

1. Η λογιστική και η φορολογική αντιμετώπιση του τέλους επιτηδεύματος των νομικών προσώπων

1.1. Ισχύουσες διατάξεις

α) Με τις διατάξεις των περιπτώσεων α', β' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 (Φ.Ε.Κ. 152/Α') ορίζεται ότι, τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 και του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 υποχρεούνται σε καταβολή **ετήσιου τέλους επιτηδεύματος** ως ακολούθως :

αα) Για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε τουριστικούς τόπους και σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό έως 200.000 κατοίκους, σε **800,00** ευρώ.

ββ) Για νομικά πρόσωπα που ασκούν εμπορική επιχείρηση και έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό πάνω 200.000 κατοίκους, σε **1.000,00** ευρώ.

γγ) Για κάθε υποκατάστημα **600,00** ευρώ.

δδ) Ειδικά για τις αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρίες της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994, τα ποσά του τέλους επιτηδεύματος, εξακολουθούν να ισχύουν όπως επιβλήθηκαν κατά το οικονομικό έτος 2012, δηλαδή **500,00** ευρώ.

1

β) Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 (Φ.Ε.Κ. 152/Α') ορίζεται ότι, σε περίπτωση διακοπής της δραστηριότητας μέσα στη χρήση, το τέλος επιτηδεύματος περιορίζεται ανάλογα με τους μήνες λειτουργίας της επιχείρησης ή της άσκησης του επαγγέλματος. Χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 15 ημερών λογίζεται ως μήνας.

γ) Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 (Φ.Ε.Κ. 152/Α') ορίζεται ότι, εξαιρούνται από τις υποχρεώσεις καταβολής του τέλους, εκτός εάν πρόκειται για τουριστικούς τόπους, οι εμπορικές επιχειρήσεις και οι ελεύθεροι επαγγελματίες που ασκούν τη δραστηριότητά τους σε χωριά με πληθυσμό έως 500 κατοίκους και σε νησιά κάτω από 3.100 κατοίκους.

δ) Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 (Φ.Ε.Κ. 152/Α') ορίζεται ότι, για την εν γένει διαδικασία επιβολής και βεβαίωσης του τέλους επιτηδεύματος εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κ.Φ.Ε. (Ν. 2238/1994).

ε) Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 (Φ.Ε.Κ. 152/Α') ορίζεται ότι, με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η ειδικότερη διαδικασία για την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος, τα

απαιτούμενα δικαιολογητικά που υποβάλλονται και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31.

στ) Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011 (Φ.Ε.Κ. 152/Α') ορίζεται ότι, το τέλος επιτηδεύματος δεν αφαιρείται από το συνολικό εισόδημα ή από το φόρο της κλίμακας του άρθρου 9 του Ν. 2238/1994 των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα και **δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα** των νομικών προσώπων του άρθρου 101 και της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994.

1.2. Λογιστικός χειρισμός

1.2.1. Μέχρι και το οικονομικό έτος 2013

Επειδή μέχρι και το οικονομικό έτος 2013 το τέλος επιτηδεύματος δεν συμβεβαιώνεται με το φόρο εισοδήματος στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων, κατά συνέπεια καταχωρείτο, κατά την καταβολή του, σε κατάλληλα τιτλοφορούμενο υπολογαριασμό του λογαριασμού **63 «Φόροι – Τέλη»** για να μεταφερθεί στα αποτελέσματα χρήσης και να **αναμορφωθεί** στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, (Σχετικό το έγγραφο του Σ.ΛΟ.Τ. με Αρ. Πρωτ. 1426 ΕΞ 9.1.2012).

2

Αποψη μου, η οποία είχε καταγραφεί σε σχετικό άρθρο μου το 2012 είναι ότι το τέλος επιτηδεύματος επειδή **είναι ουσιαστικά φόρος εισοδήματος**, έπρεπε να μεταφερθεί από το λογαριασμό 63 στο λογαριασμό **88 «Αποτελέσματα προς διάθεση»** έτσι ώστε να βαρύνει τη διάθεση των αποτελεσμάτων και όχι στα αποτελέσματα χρήσης.

1.2.2. Από το οικονομικό έτος 2014

1.2.2.1. Γενικά

Επειδή από το οικονομικό έτος 2014 το τέλος επιτηδεύματος **συμβεβαιώνεται** με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, στα έντυπα φορολογίας εισοδήματος προστέθηκε ο νέος κωδικός **911** στον οποίο θα αναγραφεί. Ειδικότερα :

α) Στην εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1054/17.2.2014 «Οδηγίες συμπλήρωσης εντύπων οικονομικού έτους 2014: α) Δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος Ο.Ε, Ε.Ε, κ.λπ. (Ε5) και β) Οικονομικών στοιχείων επιχειρήσεων και επιτηδευματιών (Ε3)»** αναφέρεται ότι προστέθηκε κωδικός 911 στον οποίο αναγράφεται το τέλος επιτηδεύματος λόγω της συμβεβαίωσης αυτού με τον φόρο εισοδήματος, και

β) στην παράγραφο 11 του κεφαλαίου Α' της απόφασης **ΠΟΛ. 1040/3.2.2014 «Τύπος και περιεχόμενο των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 των νομικών προσώπων του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994 και καθορισμός δικαιολογητικών που υποβάλλονται μ' αυτές - Υποβολή με τη χρήση**

ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994.» αναφέρεται ότι, ο νέος κωδικός αριθμός 911, αφορά τους υπόχρεους καταβολής του τέλους επιτηδεύματος του Ν. 3986/2011 και για τις δηλώσεις που θα υποβληθούν μέσω διαδικτύου στο δικτυακό τόπο www.gsis.gr θα υπολογίζεται από το σύστημα και θα είναι προεκτυπωμένος στη φόρμα της δήλωσης, καθόσον από το οικονομικό έτος 2014 συμβιβαιώνεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

1.2.2.2. Λογιστικός χειρισμός

Το τέλος επιτηδεύματος είναι φόρος εισοδήματος και ως φόρος εισοδήματος πρέπει να αντιμετωπισθεί λογιστικά. Ειδικότερα, η άποψη αυτή ενισχύεται και από την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011, στην οποία για το θέμα αυτό μεταξύ άλλων αναφέρονται και τα ακόλουθα :

«Διαπιστώνεται ότι, περίπου 700.000 επιτηδευματίες και ελεύθεροι επαγγελματίες δηλώνουν καθαρά κέρδη κάτω του αφορολογήτου ορίου των 12.000 ευρώ. Δεδομένων των δημοσιονομικών συνθηκών τις οποίες διέρχεται η χώρα μας προτείνεται η θέσπιση **ελάχιστου φόρου εισοδήματος** από τη δραστηριότητα των εμπορικών επιχειρήσεων και των ελευθέρων επαγγελματιών ούτως ώστε να ενισχυθούν τα δημόσια έσοδα. Σημειώνεται ότι δεν καταργείται ο λογιστικός προσδιορισμός και το ποσό του ελάχιστου φόρου επιβάλλεται μόνο στις περιπτώσεις εκείνες που προκύπτει μικρότερος φόρος με βάση τα δηλούμενα καθαρά κέρδη. Με τον τρόπο αυτό δεν επιβαρύνονται οι ειλικρινείς φορολογούμενοι (επιτηδευματίες και ελεύθεροι επαγγελματίες) που δηλώνουν μεγαλύτερα ποσά και όλοι πλέον θα συνεισφέρουν στη διαχείριση των κοινών της χώρας με τη θέσπιση του ελάχιστου φόρου.».

3

Κατόπιν των ανωτέρω, σε ότι αφορά το **λογιστικό χειρισμό** του τέλους επιτηδεύματος, προτείνεται όπως χρεωθεί με το ποσό του τέλους κατάλληλα τιτλοφορούμενος υπολογαριασμός του δευτεροβαθμίου λογαριασμού **88.08 «Φόρος εισοδήματος»** σε πίστωση του λογαριασμού **54.08 «Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων – τελών ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος»**. Δεν προτείνεται να πιστωθεί ο λογαριασμός **54.07 «Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών»** διότι, εννοιολογικά, αφορά το φόρο εισοδήματος των φορολογητέων κερδών και όχι άλλα συμβεβαιούμενα ποσά όπως είναι το τέλος επιτηδεύματος.

88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ

88.08 Φόρος εισοδήματος

88.08.00 Φόρος εισοδήματος

88.08.00.00 Φόρος εισοδήματος

88.08.01 Τέλος επιτηδεύματος άρθρου 31 Ν. 3986/2011

88.08.01.00 Τέλος επιτηδεύματος άρθρου 31 Ν. 3986/2011

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ

54.08 Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων – τελών ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

54.08.00 Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων – τελών ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

54.08.00.00 Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων – τελών ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

2. Παραδείγματα φορολογίας και διάθεσης αποτελεσμάτων νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994

2.1. Φορολογία και διάθεση αποτελεσμάτων εταιρείας περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.)

2.1.1. Δεδομένα

α) Εταίροι – Ποσοστά συμμετοχής

- Νικόλαος Μπουρμπούλιας (*Διαχειριστής εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 35%*)
- Νικόλαος Πουμάνας (*Εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 35%*)
- Βίκτωρας Πολυμέρου (*Εταίρος με ποσοστό συμμετοχής 30%*)

β) Οικονομικά δεδομένα

▪ Καθαρά κέρδη ισολογισμού χρήσης (Λ. 86.99)	390.000,00
▪ Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση	10.000,00
▪ Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (<i>δήλωση προηγούμενου οικονομικού έτους</i>)	45.000,00

Η πρόταση του διαχειριστή προς τη Γενική Συνέλευση των εταίρων σχετικά με τη διανομή των κερδών της χρήσης είναι να κρατηθεί το προβλεπόμενο από το Ν. 3190/1955 και το καταστατικό της εταιρείας τακτικό αποθεματικό, να διανεμηθούν στους εταίρους κέρδη ύψους 270.000,00 ευρώ και να μεταφερθεί το υπόλοιπο των κερδών εις νέον.

Βάσει των ανωτέρω δεδομένων να υπολογισθούν, για το οικονομικό έτος 2014 (*χρήση 1.1/31.12.2013*), τα φορολογητέα κέρδη, ο φόρος εισοδήματος, η προκαταβολή του φόρου εισοδήματος, το τακτικό αποθεματικό, και τα διανεμόμενα κέρδη, ο φόρος των διανεμομένων κερδών, να συνταχθεί ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων χρήσης και να γίνουν οι σχετικές λογιστικές εγγραφές.

2.1.2. Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών, φορολογία και διάθεση αποτελεσμάτων

α) Προσδιορισμός συνόλου φορολογητέων κερδών

	Καθαρά κέρδη ισολογισμού		390.000,00	
Πλέον	Μη εκπιπτόμενες στη φορολογία εισοδήματος δαπάνες	10.000,00		
	Σύνολο φορολογητέων κερδών (μετά τη φορολογική αναμόρφωση)		400.000,00	
β) Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος				
	Σύνολο φορολογητέων κερδών		400.000,00	
Επί	Συντελεστή	26%		
	Κύριος φόρος εισοδήματος		104.000,00	
Μείον	Φόρος εισοδήματος που προκαταβλήθηκε	45.000,00		
	Χρεωστικό ποσό		59.000,00	
γ) Προσδιορισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος				
	Κύριος φόρος εισοδήματος		104.000,00	
Επί	Συντελεστή προκαταβολής	80%		
	Αρχικό ποσό		83.200,00	
Μείον	Φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε	0,00		
	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος		83.200,00	5
δ) Προσδιορισμός συνολικών ποσών για καταβολή				
	Χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος		59.000,00	
Πλέον	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	83.200,00		
	Σύνολο για καταβολή		142.200,00	
ε) Προσδιορισμός τακτικού αποθεματικού και κερδών προς διάθεση				
	Καθαρά κέρδη ισολογισμού		390.000,00	
Μείον	Φόρος εισοδήματος	104.000,00		
Μείον	Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00		
	Υπόλοιπο για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού		285.000,00	
Μείον	Τακτικό αποθεματικό (285.000,00 χ 5%)	14.250,00		
	Υπόλοιπο κερδών προς διάθεση		270.750,00	

στ) Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων (κερδών) χρήσης

	Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη) χρήσης	390.000,00	88.00 (86.99)
Μείον	Φόρος εισοδήματος και τέλος επιτηδεύματος	<u>105.000,00</u>	88.08
	Κέρδη προς διάθεση	<u>285.000,00</u>	88.99

Η διάθεση των κερδών
γίνεται ως εξής :

1.	Τακτικό αποθεματικό	14.250,00	41.02
2.	Κέρδη σε εταίρους	270.000,00	53.14
8.	Υπόλοιπο κερδών εις νέον	750,00	42.00
		<u>285.000,00</u>	

2.1.3. Λογιστικές εγγραφές

α) Μεταφορά καθαρών αποτελεσμάτων (κερδών) χρήσης στα αποτελέσματα προς διάθεση

1	Χρέωση	Πίστωση
86.99.00.00 Καθαρά αποτελέσματα χρήσης	390.000,00	
88.00.00.00 Καθαρά κέρδη χρήσης		390.000,00

β) Λογισμός φόρου εισοδήματος φορολογητέων κερδών

2	Χρέωση	Πίστωση
88.08.00.00 Φόρος εισοδήματος	104.000,00	
54.07.00.00 Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών		104.000,00

γ) Λογισμός τέλους επιτηδεύματος

3	Χρέωση	Πίστωση
88.08.01.00 Τέλος επιτηδεύματος άρθρου 31 Ν. 3986/2011	1.000,00	
54.08.00.00 Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών ετήσιας δήλωσης Φ.Ε.		1.000,00

γ) Μεταφορά φόρου εισοδήματος στο λογαριασμό εκκαθάρισης φόρων – τελών

	4	Χρέωση	Πίστωση
54.07.00.00	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	104.000,00	
54.08.00.00	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών ετήσιας δήλωσης Φ.Ε.		104.000,00

δ) Τακτοποίηση προκαταβληθέντος φόρου εισοδήματος

	5	Χρέωση	Πίστωση
54.08.00.00	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών ετήσιας δήλωσης Φ.Ε.	45.000,00	
33.13.00.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος		45.000,00

ε) Λογισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος

	6	Χρέωση	Πίστωση
33.13.00.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	83.200,00	
54.08.00.00	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών ετήσιας δήλωσης Φ.Ε.		83.200,00

στ) Μεταφορά των καθαρών κερδών χρήσης στο Λ. 88.99

	7	Χρέωση	Πίστωση
88.00.00.00	Καθαρά κέρδη χρήσης	390.000,00	
88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση		390.000,00

ζ) Μεταφορά του φόρου εισοδήματος και τέλους επιτηδεύματος στο Λ. 88.99

	8	Χρέωση	Πίστωση
88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση	105.000,00	
88.08.00.00	Φόρος εισοδήματος		104.000,00
88.08.01.00	Τέλος επιτηδεύματος άρθρου 31 Ν. 3986/2011		1.000,00

Κατόπιν των ανωτέρω εγγραφών ο λογαριασμός 88.99.00.00 παρουσιάζει την εξής εικόνα:

Χρέωση		Πίστωση	
Φόρος εισοδήματος	104.000,00	Καθαρά κέρδη χρήσης	390.000,00
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00		
Κέρδη προς διάθεση	285.000,00		
Σύνολο	390.000,00	Σύνολο	390.000,00

η) Διάθεση κερδών χρήσης

9		Χρέωση	Πίστωση
88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση	285.000,00	
41.02.00.00	Τακτικό αποθεματικό		14.250,00
53.14.00.01	Ν. Μπουρμπούλιας		94.500,00
53.14.00.02	Ν. Πουμάνας		94.500,00
53.14.00.03	Β. Πολυμέρου		81.000,00
42.00.00.00	Υπόλοιπο κερδών εις νέον		750,00

8

2.1.4. Διανομή – φορολογία διανεμομένων κερδών

α) Προσδιορισμός φόρου και καθαρών διανεμομένων κερδών ⁽¹⁾

Δικαιούχοι – Ποσοστά συμμετοχής	Μικτό ποσό (α)	Παρακρατούμενος φόρος (β) = (α) χ 10%	Καθαρό ποσό (γ) = (α) – (β)
Ν. Μπουρμπούλιας (35%)	94.500,00	9.450,00	85.050,00
Ν. Πουμάνας (35%)	94.500,00	9.450,00	85.050,00
Β. Πολυμέρου (30%)	81.000,00	8.100,00	72.900,00
Σύνολα	270.000,00	27.000,00	243.000,00

⁽¹⁾ Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 2 της απόφασης ΠΟΛ. 1011/2.1.2014 ειδικά για το εισόδημα από μερίσματα, η καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής σε κάθε περίπτωση νοείται ότι έχει διενεργηθεί μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τα αρμόδια όργανα.

β) Εγγραφές παρακράτησης και απόδοσης φόρου εισοδήματος διανεμομένων κερδών

Για την λογιστική παρακολούθηση του παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από τα κέρδη των Ε.Π.Ε. δεν προβλέπεται από το Ε.Γ.Λ.Σ. σχετικός

λογαριασμός. Με την επιφύλαξη τυχόν άλλης άποψης, η οποία μπορεί να προκύψει από γνωμοδότηση του από το νόμο προβλεπομένου οργάνου, προτείνεται ο παρακρατούμενος φόρος να παρακολουθείται ως ακολούθως :

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ -ΤΕΛΗ

54.09 Λοιποί φόροι - τέλη

54.09.20 Παρακρατούμενος φόρος διανεμομένων κερδών νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του Ν. 2238/1994, (εκτός μερισμάτων Α.Ε.)

54.09.20.00 Παρακρατούμενος φόρος διανεμομένων κερδών Ε.Π.Ε.

β1) Εγγραφή παρακράτησης φόρου εισοδήματος

		Χρέωση	Πίστωση
53.14.00.01	Ν. Μπουρμπούλιας	9.450,00	
53.14.00.02	Ν. Πουμάνας	9.450,00	
53.14.00.03	Β. Πολυμέρου	8.100,00	
54.09.20.00	Παρακρατούμενος φόρος διανεμομένων κερδών Ε.Π.Ε.		27.000,00

β2) Εγγραφή απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος

		Χρέωση	Πίστωση
54.09.20.00	Παρακρατούμενος φόρος διανεμομένων κερδών Ε.Π.Ε.	27.000,00	
38.03.00.00	Τράπεζα Πειραιώς Λ/Ο : 123456-7		27.000,00

9

2.1.5. Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος – Απόδοση φόρου

α) Προσδιορισμός συνολικών ποσών για εφάπαξ καταβολή

	Χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος (Κωδικός 011 εντύπου Φ.01-010)	59.000,00	
Πλέον	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (Κωδικός 014 εντύπου Φ.01-010)	83.200,00	
Πλέον	Τέλος επιτηδεύματος (Κωδικός 911 εντύπου Φ.01-010)	1.000,00	84.200,00
	Σύνολο για καταβολή ⁽¹⁾ (Κωδικός 704 εντύπου Φ.01-010 και λογαριασμός 54.08 Ε.Γ.Λ.Σ.)		<u>143.200,00</u>

⁽¹⁾ Σε περίπτωση εφ' άπαξ καταβολής παρέχεται έκπτωση με ποσοστό **1,5%**.

Με την υπ' αριθμόν 171ΑΠ/5.4.2006 γνωμάτευση του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ), ο υφιστάμενος μέχρι τότε χειρισμός της έκπτωσης από εφ' άπαξ εξόφληση του φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με την γνωμάτευση του ΕΣΥΛ 31/1022/1988, η οποία προέβλεπε την καταχώρηση της έκπτωσης στο λογαριασμό 76.98.00 «*Εκπτώσεις από εφ' άπαξ εξόφληση φόρων και τελών*», δεν θεωρείται ορθός, διότι σύμφωνα με τις γενικές λογιστικές αρχές η μείωση του εξόδου (φόρου εισοδήματος) δεν μπορεί να θεωρείται έσοδο. Η έκπτωση από εφ' άπαξ εξόφληση φόρου εισοδήματος πρέπει να εμφανίζεται στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων ως μειωτικό στοιχείο του φόρου εισοδήματος. Με την δημοσίευση της υπ' αριθμόν 171ΑΠ/5.4.2006 γνωμάτευσης του ΣΛΟΤ η γνωμάτευση 31/1022/1988 «*Εκπτώσεις από εφ' άπαξ εξόφληση φόρων και τελών*» έπαυσε να ισχύει.

β) Τμηματική καταβολή

	Φόρος (59.000,00 / 8)		7.375,00
Πλέον	Προκαταβολή (83.200,00 / 8)	10.400,00	
Πλέον	Τέλος επιτηδεύματος (1.000,00 / 8)	125,00	10.525,00
	Σύνολο για τμηματική καταβολή		17.900,00

2.2. Φορολογία και διάθεση αποτελεσμάτων ανώνυμης εταιρείας (Α.Ε.)

2.2.1. Δεδομένα

α) Οικονομικά δεδομένα

▪ Καθαρά κέρδη ισολογισμού χρήσης (Α. 86.99)	180.000,00
▪ Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση	20.000,00
▪ Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων (Τακτικός φορολογικός έλεγχος των χρήσεων 2009 και 2010)	70.000,00
▪ Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (δήλωση προηγούμενου οικονομικού έτους)	10.000,00

Η πρόταση του Διοικητικού Συμβουλίου προς τη Γενική Συνέλευση των μετόχων σχετικά με τη διανομή των κερδών της χρήσης έχει ως ακολούθως :

- Να σχηματισθεί το τακτικό αποθεματικό.
- Να διανεμηθεί ως πρώτο μέρισμα το ποσό των 30.000,00 ευρώ, εφόσον αυτό είναι μεγαλύτερο από το ελάχιστο πρώτο μέρισμα.
- Να μεταφερθεί το υπόλοιπο των κερδών εις νέον.

Βάσει των ανωτέρω δεδομένων να υπολογισθούν, για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 1.1/31.12.2013), τα φορολογητέα κέρδη, ο φόρος εισοδήματος, η

προκαταβολή του φόρου εισοδήματος, το τακτικό αποθεματικό, και τα διανεμόμενα κέρδη, ο φόρος των διανεμομένων κερδών, να συνταχθεί ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων χρήσης και να γίνουν οι σχετικές λογιστικές εγγραφές.

2.2.2. Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών, φορολογία και διάθεση αποτελεσμάτων

α) Προσδιορισμός συνόλου φορολογητέων κερδών

	Καθαρά κέρδη ισολογισμού		180.000,00
Πλέον	Μη εκπιπόμενες στη φορολογία εισοδήματος δαπάνες	<u>20.000,00</u>	
	Σύνολο φορολογητέων κερδών (μετά τη φορολογική αναμόρφωση)		<u>200.000,00</u>

β) Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος

	Σύνολο φορολογητέων κερδών		200.000,00
Επί	Συντελεστή	26%	
	Κύριος φόρος εισοδήματος		<u>52.000,00</u>
Μείον	Φόρος εισοδήματος που προκαταβλήθηκε	<u>10.000,00</u>	
	Χρεωστικό ποσό		<u>42.000,00</u>

11

γ) Προσδιορισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος

	Κύριος φόρος εισοδήματος		52.000,00
Επί	Συντελεστή προκαταβολής	80%	
	Αρχικό ποσό		<u>41.600,00</u>
Μείον	Φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε	<u>0,00</u>	
	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος		<u>41.600,00</u>

δ) Προσδιορισμός τακτικού αποθεματικού

	Καθαρά κέρδη ισολογισμού		180.000,00
Μείον	Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων	70.000,00	
Μείον	Φόρος εισοδήματος	52.000,00	
Μείον	Τέλος επιτηδεύματος	<u>1.000,00</u>	123.000,00
	Υπόλοιπο για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού		<u>57.000,00</u>
Επί	Συντελεστή	5%	
	Τακτικό αποθεματικό		<u>2.850,00</u>

ε) Προσδιορισμός ελαχίστου πρώτου μερίσματος

	Καθαρά κέρδη ισολογισμού		180.000,00
Μείον	Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων	70.000,00	
Μείον	Φόρος εισοδήματος	52.000,00	
Μείον	Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00	
Μείον	Τακτικό αποθεματικό	2.850,00	125.850,00
	Υπόλοιπο για σχηματισμό πρώτου μερίσματος		54.150,00
Επί	Συντελεστή	35%	
	Ελάχιστο πρώτο μέρισμα ⁽¹⁾		18.952,50

⁽¹⁾ Το ποσό των 30.000,00 ευρώ που προτείνει το Δ.Σ. να διανεμηθεί είναι μεγαλύτερο από το ελάχιστο πρώτο μέρισμα που υπολογίσθηκε ανωτέρω ύψους 18.952,50, συνεπώς θα διανεμηθεί το ποσό των 30.000,00 ευρώ.

στ) Πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων (κερδών) χρήσης

	Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη) χρήσης	180.000,00	88.00 (86.99)
Μείον	Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων	70.000,00	88.06 (42.04)
	Υπόλοιπο		110.000,00
Μείον	Φόρος εισοδήματος και τέλος επιτηδεύματος	53.000,00	88.08
	Κέρδη προς διάθεση	57.000,00	88.99

Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής :

1. Τακτικό αποθεματικό	2.850,00	41.02
2. Πρώτο μέρισμα	30.000,00	53.01
8. Υπόλοιπο κερδών εις νέον	24.150,00	42.00
	57.000,00	

ζ) Πίνακας κατανομής κερδών σε δικαιούχους

Δικαιούχοι	Μικτό ποσό	Παρακρατούμενος φόρος (10%)	Καθαρό ποσό
Μέτοχοι (πρώτο μέρισμα)	30.000,00	3.000,00	27.000,00
Σύνολα	30.000,00	3.000,00	27.000,00

2.2.3. Λογιστικές εγγραφές

α) Μεταφορά καθαρών αποτελεσμάτων (κερδών) χρήσης στα αποτελέσματα προς διάθεση

	1	Χρέωση	Πίστωση
86.99.00.00	Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως	180.000,00	
88.00.00.00	Καθαρά κέρδη χρήσεως		180.000,00

β) Μεταφορά διαφορών φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων στα αποτελέσματα προς διάθεση

	2	Χρέωση	Πίστωση
88.06.00.00	Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων	70.000,00	
42.04.00.09	Διαφορές φορ. ελέγχου χρήσης 2009		40.000,00
42.04.00.10	Διαφορές φορ. ελέγχου χρήσης 2010		30.000,00

γ) Λογισμός φόρου εισοδήματος φορολογητέων κερδών

	3	Χρέωση	Πίστωση
88.08.00.00	Φόρος εισοδήματος	52.000,00	
54.07.00.00	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών		52.000,00

13

δ) Λογισμός τέλους επιτηδεύματος

	4	Χρέωση	Πίστωση
88.08.01.00	Τέλος επιτηδεύματος άρθρου 31 Ν. 3986/2011	1.000,00	
54.08.00.00	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών ετήσιας δήλωσης Φ.Ε.		1.000,00

δ) Μεταφορά φόρου εισοδήματος στο λογαριασμό εκκαθάρισης φόρων – τελών

	5	Χρέωση	Πίστωση
54.07.00.00	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	52.000,00	
54.08.00.00	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών ετήσιας δήλωσης Φ.Ε.		52.000,00

ε) Τακτοποίηση προκαταβληθέντος φόρου εισοδήματος

	6	Χρέωση	Πίστωση
54.08.00.00	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών ετήσιας δήλωσης Φ.Ε.	10.000,00	
33.13.00.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος		10.000,00

στ) Λογισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος

	7	Χρέωση	Πίστωση
33.13.00.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	41.600,00	
54.08.00.00	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών ετήσιας δήλωσης Φ.Ε.		41.600,00

ζ) Μεταφορά των καθαρών κερδών χρήσης στο Λ. 88.99

	8	Χρέωση	Πίστωση
88.00.00.00	Καθαρά κέρδη χρήσεως	180.000,00	
88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση		180.000,00

η) Μεταφορά διαφορών φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων στο Λ. 88.99

	9	Χρέωση	Πίστωση
88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση	70.000,00	
88.06.00.00	Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων		70.000,00

θ) Μεταφορά του φόρου εισοδήματος και του τέλους επιτηδεύματος στο Λ. 88.99

	10	Χρέωση	Πίστωση
88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση	53.000,00	
88.08.00.00	Φόρος εισοδήματος		52.000,00
88.08.01.00	Τέλος επιτηδεύματος		1.000,00

Κατόπιν των ανωτέρω εγγραφών ο λογαριασμός 88.99.00.00 «Κέρδη προς διάθεση» παρουσιάζει την εξής εικόνα :

Χρέωση		Πίστωση	
Φόρος εισοδήματος	52.000,00	Καθαρά κέρδη χρήσεως	180.000,00
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00		
Διαφορές φορολογικού ελέγχου	70.000,00		
Κέρδη προς διάθεση	57.000,00		
Σύνολο	180.000,00	Σύνολο	180.000,00

ι) Διάθεση κερδών χρήσης

11		Χρέωση	Πίστωση
88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση	57.000,00	
41.02.00.00	Τακτικό αποθεματικό		2.850,00
53.01.00.00	Μερίσματα πληρωτέα		30.000,00
42.00.00.00	Υπόλοιπο κερδών εις νέον		24.150,00

Την 30.6.2014 συνήλθε σε συνεδρίαση η Τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων της εταιρείας η οποία ενέκρινε τις οικονομικές καταστάσεις της 31.12.2013 και τη διάθεση των αποτελεσμάτων σύμφωνα με την πρόταση του Διοικητικού Συμβουλίου.¹ Παράλληλα με τα ανωτέρω η Τακτική Γενική Συνέλευση αποφάσισε ότι, ημερομηνία καταβολής του μερίσματος και των αμοιβών του Δ.Σ. θα είναι η 10.8.2014.

15

2.2.4. Παρακράτηση και απόδοση φόρου εισοδήματος στα διανεμόμενα κέρδη

α) Χρόνος κτήσης του εισοδήματος

Ως χρόνος κτήσης του εισοδήματος, για τα μερίσματα και λοιπά κέρδη που διανέμουν οι Α.Ε., θεωρείται ο χρόνος έγκρισης αυτών από τη συνέλευση των μετόχων.

β) Παρακράτηση φόρου εισοδήματος – Λογιστική παρακολούθηση

Η παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10% εφαρμόζεται για διανεμόμενα μερίσματα και λοιπά κέρδη που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις που πραγματοποιούνται από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

¹ Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 2 της απόφασης ΠΟΛ. 1011/2.1.2014 ειδικά για το εισόδημα από μερίσματα, η καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής σε κάθε περίπτωση νοείται ότι έχει διενεργηθεί μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από τα αρμόδια όργανα.

Προσοχή : Για την λογιστική παρακολούθηση του παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από τα μερίσματα των Α.Ε. προβλέπεται από το Ε.Γ.Λ.Σ. ο λογαριασμός **54.09.00 «Φόρος μερισμάτων»**.

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ -ΤΕΛΗ

54.09 Λοιποί φόροι - τέλη
54.09.00 Φόρος μερισμάτων
54.09.00.00 Φόρος μερισμάτων

γ) Εγγραφές παρακράτησης και απόδοσης φόρου εισοδήματος διανεμομένων κερδών

γ1) Εγγραφή παρακράτησης φόρου εισοδήματος

	30.7.2014	Χρέωση	Πίστωση
53.01.00.00	Μερίσματα πληρωτέα	3.000,00	
54.09.00.00	Φόρος μερισμάτων		3.000,00

γ2) Εγγραφή απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος

	30.7.2014	Χρέωση	Πίστωση
54.09.00.00	Φόρος μερισμάτων	3.000,00	
38.03.00.00	Alpha Bank Λ/Ο : 123123-89		3.000,00

16

2.2.5. Καταβολή μερισμάτων

	10.8.2014	Χρέωση	Πίστωση
53.01.00.00	Μερίσματα πληρωτέα	27.000,00	
38.03.00.00	Alpha Bank Λ/Ο : 123123-89		27.000,00

2.2.6. Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος – Απόδοση φόρου

α) Προσδιορισμός συνολικών ποσών για εφάπαξ καταβολή

	Χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος (Κωδικός 011 εντύπου Φ.01-010)	42.000,00	
Πλέον	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (Κωδικός 014 εντύπου Φ.01-010)	41.600,00	
Πλέον	Τέλος επιτηδεύματος (Κωδικός 911 εντύπου Φ.01-010)	1.000,00	42.600,00
	Σύνολο για καταβολή ⁽¹⁾ (Κωδικός 704 εντύπου Φ.01-010 και λογαριασμός 54.08 Ε.Γ.Λ.Σ.)		84.600,00

⁽¹⁾ Σε περίπτωση εφ' άπαξ καταβολής παρέχεται έκπτωση με ποσοστό **1,5%**.

Με την υπ' αριθμόν 171ΑΠ/5.4.2006 γνωμάτευση του Συμβουλίου Λογιστικής Τυποποίησης (ΣΛΟΤ), ο υφιστάμενος μέχρι τότε χειρισμός της έκπτωσης από εφ' άπαξ εξόφληση του φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με την γνωμάτευση του ΕΣΥΛ 31/1022/1988, η οποία προέβλεπε την καταχώρηση της έκπτωσης στο λογαριασμό 76.98.00 «*Εκπτώσεις από εφ' άπαξ εξόφληση φόρων και τελών*», δεν θεωρείται ορθός, διότι σύμφωνα με τις γενικές λογιστικές αρχές η μείωση του εξόδου (φόρου εισοδήματος) δεν μπορεί να θεωρείται έσοδο. Η έκπτωση από εφ' άπαξ εξόφληση φόρου εισοδήματος πρέπει να εμφανίζεται στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων ως μειωτικό στοιχείο του φόρου εισοδήματος. Με την δημοσίευση της υπ' αριθμόν 171ΑΠ/5.4.2006 γνωμάτευσης του ΣΛΟΤ η γνωμάτευση 31/1022/1988 «*Εκπτώσεις από εφ' άπαξ εξόφληση φόρων και τελών*» έπαυσε να ισχύει.

β) Τμηματική καταβολή

	Φόρος (42.000,00 / 8)		5.250,00
Πλέον	Προκαταβολή (41.600,00 / 8)	5.200,00	
Πλέον	Τέλος επιτηδεύματος (1.000,00 / 8)	125,00	5.325,00
Σύνολο για τμηματική καταβολή			10.575,00

17

3. Κατάργηση του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων κατά τη σύσταση των εταιρειών

Με τις διατάξεις της υποπαραγράφου ΣΤ.22 της παραγράφου ΣΤ' του άρθρου πρώτου του κεφαλαίου Α' του Ν. 4254/2014 (Φ.Ε.Κ. 85/Α') ορίζεται ότι **δεν επιβάλλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων**, σύμφωνα με τα άρθρα 17 έως και 31 του Ν. 1676/1986 (Φ.Ε.Κ. 204/Α'), κατά τη **σύσταση** των υποκειμένων στο φόρο αυτό από την 7.4.2014 και μετά, (ημερομηνία δημοσίευσης στο Φ.Ε.Κ. του Ν. 4254/2014).

Οι διατάξεις της υποπαραγράφου ΣΤ.22 της παραγράφου ΣΤ' του άρθρου πρώτου του κεφαλαίου Α' του Ν. 4254/2014 κοινοποιήθηκαν με την εγκύκλιο **ΠΟΛ.1133/8.5.2014** «*Μη επιβολή Φόρου Συγκέντρωσης Κεφαλαίων κατά την σύσταση των εταιρειών*». Ειδικότερα με την εγκύκλιο αυτή παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινήσεις :

α) Η μη επιβολή του φόρου εφαρμόζεται στις πράξεις σύστασης των προσώπων που ορίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 17 του Ν. 1676/1986, ήτοι εμπορικές εταιρείες και κοινοπραξίες επιτηδευματιών, συνεταιριστικές οργανώσεις κάθε βαθμού, οποιαδήποτε άλλη εταιρεία, νομικό πρόσωπο, ένωση προσώπων ή

κοινωνία, εφόσον ο σκοπός που επιδιώκουν τα πρόσωπα αυτά είναι κερδοσκοπικός. Η **μη επιβολή φόρου δεν συνεπάγεται επιβολή τελών χαρτοσήμου**, οι διατάξεις για την επιβολή των οποίων, καταργήθηκαν, σύμφωνα με το άρθρο 31 του ίδιου νόμου, μετά την επιβολή του φόρου συγκέντρωσης.

β) Η μη επιβολή φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων ισχύει, όπως προαναφέρθηκε, από 7.4.2014 και καταλαμβάνει τις πράξεις σύστασης των προσώπων του άρθρου 17 για τις οποίες η φορολογική υποχρέωση γεννάται και το οικείο έγγραφο συντάσσεται από την ημερομηνία αυτή.