

**Αποψη**  
**Το νέο φορολογικό καθεστώς διάθεσης κερδών των Ανωνύμων Εταιρειών,**  
**των ΕΠΕ και των συνεταιρισμών**

Τετάρτη, 7 Ιουλίου 2010

Με τις διατάξεις του πρόσφατου φορολογικού Ν. 3842/23 Απριλίου 2010, μεταξύ των άλλων μεταβολών και ρυθμίσεων, καθιερώθηκε και ένας νέος τρόπος φορολόγησης της διάθεσης των κερδών (μη διανεμόμενων και διανεμόμενων) από τις ανώνυμες εταιρείες, τις ΕΠΕ και τους συνεταιρισμούς.

Ειδικότερα, αναφερόμενοι στις τροποποιήσεις που έγιναν με τον προαναφερθέντα νόμο στις σχετικές με το υπόψη θέμα διατάξεις του ΚΦΕ, επισημαίνουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της περίπτωσης α' παράγραφος 1 του ΚΦΕ (Ν. 2238/94), όπως αυτές τέθηκαν με την παράγραφο 7 του άρθρου 13 του εν θέματι Ν. 3842/2010, ορίζονται κλιμακωτά μειούμενοι συντελεστές φόρου εισοδήματος από 24% έως 20% στα αδιανέμητα κέρδη των ανωνύμων εταιρειών, των ΕΠΕ και των συνεταιρισμών των διαχειριστικών περιόδων που αρχίζουν από 01/01/2010 μέχρι 2014 και μετά.

Ακολουθώντας με τις διατάξεις της περίπτωσης β', παράγραφος 1 του άρθρου 109 του ΚΦΕ, όπως αυτές ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους από την περίπτωση β', παράγραφος 7 του άρθρου 13 του Ν. 3842/2010 και ισχύουν για κέρδη των ισολογισμών που συντάσσονται με ημερομηνία 31/12/2010 και μετά, ορίζεται ότι στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες μεταξύ άλλων και με τη μορφή «... αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές, αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, εκτός μισθού, καθώς και μερισμάτων και προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά ή νομικές οντότητες, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή σε μετοχές, η ανώνυμη εταιρεία καταβάλλει φόρο με συντελεστή σαράντα τοις εκατό (40%)».

Στη συνέχεια με την ίδια προπαρατεθείσα διάταξη ορίζεται ότι οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται και «... για τα κέρδη που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και οι συνεταιρισμοί σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ή νομικές οντότητες, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας...».

Ακόμα, με την ίδια σχολιαζόμενη διάταξη [άρθρο 109 § 1(β') του ΚΦΕ] ορίζεται ότι ο ίδιος φόρος 40% επιβάλλεται και στα «... κέρδη που εξάγει ή πιστώνει υποκατάστημα εγκαταστημένο στην Ελλάδα στο κεντρικό του στην αλλοδαπή».

2. Περαιτέρω με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 54 του ΚΦΕ (Ν. 2238/94), όπως αυτές ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του Ν. 3842/2010 και ισχύουν από τους ισολογισμούς που συντάσσονται με 31/12/2010 και μετά, στα διανεμόμενα από τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες κέρδη μεταξύ άλλων και με τη μορφή «... αμοιβών και ποσοστών, εκτός μισθού, των μελών του διοικητικού συμβουλίου και των διευθυντών, καθώς και των αμοιβών εργατοϋπαλληλικού προσωπικού, ουδεμία παρακράτηση φόρου ενεργείται ως φορολογούμενα τα εισοδήματα αυτά στο όνομα του νομικού προσώπου».

Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 114, όπως αυτές τέθηκαν με την παράγραφο 8 του άρθρου 13 του ΚΦΕ και ισχύουν από ισολογισμούς που συντάσσονται με ημερομηνία 31/12/2010 και μετά, ορίζεται ότι «οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και συνεταιρισμοί που διανέμουν κέρδη με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών, εκτός μισθού, στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και στους διευθυντές, καθώς και αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, δεν προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου ως φορολογούμενα τα εισοδήματα αυτά στο όνομα του νομικού προσώπου. Τα

ανωτέρω εφαρμόζονται και στα διανεμόμενα από εταιρείες περιορισμένης ευθύνης κέρδη, καθώς και στα κέρδη που εξάγονται ή πιστώνονται από υποκατάστημα εγκαταστημένο στην Ελλάδα στο κεντρικό του στην αλλοδαπή».

Επισημαίνεται εν προκειμένω ότι πριν από την αντικατάσταση των προπαρατεθεισών διατάξεων, δηλαδή για κέρδη των ισολογισμών που συντάσσονται πριν από την 31/12/2010, με την ίδια αντικατασταθείσα διάταξη του άρθρου 54 § 1 του ΚΦΕ προβλεπόταν παρακράτηση φόρου από την εταιρεία με συντελεστή 10% στα υπόψη εισοδήματα (αμοιβές κ.λπ. στα μέλη του δ.σ. κ.λπ.), με την οποία (παρακράτηση) υπήρχε εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης των δικαιούχων.

3. Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 54 § 1 και του άρθρου 109 § 1(β') του ΚΦΕ σε συνδυασμό με αυτές της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου 109 του ΚΦΕ προκύπτει ότι για τους ισολογισμούς που κλείνονται από 31/12/2010 και μετά τα κέρδη των ανωνύμων εταιρειών, των ΕΠΕ και των συνεταιρισμών φορολογούνται ως μη διανεμόμενα και διανεμόμενα ως ακολούθως:

\* Στα μη διανεμόμενα κέρδη των ανωνύμων εταιρειών, αλλά και στα ίδια κέρδη των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης και των συνεταιρισμών επιβάλλεται στο όνομά τους ο κλασικός φόρος εισοδήματος με συντελεστή κλιμακούμενο από 24% έως 20% κατά τις διαχειριστικές περιόδους από 01/01/2010 μέχρι 01/01/2014 (σχετ. άρθρο 109 παρ. 1 περίπτ. α' του ΚΦΕ).

\* Εξάλλου, στα διανεμόμενα κέρδη από τις ανώνυμες εταιρείες, τις εταιρείες περιορισμένης ευθύνης και τους συνεταιρισμούς, με τη μορφή αμοιβών και ποσοστού του δ.σ., μερισμάτων κ.λπ. για τους ισολογισμούς που συντάσσονται με 31/12/2010 και μετά δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου, καθόσον τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου των εν λόγω επιχειρήσεων (άρθρο 54 § 1 του ΚΦΕ ως ισχύει) και τούτο σε αντίθεση με το προϊσχύσαν φορολογικό καθεστώς, όπου τα εισοδήματα αυτά φορολογούντο με κατ' αποκοπή φόρο 10% και εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Περαιτέρω όμως με άλλες διατάξεις ορίζεται ότι στα ίδια ως άνω εισοδήματα επιβάλλεται φόρος με συντελεστή σαράντα τοις εκατό (40%), ο οποίος δεν παρακρατείται από τους δικαιούχους (μετόχους, μέλη του δ.σ. κ.λπ.), αλλά καταβάλλεται από την ίδια την επιχείρηση (άρθρο 109 § 1 περ. β' του ΚΦΕ).

Στη συνέχεια δε με τις ίδιες διατάξεις του άρθρου 109 § 1 του ΚΦΕ ορίζεται ότι:

- «γ) Για το φόρο της προηγούμενης περίπτωσης εκδίδεται στο όνομα του φυσικού προσώπου βεβαίωση, η οποία περιέχει, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα στοιχεία:

....., καθώς και το ποσό του φόρου της περίπτωσης β' που αντιστοιχεί στο ποσό του εισοδήματός του από τα μερίσματα αυτά».

- «δ) Όταν ο δικαιούχος του εισοδήματος από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές είναι φυσικό πρόσωπο, το εισόδημα αυτό φορολογείται με τις γενικές διατάξεις και από τον αναλογούντα φόρο εκπίπτει ο φόρος που καταβλήθηκε σύμφωνα με την περίπτωση β'».

- «ε)... Οι διατάξεις των περιπτώσεων β' έως ε' έχουν εφαρμογή και για κέρδη παρελθουσών χρήσεων που διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται από 01/01/2011. Από το φόρο που οφείλεται με βάση την περίπτωση β' αφαιρείται ο φόρος που καταβλήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' του άρθρου 109, όπως ίσχυε πριν από την τροποποίησή του με τον παρόντα νόμο και αντιστοιχεί στα εισοδήματα αυτά».

4. Από τη μελέτη των προαναφερθεισών διατάξεων και κυρίως του άρθρου 109 § 1 του ΚΦΕ, οι οποίες, όπως προαναφέρθηκε, τέθηκαν στον Κώδικα με την παράγραφο 7 του άρθρου 13 του Ν. 3842/2010, παρατηρούμε ότι εν προκειμένω επιχειρήθηκε προφανώς η επαναφορά του πάλαι ποτέ ισχύσαντος συστήματος (ξεχωριστής) φορολόγησης των μη

διανεμόμενων και διανεμόμενων κερδών των ανωνύμων εταιρειών. Επί τούτοις επισημαίνονται τα ακόλουθα:

α. Το προαναφερθέν καθεστώς φορολόγησης των μη διανεμόμενων και διανεμόμενων κερδών των ανωνύμων εταιρειών, των ΕΠΕ και των συνεταιρισμών είναι, όπως προαναφέρθηκε, ιδιόρρυθμο. Δηλαδή δεν είναι αμιγές καθεστώς ως προς το δεύτερο σκέλος του που αναφέρεται στη φορολόγηση των διανεμόμενων κερδών των υπόψη επιχειρήσεων. Τούτο δε διότι ο φόρος 40% δεν παρακρατείται από το μέτοχο, το μέλος του δ.σ. κ.λπ., αλλά καταβάλλεται από την ίδια την επιχείρηση (Α.Ε. ή ΕΠΕ) και το συνεταιρισμό και αποδίδεται από αυτή στο Δημόσιο. Ταυτόχρονα δε για το φόρο αυτό χορηγείται από την επιχείρηση στο δικαιούχο φυσικό πρόσωπο σχετικά βεβαίωση προκειμένου να τη χρησιμοποιήσει για την ατομική του φορολογική δήλωση και ειδικότερα για να εκπέσει το φόρο αυτό από το φόρο άλλων τυχόν εισοδημάτων του.

Και εδώ γίνεται φυσικά το πρώτο βασικό ερώτημα, αν δηλαδή είναι επιτρεπτό αλλά και νόμιμο ο μέτοχος, το μέλος του δ.σ. κ.λπ. να εκπίπτει από το φόρο των άλλων εισοδημάτων του ή και να παίρνει πίσω, αν δεν έχει επαρκή άλλα εισοδήματα, ένα φόρο τον οποίο δεν έχει καταβάλει (π.χ. με παρακράτηση), αλλά που έχει καταβάλει η εταιρεία ή ο συνεταιρισμός στον οποίο συμμετέχει!

Πάντως, η εν λόγω σχολιαζόμενη ιδιόρρυθμη ρύθμιση υπαγορεύθηκε προφανώς από τις απαγορευτικές διατάξεις του άρθρου 18 του Ν. 3697/2008, που είχαν τεθεί στο προϊσχύσαν καθεστώς του άρθρου 54 § 1 του ΚΦΕ, σε συνδυασμό με τις επίσης απαγορευτικές διατάξεις του άρθρου 11 του Ν. 2578/1998, οι οποίες είχαν θεσμοθετηθεί κατ' επιταγή της Κοινοτικής Οδηγίας 90/435/ΕΟΚ. Σύμφωνα δε με τις προαναφερθείσες ανελαστικές (λόγω σχετικής κοινοτικής ρύθμισης) διατάξεις δεν παρέχεται ευχέρεια σε ημεδαπές θυγατρικές εταιρείες να προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου σε αλλοδαπές μητρικές εταιρείες κρατών-μελών της Ε.Ε., εφόσον οι τελευταίες συμμετέχουν στο κεφάλαιο των εν λόγω θυγατρικών εταιρειών σε ποσοστό μεγαλύτερο του 10% (βλ. σχετικό σχόλιο σε άρθρο μας στη «ΝΑΥΤΕΜΠΟΡΙΚΗ» της 16/02/2010 με τίτλο «ΚΡΙΝΟΝΤΑΣ ΤΙΣ ΝΕΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΡΥΘΜΙΣΕΙΣ»).

β. Ακόμα, με ρητή διάταξη του δευτέρου εδαφίου της περίπτωσης β' παράγραφος 1 του ίδιου σχολιαζόμενου άρθρου 109 του ΚΦΕ ορίζεται ότι ο επιβαλλόμενος φόρος 40% στα κέρδη που διανέμουν οι ανώνυμες εταιρείες, επιβάλλεται και στα κέρδη «... που εξάγει ή πιστώνει υποκατάστημα εγκατεστημένο στην Ελλάδα στο κεντρικό του στην αλλοδαπή».

Εδώ φρονούμε ότι, εφόσον βέβαια δεν υπήρχε κάποια ιδιαίτερη σκοπιμότητα, ο νομοθέτης της σχολιαζόμενης διάταξης παρέλειψε να υπαγάγει στον εν λόγω φόρο 40% τα κέρδη που προκύπτουν από τη μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα. Τούτο δε διότι οι αλλοδαπές επιχειρήσεις δεν δραστηριοποιούνται στη χώρα μας μόνο ως ανεξάρτητες επιχειρήσεις (Α.Ε., ΕΠΕ κ.λπ.) και υποκαταστήματα των μητρικών τους εταιρειών, αλλά και με την άτυπη μορφή της μόνιμης εγκατάστασης (permanent establishment), η οποία φορολογείται για το καθαρό κέρδος που προκύπτει από τις εργασίες της εγκατάστασης αυτής, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης δ' παράγραφος 1 του άρθρου 99 του ΚΦΕ.

5. Ακόμα επισημαίνεται ότι οι εν λόγω αμοιβές, που χορηγούνται από τα κέρδη της ανωνύμου εταιρείας, υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου (1,20%), τα οποία αποδίδονται στο Δημόσιο με αποδεικτικό πληρωμής του Δημοσίου Ταμείου εντός δύο μηνών από την ημέρα έγκρισης του ισολογισμού της εταιρείας από τη γενική συνέλευση των μετόχων. Σημειώνεται εδώ ότι αναφορικά με το χρόνο, τον τρόπο και τη διαδικασία υποβολής των δηλώσεων των εν θέματι τελών χαρτοσήμου εξακολουθούν να ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 30 § 5 του προϊσχύσαντα Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων (ΚΦΣ - Π.Δ. 99/77), όπως τούτο προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 39 του ισχύοντα [Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ΚΒΣ](#) - Π.Δ. 186/92).

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ Θ. ΚΡΕΚΟΥΚΙΑΣ\***

**\* Ο κ. Γεώργιος Θ. Κρεκούκίας είναι οικονομολόγος, τ. διευθυντής του υπουργείου Οικονομικών και ήδη μέλος του δ.σ. και συνεργάτης της εταιρείας «ΣΥΝΕΡΓΑΤΕΣ Γ. ΓΙΑΜΑΡΕΛΛΟΥ Α.Ε. - ΣΥΜΒΟΥΛΟΙ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ».**