

(α) Αφαιρούνται τα ποσά των πιστωτικών κονδυλίων της κατάστασης αποτελεσμάτων, που δεν αποτελούν πραγματοποιημένα κέρδη.

(β)».

Υστερα από τα προαναφερόμενα, καταλήγουμε στο ακόλουθο συμπέρασμα:

Η καθαρή θέση που προκύπτει με βάση τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας (φορολογική βάση) δεν λαμβάνεται υπόψη για τη διάθεση των αποτελεσμάτων και, κατά συνέπεια, για τη διανομή μερίσματος.

Από τη λογιστική καθαρή θέση (λογιστική βάση) δεν επιτρέπεται να διανεμηθούν κονδύλια που προέρχονται από μη πραγματοποιηθέντα κέρδη, κατά την έννοια των προηγούμενων διατάξεων του κ.ν. 2190/1920, καθώς και τα κονδύλια που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 159 του ν. 4548/2018.

Η διάθεση των αποτελεσμάτων και ειδικότερα η διανομή μερίσματος γίνεται από τα λογιστικά κέρδη τα οποία, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 160 του ν. 4548/2018, «απεικονίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων και είναι τα προκύπτοντα κατ' εφαρμογή της ισχύουσας νομοθεσίας». Από τα κέρδη αυτά δεν επιτρέπεται να διανεμηθούν τα κονδύλια που αναφέρονται στο εδάφιο (α) της παραγράφου 2 του άρθρου 160 του ν. 4548/2018, μη πραγματοποιημένα (υπολογιστικά) έσοδα και κέρδη, τα οποία, συνήθως, προκύπτουν από την αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία τους.

1.1.1.10 Προσωρινό μέρισμα και μεταγενέστερη διανομή κερδών και προαιρετικών αποθεματικών

Σύμφωνα με το άρθρο 162 του ν. 4548/2018, ότι **αρμόδιο για τη διανομή προσωρινού μερίσματος είναι το διοικητικό συμβούλιο**, με απόφαση η οποία λαμβάνεται **εντός της χρήσης**, είναι δυνατή η διανομή προσωρινών μερισμάτων με τις εξής προϋποθέσεις:

- καταρτίζονται οικονομικές καταστάσεις από τις οποίες προκύπτει ότι υφίστανται τα προς τούτο αναγκαία ποσά.
- οι παραπάνω οικονομικές καταστάσεις υποβάλλονται στις διατυπώσεις δημοσιότητας δύο (2) μήνες πριν από τη διανομή.

Πρέπει να σημειωθεί ότι η διανομή προσωρινού μερίσματος διακρίνεται από τη διανομή κερδών από το διοικητικό συμβούλιο μετά την τακτική γενική συνέλευση, εφόσον έχει εξουσιοδοτηθεί από την τελευταία προς τούτο και εντός των ποσοτικών ορίων που η τελευταία έχει τάξει (άρθρο 117 παρ. 2 στ'), αφού στην τελευταία περίπτωση η διανομή γίνεται επί τη βάσει των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που έχει ήδη εγκρίνει η γενική συνέλευση χωρίς να απαιτείται να καταρτιστεί λογιστική κατάσταση.

Προβλέπεται ακόμη ότι διανομή κερδών και προαιρετικών αποθεματικών μέσα στην τρέχουσα εταιρική χρήση είναι δυνατή και με απόφαση γενικής συνέλευσης ή του διοικητικού συμβουλίου, υποκείμενη σε δημοσιότητα.

Περιορισμός διανεμόμενου προσωρινού μερίσματος:

Το ποσό που θα διανεμηθεί δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των κερδών που προκύπτει με βάση την παράγραφο 2 του άρθρου 159 του ν. 4548/2018 (βλ. σχετ. θ.1.1.1.3)

1.1.1.11 Επιστροφή παράνομα εισπραχθέντων ποσών

Σύμφωνα με το άρθρο 163 του ν. 4548/2018, κάθε ποσό που διανέμεται στους μετόχους κατά παράβαση των άρθρων 158 έως και 162 επιστρέφεται από αυτούς που το εισέπραξαν:

- αν η εταιρεία αποδείξει ότι οι μέτοχοι γνώριζαν ή,
- λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων, όφειλαν να γνωρίζουν ότι οι διανομές που έγιναν σ' αυτούς δεν ήταν σύνομες.

1.1.1.12 Παράδειγμα διάθεσης κερδών ανώνυμης εταιρείας

Η εταιρεία «ΑΛΦΑ Α.Ε.» για τη χρήση 2022 έχει καθαρά κέρδη χρήσης (προ φόρου) 243.878,18 €. Οι ζημίες της προηγούμενης χρήσης ανέρχονται σε ποσό 90.565,95 €.

Το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας προτείνει η διάθεση των κερδών της περιόδου να γίνει ως εξής:

- Σχηματισμός τακτικού αποθεματικού ποσού 4.078,63 €
- Διανομή μερίσματος στους μετόχους ποσού 27.122,88 €
- Διανομή κερδών στα μέλη του ΔΣ ποσού 5.000,00 €
- Διανομή κερδών στο προσωπικό ποσού 2.500,00 €
- Το υπόλοιπο ποσό των κερδών να παραμείνει εις νέο

Σημ.: Ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος είναι 22% και ο συντελεστής παρακράτησης φόρου μερισμάτων 5%. Επίσης, υπάρχουν δαπάνες ύψους 3.500,00 € που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά.

Επίσης, η καθαρή θέση της εταιρείας είναι η κάτωθι.:

Μετοχικό κεφάλαιο	500.000,00
Τακτικό αποθεματικό	56.000,00
Ζημίες εις νέο	90.565,95
Καθαρή θέση	<u>646.565,95</u>

1. Υπολογισμός φόρου εισοδήματος και κερδών μετά από φόρο:

Για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος θα ληφθούν υπόψη και οι μη εκπιπόμενες δαπάνες.

Λογιστικά κέρδη προ φόρου	243.878,18
(+) Μη εκπιπόμενες δαπάνες (άρθρο 23, ν.4172/2013)	3.500,00
Φορολογητέα κέρδη	247.378,18
	x 22%
Φόρος εισοδήματος	<u>54.423,20</u>

Λογιστικά κέρδη προ φόρου	243.878,18
(-) Φόρος εισοδήματος	-54.423,20
Κέρδη μετά από φόρο	189.454,98

2. Υπολογισμός τακτικού αποθεματικού:

Σχετικά με το τακτικό αποθεματικό, θεωρούμε ότι έχει υποχρέωση κράτησης σύμφωνα με το άρθρο 158 του ν. 4548/2018 (βλ. σχετ. θ.1.1.1.), καθώς είναι υποχρεωμένη να κρατήσει ως τακτικό αποθεματικό τουλάχιστον:

$500.000,00 / 3 = 166.666,67 \text{ €}$ και μέχρι στιγμής έχει κρατήσει ποσό 56.000,00 €. Συνεπώς:

Κέρδη μετά από φόρο	189.454,98
(-) Ζημιές προηγ. Χρήσης	-90.565,95
Ποσό για υπολογισμό τακτικού αποθεματικού	98.889,03
	x 5%
Τακτικό αποθεματικό	4.944,45

3. Ελάχιστο μέρισμα:

Σύμφωνα με το άρθρο 161 του ν. 4548/2018, το ελάχιστο μέρισμα ανέρχεται σε ποσοστό **35%** των καθαρών κερδών **ύστερα από αφαίρεση:**

- της κράτησης για σχηματισμό **τακτικού αποθεματικού** και
- των **λοιπών πιστωτικών κονδυλίων** της κατάστασης αποτελεσμάτων, που δεν προέρχονται από πραγματοποιημένα κέρδη

Προβλέπεται ακόμη η μείωση του μερίσματος από τη γ.σ., **όχι όμως κάτω του 10% των καθαρών κερδών**, με αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία (σχετ. παρ. 3 και 4 του άρθρου 130 και παρ. 2 του άρθρου 132 του ν. 4548/2018), ενώ κατάργηση τούτου επιτρέπεται μόνο με ακόμη μεγαλύτερη πλειοψηφία (80%) του εκπροσωπούμενου στη συνέλευση κεφαλαίου. Εννοείται ότι άρνηση της πλειοψηφίας αυτής να εγκρίνει μέρισμα, παρά την ύπαρξη ικανών κερδών, μπορεί κατά τις περιστάσεις να κριθεί καταχρηστική.

Κέρδη μετά από φόρο	189.454,98
(-) Ζημιές προηγ. Χρήσης	-90.565,95
(-) Τακτικό αποθεματικό	-4.944,45
Ποσό για υπολογισμό ελάχιστου μερίσματος	93.944,58
	x 35%
Ελάχιστο μέρισμα	32.880,60

Το υπόλοιπο των κερδών της χρήσης 2022 ποσού ($189.454,98 - 4.944,45 - 32.880,60 = 151.629,93 \text{ €}$, καλύπτει τις ζημιές ποσού 90.565,95 €,

Μετά τη διανομή αυτή λοιπόν τηρείται η προϋπόθεση της παρ. 1 του άρθρου 159 του ν. 4548/2018 (βλ. σχετ. θ.1.1.2) αφού η καθαρή θέση θα διαμορφωθεί ως εξής:

Μετοχικό κεφάλαιο	500.000,00
Τακτικό αποθεματικό	60.944,45
Κέρδη εις νέο	61.063,98
Καθαρή θέση	622.008,43

Από τον παραπάνω πίνακα συνάγεται ότι το ποσό της καθαρής θέσης (622.008,43 €) υπερβαίνει το άθροισμα:

«Μετοχικό κεφάλαιο + τακτικό αποθεματικό» (=560.944,45 €)

4. Διανομή κερδών στα μέλη Δ.Σ. και στο προσωπικό και υπόλοιπο κερδών εις νέο:

Κέρδη μετά από φόρο	189.454,98
(-) Ζημιές προηγ. Χρήσης	-90.565,95
(-) Τακτικό αποθεματικό	-4.944,45
(-) Ελάχιστο μέρισμα	-32.880,60
Υπόλοιπο κερδών για διανομή	61.063,98
(-) Διανομή στο Δ.Σ.	-5.000,00
(-) Διανομή στο προσωπικό	-2.500,00
Υπόλοιπο κερδών εις νέο	53.563,98

Συνεπώς, τα καθαρά κέρδη της εταιρείας για το 2022 διανεμήθηκαν ως εξής:

Τακτικό αποθεματικό:	4.944,45
Ελάχιστο μέρισμα:	32.880,60
Αμοιβές ΔΣ:	5.000,00
Αμοιβές προσωπικού:	2.500,00
Υπόλοιπο εις νέο:	53.563,98
Σύνολο:	98.889,03

Οι λογιστικές εγγραφές της διάθεσης κερδών είναι οι κάτωθι:

A. Φόρος εισοδήματος

Κωδικός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
69.01	Τρέχων φόρος (έξοδο) περιόδου	54.423,20	
54.01.01	Φόρος εισ/τος ετήσιας δήλωσης		54.423,20
31.12.2022 - Λογισμός φόρου εισοδήματος επί φορολογητέων κερδών χρήσεως			

Β. Προσδιορισμός τελικού αποτελέσματος χρήσεως μετά από φόρους

Κωδικός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
82.01	Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών	98.889,03	
82.02	Καθαρό κέρδος περιόδου (μετά από φόρους)		98.889,03
<i>31.12.2022 - Τελικό αποτέλεσμα χρήσεως μετά από φόρους</i>			

Γ. Μεταφορά αποτελέσματος χρήσεως στα ίδια κεφάλαια

Κωδικός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
82.02	Καθαρό κέρδος περιόδου (μετά από φόρους)	98.889,03	
49.01	Κέρδος χρήσεως 2022		98.889,03
<i>31.12.2022 - Μεταφορά κερδών χρήσεως 2022 στα Ίδια Κεφάλαια</i>			

Δ. Προκαταβολή φόρου εισοδήματος

Με βάση τη δήλωση βεβαιώνεται ποσό ίσο με 80% του φόρου που προκύπτει για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους. (άρθρο 71 ν.4172/2013)

Η εγγραφή της προκαταβολής του φόρου για τη χρήση 2022 που υπολογίζεται και καταβάλλεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους 2023, γίνεται με την καταβολή της εντός της χρήσεως 2023 (σχετ. ΣΛΟΤ 1153/2016)

Κωδικός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
54.01.01	Φόρος εισοδήματος ετήσιας δήλωσης	43.538,56	
38.02	Καταθέσεις όψεως		43.538,56
<i>30.6.2023 - Απόδοση προκαταβολής φόρου εισοδήματος</i>			

Ε. Διάθεση κερδών

Στις 10.9.2023 η ΓΣ εγκρίνει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις και την προτεινόμενη διανομή κερδών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 119 του ν. 4548/2019, οπότε πραγματοποιούνται οι κάτωθι λογιστικές εγγραφές:

Κωδικός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
49.01	Κέρδος χρήσεως 2022	98.889,03	
48.01	Αποθεματικά καταστατικού		4.944,45
48.02	Προαιρετικά αποθεματικά αποφάσεων γενικής συνέλευσης ιδιοκτητών		7.500,00
53.05	Μερίσματα, προμερίσματα και άλλα ποσά συναφούς φύσης πληρωτέα		32.880,60
49.01	Κέρδη εις νέο		53.563,98
<i>10.9.2023 - Διάθεση κερδών χρήσεως 2022 ως απόφαση γενικής συνέλευσης</i>			

Κωδικός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
64.01.01	Αμοιβές από ποσοστά μελών Δ.Σ.	5.000,00	
64.01.02	Αμοιβές για υπηρεσίες προσωπικού	2.500,00	
53.04.01	Αμοιβές από ποσοστά μελών Δ.Σ. πληρωτέες		5.000,00
53.04.02	Αμοιβές από ποσοστά προσωπικού πληρωτέες		2.500,00
<i>10.9.2023 - Διάθεση κερδών στα μέλη Δ.Σ και στο προσωπικό ως απόφαση γενικής συνέλευσης</i>			

Κωδικός	Περιγραφή	Χρέωση	Πίστωση
53.04.01	Αμοιβές από ποσοστά μελών Δ.Σ. πληρωτέες	310,00	
53.04.02	Αμοιβές από ποσοστά προσωπικού πληρωτέες	125,00	
53.05	Μερίσματα, προμερίσματα και άλλα ποσά συναφούς φύσης πληρωτέα	1.644,03	
54.03.03	Παρακρατούμενος φόρος διανεμόμενων μερισμάτων		2.019,03
54.04	Τέλη χαρτοσήμου (Αμοιβών μελών Δ.Σ.)		60,00
<i>10.9.2023 - Παρακράτηση φόρου και χαρτοσήμου διανεμόμενων μερισμάτων</i>			

	Ποσά	Συντ. παρ/σης φόρου	Παρ/μενος φόρος	Χ/Σ 1,2%	Πληρωτέο
Ελάχιστο μέρισμα	32.880,60	5%	1.644,03	0,00	31.236,57
Διανομή στο Δ.Σ.	5.000,00	5%	250,00	60,00	4.690,00
Διανομή στο προσωπικό	2.500,00	5%	125,00	0,00	2.375,00
Σύνολο	40.380,60		2.019,03	60,00	38.301,57

Κρατήσεις φόρου:

Σύμφωνα με την παρ. 1 παρ. 1 του άρθρου 40 του ν. 4172/2013, τα εισοδήματα από μερίσματα που αποκτώνται από 1.1.2020 και μετά φορολογούνται με **συντελεστή 5%**.

Περαιτέρω, η παρακράτηση φόρου μερισμάτων εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση σε περίπτωση που τις που λαμβάνει την πληρωμή η οποία υπόκειται σε παρακράτηση φόρου είναι φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. (σχετ. παρ. 3, άρθρο 64 ν. 4172/2013).