

ΑΣΚΗΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ- ΣΥΜΠΛΗΡΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ

Εμμανουήλ Πετράκης
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής
TMS Α.Ε. ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ

ΔΕΔΟΜΕΝΑ

Δεδομένα

- 1) Α.Ε με μετοχικό κεφάλαιο 15.000.000 πραγματοποίησε στην χρήση 2011 καθαρά κέρδη 7.000.000
- 2) Τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης ανέρχονται σε 30.000.000 και μεταξύ αυτών περιλαμβάνονται :
 - α) Τόκοι καταθέσεων ποσού 300.000 επί των οποίων έχει παρακρατηθεί φόρος 10% ήτοι ποσό 30.000€ άρθρο 12 παρ (α) του ν.2238/94
 - β) Έσοδα-μερίσματα από συμμετοχές ποσού 400.000 επί του οποίου έχει παρακρατηθεί φόρος 25%
 - γ) Κέρδη από πώληση μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων ποσού 500.000 των άρθρων 6 παρ (3) και 103 παρ (ι) του ν.2238/94
 - δ) Κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑ ποσού 450.000 για τα οποία το Δ.Σ προτείνει να μην φορολογηθούν σύμφωνα με το άρθρο 38 του ν.2238/94.
 - ε) Παρακρατηθείς φόρος από πωλήσεις στο Δημόσιο ποσού 40.000
 - στ) Εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων ποσού 100.000

ΔΕΔΟΜΕΝΑ

3) Μεταξύ των εξόδων και των λοιπών βαρών της χρήσης μεταξύ των άλλων περιλαμβάνονται :

α) Έξοδα που δεν εκπίπτουν φορολογικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.2238/94 ποσού 720.000

β) Χρεωστικοί τόκοι ποσού 2.000.000

γ) Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων ποσού 800.000

δ) Φόρος ακίνητης περιουσίας (ΕΤΑΚ) ποσού 60.000

4) Λογιστική ζημιά προηγούμενης χρήσης 950.000 από την οποία η φορολογικά μεταφερόμενη ανέρχεται σε ποσό 550.000 ενώ το ήδη σχηματισμένο τακτικό αποθεματικό ανέρχεται στο ποσό των 4.980.000.

- Η προκαταβολή φόρου προηγούμενης χρήσης ανέρχεται σε 400.000
- Το Δ.Σ της εταιρείας προτείνει στην Γ.Σ των μετόχων την διάθεση των κερδών σύμφωνα με τον κ.ν 2190/20 και την καταβολή αμοιβών στα μέλη του Δ.Σ ποσού 200.000.

ΛΥΣΗ

Τα βήματα που ακολουθούνται είναι τα εξής :

- 1) Υπολογίζεται το τακτικό αποθεματικό,
- 2) Υπολογίζεται το Α μέρισμα και τα συνολικά διανεμόμενα κέρδη,
- 3) Προσδιορίζεται ο φόρος εισοδήματος,
- 4) Προσδιορίζεται το αποθεματικό του άρθρου 38 του ν.2238/94
- 5) Προσδιορίζεται το αποθεματικό από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα
- 6) Προσδιορίζεται το αποθεματικό από έσοδα φορολογηθέντα κατ'ειδικό τρόπο
- 7) Προσδιορίζεται το αποθεματικό των εσόδων από συμμετοχές του ν.3697/2008
- 8) Συντάσσεται ο πίνακας διάθεσης αποτελεσμάτων
- 9) Πραγματοποιείται η εκκαθάριση φόρου εισοδήματος της φορολογικής δήλωσης
- 10) Υπολογίζεται η προκαταβολή φόρου επόμενης χρήσης.
- 11) Υπολογισμός φόρου διανεμομένων κερδών.

ΛΥΣΗ

1) Υπολογισμός Τακτικού αποθεματικού

Σύμφωνα με το άρθρο 45 του κν.2190/20 καθαρά κέρδη της εταιρείας είναι αυτά που προκύπτουν μετά την αφαίρεση εκ των πραγματοποιηθέντων ακαθαρίστων εσόδων όλων των εξόδων, ζημιών, των αποσβέσεων και κάθε άλλου εταιρικού βάρους.

Στην συνέχεια αφαιρείται η κράτηση για το τακτικό αποθεματικό που προβλέπεται από το άρθρο 44 του κν.2190/20 ή από το καταστατικό εάν προβλέπεται μεγαλύτερη.

	Κέρδη χρήσης		7.000.000
μείον	Διαφορές φορολογικού ελέγχου	800.000	
	Λοιποί μη ενσωματωμένοι (ΦΑΠ)	60.000	860.000
	Υπόλοιπο κερδών		6.140.000
μείον	Λογιστική ζημιά προηγούμενων χρήσεων		950.000
	Κέρδη άρθρου 45 κ.ν 2190/20		5.190.000
μείον	Αναλογούν φόρος εισοδήματος 20%		1.038.000
	Υπόλοιπο κερδών για υπολογισμό Τ.Α		4.152.000
	Κράτηση χρήσης Τακτικού Αποθεματικού 5%		207.600
	<u>Τακτικό Αποθεματικό</u>		
	Υπόλοιπο 2010	4.980.000	
πλέον	Κράτηση χρήσης 2011	207.600	
	Σύνολο	5.187.600	

ΛΥΣΗ

Σύμφωνα με το άρθρο 44 του κ.ν 2190/20 η κράτηση για το Τακτικό Αποθεματικό (εκτός εάν προβλέπεται διαφορετικά από το καταστατικό) υπολογίζεται μέχρι το 1/3 του μετοχικού κεφαλαίου.

Συνεπώς η κράτηση για το Τακτικό Αποθεματικό της χρήσης 2011 περιορίζεται στο ποσό των 20.000, διότι δεν είναι υποχρεωτική κράτηση μεγαλύτερου ποσού.

ΛΥΣΗ

2) Υπολογισμός Α Μερίσματος - Συνολικά διανεμόμενα κέρδη

Με την τροποποίηση του άρθρου 45 του κν 2190/20 από το άρθρο 54 του ν.3604/2007 το υποχρεωτικό μέρισμα προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 3 του ΑΝ 148/1967 ήτοι στο 35% των κερδών.

	Κέρδη χρήσης		7.000.000
μείον	Διαφορές φορολογικού ελέγχου	800.000	
	Λοιποί μη ενσωματωμένοι (ΦΑΠ)	60.000	860.000
	Υπόλοιπο κερδών		<u>6.140.000</u>
μείον	Λογιστική ζημιά προηγούμενων χρήσεων		<u>950.000</u>
	Κέρδη άρθρου 45 κ.ν 2190/20		<u>5.190.000</u>
μείον	Αναλογούν φόρος εισοδήματος 20%		<u>1.038.000</u>
	Υπόλοιπο κερδών για υπολογισμό Τ.Α		<u>4.152.000</u>
μείον	Τακτικό Αποθεματικό		<u>20.000</u>
	Κέρδη για υπολογισμό Α μερίσματος		<u>4.132.000</u>
	Α Μέρισμα 35%		<u>1.446.200</u>
	<u>Διανεμόμενα Κέρδη</u>		
	Α Μέρισμα	1.446.200	
	Αμοιβές Δ.Σ	200.000	
	Σύνολο Διανεμομένων	1.646.200	

ΛΥΣΗ

3) Προσδιορισμός Φόρου Εισοδήματος

Για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος οφείλουμε να προσθέσουμε στα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τον λογαριασμό 86.99 τα ποσά των λογιστικών διαφορών και των δαπανών που αναλογούν στα αφορολόγητα και κατ' ειδικό τρόπο φορολογηθέντα έσοδα (άρθρο 31 του ν.2238/94). Από τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν με αυτό τον τρόπο και όχι από τα καθαρά κέρδη του άρθρου 45 του κν.2190/20 αφαιρούνται τα αφορολόγητα έσοδα και προστίθεται η αναλογία τους στα διανεμόμενα κέρδη με την αναγωγή τους σε μικτά με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

3α) Υπολογισμός -αναμορφώσεις δαπανών άρθρου 31 ν.2238/94

Οι δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά ανέρχονται στο ποσό των 720.000 σύμφωνα με τα δεδομένα μας.

Στο ως άνω ποσό προστίθεται το 5% των αφορολογήτων εσόδων και των εσόδων από συμμετοχές καθώς και οι αναλογούντες στα έσοδα αυτά -σε σχέση με το σύνολο των εσόδων χρεωστικοί τόκοι (αρθρ 31 παρ.8 ν.2238/94) (Προσοχή: Σύμφωνα με την πολ.1327 18/12/97 στα έσοδα που αναλογούν δαπάνες της παρ.8 του άρθρου 31 του ν.2238/94 δεν συμπεριλαμβάνονται τα κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑ που στα δεδομένα του παραδείγματος ανέρχονται στο ποσό των 450.000)

ΛΥΣΗ

Συνεπώς ο υπολογισμός των δαπανών και χρεωστικών τόκων που αναλογούν στα αφορολόγητα έσοδα και στα έσοδα από συμμετοχές έχει ως εξής :

Δαπάνες παρ.8 άρθρου 31

Έσοδα αφορολόγητα	500.000 (κέρδη αμοιβαίων κεφαλαίων)
Έσοδα από συμμετοχές	400.000 (μερίσματα)
Σύνολο	900.000
Συντελεστής 5%	45.000

Χρεωστικοί τόκοι παρ.8 άρθρου 31

$2.000.000 \times 900.000 : 30.000.000 =$	60.000
Σύνολο δαπανών παρ.8 άρθρου 31	105.000

ΛΥΣΗ

3β) Υπολογισμός καθαρών φορολογικών κερδών

3β) Υπολογισμός καθαρών φορολογικών κερδών

κωδ Φ-01010

	Κέρδη χρήσης		7.000.000	016
πλέον	Λογιστικές Διαφορές	720.000		018-019-020-021-022
	Αναλογία δαπανών (αρθρ 31.παρ.8)	105.000	825.000	023-025
	Σύνολα		7.825.000	024
μείον	Έσοδα αφορολόγητα	500.000		028
	Έσοδα από συμμετοχές	400.000		026
	Κέρδη από πώληση μετοχών	450.000	1.350.000	460-461
	Σύνολα		6.475.000	029

ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΚΕΡΔΩΝ

Μερίσματα	1.446.200		031
Αμοιβές Δ.Σ	200.000		032
Σύνολα	1.646.200		430
πλέον			
1)Μέρος αφορολ. εσόδων που αναλογεί στα διανεμόμενα			0-34
<u>Διαν. κέρδη 1.646.200 Χ Αφορ. έσοδα 500.000</u>		117.586	
Κέρδη Ισολογισμού	7.000.000		
2) Πλέον φόρος που αναλογεί στο πιο πάνω ποσό		<u>29.396</u>	035-037
Κέρδη		6.621.982	038
μείον Ζημιά παρελθουσών χρήσεων		550.000	039
Κέρδη μετά φορολ.αναμόρφωση		6.071.982	040
Κύριος Φόρος 20%		1.214.396	004
Συμπληρωματικός φόρος 3%		<u>3.000</u>	005
Σύνολο Φόρου		<u><u>1.217.396</u></u>	

ΛΥΣΗ

4) Προσδιορισμός Αποθεματικού από έσοδα συμμετοχών-Μερίσματα

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν.3943/11 τεκνέρεται ότι στα διανεμόμενα κέρδη περιλαμβάνεται και η αναλογία των μερισμάτων του ν.3697/2008 επί των οποίων έχει παρακρατηθεί φόρος 25%.

Το εναπομένον ποσό θα εμφανισθεί σε λογαριασμό αποθεματικού και στην περίπτωση διανομής του δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος αλλά σε φόρο παρακράτησης μερισμάτων με τον ισχύοντα συντελεστή κατά τον χρόνο της διανομής του.

Στα δεδομένα του παραδείγματος τα έσοδα από συμμετοχές ανέρχονται στο ποσό των 400.000 και ο παρακρατηθείς φόρος σε 100.000

Συνεπώς η αναλογία των εσόδων από συμμετοχές στα διανεμόμενα κέρδη είναι :

$$(1.646.200 \times 400.000) : 7.000.000 = 94.069$$

Το αποθεματικό του ν.3697/2008 θα ανέλθει σε $400.000 - 94.069 = 305.931$

Επίσης στον λογαριασμό 33 του ΕΓΛΣ θα παραμείνει απαίτηση από φόρους από το Ελληνικό Δημόσιο το ποσό των $100.000 - 23.517 = 76.483$

Το ποσό αυτό θα συμψηφισθεί αναλογικά -σε σχέση με τον συντελεστή παρακράτησης φόρου - κατά την διανομή του σε επόμενες χρήσεις

Συμπερασματικά το ποσό του αποθεματικού πολλαπλασιαζόμενο επί τον συντελεστή παρακράτησης μας δίνει το ποσό του φόρου που παραμένει σαν απαίτηση στον λογαριασμό "33"

ΛΥΣΗ

5) Προσδιορισμός αποθεματικού από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα

Αφορολόγητα στο παράδειγμα είναι τα κέρδη από πώληση αμοιβαίων κεφαλαίων του κωδ. 028 και ανέρχονται σε 500.000

Η αναλογία τους στα διανεμόμενα κέρδη είναι :

- $(1.646.200 \times 500.000) : 7.000.000 = 117.586$
- Συνεπώς το αποθεματικό από αφορολόγητα έσοδα θα ανέρχεται σε $500.000 - 146.982 = 353.018$
- (με την προσθήκη του ποσού των 29.396 του αναλογούντος φόρου)

ΛΥΣΗ

6) Αποθεματικό άρθρου 38 ν.2238/94

Τα κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑ που η Διοίκηση στο παράδειγμα αποφάσισε να μην τα υπαγάγει σε φορολογία ανέρχονται σε 450.000.

Τα κέρδη αυτά απαλλάσσονται από τον φόρο με την προϋπόθεση ότι θα εμφανίζονται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού με προορισμό το συμψηφισμό ζημιών που τυχόν θα προκύψουν στο μέλλον από πώληση μετοχών εισηγμένων ή μη.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

	Καθαρά Κέρδη		7.000.000
μείον	Ζημιές προηγούμενων χρήσεων	950.000	
	Διαφορές Φορολογικού ελέγχου	800.000	1.750.000
			<u>5.250.000</u>
μείον	Φόρος εισοδήματος	1.217.396	
	Λοιποί μη ενσωμ.στο λειτ.κόστος φόροι	60.000	1.277.396
	Κέρδη προς Διάθεση		<u>3.972.604</u>
	Τα κέρδη διατίθενται ως εξής		
	Τακτικό Αποθεματικό		20.000
	Μερίσματα		1.446.200
	Αμοιβές Δ.Σ		200.000
	Αποθεματικό άρθρου 38 ν. 2238/94		450.000
	Αποθεματικό ν.3697/2008		305.931
	Αποθεματικό αφορολ.εσόδων		353.018
	Υπόλοιπο κερδών εις νέον		<u>1.197.455</u>
			<u>3.972.604</u>

Εκκαθάριση φόρου φορολογικής δήλωσης

	Φόρος εισοδήματος	1.214.396	004
πλέον	Συμπληρωματικός φόρος	<u>3.000</u>	005
	Άθροισμα	<u>1.217.396</u>	700
μείον	Φόρος που προκαταβλήθηκε	400.000	008
	Παρ. φόρος τόκων και φόρος πωλ.Δημοσίου	<u>70.000</u>	009
	Άθροισμα	<u>470.000</u>	701
	Χρεωστικό για βεβαίωση	<u>747.396</u>	011
πλέον	Προκαταβολή τρέχουσας χρήσης	903.917	014
	Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθ.εισόδημα ακινήτων	3.000	006
	Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρ/μου	<u>600</u>	007
	Άθροισμα	<u>1.654.914</u>	702

Υπολογισμός προκαταβολής φόρου

	Φόρος εισοδήματος και συμπληρωματικός X 80%	973.917	049
μείον	Φόρος τόκων και φόρος πωλήσεων Δημοσίου	70.000	050
	Προκαταβολή φόρου	903.917	051

Υπολογισμός οφειλόμενου φόρου διανεμομένων κερδών

	Διανεμόμενα Κέρδη		1.646.200
Επί	25% συντελεστής φορολογίας	411.550	
Μείον	Φόρος που παρακρατήθηκε στα μερίσματα (94.069X25%)	23.517	388.033
	Φόρος διανεμόμενων κερδών		388.033

Κωδ ΕΓΛΣ	<u>Λογιστικές Εγγραφές</u>		
	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
86.99	Καθαρά αποτελέσματα χρήσης	7.000.000	
88.00	Καθαρά κέρδη χρήσης		7.000.000
88.03	Ζημιές προηγούμενης χρήσης	950.000	
42.01	Υπόλοιπο ζημιών εις νέο		950.000
88.06	Διαφορές φορολογικού ελέγχου	800.000	
42.04	Διαφορές φορολογικού ελέγχου		800.000
88.08	Φόρος εισοδήματος	1.217.396	
54.07	Φόρος εισοδήματος φορ. κερδών		1.217.396
88.09	Λοιποί μη ενσωματ.στο κόστος φόροι	60.000	
63.98.20	ΕΤΑΚ		60.000
88.00	Καθαρά κέρδη χρήσης	7.000.000	
88.03	Ζημιές προηγούμενης χρήσης		950.000
88.06	Διαφορές φορολογικού ελέγχου		800.000
88.08	Φόρος εισοδήματος κερδών		1.217.396
88.09	Λοιποί μη ενσωματ.στο κόστος φόροι		60.000
88.99	Κέρδη προς διάθεση		3.972.604

Κωδ ΕΓΛΣ	Αιτιολογία	Χρέωση	Πίστωση
86.99	Κέρδη προς διάθεση	3.972.604	
41.02	Τακτικό αποθεματικό		20.000
53.01	Μερίσματα πληρωτέα		1.446.200
53.08	Διακαιούχοι αμοιβών		200.000
41.90.00	Αποθεματικά άρθρου 38 ν.2238/94		450.000
41.90.01	Αποθεματικό από απαλασ.φόρου έσοδα		353.018
41.30	Αποθεματικά εσόδων ν.3697/2008		305.931
42.00	Υπόλοιπο κερδών εις νέο		1.197.455
33.13.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος		400.000
54.07	Φόρος εισοδήματος φορ.κερδών	400.000	
33.13.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	903.917	
54.07	Φόρος εισοδήματος φορ.κερδών		903.917
33.13.06	Παρακρ.φόρος εισοδήματος τόκων		30.000
33.13.10	Παρακρ.φόρος από πωλήσεις στο Δημόσιο		40.000
54.07	Φόρος εισοδήματος φορ.κερδών	70.000	
54.09.05	Χαρ/μο & ΟΓΑ εισοδημάτων οικοδομών	3.600	
54.07	Φόρος εισοδήματος φορ.κερδών		3.600
54.07	Φόρος εισοδήματος φορ.κερδών	1.654.914	
54.08	Λογ/μός εκκαθάρισης φόρου εισοδήματος		1.654.914

Λογιστικές Εγγραφές ν.3697/2008

54.09	Φόρος μερισμάτων	23.517	
33.13.02	Παρ/νος φόρος μερισμάτων ν.3697/2008		23.517

