος της εκκαθάρισης αν είναι θετικό και έχουν δικαίωμα μεταβίβασης.

Ανάλογα με την τιμή εκδόσεώς τους διακρίνονται:

1. Μετοχές εκδιδόμενες στο άρτιο, κάθε μετοχή σε τιμή ίση με την ονομαστική αξία.
2. Μετοχές εκδιδόμενες υπέρ το άρτιο
3. Μετοχές εκδιδόμενες υπό το άρτιο.

Ιδρυτικοί τίτλοι

Οι ιδρυτικοί τίτλοι δεν είναι μετοχές γιατί δεν έχουν ονομαστική αξία. Είναι όμως αξιόγραφα γιατί συμμετέχουν μόνο στη διανομή των κερδών και όχι στην περιουσία της εταιρείας. Η Α.Ε. έχει το δικαίωμα να εκδώσει ιδρυτικούς τίτλους στο στάδιο της ίδρυσής της αριθμό ίσο με το 1/10 του αριθμού των μετοχών της και όχι μεγαλύτερο. Εκδίδονται κατά τη σύσταση της Α.Ε. ή με την αύξηση του κεφαλαίου της εφόσον προβλέπεται από το καταστατικό της.

Οι ιδρυτικοί τίτλοι σαν χαρακτηριστικά τους έχουν τα ακόλουθα:

- Δίνονται ως ανταμοιβή σε πρόσωπα που προσέφεραν υπηρεσίες κατά το στάδιο της ίδρυσης.

- Ο αριθμός τους δεν είναι μεγαλύτερος του 1/10 των μετοχών της Α.Ε.

- Δεν μπορούν να μετατραπούν σε μετοχές.
- Παίρνουν κέρδη έως 25% σ' αυτά αφού πρώτα αφαιρεθούν από αυτά το τακτικό αποθεματικό και το πρώτο μέρισμα.
- Δεν συμμετέχουν στη διανομή της καθαρής περιουσίας.
- Μετά την παρέλευση 10 ετών από την έκδοσή τους η Α.Ε. μπορεί να τους εξαγοράσει και να τους ακυρώσει, σε τιμή που το καταστατικό ορίζει η οποία συνολικά για όλους τους τίτλους ουδέποτε δύναται ν' αποτελέσει ποσό μεγαλύτερο από αυτό που αντιστοιχεί με κεφαλαιοποίηση προς 15% του μέσου ετήσιου μερίσματος που πληρώθηκε στους ιδρυτικούς τίτλους τα τελευταία τρία χρόνια.
- Έχουν απεριόριστη διάρκεια ζωής.
- Οι εξαιρετικοί ιδρυτικοί τίτλοι έχουν ως χαρακτηριστικά τους τα ακόλουθα:
 - Εκδίδονται και κατά το στάδιο της ίδρυσης της Α.Ε. αλλά και στη διάρκεια της λειτουργίας της εφόσον τροποποιηθεί το καταστατικό.
 - Δίνονται σε πρόσωπα τα οποία πρόσφεραν πράγματα αυτούσια ή για τη χρήση τους μόνο.
 - Ο αριθμός τους είναι απεριόριστος.
 - Μπορούν να μετατραπούν σε μετοχές.
 - Συμμετέχουν προνομιακά στη διανομή των κερδών.
 - Δεν συμμετέχουν στη διανομή της καθαρής περιουσίας.
 - Η εξαγορά καθώς και η ακύρωσή τους είναι δυνατή οποτεδήποτε.
 - Έχουν περιορισμένη διάρκεια ζωής γιατί αυτή συμβαδίζει με τη διάρκεια ζωής του πράγματος που παραχωρήθηκε.

Μετοχικό κεφάλαιο της Α.Ε.

Το κεφάλαιο της Α.Ε. αναλαμβάνεται σύμφωνα με το καταστατικό από δύο τουλάχιστον ιδρυτές ή από το κοινό με δημόσια εγγραφή πρέπει να καταβληθεί ολόκληρο ή κατά ένα μέρος. Το κατώτατο όριο του μετοχικού κεφαλαίου Α.Ε. ορίζεται στο ποσό των 10 εκατομμυρίων δραχ. ολοσχερώς καταβεβλημένο κατά τη σύσταση της εταιρείας. Εταιρείες με κατώτερο του οριζομένου εταιρικό κεφάλαιο είναι υποχρεωμένες εντός δύο ετών να αυξήσουν το κεφάλαιό τους αλλιώς ανακαλείται η άδεια σύστασής τους. Αν δεν θελήσουν να προβούν σε αυτή την ενέργεια τότε πρέπει πριν την παρέλευση της διετίας να μετατραπούν σε άλλου τύπου εταιρεία με απόφαση της Γ.Σ.

Μερική καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου θεωρείται η καταβολή κατά τη σύσταση της εταιρείας, καθώς και η καταβολή σε κάθε αύξηση του κεφαλαίου της, τμήματος της ονομαστικής αξίας της μετοχής με ταυτόχρονη ανάληψη από κάθε μέτοχο, της υποχρέωσης για καταβολή της υπόλοιπης αξίας της μετοχής σύμφωνα με τις διατάξεις του καταστατικού. Όταν έχουμε εισφορά σε είδος δεν είναι δυνατή η μερική καταβολή του εταιρικού κεφαλαίου.

Οι προϋποθέσεις που συντρέχουν σε περίπτωση μερικής καταβολής είναι οι εξής:

- η αξία μιας μετοχής μπορεί μέχρι και 10 χρόνια μερικά μόνο καταβλημένη,
 - το τμήμα της αξίας κάθε μετοχής που έχει καταβληθεί δεν μπορεί να είναι κατώτερο από το 1/4 της ονομαστικής αξίας και των είκοσι πέντε δραχμών.

- οι μετοχές μέχρι να εξοφληθούν πρέπει να είναι ονομαστικές.

- αν κάποιος μεταβιβάσει μετοχή του μη εξοφλητέα εξ ολοκλήρου, ευθύνεται αλληλέγγυα με τον κύριο για το οφειλόμενο υπόλοιπο για μια διετία από την χρονολογία που έγινε η εγγραφή στα βιβλία της Α.Ε.,

- σε κάθε διαφήμιση έντυπη, ή άλλο έγγραφο στο οποίο αναφέρεται το ονομαστικό κεφάλαιο πρέπει να αναφέρεται και το καταβλημένο κεφάλαιο.

Το Μετοχικό Κεφάλαιο μιας Α.Ε. είναι δυνατόν να αυξηθεί εάν το καταστατικό το προβλέπει και επίσης μπορεί να αποφασιστεί από καταστατική Γ.Σ. η οποία συνεδριάζει έγκυρα με αυξημένη απαρτία και αποφασίζει με αυξημένη πλειοψηφία. Λόγοι που μπορούν να οδηγήσουν σε αύξηση του Μ.Κ. μπορεί να είναι:

- η ανάγκη αύξησης του κεφαλαίου κινήσεως,

- η ανάγκη αύξησης της πιστοληπτικής ικανότητας της Α.Ε.

- η ανάγκη συγκέντρωσης εσόδων προκειμένου να μπορεί να χρηματοδοτήσει προγράμματα αναπτύξεώς της

- η πολιτική κερδών και μερισμάτων.

Οι τρόποι με τους οποίους μπορεί να πραγματοποιήσει αύξηση του Μ.Κ είναι:

Κεφαλαιοποίηση αποθεματικών

- κεφαλαιοποίηση πληρωτέων μερισμάτων

- κεφαλαιοποίηση της πιστωτικής διαφοράς από αναπροσαρμογή των αξιών του ισολογισμού

- απορρόφηση άλλης εταιρείας

- νέες εισφορές μετόχων

- μετατροπή ομολογιών ή άλλων υποχρεώσεων της Α.Ε σε μετοχές

- μετατροπή υποχρεώσεων της Α.Ε. από εξαγορά ιδρυτικών τίτλων

Σε αντίθεση με την αύξηση του Μ.Κ. η μείωση έχει ιδιαίτερη σημασία για μια εταιρεία. Το ύψος του Μ.Κ. είναι αυτό επικεντρώνουν την προσοχή τους όσοι συναλλάσσονται μαζί της. Γι' αυτό το λόγο δεν αρκεί η λήψη της σχετικής αποφάσεως από τη Γ.Σ. των μετόχων να ληφθεί με πλειοψηφία των 2/3 των ψήφων που εκπροσωπούνται στη συνέλευση της οποίας η απαρτία είναι αυξημένη.

Μείωση του Μετοχικού Κεφαλαίου της Α.Ε.

Η μείωση του Μ.Κ., λόγω της ιδιαίτερης σημασίας που παρουσιάζει ως προς τη διασφάλιση των δανειστών της εταιρείας, υπόκειται σε αυστηρότερες διατυπώσεις από την αύξηση.

Ακριβώς για την προστασία των πιστωτών της εταιρείας, προκειμένου να γίνει μείωση του κεφαλαίου (πραγματική ή ονομαστική) ο ν.2190/20 απαιτεί να συντρέχουν τα ακόλουθα:

1. Να ληφθεί απόφαση από τη Γ.Σ των μετόχων με αυξημένη πλειοψηφία των 2/3 των ψήφων που εκπροσωπούνται στη συνέλευση, της οποίας η απαρτία είναι αυξημένη.

2. Στην πρόσκληση για σύγκληση της Γ.Σ. και στην απόφασή της για τη μείωση του Μ.Κ. πρέπει, με ποινή ακυρότητας, να ορίζεται ο σκοπός της μείωσης και ο τρόπος πραγματοποιήσεώς της.

3. Η απόφαση να συνοδεύεται από έκθεση Ορκωτών Λογιστών στην οποία να βεβαιώνεται η ικανότητα της εταιρείας να ικανοποιήσει τους δανειστές της. Ο Υπουργός Εμπορίου δεν εγκρίνει την απόφαση για μείωση αν, βασιζόμενος στην έκθεση αυτή, κρίνει ότι μετά τη μείωση δεν απομένουν αρκετές εγγυήσεις για την ικανοποίηση των δανειστών.

Η μείωση του κεφαλαίου διακρίνεται σε υποχρεωτική και εκούσια. Υποχρεωτική μείωση έχουμε όταν η εταιρεία δεν κατορθώσει να πουλήσει τις μετοχές του υπερήμερου μετόχου.

Στην εκούσια μείωση μπορούν να οδηγήσουν οι εξής λόγοι

1. Μεγάλο ύψος Μ.Κ. σε σχέση με τις εργασίες της εταιρείας.

2. Απόσβεση ζημιών που εμφανίζονται στον ισολογισμό.

3. Αδυναμία διανομής επαρκών κερδών όταν δεν πραγματοποιούνται σε ικανοποιητικό επίπεδο.

Η μείωση του Μ.Κ. συνδυάζεται κάποτε με ταυτόχρονη ουσιαστική αύξησή του. Αυτό κυρίως γίνεται όταν πρόκειται για μείωση που αποβλέπει στην απόσβεση ζημιών. Επειδή, εφόσον αναγράφονται ζημιές στον ισολογισμό της εταιρείας, δεν επιτρέπεται η διανομή μερισμάτων μέχρι την πλήρη απόσβεση των ζημιών, η οποία αν πρόκειται να συντελεσθεί από τα ετήσια κέρδη μπορεί να καθυστερήσει, η εταιρεία αποσβένει τη ζημιά με μείωση κεφαλαίου και ταυτόχρονα με ουσιαστική αύξηση, αποκαθιστά το κεφάλαιο στο προηγούμενο ή και σε διαφορετικό ύψος, ώστε να συντελεσθεί ουσιαστικά η χρηματοοικονομική εξυγίανσή της.

Πρακτικά η μείωση του Μ.Κ. μπορεί να πραγματοποιηθεί:

1. Με μείωση του αριθμού των μετοχών που μπορεί να γίνει είτε με αντικατάσταση των μετοχών με μικρότερο αριθμό νέων, που δίδονται στους παλαιούς μετόχους κατ' αναλογία των παλαιών μετοχών οι οποίες αποσύρονται, είτε με συνένωση περισσότερων μετοχών και αντικατάστασή τους με μία νέα της οποίας η ονομαστική αξία είναι μικρότερη από το σύνολο των ονομαστικών αξιών των μετοχών που συνενώνονται.

2. Με ισόποση μείωση της ονομαστικής αξίας όλων των μετοχών.

3. Με αγορά αριθμού μετοχών που η ονομαστική τους αξία αντιπροσωπεύει το ποσό μείωσης του Μ.Κ. Οι μετοχές αυτές, μετά την απόκτησή τους, ακυρώνονται.

Κατά τη μείωση του Μ.Κ. το ύψος του δεν θα πρέπει να κατέλθει κάτω από το κατώτατο όριο που ορίζει ο νόμος (10.000.000 δρχ.) εκτός αν η μείωση συνδυάζεται με ταυτόχρονη αύξηση που επαναφέρει το Μ.Κ. στο παραπάνω όριο. Επίσης, όταν η αύξηση γίνεται με μείωση της ονομαστικής αξίας η νέα ΟΑ των μετοχών δεν θα πρέπει να είναι κατώτερη των 100 δρχ. (κατώτατο όριο ΟΑ της μετοχής).

Οι λογιστικές εγγραφές μείωσης κεφαλαίου έχουν ως εξής:

1. Όταν αποδίδεται τμήμα του Μ.Κ. στους μετόχους: Έστω ότι ΑΕ με Μ.Κ. 20.000.000 δρχ. αποφασίζει τη μείωση αυτού κατά 5.000.000 δρχ. Ανεξαρτήτως του τρόπου με τον οποίο έγινε η μείωση του κεφαλαίου οι εγγραφές είναι οι εξής:

40.00	Καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο κοινών μετοχών	5.000.000	
40.01	Καταβλημένο Μ.Κ. προνομιούχων μετοχών		
	53.16 Μέτοχοι - αξία μετοχών τους προς απόδοση λόγω μειώσεως του κεφαλαίου		5.000.000
53.16	Μέτοχοι - αξία μετοχών τους προς απόδοση λόγω μειώσεως του κεφαλαίου	5.000.000	
	38.00 Ταμείο		5.000.000

2. Όταν συμφιλιζεται ζημιά:

Έστω ότι η Γ.Σ. της Α.Ε. "Ψ" αποφάσισε την κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων δρχ. 5.000.000, που εμφανίζονται στο λογ/σμό «υπόλοιπα ζημιών προηγούμενων χρήσεων» με ισόποση μείωση του Μ.Κ.

40.00	Καταβλημένο Μ.Κ. κοινών μετοχών	5.000.000	
	53.16 Μέτοχοι - αξία μετοχών τους προς απόδοση λόγω μειώσεως του κεφαλαίου		5.000.000
53.16	Μέτοχοι - αξία μετοχών τους προς απόδοση λόγω μειώσεως του κεφαλαίου	5.000.000	
	42.02 Υπόλοιπο ζημιών προηγούμενων χρήσεων		5.000.000

3. Όταν αποκτώνται με αγορά μετοχές και ακυρώνονται:

Έστω ότι εξαγοράζονται 5.000 μετοχές ΟΑ 1.000 δρχ. έκαστη αντί 800 δρχ.

Απόσβεση του Μετοχικού Κεφαλαίου

Η απόσβεση του Μ.Κ. είναι η επιστροφή στους μετόχους της ονομαστικής αξίας των μετοχών τους ή τμήματος της αξίας αυτής χωρίς να επέρχεται μείωση του Μ.Κ. Η απόσβεση του Μ.Κ. πρέπει να προβλέπεται από το καταστατικό της Α.Ε., διαφορετικά πρέπει να γίνει τροποποίησή του.

Η Α.Ε. προβλέπει την παρακράτηση κερδών και σχηματίζει "Αποθεματικό απόσβεσης Μ.Κ.". Έτσι τη θέση του Μ.Κ. παίρνει το "Αποσβεσμένο Μ.Κ." Μειώνεται η καθαρή περιουσία της Α.Ε., αφού το ποσό της απόσβεσης του Μ.Κ. που καλύφθηκε απ' το αποθεματικό επιστράφηκε στους μετόχους.

Ορισμένα απ' τα κέρδη της Α.Ε., μετά την παρακράτηση του τακτικού αποθεματικού και του πρώτου μερίσματος, παρακρατούνται αντί να μοιραστούν σαν μερίσμα. Έτσι η Α.Ε. αποκτά κεφάλαια αυτοχρηματοδοτούμενη τα οποία αργότερα και όταν έχει καλή οικονομική πορεία τα επιστρέφει στους μετόχους. Αν δεν υπάρχει αποθεματικό απόσβεσης του Μ.Κ. ή αν δεν είναι αρκετό, η απόσβεση μπορεί να γίνεται απ' τα αδιανέμητα κέρδη ή απ' τα κέρδη της ίδιας της χρήσης.

Όπως είναι γνωστό, το κεφάλαιο μετά την ίδρυση της επιχείρησης, μετατρέπεται σε αξίες και αποκτήσεις του ενεργητικού και κάθε χρόνο επιστρέφει τμηματικά στον κεφαλαιούχο ανάλογα με τους συντελεστές απόσβεσης. Ο κεφαλαιούχος κάθε χρόνο, εκτός από τα κέρδη, παίρνει και μέρος της αξίας του κεφαλαίου που αρχικά επένδυσε. Έτσι με τη λήξη της ζωής της επιχείρησης, ρευστοποιείται η περιουσία και αφού καλυφθούν οι υποχρεώσεις της, το υπόλοιπο ανήκει στον κεφαλαιούχο.

Υπάρχει όμως περίπτωση δημιουργίας επιχείρησης μετά από σύμβαση του κεφαλαιούχο με δημόσιο ή με ιδιωτικό φορέα σπάνια όπου μετά την πάροδο του χρόνου παραχωρείται η ίδια η επιχείρηση ή το αντικείμενό της, στο φορέα της σύμβασης. Συνήθως τέτοιες συμβάσεις γίνονται απ' το κράτος και η επιχείρηση έχει τη μορφή της Α.Ε. και η διάρκειά της είναι μακροχρόνια. Με το τέλος της σύμβασης, το αντικείμενο ή η ίδια η επιχείρηση, παραχωρείται, χωρίς αντάλλαγμα, στο κράτος, έτσι ο κεφαλαιούχος (οι μέτοχοι) δεν έχει το δικαίωμα να εκποιήσει την περιουσία της Α.Ε., γι' αυτό προβλέπεται στο καταστατικό η απόσβεση του Μ.Κ. δηλαδή η επιστροφή του αρχικού Μ.Κ. στον κεφαλαιούχο.

Η απόσβεση του Μ.Κ. μπορεί να γίνεται με μείωση της ονομαστικής αξίας ή μ' ακύρωση αριθμού των μετοχών και αντικατάστασής τους με μετοχές επικαρπίας.

Δημοσιότητα της Α.Ε.

Στη σύγχρονη οικονομική ζωή οι Α.Ε. σε συνδυασμό με την περιορισμένη ευθύνη των μετόχων κεντρίζουν το ενδιαφέρον πιστωτών, επενδυτών, χρηματοδοτών κλπ, γι' αυτό θα πρέπει να υπάρχει διαφάνεια ως προς τη δραστηριότητα και την εξελικτική τους πορεία.

Η δημοσιότητα πραγματοποιείται:

1. Με την καταχώρηση πράξεων και στοιχείων στο Μ.Α.Ε. που τηρείται από την Υπηρεσία του Υπουργείου Εμπορίου της Νομαρχίας που εδρεύει η εταιρεία.

2. Με τη δημοσίευση, στο τεύχος Αωνύμων Εταιριών και Εταιριών Περιορισμένης Ευθύνης της Εφημερίδας της Κυβέρνησης, ανακοίνωσης για την καταχώρηση στο μητρώο των στοιχείων που δημοσιεύονται.

Το μητρώο Α.Ε. περιλαμβάνει:

1. το βιβλίο μητρώου Α.Ε.,
2. τη μερίδα κάθε εταιρείας,
3. το φάκελο της εταιρείας, και
4. το ευρετήριο των εταιρειών.

Στο βιβλίο μητρώου καταχωρίζεται με χρονολογική σειρά η επωνυμία κάθε Α.Ε. Οι καταχωρημένες εταιρείες αριθμούνται και ο αριθμός καταχώρησης είναι και ο αριθμός μητρώου της εταιρείας ο οποίος και αναγράφεται στο φάκελο και τη μερίδα της εταιρείας. Ο αριθμός μητρώου της εταιρείας είναι μοναδικός, δεν μπορεί να δοθεί σε άλλη ακόμα και μετά τη λήξη της.

Στη μερίδα της εταιρείας καταχωρούνται πράξεις και στοιχεία όπως:

1. οι αποφάσεις της Διοίκησης για τη σύσταση Α.Ε. και το καταστατικό που εγκρίθηκε,
2. οι αποφάσεις της Διοίκησης για την έγκριση της τροποποίησης καταστατικών Α.Ε. όπως και ολόκληρο το νέο κείμενο του καταστατικού με τις τροποποιήσεις που έγιναν,
3. ο διορισμός ή η παύση προσώπων που εκπροσωπούν την Α.Ε.,
4. κάθε απόφαση για αύξηση ή μείωση του Μ.Κ. της εταιρείας,
5. το πρακτικό του Δ.Σ. που πιστοποιεί την καταβολή του κεφαλαίου σε περίπτωση σύστασης, ή αύξησης κεφαλαίου,
6. οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις από τη Γ.Σ. και οι σχετικές εκθέσεις του Διοικ. Συμβουλίου και των ελεγκτών της εταιρείας,
7. η λύση της εταιρείας,
8. η δικαστική απόφαση που κηρύσσει άκυρη την εταιρεία, ή σε κατάσταση πτώχευσης,
9. ο διορισμός και η αντικατάσταση των εκκαθαριστών με τα πλήρη στοιχεία τους,
10. οι ισολογισμοί της εκκαθάρισης και ο τελικός της ισολογισμός,
11. η διαγραφή της εταιρείας από το Μητρώο Ανων. Εταιρειών.

Στο φάκελο της εταιρείας υπάρχουν όλα τα έγγραφα που καταχωρίζονται στη μερίδα της.

Η εταιρεία αποκτά νομική προσωπικότητα με την καταχώρηση στο οικείο Μ.Α.Ε. της διοικητικής απόφασης για τη σύσταση της εταιρείας και την έγκριση του καταστατικού της.

Κάθε ενδιαφερόμενος μετά από αίτηση μπορεί να λάβει στοιχεία που δημοσιεύονται και τον ενδιαφέρουν.

Λογιστικά βιβλία της Ανώνυμης Εταιρείας

Η υποχρέωση της Α.Ε. για τήρηση λογιστικών βιβλίων με την καταχώρηση της αποφάσεως του Νομάρχη (σύσταση και έγκριση του καταστατικού) στο μητρώο ανωνύμων εταιρειών της οικείας Νομαρχίας, οπότε αρχίζει η νομική της προσωπικότητα.

Μέχρι να συσταθεί το νομικό πρόσωπο της εταιρείας, γίνονται έξοδα πρώτης εγκατάστασης τα οποία καταχωρούνται στα προσωρινά βιβλία, των οποίων η θεώρηση γίνεται προτού τη χρησιμοποίησή τους, στο όνομα του ιδρυτού που τα προσκομίζει, από τον οικονομικό έφορο της κατοικίας του ή διαμονής του, με ειδική μνεία της εταιρείας που θα συσταθεί. Οι εγγραφές που καταχωρούνται στα προσωρινά αυτά βιβλία, μεταφέρονται συγκεντρωτικά, μόλις συσταθεί το νομικό πρόσωπο της εταιρείας, στα θεωρημένα επίσημα βιβλία αυτής.

κατά τον εμπορικό κώδικα τα λογιστικά βιβλία είναι:

- α. το ημερολόγιο,

- β. το βιβλίο απογραφών, και
- γ. το βιβλίο αντιγραφής επιστολών.

Σύμφωνα με τον Κ.Β.Σ. ο οποίος καθορίζει την ένταξη των επιτηδευματιών σε κατηγορία τήρησης βιβλίων, υποχρεώνει την Α.Ε. να τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας ανεξάρτητα από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων της, κατά τη διπλογραφική μέθοδο και με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα την εξυπηρετεί. Η τήρηση των βιβλίων θα πρέπει να είναι πιστή στις αρχές της λογιστικής, ώστε από αυτά να προκύπτει η πραγματική εικόνα της παρουσίας και των οικονομικών αποτελεσμάτων της επιχειρήσεως και να γίνεται εύκολα έλεγχος στα δεδομένα των βιβλίων.

Βιβλίο αποθήκης τηρείται εφόσον συντρέχουν ορισμένες προϋποθέσεις. Εκτός από τα παραπάνω βιβλία τηρούν βιβλίο πρακτικών Γ.Σ. των μετόχων και βιβλίο πρακτικών Δ.Σ. Επίσης τηρούν μητρώο μετοχών και βιβλίο μετοχών. Η μεταβίβαση των ονομαστικών μετοχών γίνεται με εγγραφή σε ειδικό βιβλίο της εταιρείας και έναντι της εταιρείας ως μέτοχος θεωρείται όποιος φέρεται γραμμένος στο βιβλίο αυτό.

Η Α.Ε. υποχρεούται να προσκομίσει στην αρμόδια οικονομική εφορία της έδρας της πριν από κάθε χρησιμοποίηση, για θεώρηση και χαρτοσήμανση όλα τα βιβλία που ορίζει ο Κ.Φ.Σ., εκτός των αναλυτικών καθολικών εκ των οποίων μόνο το βιβλίο αποθήκης θεωρείται.

Ως αναφορά τα βιβλία και στοιχεία του υποκαταστήματος αυτά θεωρούνται από την οικονομική εφορία της έδρας της εταιρείας, ή από αυτήν στην οποία υπάγεται το υποκατάστημα.

Βιβλία, Ισολογισμός και Διάθεση Κερδών

Απογραφή

Κατά την έναρξη λειτουργίας της η Α.Ε. όπως και στο τέλος κάθε εταιρικής χρήσης οφείλει να ενεργήσει απογραφή όπως αυτή καθορίζεται στο καταστατικό. Όλα τα από τον Εμπορικό νόμο προβλεπόμενα βιβλία των Α.Ε. ημεδαπών και αλλοδαπών, πρέπει να τηρούνται στην Ελληνική γλώσσα.

Η εταιρική χρήση δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη από 12 μήνες. Η πρώτη διαχειριστική χρήση μπορεί να είναι μεγαλύτερη από ένα χρόνο όχι όμως μεγαλύτερη και από 24 μήνες.

Στο "βιβλίο απογραφής" γίνεται καταμέτρηση, αποτίμηση και καταγραφή, αναλυτικά όλων των στοιχείων της επαγγελματικής παρουσίας που υπάρχει με τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου:

- το σύνολο των στοιχείων του ενεργητικού (πάγια και αγαθά εμπορεύσιμα κατά συντελεστή ΦΠΑ, αναλώσιμα, απαιτήσεις μετρητά),
- το σύνολο των στοιχείων του Παθητικού (υποχρεώσεις βραχυπρόθεσμες και μακροπρόθεσμες),
- το σύνολο των στοιχείων της Καθαρής Περιουσίας.

Ετήσιες οικονομικές καταστάσεις

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν:

- α. Τον ισολογισμό,
- β. Το λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως»,
- γ. Τον «πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων»,
- δ. Το προσάρτημα.

Με την διάταξη αυτή εισάγεται ο νέος όρος «οικονομικές καταστάσεις» με τον οποίο εμφανίζονται τα παραπάνω τέσσερα έγγραφα, τα οποία αποτελούν ένα ενιαίο σύνολο. Η μεγάλη σπουδαιότητα της διατάξεως αυτής επικεντρώνεται στο γεγονός ότι ένα νέο έγγραφο το «Προσάρτημα» στο οποίο καταχωρούνται αναλύσεις, επεξηγήσεις και πληροφορίες, ώστε το τρίτος να πληροφορείται όλα σχεδόν, όσα γνωρίζουν τα στελέχη της εταιρείας που κατάρτισαν τις οικονομικές καταστάσεις.

Στις παλαιές διατάξεις του Ν.2190/20, που ισχύουν και σήμερα, ο όρος ισολογισμό εννοείται από τα παραπάνω τέσσερα έγγραφα. Στα πρακτικά του Δ.Σ. και της Γ.Σ., που αφορούν έγκριση του ισολογισμού θα καταχωρείται και το προσάρτημα. Το προσάρτημα μαζί με τον ισολογισμό, το λογαριασμό αποτελέσματα χρήσεως, τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων και τις εκθέσεις διοικητικού συμβουλίου και ελεγκτών θα παραδίδεται στους μετόχους. Όλα αυτά υποβάλλονται στο Υπουργείο Εμπορίου.

Το προσάρτημα δεν δημοσιεύεται στο τεύχος Ανωνύμων Εταιρειών και Ε.Π.Ε. της εφημερίδας της Κυβερνήσεως ούτε σε άλλη πολιτική εφημερίδα, αλλά κατατίθεται μόνο στο μητρώο.

Για να ληφθεί από τη Γ.Σ. έγκυρη απόφαση πάνω στις οικονομικές καταστάσεις που έχει εγκρίνει το Δ.Σ., πρέπει αυτές να έχουν υπογραφεί από τρία πρόσωπα: α. τον πρόεδρο του Δ.Σ. ή τον αναπληρωτή του, β. τον διευθύνοντα ή εντεταλμένο σύμβουλο ή αν δεν υπάρχει, ένα μέλος του Δ.Σ. που ορίζεται από αυτό, γ. ο διευθύνων το λογιστήριο.

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

α. Σύνολο ενεργητικού 500.000.0000 δρχ., β. καθαρός κύκλος εργασιών 1.000.000.000 δρχ., και γ. μέσος όρος προσωπικού που απασχολήθηκε κατά την διάρκεια της χρήσης 50 άτομα μπορεί να δημοσιεύσει συνοπτικό ισολογισμό, που να εμφανίζει μόνο τους λογαριασμούς οι οποίοι χαρακτηρίζονται από γράμματα και λατινικούς αριθμούς.

Ισολογισμός

Η Α.Ε. είναι υποχρεωμένη να συντάσσει στο τέλος κάθε χρήσης τον ισολογισμό τέλους χρήσεως ο οποίος συνοδεύεται από την ανάλυση του λογαριασμού «Αποτελέσματα χρήσεως» και τον «πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων».

Ο ισολογισμός καταρτίζεται σε δύο παράπλευρα σκέλη, στο πρώτο περιλαμβάνεται το

ενεργητικό και στο δεύτερο το παθητικό.

Για κάθε επιχείρηση και ιδιαίτερα στις Α.Ε. η βαρύτητα του ισολογισμού είναι σημαντικότερη αφού με βάση αυτόν η διοίκηση της εταιρείας πληροφορείται για την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα που πραγματοποίησε η εταιρεία και με βάση αυτόν λογοδοτεί προς τη Γ.Σ., το Υπουργείο Εμπορίου που ασκεί εποπτεία, παρακολουθεί τη λειτουργία της εταιρείας, ο μέτοχος πληροφορείται για την περιουσία της εταιρείας, οι πιστωτές και γενικά οι συναλλασσόμενοι μ' αυτήν πληροφορούνται για τη διατήρηση ή μη της ακεραιότητας του Μ.Κ. της εταιρείας, το προσωπικό της εταιρείας βγάζει χρήσιμα γ' αυτό συμπεράσματα, το ευρύτερο κοινό αντλεί χρήσιμες πληροφορίες για την τοποθέτηση των αποταμιεύσεών του, οι αρμόδιες κρατικές υπηρεσίες αντλούν πολύτιμες πληροφορίες για την κατάρτιση των εθνικών λογαριασμών.

Η δομή του ισολογισμού και του λογ/σμού «αποτελέσματα χρήσεως»

α. Η δομή του Ισολογισμού και του λογ/σμού αποτελέσματα χρήσεως απαγορεύεται να μεταβάλλεται από τη μια χρήση στην άλλη. Παρέκκλιση από την αρχή αυτή επιτρέπεται μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις, με τον όρο ότι θα αναφέρεται στο παράρτημα και θα αιτιολογείται επαρκώς.

β. Οι λογαριασμοί που προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις του νόμου, καταχωρούνται στον Ισολογισμό στο λογαριασμό «αποτελέσματα χρήσεως» και στον «πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων» ξεχωριστά ο καθένας και με τη σειρά που καθορίζεται στα υποδείγματα αυτά. Παραπέρα ανάλυση των λογαριασμών επιτρέπεται χωρίς όμως να μεταβάλλεται η σειρά των λογαριασμών αυτών. Επιτρεπτή είναι και η προσθήκη άλλων λογαριασμών εφόσον το περιεχόμενό τους δεν περιλαμβάνεται σε κάποιον από τους υποχρεωτικούς λογαριασμούς των υποδειγμάτων αυτών.

γ. Η δομή και οι τίτλοι των λογαριασμών που έχουν αραβική αρίθμηση στα υποδείγματα αυτά, πρέπει να προσαρμόζονται ανάλογα, όταν η ειδική φύση της επιχειρήσεως το απαιτεί. Κάθε προσαρμογή που γίνεται, αναφέρεται και αιτιολογείται στο προσάρτημα.

δ. Οι λογαριασμοί των υποδειγμάτων του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης, οι οποίοι έχουν αραβική αρίθμηση μπορούν να συγχωνεύονται όταν:

-τα ποσά είναι ασήμαντα,

-η συγχώνευση γίνεται για χάρη μεγαλύτερης σαφήνειας με τον όρο ότι οι συγχωνευμένοι λογαριασμοί θα αναλύονται στο προσάρτημα.

ε. Τα ποσά των λογαριασμών του ενεργητικού και του παθητικού του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως απεικονίζονται σε δύο τουλάχιστο στήλες, στις οποίες αντιπαρατίθενται τα αντίστοιχα και ομοειδή κονδύλια της κλειομένης και της προηγούμενης χρήσεως. Σε περίπτωση όμως που τα στοιχεία δεν είναι ομοειδή και συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα στοιχεία της κλειομένης χρήσεως γίνεται κατάλληλη αναμόρφωση η οποία θα αναφέρεται και θα επεξηγείται στο προσάρτημα.

ζ. Εταιρεία που έχει υποκαταστήματα ενσωματώνει στον ετήσιο ισολογισμό και στο λογαριασμό αποτελέσματα χρήσεως τα ενεργητικά και παθητικά στοιχεία, καθώς και τα έξοδα και έσοδα των υποκαταστημάτων της και συγχωνεύει τα σχετικά ποσά στους οικειούς λογαριασμούς του ισολογισμού και αποτελεσμάτων χρήσεως, συμψηφίζοντας κάθε αμοιβαία χρεωπαίτηση, τόσο των υποκαταστημάτων, μεταξύ τους, όσο και μεταξύ υποκαταστημάτων και κεντρικού.

η. Απαγορεύεται οποιοσδήποτε συμψηφισμός μεταξύ κονδυλίων του λογαριασμού ενεργητικού και παθητικού καθώς και των εξόδων και εσόδων και η εμφάνιση μόνο της διαφοράς.

θ. Οι προβλέψεις για υποτίμηση στοιχείων ενεργητικού καταχωρούνται στο ενεργητικό αφαιρετικά από την αξία κάθε στοιχείου.

Στο λογαριασμό «Αποτελέσματα χρήσεως» πρέπει υποχρεωτικά να αναγράφεται ο κύκλος εργασιών. Το καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών περιλαμβάνει τα ποσά των εσόδων που πραγματοποιούνται από την πώληση προϊόντων ή την παροχή υπηρεσιών, μέσα στα πλαίσια της συνήθους δραστηριότητας της εταιρείας από τα οποία έχουν αφαιρεθεί οι εκπτώσεις πωλήσεων και οι υπέρ του δημοσίου και τρίτων εισπραττόμενοι φόροι.

Δημοσιότητα των Οικονομικών καταστάσεων

Οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις υποβάλλονται στις διατυπώσεις δημοσιότητας, η οποία πραγματοποιείται:

α. Με την καταχώρηση στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών, που τηρείται από την αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Εμπορίου της Νομαρχίας που εδρεύει η εταιρεία και την υποβολή και τοποθέτηση στον ατομικό φάκελο της εταιρείας των οικονομικών καταστάσεων της (ισολογισμός-αποτελεσμάτων χρήσεως-πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων και προσαρτήματος), καθώς των εκθέσεων του διοικητικού συμβουλίου και των ελεγκτών.

β. Με την δημοσίευση των οικονομικών καταστάσεων καθώς και το πιστοποιητικό ελέγχου, με επιμέλεια και με δαπάνες της ενδιαφερόμενης εταιρείας στο τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της εφημερίδας της Κυβερνήσεως είκοσι ημέρες τουλάχιστον πριν από τη συνεδρίαση της γενικής συνελεύσεως.

γ. Με τη δημοσίευση του ισολογισμού, του λογαριασμού «αποτελέσματα χρήσεως» και του «πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων» καθώς και του πιστοποιητικού ελέγχου σε μία ημερήσια πολιτική εφημερίδα, από εκείνες που εκδίδονται στην Αθήνα και κυκλοφορούν ευρύτερα σε όλη τη χώρα. Αν η εταιρεία εδρεύει εκτός Αθήνας, τα έγγραφα αυτά δημοσιεύονται υποχρεωτικά σε μία ημερήσια πολιτική εφημερίδα της έδρας αυτής. Σε κάθε έντυπο της εταιρείας πρέπει να αναγράφεται ο αριθμός του μητρώου της καθώς και ο αριθμός μητρώου ανωνύμων εταιρειών που έχει εγγραφεί.

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο Δ Ε Υ Τ Ε Ρ Ο

Ακυρότητα - Λύση - Αποθεματικά

Ακυρότητα της Α.Ε.

Σύμφωνα με το άρθρο 4α του Ν.2190/20 μια Α.Ε. μπορεί να κηρυχθεί άκυρη με δικαστική απόφαση όταν:

1. Το καταστατικό δεν περιέχει διατάξεις σχετικά με την επωνυμία, το σκοπό, το ύψος και τον τρόπο καταβολής του εταιρικού κεφαλαίου.
2. Το καταστατικό δεν έχει καταρτισθεί με Δημόσιο έγγραφο.
3. Το ύψος του Μ.Κ. είναι κατώτερο των 10.000.000 δρχ. και δεν έχει ολοσχερώς καταβληθεί κατά τη σύστασή της.
4. Ο σκοπός είναι παράνομος ή αντίκειται στη δημόσια τάξη.
5. Οι ιδρυτές είναι λιγότερα από δύο.
6. Όλοι οι ιδρυτές δεν είχαν δικαιοπρακτική ικανότητα όταν υπογράφηκε η εταιρική σύμβαση.

Η αγωγή ασκείται από κάθε πρόσωπο που έχει έννομο συμφέρον και απευθύνεται κατά της εταιρείας. Το δικαστήριο απαγγέλλει την ακυρότητα και ταυτόχρονα διορίζει τους εκκαθαριστές. Η απόφαση της ακυρότητας καταχωρείται στο Μητρώο Ανωνύμων Εταιρειών της οικείας Νομαρχίας η οποία μεριμνά για τη δημοσίευση και ανακοίνωση στην εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Οι μέτοχοι της άκυρης εταιρείας είναι υποχρεωμένοι να καταβάλλουν του ανέλαβαν και δεν έχουν ακόμα καταβάλλει σύντομα προκειμένου να ακολουθήσει το στάδιο της εκκαθάρισης.

Λύση και εκκαθάριση των Α.Ε.

Οι λόγοι που μπορούν να προκαλέσουν την διάλυση μιας Α.Ε. είναι οι ακόλουθοι:

- α. Όταν λήξει ο χρόνος διάρκειας που καθορίζει το καταστατικό χωρίς η Γ.Σ. των μετόχων να έχει αποφασίσει για την παράταση της διάρκειας λειτουργίας της.
- β. Η Α.Ε. μπορεί να διαλυθεί και πριν από την ημερομηνία λήξης που αναγράφεται στο καταστατικό της εφόσον το αποφασίσουν οι μέτοχοί της σε συνεδρίαση στην οποία πρέπει να παρίστανται μέτοχοι εκπροσωπούν τουλάχιστον τα 2/3 του Μετοχικού Κεφαλαίου.
- γ. Όταν κηρυχθεί σε κατάσταση πτώχευσης.
- δ. Σε περίπτωση που το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων γης γίνει κατώτερο από το μισό του Μετοχικού Κεφαλαίου, τότε το Διοικητικό Συμβούλιο είναι υποχρεωμένο να συγκαλέσει τη Γ.Σ. εντός 6 μηνών από τη λήξη της χρήσης για να αποφασίσει αυτή για τη λύση της εταιρείας ή να πάρει κάποιο άλλο μέτρο.

ε. Η Α.Ε. διαλύεται και σε περίπτωση ανάκλησης της υπουργικής απόφασης περί σύστασης.

Μετά τη λύση της Α.Ε. (εκτός από την περίπτωση της μετατροπής ή συγχώνευσης ή πτώχευσης) ακολουθεί το στάδιο της εκκαθάρισης.

Για να μπει η Α.Ε. στο στάδιο της εκκαθάρισης θα πρέπει πρώτα το Διοικητικό Συμβούλιο να συγκαλέσει τους μετόχους σε Γενική Συνέλευση κατά την οποία αποφασίζεται η λύση και εκκαθάριση της Α.Ε. και ο διορισμός εκκαθαριστών. Το πρακτικό υποβάλλεται στη Διεύθυνση του Υπουργείου Εμπορίου και δημοσιεύεται στο Φ.Ε.Κ. Το Υπουργείο Εμπορίου στη συνέχεια κοινοποιεί την απόφαση για διάλυση της Α.Ε.

Η απόφαση αυτή μαζί με το πρακτικό της Γ.Σ. και με συμπληρωμένο το έντυπο της δήλωσης μεταβολών υποβάλλονται στην αρμόδια ΔΟΥ. Μαζί με αυτά ακυρώνονται όλα τα θεωρημένα στοιχεία και εκδίδονται νέα με την προσθήκη της φράσης "υπό εκκαθάριση" ή επαναθεωρούνται τα ίδια στοιχεία αφού προηγουμένως έχει προστεθεί σε αυτά με σφραγίδα η ανωτέρω φράση. Οι εκκαθαριστές αφού διοριστούν ενεργούν απογραφή και συντάσσουν τον αρχικό ισολογισμό της εκκαθάρισης που δημοσιεύεται στο ΦΕΚ και σε μία ημερήσια πολιτική εφημερίδα και σε μία ημερήσια οικονομική εφημερίδα και αν είναι εκτός Αθηνών και σε μία ημερήσια τοπική πολιτική εφημερίδα. Υποβάλλεται δήλωση για τα κέρδη του ισολογισμού αυτού εντός 4,5 μηνών.

Στην συνέχεια οι εκκαθαριστές προβαίνουν σε κάθε πράξη που αφορά την εκκαθάριση δηλαδή πωλούν τα περιουσιακά στοιχεία της εταιρείας, εισπράττουν τις απαιτήσεις της, εξοφλούν τους προμηθευτές της και τις άλλες οφειλές της Α.Ε.

Σε περίπτωση που η εκκαθάριση δεν ολοκληρωθεί στις 31.12 (λήξη του έτους) είναι υποχρεωμένοι οι εκκαθαριστές να συντάξουν ισολογισμό με 31.12 και να προσδιορίσουν κανονικά τα αποτελέσματα μέχρι τις 31.12. Για τα αποτελέσματα αυτά εντός ενός μηνός υποβάλλεται δήλωση και εγκρίνονται κανονικά από τη Γ.Σ. Η δήλωση αυτή αφορά μία έκθεση των εκκαθαριστών προς τη Γ.Σ. στην οποία αναφέρονται τα αίτια που παρεκάλυσαν το τέρας της εκκαθάρισης. Ο ισολογισμός αυτός της εκκαθάρισης και τα αποτελέσματα χρήσης που τον ακολουθούν δημοσιεύονται στο Φ.Ε.Κ. και στις άλλες εφημερίδες.

Με το τέλος της εκκαθάρισης γίνεται διανομή των αποτελεσμάτων και των κεφαλαίων στους μετόχους, συντάσσεται νέα απογραφή και ο τελικός ισολογισμός. Στην συνέχεια η Γ.Σ. καλείται να εγκρίνει τον ισολογισμό αυτό, τα αποτελέσματα που τον συνοδεύουν, τη διάθεση των αποτελεσμάτων και τη διάθεση των κεφαλαίων της Α.Ε.

Ο τελικός ισολογισμός και τα αποτελέσματα που τον συνοδεύουν δημοσιεύονται στο ΦΕΚ και στις άλλες εφημερίδες. Στο πρακτικό των εκκαθαριστών και στο πρακτικό της Γ.Σ. των μετόχων που γίνεται για να εγκριθεί ο τελικός ισολογισμός και η διανομή του προϊόντος της εκκαθάρισης λαμβάνεται και η απόφαση για την οριστική παύση των εργασιών της Α.Ε. Η απόφαση αυτής στέλνεται στο Υπουργείο Εμπορίου και δημοσιεύεται στο ΦΕΚ.

Μετά πρέπει να ακυρωθούν ορισμένα στοιχεία από την αρμόδια ΔΟΥ όπως η απόφαση

του Υπουργείου Εμπορίου για τη διακοπή των εργασιών της Α.Ε., ένα πρακτικό των εκκαθαριστών για το προϊόν της εκκαθάρισης, συμπληρωμένο έντυπο παύσης της Α.Ε., προσωρινές δηλώσεις ΦΠΑ ή εκκαθαρίστη δήλωση του ΦΠΑ τέλους του έτους και δήλωση αν υπάρχουν αυτοκίνητα και όλα τα στοιχεία για ακύρωση.

Αφού τελειώσουν όλες οι ενέργειες που αφορούν την εκκαθάριση της Α.Ε. γίνεται η οριστική παύση της. Η ημερομηνία παύσης εργασιών αναφέρεται στο έντυπο διακοπής και εντός 25 ημερών από αυτήν υποβάλλεται στη ΔΟΥ η τελευταία προσωρινή δήλωση της Α.Ε., ενώ η εκκαθαριστική δήλωση του ΦΠΑ εντός 130 ημέρες μετρούμενες από την επόμενη της παύσης.

Για τα αποτελέσματα που προκύπτουν στην περίοδο της εκκαθάρισης η Α.Ε. υποβάλλει φορολογική δήλωση εντός ενός μηνός από τη λήξη της εκκαθάρισης και φορολογούνται αυτά με συντελεστή 35% ή 40% (για μετοχές ανώνυμες μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο). Όταν η εκκαθάριση ξεπερνά το έτος εντός ενός μηνός από τη λήξη του υποβάλλεται προσωρινή δήλωση για τα εισοδήματα κάθε έτους και οριστική δήλωση εντός ενός μηνός από τη λήξη της εκκαθάρισης.

Ο φόρος καταβάλλεται εφάπαξ την ημέρα που καταβάλλεται η εμπρόθεσμη προσωρινή ή οριστική δήλωση της εκκαθάρισης. Όταν υποβάλλεται προσωρινή δήλωση στο στάδιο της εκκαθάρισης τότε υπολογίζεται κανονικά και προκαταβολή φόρου 50% πάνω στο φόρο που δηλώνεται με την προσωρινή αυτή δήλωση.

Όταν διαλύεται η Α.Ε. δεν φορολογείται το Μετοχικό Κεφάλαιο, τα ποσά από την έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο που διανέμονται στους μετόχους, το τακτικό αποθεματικό, τα διάφορα έκτακτα αποθεματικά, τα υπόλοιπα κερδών προηγούμενων χρήσεων που εμφανίζονται στον τελικό ισολογισμό της εκκαθάρισης και εφόσον έχουν σχηματιστεί από το 1992 και μετά.

Αυτά που φορολογούνται είναι:

α. Τα διάφορα αποθεματικά (έκτακτα), τα κέρδη που έμειναν ως "υπόλοιπα κερδών εις νέο" και σχηματίστηκαν πριν από το 1992 και εφόσον στο χρόνο που σχηματιστήκανε φορολογήθηκαν στο όνομα της Α.Ε., τα ποσά αυτά προσαυξάνονται με το φόρο που καταβλήθηκε κατά το χρόνο σχηματισμού τους και μετά φορολογούνται με το συντελεστή 35% ή 40%.

β. Τα αφορολόγητα αποθεματικά που σχηματίστηκαν από απαλασσόμενα έσοδα, αυτά που σχηματίστηκαν με ειδικό τρόπο, τα κέρδη που είναι πάνω από τα τεκμαρτά των τεχνικών Α.Ε., ανάγονται πρώτα σε μικτά ποσά και ύστερα φορολογούνται συναθροιζόμενα με τα άλλα εισοδήματα της Α.Ε. με το συντελεστή 35% ή 40% ανάλογα.

γ. Τα αφορολόγητα αποθεματικά των διαφόρων αναπτυξιακών νόμων προστίθενται στα υπόλοιπα εισοδήματα της Α.Ε. κατά το χρόνο διάλυσής της και φορολογούνται κανονικά με τους ίδιους παραπάνω συντελεστές.

δ. Η υπεραξία που προκύπτει κατά τη μετατροπή ή συγχώνευση επιχειρήσεων δεν φορολογείται στο χρόνο σχηματισμού της, παρακολουθείται όμως στα βιβλία της Α.Ε. που προέρ-

χεται από τη μετατροπή ή τη συγχώνευση μέχρι να διαλυθεί αυτή. Αφού διαλυθεί τότε η υπεραξία προστίθεται στα κέρδη της εκκαθάρισης και φορολογείται στο όνομα της εταιρείας με το συντελεστή 35% ή 40%.

Αποθεματικά

Αποθεματικά είναι τα καθαρά κέρδη, τα οποία δεν έχουν διανεμηθεί και τα οποία η εταιρεία διατηρεί προκειμένου να αντιμετωπίσει είτε πιθανές ζημιές είτε έξοδα, είτε ακόμη για να εξασφαλίσει σταθερότητα στη διανομή μερισμάτων.

Τα αποθεματικά σχηματίζονται από τα καθαρά κέρδη τα οποία διακρίνονται στις ακόλουθες κατηγορίες:

α. Κέρδη τα οποία προκύπτουν από την εκμετάλλευση της περιουσίας της επιχειρήσεως.

β. Κέρδη τα οποία οφείλονται σε λόγους εκτός της εκμεταλλεύσεως της επιχειρήσεως όπως:

-από τη διαφορά διαθέσεως μετοχών και ομολογιών «υπέρ το άρτιο»,

-από το κέρδος που προέρχεται από την παραγραφή μερισμάτων, τοκομεριδίων όπως και κάθε απαιτήσεως κατά της επιχειρήσεως.

γ. Από τις μεταβολές της αξίας της περιουσίας.

Ο νόμος υποχρεώνει τις Α.Ε. να προβαίνουν στη δημιουργία, παράλληλα προς το μετοχικό ή εταιρικό κεφάλαιό τους, ενός συμπληρωματικού αποθεματικού κεφαλαίου, για την εξασφάλιση της ακεραιότητας του κεφαλαίου τους από απρόβλεπτες ζημιές.

Οι σκοποί για τους οποίους δημιουργούνται τα αποθεματικά είναι:

α. Να εξασφαλίσουν τις επιχειρήσεις από ενδεχόμενα έξοδα και ζημιές.

β. Να επιτρέπουν στην επιχείρηση να εργάζεται παραγωγικότερα. Έτσι δημιουργώντας αποθεματικά αυξάνεται η περιουσία της επιχείρησης δίνοντάς της έτσι τη δυνατότητα να επεκτείνει τις παραγωγικές εγκαταστάσεις της εταιρείας, την αγορά ακινήτων, μηχανημάτων κ.α., και επίσης να αυξήσει την πιστοληπτική ικανότητά της.

γ. Να εξασφαλίσουν σταθερότητα στα διανεμόμενα κέρδη, εφόσον είναι δύσκολο να προσδιοριστεί το κέρδος της χρήσεως πρέπει σε περιόδους άνθισης να παρακρατεί μέρος των κερδών και να τα διανέμει σε περιόδους που δεν υπάρχουν κέρδη ή αυτά είναι περιορισμένα.

δ. Σε περιόδους πληθωρισμού να επιτρέπουν τη διατήρηση της οικονομικής αξίας της επιχείρησης. Ο σχηματισμός αποθεματικών επιβάλλεται ακόμη και σε περιόδους νομισματικής ομαλότητας γιατί ορισμένα περιουσιακά στοιχεία θα απαιτήσουν περισσότερα χρήματα να αντικατασταθούν από όσα διατέθηκαν να αποκτηθούν.

ε. Ο μηχανολογικός εξοπλισμός της επιχείρησης υπόκειται σε κίνδυνο οικονομικής απαξίωσης πριν από την απόσβεσή του.

Διακρίσεις αποθεματικών

Με βάση ορισμένα κριτήρια τα αποθεματικά διακρίνονται:

α. Από την άποψη της εμφανίσεώς τους ή μη στον ισολογισμό διακρίνονται σε «Φανερά» τα οποία εμφανίζονται στον ισολογισμό και σε αντίστοιχους λογαριασμούς της καθαρής περιουσίας, στο παθητικό του, και σε «Αφανή» τα οποία δεν φαίνονται στον ισολογισμό αλλά ουσιαστικά ανήκουν στην εταιρεία και προσ αυξάνουν την πραγματική καθαρή της θέση. Τα αφανή αποθεματικά σχηματίζονται με την υποτίμηση στοιχείου ή στοιχείων στο ενεργητικό, με την ολική παράλειψη στοιχείου ή στοιχείων στο ενεργητικό, με την αναγραφή στοιχείων στο παθητικό σε τιμή μεγαλύτερη, και με τη δημιουργία εικονικών στοιχείων στο παθητικό.

β. Από άποψη σκοπού σε «Γενικά» τα οποία σχηματίζονται χωρίς ειδικό προορισμό είτε ύστερα από σχετική διάταξη του καταστατικού είτε προαιρετικά από τη Γ.Σ. των μετόχων. Σε «ειδικά» (ή καταστατικά) τα οποία σχηματίζονται για κάποιο συγκεκριμένο σκοπό είτε ύστερα από επιταγή του νόμου, είτε από διάταξη του καταστατικού, είτε με απόφαση της Γ.Σ.

γ. Σε «προαιρετικά» (ή έκτακτα) τα οποία σχηματίζονται για να αντιμετωπιστεί κάποιος σκοπός (έξοδο ή ζημία). Σχηματίζονται είτε γιατί το καταστατικό το προβλέπει είτε μετά από απόφαση της Γ.Σ. Προκειμένου να μεταβληθεί ο προορισμός των προαιρετικών αποθεματικών η ίδια η Γ.Σ. μπορεί να επιφέρει τροποποίηση αν βέβαια αυτά έχουν συσταθεί με απόφασή της. Αν έχουν συσταθεί με το καταστατικό για την τροποποίησή του, απαιτείται απόφαση της Γ.Σ. εφόσον βέβαια το καταστατικό της παρέχει αυτό το δικαίωμα.

Επίσης διακρίνονται στις παρακάτω κατηγορίες:

- Σε αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί με βάση διάφορους αναπτυξιακούς νόμους.

- Σε αποθεματικά που προέρχονται από εισοδήματα που απαλλάσσονται της φορολογίας όπως: το αποθεματικό του άρθ. 10 του Α.Ν. 148/67, το αποθεματικό εξ εκδόσεως μετοχών υπέρ το άρτιο, το αποθεματικό από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα, το αποθεματικό υπεραξίας εκ πωλήσεως παγίων περιουσιακών στοιχείων κλπ.

- Σε αποθεματικά που προέρχονται από εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο που εξαντλήθηκε η φορολογική υποχρέωση.

- Σε αποθεματικά από υπεραξία μετοχών που προέρχονται από απόσχιση κλάδου ή από συγχώνευση Α.Ε. στις οποίες συμμετέχει η Α.Ε., από αύξηση των συμμετοχών της εταιρείας και από διανομή μετοχών με βάση διατάξεις του άρθ. 1 του Α.Ν. 148/67 του Ν. 542/77 του Ν. 1249/82 του Ν. 1839/89 και του Ν. 2065/92 κατόπιν κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή των παγίων στοιχείων της θυγατρικής ή άλλης εταιρείας στην οποία συμμετέχουν.

- Σε φορολογηθέντα αποθεματικά όπως το τακτικό, τα έκτακτα προαιρετικά, το υπόλοιπο κερδών εις νέο, τα ειδικά, τα αποθεματικά για τις ίδιες μετοχές και αποθεματικά αυτασφαλίσεως.

Τακτικό αποθεματικό

Κάθε χρόνο και πριν τη διανομή του πρώτου μερίσματος, η Α.Ε. είναι υποχρεωμένη να παρακρατεί το 1/20 τουλάχιστον των καθαρών κερδών, μέχρι που να φτάσει, το λιγότερο στο ποσό του 1/3 του εταιρικού κεφαλαίου. Το αποθεματικό αυτό, έχει σκοπό την κάλυψη ζημιών που θα εμφανιστούν στο τέλος της χρήσης.

Αν το τακτικό αποθεματικό μειωθεί κάτω από το 1/3 του μετοχικού κεφαλαίου, γιατί συμπληρώθηκε με ζημιές χρήσης, η Α.Ε. είναι υποχρεωμένη να συνεχίσει τη δημιουργία του μέχρι να το καλύψει. Αν στη διάρκεια της χρήσης η επιχείρηση προβεί σε αύξηση του Μετοχικού Κεφαλαίου, έχει υποχρέωση να συνεχίσει την παρακράτηση του μέχρι το 1/3 τουλάχιστον του μετοχικού κεφαλαίου.

Η κράτηση αυτή είναι υποχρεωτική, έστω και αν ληφθεί παμψηφεί απόφαση από τη Γ.Σ. των μετόχων.

Οι σκοποί για τους οποίους χρησιμοποιούνται τα αφανή αποθεματικά είναι οι ακόλουθοι:

α. Σε περίπτωση κερδοφόρας χρήσης η εταιρεία δεν διανέμει στους μετόχους τα κέρδη αλλά τα καλύπτει με τη δημιουργία αφανών αποθεματικών. Έτσι σε χρήσεις ζημιολύγες ή μη κερδοφόρες αποτιμούν κανονικά τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης αποφεύγοντας έτσι την εμφάνιση της ζημιάς η οποία έχει σαν επακόλουθο τη χρηματιστηριακή πτώση των μετοχών.

β. Προσπάθεια αποφυγής κερδοσκοπίας στις μετοχές λόγω υπερβολικών κερδών.

γ. Μειώνονται τα φορολογητέα κέρδη, το Δημόσιο στερείται έτσι του ποσού το οποίο δικαιούται από τα κέρδη που απέκρυψε η εταιρεία.

δ. Αποφεύγεται ο συναγωνισμός γιατί οι συναγωνιστές της εταιρείας δεν είναι γνωστές των μεγάλων κερδών.

ε. Πολλές φορές η δημιουργία τους μπορεί να αποφέρει μικρά κέρδη ή ζημιές και συνεπώς πτώση των μετοχών της. Έτσι οι διευθύνοντες κατορθώνουν να συγκεντρώσουν περισσότερες μετοχές αφού οι μικροί μέτοχοι τις πωλούν απογοητευμένοι από την πτώση τους στη χρηματιστηριακή αγορά.

Προβλέψεις

Ο ν. 2190/1920 ορίζει με τη διάταξη της παρ. 14 του άρθρου 42Ε ότι «οι προβλέψεις για κινδύνους και έξοδα προορίζονται να καλύψουν ζημιές ή δαπάνες ή υποχρεώσεις της κλειόμενης και των προηγούμενων χρήσεων που διαφαίνονται σαν πιθανές κατά την ημέρα συντάξεως του ισολογισμού αλλά δεν είναι γνωστό το ακριβές μέγεθός τους ή ο χρόνος στον οποίο θα προκύψουν. Οι προβλέψεις αυτές σχηματίζονται κάθε χρόνο σε ύψος που καλύπτει τα αναγκαία όρια».

Ο σχηματισμός των προβλέψεων είναι υποχρεωτικός ανεξάρτητα αν η χρήση κλείσει με θετικό ή αρνητικό αποτέλεσμα αρκεί να συντρέχουν οι εξής δύο προϋποθέσεις.

α. Πρέπει να είναι πιθανή η πραγματοποίηση ζημιάς ή εξόδου ή υποτίμηση στοιχείων του

ενεργητικού.

β. Να μην είναι γνωστό το ακριβές μέγεθος της ζημιάς ή του εξόδου ή της υποτιμήσεως των στοιχείων του ενεργητικού ή ο χρόνος πραγματοποίησεως αυτών ή και τα δύο μέγεθος και χρόνος.

Οι προβλέψεις διακρίνονται σε δύο βασικές κατηγορίες:

α. Σε προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 68 "προβλέψεις εκμεταλλεύσεως". Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι δέκα πρώτοι υπολογαριασμοί του 44 (44.00 έως 44.09).

β. Σε προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους (έκτακτες ζημιές και έξοδα) οι οποίες σχηματίζονται με χρέωση των οικείων υπολογαριασμών του 83 "προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους". Για τις προβλέψεις αυτές χρησιμοποιούνται οι δέκα επόμενοι υπολογαριασμοί του 44 (44.10 έως και 44.19).

Στις νέες διατάξεις του Ν. 2190/1920 και στα άρθρα 42Ε παρ. 14 και 43 παρ. 1 αναφέρεται ότι ο σχηματισμός των προβλέψεων είναι υποχρεωτικός εφόσον αποβλέπουν στην κάλυψη πιθανών ζημιών ή εξόδων ή σε ενδεχόμενη υποτίμηση στοιχείων του ενεργητικού ή σε υπερτίμηση στοιχείων του παθητικού και όταν κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους, χωρίς να είναι γνωστό το ακριβές μέγεθος τους ή ο χρόνος πραγματοποίησής τους ή και τα δύο.

Σύμφωνα όμως με το φορολογικό νόμο οι προβλέψεις δαπανών δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών. Εκπίπτουν μόνο οι προβλέψεις για συναλλαγματικές διαφορές και οι προβλέψεις για την τυχόν υφιστάμενη και μη πραγματοποιηθείσα υποτίμηση παγίων στοιχείων του ενεργητικού ή υπερτίμηση στοιχείων του παθητικού.

Για να αναγνωριστούν τα έξοδα προς έκπτωση από τα φορολογητέα έσοδα πρέπει να είναι "βέβαια", δηλαδή να μην τελούν υπό αίρεση ή προθεσμία, και "εκκαθαρισμένα, δηλαδή τα ποσά αυτών να είναι προσδιορισμένα. Κάθε έξοδο ή ζημιά που εγγράφεται από την επιχείρηση σε βάρος των αποτελεσμάτων της χρήσεως ή του λογαριασμού της γενικής εκμεταλλεύσεως υπό τύπο προβλέψεων δεν αναγνωρίζεται από φορολογική άποψη. Οι μόνες προβλέψεις που ο φορολογικός νόμος αναγνωρίζει είναι οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία ή και αν προβλέπεται με ρητή διάταξη του καταστατικού, υπολογίζεται δε στα καθαρά κέρδη της χρήσης, μετά την αφαίρεση των ζημιών προηγούμενων χρήσεων, αν υπάρχουν, και του φόρου εισοδήματος.

Η Α.Ε. δεν είναι υποχρεωμένη να δημιουργήσει τακτικό αποθεματικό στις εξής περιπτώσεις:

α. όταν το ύψος του τακτικού αποθεματικού φθάσει να καλύπτει το 1/3 του Μετοχικού Κεφαλαίου της,

β. όταν γίνεται φορολογική αναμόρφωση των κερδών της χρήσης και ο φόρος εισοδήμα-

τος υπερκαλύπτει το σύνολο των καθαρών κερδών της, και

γ. όταν τα κέρδη της χρήσης, υπερκαλύπτονται από ζημιές προηγούμενων χρήσεων.

Η υποχρέωση δημιουργίας τακτικού αποθεματικού παύει να υπάρχει, όταν αυτό φθάσει να καλύπτει τουλάχιστον το 1/3 του Μετοχικού Κεφαλαίου. Όταν όμως ο φόρος εισοδήματος υπερκαλύπτει το σύνολο των καθαρών κερδών της χρήσης, δεν είναι δυνατός ο σχηματισμός τακτικού Αποθεματικού, διότι δεν υπάρχουν πραγματικά κέρδη.

Το τακτικό αποθεματικό ουδέποτε χρησιμοποιείται στη διάρκεια της χρήσεως, αλλά στο τέλος αυτής και μόνο για την εξίσωση, πριν από κάθε διανομή μερίσματος, του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «Αποτελέσματα Χρήσεως».

Το τακτικό αποθεματικό μπορεί να θεωρηθεί ένας έμμεσος τρόπος επιστροφής του αποθεματικού στους μετόχους. Σε περίπτωση αύξησης του Μετοχικού κεφαλαίου η τακτική Γ.Σ. των μετόχων μπορεί να επιτρέψει την επιπλέον από το υποχρεωτικό όριο, ποσό να κεφαλαιοποιηθεί ή να μετατραπεί σε άλλο αποθεματικό ή ακόμη να διανεμηθεί.

Στην περίπτωση που σε μία χρήση δεν γίνει κράτηση για τακτικό αποθεματικό, επειδή δεν υπάρχουν κέρδη ή αυτά ήσαν ανεπαρκή, δεν είναι δυνατό στην επόμενη χρήση να υπολογίσουμε κράτηση και για την προηγούμενη χρήση. Το υπόλοιπο εις νέο της προηγούμενης χρήσεως δεν θα λαμβάνεται υπόψη, για τον υπολογισμό του τακτικού αποθεματικού και του φόρου εισοδήματος διότι η κράτηση και ο φόρος έχουν υπολογισθεί στα κέρδη της προηγούμενης χρήσεως. Αν υπάρχει ακάλυπτη ζημιά προγενέστερης χρήσεως θα πρέπει πρώτα να αφαιρεθεί αυτή από τα καθαρά κέρδη και επί του υπολοίπου να γίνει ο υπολογισμός για κράτηση τακτικού αποθεματικού και των άλλων κρατήσεων.

Το τακτικό αποθεματικό ουδέποτε χρησιμοποιείται για την απόσβεση του κεφαλαίου, η οποία γίνεται μόνο με τα καθαρά κέρδη.

Θεωρείται μη διανεμόμενο κέρδος και υπόκειται στο φόρο εισοδήματος.

Οι διαφορές μεταξύ των αποθεματικών και προβλέψεων είναι οι ακόλουθες:

- Τα αποθεματικά δημιουργούνται από τα καθαρά κέρδη της επιχειρήσεως (μετά το καθορισμό του τελικού αποτελέσματος) ενώ αντίθετα οι προβλέψεις σχηματίζονται προ του καθορισμού του τελικού αποτελέσματος και συντελούν στην τελική διαμόρφωσή του.

- Τα αποθεματικά είναι προαιρετικά εκτός από το τακτικό, ενώ οι προβλέψεις είναι υποχρεωτικές εφόσον διαπιστωθεί η αναγκαιότητά τους, έστω και αν η χρήση κλείσει με ζημιά.

- Τα αποθεματικά εκτός από το τακτικό και το αποθεματικό από τη διάθεση μετοχών υπέρ το άρτιο είναι δυνατό να διανεμηθούν ενώ οι προβλέψεις όχι.

- Τα αποθεματικά συνιστούν αύξηση της καθαρής θέσεως ενώ οι προβλέψεις μείωση του ενεργητικού ή αύξηση του παθητικού.

- Τα αποθεματικά σαν κέρδη φορολογούνται (εκτός των αφορολόγητων αποθεματικών). Οι προβλέψεις δεν φορολογούνται αλλά υφίστανται αυστηρές προϋποθέσεις προκειμένου να αναγνωρισθούν ως δαπάνες οι οποίες θα εκπεσθούν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Διαφορές παρουσιάζονται επίσης μεταξύ των αποθεματικών και των αποσβέσεων οι ο-

ποίες είναι:

- Τα αποθεματικά εμφανίζονται στο παθητικό, αποτελούν πρόσθετο ίδιο κεφάλαιο, το οποίο αυξάνει το αρχικό της επιχειρήσεως. Οι αποσβέσεις είναι αντίθετοι λογαριασμοί του ενεργητικού που απεικονίζουν τη μείωση της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων.

- Τα αποθεματικά, εκτός του τακτικού σχηματίζονται προαιρετικά, ο προορισμός τους είναι γενικός και μάλιστα σχηματίζονται να παρέχουν τα αναγκαία χρηματοοικονομικά μέσα για την ανάπτυξη της επιχειρήσεως και την εξασφάλιση αυτής από διαφόρους κινδύνους. Οι αποσβέσεις αντίθετα είναι υποχρεωτικές, έχουν καθορισμένο αντικείμενο το κάθε αποσβεστέο ενεργητικό στοιχείο.

- Τα αποθεματικά δημιουργούνται με την προϋπόθεση υπάρξεως καθαρών κερδών, ενώ οι αποσβέσεις δημιουργούνται οπωσδήποτε και όταν ακόμη η χρήση κλείσει με ζημιά.

- Τα αποθεματικά θεωρούνται κέρδη τα οποία και φορολογούνται με εξαίρεση τα αφορολόγητα αποθεματικά κεφάλαια. Οι αποσβέσεις συνιστούν μειώσεις των ακαθαρίστων εσόδων.

- Το αποθεματικό αποτελεί πρόσθετο κεφάλαιο το οποίο εξασφαλίζει τις επιχειρήσεις από γενικούς κινδύνους, αυξάνει την εταιρική περιουσία η οποία δεν ενσωματώνεται στο εταιρικό κεφάλαιο. Η απόσβεση αντίθετα, δεν αυξάνει το κεφάλαιο αλλά αποβλέπει στην ανασύσταση του μέρους κατά το οποίο μειώθηκε.

- Το αποθεματικό μεταξύ των άλλων προορισμών του έχει σκοπό να αντιμετωπίζει ενδεχόμενες ζημιές, αντίθετα η απόσβεση έχει σκοπό να επανορθώσει οριστική ζημιά.

- Τα αποθεματικά αποτελούν αύξηση του κεφαλαίου, μπορούν να διανεμηθούν εκτός του τακτικού και του αποθεματικού από τη διάθεση μετοχών υπέρ το άρτιο. Οι αποσβέσεις δεν δύναται να διανεμηθούν.

- Η απόσβεση είναι οργανικό, ομαλό έξοδο και βαρύνει το κόστος των προϊόντων και γίνεται ανεξάρτητα αν υπάρχουν ή όχι κέρδη. Η δημιουργία αντίθετα των αποθεματικών γίνεται πάντοτε μετά τον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους και το κλείσιμο του ισολογισμού.

Κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών

1. Κεφαλαιοποίηση αποθεματικών από άποψη οικονομική σημαίνει μετατροπή των αποθεματικών σε κεφάλαιο.

Τα αποθεματικά που σχηματίζονται στην Α.Ε. δεν παίρνουν τη μορφή μετρητών στο ταμείο αλλά επενδύονται σε διάφορα στοιχεία του ενεργητικού όπως πάγια, κυκλοφορούντα κλπ. Έτσι της είναι αδύνατη η διανομή στους μετόχους ορισμένων αποθεματικών γιατί στους μετόχους δεν μπορεί να ρευστοποιήσει τα περιουσιακά στοιχεία. Έτσι η εταιρεία καταφεύγει στην κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών της χορηγώντας στους μετόχους της ισόποσης αξίας μετοχές. Έτσι έχουν τη δυνατότητα οι μέτοχοι να εκποιήσουν τις μετοχές που θα πάρουν από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών και να πορισθούν τα χρήματα που η εται-

ρεία δεν μπορούσε να καταβάλλει.

Η κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών επιφέρει ορισμένα πλεονεκτήματα για την εταιρεία:

α. Σταθεροποιεί την οικονομική κατάσταση της εταιρείας γιατί είναι δύσκολη η διανομή των κεφαλαιοποιηθέντων αποθεματικών.

β. Ευνοεί τους μετόχους έναντι εκείνων που έχουν δικαιώματα στα καθαρά κέρδη της χρήσεως (μέλη του Δ.Σ. κάτοχοι ιδρυτικών τίτλων), γιατί το πρώτο μέρος υπολογίζεται σε 6% επί του καταβεβλημένου κεφαλαίου και προηγείται από τη διανομή κερδών στα μέλη του Δ.Σ. Επίσης είναι ευνοϊκή για τους μετόχους γιατί η κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών θα επιφέρει μείωση της χρηματιστηριακής τιμής των μετοχών.

γ. Με την αύξηση του αριθμού των μετοχών γίνεται εύκολη η κυκλοφορία των μετοχών και επιτυγχάνεται η αναζωογόνηση της κεφαλαιαγοράς ωφελώντας έτσι την εθνική οικονομία.

Σαν μειονέκτημα μπορεί να αναφερθεί το ότι τα αποθεματικά μετατραπόμενα σε μετοχικό κεφάλαιο, παύουν να εμφανίζονται διακεκριμένα στον ισολογισμό και έτσι οι τρίτοι δεν μπορούν από τη μελέτη του ισολογισμού να πληροφορηθούν ότι η εταιρεία είχε πραγματοποιήσει κέρδη και ότι δεν τα διένειμε όλα, αλλά μέρος αυτών κράτησε και σχημάτισε αποθεματικά, γεγονός που φανερώνει την καλή πορεία των εργασιών της εταιρείας.

2. Κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών από άποψη νομική.

Ι. Ο νόμος επιτρέπει την κεφαλαιοποίηση των εμφανών αποθεματικών εκτός από ορισμένα ενώ αποκλείει των αφανών αποθεματικών εκτός βέβαια και υπάρξει ειδικός νόμος που το επιτρέπει.

Προκειμένου να κεφαλαιοποιηθούν τα εμφανή αποθεματικά θα πρέπει να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

1. Τα αποθεματικά να είναι κεφαλαιοποιήσιμα, τέτοια είναι τα αποθεματικά των οποίων τη διάθεση έχει στην ελεύθερη εξουσία της η εταιρεία. Έτσι μη κεφαλαιοποιήσιμα είναι τα εξής:

α. Το τακτικό αποθεματικό, όταν είναι μικρότερο από το ελάχιστο όριο που ο νόμος επιβάλλει ή το καταστατικό. Έτσι η εταιρεία δύναται να κεφαλαιοποιήσει το πέραν του 1/3 ή όταν πρόκειται για ασφαλιστική εταιρεία του 4πλάσιου του μετοχικού κεφαλαίου. Αν το καταστατικό καθορίζει μεγαλύτερο όριο από το νόμο, κεφαλαιοποιήσιμα είναι τα όρια που ορίζει το καταστατικό, εκτός αν τροποποιηθεί το καταστατικό και καθορίσει το ύψος του αποθεματικού σ' εκείνο που καθορίζει ο νόμος, οπότε κεφαλαιοποιήσιμα είναι τα πέραν του ορίου του νόμου αποθεματικά.

β. Του ειδικού σκοπού αποθεματικά του οποίου τη δημιουργία προβλέπει με ρητή διάταξη το καταστατικό και η κεφαλαιοποίηση του είναι δυνατή μόνον αν προηγηθεί τροποποίηση του καταστατικού μέσω της οποίας ο ειδικός σκοπός των αποθεματικών καταργείται και τα αποθεματικά από ειδικού σκοπού μεταπέσουν στην κατηγορία των αποθεματικών η διάθεση των οποίων εμπίπτει στην ελεύθερη εξουσία της τακτικής Γ.Σ. των μετόχων.

2. Με την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών επέρχεται αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου.

3. Προκειμένου να γίνει κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών θα πρέπει τα αποθεματικά αυτά να είναι πραγματικά γι' αυτό ορίζεται μια τριμελής επιτροπή εμπειρογνομόνων προκειμένου να γίνει εκτίμηση των προς κεφαλαιοποίηση αποθεματικών. Είναι ενδεχόμενο τα προς κεφαλαιοποίηση αποθεματικά να είναι εικονικά, επειδή υπάρχουν ζημιές εμφανείς (ΧΥ του λογαριασμού «κέρδη και ζημιές») είτε αφανής εξαιτίας υπερεκτιμήσεως των στοιχείων του ενεργητικού ή υποτιμήσεως των στοιχείων του παθητικού. Σε αυτή την επιτροπή συμμετέχουν και Ορκωτοί Λογιστές.

4. Θα πρέπει να τηρηθούν οι απαιτούμενες για κάθε αύξηση κεφαλαίου τυπικές προϋποθέσεις όπως:

- Αν η αύξηση του κεφαλαίου γίνεται με τροποποίηση του καταστατικού της εταιρείας απαιτείται απόφαση του Υπουργού Εμπορίου για έγκριση της τροποποίησης του καταστατικού και δημοσίευση αυτής στο Δελτίο Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της εφημερίδας της Κυβερνήσεως.

- Η αύξηση του κεφαλαίου βάσει αποφάσεως του Δ.Σ. ή της Γ.Σ. απαιτείται να δημοσιευθεί στο Δελτίο Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της εφημερίδας της Κυβερνήσεως περιλήψη των αποφάσεων αυτών σχετικά με το νέο κεφάλαιο, τον αριθμό των εκδιδόμενων μετοχών, την τιμή και τους όρους εκδόσεώς τους.

II. Η κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών είναι δυνατό να γίνει για ολόκληρο το ποσό του αποθεματικού ή για μέρος αυτού.

Εταιρείες εκφράζουν το κεφάλαιό τους με περιορισμένο αριθμό μετοχών έχουν συμφέρον να αυξήσουν τον αριθμό των μετοχών τους γιατί οι μετοχές γίνονται εύκολα εμπορεύσιμες με αποτέλεσμα η επιχείρηση να μπορεί να αντλεί κεφάλαια από την κεφαλαιοποίηση.

3. Η κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών από άποψη φορολογική.

Σύμφωνα με την Ελληνική φορολογική νομοθεσία ορίζεται ότι το εισόδημα που προέρχεται από αποθεματικά Α.Ε. διανεμόμενων ή κεφαλαιοποιούμενων υποβάλλεται σε φορολογία. Έτσι η κεφαλαιοποίηση αποθεματικών Α.Ε. είναι για τους μετόχους διανομή μερίσματος από την οποία αποκτούν φορολογητέο εισόδημα κινητών αξιών.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Νόμου 1892/90 παρέχονται ορισμένα κίνητρα στις επιχειρήσεις οι οποίες επιθυμούν να προβούν σε κάποια επένδυση. Τα κίνητρα αυτά είναι τα ακόλουθα:

α. Επιχορήγηση της δαπάνης των παραγωγικών επενδύσεων δηλαδή το δημόσιο καταβάλλει στον επενδυτή κάποιο χρηματικό ποσό προκειμένου να καλυφθεί μέρος της δαπάνης της παραγωγικής επένδυσης χωρίς αυτό να επιστρέφεται.

β. Επιδότηση επιτοκίου των επενδυτικών δανείων δηλαδή το Δημόσιο καλύπτει μέρος από τους τόκους που επιβαρύνουν την επιχείρηση.

γ. Αφορολόγητη έκπτωση δηλαδή έκπτωση από τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης ποσού ίσου με ποσοστό της δαπάνης της παραγωγικής επένδυσης που πραγματοποιεί η επιχείρηση,

η αναστολή της φορολογίας του και η διατήρησή του σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού.

δ. Αυξημένες αποσβέσεις δηλαδή δίνεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να διενεργήσουν αυξημένες αποσβέσεις στα πάγια περιουσιακά στοιχεία που αποτελούν παραγωγικές επενδύσεις.

Τα κίνητρα παρέχονται διαζευκτικά σε δύο ομάδες: α. επιχορήγησης, επιδότησης επιτοκίου και αυξημένες αποσβέσεις και β. Αφορολόγητες εκπτώσεις και αυξημένες αποσβέσεις.

Για τα κίνητρα της επιχορήγησης επενδύσεων και της επιδότησης του επιτοκίου πρέπει να εκδοθεί πρώτα απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας .

Για να δικαιούται η επιχείρηση να σχηματίσει αφορολόγητη έκπτωση από τα κέρδη είναι υποχρεωμένη εντός τεσσάρων μηνών και μέχρι 10/5 από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία ολοκληρώθηκε η επένδυση να υποβάλλει αίτηση στην αρμόδια ΔΟΥ που θα ζητά τον έλεγχο της πραγματοποιηθείσας παραγωγικής επένδυσης.

Μαζί με την αίτηση θα υποβάλλεται και αναλυτική κατάσταση με όλες τις σχετικές με την επένδυση δαπάνες (αρ. τιμολογίου, προμηθευτής, είδος δαπάνης και αξία).

Αφού αυτή υποβληθεί και μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία υποβλήθηκε η ΔΟΥ θα προβεί σε έλεγχο των βιβλίων που έχουν καταχωρηθεί οι επενδύσεις για να διαπιστώσει αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις αυτές που χαρακτηρίζουν τις επενδύσεις ως παραγωγικές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

Φορολογία

Φορολογία της Ανώνυμης Εταιρείας

Για πολλά χρόνια η Α.Ε. φορολογούταν ως νομικό πρόσωπο μόνο για τα αδιανέμητα κέρδη, ενώ για τα διανεμόμενα κέρδη φορολογούνταν οι δικαιούχοι που τα αποκτούσαν (μέτοχοι, μέλη του Δ.Σ. διευθυντές και εργαζόμενοι).

Με το Ν. 2065/1992 επήλθε ριζική μεταβολή στον τρόπο φορολογίας των κερδών των Α.Ε. Με το νέο καθεστώς ολόκληρο το φορολογητέο εισόδημα της Α.Ε. φορολογείται στο όνομα του νομικού προσώπου, οι δε μέτοχοι, μέλη του Δ.Σ., διευθυντές και εργατοϋπαλληλικό προσωπικό λαμβάνουν τα μερίσματα τα ποσοστά και τις αμοιβές από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

Με την καταβολή του φόρου επ' ονόματι του νομικού προσώπου υπάρχει πλήρη εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης της εταιρείας, των μετόχων, των μελών του Δ.Σ. και λοιπών δικαιούχων.

Τα διανεμόμενα κέρδη που λαμβάνονται από τους δικαιούχους είναι εισοδήματα καθαρά (χωρίς φόρο) χωρίς περαιτέρω φορολογία και οι δικαιούχοι δεν μπορούν να τα συμπεριλάβουν στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος και να τα συναθροίσουν με τα άλλα εισοδήματά τους. Χρησιμοποιούνται μόνο για τη δικαιολόγηση τεκμηρίων που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. 2238/1994.

Το έτος 1992 έγινε μια βαθύτατη φορολογική αλλαγή στη χώρα μας. Έτσι το συνολικό καθαρό εισόδημα ή το κέρδος που αποκτούν οι ημεδαπές Α.Ε. στην ημεδαπή ή αλλοδαπή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 99 του Κ.Φ.Ε. φορολογείται με συντελεστή 35%, αν οι μετοχές είναι ονομαστικές ή εισηγμένες στο Χ.Α.Α. κατά τη λήψη της διαχειριστικής χρήσης που αναφέρονται τα καθαρά κέρδη και με 40% αν είναι ανώνυμες και μη εισηγμένες στο Χ.Α.Α. Εξαιρέση αποτελούν οι τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρείες για τις οποίες για το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος αυτών, αφαιρείται το μέρος που αναλογεί στα αφορολόγητα έσοδα ή στα εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Για τον προσδιορισμό του μέρους αυτών γίνεται επιμερισμός των συνολικών καθαρών κερδών ανάλογα με το ύψος των φορολογούμενων εσόδων και των αφορολόγητων ή κατά ειδικό τρόπο φορολογηθέντων κερδών, επί του υπολοίπου φορολογούνται με τους πιο πάνω συντελεστές.

Όταν στο φορολογητέο εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, το συνολικό αυτό ακαθάριστο εισόδημα υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο 3% ο οποίος φόρος δεν μπορεί να υπερβεί το ποσόν του φόρου εισοδήματος που αντιστοιχεί στα συνολικά δηλούμενα εισοδήματα. Απεναντίας δεν υπόκεινται στο συμπληρωματικό φόρο τα εισοδήματα από ακίνητα των Α.Ε. που απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος σύμφωνα με τις δια-

τάξεις του άρθρου 103 του Κ.Φ.Ε.

Προσδιορισμός εισοδήματος

Από τα ακαθάριστα έσοδα των Α.Ε. αφαιρούνται οι υπό του Νόμου εκπιπόμενες δαπάνες απόκτησης του εισοδήματος, ενώ για τις ασφαλιστικές εταιρείες, εκπίπτονται και τα αποθεματικά ασφαλειών ζωής ως και οι καλύψεις για τους κινδύνους και οι κρατήσεις για αποζημιώσεις για ζημιές.

Εκτός όμως των παραπάνω από τα ακαθάριστα έσοδα των Α.Ε. εκπίπτονται και τα παρακάτω ποσά, όπως:

α. Τα ποσά για την εξαγορά ιδρυτικών τίτλων της εταιρείας ως και των τόκων που καταβάλλει στους κατόχους αυτών, αν δεν προέρχονται από τα κέρδη της.

β. Οι τόκοι που καταβάλλει στους κατόχους προνομιάχων μετοχών αυτής, εφόσον οι τόκοι δεν προέρχονται από τα κέρδη της.

γ. Οι αμοιβές και οι αποζημιώσεις μελών του Διοικητικού Συμβουλίου που βαρύνουν την ίδια την εταιρεία.

Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος

Όταν μεταξύ των εισοδημάτων των Α.Ε. συμπεριλαμβάνονται και εισοδήματα από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρείες των οποίων τα κέρδη έχουν φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του Κ.Φ.Ε. (Ο.Ε., Ε.Ε., κοινοπραξίες, κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, συμμετοχικές ή μη), τα εισοδήματα αυτά αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη, προκειμένου να υπολογισθεί ο φόρος της Α.Ε. Ενώ στην περίπτωση που στα καθαρά κέρδη ημεδαπής Α.Ε. συμπεριλαμβάνονται εκτός των μερισμάτων και τα κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρείες, και αφορολόγητα εισοδήματα ή και εισοδήματα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο (τόκοι καταθέσεων κ.λ.π.), με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης της εταιρείας και διανομή των κερδών, τότε χρειάζεται φορολογική αναμόρφωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Έτσι λοιπόν στα φορολογητέα κέρδη που προκύπτουν προστίθεται και το μέρος των αφορολόγητων κερδών ή φορολογουμένων κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε μικτό, με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου (άρθρο 106 του Κ.Φ.Ε.).

Φορολογία κερδών Ανώνυμης Εταιρείας

Οι Α.Ε. με βάση τον ισολογισμό και τις λογιστικές καταστάσεις που συντάσσουν στο τέλος της κάθε διαχειριστικής χρήσης έχουν μεταξύ των άλλων και ορισμένες φορολογικές υποχρεώσεις, όπως:

α. Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 17 του Κ.Β.Σ. για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας, η ποσοτική καταγραφή των αποθεματικών στο βιβλίο απογραφών ή σε καταστάσεις, γίνεται μέχρι την 20ή ημέρα του μεθεπόμενου από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου μήνα.

Επίσης είναι υποχρεωμένος εντός τεσσάρων μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου χωρίς να υπερβούν την προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος να καταχωρήσουν τις πράξεις ισολογισμού και να τον κλείσουν.

Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος της ημεδαπής Α.Ε. και των προσώπων που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 107 του Κ.Φ.Ε. υποβάλλεται μέχρι την 15ή ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν μέσα στη χρήση αυτή.

Η υπό εκκαθάριση Α.Ε., υποβάλλει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος εντός ενός μηνός από τη λήξη αυτής. Αν παραταθεί η εκκαθάριση πέραν του έτους υποβάλλεται προσωρινή δήλωση για τα εισοδήματα κάθε έτους, μέσα σε ένα μήνα από τη λήξη του έτους και οριστική κατά τη λήψη της εκκαθάρισης.

Τα διαλυόμενα νομικά πρόσωπα για τα οποία δεν υποβάλλεται από το Νόμο εκκαθάριση, εντός μηνός από της διάλυσης και εν πάση περιπτώσει προ της διάθεσης των περιουσιακών στοιχείων τους.

Οι ημεδαπές Α.Ε. που στα κέρδη τους συμπεριλαμβάνονται και εισοδήματα απαλλασσόμενα της φορολογίας ή κέρδη προσδιορισθέντα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο, εφόσον εντός έξι μηνών από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης δεν συνέλθει η Γενική Συνέλευση των μετόχων για να εγκρίνει την πρόταση του Διοικητικού Συμβουλίου για διανομή κερδών, υποχρεούνται να υποβάλλουν τροποποιητική δήλωση εντός 30 ημερών, από τη λήξη του εξαμήνου για τα φορολογητέα κέρδη, ο τυχόν οφειλόμενος φόρος και η προκαταβολή, βάσει της τροποποιητικής δήλωσης καταβάλλεται σε 3 μηνιαίες ίσες δόσεις εκ των οποίων η πρώτη με την υποβολή της εκπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες 2 την τελευταία εργάσιμη ημέρα των δύο επομένων μηνών.

Σε περίπτωση μεταγενέστερης, αλλά εντός της ίδιας διαχειριστικής χρήσης μερικής ή ολικής έγκρισης διανομής, υποβάλλεται συμπληρωματική δήλωση εντός 30 ημερών από το χρόνο έγκρισης από τη Γενική Συνέλευση, και ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης.

Η δήλωση φορολογίας εισοδήματος υποβάλλεται σε 3 αντίγραφα και υπογράφεται από τον νόμιμο εκπρόσωπο αυτής, τον προϊστάμενο του Λογιστηρίου ή από τον υπεύθυνο λογιστή που τηρεί τα βιβλία και συνοδεύεται με όλα τα σχετικά δικαιολογητικά. Σωστή θεωρείται η δήλωση που υποβάλλεται εφόσον μαζί με αυτήν καταβληθούν οι φόροι και τέλη (άρθρο 110 του Κ.Φ.Ε.).

Σε περίπτωση που η οφειλή η οποία αναφέρεται στη φορολογική δήλωση καταβληθεί ε-

φάπαξ παρέχεται έκπτωση 5% επί του καταβαλλόμενου ποσού.

β. Στοιχεία που υποβάλλονται με τη φορολογική δήλωση

Τα στοιχεία τα οποία υποβάλλονται με τη φορολογική δήλωση είναι τα ακόλουθα:

1. Πρακτικό του Διοικητικού Συμβουλίου για έγκριση του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης.

2. Ισολογισμός με τα Αποτελέσματα Χρήσης.

3. Αναλυτική κατάσταση των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου, που πήραν αμοιβές, αν διανεμήθηκαν.

4. Αναλυτική κατάσταση του προσωπικού με τα διανεμηθέντα κέρδη, αν αυτά διανεμήθηκαν.

5. Κατάσταση προσδιορισμού φορολογητέων κερδών.

6. Στοιχεία περί αφορολόγητης έκπτωσης για νέες παραγωγικές επενδύσεις που έγιναν στην χώρα βάσει του Ν. 1892/90 που υποβάλλονται σε τρία αντίγραφα.

7. Κατάσταση πραγματοποιηθεισών επενδύσεων με βάση το άρθρο 22 του Ν. 1828/1989, αν τελικά δοθεί παράταση της λήξης του.

Αυτή η κατάσταση υποβάλλεται σε τρία αντίγραφα και μαζί με αυτή υποβάλλεται υπεύθυνη δήλωση του Ν.1599/1986 στην οποία δηλώνεται υπεύθυνα ότι:

α. Τα αναφερόμενα στην κατάσταση επενδύσεων με βάση το άρθρο 22 του Ν. 1828/1989 χρήσης... προέκυψαν από τα βιβλία που τηρήθηκαν από την εταιρεία "..." Α.Ε. τη χρήση αυτή.

β. Το ποσό των καθαρών κερδών που προέκυψαν μέσα στη χρήση.

γ. Το ποσό των καθαρών κερδών που διατέθηκαν για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού, και

δ. Τα ποσά που τυχόν διατέθηκαν ή παρέμειναν αδιάθετα καθώς και τα ποσά που διατέθηκαν για δημιουργία αφορολόγητων εκπτώσεων, επενδύσεων αναπτυξιακών νόμων και του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού του Ν. 1828/1989.

8. Αναλυτική κατάσταση για μισθώματα ακινήτων αν υπάρχουν, σε τρία αντίγραφα.

9. Κατάσταση υπολογισμού των αφορολογητών κρατήσεων.

γ. Υπολογισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος

Η Α.Ε. με τη φορολογική της δήλωση υπολογίζει τόσο το φόρο των συνολικών καθαρών κερδών της χρήσης που έληξε όσο και την προκαταβολή του φόρου για την τρέχουσα διαχειριστική χρήση.

Σαν προκαταβολή φόρου που υπολογίζεται όπως παρακάτω λαμβάνεται το ήμισυ το ποσού αυτού, έτσι έστω:

- φόρος εισοδήματος συνολικών καθαρών κερδών	Δρχ.	600.000
- συμπληρωματικός φόρος 3% στα εισοδήματα από τα κέρδη χρήσης	Δρχ.	200.000
	Σύνολο	Δρχ. 800.000
- Μείον: Παρακρατηθέντες φόροι στην πηγή	Δρχ.	500.000
	Υπόλοιπο	Δρχ. 300.000
Έτσι: Προκαταβολή 300.000: 2=		<u>150.000</u>

Δεν εκπίπτονται τα ποσά του φόρου που έχουν παρακρατηθεί σε εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Επίσης όταν έχουμε διαχειριστική χρήση υπερδωδεκάμηνη, τότε το ποσό της προκαταβολής που προσδιορίζεται για αυτήν την περίοδο, διαιρείται με τον αριθμό των μηνών που αντιστοιχούν σ' αυτή και το πηλίκο αυτό πολλαπλασιάζεται επί του 12 (μήνες της διαχειριστικής χρήσης). Το γινόμενο αυτό είναι η οφειλόμενη προκαταβολή για την τρέχουσα χρήση.

δ. Καταβολή του φόρου εισοδήματος βάσει της αρχικής εμπρόθεσμης δήλωσης

Ο φόρος εισοδήματος, η προκαταβολή αυτού τα τέλη χαρτοσήμου και λοιπά ποσά που οφείλονται με βάση την αρχική εμπρόθεσμη δήλωση της ημεδαπής Α.Ε. καταβάλλονται σε 5 ίσες μηνιαίες δόσεις εκ των οποίων, η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, οι άλλες 4 την τελευταία εργάσιμη ημέρα των τεσσάρων επομένων μηνών.

Σε αντίθεση των υπό εκκαθάριση ημεδαπών Α.Ε., ο φόρος, η προκαταβολή και τα λοιπά ποσά καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης προσωρινής ή οριστικής δήλωσης, (πλην της προκαταβολής του φόρου που δεν υπολογίζεται στην οριστική δήλωση λόγω της διάλυσης της Α.Ε.).

ε. Πρόσθετοι φόροι - Πρόστιμα

α. Πρόσθετοι φόροι

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 86 και 87 του Κ.Φ.Ε. εκτός από τις ποινικές κυρώσεις των υπεύθυνων μιας Α.Ε. σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης υπόκειται και σε πρόσθετο φόρο 2,5% επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου, για κάθε μήνα καθυστέρησης.

Σε περίπτωση υποβολής ανακριβής δήλωσης οι υπόχρεοι υπόκεινται και σε πρόσθετο φόρο που υπολογίζεται σε ποσοστό επί του φόρου που θα απόφευγε ο υπόχρεος να πληρώσει ως εξής:

-επί διαφοράς φόρου μέχρι 1 εκατ. Δρχ. 100%

-επί διαφοράς φόρου πάνω του 1 εκατ. Δρχ. 150% και αν δεν υποβληθεί δήλωση, ο πρόσθετος φόρος φτάνει το 200%.

Το ποσοστό της προσαύξησης υπολογίζεται σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης ή υποβολής ανακριβούς επί του οφειλόμενου φόρου, για κάθε μήνα που μεσολαβεί από την υποβολή

μέχρι την οριστικοποίηση της οικείας καταλογιστικής πράξης, με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή αμετάκλητη απόφαση του διοικητικού δικαστηρίου.

β. Πρόστιμα

Το άρθρο 87 του Κ.Φ.Ε. ορίζει ότι αν η Α.Ε. δεν υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος τότε υπόκειται σε πρόστιμο 10% επί του φόρου ο οποίος περιορίζεται στα αριθμητικά όρια των 60.000 - 300.000 δραχ. και δεν μπορεί να είναι κατώτερος αλλά ούτε και μεγαλύτερος αυτών. Σε περίπτωση διοικητικής επίλυσης της διαφοράς το πρόστιμο αυτό περιορίζεται στο 1/3.

Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο 5ετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο πρέπει να υποβληθεί η δήλωση. Το Δημόσιο μετά την πάροδο της 5ετίας δεν δύναται να επιβάλλει φόρο.

Κ Ε Φ Α Λ Α Ι Ο Τ Ε Τ Α Ρ Τ Ο

Ο Νόμος 1892/1990

Επιχειρήσεις που υπάγονται στο Νόμο 1892/1990

Οι επιχειρήσεις οι οποίες υπάγονται στο Νόμο 1892/90 είναι οι ακόλουθες:

α. Όλες οι μεταποιητικές επιχειρήσεις, βιομηχανικές, βιοτεχνικές και χειροτεχνικές όλων των κλάδων.

β. Οι γεωργικές, δασικές, κτηνοτροφικές επιχειρήσεις καθώς και υδατοκαλλιέργειών σύγχρονης τεχνολογίας.

γ. Όλες οι μεταλλευτικές και εξορυκτικές επιχειρήσεις.

δ. Τα κέντρα τεχνικής βοήθειας για τη βιομηχανία, τη βιοτεχνία που ιδρύονται από Συνεταιρισμούς, Επιμελητήρια, επαγγελματικές Οργανώσεις, τον ΕΟΜΜΕΧ και το ΕΛΚΕΠΑ.

ε. Οι επιχειρήσεις αξιοποίησης αγροτικών, βιομηχανικών και αστικών απορριμμάτων και αποβλήτων.

στ. Οι επιχειρήσεις αγροτικών ή αγροτοβιομηχανικών συνεταιρισμών για επενδύσεις σε μηχανικά μέσα σποράς καλλιέργειας, εγκαταστάσεις και συστήματα άρδευσης, συγκομιδής και συσκευασίας αγροτικών προϊόντων.

ζ. Οι επιχειρήσεις που παράγουν για δικό τους λογαριασμό ή τρίτων ενέργεια υπό μορφή αερίου, θερμού αέρα, ατμού ή στερεών καυσίμων υπό βιομάζα.

η. Οι επιχειρήσεις παραγωγής μηχανισμών για την εξοικονόμηση ενέργειας.

θ. Οι επιχειρήσεις τυποποίησης, συσκευασίας προϊόντων, αποξήρανσης, κατάψυξης ή αφυδάτωσης γεωργικών, κτηνοτροφικών ή προϊόντων αλιείας και ιχθυοτροφίας.

ι. Οι επιχειρήσεις παραγωγής βιομάζας από ετήσια ή πολυετή φυτά.

ια. Οι επιχειρήσεις υγρών καυσίμων και υγραερίου οι οποίες επενδύουν σε νησιωτικές περιοχές εφόσον οι επιχειρήσεις αυτές εδρεύουν σε νομούς που υπάγονται στις περιοχές Δ και Γ.

ιβ. Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις (εκτός Γ κατηγορίας και ξενώνες) ανεξάρτητα από τον αριθμό των κλινών τους. Επίσης οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών στήριξης τουριστικών - ξενοδοχειακών μονάδων και ειδικότερα για τη δημιουργία μονάδων εκμετάλλευσης κεντρικών πλυντηρίων και παρασκευαστηρίων ετοίμων ή ημιετοίμων τροφίμων για τις ανάγκες των παραπάνω μονάδων.

ιγ. Τα κατασκηνωτικά κέντρα (campings) που κατασκευάζονται με τις προδιαγραφές και την έγκριση του ΕΟΤ εδώ υπάγονται και οι επιχειρήσεις εκμετάλλευσης διαμερισμάτων για τουριστική χρήση.

ιδ. Οι επιχειρήσεις εκμετάλλευσης ιαματικών πηγών και κέντρων χειμερινού τουρισμού για τις εγκαταστάσεις τους.

ιε. Οι οικίες και τα κτίρια που χαρακτηρίζονται διατηρητέα ή παραδοσιακά με την προϋ-

πόθεση ότι θα διασκευασθούν σε ξενώνες ή ξενοδοχειακές επιχειρήσεις ή σε εργαστήρια παραγωγής παραδοσιακών βιοτεχνικών προϊόντων ή χειροτεχνημάτων με την έγκριση του αρμόδιου υπουργείου.

ιστ. Οι επιχειρήσεις Οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης ή συνεταιρισμοί που πραγματοποιούν επενδύσεις για την ανέγερση και εκμετάλλευση βιοτεχνικών κέντρων και κτιρίων εντός των βιοτεχνικών και βιομηχανικών ζωνών οι οποίες καθορίζονται στο πλαίσιο του πολεοδομικού και χωροταξικού σχεδιασμού, καθώς και χώρων κοινωνικών και πολιτιστικών λειτουργιών, κεντρικών αγορών και σφαγείων.

ιζ. Οι ιερές μονές και οι ορθόδοξες ακαδημίες για την ανέγερση, επέκταση, εκσυγχρονισμό των ξενώνων ή για τη μετατροπή των κτιρίων τους σε ξενώνες καθώς και για την ανέγερση, επέκταση, εκσυγχρονισμό ή μετατροπή των κτιρίων σε χώρους κοινωνικών και πολιτιστικών λειτουργιών.

ιη. Οι εκδοτικές ή εκτυπωτικές επιχειρήσεις ημερήσιου Τύπου Αθηνών και Θεσσαλονίκης και επαρχίας για το σύνολο των εκδόσεών τους.

ικ. Οι επιχειρήσεις κατασκευής και εκμετάλλευσης σταθμών αυτοκινήτων για δημόσια χρήση, χωρητικότητας 80 θέσεων και άνω.

ια. Οι επιχειρήσεις εκμετάλλευσης λιμένων αναψυχής, συνεδριακών κέντρων και γηπέδων γκολφ.

ιβ. Τα εργαστήρια εφαρμοσμένης βιομηχανικής, ενεργειακής και μεταλλευτικής έρευνας, οι επιχειρήσεις ανάπτυξης τεχνολογιών και προγραμμάτων λογισμικού (Soft ware).

ιγ. Οι επιχειρήσεις παραγωγής ηλεκτρισμού από ήπιες μορφές ενέργειας όπως αιολική, ηλιακή, υδροηλεκτρική, γεωθερμική και βιομάζας.

ιδ. Οι τεχνικές εταιρείες, έστω και αν τα κέρδη τους προσδιορίζονται τεκμαρτά με βάση το άρθρο 34 του Νόμου 2238/94, για τον εκσυγχρονισμό τους, την αντικατάσταση των μηχανημάτων τους και του λοιπού εξοπλισμού τους.

ιε. Καταργήθηκε.

ιστ. Κέντρα αποθεραπείας και αποκατάστασης σύμφωνα με το άρθρο 10 του Ν.2072/1992 (ΦΕΚ 125 Α'). Επίσης επιχειρήσεις με αντικείμενο την παροχή στέγης αυτόνομης διαβίωσης σε άτομα με ειδικές ανάγκες.

ιζ. Καταργήθηκε.

ικ. Εμπορικές επιχειρήσεις ανεξάρτητα από το αντικείμενο εργασιών τους προκειμένου να πραγματοποιήσουν παραγωγικές επενδύσεις. Δεν παρέχεται η δυνατότητα σε αυτές τις επιχειρήσεις να ενεργούν αυξημένες αποσβέσεις ούτε να υπαχθούν στο καθεστώς των κρατικών επιχορηγήσεων ούτε να τύχουν επιδότηση του επιτοκίου. Οι αφορολόγητες εκπτώσεις θα σχηματίζονται βάσει των ποσοστών που ορίζονται από το Ν.1892/1990.

Α. Ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και λοιπές επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών του τουριστικού τομέα που εγκαθίστανται μέσα στις περιοχές Ολοκληρωμένης Τουριστικής Ανάπτυξης (Π.Ο.Τ.Α.)

λα. Επιχειρήσεις εκμετάλλευσης των μεταφορικών μέσων που προβλέπονται στην κ περίπτωση του άρθρου 1 (μεταφορικά μέσα απαραίτητα για την εξυπηρέτηση της μεταφοράς ανθρώπων και εμπορευμάτων σε περιοχές απομονωμένες, δυσχερούς πρόσβασης και μεγάλης απόστασης από το κέντρο της χώρας).

λβ. Ξενοδοχειακές επιχειρήσεις μόνο για ολοκληρωμένης μορφής εκσυγχρονισμό των εγκαταστάσεων και του εξοπλισμού τους. Η επιχορήγηση των επενδύσεων αυτών, παρέχεται για ύψος επένδυσης μέχρι 1 δισεκατομμύριο δρχ.

Ως παραγωγικές επενδύσεις θεωρούνται σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 1892/90 οι ακόλουθες:

α. Η κατασκευή, η επέκταση και ο εκσυγχρονισμός βιομηχανοστασίων, κτιριακών εγκαταστάσεων, ξενοδοχειακών και βοηθητικών εγκαταστάσεων αυτών.

β. Η αγορά αποπερατωμένων ή και ημιτελών βιομηχανικών ή βιοτεχνικών κτιριακών εγκαταστάσεων τα οποία βρίσκονται μέσα σε βιομηχανικές περιοχές της ΕΤΒΑ που ανήκουν κατά κυριότητα σε αυτές. Επίσης η αγορά μη χρησιμοποιούμενων αποπερατωμένων ή ημιτελών βιομ. ή βιοτεχνικών κτιριακών εγκαταστάσεων που η έναρξη κατασκευής τους έγινε πριν από 31/7/90 και παραμένουν σε αδράνεια για μια διετία πριν από την υποβολή της αίτησης για υπαγωγή στις διατάξεις του Ν.1892/90, εφόσον τα κτίρια βρίσκονται στη Θράκη ή βρίσκονται σε άλλες περιοχές και υπό τον όρο ότι στη δεύτερη αυτή περίπτωση θα χρησιμοποιηθούν για την μετεγκατάσταση επιχειρήσεων από την περιοχή Α. Προϋπόθεση τα κτίρια να μην ανήκουν σε επιχείρηση που η πλειοψηφία του κεφαλαίου της ανήκει σε εταίρους ή μετόχους οι οποίοι έχουν και την πλειοψηφία στην επιχείρηση εκείνη που πραγματοποιεί την επένδυση.

γ. Η αγορά και η εγκατάσταση καινούργιων μηχανημάτων και λοιπού μηχανολογικού ή τεχνολογικού εξοπλισμού παραγωγής.

δ. Οι δαπάνες για μελέτες και επενδύσεις που αποβλέπουν στην εισαγωγή, ανάπτυξη και εφαρμογή σύγχρονης τεχνολογίας, οι δαπάνες για την εγκατάσταση πρότυπης δοκιμαστικής μονάδας, καθώς και οι δαπάνες επενδύσεων για εφαρμοσμένη έρευνα και αγορά οργάνων ή εξοπλισμού εργαστηρίων εφαρμοσμένης βιομηχανικής ή μεταλλευτικής έρευνας. Οι δαπάνες μελετών εργονομίας κλπ.

ε. Οι δαπάνες μετεγκατάστασης που αφορούν στην αποσυναρμολόγηση, μεταφορά και επανασυναρμολόγηση στη νέα θέση του υφιστάμενου εξοπλισμού της μονάδας που μετεγκαθίσταται.

στ. Η κατασκευή καινούργιων αποθηκευτικών χώρων, ψυκτικών χώρων, χώρων ξήρανσης και συντήρησης προϊόντων.

ζ. Η αγορά καινούργιων μεταφορικών μέσων διακίνησης υλικών, εμπορευμάτων και μαζικής μεταφοράς εργατοτεχνιτών και υπαλληλικού προσωπικού, καθώς και εξοπλισμού και εγκαταστάσεων διακίνησης υλικών.

η. Η ανέγερση καινούργιων εργατικών κατοικιών, βρεφονηπιακών σταθμών καθώς κτίρια

και εγκαταστάσεις ή εξοπλισμός χρήσιμα για την αναψυχή ή συνεστίαση εργατών και υπαλλήλων και εφόσον κατασκευάζονται στην περιοχή που είναι εγκατεστημένη η επιχείρηση.

θ. Η δημιουργία, επέκταση και εκσυγχρονισμός ξενοδοχειακών εγκαταστάσεων, ιαματικών πηγών, κέντρων θαλασσοθεραπείας, κέντρων τουρισμού υγείας και χιονοδρομικών κέντρων καθώς και η αγορά εξοπλισμού τους σύμφωνα πάντα με τον Ε.Ο.Τ. και την κοινή απόφαση των Υπουργών Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημοσίων Έργων και Τουρισμού.

ι. Οι δαπάνες επισκευής, αποκατάστασης και μετατροπής διατηρητέων παραδοσιακών οικιών ή κτιρίων σε ξενώνες ή ξενοδοχειακές μονάδες ανεξάρτητα εάν βρίσκονται εντός ή εκτός παραδοσιακών οικισμών ή διατηρητέων.

ια. Η αγορά υλικού για αναπαραγωγή των κτηνοτροφικών επιχειρήσεων και του πολλαπλασιαστικού υλικού των γεωργικών, κτηνοτροφικών ή ιχθυοκαλλιεργητικών επιχειρήσεων.

ιβ. Οι δαπάνες επενδύσεων για την κατασκευή, επέκταση, εκσυγχρονισμό και εξοπλισμό κεντρικών αγορών, σφαγείων, και χώρων κοινωνικοπολιτιστικών λειτουργιών.

ιγ. Η αγορά βιοτεχνικών χώρων σε τυποποιημένα βιοτεχνικά κτίρια των βιομηχανικών περιοχών ή σε πολυόροφα βιοτεχνικά κέντρα, που κατασκεύασε ή κατασκευάζει η ΕΤΒΑ ΑΕ μόνη της ή σε συνεργασία με τον ΕΟΜΜΕΧ καθώς και σε πολυόροφα βιοτεχνικά κτίρια που η κατασκευή τους έγινε με δανειοδότηση της ΕΤΒΑ ΑΕ ανεξάρτητα από το χρόνο κατασκευής και χρησιμοποίησής τους.

ιδ. Η ανέγερση, επέκταση και εκσυγχρονισμός εγκαταστάσεων και η αγορά εξοπλισμού επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών στήριξης τουριστικών ξενοδοχειακών μονάδων.

ιε. Η κατασκευή, επέκταση και εκσυγχρονισμός λιμένων σκαφών αναψυχής (μαρίνες) με την έγκριση του ΕΟΤ ή του Υπουργείου Τουρισμού.

ιστ. Η κατασκευή, επέκταση και εκσυγχρονισμός συνεδριακών κέντρων μετά από συμφωνία του ΕΟΤ και των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας, Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημοσίων Έργων και Τουρισμού.

ιζ. Η κατασκευή, επέκταση και εκσυγχρονισμός γηπέδων γκολφ και των απαραίτητων εγκαταστάσεών τους και την αγορά του αναγκαίου εξοπλισμού τους μετά τη σύμφωνη γνώμη του ΕΟΤ.

ιη. Η αγορά ή η εισφορά και εγκατάσταση μεταχειρισμένου μηχανολογικού εξοπλισμού καθώς και η αγορά ή η εισφορά σε συσταθισμένο νομικό πρόσωπο, ημιτελών ή αποπερατωθεισών βιομηχανικών κτιριακών εγκαταστάσεων, μόνο για τους σκοπούς εφαρμογής της παραγράφου 4 του άρθρου 2.

ιβ. Καταργήθηκε.

κ. Η αγορά και εγκατάσταση εξοπλισμού μεταφορικών μέσων εκτός του εξοπλισμού που προορίζεται για την υποδομή και κίνηση του μεταφορικού μέσου.

κα. Οι ερευνητικές και προπαρασκευαστικές εργασίες εξορυκτικών επιχειρήσεων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

Αφορολόγητα Αποθεματικά

Αφορολόγητα Αποθεματικά

Τα κέρδη των Ανωνύμων Εταιρειών διακρίνονται από φορολογική άποψη σε διανεμόμενα και μη διανεμόμενα. Τα διανεμόμενα κέρδη είτε ως μερίσματα ή ποσοστά και αμοιβές στους διοικητικούς συμβούλους είτε ως εκτός μισθού ποσοστά σε διευθυντές και διαχειριστές της εταιρείας φορολογούνται επ' ονόματι και σε βάρος των δικαιούχων φυσικών ή νομικών προσώπων στα οποία τα κέρδη προέρχονται με τη διανομή. Τα μη διανεμόμενα κέρδη που παραμένουν στην εταιρεία ως αποθεματικά ή κέρδη σε νέο φορολογούνται επ' ονόματι του νομικού προσώπου της Ανώνυμης Εταιρείας.

Το κράτος προκειμένου να ενισχύσει την οικονομική και περιφερειακή ανάπτυξη της χώρας δημιούργησε μεγάλες οικονομικές μονάδες όπως βιομηχανικές, μεταλλευτικές, τουριστικές κλπ, και καθιέρωσε κάποιες φορολογικές απαλλαγές μεταξύ των οποίων πρωταρχικό ρόλο κατέχουν τα αφορολόγητα αποθεματικά.

Το κράτος δηλαδή απάλλαξε από τη φορολογία εισοδήματος τα μη διανεμόμενα κέρδη από την εταιρεία υπό τη μορφή αποθεματικών καθώς και εκείνα που διατέθηκαν για επέκταση, ανανέωση και εκσυγχρονισμό του εξοπλισμού των επιχειρήσεων.

Προκειμένου να πραγματοποιηθούν αφορολόγητες εκπτώσεις του Ν. 1892/90 είναι απαραίτητο να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

α. Υπολογίζονται με βάση τα καθαρά κέρδη που περιλαμβάνονται στην υποβαλλόμενη αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος, με την οποία δηλώνονται και οι λογιστικές διαφορές, μετά την αφαίρεση ενδεχόμενων ζημιών προηγούμενων χρήσεων των κρατήσεων για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού και των κερδών της χρήσης που πράγματι διανέμονται από την εταιρεία.

β. Πραγματοποιούνται από τα κέρδη της διαχειριστικής χρήσης που έγινε η επένδυση, εφόσον βέβαια υπάρχουν κατά την περίοδο αυτή κέρδη, αν όμως δεν υπάρχουν ή δεν επαρκούν, η αφορολόγητη έκπτωση ενεργείται ολόκληρη ή κατά το υπόλοιπο που απέμεινε από τα κέρδη των αμέσως κατά σειρών επομένων χρήσεων μέχρι να καλυφθούν τα ποσοστά της αξίας της επένδυσης που μπορούν να γίνουν αφορολόγητες εκπτώσεις.

Αν σε μια διαχειριστική χρήση η εταιρεία παραπέμψει ολικά ή μερικά να ενεργήσει αφορολόγητες εκπτώσεις επενδύσεων και στις λογιστικές διαφορές που δημιουργούνται με την αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, δεν στερείται του δικαιώματος διενέργειας αφορολόγητων εκπτώσεων από τα κέρδη των επομένων διαχειριστικών χρήσεων, για το ποσό της επένδυσης στο οποίο παρέλειψε να ενεργήσει αφορολόγητες εκπτώσεις στη διαχειριστική αυτή χρήση.

γ. Εμφανίζονται με τη μορφή του αφορολόγητου αποθεματικού σε χωριστούς λογαρια-

ομούς στα λογιστικά βιβλία της εταιρείας.

δ. Τήρηση λογιστικών βιβλίων Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

ε. Οι αφορολόγητες εκπτώσεις πραγματοποιούνται από τα καθαρά κέρδη που προέρχονται από δραστηριότητες που υπάγονται στο νόμο αυτό, ανεξάρτητα από την περιοχή στην οποία ασκούνται. Αν δεν είναι δυνατός ο λογιστικός προσδιορισμός των κερδών αυτών ανά κλάδο, τότε γίνεται διαχωρισμός, με βάση τα ακαθάριστα έσοδα κάθε δραστηριότητας.

Περιοχές της επικράτειας

Για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 1892/90, η επικράτεια διαιρείται στις παρακάτω περιοχές (εκτός από τις ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, τους ξενώνες, τις επιχειρήσεις επιπλωμένων διαμερισμάτων, τα κατασκηνωτικά κέντρα, τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης ιαματικών πηγών και κέντρων χειμερινού τουρισμού).

Περιοχή Α

Στην περιοχή αυτή περιλαμβάνονται ο νομός Αττικής (εκτός από τις επαρχίες Τροιζηνίας, Κυθήρων και Λαυρεωτικής), το τμήμα του νομού Κορινθίας που συνορεύει με το νομό Αττικής και μέχρι τον Ισθμό της Κορίνθου και ο νομός Θεσσαλονίκης εκτός από το τμήμα δυτικά του ποταμού Αξιού και της επαρχίας Λαγκαδά.

Περιοχή Β

Η περιοχή αυτή περιλαμβάνει τους νομούς Βιωτίας, Μαγνησίας, Λάρισας, Κορινθίας (εκτός από το τμήμα που συνορεύει με το νομό Αττικής και μέχρι τον Ισθμό Κορίνθου), Αχαΐας εκτός από την επαρχία Καλαβρύτων, Ηρακλείου, την περιοχή της πόλης της Ρόδου, που καθορίζεται από ακτίνα 15 χιλιομέτρων από το νομαρχιακό κατάστημα της πόλης, τις επαρχίες Λαυρεωτικής και Τροιζηνίας, το τμήμα του νομού Θεσσαλονίκης δυτικά του ποταμού Αξιού, την επαρχία Λαγκαδά και την πόλη της Χαλκίδας.

Περιοχή Γ

Η περιοχή αυτή περιλαμβάνει τους νομούς Ημαθίας, Κοζάνης, Καβάλας, Φωκίδας, Τρικάλων, Καρδίτσας, Αιτωλοακαρνανίας, Ευβοίας (εκτός από την πόλη της Χαλκίδας), Άρτας, Πρέβεζας, Θεσπρωτίας, Ιωαννίνων, Καστοριάς, Πέλλας, Χαλκιδικής, Κιλκίς, Σερρών, Δράμας, Ηλείας, Μεσσηνίας, Χανίων, Κέρκυρας, Φθιώτιδας, Πιερίας, Αργολίδας, Αρκαδίας, Λακωνίας, Λευκάδας, Κεφαλονιάς, Ζακύνθου, Ευρυτανίας, Γρεβενών, Φλώρινας, Ρεθύμνου, Λασιθίου, Κυκλάδων καθώς και τις επαρχίες Κυθήρων και Καλαβρύτων. Εδώ περιλαμβάνονται επίσης και τα τμήματα εκείνα της επικράτειας που δεν εμπίπτουν στις λοιπές περιοχές.

Περιοχή Δ

Η περιοχή αυτή περιλαμβάνει τους νομούς Λέσβου, Χίου, Σάμου, Ξάνθης, Ροδόπης, Έ-

βρου, Δωδεκανήσου εκτός από την περιοχή της πόλης της Ρόδου που καθορίζεται από ακτίνα 15 χιλιομέτρων από το νομαρχιακό κατάστημα της πόλης, οι ακριτικές περιοχές των νομών που υπάγονται στη Γ περιοχή (εκτός της νήσου Κέρκυρας) σε απόσταση 20 χιλιομέτρων από τα σύνορα καθώς και οι δήμοι και οι κοινότητες των οποίων τα διοικητικά όρια τέμνονται από τη ζώνη των 20 χιλιομέτρων.

Οι βιομηχανικές, μεταλλευτικές, λατομικές κλπ επιχειρήσεις που πραγματοποιούν από 1/7/1990 νέες παραγωγικές επενδύσεις στους νομούς Ξάνθης, Ροδόπης, Έβρου της περιοχής αυτής, δικαιούνται να εκπέτουν το 100% της αξίας της επένδυσης από τα κέρδη και κάθε χρόνο η αφορολόγητη κράτηση μπορεί να φθάσει το 100% των ετησίων κερδών τους.

Πίνακας ποσοστών αφορολόγητων εκπτώσεων (αποθεματικών):

Όσες επιχειρήσεις πραγματοποιούν παραγωγικές επενδύσεις του Ν. 1892/90 από 1/7/1990 μέχρι τις 31/12/2004 έχουν δικαίωμα να εκπέτουν από τα υποκείμενα σε φόρο εισοδήματος καθαρά κέρδη τους, κάποιο ποσό με τη μορφή αφορολόγητης εκπτώσεως.

Τα ποσοστά των αφορολόγητων εκπτώσεων επί της αξίας των νέων παραγωγικών επενδύσεων που πραγματοποιούνται από την 1.7.1990 καθώς και τα ποσοστά των ετησίων καθαρών κερδών μέχρι τα οποία μπορεί να φθάσει η αφορολόγητη έκπτωση, κλιμακώνονται κατά περιοχή ως εξής:

α. Για όλες τις κατηγορίες επενδύσεων (εκτός των επενδύσεων ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, ξενώνων, ενοικιαζομένων διαμερισμάτων και κατασκηνωτικών κέντρων).

Περιοχές	Ποσοστό αφορολόγητης έκπτωσης επί της αξίας της επένδυσης	Ποσοστό ετήσιων κερδών μέχρι του οποίου μπορεί να φθάσει η αφορολόγητη έκπτωση
Α'		
Β'	60%	60%
Γ'	75%	75%
Δ'	90%	90%
Θράκη	100%	100%

β. Γ τις επενδύσεις ξενοδοχειακών επιχειρήσεων, ξενώνων, ενοικιαζόμενων διαμερισμάτων και κατασκηνωτικών κέντρων (camping).

Περιοχές	Ποσοστό αφορολόγητης έκπτωσης επί της αξίας της επένδυσης	Ποσοστό ετήσιων κερδών μέχρι του οποίου μπορεί να φθάσει η αφορολόγητη έκπτωση
Α'		
Β'	40%	60%
Γ'	55%	75%
Δ'	70%	90%
Θράκη	100%	100%

Όσες επιχειρήσεις (Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., ατομικές, Α.Ε., συνεταιρισμοί) πραγματοποιούν παραγωγικές επενδύσεις όμοιες με εκείνες που αναφέρονται στο άρθρο 1 του Νόμου 1892/90 έχουν δικαίωμα να σχηματίζουν αφορολόγητο αποθεματικό από τα κέρδη των χρήσεων 1990 μέχρι 1995. Δηλαδή αφορολόγητο αποθεματικό αυτής της μορφής έχουν δικαίωμα να σχηματίζουν μόνο οι επιχειρήσεις που αναφέρονται στο άρθρο 2 του Νόμου 1892/90 ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασής τους (δηλαδή και αυτές που είναι εγκαταστημένες στην Αθήνα και Θεσσαλονίκη) και ανεξάρτητα από την κατηγορία τήρησης βιβλίων του Κ.Β.Σ. (α', β' ή γ' κατηγορίας).

Από το σύνολο των αδιανέμητων κερδών των παραπάνω επιχειρήσεων απαλλάσσεται της φορολογίας ποσό μέχρι 30% στην περιοχή Α και μέχρι 40% στις υπόλοιπες περιοχές (Β', Γ', Δ' και Θράκης) για το σχηματισμό ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού, με σκοπό να χρησιμοποιηθεί σε παραγωγικές επενδύσεις ύψους μεγαλύτερου τουλάχιστον κατά 30% του σχηματιζόμενου αποθεματικού εφόσον αυτές αρχίσουν μέσα στα έτη 1991-1996 αντίστοιχα και ολοκληρωθούν εντός τριετίας από το σχηματισμό του αφορολόγητου αυτού αποθεματικού.

Δίνεται η δυνατότητα στις επιχειρήσεις να σχηματίσουν Ειδικό Αφορολόγητο Αποθεματικό Επενδύσεων από τα κέρδη όλων ή όσων χρήσεων από των πιο πάνω επιθυμούν.

Οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν επενδύσεις εξαιρετικά προηγμένης τεχνολογίας για την παραγωγή προϊόντων ή υπηρεσιών απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος κατά ποσό μέχρι και 40% για την περιοχή Α και 50% για τις άλλες περιοχές των συνολικών αδιανέμητων κερδών των χρήσεων 1990-1995. Σαν επενδύσεις εξαιρετικά προηγμένης τεχνολογίας θεωρούνται οι ακόλουθες: η αγορά και η εγκατάσταση καινούργιων συστημάτων αυτοματοποίησης διαδικασιών και μηχανοργάνωσης όπως συστήματα πληροφορικής ή τηλεπληροφορικής συμπεριλαμβανομένης και της αγοράς του αναγκαίου για την επένδυση λογισμικού (software), οι δαπάνες για μελέτες και επενδύσεις που αποβλέπουν στην εισαγωγή, ανάπτυξη και εφαρμογή σύγχρονης τεχνολογίας, οι δαπάνες για την εγκατάσταση πρότυπης δοκιμαστικής μονάδας, οι δαπάνες επενδύσεων για εφαρμοσμένη έρευνα και αγορά οργάνων ή

εξοπλισμού εργαστηρίων εφαρμοσμένης βιομηχανικής ή μεταλλευτικής έρευνας, οι δαπάνες μελετών εργονομίας και προστασίας της φυσιολογικής και ψυχολογικής υγείας των εργαζομένων, και τα εργοστάσια εφαρμοσμένης βιομηχανικής, ενεργειακής και μεταλλευτικής έρευνας, επιχειρήσεις ανάπτυξης τεχνολογιών και προγραμμάτων λογισμικού (software).

Όταν κάποιες επιχειρήσεις από που υπάγονται στο Ν. 1892/90 έχουν μετοχές που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο για πρώτη φορά τα ποσοστά αυξάνονται επιπλέον κατά 5 ποσοστιαίες μονάδες και τα νέα αυτά ποσοστά ισχύουν από το έτος που εισήχθησαν οι μετοχές στο χρηματιστήριο.

Το Ειδικό Αφορολόγητο Αποθεματικό Επενδύσεων μπορεί να καλυφθεί και με επενδύσεις που θα πραγματοποιηθούν μέσω συμβάσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης του Ν. 1665/86 (Leasing). Αν η διάρκεια της χρηματοδοτικής μίσθωσης είναι μέχρι 10 έτη θα πρέπει με τη λήξη αυτής η κυριότητα του εξοπλισμού να περιέλθει στην επενδύτρια επιχείρηση και να μην επιστραφεί ο εξοπλισμός αυτός στην εταιρεία leasing. Αν δεν γίνει αυτό, το Ειδικό Αφορολόγητο Αποθεματικό, κατά το μέρος που καλύφθηκε από τα μισθωμένα πάγια περιουσιακά στοιχεία θα υπαχθεί σε φορολογία. Ως αξία επένδυσης του Ειδικού Αφορολόγητου Αποθεματικού Επενδύσεων θα λαμβάνεται η αξία του μισθίου (π.χ. μην/τος) που αναφέρεται στο τιμολόγιο πώλησης που εξέδωσε ο προμηθευτής της εταιρείας leasing.

Όταν πρόκειται για επενδύσεις που πραγματοποιούνται, από τις υπαγόμενες στο Ν. 1892/90 επιχειρήσεις, με σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης απαιτούνται:

α. Επικυρωμένο αντίγραφο της συναφθείσας χρηματοδοτικής μίσθωσης.

β. Πιστοποιητικό του Πρωτοδικείου για την καταχώρηση της συναφθείσας σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης.

γ. Αντίγραφο του τιμολογίου πώλησης που εξέδωσε ο προμηθευτής προς την εταιρεία χρηματοδοτικής μίσθωσης από την οποία στην συνέχεια μίσθωσε η επενδύτρια επιχείρηση το επενδυτικό αγαθό. Το αντίγραφο αυτό θα πρέπει να είναι επικυρωμένο από την εταιρεία leasing.

δ. Βεβαίωση του πωλητή που θα βεβαιώνει ότι το πάγιο στοιχείο είναι καινούργιο κατά το χρόνο πώλησής του προς την εταιρεία χρηματοδοτικής επένδυσης.

Πώς υπολογίζεται το Αφορολόγητο Αποθεματικό Επενδύσεων

Όταν πρόκειται για επιχειρήσεις που τηρούν Γ' κατηγορίας βιβλία του Κ.Β.Σ. ως αδιανέμητα κέρδη θεωρούνται τα πραγματικά καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία και εμφανίζονται στον ισολογισμό, μετά την αφαίρεση των κρατήσεων για το σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού, των κερδών που διανέμονται από τους εταίρους των Ο.Ε., Ε.Ε., και Ε.Π.Ε. ή του επιχειρηματία όταν πρόκειται για ατομική επιχείρηση καθώς και το φόρο που αναλογεί στα κέρδη αυτά των εταιρειών (όχι στο φόρο της ατομικής επιχείρησης). Επίσης αφαιρείται η ζημιά των προηγούμενων 5 χρήσεων. Ενώ για τις Ο.Ε., Ε.Ε., και Ε.Π.Ε. δεν αφαιρούνται από τα κέρδη της διαχειριστικής χρήσης οι επιχειρηματικές αμοιβές, ούτε οι

ζημιές των χρήσεων από το 1991 και πριν γιατί το δικαίωμα μεταφοράς των ζημιών αυτών έχουν τα μέλη των αντίστοιχων εταιρειών και όχι η εταιρεία. Όταν πρόκειται για μικτές επιχειρήσεις θα λαμβάνεται υπόψη το συνολικό ποσό των αδιανέμητων καθαρών κερδών της επιχείρησης.

Σε επιχείρηση με περισσότερες εγκαταστάσεις γίνεται επιμερισμός των συνολικών αδιανέμητων κερδών με βάση τα ακαθάριστα έσοδα της Α' περιοχής και των λοιπών περιοχών και επί των κερδών αυτών που θα προκύψουν δικαιούται να σχηματίσει η επιχείρηση αφορολόγητο αποθεματικό μέχρι 30% επί των αδιανέμητων κερδών της Α' περιοχής και μέχρι 40% επί των αδιανέμητων κερδών των λοιπών περιοχών.

Όταν πρόκειται για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. ως αδιανέμητα καθαρά κέρδη λαμβάνονται αυτά που προκύπτουν με τη χρήση των μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους.

Οι παραπάνω επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες μέσα στον πρώτο χρόνο της τριετίας να δαπανήσουν προκειμένου να πραγματοποιηθεί η επένδυση ποσό ίσο με το 1/3 τουλάχιστον του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού που έχει σχηματιστεί. Έτσι με τη δήλωση φορολογίας του πρώτου έτους υποβάλλεται κατάσταση με το ύψος των επενδύσεων κατά κατηγορίες δαπανών που πραγματοποιήθηκαν στο πρώτο αυτό χρόνο της τριετίας καθώς και υπεύθυνη δήλωση όπου αναγράφεται ότι τα στοιχεία αυτά προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης. Σε περίπτωση που η επένδυση που πραγματοποιήθηκε κατά την επόμενη χρήση είναι μεγαλύτερη από το αφορολόγητο αποθεματικό που σχηματίστηκε τότε μπορεί να χρησιμοποιήσει το ακάλυπτο ποσό της επένδυσης για να καλύψει αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων στις αμέσως δύο επόμενες διαχειριστικές χρήσεις.

Αν δεν πραγματοποιήθηκε επένδυση ίση τουλάχιστον με το 1/3 του αποθεματικού μέσα στο πρώτο έτος της τριετίας η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει εκπρόθεσμα συμπληρωματική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους στο οποίο ανάγεται το μέρος των καθαρών κερδών που απαλλάχθηκαν της φορολογίας εισοδήματος.

Αν η επιχείρηση μέσα στην τριετία δεν δαπάνησε όλο το ποσό του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού που έχει σχηματιστεί για την πραγματοποίηση παραγωγικών επενδύσεων τότε το μέρος του αποθεματικού αυτού που δεν δαπανήθηκε προστίθεται στα καθαρά κέρδη του οικείου οικονομικού έτους που αφορά. Ο φόρος που αναλογεί σ' αυτό προσαυξάνεται κατά 60%. Έτσι η επιχείρηση υποχρεούται εντός ενός μηνός από τη λήξη της τριετίας να καταβάλλει στην αρμόδια ΔΟΥ τον οφειλόμενο φόρο εφάπαξ.

Οι επιχειρήσεις που θα σχηματίσουν ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων από τα κέρδη των χρήσεων 1990-95, δεν μπορούν τις επενδύσεις που υποχρεούνται να πραγματοποιήσουν να τις υπαγάγουν και στο καθεστώς των κρατικών επιχορηγήσεων του Ν. 1892/82, ή να διενεργούν αφορολόγητες εκπτώσεις από τα κέρδη τους. Μπορούν όμως να διενεργήσουν αυξημένες αποσβέσεις.

Για τα ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά επενδύσεων που σχηματίστηκαν από τα αδιανέ-

μητα κέρδη κάποιων χρήσεων, δεν μπορούν οι επιχειρήσεις να πωλήσουν τα επενδυτικά αγαθά που θα αγοράσουν για την κάλυψη των αποθεματικών αυτών, πριν την πάροδο τριετίας από το σχηματισμό του αφορολόγητου αποθεματικού και εντός τριών μηνών από τη λήξη του χρόνου αυτού, το ποσό που εκπέσθηκε θα προστίθεται στα καθαρά κέρδη του έτους εκποίησης προσαυξημένο κατά 100%. Αυτά δεν θα εφαρμοστούν αν η επιχείρηση αντικαταστήσει τα μηχ/τα ου πουλήθηκαν μέσα σε έξι μήνες από την πώλησή τους με νέα ίσης αξίας, τα οποία αποτελούν σύμφωνα με το Ν. 1892/90 παραγωγική επένδυση.

Αν κριθούν ανεπαρκή ή ανακριβή τα βιβλία της επιχείρησης, τότε φορολογείται το αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων που σχηματίσθηκε στη χρήση αυτή. Δηλαδή το αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων δεν αφαιρείται από τα καθαρά κέρδη που προσδιορίζεται εξωλογιστικά και έτσι φορολογείται η επιχείρηση για το σύνολο των κερδών που έχουν προκύψει από το εξωλογιστικό προσδιορισμό αλλά ούτε προστίθενται για να προσαυξήσουν τα κέρδη αυτά.

Οι υποχρεώσεις του επιτηδευματία που τηρεί βιβλία Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Οι επιχειρήσεις που δικαιούνται να πραγματοποιήσουν αφορολόγητες εκπτώσεις σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 1892/90 είναι υποχρεωμένες να εμφανίζουν τις αφορολόγητες αυτές εκπτώσεις με τη μορφή του αφορολόγητου αποθεματικού σε ξεχωριστούς λογαριασμούς στα βιβλία τους.

Έτσι επιχειρήσεις οι οποίες υποχρεωτικά ή μη τηρούν βιβλία και στοιχεία Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ είναι υποχρεωμένες να θεωρήσουν βιβλίο επενδύσεων στο οποίο τηρούνται εξωλογιστικά κατά αναπτυξιακό νόμο:

1. Ξεχωριστός λογαριασμός για κάθε είδος παγίου περιουσιακού στοιχείου των παραγωγικών επενδύσεων, ο οποίος χρεώνεται με τη συνολική αξία κτήσης του και θα πιστώνεται με την ενεργούμενη κάθε φορά αφορολόγητη έκπτωση στα κέρδη των βιβλίων και τις δηλούμενες λογιστικές διαφορές, καθώς και με την αξία πωλήσεώς του σε περίπτωση βέβαια που το πάγιο αυτό στοιχείο πωληθεί.

Ο παραπάνω ξεχωριστός λογαριασμός κατ' είδος παγίου στοιχείου μπορεί να τηρείται και ως εξής:

Όσον αφορά τα έπιπλα και σκεύη και τον λοιπό εξοπλισμό μπορεί να τηρείται κατά ομοειδείς κατηγορίες παγίων (π.χ. εξοπλισμός ξενοδοχείων: λευκά είδη, πιάτα, πιρουνία, μαχαίρια, ποτήρια κλπ.).

Για τα λοιπά πάγια (μηχανήματα κλπ) μπορεί να παρακολουθούνται κατά ομοειδείς κατηγορίες εφόσον γι' αυτά τηρούνται ξεχωριστές μερίδες στο μητρώο παγίων, στο οποίο παρακολουθείται για κάθε πάγιο χωριστά και η ενεργούμενη αφορολόγητη έκπτωση.

2. Συγκεντρωτικός λογαριασμός, ο οποίος χρεώνεται με την αναγνωριζόμενη για έκπτωση κάθε χρόνο αξία των πραγματοποιούμενων νέων επενδύσεων και πιστώνεται με τα ποσά της αφορολόγητης έκπτωσης που υπολογίζει κάθε φορά η επιχείρηση τόσο στα κέρδη του Ισολο-

γισμού της όσο και στις δηλούμενες λογιστικές διαφορές.

Ο λογαριασμός αυτός τηρείται προκειμένου να παρέχεται ακριβή εικόνα για το συνολικό ύψος της αφορολόγητης έκπτωσης δηλαδή και στη σχηματιζόμενη έκπτωση στις λογιστικές διαφορές. Ο λογαριασμός αυτός θα πρέπει να τηρείται σε θεωρημένο βιβλίο από τον αρμόδιο Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ.

β. Να τηρεί στα λογιστικά του βιβλία χωριστούς αναλυτικούς λογαριασμούς, κατά αναπτυξιακό νόμο, για τις αφορολόγητες εκπτώσεις ή τα αποθεματικά. Π.Χ. «Αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων νόμου...» σε πίστωση του οποίου μεταφέρεται με χρέωση του λογαριασμού «Κέρδη χρήσεως», ποσόν που αποτελεί μέρος της δαπάνης για παραγωγικές επενδύσεις ίσο με αυτό που αναγνωρίζεται, κατά περίπτωση για έκπτωση από τα υποκείμενα σε φόρο εισοδήματος καθαρά κέρδη.

γ. Για την άμεση απεικόνιση του συνολικού ποσού των πραγματοποιούμενων επενδύσεων κατά κατηγορίες, περιουσιακών στοιχείων κ.λ.π. θα πρέπει, τα παραπάνω περιουσιακά στοιχεία, να καταχωρούνται στο βιβλίο απογραφών διακεκριμένα από τα λοιπά πάγια στοιχεία κ.λ.π. στις αντίστοιχες κατηγορίες (π.χ. κτίρια Ν. 1892/90 μηχανήματα Ν. 1892/90, δαπάνες Ν. 1892/90) με πλήρη ανάλυση αυτών και αναγραφή της συνολικής τους αξίας.

Επίσης στο βιβλίο απογραφών θα πρέπει να καταχωρεί αναλυτικά και ξεχωριστά κατά αναπτυξιακό νόμο τις εκπτώσεις και τα αποθεματικά.

Οι υποχρεώσεις των επιτηδευματιών

Οι επιτηδευματίες που πραγματοποιούν παραγωγικές επενδύσεις και διενεργούν αφορολόγητες εκπτώσεις ή αποθεματικά έχουν υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων επενδύσεων κατ' εφαρμογή σχετικών διατάξεων αναπτυξιακών νόμων.

Η θεώρηση καινούργιων βιβλίων επενδύσεων αν ο επιτηδευματίας έχει ήδη θεωρήσει βιβλία επενδύσεων κατ' εφαρμογή διατάξεων αναπτυξιακών νόμων δεν είναι απαραίτητη. Από 1/7/1992 και στο εξής τα βιβλία αυτά θα θεωρούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα.

Στο βιβλίο επενδύσεων θα τηρούνται οι παρακάτω λογαριασμοί:

α. Διακεκριμένος λογαριασμός επενδύσεων στη χρέωση του οποίου καταχωρούνται, κατά χρονολογική σειρά οι δαπάνες απόκτησης των περιουσιακών στοιχείων που αποτελούν παραγωγικές επενδύσεις, σύμφωνα με τις διατάξεις του σχετικού αναπτυξιακού νόμου και πιστώνεται με την αξία πώλησης ή επιστροφής των περιουσιακών στοιχείων.

β. Ιδιαίτερος λογαριασμός αφορολόγητου αποθεματικού σε πίστωση του οποίου μεταφέρεται το ποσό της αφορολόγητης έκπτωσης ή του αποθεματικού που πραγματοποιεί κάθε χρόνο η επιχείρηση από τα καθαρά κέρδη.

γ. Ιδιαίτερος λογαριασμός για κάθε είδος παγίου περιουσιακού στοιχείου, ο οποίος χρεώνεται με τις δαπάνες απόκτησης του περιουσιακού στοιχείου και πιστώνεται με τη σχηματιζόμενη κάθε φορά αφορολόγητη έκπτωση και με την αξία της τυχόν πώλησής του.

Επίσης οι επιχειρήσεις που σχηματίζουν τέτοια αφορολόγητα ποσά μαζί με τη δήλωση

αποτελεσμάτων θα πρέπει να υποβάλλουν και μια υπεύθυνη δήλωση στην οποία να αναφέρουν ότι:

“Τα καθαρά κέρδη του έτους 19... που προέκυψαν είναι δρχ., τα ποσά των κερδών που διατέθηκαν για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού δρχ.... αναλήφθηκαν από τους εταίρους ή τον επιχειρηματία που ασκεί ατομική επιχείρηση είναι δρχ., το συνολικό ποσό των αφορολόγητων εκπνώσεων επενδύσεων διαφόρων αναπτυξιακών νόμων που τυχόν σχηματίστηκαν μέσα στο έτος αυτό είναι ... δρχ., το ποσό των αδιανέμητων καθαρών κερδών της χρήσης αυτής είναι ... δρχ., και το ποσό των καθαρών κερδών που διατίθεται για σχηματισμό ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων είναι ... δρχ.”.

Επίσης, μαζί με τη δήλωση υποβάλλεται και κατάσταση όπου εμφανίζεται το ύψος των δαπανών επενδύσεων που πραγματοποιήθηκαν, κατά κατηγορία δαπάνης, μέσα στο πρώτο χρόνο της τριετίας για να διαπιστώσει αν οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν ξεπερνούν το 1/3 του σχηματισθέντος ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων, καθώς και υπεύθυνη δήλωση με την οποία θα δηλώνεται ότι τα στοιχεία αυτά προκύπτουν από τα τηρούμενα από την επιχείρηση βιβλία και στοιχεία.

Διανομή ή κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 101 παρ. 1-5 του Ν.1892/90 οι Α.Ε. που έχουν μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο μπορούν να κεφαλαιοποιήσουν, ολικώς ή μερικώς, τα αφορολόγητα αποθεματικά διαφόρων αναπτυξιακών νόμων, εκτός αυτών του άρθρου 18 του Α.Ν. 942/49 και της παρ. 4 του άρθρου 10 του Α.Ν. 148/67. Τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιούνται με τη διάταξη αυτή φορολογούνται με συντελεστή 5%, χωρίς καμία άλλη επιβάρυνση.

Ο φόρος αυτός αποδίδεται με δήλωση μέσα σε ένα μήνα από τη δημοσίευση της απόφασης του Υπ. Εμπορίου στο ΦΕΚ και καταβάλλεται σε τέσσερις ισόποσες τριμηνιαίες δόσεις, εκ των οποίων η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης.

Ο φόρος αυτός δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, ούτε συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος που οφείλεται από την εταιρεία ή τους μετόχους. Με την καταβολή εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση από το φόρο εισοδήματος της εταιρείας και των μετόχων για τα αποθεματικά που κεφαλαιοποιήθηκαν.

Σε περίπτωση που η εταιρεία διαλυθεί πριν από την πάροδο 10ετίας από την κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών ή μείωσης του κεφαλαίου, με σκοπό να επιστραφούν τα αποθεματικά στους μετόχους, τα κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά φορολογικά δεν θεωρούνται Μετοχικό Κεφάλαιο και φορολογούνται με τις ισχύουσες κάθε φορά διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος κατά το χρόνο διάλυσης ή μείωσης του Μετοχικού Κεφαλαίου, αφού πρώτα αφαιρεθεί ο φόρος που καταβλήθηκε κατά την κεφαλαιοποίηση. Σε περίπτωση που η εταιρεία διαλύεται με σκοπό να συγχωνευθεί με άλλη επιχείρηση και να ιδρύσουν νέα Α.Ε., ή σε περίπτωση που εξαγοραστεί ή απορροφηθεί από άλλη Α.Ε.

Με ρητή διάταξη ο ίδιος νόμος στην παρ. 8 αναφέρει ότι οι Α.Ε. που έχουν σχηματίσει αφορολόγητα αποθεματικά από υπεραξία μετοχών που προέρχονται από συγχώνευση εταιρειών στις οποίες συμμετέχουν ή από αύξηση της αξίας των συμμετοχών ή από διανομή μετοχών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Α.Ν. 148/1967, του Ν. 542/77, του Ν. 1249/82, της κοινής Υπ. Αποφάσεως Ε'2665/ΠΟΛ.72/88, και του Ν. 1839/82 κατόπιν κεφαλαιοποίησης της υπεραξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων που προέκυψαν από την αναπροσαρμογή παγίων περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας ή άλλων εταιρειών στις οποίες συμμετέχουν, μπορούν να προβούν να κεφαλαιοποιήσουν τα εν λόγω αποθεματικά με σκοπό τη διανομή νέων μετοχών στους μετόχους τους, χωρίς να υπαχθούν στη φορολογία, ενώ αν διανεμηθούν υπόκεινται σε φορολογία.

Κεφαλαιοποίηση ειδικών αφορολόγητων αποθεματικών

Τα ειδικά αφορολόγητα αποθεματικά που προβλέπονται από τις διατάξεις της Κοινής Υπουργικής Απόφασης των Υπουρ. Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών, του άρθρου 22 του Ν. 1828/89 και του άρθρου 11 του Ν. 1882/90, κατά την κεφαλαιοποίησή τους δεν φορολογούνται εφόσον η κεφαλαιοποίηση πραγματοποιείται μετά την πάροδο τριετίας από το χρόνο σχηματισμού τους.

Λογιστικός χειρισμός της κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών

Σχετικά με το λογιστικό χειρισμό των αφορολόγητων αποθεματικών που κεφαλαιοποιούνται αναφέρονται τα εξής:

α. Τα ποσά που καταχωρούνται στο Λογ. 43 «Ποσά προορισμένα για αύξηση κεφαλαίου» το ορίζει το Γ.Λ.Σ. Από τις διατάξεις αυτές προκύπτει ότι η προς κεφαλαιοποίηση διαφορά αναπροσαρμογής αξίας ακινήτων του Λογ. 41.07 δεν μεταφέρεται στον παραπάνω λογαριασμό κατά την προηγούμενη της κεφαλαιοποίησης χρήση.

Σύμφωνα με τη φορολογία η κεφαλαιοποίηση αποθεματικών που προέρχονται αποκλειστικά από μη διανεμηθέντα σε προηγούμενες χρήσεις λογιστικά (πραγματικά κέρδη), εξομοιώνεται με διανομή μερίσματος στους μετόχους και αποτελεί εισόδημα από κινητές αξίες. Έτσι ο λογιστικός χειρισμός της κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών αναπτυξιακών νόμων, έχει ως εξής:

1. Μεταφορά του προς κεφαλαιοποίηση αποθεματικού από τον οικείο υπολογαριασμό του 41, στην πίστωση του λογαριασμού 88.07 «λογαριασμός αποθεματικών προς διάθεση». Η μεταφορά αυτή γίνεται κατά το κλείσιμο του ισολογισμού προκειμένου η Τακτική Γ. Σ. των μετόχων να εγκρίνει την κεφαλαιοποίηση μαζί με την έγκριση του ισολογισμού της χρήσης.

2. Ακολουθεί η λογιστική εγγραφή υπολογισμού του τυχόν αναλογούντος φόρου όταν σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις επιβάλλεται φόρος, οπότε χρεώνεται ο λογαριασμός 88.08 με πίστωση του λογαριασμού 54.07.

3. Ακολουθούν οι λογιστικές εγγραφές μεταφορές του λογαριασμού 88.07 «Λογ/σμός α-

ποθεματικών προς διάθεση» στην πίστωση του λογαριασμού 88.99 «Κέρδη προς διάθεση» και από αυτόν το προς κεφαλαιοποίηση ποσό του αποθεματικού μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού 43.90 «Αποθεματικό διατιθέμενα για αύξηση κεφαλαίου».

4. Αφού η Τακτική Γ.Σ. εγκρίνει τον Ισολογισμό και αφού πραγματοποιηθεί η προβλεπόμενη από το άρθρο 7β του Κωδ. Ν. 2190/1920 δημοσιότητα, διενεργούνται οι γνωστές λογιστικές εγγραφές αύξησης του Μετοχικού Κεφαλαίου, με τη διαφορά ότι, επειδή τα σχετικά ποσά για την αύξηση του Μετοχικού Κεφαλαίου δεν εισφέρονται (σε είδος ή σε χρήμα) από τους μετόχους, αλλά λαμβάνονται από τα αποθεματικά δεν χρησιμοποιούνται ο λογαριασμός 33.04 «Οφειλόμενο Κεφάλαιο» καθώς και οι λογαριασμοί 40.02 και 40.03.

5. Όταν μαζί με την κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού γίνεται και αύξηση του Μετοχικού Κεφαλαίου με καταβολή μετρητών από τους μετόχους, τότε για την αύξηση αυτή διενεργούνται όλες οι γνωστές λογιστικές εγγραφές αύξησης του Μετοχικού Κεφαλαίου με καταβολή μετρητών.

ΑΣΚΗΣΕΙΣ

Άσκηση

Η εταιρεία "Αλφα" Α.Ε. που εδρεύει στην περιοχή Β έχει μετοχές ονομαστικές μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο, αποφάσισε την επέκταση του εργοστασίου της. Η αξία της επένδυσης που πραγματοποιήθηκε ανήλθε στο ποσό των 150.000.000 δρχ., τις οποίες υπήγαγε στο καθεστώς των αφορολόγητων εκπτώσεων του Ν. 1892/90.

Κατά το τέλος της διαχειριστικής χρήσης 1995 οι λογ/σμοί εξόδων και εσόδων παρουσιάζονται ως εξής:

Μισθοί προσωπικού 1.500.000, εργοδοτικές εισφορές 800.000 αποσβέσεις επίπλων 250.000, θέρμανση 800.000, διαφημίσεις 400.000, έξοδα καθαριότητας 150.000, ασφάλιστρα 300.000, δημοτικά τέλη 100.000, πωλήσεις 15.000.000 και ενοίκια 1.100.000.

Η εταιρεία δηλώνει επίσης ότι κατά τη διαχειριστική χρήση 1995 πραγματοποίησε λογιστικές διαφορές 10.000.000

Ζητούνται να προσδιοριστούν τα Καθαρά Κέρδη της εταιρείας, να υπολογιστεί το τακτικό αποθεματικό, το άμερισμα αν λάβουμε υπόψη μας ότι το Μετοχικό Κεφάλαιο είναι 120.000.000 δρχ. καταβλημένο, επίσης να υπολογιστεί η αφορολόγητη έκπτωση και το αφορολόγητο αποθεματικό του ν. 1892/90.

Γενική εκμετάλλευση	5.400.000	
Μισθοί προσωπικού		1.500.000
Εργοδοτικές εισφορές		800.000
Αποσβέσεις επίπλων		250.000
Θέρμανση		800.000
Διαφημίσεις		400.000

Έξοδα καθαριότητας		150.000
Ασφάλιστρα		300.000
Δημοτικά τέλη		100.000
Ενοίκια		1.100.000
<hr/>		
Πωλήσεις	15.000.000	
Γενική εκμετάλλευση		15.000.000
<hr/>		
Γενική εκμετάλλευση	9.600.000	
Αποτελέσματα χρήσης		9.600.000
<hr/>		
Αποτελέσματα Χρήσης	9.600.000	
Κέρδη χρήσης		9.600.000
<hr/>		
Κέρδη Ισολογισμού		9.600.000
- Φόρος 35%		-3.360.000
Υπόλοιπο μετά το φόρο		<u>6.240.000</u>
$6.240.000 \times 5\% = 312.000$	τακτικό αποθεματικό	
Για να υπολογιστεί το άμερισμα (άρθρο 45 Ν.2190/20)		
$120.000.000 \times 6\% = 7.200.000$		
-Αναλογούν φόρος		
$7.200.000 \times 35\% = -2.520.000$		
Καθαρό ποσό		<u><u>4.680.000</u></u>
Κέρδη Ισολογισμού		
μετά από το φόρο	6.240.000	
-Τακτικό Αποθεματικό	-312.000	
Υπόλοιπο Κερδών		<u><u>5.928.000</u></u>
$5.928.000 \times 35\% = 2.074.800$		

Όποιο από τα δύο παραπάνω ποσά είναι μεγαλύτερο αυτό θεωρείται ως ά μερισμα έτσι το ποσό των **4.680.000** δραχ. είναι το ά μερισμα.

Αξία επενδύσεων Ν. 1892/90

($150.000.000 \times 60\%$)

90.000.000

Κέρδη πραγματικά

9.600.000

Λογιστικές διαφορές

10.000.000

Σύνολο κερδών

19.600.000

-Τακτικό αποθεματικό

312.000

-Μερίσματα	4.680.000	-4992.000
-Αναλογούν φόρος		-2.688.000
4.894.500 X 35/65		
Σύνολο αδιανέμητων κερδών		<u>11.920.000</u>

Σύμφωνα με το Ν.1892/90 η αφορολόγητη έκπτωση δύναται να φθάσει το 60% των αδιανέμητων κερδών (11.920.000 X 60%) 7.152.000.

Σαν αφορολόγητη έκπτωση θεωρείται το μικρότερο ποσό δηλαδή των **7.152.000** δραχ.

Η ακάλυπτη αξία επενδύσεων δηλαδή το ποσό των 84.558.000 δραχ. μπορεί να χρησιμοποιηθεί για σχηματισμό αφορολόγητης έκπτωσης στις επόμενες χρήσεις.

Καθαρά κέρδη		9.600.000
-Τακτικό αποθεματικό	312.000	
-Μερίσματα	4.680.000	-4.992.000
-Αναλογούν φόρος		
4.992.000 X 35/65		<u>-2.688.000</u>
Πραγματικά αδιανέμητα κέρδη		<u>1.920.000</u>

Το ποσό του ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού είναι 40% έτσι = 1.920.000 X 40% = 768.000 δραχ.

Άσκηση

Έστω ότι Ανώνυμη Ξενοδοχειακή εταιρεία προβαίνει στην ανέγερση ξενοδοχείου ΑΑ΄ τάξεως μέσα στο έτος 1990, σε περιοχή Δ΄ η οποία ολοκληρώθηκε εντός του έτους 1992 και το κόστος ανήλθε στο ποσό των 2.000.000.000 δραχ. Με την αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος οικον. έτους 1993 (χρήσεως 1992) δηλώθηκαν Καθαρά κέρδη 80.000.000 δραχ. Από αυτά σχηματίστηκε τακτικό αποθεματικό 4.000.000 δραχ. και μοιράστηκαν στους μετόχους μερίσματα ύψους 6.000.000 δραχ. και στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό της 1.400.000 δραχ.

Ζητείται, σύμφωνα με τα παραπάνω δεδομένα να προσδιοριστεί το ποσό της αφορολόγητης έκπτωσης που δικαιούται να σχηματίσει η εταιρεία αυτή.

A. Καθαρά δηλωθέντα κέρδη		80.000.000
Μείον τακτικό αποθεματικό	4.000.000	
Μείον διανεμηθέντα μερίσματα	6.000.000	
Μείον διενεργηθέντα κέρδη στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό	1.400.000	<u>11.400.000</u>
Υπόλοιπο κερδών χρήσεως 1991 στα οποία θα υπολογισθεί η αφορολόγητη έκπτωση		<u><u>68.600.000</u></u>

Β. Αξία επενδύσεων που αναγνωρίζεται για έκπτωση $2.000.000.000 \times 70\%$	1.400.000.000
Γ. Αφορολόγητη έκπτωση χρήσεως 1992 $68.600.000 \times 90\%$	61.740.000
Υπόλοιπο αξίας επενδύσεων χρήσεως 1992 για έκπτωση από τα κέρδη των αμέσως επόμενων χρήσεων	
	<u>1.338.260.000</u>

Άσκηση

Η τεχνική εταιρεία "Δοκός" ΑΕ μέσα στο έτος 1995 αγόρασε καινούργια μηχ/τα αξίας 200.000.000 δρχ. Εντός του ίδιου έτους πραγματοποίησε καθαρά κέρδη βάσει βιβλίων 60.000.000 δρχ. ενώ τα τεκμαρτά κέρδη της είναι 50.000.000 δρχ.

Διένειμε μέρισμα στους μετόχους 15.000.000 δρχ. και αμοιβές στα μέλη του Δ.Σ. 3.000.000 τακτικό αποθεματικό δεν σχηματίζεται στη χρήση αυτή, γιατί η εταιρεία έχει ήδη σχηματίσει τακτικό αποθεματικό που υπερβαίνει το 1/3 του μετοχικού της κεφαλαίου. Οι μετοχές της είναι όλες ανώνυμες μη εισηγμένες στο χρηματιστήριο (40%).

Να υπολογιστεί η αφορολόγητη έκπτωση.

Λύση

α. $200.000.000 \times 60\% = 120.000.000$ δρχ.

είναι η αξία επένδυσης η οποία αναγνωρίζεται για έκπτωση.

β. Μέρισμα	15.000.000	
Αμοιβές ΔΣ	<u>3.000.000</u>	
Αναλογούν φόρος	18.000.000	
$18.000.000 \times 40/60$	<u>12.000.000</u>	
	30.000.000	δρχ. Διανεμόμενα κέρδη

γ. Αναλογία διανεμομένων κερδών που αντιστοιχούν στα τεκμαρτά κέρδη

$$\frac{50.000.000}{60.000.000} \times 30.000.000 = 25.000.000 \text{ δρχ.}$$

δ. Τεκμαρτά κέρδη που δεν διανέμονται

$$50.000.000 - 25.000.000 - 25.000.000$$

ε. Αφορολόγητη έκπτωση επενδύσεων

$$25.000.000 \times 60\% = 15.000.000 \text{ δρχ.}$$

στ. $120.000.000 - 15.000.000 = 105.000.000$ δρχ.

Είναι το υπόλοιπο αξίας επενδύσεων χρήσης 1995 για έκπτωση από τα κέρδη των αμέσως επόμενων χρήσεων.

Βιβλιογραφία

Περιοδικό Λογιστής, Δεκέμβριος 1994.

Περιοδικό Λογιστής, Οκτώβριος 1983.

Περιοδικό Λογιστής, Απρίλιος 1982.

Περιοδικό Λογιστής, Απρίλιος 1996.

Γεωργίου Καφούση Λογιστική Εμπορικών Εταιρειών, εκδ. Αντ. Σακκούλα Αθήνα - Κομοτηνή 1989.

Δ. Ηλιοκαυτου πρακτικός οδηγός Α.Ε., Έκδοση 5η Αθήνα Δεκέμβριος 1995.

Δημήτρης Ι. Καραγιάννης Α΄ έκδοση Δεκέμβριος 1996-1997.

Αγαπητού Σ. Κραση (Πρακτικά Φορολογικά Βοηθήματα ΑΕ.-ΕΠΕ.

Κ.Β. και Στοιχείων Ηλίας Κ. Αργυρός Ipirotiki Publications S.A. 1996-1997 (α΄ τόμος).

Φορολογική επιθεώρηση περίοδος Α΄ - χρόνος 44ος - τεύχος 582 - Μάιος 1997.

Λογιστική Εταιρειών Βασίλειος Ν. Σρασεντή - Αναστάσιος Σπ. Παπαναστασάτου (β΄ έκδοση).

Δίκαιος Π. Καούνης Λογιστική στις εταιρικές επιχ/σεις Αθήνα 1990.

Περιοδικό Λογιστής, Ιούλιος 1980.