

# Τραπεζα Φορολογικής Ενημέρωσης από την Epsilon Net

**ΣΛΟΤ Αρ.Πρωτ.: 2772 ΕΞ/28.01.2020**

**Αθήνα, 28.01.2020**

**Αρ. Πρωτ.: 2772 ΕΞ**

**ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ & ΕΛΕΓΧΩΝ Ν.Π.Δ.Δ.  
ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ (ΣΛΟΤ)**

**ΣΛΟΤ 2772/2019**

**ΘΕΜΑ:**

**Χειρισμός εσόδων από ενδοομιλικά μερίσματα κατά τη διανομή.**

## ΕΡΩΤΗΜΑ

Η εταιρεία μας έχει ιδρύσει προ δεκαετίας και συμμετέχει σε θυγατρική εταιρία που εδρεύει στην Κύπρο με ποσοστό 95%. Με βάση τα μέχρι στιγμής οικονομικά δεδομένα η θυγατρική βάσιμα προϋπολογίζει κέρδη για την κλεισμένη χρήση και έχει αποφασιστεί να διανείμει ποσό 250 χιλ. από κέρδη προηγούμενων χρήσεων. Για τα μερίσματα αυτά που θα λάβει η μητρική εταιρεία συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 48 περί απαλλαγής από το φόρο εισοδήματος. Ειδικότερα, σύμφωνα με την [ΠΟΛ. 1039/03-02-2015](#) για τα μερίσματα αυτά ισχύουν τα κατωτέρω:

*«... Το ποσό των εισπραττόμενων μερισμάτων που απαλλάσσεται της φορολογίας εισοδήματος με βάση τις κοινοποιούμενες διατάξεις, προκειμένου για τα νομικά πρόσωπα που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, **εμφανίζεται σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού**, το οποίο όμως δεν φέρει τον όρο «αφορολόγητο» όπως άλλωστε έχει διευκρινιστεί με την [ΠΟΛ. 1007/2.1.2014](#) εγκύκλιο μας για τα αφορολόγητα έσοδα που προβλέπονται από τις διατάξεις του νέου Κ.Φ.Ε., μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και τα εισπραττόμενα μερίσματα κατ' εφαρμογή του άρθρου 48.....*

Εν συνεχεία,

**«Επισημαίνεται, ότι η απαλλαγή επεκτείνεται και στις επιχειρήσεις που παρουσιάζουν ζημιογόνα αποτελέσματα και δεν μπορούν να σχηματίσουν αποθεματικό, καθόσον το απαλλασσόμενο ποσό εμφανίζεται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού, ανεξάρτητα από την επάρκεια κερδών ή όχι».**

Περαιτέρω με τη [ΣΛΟΤ 1049/18.06.2015](#) διευκρινίστηκε ότι προκειμένου για εταιρεία που συμπεριλαμβάνει στα κέρδη της χρήσης έσοδα από ενδοομιλικά μερίσματα αυτά θα μεταφερθούν σε αποθεματικό μέσω της διάθεσης καθώς «Η εμφάνιση του αποθεματικού, γίνεται στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων και στην κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης (ιδίων κεφαλαίων)». Η προαναφερόμενη ΣΛΟΤ περιλαμβάνει και σχετικό παράδειγμα σύμφωνα με το οποίο τα ενδοομιλικά μερίσματα διαχωρίζονται από τα υπόλοιπα αποτελέσματα προκειμένου να απεικονιστούν διακριτά σε αποθεματικό.

Η μητρική εταιρεία βάσιμα προϋπολογίζει ότι από τη δραστηριότητα της για την κλεισμένη δεν θα προκύψουν λογιστικά κέρδη και τα προαναφερθέντα ενδοομιλικά μερίσματα θα αποτελέσουν τα μοναδικά κέρδη της χρήσης.

Τα [άρθρα 158](#) , [159](#) , [160](#) και [161 του Ν. 4548/2018](#) ρυθμίζουν τη διανομή κερδών, την κράτηση για τακτικό αποθεματικό και την καταβολή του ελάχιστου μερίσματος, με βάση τα καθαρά κέρδη, τα οποία «είναι τα προκύπτοντα κατ' εφαρμογή της ισχύουσας νομοθεσίας».

Η κατάσταση αποτελεσμάτων αναμένεται να έχει ως εξής (απλοποιημένα μεγέθη):

|  |         |
|--|---------|
| Κέρδη προ φόρων (Μερίσματα αλληλοδαπής 250.000X95%=) | 237.500 |
| Σύνολο   | 237.500 |
| Φόρος εισοδήματος                                    | 0       |
| Κέρδη μετά από φόρους                                | 237.500 |



Η Κατάσταση Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, με βάση και τη [ΣΛΟΤ 1049/2015](#) αναμένεται να διαμορφωθεί ως κατωτέρω:

|  |  |  |  |  |  |
|--|--|--|--|--|--|
|  |  |  |  |  |  |
|--|--|--|--|--|--|

|                          | <b>Μετοχικό κεφάλαιο</b> | <b>Τακτικό Αποθεματικό</b> | <b>Αποθεματικό ενδοομιλικών μερισμάτων</b> | <b>Υπόλοιπο κερδών εις νέο</b> | <b>Σύνολο</b>       |
|--------------------------|--------------------------|----------------------------|--|--------------------------------|---------------------|
| <b>Υπόλοιπα έναρξης</b>  | <b>910.000,00</b>        | <b>60.000,00</b>           | <b>0,00</b>                                | <b>0,00</b>                    | <b>970.000,00</b>   |
| Αποτελέσματα χρήσης      | <b>0,00</b>              | <b>0,00</b>                | <b>0,00</b>                                | <b>237.500,00</b>              | <b>237.500,00</b>   |
| Σχηματισμός αποθεματικών | <b>0,00</b>              | <b>0,00</b>                | <b>237.500,00</b>                          | <b>-237.500,00</b>             | <b>0,00</b>         |
| Διανομή αποθεματικού     | <b>0,00</b>              | <b>0,00</b>                | <b>0,00</b>                                | <b>0,00</b>                    | <b>0,00</b>         |
| <b>Υπόλοιπα λήξης</b>    | <b>910.000,00</b>        | <b>60.000,00</b>           | <b>237.500,00</b>                          | <b>0,00</b>                    | <b>1.207.500,00</b> |



Ερωτάται αν η ανωτέρω απεικόνιση του μερίσματος σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού είναι ορθή και ειδικότερα αν:

α) το έσοδα από μερίσματα υπόκεινται σε παρακράτηση για τακτικό αποθεματικό,

β) αν πρέπει να υπολογιστεί υποχρεωτικό 1<sup>ο</sup> μέρισμα με δεδομένο ότι δεν αναμένεται να συντρέχουν οι προϋποθέσεις απαρτίας της [παραγράφου 2 του άρθρου 161 Ν. 4548/2018](#) περί μη υπολογισμού.

## ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Τα θέματα διανομής κερδών ανωνύμων εταιρειών και ειδικότερα ο σχηματισμός τακτικού αποθεματικού και η διανομή πρώτου μερίσματος, ρυθμίζονται από το δέκατο τμήμα του Ν. 4548/2018 ανεξάρτητα από το εφαρμοστέο λογιστικό πλαίσιο (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς ή Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα). Πιο συγκεκριμένα:

1) Στο άρθρο 158 προβλέπεται ότι: *«Κάθε έτος αφαιρείται το ένα εικοστό (1/20) τουλάχιστον των καθαρών κερδών για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Η αφαίρεση για σχηματισμό αποθεματικού παύει να είναι υποχρεωτική, μόλις τούτο φθάσει το ένα τρίτο (1/3) τουλάχιστον του κεφαλαίου. Το τακτικό αποθεματικό χρησιμοποιείται αποκλειστικά πριν από κάθε διανομή μερίσματος προς εξίσωση του τυχόν χρεωστικού υπολοίπου της κατάστασης αποτελεσμάτων».*

2) Στο άρθρο 160 προβλέπεται ότι:

*«1. Τα καθαρά κέρδη της εταιρείας απεικονίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων και είναι τα προκύπτοντα κατ' εφαρμογή της ισχύουσας νομοθεσίας.*

*2. 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 τούτο 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.».*

3) Στην παράγραφο 1 του άρθρου 161 προβλέπεται ότι:

*«1. Το ελάχιστο μέρισμα υπολογίζεται επί 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».*

Από τις ανωτέρω διατάξεις συμπεραίνουμε τα ακόλουθα:

1) Από την διατύπωση του άρθρου 158 *«Κάθε έτος αφαιρείται το ένα εικοστό (1/20) τουλάχιστον των καθαρών κερδών για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού»*, σε συνδυασμό με τη διατύπωση της παραγράφου 1 του άρθρου 160 *«Τα καθαρά κέρδη της εταιρείας απεικονίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων και είναι τα προκύπτοντα κατ' εφαρμογή της ισχύουσας νομοθεσίας»*, τεκμαίρεται ότι το τακτικό αποθεματικό σχηματίζεται επί των *«καθαρών κερδών»*, χωρίς να αφαιρούνται τα *«πιστωτικά κονδύλια»* της παραγράφου 2 του άρθρου 160.

2) Η διατύπωση της παραγράφου 2 του άρθρου 160 και του εδαφίου (δ) της ίδιας παραγράφου «*σύμφωνα με το άρθρο 159*», αναφέρεται στους περιορισμούς που θέτει στη διανομή αυτό το άρθρο.

3) Τα πιστωτικά κονδύλια της περιπτώσεως (α) της παραγράφου 2 του άρθρου 160 δεν ανταποκρίνονται στην έννοια της διατύπωσης «*διατίθενται με απόφαση της γενικής συνέλευσης κατά την εξής σειρά*», διότι τα κονδύλια αυτά δεν αντιπροσωπεύουν «διάθεση», αλλά προσδιορίζουν τη βάση υπολογισμού του «*ελάχιστου μερίσματος*».

Περαιτέρω, σύμφωνα με το [άρθρο 48 του Ν. 4172/2013](#), τα εισπραττόμενα μερίσματα απαλλιάσσονται της φορολογίας εισοδήματος, υπό την προϋπόθεση ότι αυτά δεν θα διανεμηθούν και θα εμφανίζονται σε ειδικό λογαριασμό αποθεματικού, ο οποίος, όπως έχει διευκρινιστεί με την εγκύκλιο [ΠΟΛ.1007/2014](#), δεν θα φέρει τον όρο «αφορολόγητο». Από τη Φορολογική Διοίκηση έχει γίνει δεκτό ότι αν διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί το προαναφερθέν «αποθεματικό» ή μέρος αυτού, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013](#), δηλαδή αυτό δεν προστίθεται στα κέρδη της επιχείρησης συναθροιζόμενο με τα λοιπά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ωστόσο, υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με τον ισχύοντα συντελεστή, με την επιφύλαξη των διατάξεων της [παρ. 1 του άρθρου 63 του Ν.4172/2013](#), γιατί θεωρείται ότι εμπίπτει στην έννοια των μερισμάτων (διανεμομένων κερδών) με βάση τις διατάξεις των άρθρων 39 και 64 του ίδιου νόμου.

Όπως αναφέρεται και στο ερώτημά σας, η Φορολογική Διοίκηση έχει κοινοποιήσει πλήθος εγκυκλίων, οι οποίες προβλέπουν ειδικούς χειρισμούς αναφορικά με τη διανομή κερδών. Δεδομένου όμως, ότι η διανομή κερδών (λογιστικών) ρυθμίζεται από την εμπορική και όχι τη φορολογική νομοθεσία, θεωρούμε ότι οι εγκύκλιοι αυτές δεν δύναται να επηρεάζουν τη σειρά διανομής, όπως αυτή ορίζεται στην [παράγραφο 1 του άρθρου 160 του Ν. 4548/2018](#) και ως εκ τούτου να ρυθμίζουν θέματα που άπτονται του σχηματισμού τακτικού αποθεματικού και υπολογισμού του ελάχιστου (υποχρεωτικού) μερίσματος. Θα πρέπει επίσης να σημειωθεί ότι η έννοια των «αποθεματικών», από φορολογική άποψη, δεν συμπίπτει με την έννοια των αποθεματικών κατά την εμπορική νομοθεσία.

Σχετικά αναφέρουμε, ότι τα έσοδα από μερίσματα που απαλλιάσσονται της φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με το [άρθρο 48 του Ν. 4172/2013](#), καταχωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων διαμορφώνουν τα καθαρά κέρδη της εκάστοτε περιόδου και στα δύο προαναφερθέντα λογιστικά πλαίσια. Από τον εταιρικό νόμο δεν προκύπτει δυνατότητα εξαίρεσης των εσόδων από μερίσματα κατά τον σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού και τον υπολογισμό του ελάχιστου μερίσματος.

Επομένως, επί των καθαρών κερδών της περιόδου θα σχηματιστεί το κατά νόμο τακτικό αποθεματικό και θα διανεμηθεί το ελάχιστο μέρισμα. Αν από το σύνολο των καθαρών κερδών της περιόδου αφαιρεθούν τα διατεθέντα ως άνω ποσά και ο αναλλογούν επί αυτών φόρος, με το απομένον υπόλοιπο μπορεί να σχηματιστεί το «ειδικό αποθεματικό» του άρθρου 48 του Ν. 4172/2013.

ΤΑ ΜΕΛΗ

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΟΥ ΣΛΟΤ

|                                     |                         |
|-------------------------------------|-------------------------|
| <b>Ελένη Ρογδάκη - Χαραμή</b>       | <b>Χαράλαμπος Ξένος</b> |
| <b>Διονύσιος Παπαγεωργακόπουλος</b> |                         |
| <b>Χαράλαμπος Συρούνης</b>          |                         |
| <b>Νικόλαος Σγουρινάκης</b>         |                         |



*Το περιεχόμενο αυτό προστατεύεται από τον νόμο περι πνευματικής ιδιοκτησίας.*

*Εκτύπωση από την Τραπεζα Φορολογικής Ενημέρωσης από την Epsilon Net.*

*Συνδρομητής:*