

ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

Λογιστική παρακολούθηση των αφορολόγητων
και κατ' ειδικό τρόπο φορολογημένων εσόδων
όταν τα λογιστικά κέρδη της χρήσεως
υπολείπονται των εσόδων αυτών
ή όταν η χρήση καταλείπει ζημία

ΕΛΕΝΗΣ Ι. ΡΟΓΔΑΚΗ

Επ. Καθηγήτριας Πανεπιστημίου- Ορκωτού Ελεγκτού

ΕΙΣΑΓΩΓΗ: Σε παλαιότερο άρθρο μας στο περιοδικό “Λογιστής” τεύχος 492, Ιανουάριος 1996, ασχοληθήκαμε με τη λογιστική παρακολούθηση των αφορολόγητων αποθεματικών από αφορολόγητα έσοδα και από έσοδα φορολογημένα κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Στο άρθρο μας εκείνο που αποσαφηνίστηκε πληρέστερα με μελέτη μας που δημοσιεύτηκε στην εφημερίδα “Ναυτεμπορική” της 16ης Μαρτίου 1996, αποδείξαμε ότι η αναγωγή των διανεμόμενων ποσών από τα έσοδα αυτά σε μικτά ποσά με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου, γίνεται απλώς για να προσδιορίζεται το ποσό του αποθεματικού που παραμένει εις νέο και ότι η αναγωγή αυτή, για κανένα λόγο, δεν είναι δυνατό να οδηγήσει σε υπερφορολόγηση των εσόδων αυτών με συντελεστές μεγαλύτερους των νομίμων, δηλαδή με συντελεστή μεγαλύτερο του 35% για τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιρείες και με συντελεστή μεγαλύτερο του 40% για τις μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο εταιρείες.

Οι θέσεις που υποστηρίξαμε στα προαναφερόμενα δημοσιεύματά μας, υιοθετήθηκαν στη συνέχεια και από το Υπουργείο Οικονομικών.

Το παρόν δημοσίευμα αναφέρεται στη λογιστική παρακολούθηση των προαναφερόμενων εσόδων στις ανώνυμες και περιορισμένης ευθύνης εταιρείες⁽¹⁾, στις περιπτώσεις που η χρήση καταλείπει λογιστικά κέρδη ποσού: (α) μεγαλύτερου ή μικρότερου των αφορολόγητων και των κατ' ειδικό τρόπο φορολογούμενων και (β) όταν η χρήση καταλείπει ζημία.

⁽¹⁾ Υπενθυμίζουμε ότι μόνο στις ΑΕ και ΕΠΕ αναστέλλεται η φορολογία των υπό έρευνα εσόδων. Αντίθετα, στις προσωπικές εταιρείες (ΟΕ, ΕΕ κλπ) επέρχεται πλήρης εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης αυτών.



ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΚΑΙ ΚΑΤ' ΕΙΔΙΚΟ ΤΡΟΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΜΕΝΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΟΤΑΝ ΤΑ ΚΕΡΔΗ ΤΗΣ ΧΡΗΣΗΣ ΕΙΝΑΙ ΕΠΑΡΚΗ ΓΙΑ ΤΟ ΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟ ΤΩΝ ΣΧΕΤΙΚΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ

Α. ΙΣΧΥΟΥΣΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Για την περίπτωση που τα κέρδη της χρήσης των ημεδαπών ανώνυμων και περιορισμένης ευθύνης εταιρειών, των συνεταιρισμών και των κερδοσκοπικού χαρακτήρα δημοτικών και κοινοτικών επιχειρήσεων, καθώς και των αλλοδαπών εταιρειών και οργανισμών που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα (δηλαδή των νομικών προσώπων της § 1 του άρθρου 101 του ν.2238/1994) είναι μεγαλύτερα του συνόλου των τυχόν αφορολόγητων εσόδων και των εσόδων που φορολογήθηκαν κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, το Υπουργείο Οικονομικών με τις αποφάσεις 1044770/Πολ. 1117/23.3.1993 και 115040/Πολ. 1059/1.3.1996, ορίζει τα ακόλουθα:

“α. Τα αδιανέμητα καθαρά κέρδη που προέρχονται από έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας εισοδήματος ... θα εμφανίζονται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 41.90 “Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα” με περαιτέρω ανάλυση αυτού σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς, κατά κατηγορία εσόδου.

“β. Τα αδιανέμητα καθαρά κέρδη που προέρχονται από φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και επί των οποίων έχει γίνει παρακράτηση φόρου, ήτοι τα προ-

ερχόμενα από τόκους καταθέσεων επί των οποίων έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 21 του ν.1921/1991, από ωφέλεια των περιπτώσεων α και β της παραγράφου 1 του άρθρου 32 του ν.δ. 3323/1955 (σήμερα του άρθρου 13 του ν.2238/1994) κλπ θα εμφανίζονται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 41.91 “Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο” με περαιτέρω ανάλυση αυτού σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς, κατά κατηγορία εσόδου και συντελεστή παρακρατηθέντος φόρου”.

“Σε περίπτωση κατά την οποία τα έσοδα που αναφέρονται στις πιο πάνω περιπτώσεις α και β είναι μεγαλύτερα των κερδών του ισολογισμού, στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων θα εμφανισθεί ως αποθεματικό, το ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση, από τα κέρδη του ισολογισμού, του φόρου εισοδήματος, των τυχόν κρατήσεων για σχηματισμό αποθεματικών (τακτικού, αφορολόγητων εκπτώσεων αναπτυξιακών νόμων, ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων), των τυχόν διανεμομένων ποσών κλπ”.

“γ. Τα κέρδη των τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων, κατά το μέρος που υπερβαίνουν τα προσδιοριζόμενα βάσει των διατάξεων του άρθρου 36α του ν.δ. 3323/1955, τεκμαρτά κέρδη, κατά το μέρος που δεν φορολογήθηκαν, θα εμφανίζονται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 41.92 “Αφορολόγητα κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων”.

“δ. Οι δευτεροβάθμιοι λογαριασμοί των προηγούμενων περιπτώσεων θα πιστώνονται με το υπόλοιπο των αφορολόγητων εσόδων ή των εσόδων που φορολογήθηκαν κατά ειδικό τρόπο ή των πέρων των τεκμαρτών προκυψάντων καθαρών κερδών, κατά περίπτωση, που απομένει μετά την αφαίρεση από αυτά του μέρους που διανέμεται με οποιαδήποτε μορφή, καθώς και του φόρου που αναλογεί στο διανεμόμενο αυτό ποσό”.

γ. Το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε από τα παραπάνω έσοδα αντιμετωπίζεται ως εξής:

“Το ποσό του φόρου εισοδήματος που παρακρατήθηκε για τα πιο πάνω έσοδα, κατά το μέρος εκείνο που αναλογεί στα διανεμόμενα ποσά και το οποίο συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος των φορολογητέων κερδών της διαχειριστικής περιόδου που κλείνεται, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του ν.2238/1994, μεταφέρεται από τους οικείους υπολογαριασμούς του 33.13 στη χρέωση του λογαριασμού 54.08 “Λογαριασμός εκκαθαρίσεως φόρων-τελών ετήσιας δηλώσεως φόρου εισοδήματος”.

“Το υπόλοιπο ποσό αυτού του φόρου, που δεν συμψηφίζεται, παραμένει στους οικείους υπολογαριασμούς του δευτεροβάθμιου 33.13 μέχρι του χρόνου διανομής ή κεφαλαιοποίησης του μη διανεμόμενου ποσού από τα ως άνω έσοδα, το οποίο μη διανεμόμενο ποσό εμφανίζεται στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 41.91 “Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ’ ειδικό τρόπο”.

Περαιτέρω, εάν σε μεταγενέστερο χρόνο ληφθεί απόφαση για διανομή ή κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου, που αναλογεί στο διανεμόμενο ή κεφαλαιοποιούμενο ποσό, μεταφέρεται από τους οικείους υπολογαριασμούς του 33.13, στη χρέωση του λογαριασμού που καταχωρείται, το ποσό του φόρου εισοδήματος που οφείλεται λόγω διανομής ή κεφαλαιοποίησης του αποθεματικού αυτού, προκειμένου να συμψηφιστεί σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις ισχύουσες διατάξεις του ν.2238/1994”.

Β. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ

Για την πληρότητα της παρούσας μελέτης επαναδημοσιεύουμε το παράδειγμα που χρησιμοποιήσαμε στη μελέτη που προαναφέραμε, η οποία δημοσιεύθηκε στην εφημερίδα “Ναυτεμπορική” της 16.3.1996.

Ας υποθέσουμε ότι η μη εισηγμένη στο Χρηματιστήριο με ανώνυμες μετοχές εταιρεία Ω:

- στη χρήση 20+1 πραγματοποίησε έσοδα από τόκους προθεσμιακών καταθέσεων (ή από ρέπος) 10.000.000 από τα οποία παρακρατήθηκε φόρος 1.500.000 ($10.000.000 \times 15\%$) και ότι στη χρήση αυτή η σχέση διανεμόμενων κερδών προς τα συνολικά λογιστικά κέρδη είναι 35%.
- στην επόμενη χρήση 20+2 η εταιρεία αποφασίζει να διανείμει από τα παραπάνω έσοδα 1.000.000 και
- στη μεθεπόμενη χρήση 20+3 η εταιρεία αποφασίζει να διανείμει το αδιανέμητο υπόλοιπο των τόκων.

Οι σχετικοί υπολογισμοί έχουν ως εξής:

• ΧΡΗΣΗ 20+1

Στα διανεμόμενα κέρδη περιλαμβάνεται και ποσό τόκων καταθέσεων 3.500.000 ($10.000.000 \times 35\%$), το οποίο αναγόμενο σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου ανέρχεται σε

$$5.833.333 [3.500.000 / 0,60]$$

και ο φόρος εισοδήματος επί του ποσού αυτού σε 2.333.333 [$5.833.333 \times 40\%$]. Από το φόρο εισοδήματος της χρήσεως θα εκπεστεί (συμψηφιστεί) ποσό παρακρατημένου φόρου 875.000 ($5.833.333 \times 15\%$).

• ΧΡΗΣΗ 20+2

Το διανεμόμενο ποσό των τόκων καταθέσεων 1.000.000, αναγόμενο σε μικτό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου ανέρχεται σε

$$1.666.667 [1.000.000 / 0,60]$$

και ο φόρος εισοδήματος επί του ποσού αυτού σε 666.667 [$1.666.667 \times 40\%$].



Από το φόρο εισοδήματος της χρήσεως θα εκπεσε (συμφηφιστεί) ποσό παρακρατημένου φόρου 250.000 [$1.666.667 \times 15\%$].

• ΧΡΗΣΗ 20+3

Στη χρήση αυτή το διανεμόμενο ποσό των τόκων καταθέσεων πρέπει να περιοριστεί στο ποσό των

2.500.000, γιατί μέχρι το ποσό αυτό ανέρχεται το αδιανέμητο ποσό των τόκων καταθέσεων και επί του ποσού αυτού πρέπει να υπολογιστεί ο φόρος εισοδήματος 1.000.000 [$2.500.000 \times 40\%$] και το ποσό του παρακρατημένου φόρου 375.000 [$2.500.000 \times 15\%$] που πρέπει να συμφηφιστεί με το φόρο εισοδήματος της εταιρείας.

Ανακεφαλαιώνοντας σε πίνακα τα παραπάνω μεγέθη, έχουμε:

Χρήση	Φορολογηθέντα ποσά τόκων (α)	Φόρος εισοδήματος (β)	Συμφηφισθείς παρακρατημένος φόρος εισοδήματος (γ)
20+1	5.833.333	2.333.333	875.000
20+2	1.666.667	666.667	250.000
20+3	2.500.000	1.000.000	375.000
	10.000.000	4.000.000	1.500.000
		στήλη (α) \times 40%	στήλη (α) \times 15%

Η λογιστική παρακολούθηση των κατά ειδικό τρόπο φορολογημένων εσόδων στο πλαίσιο του Ε.ΓΛΣ, με βάση το παραπάνω παράδειγμά μας, έχει ως εξής:

ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ 20+1 ΘΑ ΓΙΝΟΥΝ ΟΙ ΕΓΓΡΑΦΕΣ:			
<hr/>			
(α)			
38.00	Ταμείο		
	ή		
38.04	Καταθέσεις προθεσμίας Δρχ.		8.500.000
33.13	Ελληνικό Δημόσιο-προκαταβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι		1.500.000
33.13.16	Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από τόκους (εις) 76.03 Λοιποί πιστωτικοί τόκοι		
	76.03.00 Τόκοι καταθέσεων τραπεζών εσωτερικού		10.000.000
<hr/>			
(β)			
88.99	Κέρδη προς διάθεση		10.000.000
	(εις) 41.91 Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο		
	41.91.00 Από τόκους καταθέσεων τραπεζών εσωτερικού φορολογηθέντα με 15%		10.000.000

ΤΡΑΠΕΖΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ

		(γ)	
41.91	Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο	5.833.333	
41.91.00	Από τόκους καταθέσεων τραπεζών εσωτερικού φορολογηθέντα με 15%		
	(εις) 88.99 Κέρδη προς διάθεση		5.833.333
		(δ)	
54.08	Λογαριασμός εκκαθαρίσεως φόρων-τελών ετήσιας δηλώσεως φόρου εισοδήματος	875.000	
	(εις) 33.13 Ελληνικό Δημοσιοπροκαταβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι		875.000
	33.13.06 Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από τόκους		

ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ 20+2 ΘΑ ΓΙΝΟΥΝ ΟΙ ΕΓΓΡΑΦΕΣ:

		(α)	
41.91	Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο	1.666.667	
41.91.00	Από τόκους καταθέσεων τραπεζών εσωτερικού φορολογηθέντα με 15%		
	(εις) 88.07 Λογαριασμός αποθεματικών προς διάθεση		1.666.667
		(β)	
54.08	Λογαριασμός εκκαθαρίσεως φόρων-τελών ετήσιας δηλώσεως φόρου εισοδήματος	250.000	
	(εις) 33.13 Ελληνικό Δημοσιο-Προκαταβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι		250.000
33.13.06	Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από τόκους		

Στη **ΧΡΗΣΗ 20+3** θα γίνουν όμοιες με τις παραπάνω δύο εγγραφές για ποσά 2.500.000 και 375.000 αντίστοιχα. Έτσι μετά τις παραπάνω εγγραφές, οι λογαριασμοί που μας ενδιαφέρουν εμφανίζονται ως εξής:

41.91.00		33.13.06	
5.833.333	10.000.000	1.500.000	875.000
1.666.667			250.000
2.500.000			375.000
<u>10.000.000</u>	<u>10.000.000</u>	<u>1.500.000</u>	<u>1.500.000</u>



ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ
ΤΩΝ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ
ΚΑΙ ΚΑΤ' ΕΙΔΙΚΟ ΤΡΟΠΟ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΜΕΝΩΝ ΕΣΟΔΩΝ,
ΟΤΑΝ Η ΧΡΗΣΗ
ΑΠΟ ΤΗΝ ΟΠΟΙΑ ΠΡΟΕΚΥΨΑΝ
ΚΑΤΑΛΕΙΠΕΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΖΗΜΙΑ
ΜΕΓΑΛΥΤΕΡΗ ΤΟΥ ΑΘΡΟΙΣΜΑΤΟΣ
ΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΑΥΤΩΝ

Α. ΚΑΤΑ ΤΙΣ ΑΠΟΦΕΙΣ
ΤΟΥ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Στην περίπτωση αυτήν, κατά το Υπουργείο Οικονομικών, εφαρμόζονται τα ακόλουθα:

- Τα εν λόγω έσοδα δεν είναι δυνατό να εμφανιστούν στους λογαριασμούς των αποθεματικών που προβλέπει η ΑΥΟ1044770/Πολ. 1117/1993, αφού δεν υπάρχουν κέρδη προς διάθεση από τα οποία, ως γνωστό, αντλούνται τα αποθεματικά.
- Τα εν λόγω έσοδα δεν φέρονται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της εταιρείας σε αύξηση της ζημίας της χρήσης που μεταφέρεται εις νέο για συμψηφισμό με τα κέρδη των επόμενων χρήσεων.
- Το συνολικό ποσό του φόρου εισοδήματος που παρακρατήθηκε από τα εν λόγω έσοδα “μεταφέρεται από τους οικείους υπολογαριασμούς του 33.13 στον οικείο υπολογαριασμό του 63.00 “φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος” (ΑΥΟ 1015040/Πολ. 1059/1996).

Β. Η ΥΙΟΘΕΤΟΥΜΕΝΗ
ΑΠΟ ΤΟ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΛΥΣΗ ΟΔΗΓΕΙ ΣΕ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ
ΤΩΝ ΚΑΤΑ ΕΙΔΙΚΟ ΤΡΟΠΟ
ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΜΕ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΜΕΓΑΛΥΤΕΡΟ ΤΟΥ ΝΟΜΙΜΟΥ

Η προαναπτυχθείσα αντιμετώπιση του θέματος, που, όπως νομίζουμε, απηχεί τις απόψεις του Υπουργείου Οικονομικών, οδηγεί στη διαδρομή των χρήσεων, σε πλήρη φορολογία των αφορολόγητων εσόδων και σε φορολογία των κατ' ειδικό τρόπο φορολογηθέντων εσόδων με συντελεστή μάλιστα μεγαλύτερο του νομίμου, αφού ο παρακρατηθείς φόρος εισοδήματος (15%) μεταφέρεται στον αποτελεσματικό λογαριασμό 63.00 “φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος” και αντιμετωπίζεται, καθότι φόρος εισοδήματος, ως δαπάνη μη εκπιπτόμενη από τα ακαθάριστα έσοδα (δηλαδή ως λογιστική διαφορά).

Για την αποσαφήνιση του θέματος έστω το ακόλουθο παράδειγμα:

Ας υποθέσουμε ότι η χρήση 20+1 της μη εισηγμένης στο Χρηματιστήριο ανώνυμης εταιρείας “Ω”, πριν από τη μεταφορά του παρακρατημένου φόρου στα αποτελέσματα, έκλεισε με λογιστική ζημία δρχ. 30.000.000 και ότι στα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης αυτής περιλαμβάνονται και έσοδα από τόκους τραπεζικών καταθέσεων δρχ. 8.000.000, από τα οποία παρακρατήθηκε φόρος εισοδήματος δρχ. 1.200.000 ($8.000.000 \times 15\%$).

Σύμφωνα με την υπουργική απόφαση που προαναφέραμε, ο παρακρατημένος φόρος δρχ. 1.200.000 μεταφέρεται στο λ/σμό 63.00 “Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος” και τελικά στα αποτελέσματα και συνεπώς οι λογιστικές ζημίες αναβιβάζονται σε δρχ. 31.200.000 ($30.000.000 + 1.200.000$), ενώ οι φορολογικά αναγνωριζόμενες ζημίες εις νέο παραμένουν στο ποσό των δρχ. 30.000.000.

Ας υποθέσουμε περαιτέρω ότι η επόμενη χρήση 20+2 της εταιρείας έκλεισε με κέρδη δρχ. 50.000.000. Τα λογιστικά και φορολογητέα κέρδη της χρήσεως αυτής θα έχουν ως εξής:

	Λογιστικά κέρδη (Δρχ.)	Φορολογητέα κέρδη (Δρχ.)
Κέρδη χρήσεως 20+2	50.000.000	50.000.000
Ζημία προηγούμενης χρήσεως 20+1 εις νέο	31.200.000	30.000.000
Καθαρά κέρδη	<u>18.800.000</u>	<u>20.000.000</u>

Δηλαδή η ανώνυμη (ή περιορισμένης ευθύνης) εταιρεία, μολοντί δεν διένειμε στους μετόχους κλπ τα έσοδα αυτά, απώλεσε το φορολογικό πλεονέκτημα της αναστολής φορολογίας εισοδήματος για όσο χρόνο τα έσοδα της κατηγορίας αυτής δεν διανέμονται (ή δεν κεφαλαιοποιούνται), αφού δεν προσαύξησαν τη μεταφερόμενη εις νέο ζημία για συμψηφισμό αυτής με τα φορολογητέα κέρδη της επόμενης χρήσης 20+2. Επιπλέον τα κέρδη αυτά φορολογήθηκαν επιπροσθέτως κατά τον παρακρατηθέντα φόρο δρχ. 1.200.000 (δηλαδή με πρόσθετο συντελεστή 15%).

Γ. ΗΜΕΤΕΡΑ ΠΡΟΤΑΣΗ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΟΥ ΘΕΜΑΤΟΣ⁽²⁾

Αντί της προαναφερόμενης, άστοχης κατά τη γνώμη μας, αντιμετώπισης, προτείνουμε τα ακόλουθα:

Η φορολογικά αναγνωριζόμενη ζημία εις νέον, δηλαδή η ζημία που φορολογικά εκπίπτει από τα κέρδη της επόμενης χρήσης, προτείνουμε να προσαυξάνεται με το ποσό των αφορολόγητων εσόδων, με πίστωση του λογαριασμού 41.90 “Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα” ή, κατά περίπτωση, με το ποσό των κατά ειδικό τρόπο φορολογημένων εσόδων, με πίστωση του 41.91 “Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ’ ειδικό τρόπο”. Ο παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από τα έσοδα της τελευταίας κατηγορίας να μη μεταφέρεται στο λογαριασμό 63.00 “φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος”, αλλά να παραμένει χρεωμένος στον οικείο υπολογαριασμό του 33.13

“Ελληνικό Δημόσιο-προκαταβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι”, προκειμένου να συμψηφιστεί με τον οφειλόμενο φόρο εισοδήματος της μεταγενέστερης εκείνης χρήσης στην οποία τα έσοδα αυτά θα διανεμηθούν. Έτσι, στο παραπάνω παράδειγμά μας, οι σχετικοί λογαριασμοί θα εμφανίζονται την 31.12.20+1 όπως στο σχήμα της επόμενης σελίδας.

Σημειώνεται ότι και με την προτεινόμενη αντιμετώπιση η συνολική Καθαρή Θέση της εταιρείας της 31.12.20+1 είναι η ίδια με τη συνολική Καθαρή Θέση της εταιρείας εφαρμόζοντας τη ρύθμιση που επιβάλλει το Υπουργείο Οικονομικών, με τη διαφορά βέβαια του παρακρατημένου φόρου εισοδήματος από τους τόκους, που σύμφωνα με τη δική μας πρόταση ο φόρος αυτός παραμένει στο ενεργητικό του ισολογισμού και τελεί εν αναμονή διανομής των εσόδων σε μεταγενέστερη χρήση, ενώ σύμφωνα με τη ρύθμιση του Υπουργείου Οικονομικών πρέπει να μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσεως.

Η εταιρεία (ΑΕ ή ΕΠΕ), με την προτεινόμενη αντιμετώπιση του θέματος: (α) δεν χάνει το φορολογικό πλεονέκτημα που παρέχουν τα αφορολόγητα και τα κατ’ ειδικό τρόπο φορολογημένα έσοδα, δηλαδή το πλεονέκτημα της αναστολής της φορολογίας τους μέχρι το χρόνο της διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους, και (β) δεν επιβαρύνεται με τον παρακρατημένο φόρο εισοδήματος (στο παράδειγμά μας δρχ. 1.200.000), ο οποίος με το ρυθμό διανομής των εσόδων αυτών θα φέρεται σε μείωση του οφειλόμενου από αυτή φόρου εισοδήματος.

⁽²⁾ Η προτεινόμενη ενταύθα λογιστική αντιμετώπιση αποτέλεσε και το έναυσμα εκπόνησης της παρούσας μελέτης.



42.01.00 Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως 20+1 εις νέο		41.91 Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο	
42.01.00.00 Λογιστική ζημία		41.91.00 Από τόκους καταθέσεων 15%	
30.000.000			8.000.000 (1)
42.01.00.01 Προσαύξηση ζημίας λόγω εσόδων φορολογ. κατ' ειδικό τρόπο		33.13 Ελληνικό Δημόσιο-προκαταβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι	
(1) 8.000.000		33.13.06 Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από τόκους	
Ζημίες εις νέο: 38.000.000		1.200.000	

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ ΤΩΝ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΚΑΙ ΚΑΤ' ΕΙΔΙΚΟ ΤΡΟΠΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΜΕΝΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΟΤΑΝ ΤΟ ΑΘΡΟΙΣΜΑ ΤΟΥΣ ΥΠΕΡΒΑΙΝΕΙ ΤΑ ΠΡΟΚΥΨΑΝΤΑ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΚΕΡΔΗ

Α. ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΙΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ

Σύμφωνα με το άρθρο 106 § 2 εδ. β' του ν.2238/1994, "αν τα αφορολόγητα έσοδα του νομικού προσώπου είναι μεγαλύτερα από τα προκύψαντα, βάσει ισολογισμού, καθαρά κέρδη και περαιτέρω λαμβάνει χώρα διανομή κερδών με οποιαδήποτε μορφή, το μέρος των κερδών που διανέμεται φορολογείται

στο όνομα του νομικού προσώπου μετά την αναγωγή αυτού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου. Στην περίπτωση αυτή, επί της ζημίας που προκύπτει μετά τη λογιστική αναμόρφωση των προκύψαντων αποτελεσμάτων, η οποία λαμβάνει χώρα με την υποβολή της δήλωσης του άρθρου 107, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 4".

Εξ άλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις της επόμενης § 3 του αυτού άρθρου 106 και νόμου "οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και επί διανομής κερδών από εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, πλην τραπεζικών και ασφαλιστικών, και από συνεταιρισμούς, στα κέρδη των οποίων περιλαμβάνονται και κέρδη προσδιορισθέντα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο επ' ονόματί τους".

Κατ' εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων, όταν τα λογιστικά κέρδη της χρήσεως υπολείπονται των αφορολόγητων και κατ' ειδικό τρόπο φορολο-

γημένων εσόδων της ίδιας χρήσεως και γίνεται διανομή κερδών στη χρήση αυτή:

- φορολογείται στο όνομα του νομικού προσώπου το μέρος των κερδών που διανέμεται μετά την αναγωγή αυτού σε μικτό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου και
- η ζημία που προκύπτει από τη φορολογική αναμόρφωση των λογιστικών κερδών δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη.

Εξ άλλου, με την ΑΥΟ 1044770/Πολ. 1117/1993 ορίζεται ότι “στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων εμφανίζεται ως αποθεματικό, το ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση, από τα κέρδη του ισολογισμού, του φόρου εισοδήματος, των τυχόν κρατήσεων για σχηματισμό αποθεματικών (τακτικού, αφορολόγητων εκπτώσεων αναπτυξιακών νόμων, ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού επενδύσεων), των τυχόν διανεμομένων ποσών κλπ”, ενώ σχετικά με τον παρακρατημένο φόρο, η ΑΥΟ 1015040/Πολ. 1059/1996 προβλέπει ότι “στους οικείους υπολογαριασμούς του 33.13 παραμένει το ποσό του φόρου εισοδήματος που παρακρατήθηκε για τα πιο πάνω έσοδα και αναλογεί στα αποθεματικά που προέρχονται από αυτά, τα οποία σχηματίζονται κατά τη διαχειριστική περίοδο που κλείνεται και κατά την περαιτέρω διανομή ή κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών αυτών εφαρμόζονται αναλόγως όσα σχετικά αναφέρονται στην παραπάνω περίπτωση Αββ”, δηλαδή το ποσό του φόρου παραμένει στους λογαριασμούς αυτούς μέχρι του χρόνου διανομής ή κεφαλαιοποίησής του.

Παράδειγμα⁽³⁾: Εστω ότι η εισηγμένη στο Χρηματιστήριο Αθηνών ανώνυμη εταιρεία πραγματοποίησε στη χρήση 20+1 καθαρά λογιστικά κέρδη δρχ. 17.000.000 και ότι μεταξύ των ακαθάριστων εσόδων της χρήσεως αυτής περιλαμβάνονται και αφορολόγητα έσοδα (πχ κέρδη από πώληση αμοιβαίων κεφαλαίων) δρχ. 30.000.000.

Το ΔΣ προτείνει προς τη γενική συνέλευση των μετόχων τη διανομή μερισμάτων δρχ. 6.000.000 και αμοιβών στα μέλη ΔΣ δρχ. 2.000.000. Με τη δήλωση

φορολογίας εισοδήματος δηλώνονται από την εταιρεία και δαπάνες μη αναγνωριζόμενες προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δρχ. 3.000.000.

Με βάση τα δεδομένα αυτά προκύπτουν τα εξής:

Λογιστικά καθαρά κέρδη	δρχ.	17.000.000
πλέον: Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές	”	3.000.000
Δηλωθέντα καθαρά κέρδη	”	20.000.000
μείον: Αφορολόγητα έσοδα	”	30.000.000
• Ζημία μετά φορολογική αναμόρφωση	δρχ.	<u>10.000.000</u>
• Διανεμόμενα κέρδη		
– μερίσματα	δρχ.	6.000.000
– αμοιβές μελών ΔΣ	”	2.000.000
		<u>8.000.000</u>
πλέον: Φόρος που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη	”	4.307.692
Φορολογητέα καθαρά κέρδη	δρχ.	<u>12.307.692</u>
• Οφειλόμενος φόρος εισοδήματος		
12.307.692 × 35% =		<u>4.307.692</u>

Επειδή τα αφορολόγητα έσοδα της εταιρείας (δρχ. 30.000.000) ήταν μεγαλύτερα από τα λογιστικά κέρδη (δρχ. 17.000.000), ως φορολογητέα κέρδη ελήφθησαν, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 1β του ν.2166/1993, τα κέρδη που προτάθηκαν για διανομή (δρχ. 8.000.000), αφού προηγουμένως έγινε αναγωγή αυτών σε μικτά με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτά φόρου για να ανέλθουν σε δρχ. 12.307.692. Σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις, η ζημία των 10.000.000 δρχ., που προέκυψε με την αναμόρ-

⁽³⁾ Ελήφθη από την Εγκ. Υπ. Οικ. Πολ. 1341/1.11.1993.



φωση των αποτελεσμάτων κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (άρθρου 11 του ν.δ. 3843/1958 σήμερα άρθρου 107 του ν.2238/1994) και η οποία (ζημία) οφείλεται στην ύπαρξη των αφορολόγητων εσόδων, δε μεταφέρεται στα επόμενα έτη για συμψηφισμό με κέρδη.

Η διαφορά των 4.692.308 δρχ. (17.000.000-12.307.692) αποτελούν μη διανεμηθέντα αφορολόγητα έσοδα, τα οποία θα πρέπει να εμφανισθούν στο δευτερο-

βάθμιο λογαριασμό 41.90 “αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα”, σύμφωνα με την αριθ. 1044770/10159/Πολ. 1117/23.3.1993 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, η οποία εξεδόθη κατά εξουσιοδότηση των διατάξεων της παρ. 8 του άρθρου 8Α του ν.δ. 3843/1958.

Ετσι, για το παρατιθέμενο παράδειγμα θα γίνουν οι ακόλουθες λογιστικές εγγραφές:

		(1)		
86.99	Καθαρά αποτελέσματα χρήσεως (εις) 88.00 Καθαρά κέρδη χρήσεως	17.000.000		17.000.000
		(2)		
88.08	Φόρος εισοδήματος (εις) 54.07 Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών	4.307.692		4.307.692
		(3)		
88.00	Καθαρά κέρδη χρήσεως (εις) 88.08 Φόρος εισοδήματος 88.99 Κέρδη προς διάθεση	17.000.000		4.307.692 12.692.308
		(4)		
88.99	Κέρδη προς διάθεση (εις) 53.01 Μερίσματα πληρωτέα 53.08 Δικαιούχοι αμοιβών 41.90 Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα	12.692.308		6.000.000 2.000.000 4.692.308

Η προαναφερόμενη ΑΥΟ, σχετικά με τα κατ' ειδικό τρόπο φορολογημένα έσοδα, αναφέρει περαιτέρω ότι τα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω έχουν εφαρμογή και σε περίπτωση που αντί αφορολόγητων εσόδων υπάρχουν έσοδα φορολογηθέντα στο όνομα της ανώνυμης εταιρείας κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (πχ τόκοι καταθέσεων), καθόσον με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 8Α του ν.δ. 3843/1958, σήμερα αρ-

θρο 106 του ν.2238/1994 ορίζεται ότι οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 8Α εφαρμόζονται ανάλογα και επί διανομής από ανώνυμες εταιρείες κερδών, στα οποία περιλαμβάνονται και κέρδη προσδιορισθέντα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο επ' ονόματί της.

Περαιτέρω, σε περίπτωση κατά την οποία, το άθροισμα των απαλλασσομένων της φορολογίας εσόδων και εισοδημάτων φορολογηθέντων κατά

ειδικό τρόπο είναι μεγαλύτερο των κερδών βάσει ισολογισμού και η ανώνυμη εταιρεία προβαίνει σε διανομή κερδών, για τον προσδιορισμό των μη διανεμομένων πιο πάνω επιμέρους εισοδημάτων, που πρέπει να εμφανισθούν στους λογαριασμούς, 41.90 “Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα”, 41.91 “Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο”, θα γίνεται επιμερισμός των μη φορολογητέων αυτών κερδών ανάλογα με το ύψος των απαλλασσόμενων της φορολογίας εσόδων και των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο εισοδημάτων. Επομένως, αν στο προηγούμενο παράδειγμα το ποσό των 30.000.000 δρχ. προερχόταν κατά 15.000.000 δρχ. από κέρδη αμοιβαίων κεφαλαίων και κατά 15.000.000 δρχ. από τόκους καταθέσεων υπαχθέντες σε φορολογία με 15% βάσει του άρθρου 21 του ν.1921/1991, το ποσό των 4.692.308 δρχ. (17.000.000-12.307.692) θα εμφανιστεί κατά 2.346.154 δρχ. (4.692.308 × 50%) στο λογαριασμό 41.90 και κατά 2.346.154 δρχ. στο λογαριασμό 41.91.

Β. ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΗΜΕΤΕΡΑ ΠΡΟΤΑΣΗ

Κατά την πρόταση που διατυπώνουμε στην παρούσα μελέτη μας, για να μη χάνει η εταιρεία το φορολογικό πλεονέκτημα της αναστολής φορολογίας των αφορολόγητων εσόδων και των κατά ειδικό τρόπο φορολογούμενων εσόδων, θα ήταν δυνατό:

- από τα λογιστικά κέρδη της χρήσεως να αντλούνται τα ποσά των διανεμομένων κερδών και του φόρου εισοδήματος (στο παραπάνω παράδειγμα το ποσό των δρχ. 12.307.692) και
- να σχηματίζονται τα αφορολόγητα αποθεματικά με το ονομαστικό τους ποσό με άντλησή τους από τα εναπομένοντα λογιστικά κέρδη [στο παράδειγμά μας από το ποσό των δρχ. 4.692.308 (17.000.000-12.307.692) και με χρέωση του λογαριασμού 42.01 “ζημίες εις νέο” με τη διαφορά [στο παράδειγμά μας με το ποσό των δρχ. 25.307.692 (30.000.000-4.692.308)].

Οι σχετικοί λογαριασμοί σύμφωνα με την πρότασή μας σε αντιπαράθεση με τα όσα επιβάλλονται από το Υπ. Οικονομικών, θα έχουν, για το παρατιθέμενο παράδειγμα, ως εξής:

Κατά το Υπ. Οικονομικών	Κατά την ημετέρα πρόταση
41.90	41.90
Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα	Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα
4.692.308	30.000.000
42.01	42.01
Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο	Υπόλοιπο ζημιών χρήσεως εις νέο
∅	25.307.692
<ul style="list-style-type: none"> • Ζημία μετά φορολογική αναμόρφωση δρχ. 10.000.000 μη εμφανιζόμενη λογιστικά 	<ul style="list-style-type: none"> • Φορολογικά αναγνωριζόμενη ζημία δρχ. 10.000.000

Σημειώνεται ότι η Καθαρή Θέση και κατά την πρότασή μας αυξήθηκε με το ίδιο ποσό δρχ. 4.692.308 (30.000.000-25.307.692) με το οποίο αυξήθηκε ακολουθώντας την υποδεικνυόμενη από το Υπ. Οικονομικών αντιμετώπιση.