

6.2 Διάθεση κερδών

Σε ότι αφορά τις διατάξεις του Ν.4548/2018 για τον σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού, παρατηρείται ότι, επί της ουσίας, αναπαράγεται χωρίς μεταβολές το άρθρο 44 του κ.ν.2190/1920. Συγκεκριμένα:

Το Δέκατο τμήμα του νέου Δίκαιου των ΑΕ (άρθρα 158 έως και 163, Ν.4548/2018), αναφέρεται στην διάθεση των κερδών. Η έννοια της διάθεσης των κερδών είναι ευρεία και καταλαμβάνει:

- τόσο την διανομή (μερίσματα, τόκοι μετοχών, αμοιβές ΔΣ από κέρδη, κέρδη στους εργαζόμενους),
- όσο και την κράτηση για τον σχηματισμό αποθεματικών κεφαλαίων (υποχρεωτικών βάσει νόμου, προβλεπόμενων από το καταστατικό και προαιρετικών).

Στο άρθρο 159 (Προϋποθέσεις και **περιορισμός διανομής ποσών**) αναφέρεται ότι «δεν μπορεί να γίνει οποιαδήποτε διανομή στους μετόχους, εφόσον, κατά την ημερομηνία λήξης της τελευταίας χρήσης, το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας (καθαρή θέση), όπως προσδιορίζονται στο νόμο, είναι ή, ύστερα από τη διανομή αυτή, θα γίνει κατώτερο από το ποσό του κεφαλαίου, προσαυξημένου με:

(α) τα αποθεματικά των οποίων η διανομή απαγορεύεται από το νόμο ή το καταστατικό,

(β) τα λοιπά πιστωτικά κονδύλια της καθαρής θέσης, τα οποία δεν επιτρέπεται να διανεμηθούν, και

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

Το ποσό του κεφαλαίου που προβλέπεται στο προηγούμενο εδάφιο μειώνεται κατά το ποσό του κεφαλαίου που έχει καλυφθεί αλλά δεν έχει καταβληθεί, όταν το τελευταίο δεν εμφανίζεται στο ενεργητικό του ισολογισμού.»

Επίσης, αναφέρεται ότι το ποσό που διατίθεται: «δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των αποτελεσμάτων της τελευταίας χρήσης που έχει λήξει, προσαυξημένο με τα κέρδη, τα οποία προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις και δεν έχουν διατεθεί, και τα αποθεματικά για τα οποία επιτρέπεται και αποφασίστηκε από την γενική συνέλευση η διανομή τους, και μειωμένο:

(α) κατά το ποσό των πιστωτικών κονδυλίων της κατάστασης αποτελεσμάτων, που δεν αποτελούν πραγματοποιημένα κέρδη,

(β) κατά το ποσό των ζημιών προηγούμενων χρήσεων και

(γ) κατά τα ποσά που επιβάλλεται να διατεθούν για το σχηματισμό αποθεματικών, σύμφωνα με το νόμο και το καταστατικό».

Στο άρθρο 160 (Καθαρά κέρδη – **Διανομή κερδών**), αναφέρεται ότι: «Τα καθαρά κέρδη, εφόσον και στο μέτρο που μπορούν να διατεθούν, σύμφωνα με το άρθρο 159, διατίθενται με απόφαση της γενικής συνέλευσης κατά την εξής σειρά:

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

β) Αφαιρείται η κατά τον παρόντα νόμο και το καταστατικό κράτηση για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού.

γ) Κρατείται το απαιτούμενο ποσό για την καταβολή του ελάχιστου μερίσματος, όπως ούτο ορίζεται στο άρθρο 161.

δ) Το υπόλοιπο των καθαρών κερδών, όπως και τα τυχόν λοιπά κέρδη, που μπορεί να προκύψουν και να διατεθούν, σύμφωνα με το άρθρο 159, διατίθεται κατά τους ορισμούς του καταστατικού και τις αποφάσεις της γενικής συνέλευσης

Το προς διανομή ποσό καταβάλλεται στους μετόχους μέσα σε δύο μήνες από την απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης που ενέκρινε τις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις και αποφάσισε τη διανομή.».

Όπως έχει διευκρινιστεί με το ΣΛΟΤ. 652/2019, από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 159 και 160 του Ν.4548/2018, προκύπτει ότι κατά τον προσδιορισμό των διανεμητέων κερδών μιας χρήσεως, λαμβάνονται υπόψη (αφαιρούνται) και οι συσσωρευμένες λογιστικές ζημιές προηγούμενων χρήσεων.

Σημειώνεται ότι το κονδύλι των καθαρών κερδών της χρήσεως, έχει προκύψει μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος, ο οποίος υπολογίζεται επί των φορολογητέων κερδών, δηλαδή μετά την φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων και τις διαφορές λογιστικής – φορολογικής βάσης

Κατά την ίδια έννοια σχηματίζονται τόσο τα αποθεματικά της ΕΠΕ, όσο και της ΙΚΕ.

Παράδειγμα:

Η εταιρεία «ΑΛΦΑ Α.Ε.» για τη χρήση 2022 έχει καθαρά κέρδη χρήσης (προ φόρου) 243.878,18 €. Οι ζημιές 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.: Υποθέτουμε ότι 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
Ζημιές εις νέο	- 90.565,95
Καθαρή θέση	465.434,05

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, ΚΦΕ)	3.500,00
Φορολογητέα κέρδη	247.378,18
	x 22%
Φόρος εισοδήματος	54.423,20

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, 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 (σ.σ βλ. 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 2020 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 του άρθρου 159 παρ. 1 αφού η καθαρή θέση θα διαμορφωθεί ως εξής::

Μετοχικό κεφάλαιο	500.000,00
Τακτικό αποθεματικό	60.078,63
Καθαρή θέση	560.078,63

Από τον παραπάνω πίνακα συνάγεται ότι το ποσό της καθαρής θέσης, εφόσον καλύπτεται το σύνολο των ζημιών δεν είναι μικρότερο από το άθροισμα:
«Μετοχικό κεφάλαιο + τακτικό αποθεματικό» (=560.078,63 €)

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 2021 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
<i>(1) 31.12.2022 - Λογισμός φόρου εισοδήματος επί φορολογητέων κερδών χρήσεως</i>			

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>(2) 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	Υπόλοιπο κερδών εις νέο		98.889,03
<i>(3) 31.12.2022 - Μεταφορά κερδών χρήσεως 2020 στα Ίδια Κεφάλαια</i>			

Δ. Προκαταβολή φόρου εισοδήματος

Με βάση τη δήλωση που υποβάλλει το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας βεβαιώνεται ποσό ίσο με ογδόντατοις εκατό (80%) του φόρου που προκύπτει για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους. (άρθρο 71 του ΚΦΕ)

Η εγγραφή της προκαταβολής του φόρου εισοδήματος 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>(4) 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: