

## ΝΟΜΟΣΧΕΔΙΟ/ΑΝΑΛΥΣΗ

» Επί διανομής προμερισμάτων, η παρακράτηση φόρου ενεργείται κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα αυτά και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από το διοικητικό συμβούλιο

[ανάλυση] Τι ισχύει στη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων βάσει του ν. 3943/2011

# Οι αλλαγές στη φορολογία Ανωνύμων Εταιρειών ΕΠΕ και Συνεταιρισμών

Του Γεωργίου Στ. Αληφαντή  
Διδάσκοντος στο Πανεπιστήμιο Πειραιά  
Συμβούλου της δικηγορικής εταιρείας PotamitisVekris

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

### 1) Φορολογία κερδών νομικών προσώπων:

**1.1) Μειώνεται ο συντελεστής φορολογίας του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος των νομικών προσώπων.** Από το οικονομικό έτος 2012 ο συντελεστής φορολογίας του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος των νομικών προσώπων της παρ. 1., του άρθρου 101, του Ν. 2238/1994 (ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, συνεταιρισμοί, επιχειρήσεις δημοτικές, δημόσιες και κοινοτικές, αλλοδαπές επιχειρήσεις) μειώνεται σε 20%. Ειδικά για τα εισοδήματα του οικονομικού έτους 2011, ο άνω συντελεστής φορολογίας εισοδήματος ορίζεται σε 24%. (άρθρο 14, παρ.9 και 10, Ν.3943/2011 οι οποίες τροποποίησαν την παρ. 1 του άρθρου 109, του Ν. 2238/1994)

**1.2) Παρακράτηση φόρου από τα διανεμόμενα κέρδη των νομικών προσώπων.** Από τα διανεμόμενα κέρδη: α) των ανωνύμων εταιρειών, δηλαδή επί των κερδών που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με τη μορφή, αμοιβών και ποσοστών των μελών του διοικητικού συμβουλίου και των διευθυντών, αμοιβών εργατοϋπαλληλικού προσωπικού, εκτός μισθών, καθώς και μερισμάτων ή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες, περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές, β) των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες, περιουσίας, και γ) των συνεταιρισμών σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες, περιουσίας, που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από 1.1.2012 και μετά παρακρατείται φόρος 25% ενώ για τα κέρδη που διανέμονται εντός του έτους 2011, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 21%. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων μετόχων, εταίρων και συνεταίρων με εξαίρεση: α) μετόχους ανωνύμων εταιρειών φυσικά πρόσωπα και β) στους δικαιούχους κερ-



δών εταιρειών περιορισμένης ευθύνης και συνεταιρισμών φυσικά πρόσωπα όπου ο υψηλότερος συντελεστής φορολογίας της κλίμακας του άρθρου 9 που προκύπτει μετά τη συνάθροιση των μερισμάτων και των υπόψη κερδών των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης και των συνεταιρισμών με τα λοιπά εισοδήματα είναι μικρότερος του 25%. Στις τελευταίες αυτές περιπτώσεις των φυσικών προσώπων, με την άνω παρακράτηση δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων φυσικών προσώπων, αλλά τα υπόψη μερίσματα φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις και το πιστωτι-

κό υπόλοιπο του φόρου επιστρέφεται. (άρθρο 14, παρ.1 έως 7, Ν.3943/2011).

**Μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα.** Τα ανωτέρω οριζόμενα από την παρ., του άρθρου 54 του Ν. 2238/1994 εφαρμόζονται ανάλογα και για τα κέρδη που εξάγει ή πιστώνει μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα προς την έδρα της, ή σε άλλη μόνιμη εγκατάστασή της στην αλλοδαπή (παρ.1, εδάφιο δεύτερο, άρθρου 114, Ν. 2238/1994 όπως τροποποιημένο με την παρ.11, του άρθρου 14, του Ν.3943/2011 ισχύει)

**Χρόνος παρακράτησης-Απόδοση φόρου.** Η παρακράτηση του άνω φόρου και η απόδοση του ρυθμίζεται από τη νέα διάταξη της περ. ζ, της παρ. 6, του άρθρου 54, του Ν.2238/1994, όπως τέθηκε με το άρθρο 14, παρ.4, του Ν. 3943/2011, ως εξής:

«Η παρακράτηση ενεργείται κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα αυτά και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων. Αν διανεμηθούν μερίσματα από κέρδη προηγούμενων χρήσεων, η παρακράτηση ενεργείται μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από τη γενική συνέλευση των μετόχων. Ειδικά, επί διανομής προμερισμάτων, η παρακράτηση φόρου ενεργείται κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα αυτά και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από το διοικητικό συμβούλιο. Ο φόρος που παρακρατείται αποδίδεται με την υποβολή δήλωσης στο Δημόσιο εφάπαξ μέσα στον επόμενο μήνα από αυτόν στον οποίο έγινε η παρακράτηση.»

**1.3) Παρακράτηση φόρου από τα προμερίσματα ανωνύμων εταιρειών.** Παρακράτηση φόρου 25% πρέπει να ενεργείται από 1.1.2012 και στα προμερίσματα που διανέμουν οι ανώνυμες εταιρείες σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του κωδ.Ν.2190/1920. Ειδικά για τα κέρδη που διανέμονται εντός του έτους 2011, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 21%. (παρ. 1 και 2, του άρθρου 14, του Ν.3943/2011, η οποία τροποποίησε την παρ. 1, του άρθρου 54, του Ν.2238/1994)

Σημειώνεται ότι επί διανομής προμερισμάτων, η παρακράτηση φόρου ενεργείται κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων

ΣΥΝΕΧΕΙΑ ➤  
στην επόμενη σελίδα

## ΑΣΚΗΣΕΙΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΓΙΑ ΣΤΕΛΕΧΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΤΟΥ ΓΕΩΡΓΙΟΥ ΣΤ. ΑΛΗΦΑΝΤΗ

- > Οικονομικές καταστάσεις & έλεγχος
- > Ταμειακές ροές
- > Αποτίμηση Παγίων, συμμετοχών, αποθεμάτων, απαιτήσεων
- > Επάρκεια ιδίων κεφαλαίων
- > Μεταβίβαση μετοχών
- > Μετασχηματισμοί επιχειρήσεων
- > Ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις
- > Προσάρτημα οικονομικών καταστάσεων
- > Έκθεση Διοικητικού Συμβουλίου

Η διάθεση του βιβλίου γίνεται και από το ηλεκτρονικό βιβλιοπωλείο της Ναυτεμπορικής [www.naftemporiki.gr/bookstore](http://www.naftemporiki.gr/bookstore)  
**ΠΡΟΝΟΜΙΑΚΗ ΤΙΜΗ ΑΠΟΚΛΕΙΣΤΙΚΑ ΓΙΑ ΤΟΥΣ ΣΥΝΔΡΟΜΗΤΕΣ ΤΗΣ ΕΝΤΥΠΗΣ ΝΑΥΤΕΜΠΟΡΙΚΗΣ**

Τα κέρδη που εισπράττουν ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης από εταιρείες που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε., στις οποίες συμμετέχουν, απαλλάσσονται της φορολογίας.

Όσοι έχουν ήδη συντάξει την απογραφή και τον ισολογισμό της χρήσης 1.1-31.12.2010 και εφόσον επηρεάζονται τα δεδομένα αυτών από τις αλλαγές της φορολογίας εισοδήματος, υποχρεούνται να προβούν σε τροποποίηση αυτών.

➤ συνέχεια από την προηγούμενη σελίδα

## Οι αλλαγές στη φορολογία Ανωνύμων Εταιρειών ΕΠΕ και Συνεταιρισμών

με τα εισοδήματα αυτά και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από το διοικητικό συμβούλιο (περ. ζ, της παρ. 6, του άρθρου 54, του Ν.2238/1994, όπως τέθηκε με το άρθρο 14, παρ. 4, Ν. 3943/2011)

**1.4) Παρακράτηση φόρου από τα κέρδη προηγούμενων χρήσεων.** Σε περίπτωση διανομής μερισμάτων ανωνύμων εταιρειών από κέρδη προηγούμενων χρήσεων καθώς και διανομής κερδών εταιρειών περιορισμένης ευθύνης και συνεταιρισμών από κέρδη προηγούμενων χρήσεων, ενεργείται παρακράτηση φόρου 25%. Ειδικά για τα κέρδη που διανέμονται εντός του έτους 2011, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 21% (τελευταίο εδαφίου της παρ.1 του άρθρου 14 του Ν. 3943/2011, η οποία τροποποίησε την παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν. 2238/1994 και τελευταίο εδαφίου της παρ.6 του άρθρου 14 του Ν. 3943/2011, η οποία πρόσθεσε την περ. δ'

φιο, αντικείμενο του φόρου εισοδήματος για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες οι οποίες απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος βάσει ειδικών διατάξεων νόμων π.χ. η Τράπεζα της Ελλάδος είναι τα κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν με οποιαδήποτε μορφή, αφού προηγουμένως αναχθούν σε μικτά με την προσθήκη σε αυτά (μερίσματα, αμοιβές στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, τους διευθυντές και στο προσωπικό κ.α.) του αναλογούντος φόρου, αφού αυτά καταβάλλονται ελεύθερα φόρου στους δικαιούχους. (Υπ. Οικονομικών πολ.1341/1993. Λογιστής 1994, σελ.119).

**Διανομή ή κεφαλαιοποίηση κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος.** Με τις διατάξεις του άνω δευτέρου εδαφίου προβλέπεται ότι τα ανωτέρω εφαρμόζονται ανάλογα και σε οποιαδήποτε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών από ανώνυμη εταιρεία για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος Στην περίπτωση αυτή υπάγονται :

α) Διανομή κερδών από τα μεγαλύτερα των φορολογικών βάσει των Δ.Λ.Π. κέρδη.

Όταν μέρος των διανεμόμενων κερδών (μεικτό ποσό) προέρχεται και από τα κέρδη που προκύπτουν βάσει των Δ.Λ.Π. (μεγαλύτερα των φορολογικών), το ποσό αυτών και κατά το μέρος που υπερβαίνει τα φορολογικά κέρδη υπόκειται σε φορολογία, σύμφωνα με τις διατάξεις του εβδόμου εδαφίου της περ. α της παρ. 1 του άρθρου 99 του Ν. 2238/1994 (Υπ. Οικονομικών πολ. 1068/2006).

β) Όταν το τελικό φορολογικό αποτέλεσμα του νομικού προσώπου όπως προκύπτει από τη δεύτερη σελίδα της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων είναι αρνητικό, δηλαδή φορο-

ευρώ 325.000. Το διοικητικό συμβούλιο προτείνει να διανεμηθούν μερίσματα στους μετόχους ευρώ 100.000. Η άνω εταιρεία έχει ακάλυπτο ποσό ζημίας προηγούμενων χρήσεων συμψηφιζόμενο φορολογικά ευρώ 500.000 το οποίο δεν εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης αλλά στις υποβληθείσες τα προηγούμενα έτη δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Το ποσό αυτό είχε προκύψει κατά δήλωση μετά την αναμόρφωση των αποτελεσμάτων. Βάσει των διατάξεων του έκτου και έβδομου εδαφίου της περ.α, της παρ.1, του άρθρου 99 του Ν.2238/1994 τα φορολογητέα κέρδη της εταιρείας και ο οφειλόμενος επί αυτών φόρος έχουν ως εξής (Υπ. Οικονομικών πολ.1341/1993, Λογιστής 1994 σελ.119):

Διανεμόμενα Κέρδη	ευρώ 100.000
πλέον: Αναλογών σε αυτά φόρος (100.000 x 20/80)	ευρώ 25.000
Σύνολο φορολογητέων Κερδών	ευρώ <u>125.000</u>

Επειδή, το ποσό των ζημιών προηγούμενων χρήσεων που αναγνωρίζεται φορολογικά, υπερκαλύπτει το ποσό των κερδών της χρήσης 2011, προκύπτει ότι δεν απομένουν κέρδη προς φορολογία. Επομένως, το ποσό ευρώ 100.000 που θα διανεμηθεί προέρχεται από κέρδη για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος. Αντικείμενο φόρου για την άνω εταιρεία, αποτελεί το ποσό των καθαρών κερδών που διανέμονται (ευρώ 100.000) μετά την αναγωγή αυτού σε μικτό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου (ευρώ 25.000) και ο οφειλόμενος φόρος εισοδήματος προσδιορίζεται στο ποσό ευρώ (125.000 x 20%)= 25.000. Από το ποσό των διανεμόμενων κερδών ευρώ 100.000 η άνω ανώνυμη εταιρεία θα παρακρατήσει φόρο μερισμάτων ευρώ (100.000 x 25%)= 25.000.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω η νόμιμη διάθεση κερδών είναι η εξής:

Κέρδη χρήσεως (προ φόρου)	325.000
μείον: Φόρος εισοδήματος (125.000X20%)	(25.000)
Κέρδη προς διάθεση	<u>300.000</u>

Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής:

α) Τακτικό αποθεματικό (300.000x 5%)	15.000
β) Πρώτο μέρισμα (300.000-15.000) x 35%	100.000
γ) Αφορολόγητο αποθεματικό	<u>185.000</u>
Σύνολο:	<u>300.000</u>

Την 30.6.2012 συνήλθε η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων και ενέκρινε τις οικονομικές καταστάσεις 31.12.2011 και την καταβολή του μερίσματος ευρώ 100.000 στους μετόχους. Ως ημερομηνία καταβολής του μερίσματος ορίσθηκε η 10.8.2012.

Την 31.7.2012 η άνω ανώνυμη εταιρεία πρέπει να παρακρατήσει φόρο μερισμάτων το ποσό ευρώ 25.000,00 το οποίο προκύπτει ως εξής: (100.000 x 25%)= ευρώ 25.000. Ακολούθως, την 10.8.2012 στους μετόχους θα καταβάλλει το ποσό ευρώ (100.000-25.000 =) 75.000 ως μέρισμα.

Με την καταβολή του άνω φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των μετόχων για τα άνω μερίσματα με εξαίρεση τους μετοχικούς φυσικά πρόσωπα που θα συμπεριλάβουν το άνω ποσό ευρώ 100.000,00 στην προσωπική τους δήλωση για να φορολογηθούν με τις γενικές διατάξεις όπως αναλυτικά αναφέρουμε στην παρ.1.2

Το άνω ποσό φόρου ευρώ 25.000 θα αποδοθεί στο Δημόσιο εφάπαξ τον Αύγουστο 2012.

**1.6) Κέρδη από συμμετοχές σε εταιρείες του εξωτερικού.** Τα κέρδη που εισπράττουν ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης από εταιρείες που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, στις οποίες συμμετέχουν κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 11 του Ν. 2578/1998, απαλλάσσονται της φορολογίας με την προϋπόθεση ότι εμφανίζονται σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού. Αν, όμως, το άνω αποθεματικό διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί, τότε παρακρατείται φόρος σύμφωνα με τα ανωτέρω, δηλαδή 21% ή 25%, και όχι με βάση τις διατάξεις περί της φορολογίας των αφορολογητών αποθεματικών της παρ.4, του άρθρου 106, του Ν.2238/1994 (νέα περίπτωση ια' που προστέθηκε στην παρ.1, του άρθρου 103, του Ν. 2238/1994 με την παρ.13, του άρθρου 14, του Ν. 3943/2011 η οποία όμως δεν αναφέρει τους συνεταιρισμούς)

Οι άνω διάταξη έχει εφαρμογή για μερίσματα (παρ.14, του άρθρου 14, του Ν. 3943/2011)

Τα άνω εισπραττόμενα κέρδη θα πρέπει να εμφανισθούν σε τριτοβάθμιο λογαριασμό του δευτεροβάθμιου λογαριασμού 41.90 «Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα» σύμ-



στην παρ. 1 του άρθρου 54 του Ν. 2238/1994).

Υπόχρεος σε παρακράτηση ορίζεται η εταιρεία που τα καταβάλλει (άρθρο 14, παρ. 5, Ν. 3943/2011, η οποία τροποποίησε την περ. α, της παρ. 7 του άρθρου 54 του Ν. 2238/1994).

Η παρακράτηση φόρου (21% ή 25%) ενεργείται μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της σχετικής απόφασης διανομής από τη γενική συνέλευση των μετόχων ή εταίρων ο δε παρακρατηθείς φόρος αποδίδεται με την υποβολή δήλωσης στο Δημόσιο εφάπαξ εντός του επόμενου μήνα από αυτόν εντός του οποίου έγινε η παρακράτηση. (περ.ζ, παρ.6, άρθρου 54, Ν.2238/1994 όπως προστέθηκε με την παρ. 4, του άρθρου 14, του Ν. 3943/2011 ισχύει).

**1.5) Παρακράτηση φόρου από κέρδη ανωνύμων εταιρειών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος.**

Στην περ. α, της παρ. 1, του άρθρου 99, του Ν. 2238/1994 αναφέρονται εκτός των άλλων και τα εξής:

«Επίσης, επί ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών, οι οποίες απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος βάσει ειδικών διατάξεων νόμων, αντικείμενο φόρου είναι τα κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα με οποιαδήποτε μορφή κέρδη, μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου έχουν ανάλογη εφαρμογή και σε οποιαδήποτε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος».

**Ανώνυμες εταιρείες οι οποίες απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος βάσει ειδικών διατάξεων νόμων.** Με το άνω πρώτο εδά-

λογική ζημία, αλλά το νομικό πρόσωπο προβαίνει σε διανομή κερδών από τα λογιστικά κέρδη της χρήσεως, οπότε στην περίπτωση αυτή τα διανεμόμενα αυτά κέρδη υπόκεινται αυτούσια σε φορολογία.

**Φορολογία με τον συντελεστή φορολογίας του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος και επιπλέον παρακράτηση φόρου.** Με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 18 του Ν. 3943/2011, αντικαθίσταται το όγδοο εδάφιο της περ. α', της παρ. 1, του άρθρου 99, του Ν. 2238/1994 σύμφωνα με το οποίο, "πέραν του φόρου εισοδήματος που οφείλεται στις περιπτώσεις που αναφέρονται στα δύο προηγούμενα εδάφια, στα κέρδη που διανέμονται από την ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ενεργείται και παρακράτηση φόρου σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 54 ή την περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 55, κατά περίπτωση.", δηλαδή με συντελεστή 25% ενώ συγχρόνως εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα εισοδήματα αυτά.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για διανεμόμενα κέρδη που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 1η Ιανουαρίου 2012 και μετά. Ειδικά για τα κέρδη που διανέμονται εντός του έτους 2011, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι ένα τοις εκατό (21%), με την οποία εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων, με την επιφύλαξη αυτών που ορίζονται στο τρίτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε. (άρθρο 14, παρ.2, Ν.3943/2011).

**Παράδειγμα.** Ανώνυμη Εταιρεία κατά τη διαχειριστική χρήση 1.1-31.12.2011 πραγματοποίησε καθαρά κέρδη βάσει ισολογισμού

” Ως χρόνος κτήσης, για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ, θεωρείται η ημερομηνία στην οποία έκλεισε η διαχείριση και προκειμένου για τα κέρδη, ο χρόνος έγκρισης αυτών από τη συνέλευση των εταίρων.

” Ο φόρος που έχει παρακρατηθεί σε βάρος εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ανιστρέφεται σε αυτή κατά το μέρος που αναλογεί στα μερίσματα που διανέμει σε εταιρεία άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης

φωνα με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών 1044770/πολ.1117/1993.

**1.7) Χρόνος κτήσης εισοδήματα από Ε.Π.Ε. εσωτερικού.** Ως χρόνος κτήσης, για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, θεωρείται η ημερομηνία στην οποία έκλεισε η διαχείριση και προκειμένου για τα κέρδη που διανέμουν οι εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, ο χρόνος έγκρισης αυτών από τη συνέλευση των εταίρων. (δευτερο και τρίτο εδάφιο της περ.α', της παρ.4, του άρθρου 28, του Ν.2238/1994 όπως αντικαταστάθηκαν με την παρ.15, του άρθρου 14, του Ν. 3943/2011).

**1.8) Χρόνος κτήσης εισοδήματα από Ε.Π.Ε. και προσωπικές εταιρείες εξωτερικού.** Ο χρόνος κτήσης για τα κέρδη από τη συμμετοχή σε αλλοδαπή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, θεωρείται ο χρόνος είσπραξης αυτών, ανεξάρτητα αν τα κέρδη αυτά εισάγονται στην Ελλάδα ή παραμένουν στην αλλοδαπή. Όταν τα κέρδη προέρχονται από αλλοδαπή προσωπική εταιρεία, χρόνος κτήσης τους είναι ο χρόνος λήξης της διαχειριστικής περιόδου του αλλοδαπού νομικού προσώπου. (νέα περίπτωση δ', που προστέθηκε στην παρ.4, του άρθρου 28, του Ν. 2238/1994, με την παρ.16, του άρθρου 14, του Ν.3943/2011)

**1.9)** Στην έννοια των ακαθάρσιτων εσόδων των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης περιλαμβάνονται και το εισόδημα από εταιρείες περιορισμένης ευθύνης ημεδαπής ή αλλοδαπής. (περ. β, της παρ. 1, του άρθρου 105, του Ν.2238/1994, όπως τροποποιημένη με την παρ. 17, του άρθρου 14, του Ν.3943/2011)

**1.10) Περαιώση εγγραφών ισολογισμού 31.12.2010.**

Το Υπ. Οικονομικών με την εγκύκλιο πολ. 1070/2011 γνωστοποίησε ότι προκειμένου να καταστεί δυνατή η εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων των επιτηδευματιών της περ.α' της παρ. 8 του άρθρου 17 του Κ.Β.Σ. (προσωπικών εταιρειών, Ε.Π.Ε., κλπ.), γίνεται δεκτό, ότι οι επιτηδευματίες αυτοί μπορούν να συντάξουν την απογραφή και τον ισολογισμό της διαχειριστικής περιόδου που έληξε στις 31.12.2010, μέχρι το χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους, χωρίς την επιβολή κυρώσεων. Όσοι έχουν ήδη συντάξει την απογραφή και τον ισολογισμό της χρήσης 1.1-31.12.2010 και εφόσον επηρεάζονται τα δεδομένα αυτών από τις αλλαγές της φορολογίας εισοδήματος, υποχρεούνται να προβούν σε τροποποίηση αυτών μέχρι το χρόνο της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Τα ίδια ισχύουν και για τα νομικά πρόσωπα της περ. β' της παρ. 8 του πιο πάνω άρθρου (ανώνυμες εταιρείες, συνεταιρισμοί, κλπ.) που έχουν ήδη προβεί σε εγγραφές κλεισίματος ισολογισμού και σε σύνταξη απογραφής και τα οποία θα πρέπει να τροποποιήσουν τις εγγραφές αυτές.

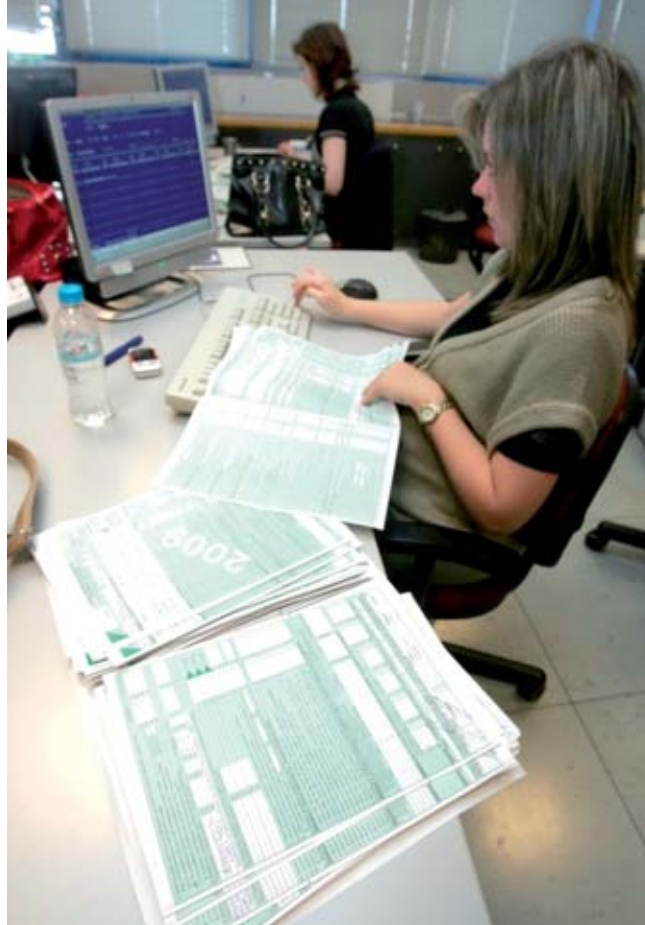
Τέλος, όσοι από τους πιο πάνω επιτηδευματίες έχουν ήδη υποβάλει δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, υποχρεούνται στην υποβολή τροποποιητικής δήλωσης μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, χωρίς την επιβολή κυρώσεων. Τα ίδια ισχύουν και για την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από τα πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 (Α.Ε., Ε.Π.Ε., συνεταιρισμούς, δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις, κλπ.).

## 2. Φορολογία ενδοεταιρικών μερισμάτων

**2.1 Φορολογία ενδοεταιρικών μερισμάτων που λαμβάνουν ευρωπαϊκοί όμιλοι από Ελληνική μητρική.** Όπως αναλυτικά αναφέρεται στις παρ.1 έως 7 του άρθρου 14, του Ν.3943/2011 οι οποίες τροποποίησαν την παρ.1, του άρθρου 54, και την παρ.1 (περ.δ,) του άρθρου 55, του Ν. 2238/1994, οι ημεδαπές εταιρείες δεν προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου επί των κερδών που διανέμουν προ εταιρείες άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης των οποίων είναι θυγατρικές. Ποιες είναι οι θυγατρικές αυτές εταιρείες, το άρθρο 14 (παρ.1 έως 7) του Ν. 3943/2011 παραπέμπει στο Ν. 2578/1998 οι διατάξεις του οποίου ορίζουν: α) τους νομικούς τύπους των εταιρειών αυτών που συσταθούν ευρωπαϊκό όμιλο και β) ποσοστά 10% ως ελάχιστο ποσοστό της μητρικής στο κεφάλαιο των άνω εταιρειών ώστε να τις καθιστούν θυγατρικές.

**2.2) Φορολογία ενδοεταιρικών μερισμάτων που λαμβάνουν λοιποί (εκτός Ευρώπης) όμιλοι από Ελληνική μητρική, με τους οποίους η Ελλάδα έχει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας.** Το Υπ. Οικονομικών, κατά την ερμηνεία του προηγούμενου νόμου 3697/2008, γνωστοποίησε ότι στην περίπτωση που το ποσοστό φόρου φορολογίας των διανεμόμενων κερδών είναι ευνοϊκότερο από τα αναφερόμενα στις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας εφαρμόζεται το ποσοστό που ορίζεται από τις διατάξεις της εσωτερικής μας νομοθεσίας (Υπ. Οικονομικών πολ. 1082/2009).

**2.3) Φορολογία ενδοεταιρικών μερισμάτων που λαμβάνουν λοιποί**



**όμιλοι από Ελληνική μητρική.** Στην περίπτωση αυτή παρακρατείται φόρος (21% από 1.1.2011 έως 31.12.2011 και 25% από 1.1.2012 και μετά) από τα διανεμόμενα μερίσματα.

**2.4) Απαίτηση από φόρο μερισμάτων.** Ο φόρος που έχει παρακρατηθεί σε βάρος της ανώνυμης εταιρείας επιστρέφεται σε αυτή κατά το μέρος που αναλογεί στα μερίσματα που διανέμει σε εταιρεία άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου. (παρ.1, του άρθρου 14 του Ν. 3943/2011, η οποία τροποποίησε την παρ. 1, του άρθρου 54, του Ν. 2238/1994) Σημειώνεται ότι η διάταξη αυτή είναι νέα και δεν υπήρχε στον προηγούμενο νόμο 3697/2008. Επίσης, ο φόρος που έχει παρακρατηθεί σε βάρος της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης επιστρέφεται σε αυτή κατά το μέρος που αναλογεί στα μερίσματα που διανέμει σε εταιρεία άλλου κράτους μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις του προηγούμενου εδαφίου. (παρ.6, του άρθρου 14 του Ν. 3943/2011, η οποία πρόσθεσε την περ.δ', στην παρ. 1, του άρθρου 55, του Ν. 2238/1994) Σημειώνεται ότι με τη διάταξη αυτή ρυθμίζεται μόνο η επιστροφή του παρακρατηθέντος σε βάρος της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ενώ τέτοια δυνατότητα δεν παρέχεται στους συνεταιρισμούς.

## 3. Τροποποιήσεις στη φορολογική νομοθεσία στις περιπτώσεις αυξήσεων κεφαλαίου με κεφαλαιοποίηση αποθεματικών.

**3.1) Κεφαλαιοποίηση φορολογημένων αποθεματικών.** Όπως αναλυτικά αναφέρουμε στην προηγούμενη παρ. 1.2 από τα κέρδη που διανέμουν ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, συνεταιρισμοί και υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών παρακρατείται φόρος (άρθρο 14, παρ. 1 έως 7 και 11 του Ν.3943/2011 οι οποίες τροποποίησαν την παρ.1, του άρθρου 54, την παρ.1, (περ.δ') του άρθρου 55 και την παρ.1, του άρθρου 114 του Ν. 2238/1994).

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, αν η διανομή μερισμάτων στους μετόχους γίνεται με τη μορφή μετοχών αντί της καταβολής μετρητών, η εταιρεία έχει υποχρέωση να παρακρατήσει τον ανωτέρω φόρο (Υπ. Οικονομικών πολ. 1180/2008).

Το Υπ. Οικονομικών, κατά την ερμηνεία του προηγούμενου νόμου 3697/2008, γνωστοποίησε, ότι επειδή ο ανωτέρω φόρος επί των μερισμάτων ή των λοιπών διανεμόμενων κερδών παρακρατείται από το ποσό που καταβάλλεται στους μετόχους ή στους εταίρους, τους οποίους και βαρύνει, συνάγεται ότι το προς κεφαλαιοποίηση ποσό κερδών θα είναι αυτό που απομένει μετά την αφαίρεση του ανωτέρω φόρου, καθ' όσον σε διαφορετική περίπτωση

π.χ. η ανώνυμη εταιρεία, είτε θα διένειμε μεγαλύτερο ποσό μερισμάτων στους μετόχους από αυτό που αποφάσισε η γενική συνέλευση είτε θα έπρεπε να επιβαρυνθεί η ίδια με τον εν λόγω φόρο, παρά το γεγονός ότι δεν είναι υποκείμενη (Υπ. Οικονομικών πολ. 1039/2009).

**3.2) Κεφαλαιοποίηση αφορολόγητων αποθεματικών προερχόμενα από απαλλασσόμενα της φορολογίας εισοδήματος έσοδα και κέρδη.** Η παρ.4, του άρθρου 106, του Ν. 2238/1994 ρυθμίζει τα θέματα της φορολογίας των αφορολόγητων αποθεματικών ανωνύμων εταιρειών, Ε.Π.Ε. και συνεταιρισμών σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους με βάση τις διατάξεις του Ν. 2238/1994, μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου.

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

Πέραν του φόρου εισοδήματος, που οφείλεται με βάση τα ανωτέρω, στο καθαρό ποσό των μερισμάτων που λαμβάνουν οι μέτοχοι ενεργείται παρακράτηση φόρου (21% από 1.1.2011 έως 31.12.2011 και 25% από 1.1.2012 και μετά).

**Κεφαλαιοποίηση ή διανομή αφορολόγητα αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων.** Με τη διάταξη της παρ.12, του άρθρου 14, του Ν. 3943/2011 τα “αφορολόγητα αποθεματικά ή εκπτώσεις που έχουν σχηματισθεί ή σχηματίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 3299/2004 (Α' 261), του Ν. 2601/1998 (Α' 81), του Ν. 1262/1982 (Α' 70), καθώς και με οποιονδήποτε άλλο αναπτυξιακό νόμο, λόγω πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων, όταν διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται, προστίθενται στα κέρδη της επιχείρησης και φορολογούνται στη διαχειριστική περίοδο μέσα στην οποία έγινε η διανομή ή ανάληψη του αντίστοιχου ποσού του αφορολόγητου αποθεματικού. Για τα κέρδη αυτά έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 54 και της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Ν.2238/1994., κατά περίπτωση, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 13 του Ν. 1473/1984 ή του άρθρου 101 του Ν. 1892/1990.”

Το Υπ. Οικονομικών, κατά την ερμηνεία του προηγούμενου νόμου 3697/2008, γνωστοποίησε, ότι σύμφωνα με τις παρατιθέμενες κατωτέρω διατάξεις της σχετικής νομοθεσίας οι ανώνυμες εταιρείες μπορούν να κεφαλαιοποιήσουν τα αφορολόγητα αποθεματικά των αναπτυξιακών νόμων που αναφέρονται στη συνέχεια χωρίς να απαιτείται παρακράτηση φόρου 10% του άρθρου 54, παρ.1, του Ν. 2238/1994 (Υπ. Οικονομικών πολ.1061/2009). Κατά τη γνώμη μας, η άνω εγκύκλιο, πρέπει να ισχύσει και κατά την ερμηνεία του Ν.3943/2011 σύμφωνα με την οποία ισχύουν τα εξής :

Διάταξη	Περilψη Διάταξης
Άρθρο 101, Ν. 1892/1990	Τα αφορολόγητα αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν φορολογούμενα μόνο με συντελεστή 5%.
Άρθρο 13, Ν. 1473/1984	Τα αφορολόγητα αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων μπορούν να κεφαλαιοποιηθούν φορολογούμενα μόνο με συντελεστή 10% υπό την προϋπόθεση ότι οι μέτοχοι θα καταβάλλουν ισόποσα μετρητά με το κεφαλαιοποιούμενο αποθεματικό.
Άρθρο 22, Ν. 1828/1989 και άρθρο 2, Ν. 3220/2004 Ν. 3513/2006	Το ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό επενδύσεων κεφαλαιοποιείται χωρίς την καταβολή φόρου.
Άρθρο 8, Ν. 2579/1998	Τα αφορολόγητα αποθεματικά τραπεζών που φορολογήθηκαν με τις διατάξεις του Ν. 3513/2006 κεφαλαιοποιούνται χωρίς την καταβολή φόρου.
Άρθρο 26, Ν. 2065/1992	Τα αφορολόγητα αποθεματικά επιχειρήσεων που φορολογήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 8, του Ν. 2579/1998 κεφαλαιοποιούνται χωρίς την καταβολή φόρου.
	Η υπεραξία που προέκυψε από την αναπροσαρμογή αξίας των ακινήτων κεφαλαιοποιείται χωρίς την καταβολή φόρου.