

Αθήνα 23/10/2013

ΕΝΗΜΕΡΩΤΙΚΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ**ΘΕΜΑ: Τρόπος Φορολογίας Κοινοπραξιών και Μελών τους**

Με το παρόν επιχειρείται μία αποσαφήνιση του φορολογικού τοπίου που αφορά τις Κοινοπραξίες Τεχνικών Έργων (ΟΕ,ΕΕ, κλπ.), μετά τις νέες φορολογικές διατάξεις που ισχύουν από τις διαχειριστικές χρήσεις που ξεκινούν από 1/1/2013 και μετά.

Α) Κατηγορία Τήρησης βιβλίων.

Όπως θα δούμε παρακάτω, κρίσιμο **πλέον** στοιχείο για την φορολογία των Κοινοπραξιών είναι η κατηγορία βιβλίων που τηρεί (απλογραφικά ή διπλογραφικά), σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΑΣ (Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών-Ν.4093/12-11-2012, υποπαράγραφος Ε1, παραγράφου Ε).

Σύμφωνα με τις παραγράφους 2-6, του άρθρου 4, του ΚΦΑΣ, η κατηγορία των βιβλίων που **υποχρεωτικά** τηρεί η κάθε κοινοπραξία εξαρτάται αποκλειστικά και μόνον από τα ακαθάριστα έσοδα που πραγματοποίησε την προηγούμενη χρήση.

Όλες οι ειδικές διατάξεις που προέβλεπαν περιπτώσεις, που στα μέλη των κοινοπραξιών, μετείχαν ΑΕ, ΕΠΕ, Κοινοπραξίες κλπ, έπαψαν να ισχύουν. **Αποκλειστικό και μόνο κριτήριο είναι πλέον τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης χρήσης.**

Έτσι για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και 1.500.000 ευρώ τηρούνται Απλογραφικά Βιβλία και άνω των 1.500.000 ευρώ τηρούνται Διπλογραφικά Βιβλία.

Επισημαίνεται ότι τα παραπάνω αναφέρονται στα κατ'ελάχιστον υποχρεωτικά, δηλαδή σύμφωνα και με την παράγραφο 6, του άρθρου 4, **δεν απαγορεύεται η προαιρετική τήρηση βιβλίων ανώτερης κατηγορίας (διπλογραφικά).**

Β) Τρόπος φορολογίας κοινοπραξιών κλπ.

Σύμφωνα με το άρθρο 10, του Ν.2238/94, όπως ισχύει σήμερα, τα φορολογητέα κέρδη που έχουν οι υπόχρεοι της παραγράφου 4 του άρθρου 2, του Ν.2238/94, δηλαδή ομόρρυθμες εταιρείες (Ο.Ε.), ετερόρρυθμες εταιρείες (Ε.Ε.), κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς, **καθώς και κοινοπραξίες**, φορολογούνται, με την ακόλουθη κλίμακα:

Κλιμάκιο εισοδήματος	Φορολογικός συντελεστής	Φόρος κλιμακίου	Σύνολο	
(ευρώ)	%	(ευρώ)	Εισοδήματος	Φόρου
			(ευρώ)	(ευρώ)
50.000	26%	13.000	50.000	13.000
Υπερβάλλον	33%			

Όταν οι παραπάνω υπόχρεοι τηρούν διπλογραφικά βιβλία το συνολικό καθαρό εισόδημά τους υποβάλλεται σε φόρο με συντελεστή είκοσι έξι τοις εκατό (26%).

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.2238/94.

Δηλαδή, στα κέρδη που διανέμουν, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%). **Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα.**

Για την απόδοση του φόρου εφαρμόζονται αναλογικά οι διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 6 του άρθρου 54 του Ν.2238/94.

Όταν προβαίνουν σε διανομή κερδών και στα έσοδά τους περιλαμβάνονται έσοδα από τη συμμετοχή τους σε Α.Ε., Ε.Π.Ε, Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρείες και σε ομόρρυθμες εταιρείες (Ο.Ε.), ετερόρρυθμες εταιρείες (Ε.Ε.), κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς καθώς και σε κοινοπραξίες, **που τηρούν διπλογραφικά βιβλία**, για τα οποία έχει παρακρατηθεί φόρος, από το φόρο που υποχρεούται να αποδώσουν με τη δήλωση που προβλέπεται στην περίπτωση αυτή, αφαιρείται το μέρος του φόρου που έχει ήδη παρακρατηθεί σε βάρος τους και αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη τα οποία προέρχονται από τις συμμετοχές τους αυτές.

Επίσης για τους υπόχρεους αυτούς εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 98 και επόμενα του Ν.2238/94.

Με την επιβολή αυτού του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, επί των κερδών αυτών, των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτούς τους υπόχρεους.

Αν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%). Το ποσό του συμπληρωματικού φόρου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό εισόδημα του υπόχρεου, σύμφωνα με την παραπάνω κλίμακα.

Από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου εκπίπτουν:

α) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 52, 54, 55 και 58 του Ν.2238/94, στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο με βάση αυτό το άρθρο.

β) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φόρο. Ο φόρος αυτός σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

Όταν το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί, τούτο συμψηφίζεται στο τυχόν υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση.

Για την εξεύρεση του συνολικού καθαρού φορολογητέου εισοδήματος των υπόχρεων της παρ. 4 του άρθρου 2, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των παραγράφων 3, 4 και 7 του άρθρου 4. (Συμψηφισμοί ζημιών, εκχώρηση μισθωμάτων κλπ.)

Γ) Τρόπος φορολογίας μελών των Κοινοπραξιών

Όπως προκύπτει από τα ανωτέρω με την φορολόγηση των κερδών των κοινοπραξιών κλπ υπόχρεων της παραγράφου 4 του άρθρου 2, **εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των μελών τους.**

Δηλαδή τα μέλη, σε κάθε περίπτωση, δεν περιλαμβάνουν στα δικά τους φορολογητέα κέρδη, την αναλογία τους από τα παραπάνω κέρδη.

Όμως αν οι κοινοπραξίες κλπ. υπόχρεοι της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Ν.2238/94, **τηρούν διπλογραφικά βιβλία (είτε υποχρεωτικά, είτε προαιρετικά)** και προβαίνουν σε διανομή κερδών (θεωρούμε ότι άμεσα ή έμμεσα έχει γίνει πρόβλεψη περί διανομής κερδών στο καταστατικό τους) τότε προβαίνουν σε παρακράτηση 10% επί των διανεμομένων κερδών.

Εάν τα μέλη των κοινοπραξιών κλπ. υπόχρεων της παραγράφου 4 του άρθρου 2, είναι φυσικά πρόσωπα, με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση.

Εάν τα μέλη των κοινοπραξιών κλπ. υπόχρεων της παραγράφου 4 του άρθρου 2, είναι κοινοπραξίες ή λοιποί υπόχρεοι της παραγράφου 4 του άρθρου 2, που τηρούν υποχρεωτικά απλογραφικά βιβλία, με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση.

Εάν τα μέλη των κοινοπραξιών κλπ. υπόχρεων της παραγράφου 4 του άρθρου 2, είναι Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρείες, Κοινοπραξίες ή λοιποί υπόχρεοι της παραγράφου 4 του άρθρου 2, που **τηρούν διπλογραφικά βιβλία (είτε υποχρεωτικά, είτε προαιρετικά)** και προβαίνουν σε διανομή κερδών, τότε προβαίνουν σε παρακράτηση 10% επί των διανεμομένων κερδών.

Από τον φόρο αυτό που θα πρέπει να αποδώσουν στην οικεία Δ.Ο.Υ. αφαιρούν τον φόρο που τους έχει παρακρατηθεί στην αναλογία της διανομής των κερδών που προέρχεται από κέρδη στα οποία έχει γίνει παρακράτηση 10% στην πηγή τους.

Δ. Παραδείγματα

1. Κοινοπραξία Νικόλαος Βήτας – Γεώργιος Δέλτας

Νικόλαος Βήτας, φυσικό πρόσωπο, 50%

Γεώργιος Δέλτας, φυσικό πρόσωπο, 50%

Ακαθάριστα έσοδα προηγούμενης χρήσης: 1.000.000 €

Κατηγορία βιβλίων: Απλογραφικά (υποχρεωτικά)

Φορολογητέα Κέρδη τρέχουσας χρήσης 40.000 €

Φόρος Κερδών: $40.000 \times 26\% = 10.400 \text{ €}$

Διανομή κερδών 29.600 €

Παρακρατηθείς Φόρος στα διανεμόμενα κέρδη: 0

Ο Νικόλαος Βήτας, φυσικό πρόσωπο, περιλαμβάνει στην δήλωσή του καθαρά κέρδη από συμμετοχή $(40.000-10.400) \times 50\% = 14.800 \text{ €}$ για επιβολή εισφοράς αλληλεγγύης και κάλυψη τεκμηρίου.

Ο Γεώργιος Δέλτας, φυσικό πρόσωπο, περιλαμβάνει στην δήλωσή του καθαρά κέρδη από συμμετοχή $(40.000-10.400) \times 50\% = 14.800 \text{ €}$ για επιβολή εισφοράς αλληλεγγύης και κάλυψη τεκμηρίου.

2. Κοινοπραξία Νικόλαος Βήτας – Γεώργιος Δέλτας

Νικόλαος Βήτας, φυσικό πρόσωπο, 50%

Γεώργιος Δέλτας, φυσικό πρόσωπο, 50%

Ακαθάριστα έσοδα προηγούμενης χρήσης: 1.000.000 €

Κατηγορία βιβλίων: Απλογραφικά (υποχρεωτικά)

Φορολογητέα Κέρδη τρέχουσας χρήσης 60.000 €

Φόρος Κερδών: $50.000 \times 26\% = 10.400 \text{ €}$

$10.000 \times 33\% = 3.300 \text{ €}$

Συνολικά 13.700 €

Διανομή κερδών 46.300 €

Παρακρατηθείς Φόρος στα διανεμόμενα κέρδη: 0

Ο Νικόλαος Βήτας, φυσικό πρόσωπο, περιλαμβάνει στην δήλωσή του καθαρά κέρδη από συμμετοχή $(60.000-13.700) \times 50\% = 23.150 \text{ €}$ για επιβολή εισφοράς αλληλεγγύης και κάλυψη τεκμηρίου.

Ο Γεώργιος Δέλτας, φυσικό πρόσωπο, περιλαμβάνει στην δήλωσή του καθαρά κέρδη από συμμετοχή $(60.000-13.700) \times 50\% = 23.150 \text{ €}$ για επιβολή εισφοράς αλληλεγγύης και κάλυψη τεκμηρίου.

3. Κοινοπραξία Νικόλαος Βήτας – Γεώργιος Δέλτας

Νικόλαος Βήτας, φυσικό πρόσωπο, 50%

Γεώργιος Δέλτας, φυσικό πρόσωπο, 50%

Ακαθάριστα έσοδα προηγούμενης χρήσης: 1.000.000 €

Κατηγορία βιβλίων: Διπλογραφικά (προαιρετικά)

Φορολογητέα Κέρδη τρέχουσας χρήσης 60.000 €

Φόρος Κερδών: $60.000 \times 26\% = 15.600 \text{ €}$

Διανομή κερδών 44.400 €

Παρακρατηθείς Φόρος στα διανεμόμενα κέρδη: $44.400 \times 10\% = 4.440 \text{ €}$.

Ο Νικόλαος Βήτας, φυσικό πρόσωπο, περιλαμβάνει στην δήλωσή του καθαρά κέρδη από συμμετοχή $(60.000-15.600-4.440) \times 50\% = 19.980 \text{ €}$ για επιβολή εισφοράς αλληλεγγύης και κάλυψη τεκμηρίου.

Ο Γεώργιος Δέλτας, φυσικό πρόσωπο, περιλαμβάνει στην δήλωσή του καθαρά κέρδη από συμμετοχή $(60.000-15.600-4.440) \times 50\% = 19.980 \text{ €}$ για επιβολή εισφοράς αλληλεγγύης και κάλυψη τεκμηρίου.

4. Κοινοπραξία Νικόλαος Βήτας – Γεώργιος Δέλτας

Νικόλαος Βήτας, φυσικό πρόσωπο, 50%

Γεώργιος Δέλτας, φυσικό πρόσωπο, 50%

Ακαθάριστα έσοδα προηγούμενης χρήσης: 1.000.000 €

Κατηγορία βιβλίων: Διπλογραφικά (προαιρετικά)

Φορολογητέα Κέρδη τρέχουσας χρήσης 60.000 €

Φόρος Κερδών: $60.000 \times 26\% = 15.600 \text{ €}$

Διανομή κερδών 30.000 €

Αποθεματικά : 14.400 €

Παρακρατηθείς Φόρος στα διανεμόμενα κέρδη: $30.000 \times 10\% = 3.000 \text{ €}$.

Ο Νικόλαος Βήτας, φυσικό πρόσωπο, περιλαμβάνει στην δήλωσή του καθαρά κέρδη από συμμετοχή $(30.000 - (30.000 \times 26\%) - 3.000) \times 50\% = 9.600 \text{ €}$ για επιβολή εισφοράς αλληλεγγύης και κάλυψη τεκμηρίου.

Ο Γεώργιος Δέλτας, φυσικό πρόσωπο, περιλαμβάνει στην δήλωσή του καθαρά κέρδη από συμμετοχή $(30.000 - (30.000 \times 26\%) - 3.000) \times 50\% = 9.600 \text{ €}$ για επιβολή εισφοράς αλληλεγγύης και κάλυψη τεκμηρίου.

5. Κοινοπραξία Νικόλαος Βήτας – ΔΕΛΤΑ ΑΤΕ

Νικόλαος Βήτας, φυσικό πρόσωπο, 50%

ΔΕΛΤΑ ΑΤΕ, Ανώνυμη Εταιρεία, 50%

Ακαθάριστα έσοδα προηγούμενης χρήσης: 1.000.000 €

Κατηγορία βιβλίων: Διπλογραφικά (προαιρετικά)

Φορολογητέα Κέρδη τρέχουσας χρήσης 60.000 €

Φόρος Κερδών: $60.000 \times 26\% = 15.600 \text{ €}$

Διανομή κερδών 44.400 €

Παρακρατηθείς Φόρος στα διανεμόμενα κέρδη: $44.400 \times 10\% = 4.440 \text{ €}$.

Ο Νικόλαος Βήτας, φυσικό πρόσωπο, περιλαμβάνει στην δήλωσή του καθαρά κέρδη από συμμετοχή $(60.000 - 15.600 - 4.440) \times 50\% = 19.980 \text{ €}$ για επιβολή εισφοράς αλληλεγγύης και κάλυψη τεκμηρίου.

Η ΔΕΛΤΑ ΑΤΕ, Ανώνυμη Εταιρεία, περιλαμβάνει στα Έσοδα από Συμμετοχές των λογιστικών της βιβλίων, το μικτό ποσό από την διανομή που της αναλογεί $44.400 \times 50\% = 22.200 \text{ €}$. Επίσης περιλαμβάνει στους Παρακρατηθέντες Φόρους των λογιστικών της βιβλίων την παρακράτηση φόρου που της έχει γίνει $22.200 \times 10\% = 2.200 \text{ €}$.

Έστω ότι η Α.Ε. έχει δικά της φορολογητέα κέρδη 40.000 € και έχει εξαντλήσει την υποχρέωσή της σχηματισμού τακτικού αποθεματικού.

α) Επομένως τα αποτελέσματα χρήσης της θα είναι συνοπτικά ως εξής:

Κέρδη εκμετάλλευσης	40.000
Εσοδα από συμμετοχές	22.200

Αποτελέσματα Χρήσης	62.200

β) Τα φορολογητέα της κέρδη θα προκύπτουν συνοπτικά ως εξής:

Αποτελέσματα Χρήσης	62.200
Μείον φορολογηθέντα	-22.200

Φορολογητέα Κέρδη	40.000

γ) Φόρος Εισοδήματος $40.000 \times 26\% = 10.400$

δ) Τα κέρδη της μετά την φορολογία θα προκύπτουν συνοπτικά ως εξής:

Αποτελέσματα Χρήσης	62.200
Μείον Φόρος εισοδήματος	-10.400

Κέρδη Μετά την φορολογία	51.800

ε) Έστω ότι η ΑΕ αποφασίζει να προβεί σε διανομή μερίσματος του 35% αυτών, τότε:

Διανομή Κερδών $51.800 \times 35\% =$	18.130
Παρακράτηση Φόρου $18.130 \times 10\% =$	-1.813

Καθαρό Μέρισμα	16.317

στ) Η Απόδοση του παρακρατηθέντος φόρου στην ΔΟΥ έχει συνοπτικά ως εξής:

Αναλογία των διανεμομένων από την συμμετοχή	
$18.130 \times 22.200 / 62.200 =$	6.470,84
Φόρος προς Συμψηφισμό $6.470,84 \times 10\% =$	647,08

Παρακρατηθείς φόρος μερισμάτων	1.813,00
Μείον φόρος προς συμψηφισμό	-647,08

Φόρος προς απόδοση στη Δ.Ο.Υ.	1.165,92

ζ) Η διάθεση των κερδών της Α.Ε. θα έχει συνοπτικά ως εξής:

Διανομή Μερίσματος	18.130
Υπόλοιπο εις νέον ή Έκτακτα Αποθεματικά	33.670

Σύνολο	51.800

η) Στους Παρακρατηθέντες Φόρους στα λογιστικά βιβλία της εταιρείας θα παραμένουν φόροι για συμψηφισμό σε περίπτωση μελλοντικής διανομής των εκτάκτων αποθεματικών $2.200 - 647,08 = 1.552,92$

6. Κοινοπραξία Νικόλαος Βήτας – ΔΕΛΤΑ ΑΤΕ

Νικόλαος Βήτας, φυσικό πρόσωπο, 50%

ΔΕΛΤΑ ΑΤΕ, Ανώνυμη Εταιρεία, 50%

Ακαθάριστα έσοδα προηγούμενης χρήσης: 1.000.000 €

Κατηγορία βιβλίων: Απλογραφικά (υποχρεωτικά)

Φορολογητέα Κέρδη τρέχουσας χρήσης 40.000 €

Φόρος Κερδών: $40.000 \times 26\% = 10.400$ €

Διανομή κερδών 29.600 €

Παρακρατηθείς Φόρος στα διανεμόμενα κέρδη: 0

Ο Νικόλαος Βήτας, φυσικό πρόσωπο, περιλαμβάνει στην δήλωσή του καθαρά κέρδη από συμμετοχή $(40.000 - 10.400) \times 50\% = 14.800$ € για επιβολή εισφοράς αλληλεγγύης και κάλυψη τεκμηρίου.

Η ΔΕΛΤΑ ΑΤΕ, Ανώνυμη Εταιρεία, περιλαμβάνει στα Έσοδα από Συμμετοχές των λογιστικών της βιβλίων, το ποσό από την διανομή που της αναλογεί $(40.000 - 10.400) \times 50\% = 14.800$ €

Έστω ότι η Α.Ε. έχει δικά της φορολογητέα κέρδη 40.000 € και έχει εξαντλήσει την υποχρέωσή της σχηματισμού τακτικού αποθεματικού.

α) Επομένως τα αποτελέσματα χρήσης της θα είναι συνοπτικά ως εξής:

Κέρδη εκμετάλλευσης	40.000
Έσοδα από συμμετοχές	14.800

Αποτελέσματα Χρήσης	54.800

β) Τα φορολογητέα της κέρδη θα προκύπτουν συνοπτικά ως εξής:

Αποτελέσματα Χρήσης	54.800
Μείον φορολογηθέντα	-14.800

Φορολογητέα Κέρδη	40.000

γ) Φόρος Εισοδήματος $40.000 \times 26\% =$ 10.400

δ) Τα κέρδη της μετά την φορολογία θα προκύπτουν συνοπτικά ως εξής:

Αποτελέσματα Χρήσης	54.800
Μείον Φόρος εισοδήματος	-10.400

Κέρδη Μετά την φορολογία	44.400

ε) Έστω ότι η ΑΕ αποφασίζει να προβεί σε διανομή μερίσματος του 35% αυτών, τότε:

Διανομή Κερδών $44.400 \times 35\% =$	15.540
Παρακράτηση Φόρου $15.540 \times 10\% =$	-1.554

Καθαρό Μέρισμα	13.986

στ) Η Απόδοση του παρακρατηθέντος φόρου στην ΔΟΥ έχει συνοπτικά ως εξής:

Παρακρατηθείς φόρος μερισμάτων	1.554
Φόρος προς απόδοση στη Δ.Ο.Υ.	1.554

ζ) Η διάθεση των κερδών της Α.Ε. θα έχει συνοπτικά ως εξής:

Διανομή Μερίσματος	15.540
Υπόλοιπο εις νέον ή Έκτακτα Αποθεματικά	28.860

Σύνολο	44.400

Με εκτίμηση

Σταύρος Γιαννίρης