1. Αποσβέσεις φωτοβολταϊκών μονάδων παραγωγής ενέργειας

Σε ότι αφορά τις αποσβέσεις των φωτοβολταϊκών μονάδων παραγωγής ενέργειας με την εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1216/24.9.2013** τονίζεται ότι, δεν πρέπει να γίνεται καταχρηστική εφαρμογή του συντελεστή απόσβεσης 10% των «*λοιπών πάγιων στοιχείων*» κάθε φορά που διαπιστώνεται ότι κάποια πάγια δεν περιγράφονται επακριβώς στον πίνακα των προβλεπόμενων νέων συντελεστών απόσβεσης. Π.χ. για τα αιολικά πάρκα και τις φωτοβολταϊκές μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας δεν πρέπει να χρησιμοποιηθεί ο παραπάνω συντελεστής 10% για την απόσβεσή τους, αλλά ο ορθός συντελεστής 4% για τις «*μη κτιριακές εγκαταστάσεις*».

Στη συνέχεια, κατόπιν δικαιολογημένων αντιδράσεων, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1252/25.11.2013** το Υπουργείο Οικονομικών διευκρίνισε τα ακόλουθα :

Στην παράγραφο 4 της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1216/24.9.2013, παρατίθενται οι νέοι συντελεστές απόσβεσης ανά πάγιο περιουσιακό στοιχείο και κλάδο οικονομικής δραστηριότητας, σύμφωνα με την ταξινόμηση NACE rev2, αρχικά για όλους τους κλάδους επιχειρήσεων και κατόπιν κατά παρέκκλιση για συγκεκριμένα πάγια ή συγκεκριμένες δραστηριότητες.

Στην ίδια παράγραφο έχει τονισθεί ότι δεν πρέπει να γίνεται καταχρηστική εφαρμογή του προβλεπόμενου συντελεστή απόσβεσης 10% των «*λοιπών πάγιων στοιχείων*» κάθε φορά που διαπιστώνεται ότι, κάποια πάγια δεν περιγράφονται επακριβώς στον πίνακα των καθορισθέντων νέων συντελεστών απόσβεσης. Για αυτό το λόγο **δόθηκε** ένα **ενδεικτικό παράδειγμα** για τα «*αιολικά πάρκα και τις φωτοβολταϊκές μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας*» στο οποίο αναφέρεται ο συντελεστής 4% για τις «*μη κτιριακές εγκαταστάσεις*».

Το **παράδειγμα** αυτό **δεν είναι δεσμευτικό** για τις παραπάνω επιχειρήσεις καθώς δεν τις υποχρεώνει να χαρακτηρίσουν το σύνολο των παγίων τους ως «*μη κτιριακές εγκαταστάσεις*». Αντίθετα στα πάγια που είτε από την περιγραφή του τιμολογίου αγοράς, είτε από την πραγματική τους χρήση ή άλλα ουσιώδη χαρακτηριστικά τους εντάσσονται σε άλλη κατηγορία παγίου, εφαρμόζεται ο οικείος συντελεστής απόσβεσης που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994.

Προσοχή : Σε κάθε περίπτωση ο **χαρακτηρισμός** των παγίων περιουσιακών στοιχείων καθώς και η **υπαγωγή** τους σε συγκεκριμένο **συντελεστή** απόσβεσης είναι **θέμα πραγματικό** και κρίνεται καταρχήν από την ίδια την επιχείρηση και στη συνέχεια από αρμόδια ελεγκτική αρχή.

2. Φορολογική μεταχείριση του επιδόματος τριτέκνων και πολυτέκνων που χορηγείται με τις διατάξεις του άρθρου 40 του Ν. 4141/2013

Copyright © 2014, Γιώργος Α. Κορομηλάς – Tax Advisors Ε.Π.Ε.

Το Υπουργείο Οικονομικών με το έγγραφό του με αρ. πρωτ.: Δ12Α 1070051 ΕΞ 5.5.2014 διευκρίνησε ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης 7 της υποπαραγράφου Β2 του Ν. 4254/2014 (Φ.Ε.Κ. 85/Α'/7.4.2014) από 1.1.2013 και μετά το ειδικό επίδομα τριτέκνων και πολυτέκνων του άρθρου 40 του Ν. 4141/2013 δεν προσμετράται στο καθαρό ετήσιο, οικογενειακό εισόδημα και **απαλλάσσεται από το φόρο εισοδήματος**.

Επιπλέον, **απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης** του άρθρου 29 του Ν. 3986/2011, το **ενιαίο επίδομα στήριξης τέκνων** της υποπαραγράφου ΙΑ2 της παραγράφου ΙΑ του Ν. 4093/2012 και το **ειδικό επίδομα τριτέκνων και πολυτέκνων** του άρθρου 40 του Ν. 4141/2013, από την έναρξη χορήγησής τους.

3. Φορολογία και διανομή κερδών από τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994 που τηρούν διπλογραφικά βιβλία

3.1. Ισχύουσες διατάξεις

α) Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Ν. 4110/2013, αντικαταστάθηκαν τα πέντε πρώτα εδάφια της παραγράφου 1 του άρθρου 10 του Ν. 2238/1994 και για τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 τα οποία τηρούν **διπλογραφικά** βιβλία προβλέπεται ότι, το συνολικό καθαρό τους εισόδημα φορολογείται αρχικά με συντελεστή **26%** και για τα **διανεμόμενα κέρδη** τους (*εφόσον υπάρχει σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό τους*) εφαρμόζονται επιπλέον οι διατάξεις της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 του Ν. 2238/1994 δηλαδή **διενεργείται παρακράτηση φόρου** με συντελεστή **10%**. Ειδικότερα :

αα) Το σύνολο των φορολογητέων κερδών των ανωτέρω νομικών προσώπων φορολογείται με συντελεστή **26%**.

ββ) Εφόσον δεν υπάρχει σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό περί διανομής κερδών, **όλα τα κέρδη θεωρούνται διανεμόμενα** και συνεπώς σε όλα τα κέρδη θα παρακρατηθεί φόρος εισοδήματος με συντελεστή **10%** (*Σχετική και η εγκύκλιος ΠΟΛ. 1054/17.2.2014*).

γγ) Εφόσον υπάρχει πρόβλεψη στο καταστατικό, για τα διανεμόμενα κέρδη, είτε στο αρχικό είτε σε μεταγενέστερο που τροποποιεί το αρχικό, εφόσον έχουν τηρηθεί οι διατυπώσεις δημοσιότητας που προβλέπονται από τον εμπορικό νόμο, τότε παρακρατείται φόρος εισοδήματος με συντελεστή **10% μόνο στα κέρδη που πράγματι διανέμονται**.

δδ) Τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος. Με την επιβολή του φόρου 10% εξαντλείται και η φορολογική υποχρέωση

Copyright © 2014, Γιώργος Α. Κορομηλάς – Tax Advisors Ε.Π.Ε.

των προσώπων που συμμετέχουν στα ανωτέρω νομικά πρόσωπα για τα συγκεκριμένα κέρδη.

β) Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 3 του Ν. 4110/2013 αντικαταστάθηκαν τα τρία πρώτα εδάφια της παραγράφου 4 του άρθρου 28 του Ν. 2238/1994 και ως χρόνος κτήσης του εισοδήματος για τα νομικά πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, θεωρείται ο **χρόνος πίστωσης** ή **καταβολής** αυτών στο δικαιούχο. Ειδικότερα για το θέμα αυτό με την εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1085/20.3.2014** «*Κοινοποίηση διατάξεων των άρθρων 1, 3, 6, 7 και 8 του Ν. 4110/2013*» διευκρινίζονται τα ακόλουθα :

αα) Ειδικά για τα κέρδη που προκύπτουν από προσωπικές εταιρίες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία θεωρείται ότι αποκτούνται από τους εταίρους - μέλη τους κατά τις 31.12.2013, εφόσον μέχρι 31.12.2013 πραγματοποιείται η **λογιστική εγγραφή διανομής κερδών** στα βιβλία της εταιρίας (*πίστωση ή καταβολή*).

ββ) Επισημαίνεται ότι τα κέρδη ομόρρυθμης εταιρείας, ετερόρρυθμης εταιρείας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας κερδοσκοπικού χαρακτήρα, αποκτούνται από κάθε ένα εταίρο ή μέλος ανάλογα το ποσοστό συμμετοχής τους στο εταιρικό κεφάλαιο, κατά συνέπεια η διανομή των κερδών στους εταίρους - μέλη γίνεται με βάση το **ποσοστό συμμετοχής** τους στο κεφάλαιο της εταιρίας.

γγ) Τα φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν σε προσωπικές εταιρίες με διπλογραφικά βιβλία, θα δηλώσουν στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων οικονομικού έτους 2014, τα **κέρδη** της προσωπικής εταιρίας που τους **αναλογούν** από την **χρήση 2013**.

3.2. Υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

Αρχικά σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του κεφαλαίου Β' της απόφασης **ΠΟΛ. 1043/6.2.2014** «*α. Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των υποκειμένων σε φόρο, σύμφωνα με το άρθρο 10 του Ν. 2238/1994, οικονομικού έτους 2014 και καθορισμός δικαιολογητικών εγγράφων ή άλλων στοιχείων που υποβάλλονται με αυτή. β. Υποβολή της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος των υποκειμένων σε φόρο, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994 και απόδοση του φόρου, με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας κατά το οικονομικό έτος 2014.*», καταληκτική ημερομηνία υποβολής, ορίστηκε η **30η Απριλίου 2014**.

Στη συνέχεια με τις διατάξεις της παραγράφου 1 της απόφασης **ΠΟΛ. 1126/30.4.2014** «*Παράταση προθεσμίας υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 των υπόχρεων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994 (Ο.Ε, ΕΕ, κ.λπ.) καθώς και των οριστικών δηλώσεων*

Copyright © 2014, Γιώργος Α. Κορομηλάς – Tax Advisors Ε.Π.Ε.

από μισθωτές υπηρεσίες και από ελευθέρια επαγγέλματα», η προθεσμία αυτή **παρατάθηκε** μέχρι και την **5η Μαίου 2014**.

3.3. Υποβολή δήλωσης και απόδοση του παρακρατούμενου φόρου διανεμόμενα κέρδη

α) Με τις διατάξεις του τετάρτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 2 της απόφασης **ΠΟΛ. 1011/2.1.2014** «*Καθορισμός του τρόπου υποβολής, καθώς και του τύπου και περιεχομένου της δήλωσης απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν. 4172/2013*» ορίζεται ότι, ειδικά, για τις **προσωπικές εταιρείες** που τηρούν διπλογραφικά βιβλία η καταβολή της υποκείμενης σε παρακράτηση πληρωμής θεωρείται ότι έχει διενεργηθεί σε κάθε περίπτωση **μέσα σε ένα μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής** της δήλωσης φόρου εισοδήματος. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 5 η απόφαση αυτή ισχύει **για πληρωμές που πραγματοποιούνται από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά**.

β) Σύμφωνα με την 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)*» σε περίπτωση **διανομής κερδών** από τους τηρούντες διπλογραφικά βιβλία και εφόσον υπάρχει σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό τους, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 55 του Ν. 2238/1994, δηλαδή **παρακρατείται** φόρος εισοδήματος με συντελεστή **10%**, ο οποίος **αποδίδεται μέσα σε ένα μήνα από την υποβολή της δήλωσης** στην **αρμόδια Δ.Ο.Υ**., του νομικού προσώπου και καταχωρείται στο είδος φόρου 1172 και στον ΚΑΕ 142. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα.

Επισημαίνεται ότι, η απόφαση **ΠΟΛ. 1011/2.1.2014** αφορά την υποβολή δήλωσης και την απόδοση του παρακρατούμενου φόρου από μερίσματα σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του Ν. 4172/2013 (*νέος Κ.Φ.Ε.*), ενώ η εγκύκλιος **ΠΟΛ. 1054/17.2.2014** αφορά τις υποχρεώσεις των νομικών προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν. 2238/1994 (*παλαιός Κ.Φ.Ε.*) ήτοι τις φορολογικές υποχρεώσεις των υπόψη προσώπων για τη διαχειριστική περίοδο του 2013 (*οικονομικό έτος 2014*) συνεπώς ο παρακρατηθείς φόρος στα διανεμόμενα κέρδη θα αποδοθεί **μέσα σε ένα μήνα από την υποβολή της δήλωσης**.

3.4. Παραδείγματα

Να υπολογισθούν, για το οικονομικό έτος 2014, τα φορολογητέα κέρδη, ο φόρος εισοδήματος, η προκαταβολή του φόρου εισοδήματος και να διανεμηθεί το σύνολο των κερδών στους εταίρους ομόρρυθμης εταιρείας (*Ο.Ε.*), η οποία τηρεί **διπλογραφικά** βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ., σύμφωνα με τα ακόλουθα δεδομένα :

Copyright © 2014, Γιώργος Α. Κορομηλάς – Tax Advisors Ε.Π.Ε.

- Καθαρό εισόδημα (*κέρδος*) χρήσης 92.000,00
- Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση 8.000,00
- Προκαταβολή φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 3.000,00
- Παρακρατηθείς Φ.Ε. από πωλήσεις στο Δημόσιο 2.000,00
- Στην εταιρεία συμμετέχουν οι εταίροι Γ. Γεωργίου, Δ. Δημητρίου και Π. Παύλου με ποσοστά συμμετοχής 50%, 30% και 20% αντίστοιχα

α) Προσδιορισμός συνόλου φορολογητέων κερδών

	Καθαρά κέρδη χρήσης		92.000,00
Πλέον	Μη εκπιπτόμενες στη φορολογία εισοδήματος δαπάνες	8.000,00	
	Σύνολο φορολογητέων κερδών (*μετά τη φορολογική αναμόρφωση*)		**100.000,00**

β) Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος

	Φορολογητέα κέρδη		100.000,00
Επί	Συντελεστή	**26%**	
	Κύριος φόρος εισοδήματος		**26.000,00**
Μείον	Φόρος εισοδήματος που προκαταβλήθηκε	3.000,00	
Μείον	Φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε	2.000,00	5.000,00
	Χρεωστικό ποσό		**21.000,00**

γ) Προσδιορισμός προκαταβολής φόρου εισοδήματος

	Κύριος και συμπληρωματικός φόρος εισοδήματος		26.000,00
Επί	Συντελεστή προκαταβολής	**55%**	
	Αρχικό ποσό		**14.300,00**
Μείον	Φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε	2.000,00	
	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος		**12.300,00**

δ) Προσδιορισμός συνολικών ποσών για καταβολή

	Χρεωστικό ποσό φόρου εισοδήματος		21.000,00
Πλέον	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	12.300,00	
	Σύνολο για καταβολή		**33.300,00**

Copyright © 2014, Γιώργος Α. Κορομηλάς – Tax Advisors Ε.Π.Ε.

ε) Προσδιορισμός κερδών προς διάθεση

	Καθαρά κέρδη χρήσης		92.000,00
Μείον	Φόρος εισοδήματος	26.000,00	
	Διανεμόμενα κέρδη		**66.000,00**

στ) Κατανομή και φορολογία διανεμομένων κερδών

Εταίροι – Ποσοστά συμμετοχής		**Μικτό ποσό**	**Φόρος (*10%*)**	**Καθαρό ποσό**
Γ. Γεωργίου	50%	33.000,00	3.300,00	29.700,00
Δ. Δημητρίου	30%	19.800,00	1.980,00	17.820,00
Π. Παύλου	20%	13.200,00	1.320,00	11.880,00
Σύνολο	**100%**	**66.000,00**	**6.600,00**	**59.400,00**

Επισημάνσεις

i) Τα διανεμόμενα κέρδη προκύπτουν με την **ορθή παραδοχή** ότι από τα κέρδη ισολογισμού αφαιρείται ο φόρος εισοδήματος των φορολογητέων κερδών, όπως αυτά προκύπτουν και από τις σχετικές λογιστικές εγγραφές στο λογαριασμό 88. Συνεπώς, αυτά κατανέμονται στους εταίρους, ανάλογα με το ποσοστό συμμετοχής έκαστου στην εταιρεία σε αυτά παρακρατείται φόρος με συντελεστή 10%.

1. Μεταφορά καθαρών κερδών στο Λ. 88

		Χρέωση	Πίστωση
86.99.00.00	Καθαρά αποτελέσματα χρήσης	92.000,00	
88.00.00.00	Καθαρά κέρδη χρήσης		92.000,00

2. Λογισμός φόρου εισοδήματος φορολογητέων κερδών

		Χρέωση	Πίστωση
88.08.00.00	Φόρος εισοδήματος	26.000,00	
54.07.00.00	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών		26.000,00

3. Μεταφορά καθαρών κερδών και φόρου εισοδήματος στο λογαριασμό κέρδη προς διάθεση

		Χρέωση	Πίστωση
88.00.00.00	Καθαρά κέρδη χρήσης	92.000,00	
88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση		92.000,00

Copyright © 2014, Γιώργος Α. Κορομηλάς – Tax Advisors Ε.Π.Ε.

		Χρέωση	Πίστωση
88.99.00.00	Κέρδη προς διάθεση	26.000,00	
88.08.00.00	Φόρος εισοδήματος		26.000,00

Συνεπώς κατόπιν των ανωτέρω εγγραφών, ο λογαριασμός **88.99.00.00** «*Κέρδη προς διάθεση*» θα έχει την ακόλουθη μορφή :

88.99.00.00
Κέρδη προς διάθεση

Χρέωση			**Πίστωση**
Φόρος εισοδήματος	26.000,00	Καθαρά κέρδη χρήσης	92.000,00
Κέρδη προς διάθεση	**66.000,00**		
Σύνολο	**92.000,00**	**Σύνολο**	**92.000,00**

ii) Το Έντυπο Ε5 παρά την προσθήκη του νέου κωδικού 502 στον πίνακα Ι' αυτού, δεν μπορεί να εξυπηρετήσει τις ανάγκες Ο.Ε., Ε.Ε. κ.λπ. με διπλογραφικά βιβλία και πιθανόν να προκύψουν **προβλήματα** με τη **φορολογία ως διανεμόμενων ανύπαρκτων κερδών** αν η κατανομή στους εταίρους γίνει βάσει φορολογητέων κερδών. Ενδεικτικά παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα :

Παράδειγμα 1ο : Να υπολογισθούν, για το οικονομικό έτος 2014, τα φορολογητέα κέρδη και ο φόρος εισοδήματος ομόρρυθμης εταιρείας (*Ο.Ε.*), η οποία τηρεί **διπλογραφικά** βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ., σύμφωνα με τα ακόλουθα δεδομένα: 7

- Καθαρό εισόδημα (*κέρδος*) χρήσης 5.000,00
- Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση 25.000,00
- Στην εταιρεία συμμετέχουν δύο εταίροι με ποσοστά συμμετοχής 50% έκαστος.

α) Προσδιορισμός συνόλου φορολογητέων κερδών

	Καθαρά κέρδη χρήσης		5.000,00
Πλέον	Μη εκπιπτόμενες στη φορολογία εισοδήματος δαπάνες	25.000,00	
	Σύνολο φορολογητέων κερδών		**30.000,00**

β) Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος

	Φορολογητέα κέρδη		30.000,00
Επί	Συντελεστή	**26%**	
	Χρεωστικό ποσό		**7.800,00**

Copyright © 2014, Γιώργος Α. Κορομηλάς – Tax Advisors Ε.Π.Ε.

γ) Προσδιορισμός αποτελεσμάτων προς διάθεση

	Καθαρά κέρδη χρήσης		5.000,00
Μείον	Φόρος εισοδήματος	7.800,00	
	Ζημιές εις νέον		**-2.800,00**

Παρατηρούμε ότι, ο **φόρος** εισοδήματος **απορροφά** το **σύνολο** των **λογιστικών κερδών**, συνεπώς **δεν απομένουν κέρδη** προς διάθεση :

1. Μεταφορά καθαρών κερδών στο Λ. 88

		Χρέωση	Πίστωση
86.99.00.00	Καθαρά αποτελέσματα χρήσης	5.000,00	
88.00.00.00	Καθαρά κέρδη χρήσης		5.000,00

2. Λογισμός φόρου εισοδήματος φορολογητέων κερδών

		Χρέωση	Πίστωση
88.08.00.00	Φόρος εισοδήματος	7.800,00	
54.07.00.00	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών		7.800,00

3. Μεταφορά καθαρών κερδών και φόρου εισοδήματος στο λογαριασμό ζημιών εις νέον

		Χρέωση	Πίστωση
88.00.00.00	Καθαρά κέρδη χρήσης	5.000,00	
88.98.00.00	Ζημιές εις νέον		5.000,00

		Χρέωση	Πίστωση
88.98.00.00	Ζημιές εις νέον	7.800,00	
88.08.00.00	Φόρος εισοδήματος		7.800,00

Συνεπώς κατόπιν των ανωτέρω εγγραφών, ο λογαριασμός **88.98.00.00** «*Ζημιές εις νέον*» θα έχει την ακόλουθη μορφή :

88.98.00.00
Ζημιές εις νέον

Χρέωση			**Πίστωση**
Φόρος εισοδήματος	7.800,00	Καθαρά κέρδη χρήσης	5.000,00
		Ζημιές εις νέον	**2.800,00**
Σύνολο	**7.800,00**	**Σύνολο**	**7.800,00**

Copyright © 2014, Γιώργος Α. Κορομηλάς – Tax Advisors Ε.Π.Ε.

Κατά συνέπεια, σύμφωνα πάντα με τα ανωτέρω, **δεν προκύπτουν διανεμόμενα κέρδη**.

Προσοχή : Σύμφωνα με τον Πίνακα Ι' του εντύπου Ε5 υπάρχουν «*κέρδη*» τα οποία κατανέμονται σύμφωνα με τα ποσοστά συμμετοχής των εταίρων. Ειδικότερα στον πίνακα αυτό προκύπτει κατανομή κερδών στους εταίρους διότι η συμπλήρωσή του, κατά την ηλεκτρονική υποβολή των δηλώσεων, ακολουθεί την ίδια φιλοσοφία που ακολουθείται στα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 τα οποία τηρούν απλογραφικά βιβλία, ήτοι **κατανέμει** και **θεωρεί** ως «*καθαρό ποσό εταίρων/μελών*» το ποσό που απομένει αν από τα φορολογητέα κέρδη αφαιρεθεί ο φόρος εισοδήματος, κατά συνέπεια εγκυμονείται ο κίνδυνος να απαιτηθεί προς καταβολή φόρος με συντελεστή 10% σε **ανύπαρκτα** διανεμόμενα κέρδη.

Εταίρος	**%**	**Φορολογητέα κέρδη**	**Φόρος εισοδήματος**	**Καθαρό ποσό ***
Α'	50%	15.000,00	3.900,00	11.100,00
Β'	50%	15.000,00	3.900,00	11.100,00
Σύνολο	**100%**	**30.000,00**	**7.800,00**	**22.200,00**

***** *Αν το Υπουργείο Οικονομικών δεν δώσει σύντομα τις απαραίτητες διευκρινίσεις η εταιρεία του παραδείγματος θα κληθεί αφενός να «παρακρατήσει» και να αποδώσει φόρο εισοδήματος με συντελεστή 10% για «διανεμόμενα» κέρδη τα οποία δεν υπάρχουν και αφετέρου να καταχωρήσει στα βιβλία της ως δαπάνη το ποσό του φόρου 2.220,00 ευρώ (22.200,00 χ 10%), δαπάνη η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 είναι μη εκπιπτόμενη επιχειρηματική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα.*

Παράδειγμα 2ο : Να υπολογισθούν, για το οικονομικό έτος 2014, τα φορολογητέα κέρδη και ο φόρος εισοδήματος ομόρρυθμης εταιρείας (*Ο.Ε.*), η οποία τηρεί **διπλογραφικά** βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ., σύμφωνα με τα ακόλουθα δεδομένα:

- Καθαρό εισόδημα (*ζημιά*) χρήσης 10.000,00
- Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση 30.000,00
- Στην εταιρεία συμμετέχουν δύο εταίροι με ποσοστά συμμετοχής 50% έκαστος.

α) Προσδιορισμός συνόλου φορολογητέων κερδών

	Καθαρή ζημιά χρήσης		-10.000,00
Πλέον	Μη εκπιπτόμενες στη φορολογία εισοδήματος δαπάνες	30.000,00	
	Σύνολο φορολογητέων κερδών		**20.000,00**

β) Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος

Copyright © 2014, Γιώργος Α. Κορομηλάς – Tax Advisors Ε.Π.Ε.

	Φορολογητέα κέρδη		20.000,00
Επί	Συντελεστή	**26%**	
	Χρεωστικό ποσό		**5.200,00**

γ) Προσδιορισμός αποτελεσμάτων προς διάθεση

	Καθαρή ζημιά χρήσης		-10.000,00
Μείον	Φόρος εισοδήματος	5.200,00	
	Ζημιές εις νέον		**-15.200,00**

Παρατηρούμε ότι, ο **φόρος** εισοδήματος **αυξάνει** το **αρνητικό** αποτέλεσμα :

1. Μεταφορά καθαρών κερδών στο Λ. 88

		Χρέωση	Πίστωση
88.01.00.00	Καθαρή ζημιά χρήσης	10.000,00	
86.99.00.00	Καθαρά αποτελέσματα χρήσης		10.000,00

2. Λογισμός φόρου εισοδήματος φορολογητέων κερδών

			Χρέωση	Πίστωση
10	88.08.00.00	Φόρος εισοδήματος	5.200,00	
	54.07.00.00	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών		5.200,00

3. Μεταφορά καθαρών κερδών και φόρου εισοδήματος στο λογαριασμό ζημιών εις νέον

		Χρέωση	Πίστωση
88.98.00.00	Ζημιές εις νέον	10.000,00	
88.01.00.00	Καθαρή ζημιά χρήσης		10.000,00

		Χρέωση	Πίστωση
88.98.00.00	Ζημιές εις νέον	5.200,00	
88.08.00.00	Φόρος εισοδήματος		5.200,00

Συνεπώς κατόπιν των ανωτέρω εγγραφών, ο λογαριασμός **88.98.00.00** «*Ζημιές εις νέον*» θα έχει την ακόλουθη μορφή :

Copyright © 2014, Γιώργος Α. Κορομηλάς – Tax Advisors Ε.Π.Ε.

88.98.00.00
Ζημιές εις νέον

Χρέωση			**Πίστωση**
Καθαρή ζημιά χρήσης	10.000,00		
Φόρος εισοδήματος	5.200,00		
		Ζημιές εις νέον	**15.200,00**
Σύνολο	**15.200,00**	**Σύνολο**	**15.200,00**

Κατά συνέπεια, σύμφωνα πάντα με τα ανωτέρω, **δεν προκύπτουν διανεμόμενα κέρδη**.

Προσοχή : Σύμφωνα με τον Πίνακα Ι' του εντύπου Ε5 υπάρχουν «*κέρδη*» τα οποία κατανέμονται σύμφωνα με τα ποσοστά συμμετοχής των εταίρων. Ειδικότερα στον πίνακα αυτό προκύπτει κατανομή κερδών στους εταίρους διότι η συμπλήρωσή του, κατά την ηλεκτρονική υποβολή των δηλώσεων, ακολουθεί την ίδια φιλοσοφία που ακολουθείται στα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 τα οποία τηρούν απλογραφικά βιβλία, ήτοι **κατανέμει** και **θεωρεί** ως «*καθαρό ποσό εταίρων/μελών*» το ποσό που απομένει αν από τα φορολογητέα κέρδη αφαιρεθεί ο φόρος εισοδήματος, κατά συνέπεια εγκυμονείται ο κίνδυνος να απαιτηθεί προς καταβολή φόρος με συντελεστή 10% σε **ανύπαρκτα** διανεμόμενα κέρδη.

Εταίρος	**%**	**Φορολογητέα κέρδη**	**Φόρος εισοδήματος**	**Καθαρό ποσό ***
Α'	50%	10.000,00	2.600,00	7.400,00
Β'	50%	10.000,00	2.600,00	7.400,00
Σύνολο	**100%**	**20.000,00**	**5.200,00**	**14.800,00**

***** *Αν το Υπουργείο Οικονομικών δεν δώσει σύντομα τις απαραίτητες διευκρινίσεις η εταιρεία του παραδείγματος θα κληθεί αφενός να «παρακρατήσει» και να αποδώσει φόρο εισοδήματος με συντελεστή 10% για «διανεμόμενα» κέρδη τα οποία δεν υπάρχουν και αφετέρου να καταχωρήσει στα βιβλία της ως δαπάνη το ποσό του φόρου 1.480,00 ευρώ (14.800,00 χ 10%), δαπάνη η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 είναι μη εκπιπτόμενη επιχειρηματική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα.*

4. Έκδοση πιστωτικού τιμολογίου από τους παραγωγούς ηλεκτρικής ενέργειας

Σύμφωνα με τις διατάξεις της υποπαραγράφου ΙΓ.3 του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014, οι παραγωγοί ηλεκτρικής ενέργειας ΑΠΕ και ΣΗΘΥΑ, υποχρεούνται να πραγματοποιήσουν έκπτωση της τιμής ηλεκτρικής ενέργειας που πωλήθηκε κατά το έτος 2013, σύμφωνα με τα ποσοστά που προβλέπονται από τις ίδιες διατάξεις. Για το σκοπό αυτό οι ανωτέρω διατάξεις προβλέπουν υποχρέωση έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου εντός 2 μηνών από την έναρξη ισχύος αυτών. Επισημαίνεται ότι, ο Ν. 4254/2014 δημοσιεύθηκε στο Φ.Ε.Κ. στις 7.4.2014.

Copyright © 2014, Γιώργος Α. Κορομηλάς – Tax Advisors Ε.Π.Ε.

Για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων εκδόθηκε η εγκύκλιος **ΠΟΛ. 1130/2014** *«Κοινοποίηση των διατάξεων της υποπαραγράφου ΙΓ.3 του άρθρου πρώτου του Ν. 4254/2014 σχετικά με την έκδοση πιστωτικού τιμολογίου από τους παραγωγούς ηλεκτρικής ενέργειας*», με την οποία προβλέπονται τα ακόλουθα :

α) Για την έκδοση των εν λόγω πιστωτικών τιμολογίων ισχύουν γενικά όσα προβλέπονται στις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. *2859/2000*) και του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (*Ν. 4093/2012*) με την επιφύλαξη των κάτωθι :

β) Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 ορίζεται ρητά ότι, για την ανωτέρω έκπτωση δεν απαιτείται η εκ των προτέρων ενημέρωση της Δ.Ο.Υ. (*τετράμηνο πριν από την πραγματοποίησή της*), όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης α' της παραγράφου 5 του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. Κατά συνέπεια η έκδοση του πιστωτικού τιμολογίου είναι νόμιμη, χωρίς την εν λόγω ενημέρωση.

γ) Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 ορίζεται ότι, κατά παρέκκλιση των διατάξεων της παραγράφου 15 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ. τα πιστωτικά τιμολόγια που αφορούν εκπτώσεις επί της συνολικής αξίας της πωληθείσας ενέργειας της περιόδου 1.1.2013 έως και 31.12.2013 επιτρέπεται :

αα) Να εκδοθούν σε χρόνο μεταγενέστερο της λήξης της διαχειριστικής περιόδου του εκάστοτε παραγωγού ΑΠΕ και ΣΗΘΥΑ και με ημερομηνία έκδοσης εντός της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, και

ββ) να χρησιμοποιηθούν, ανεξαρτήτως της ημερομηνίας έκδοσης του πιστωτικού τιμολογίου, για τη μείωση των φορολογητέων εσόδων των παραγωγών ΑΠΕ και ΣΗΘΥΑ που αφορούν την περίοδο 1.1.2013 έως και 31.12.2013, σύμφωνα με την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.

δ) Ύστερα από τα παραπάνω, οι παραγωγοί ηλεκτρικής ενέργειας για τους οποίους το δίμηνο 7.4.2014 έως 7.6.2014 βρίσκεται εντός της διαχειριστικής τους περιόδου η εν λόγω έκπτωση θα μειώσει τις εκροές της χρήσης αυτής. Σε κάθε άλλη περίπτωση οι παραγωγοί έχουν την δυνατότητα ή να συμπεριλάβουν το εν λόγω πιστωτικό μειώνοντας τις εκροές στη χρήση στην οποία εκδόθηκε ή να το συμπεριλάβουν στην προηγούμενη χρήση υποβάλλοντας τις απαραίτητες τροποποιητικές δηλώσεις.

Copyright © 2014, Γιώργος Α. Κορομηλάς – Tax Advisors Ε.Π.Ε.