



**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ**  
**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**  
**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**

**\*ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ\***

**ΘΕΜΑ:**

**«ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ  
ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ  
ΚΑΙ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ»**

**ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ: ΑΘΟΥΣΑΚΗ ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ**  
**Α.Μ.: 8182**

**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΚΟΣ ΜΠΑΣΤΑΚΗΣ ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ**

**ΗΡΑΚΛΕΙΟ 2011**

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

**ΣΥΝΟΨΗ**

**ΠΡΟΛΟΓΟΣ**

### *ΜΕΡΟΣ Α΄: ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ*

#### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ**

- 1.1 Η Έννοια των Φόρων
- 1.2 Οι Σκοποί της Φορολογίας
- 1.3 Η Διάκριση των Φόρων
- 1.4 Οι Γενικές Αρχές της Φορολογίας

#### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΜΟΡΦΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

- 2.1 Ορισμός της Επιχείρησης
- 2.2 Οι διακρίσεις των επιχειρήσεων
- 2.3 Νομική Μορφή Ιδιωτικών Επιχειρήσεων

### *ΜΕΡΟΣ Β΄: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ*

#### *ΠΡΟΤΥΠΑ*

#### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ**

- 3.1 Ο Νόμος 2238/1994
- 3.2 Ο Χρόνος Επιβολής του Φόρου
- 3.3 Φορολογία Εισοδήματος από Εμπορικές Επιχειρήσεις

#### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΑΥΤΟΤΕΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ**

- 4.1 Αυτοτελής Φορολόγηση Εισοδήματος από Ακίνητα
- 4.2 Αυτοτελής Φορολόγηση Εισοδήματος από Κινητές Αξίες
- 4.3 Αυτοτελής Φορολόγηση Εισοδήματος από Επιχειρήσεις ή Επαγγέλματα
- 4.4 Κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α.
- 4.5 Φορολογία μερισμάτων και λοιπών εισοδημάτων

#### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΕΣΟΔΑ**

- 5.1 Μερίσματα ή Κέρδη από Συμμετοχή σε Άλλες Εταιρίες
- 5.2 Τα Αποθεματικά Γενικά
- 5.3 Τρόπος Σχηματισμού Αποθεματικών
- 5.4 Διάλυση ή Κεφαλαιοποίηση των Αποθεματικών
- 5.5 Εξαιρέσεις από τη Φορολογία Αποθεματικών
- 5.6 Δαπάνες που αναλογούν σε Αφορολόγητα Έσοδα ή Φορολογούμενα κατ' ειδικό τρόπο

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ**

6.1 Ακαθάριστο και Καθαρό Εισόδημα

6.2 Εκπιπόμενες Δαπάνες

6.2.1 Τα γενικά έξοδα διαχείρισης

6.2.2 Δαπάνες συντήρησης και επισκευής

6.2.3 Η αξία των εμπορευσίμων αγαθών και των πρώτων υλών

6.2.4 Τόκοι δανείων ή πιστώσεων

6.2.5 Φόροι - Τέλη - Δικαιώματα

6.2.6 Αποσβέσεις

6.2.6.1 Γενικά Στοιχεία

6.2.6.2 Το Προεδρικό Διάταγμα 299/2003

6.2.6.3 Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων

6.2.7 Προβλέψεις

6.2.7.1 Έννοια των προβλέψεων

6.2.7.2 Λογιστικός χειρισμός των προβλέψεων

6.2.7.2.1 Σχηματισμός και επαύξηση των προβλέψεων

6.2.7.2.2 Χρησιμοποίηση των προβλέψεων

6.2.7.2.3 Χειρισμός αχρησιμοποίητων προβλέψεων

6.2.7.3 Φορολογικά αναγνωριζόμενες προβλέψεις

6.2.7.3.1 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις

6.2.7.3.1.1 Σχηματισμός-Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων βάσει του Ν. 3091/2002

6.2.7.3.1.2 Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων βάσει του Ν. 3296/2004

6.2.7.3.2 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού, λόγω εξόδου από την υπηρεσία

6.2.7.3.2.1 Αποζημιώσεις σύμφωνα με την εργατική νομοθεσία

6.2.7.3.2.2 Η γνωμοδότησή 205/1988 της Ολομέλειας των Νομικών Συμβούλων Διοικήσεως

6.2.7.3.2.3 Λογιστική απεικόνιση της προβλέψεως

6.2.7.3.2.4 Η φορολογική νομοθεσία

6.2.8 Η ζημία που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου

6.2.9 Δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά

6.2.10 Λοιπές Δαπάνες Λογιστικές Διαφορές και Φορολογική Αναμόρφωση Κερδών

6.3 Μεταφορά Ζημίας

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7: ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

- 7.1 Συντελεστές Φορολογίας Α.Ε.
- 7.2 Συμπληρωματικός Φόρος
- 7.3 Έκπτωση από τον Φόρο
- 7.4 Η Δήλωση του Φόρου Εισοδήματος
- 7.5 Καταβολή και Προκαταβολή του Φόρου
- 7.6 Η Ευθύνη των διοικούντων

### ***ΜΕΡΟΣ Γ΄: ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ***

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8: ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

- 8.1 Η ανάγκη για εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων
- 8.2 Η Ιστορική Εξέλιξη

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9: ΤΟ Δ.Λ.Π. 12 - ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

- 9.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις
- 9.2 Χρήσιμες Έννοιες και Βασικές Αρχές
- 9.3 Η Τρέχουσα Φορολογία
- 9.4 Ο ρόλος της Αναβαλλόμενης Φορολογίας
- 9.5 Μεθοδολογία Φορολογικής Αναβαλλόμενης Υποχρέωσης
- 9.6 Μεθοδολογία Φορολογικής Αναβαλλόμενης Απαίτησης
- 9.7 Κανόνες Αναβαλλόμενης Φορολογικής Υποχρέωσης
- 9.8 Κανόνες Αναβαλλόμενης Φορολογικής Απαίτησης
- 9.9 Προϋποθέσεις Αναγνώρισης Φορολογικής Απαίτησης
- 9.10 Αχρησιμοποίητες Φορολογικές Ζημίες
- 9.11 Αναπροσαρμογή Αξίας Στοιχείων του Ενεργητικού
- 9.12 Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων
- 9.13 Η Ειδική Περίπτωση της Υπεραξίας
- 9.14 Επενδύσεις σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες
- 9.15 Επίδραση των Φορολογικών Συντελεστών

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10: ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ**

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11: ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΦΟΡΩΝ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ**

- 11.1 Οι Φόροι στον Ισολογισμό
- 11.2 Οι Φόροι στα Αποτελέσματα
- 11.3 Το Δικαίωμα Συμψηφισμού
- 11.4 Γνωστοποιήσεις σχετικές με Φόρους Έξοδα (ή Έσοδα)
- 11.5 Γνωστοποιήσεις σχετικές με τη σχέση Λογιστικού-Φορολογητέου Αποτελέσματος

## **ΜΕΡΟΣ Δ΄: ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΔΥΟ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΕΩΝ**

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12: ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΔΙΑΦΟΡΕΣ**

12.1 Τα Ε.Λ.Π. και η Φορολογική Νομοθεσία

12.2 Το κρίσιμο σημείο της αντιπαράθεσης

12.3 Η Βασικότερη Διαφορά

12.4 Επιμέρους Διαφορές

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 13: ΕΠΙΛΟΓΟΣ**

### **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

Συγγράμματα

Αρθρογραφία

Ηλεκτρονικές Πηγές

## ΣΥΝΟΨΗ

Στην παρούσα εργασία γίνεται μία προσπάθεια να αναλυθούν οι δύο υπάρχουσες προσεγγίσεις για την φορολογία εισοδήματος των Ανωνύμων Εταιριών. Αυτή που παραδοσιακά προβλέπουν τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και αυτή που εισάγουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Στο πλαίσιο των Ε.Λ.Π., γίνεται μία ευρύτερη ανάλυση του προσδιορισμού του λογιστικού αποτελέσματος και της εξαγωγής του φορολογητέου εισοδήματος, μέσα από την αναμόρφωση των κερδών. Στο πλαίσιο των Δ.Λ.Π., γίνεται μία ανάλυση των γενικών αρχών που προβλέπει το Δ.Λ.Π. 12 και δίνονται αντιπροσωπευτικά παραδείγματα, για να γίνει κατανοητή η εφαρμογή τους.

Πέρα από την παράθεση των δύο προσεγγίσεων γίνεται και μία σύγκριση. Στόχος της εργασίας είναι διαμέσου της σύγκρισης αυτής, να εξαχθούν πολύτιμα συμπεράσματα, να αποσαφηνιστούν θέματα που αφορούν την απόκλιση των δύο προσεγγίσεων και να εντοπιστούν οι κυριότερες διαφορές τους, στην γενικότερη αντίληψη και στην πρακτική εφαρμογή τους.

**Η εργασία είναι χωρισμένη σε τέσσερα μέρη και δεκατέσσερα κεφάλαια.** Κάθε κεφάλαιο χωρίζεται σε ενότητες και κάθε ενότητα σε επιμέρους υποενότητες, όπως αυτά εμφανίζονται στον πίνακα περιεχομένων. Επίσης, για την καλύτερη κατανόηση του θέματος παρατίθενται οκτώ παραδείγματα, έντεκα πίνακες και είκοσι επτά υποσημειώσεις, που ακολουθούν αυτόνομη αρίθμηση.

Η εργασία ξεκινά με τη σύνοψη, όπου παρατίθεται ο στόχος και το αντικείμενο της εργασίας και περιγράφεται η δομή της. Έπεται παρατίθεται ο πρόλογος, σε μία προσπάθεια να γίνει πιο ομαλή η εισαγωγή, στο θέμα που πρόκειται να αναλυθεί στη συνέχεια.

Ακολουθεί το **Μέρος Α'** της εργασίας, που περιλαμβάνει εισαγωγικές έννοιες και αποτελείται από το πρώτο και το δεύτερο κεφάλαιο. Στο **πρώτο κεφάλαιο** δίνονται οι ορισμοί, οι στόχοι, οι διακρίσεις και οι αρχές της φορολογίας και στο **δεύτερο** ο ορισμός, οι διακρίσεις, οι νομικές μορφές και τα χαρακτηριστικά των επιχειρήσεων. Η παράθεση βασικών στοιχείων για τη φορολογία και τις επιχειρήσεις, κρίνεται απαραίτητη για τη περαιτέρω ανάπτυξη του θέματος.

Στο **Μέρος Β'** της εργασίας αναλύεται η φορολογία εισοδήματος με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Το μέρος αυτό περιλαμβάνει πέντε κεφάλαια, από το τρίτο έως και το έβδομο κεφάλαιο της εργασίας.

Το **τρίτο κεφάλαιο**, περιέχει εισαγωγικές παρατηρήσεις και διευκρινήσεις για τον Νόμο 2238/94, που πρόκειται να αναλυθεί, για τον χρόνο που επιβάλλονται οι φόροι, καθώς και για τη φορολογία εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις (πηγή Δ), η οποία και αφορά τις Α.Ε. που εξετάζουμε.

Το **τέταρτο κεφάλαιο** αφιερώνεται στις εξαιρέσεις από την αρχή του ενιαίου της φορολογίας. Περιλαμβάνει τις περιπτώσεις της αυτοτελούς φορολόγησης, από ακίνητα, κινητές αξίες, επιχειρήσεις ή επαγγέλματα. Επίσης περιλαμβάνει τις περιπτώσεις της παρακράτησης φόρου, όπως αυτή των κερδών από πώληση μετοχών εισηγμένων στο χρηματιστήριο, των μερισμάτων, των

αμοιβών μελών Διοικητικού Συμβουλίου, παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων κ.α.

Στο **πέμπτο κεφάλαιο** αναλύεται η περίπτωση των αφορολόγητων εσόδων, δηλαδή όσων η φορολογία αναστέλλεται μέχρι τη διανομή ή την κεφαλαιοποίηση τους. Στην κατεύθυνση αυτή, παρατίθεται η περίπτωση των μερισμάτων ή των κερδών από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες και τα κάθε μορφής «αφορολόγητα αποθεματικά». Τα τελευταία, αναλύονται διεξοδικά ως προς τα είδη τους, τον σχηματισμό και τη διάλυση ή κεφαλαιοποίηση τους. Επίσης, αναφέρονται οι εξαιρέσεις από τον γενικό κανόνα της φορολογίας αποθεματικών.

Το **έκτο κεφάλαιο**, είναι το βασικότερο του δεύτερου μέρους της εργασίας. Αναλύει το λογιστικό αποτέλεσμα και το φορολογητέο εισόδημα, φωτίζοντας παράλληλα τις αποκλίσεις τους. Αυτό επιτυγχάνεται με την παράθεση των φορολογικά εκπιπτόμενων δαπανών, σε μία προσπάθεια να ορισθεί το καθαρό εισόδημα. Στις περιπτώσεις των εκπιπτόμενων δαπανών, που αποκλίνουν από τα όσα ορίζει η λογιστική θεωρία, γίνεται αντιπαραβολή των δύο προσεγγίσεων (π.χ. αποσβέσεις, προβλέψεις, κ.α.). Στη συνέχεια αναπτύσσεται η έννοια των λογιστικών διαφορών, με τη βοήθεια των οποίων γίνεται η τελική αναμόρφωση των κερδών. Το κεφάλαιο κλείνει με τη περίπτωση της μεταφοράς ζημίας σε επόμενες χρήσεις.

Το **έβδομο κεφάλαιο** περιέχει τα πρακτικά θέματα της καταβολής του φόρου, όπως τους ισχύοντες φορολογικούς συντελεστές, τις εκπτώσεις από τον φόρο, τις λεπτομέρειες σχετικά με τη δήλωση, την καταβολή και τη προκαταβολή του φόρου εισοδήματος, καθώς και τις ευθύνες της διοίκησης σχετικά με τις φορολογικές υποχρεώσεις της επιχείρησης.

Στο **Μέρος Γ'** της εργασίας αναλύεται η φορολογία εισοδήματος με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Το μέρος αυτό περιλαμβάνει τέσσερα κεφάλαια, από το όγδοο έως και το ενδέκατο κεφάλαιο της εργασίας.

Το τρίτο μέρος ξεκινάει με ένα εισαγωγικό κεφάλαιο, το **όγδοο κεφάλαιο**, που αναφέρεται στην ανάγκη για την εφαρμογή κοινώς αποδεκτών προτύπων, καθώς και στην εξέλιξη που είχαν από το 1930, μέχρι και τη σημερινή τελική τους μορφή.

Το **ένατο κεφάλαιο** είναι το βασικότερο του τρίτου μέρους γιατί αναλύει το Δ.Λ.Π. 12, με τίτλο «Φόροι Εισοδήματος». Στο κεφάλαιο δίνονται οι απαραίτητοι ορισμοί και αναλύονται οι νέες έννοιες και οι μηχανισμοί της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης και απαίτησης. Στο τέλος παρατίθενται κάποιες ιδιαίτερες περιπτώσεις εφαρμογής της αναβαλλόμενης φορολογίας, όπως οι αχρησιμοποίητες ζημίες, η αναπροσαρμογή της αξίας στοιχείων του ενεργητικού, η ενοποίηση επιχειρήσεων, η υπεραξία και οι επενδύσεις σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες. Η αναγκαιότητα, η μεθοδολογία και οι περιπτώσεις της αναβαλλόμενης φορολογίας συνδυάζονται με παραδείγματα, για καλύτερη αφομοίωση.

Το **κεφάλαιο δέκα** περιλαμβάνει μία συγκεντρωτική εφαρμογή αναβαλλόμενης φορολογίας, σε μία προσπάθεια να δοθεί μία ολοκληρωμένη εικόνα της πρακτικής εφαρμογής του προτύπου 12.

Στο **ενδέκατο κεφάλαιο** αναλύεται η παρουσίαση των φόρων στις οικονομικές καταστάσεις και οι γνωστοποιήσεις, όπως τις επιβάλλουν τα Δ.Λ.Π.

Το **Μέρος Δ'** περιέχει το σημαντικότερο τμήμα της εργασίας. Αποτελείται αποκλειστικά από το **δωδέκατο κεφάλαιο**. Σε αυτό παρατίθενται τα συμπεράσματα που προέκυψαν από τη μελέτη και την έρευνα του θέματος και οι συγκεκριμένες διαφορές που εντοπίστηκαν, ανάμεσα στις δύο εξεταζόμενες προσεγγίσεις.

Η εργασία ολοκληρώνεται με το **δέκατο τρίτο** και **δέκατο τέταρτο κεφάλαιο**, που περιλαμβάνουν τον επίλογο και τη βιβλιογραφία, αντίστοιχα.



## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στο σύγχρονο και ευμετάβλητο οικονομικό σύστημα, νέα θέματα προκύπτουν καθημερινά και προσφέρονται για έρευνα και μελέτη. Παρά το γεγονός αυτό, ένα από τα θέματα που απασχολεί με αμείωτο ενδιαφέρον τις επιχειρήσεις, σε όλα τα χρόνια που μετρά ως σήμερα η παγκόσμια οικονομία, είναι η φορολογία εισοδήματος. Ένα θέμα που παραμένει πάντοτε σύγχρονο και καθοριστικό για τις επιχειρήσεις, καθώς από την φορολογία εξαρτώνται τα καθαρά τους κέρδη, για τις κυβερνήσεις, καθώς μέσω αυτής χρηματοδοτούν το κυβερνητικό τους έργο και για τους πολίτες, καθώς από τη μία το καθαρό ατομικό τους εισόδημα περικόπτεται, ενώ από την άλλη απολαμβάνουν τα απαραίτητα κοινωνικά αγαθά που τους παρέχονται από τη πολιτεία. Στη χώρα μας το θέμα της φορολογίας εισοδήματος συγκεντρώνει το ενδιαφέρον και για ένα ακόμη λόγο. Η πολυνομία, η ταχύτητα μεταβολής των νομοθετημάτων, η έλλειψη κωδικοποίησης και η προχειρότητα των νόμων, καθώς και η ακαμψία και ανεπάρκεια του κρατικού μηχανισμού και των ελεγκτικών-εποπτικών αρχών, δυσχεραίνει το έργο όσων ασχολούνται με το θέμα και τους υποχρεώνει σε συνεχή εγρήγορση και μελέτη. Μία επίσης ιδιαιτερότητα της χώρας μας είναι οι σοβαρές αποκλίσεις που χαρακτηρίζουν την προσέγγιση της λογιστικής θεωρίας και των ρυθμίσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Πιθανόν, ως έναν βαθμό, αυτό να συναντάται και σε άλλες χώρες, όμως στην Ελλάδα φέρει το επιπλέον χαρακτηριστικό της εναρμόνισης της λογιστικής πρακτικής με τις απαιτήσεις της φορολογικής νομοθεσίας, κάτι που λειτουργεί εις βάρος των λογιστικών αρχών και στόχων. Τα τελευταία χρόνια μία καίρια μεταβολή έχει συντελεστεί στο οικονομικό-λογιστικό περιβάλλον των επιχειρήσεων. Από το 2005 και έπειτα η χώρα μας έχει υιοθετήσει, μετά από μία περίοδο αμηχανίας και προβληματισμού, τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.). Προς το παρόν η εφαρμογή τους είναι προαιρετική για όλες τις Α.Ε. και Ε.Π.Ε. και υποχρεωτική μόνο για τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών. Οι ριζικές μεταβολές που επιφέρουν τα Δ.Λ.Π. δε θα μπορούσαν να αφήσουν ανεπηρέαστο το αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος. Το πρότυπο 12, με τίτλο «Φόροι Εισοδήματος», περιλαμβάνει όλες τις ρυθμίσεις που προβλέπουν τα Δ.Λ.Π. επί του θέματος, εισάγοντας πολλές καινοτομίες. Αποτέλεσμα της ελληνικής πραγματικότητας, που περιγράφηκε παραπάνω και των εξελίξεων από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., είναι ότι επικρατεί ένας προβληματισμός και μία σύγχυση. Είναι εν μέρει αδιευκρίνιστο, το ποιες είναι οι διαφορές ανάμεσα στην φορολογία με βάση τα Διεθνή και τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και το πώς οι επιχειρήσεις που εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. θα χειριστούν το θέμα της φορολογίας εισοδήματος και τις τυχόν προσκρούσεις που θα προκύπτουν με τα όσα επιβάλλει η ελληνική φορολογική νομοθεσία. Συνεπώς, είναι επιτακτική η ανάγκη να γίνει μία προσπάθεια για την αποσαφήνιση των θεμάτων που ανακύπτουν και αυτό θα γίνει μόνο μέσα από διεξοδική έρευνα.

## **ΜΕΡΟΣ Α΄: ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ**

# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

## ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

### 1.1 Η Έννοια των Φόρων

Φόρος από την άποψη του οφειλέτη, καλείται η αναγκαστική εισφορά προς το κράτος ή προς νομικό πρόσωπο χωρίς ειδική αντιπαροχή. Κατ' άλλη διατύπωση, φόρος είναι το μονομερές αναγκαστικό μέσο μετάθεσης πόρων απ' τον ιδιωτικό προς το δημόσιο τομέα, οι οποίοι είναι αναγκαίοι για την κάλυψη των δημοσίων βαρών.

Συνεπώς, η φορολογία αποτελεί μία από τις πηγές εσόδων του δημοσίου τομέα, πηγές οι οποίες καλύπτουν τις δημόσιες δαπάνες. Έτσι οι πολίτες υποχρεούνται σε υλική θυσία για τη λειτουργία του κρατικού μηχανισμού και την παροχή δαπανών όπως οι μισθοί των δημοσίων υπαλλήλων, οι δαπάνες για την παιδεία, την υγεία, την εθνική άμυνα κτλ. Η πληρωμή των φόρων δεν αντιστοιχεί σε ειδικό αντάλλαγμα, αλλά σε γενικό που είναι απαραίτητο για την ύπαρξη και ευημερία του πολίτη, ως πρόσωπο εντεταγμένο στο κοινωνικό σύνολο.

Εδώ κρίνουμε σκόπιμο να διακρίνουμε την έννοια του τέλους από αυτή του φόρου. Σε αντίθεση με τους φόρους, στην περίπτωση των τελών η χρηματική καταβολή αποτελεί αντιπαροχή για τον καταβάλλοντα. Έχει δηλαδή χαρακτήρα ανταποδοτικό. Παραδείγματα είναι το τέλος έκδοσης άδειας ανέγερσης οικοδομής, τα τέλη χαρτοσήμου άσκησης επιτηδεύματος, τα τέλη στάθμευσης αυτοκινήτων ή τα ταχυδρομικά τέλη. Ενώ τα τέλη υποδηλώνουν ειδική αντιπαροχή προς εκείνον που τα καταβάλλει, στην περίπτωση των φόρων η αντιπαροχή είναι γενική.

### 1.2 Οι Σκοποί της Φορολογίας

Ο κυριότερος σκοπός τον οποίο εκπληρώνει η φορολογία, είναι ο ταμειακός. Η φορολογία γενικά, αποβλέπει στην εξασφάλιση των απαραίτητων δημοσίων εσόδων, ικανών να καλύψουν τις δημόσιες δαπάνες μαζί με τις λοιπές πηγές εσόδων (επιχειρηματική δραστηριότητα κτλ.)

Εκτός του ταμειακού σκοπού, ανάλογα με τη γενικότερη πολιτική της εκάστοτε κυβέρνησης μιας χώρας, μπορεί η φορολογία να εκπληρώνει κοινωνικούς σκοπούς καθώς αποτελεί μέσο καταπολέμησης της οικονομικής ανισότητας, που διαμορφώνεται ανάμεσα στις διάφορες κοινωνικές τάξεις. Εδώ η φορολογία έχει χαρακτήρα αναδιανεμητικό, έστω και αν δεν συνεπάγεται άμεση αναδιανομή του εισοδήματος. Η άσκηση της κοινωνικής πολιτικής της κάθε κυβέρνησης εκδηλώνεται, υπό την πρακτική της μορφή, και με φορολογικές μεταρρυθμίσεις, με τις οποίες επιδιώκεται η φορολογική ελάφρυνση των οικονομικά ασθενέστερων λαϊκών στρωμάτων, με αντίστοιχη επιβάρυνση των οικονομικά ισχυρότερων.

Τέλος, είναι δυνατόν, με τη φορολογία να εκπληρώνονται και οικονομικοί σκοποί, ιδιαίτερα σε περιόδους γενικών ή μερικών οικονομικών κρίσεων.

Για παράδειγμα σε περίοδο αύξησης των τιμών των πετρελαιοειδών προϊόντων, μπορεί η κυβέρνηση να λάβει απόφαση για μείωση του φόρου που εμπεριέχεται στα προϊόντα αυτά, για να επιτύχει τη συγκράτηση του πληθωρισμού. Επίσης σε περιόδους επενδυτικής ύφεσης, μπορεί η κυβέρνηση να δώσει φορολογικές ελαφρύνσεις σε συγκεκριμένες επενδυτικές δράσεις, δίνοντας περαιτέρω ώθηση στις επενδύσεις. Στη χώρα μας αναπτυξιακοί νόμοι περιείχαν τέτοιες ρυθμίσεις. Ακόμη σε περιόδους εθνικών κρίσεων είναι δυνατόν να επιβληθεί πρόσθετη φορολογία στους πολίτες για να ενισχυθεί η εθνική άμυνα της χώρας.

### 1.3 Η Διάκριση των Φόρων

Οι φόροι μπορεί να επιβάλλονται με βάση διάφορα χαρακτηριστικά των φορολογούμενων. Κάποια ουσιώδη στοιχεία του φόρου είναι το αντικείμενο της φορολογίας, το υποκείμενο της φορολογίας και ο φορολογικός συντελεστής. *Αντικείμενο του φόρου ή φορολογική βάση* είναι το μέγεθος με βάση το οποίο υπολογίζεται το ποσό του φόρου που υποχρεούται να καταβάλλει ο φορολογούμενος. Φορολογική βάση σήμερα αποτελούν κυρίως το εισόδημα, η περιουσία και η δαπάνη των φορολογούμενων. Το πρόσωπο, τα οικονομικά στοιχεία του οποίου χρησιμοποιούνται ως βάση υπολογισμού των φόρων, ονομάζεται *υποκείμενο του φόρου ή φορολογική μονάδα*. Το υποκείμενο του φόρου είναι συνήθως υποχρεωμένο να καταβάλλει και το φόρο, τα δύο αυτά πρόσωπα μπορούν ωστόσο και να μην συμπίπτουν. Υποκείμενα του φόρου αποτελούν τόσο τα φυσικά όσο και τα νομικά πρόσωπα. Το ποσό φόρου, που αντιστοιχεί σε καθεμιά μονάδα φορολογικής βάσης και εκφράζεται ως ποσοστό, λέγεται *φορολογικός συντελεστής*.

Οι φόροι μπορούν να διακριθούν με διάφορα κριτήρια. Η κυριότερη και πιο παραδοσιακή διάκριση είναι σε Άμεσους και Έμμεσους φόρους<sup>1</sup>.

Η διάκριση αυτή βασίζεται είτε στον τρόπο που εισπράττονται (διοικητική άποψη) είτε στη φύση του φορολογικού αντικειμένου (δημοσιονομική άποψη). Σύμφωνα με την πρώτη από τις δύο απόψεις στο φορολογικό μας σύστημα οι *άμεσοι φόροι* είναι ονομαστικοί, δηλαδή αναφέρονται σε ορισμένα πρόσωπα και επιβάλλονται στο παραγόμενο εισόδημα ή τη περιουσία του φορολογούμενου. Τέτοιοι φόροι είναι ο φόρος εισοδήματος ο φόρος κληρονομιών, ο φόρος δωρεών και γονικών παροχών, ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων, ο φόρος ακίνητης περιουσίας κτλ. Κατά την άποψη αυτή και ο γνωστός σε όλους μας Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) είναι άμεσος καθώς βεβαιώνεται και εισπράττεται με την ίδια διαδικασία των άμεσων φόρων δηλαδή με ονομαστικούς καταλόγους.

*Έμμεσοι φόροι* με την άποψη αυτή είναι όσοι επιβάλλονται στο δαπανώμενο εισόδημα και εισπράττονται όχι ονομαστικά, αλλά με την ευκαιρία πραγματοποίησης ορισμένων γεγονότων ή

---

<sup>1</sup> Λογιστική Εταιριών και Φορολογία Εισοδήματος, Καραγιώργος Θεοφάνης, Γεώργιος Γεωργίου, Εκδόσεις Γερμανός, Αθήνα 2003

συναλλαγών. Τέτοιοι φόροι είναι οι δασμοί τα τέλη χαρτοσήμου οι φόροι κατανάλωσης και γενικά όσοι άλλοι εισπράττονται όχι με καταλόγους αλλά με βάση τιμολόγια.

Με τη δημοσιονομική άποψη βασικό στοιχείο για τη διάκριση είναι η δυνατότητα του φορολογούμενου να μετακυλήσει το φόρο τον οποίο – σύμφωνα με το νόμο – όφειλε να πληρώσει ή η φύση του φορολογικού αντικειμένου. Με την άποψη αυτή *άμεσος* είναι ο φόρος που επιβάλλεται σε πρόσωπο που οφείλει να τον καταβάλλει στο δημόσιο και *έμμεσος* είναι ο φόρος που επιβάλλεται πάλι σε πρόσωπο, το οποίο όμως τελικά θα μετακυλήσει το φόρο σε τρίτο πρόσωπο.

Με την άποψη αυτή άμεσοι φόροι στο σύστημά μας είναι ο φόρος εισοδήματος, ο φόρος κληρονομιών, ο φόρος δωρεών και ο φόρος γονικών παροχών, ενώ έμμεσοι φόροι είναι οι δασμοί, οι φόροι κατανάλωσης, ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), καθώς και όσοι άλλοι φόροι μπορούν να επιρριφθούν από τους κατά νόμο υπόχρεους σε τρίτους.

Σύμφωνα με νεότερη άποψη, ωστόσο, η διάκριση των φόρων βασίζεται στη φύση του φορολογικού αντικειμένου, αφού ληφθεί υπόψη και η φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου. Έτσι, σύμφωνα με τη νεότερη αυτή άποψη, *άμεσος φόρος* είναι αυτός που επιβάλλεται στο εισόδημα του φορολογούμενου ή στην περιουσία του, ενώ *έμμεσος φόρος* είναι αυτός που επιβάλλεται στο εισόδημα που δαπάνησε ο φορολογούμενος, δηλαδή στην κατανάλωση, καθώς ο φόρος αυτός μόνο μέσω του ύψους της φορολογητέας ύλης αναδεικνύει, όχι κατά τρόπο άμεσο και απόλυτο, την οικονομική δύναμη του φορολογούμενου.

Οι παραπάνω φόροι εμφανίζουν κατά την επιβολή και την είσπραξη τους, ορισμένα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα. Ειδικότερα οι άμεσοι φόροι πλεονεκτούν έναντι των έμμεσων φόρων γιατί:

- i. Είναι δικαιότεροι, αφού πλήττουν περισσότερο τους πολίτες που έχουν μεγαλύτερη φοροδοτική ικανότητα, σε αντίθεση με του έμμεσους φόρους που επιβάλλονται χωρίς καμία διάκριση σε όλους τους πολίτες.
- ii. Είναι πιο σταθεροί και οι πολίτες γνωρίζουν εκ των προτέρων τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, πράγμα που δε συμβαίνει με τους έμμεσους φόρους.

Οι έμμεσοι φόροι, από την άλλη πλεονεκτούν έναντι των άμεσων διότι:

- i. Είναι άμεσης και εύκολης απόδοσης, αφού επιβάλλονται εύκολα σε όλους τους πολίτες, πράγμα που δεν συμβαίνει με τους άμεσους φόρους.
- ii. Έχουν μικρότερο κόστος βεβαίωσης και εισπράττονται ευκολότερα, σε αντίθεση με τους άμεσους φόρους, που απαιτούν μεγάλες δαπάνες βεβαίωσης και η είσπραξη τους είναι δυσκολότερη.

Ένα άλλο κριτήριο, με βάση το οποίο μπορούν να διακριθούν οι φόροι είναι η φύση του φορολογικού συντελεστή. Με βάση το κριτήριο αυτό, οι φόροι διακρίνονται σε δύο κύριες κατηγορίες, τους αναλογικούς και τους προοδευτικούς.

*Αναλογικοί* είναι οι φόροι, των οποίων οι συντελεστές παραμένουν σταθεροί, ως ποσοστό, ανεξάρτητα από το ύψος της φορολογητέας ύλης. Παράδειγμα αναλογικού φόρου στην Ελλάδα αποτελεί ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων που, επιβάλλεται με ενιαίο συντελεστή, ανεξάρτητα από το ύψος του φορολογητέου εισοδήματος του νομικού προσώπου. Άλλο χαρακτηριστικό παράδειγμα αναλογικού φόρου αποτελεί ο Φ.Π.Α., του οποίου ο κανονικός συντελεστής έχει ορισθεί σε 19% και ο μειωμένος σε 9%.

*Προοδευτικοί* είναι οι φόροι των οποίων ο συντελεστής αυξάνει, στο μέτρο που αυξάνει και η φορολογητέα ύλη. Προοδευτικός είναι ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων, γιατί ο συντελεστής του αυξάνεται όσο αυξάνεται το ύψος του εισοδήματος του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Επίσης, προοδευτικός είναι ο φόρος κληρονομιών, γιατί και εδώ αυξάνεται ο συντελεστής όσο αυξάνεται η αξία της κληρονομικής μερίδας του κληρονόμου.

Επιπλέον, θα πρέπει να σημειώσουμε ότι σε ορισμένες περιπτώσεις ο νόμος επιβάλλει σταθερό (σε ευρώ) ποσό φόρου, ανεξάρτητο δηλαδή από το μέγεθος της φορολογητέας ύλης (π.χ. τα τέλη χαρτοσήμου για τα γενικής φύσεως έγγραφα, κ.λπ.). Στην περίπτωση αυτή, οι φόροι χαρακτηρίζονται ως πάγιοι.

Ο φόρος εισοδήματος των νομικών προσώπων και κυρίως των ανωνύμων εταιριών, τον οποίον θα εξετάσουμε στη παρούσα εργασία, είναι σύμφωνα με την ανάλυση που προηγήθηκε ένας άμεσος και αναλογικός φόρος.

#### **1.4 Οι Γενικές Αρχές της Φορολογίας**

Στα ανεπτυγμένα κράτη η επιβολή των φόρων γίνεται με βάση θεσπισμένους από την πολιτεία κανόνες, οι οποίοι διέπουν την φορολογική της πολιτική. Οι κανόνες αυτοί, οι οποίοι αποτελούν το καταστάλαγμα της επιστήμης και της εμπειρίας, είναι οι εξής:

##### *1. Ο κανόνας της καθολικότητας του φόρου.*

Σύμφωνα με τον κανόνα αυτόν, ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται σε όλους τους πολίτες χωρίς εξαιρέσεις, ακόμη δε και στους αλλοδαπούς που ζουν στην Ελλάδα. Η απαλλαγή από την φορολογία των μικρών εισοδημάτων δεν έρχεται σε αντίθεση με τον κανόνα της καθολικότητας, επειδή η διαφορά των εσόδων από την φορολόγηση των μικρών εισοδημάτων από τα έξοδα βεβαίωσης και είσπραξης του φόρου είναι πολύ μικρή και επιπλέον το ίδιο το κράτος μεταγενέστερα, ίσως χρειάζόταν να ενισχύσει τους μικροεισοδηματίες.

##### *2. Ο κανόνας της παραγωγικότητας του φόρου.*

Ο κανόνας αυτός εξυπηρετεί τον ταμειακό σκοπό της φορολογίας που προαναφέραμε. Ο φόρος θεωρείται παραγωγικός, εφόσον:

- Το ποσοστό του δεν είναι υπερβολικό, ώστε να οδηγεί το φορολογούμενο σε φοροδιαφυγή,

- Δεν καθιερώνει απαλλαγές,
- Επιδιώκεται η ταχύτερη δυνατή βεβαίωση και είσπραξη του με όσο γίνεται μικρότερα έξοδα και
- Οι νόμοι είναι σαφείς και δεν μεταβάλλονται συχνά.

### 3. Ο κανόνας της απλότητας του φόρου.

Κατά τον κανόνα αυτόν, η φορολογική νομοθεσία πρέπει να είναι απλή και κατανοητή, να γίνεται συχνά κωδικοποίηση των φορολογικών διατάξεων και να αποφεύγεται η περιπτώσιολογία. Έτσι θα αποφεύγεται η σύγχυση και θα βελτιώνονται οι σχέσεις μεταξύ φορολογουμένων και φορολογικών αρχών.

### 4. Ο κανόνας της βεβαιότητας και της σταθερότητας.

Εάν οι νόμοι είναι απλοί και κατανοητοί και δε μεταβάλλονται συχνά, τότε ο φορολογούμενος μπορεί να γνωρίζει εκ των προτέρων πόσο φόρο οφείλει στο Δημόσιο και πώς πρέπει να τον εξοφλήσει.

### 5. Ο κανόνας της καταλληλότητας του φόρου.

Ο φόρος πρέπει να είναι κατάλληλος από άποψη χρόνου, τόπου και τρόπου πληρωμής. Ο χρόνος πληρωμής πρέπει να είναι εκείνος που διευκολύνει τον φορολογούμενο. Συνήθως αυτό επιτυγχάνεται όταν ο χρόνος πληρωμής συμπίπτει με την πραγματοποίηση του εισοδήματος.

Σαν τόπος πληρωμής του φόρου πρέπει να καθορίζεται η κατοικία ή η διαμονή ή ο τόπος της επαγγελματικής εγκατάστασης του φορολογούμενου. Από την άποψη του τρόπου πληρωμής θα πρέπει να παρέχεται κάθε δυνατή διευκόλυνση (δόσεις κτλ.).

### 6. Ο κανόνας του ελάχιστου ορίου συντήρησης

Για κάθε φορολογούμενο υπάρχει ένα τμήμα του εισοδήματος του που δεν πρέπει να υπάγεται στη φορολογία. Είναι εκείνο το τμήμα του εισοδήματος το οποίο θεωρείται ότι καλύπτει τις απαραίτητες ανάγκες του ίδιου και της οικογένειάς του. Το τμήμα αυτό λέγεται «ελάχιστο όριο συντήρησης».

### 7. Ο κανόνας του διαφορισμού των εισοδημάτων.

Η φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου εξαρτάται και από την προέλευση του εισοδήματος του. Για παράδειγμα εκείνος που πραγματοποιεί εισόδημα από κεφάλαιο έχει μεγαλύτερη φοροδοτική ικανότητα από εκείνον που αποκτά εισόδημα από προσωπική εργασία. Επομένως θα πρέπει να μην υπάρχει το ίδιο φορολογικό βάρος για όλα τα εισοδήματα, αλλά να υπάρχει μεταξύ τους μία διάκριση.

### 8. Ο κανόνας αποφυγής της διπλής φορολογίας.

Διπλή φορολογία έχουμε όταν το ίδιο πρόσωπο υποβάλλεται δύο φορές στον ίδιο φόρο και για το ίδιο αντικείμενο, ή μέσα στο ίδιο κράτος ή μεταξύ διαφόρων κρατών. Το φορολογικό σύστημα πρέπει να αποφεύγει τη διπλή φορολόγηση, διότι αυτή οδηγεί σε φοροδιαφυγή, εξασθενεί την επιχειρηματική προσπάθεια και δημιουργεί φορολογικές ανισότητες.

Για την αποφυγή της διεθνούς διπλής φορολόγησης υπάρχουν οι εξής μέθοδοι:

- . Η μέθοδος της έκπτωσης του φόρου. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή, ο φόρος που καταβάλλεται σε ένα ξένο κράτος για εισόδημα που φορολογείται και στο κράτος καταγωγής, αφαιρείται από το φόρο που προκύπτει στο κράτος καταγωγής. Τη μέθοδο αυτή ακολουθεί η ελληνική φορολογική νομοθεσία<sup>2</sup>.
- . Η μέθοδος της εξαίρεσης ή της απαλλαγής. Κατά τη μέθοδο αυτή τα κράτη, στην επικράτεια των οποίων αποκτιούνται εισοδήματα από πρόσωπα που είναι κάτοικοι άλλων κρατών, απαλλάσσουν τα πρόσωπα αυτά της φορολογίας ή φορολογούν μόνο εκείνα τα εισοδήματα που προκύπτουν στην επικράτεια τους.
- . Η μέθοδος της διαίρεσης ή κατανομής. Τα κράτη που ακολουθούν τη μέθοδο αυτή χωρίζουν το εισόδημα σε δύο μέρη. Το ένα μέρος φορολογείται από την χώρα που κατοικεί ο φορολογούμενος και το άλλο από τη χώρα στην οποία αποκτάται το εισόδημα.

---

<sup>2</sup> Νόμος 2238/94 περί φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

### ΜΟΡΦΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

#### 2.1 Ορισμός της Επιχείρησης

Σύμφωνα με την οικονομική θεωρία επιχείρηση ονομάζεται η αυτοτελής οικονομική οντότητα, που με μία σειρά πράξεων και ενεργειών οικονομικής φύσεως, συνδυάζει τους παραγωγικούς συντελεστές με σκοπό την μεγιστοποίηση τους κέρδους.

Ο ορισμός<sup>3</sup> που δίνει στην ίδια έννοια η χρηματοοικονομική ανάλυση δεν απέχει πολύ από τον προηγούμενο ορισμό. Σύμφωνα με αυτόν, επιχειρηματική οικονομική μονάδα ή επιχείρηση είναι η μονάδα στα πλαίσια της οποίας συνδυάζονται συστηματικά και ορθολογικά οι παραγωγικοί συντελεστές με σκοπό την παραγωγή αγαθών και υπηρεσιών που καλύπτουν άμεσα ή έμμεσα τις ανθρώπινες ανάγκες, επιτυγχάνοντας την πραγματοποίηση κέρδους το οποίο περιέρχεται στους φορείς της.

Η ουσιαστικότερη διαφορά στις δύο παραπάνω προσεγγίσεις έγκειται στον στόχο της επιχείρησης. Ενώ σύμφωνα με την οικονομική θεωρία ο βασικότερος στόχος της επιχείρησης είναι η μεγιστοποίηση των κερδών, για τη χρηματοοικονομική ανάλυση, ο βασικός χρηματοοικονομικός στόχος της επιχείρησης είναι η μεγιστοποίηση της αγοραίας αξίας της επιχείρησης, η οποία υπολογίζεται ως η παρούσα αξία των προσδοκώμενων ελεύθερων ταμειακών ροών που προκύπτουν από την επιχειρηματική δραστηριότητα, με βάση το κόστος κεφαλαίου της επιχείρησης που εκλαμβάνεται ως ποσοστό προεξόφλησης, συν την αξία των περιουσιακών στοιχείων που δεν συνδέονται με την λειτουργία της επιχείρησης. Η αγοραία αξία της επιχείρησης εξαρτάται κυρίως από το αναμενόμενο μέγεθος, τζίμινγκ και τον κίνδυνο των αναμενόμενων καθαρών ταμειακών ροών (ταμειακές εισροές μείον ταμειακές εκροές). Αναγνωρίζεται επίσης ότι οι επιχειρήσεις μπορεί να έχουν και μη χρηματοοικονομικούς στόχους, όπως η κοινωνική ευθύνη της επιχείρησης, η συμβολή της επιχείρησης στην ευημερία των εργαζομένων, στην ευημερία της κοινωνίας κλπ. Αυτοί οι στόχοι λειτουργούν περιοριστικά στην προσπάθεια μεγιστοποίησης της αγοραίας αξίας της επιχείρησης δηλαδή στην επίτευξη του πρωταρχικού επιχειρηματικού στόχου.

#### 2.2 Οι διακρίσεις των επιχειρήσεων

Οι επιχειρηματικές οικονομικές μονάδες διακρίνονται:

α) Ανάλογα με τον **επιδιωκόμενο σκοπό** σε *μονάδες κοινωφελούς χαρακτήρα* και *κερδοσκοπικές μονάδες*.

β) Ανάλογα με την **νομική μορφή** σε *Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.)* και *Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου (Ν.Π.Ι.Δ.)*.

---

<sup>3</sup> Χρηματοοικονομική διοίκηση, τεύχος Β', Λαζαρίδης Γιάννης, Παπαδόπουλος Δημήτρης, Θεσσαλονίκη 2006

γ) Ανάλογα με τον **ιδρυτή και ιδιοκτήτη** τους σε *ιδιωτικές επιχειρηματικές μονάδες, δημόσιες επιχειρηματικές μονάδες και μικτές επιχειρηματικές μονάδες*.

Το μεγαλύτερο ποσοστό των επιχειρηματικών μονάδων είναι ιδιωτικές επιχειρήσεις οι οποίες διακρίνονται:

(i) Ανάλογα με το **αντικείμενο δράσης** τους σε επιχειρήσεις *Πρωτογενούς Παραγωγής* (δασικές, κτηνοτροφικές, αλιευτικές, γεωργικές κλπ), επιχειρήσεις *Δευτερογενούς Παραγωγής* (βιομηχανικές, βιοτεχνικές και γενικότερα οι μεταποιητικές επιχειρήσεις, σε επιχειρήσεις *Τριτογενούς Παραγωγής* (εμπορικές ή εμπορευματικές επιχειρήσεις, χρηματοδοτικά ιδρύματα, κλπ) και σε επιχειρήσεις *μικτού αντικειμένου δράσης*.

(ii) Ανάλογα με το **μέγεθος**<sup>4</sup> οι επιχειρήσεις διακρίνονται σε *πολύ μικρές, μικρές, μεσαίες και μεγάλες*.

(iii) Ανάλογα με τη **νομική μορφή** διακρίνονται σε *ατομικές και εταιρικές*(Ν.Π.Ι.Δ.). Οι εταιρικές παραπέρα διακρίνονται σε *προσωπικές εταιρίες ή εταιρίες μεριδίων* (Ο.Ε., απλή Ε.Ε., αφανής ή συμμετοχική εταιρία), *κεφαλαιουχικές εταιρίες ή εταιρίες κατά μετοχές* (κατά μετοχές Ε.Ε., Α.Ε., συμπλοιοκτησία) και *μεικτές* (Ε.Π.Ε., συνεταιρισμός)

### **2.3 Νομική Μορφή Ιδιωτικών Επιχειρήσεων**

Πριν προχωρήσουμε στην ανάλυση της φορολογίας εισοδήματος των Α.Ε., κρίνεται σκόπιμο να παρατεθούν οι νομικές μορφές των ιδιωτικών επιχειρήσεων και τα βασικά τους χαρακτηριστικά. Η κατανόηση των χαρακτηριστικών της Α.Ε., σε σύγκριση και με τις άλλες μορφές επιχειρήσεων θα βοηθήσει στην ανάλυση του θέματος της εργασίας.

Οι κυριότερες από τις νομικές μορφές επιχειρήσεων που αναφέρθηκαν, περιγράφονται συνοπτικά παρακάτω:

#### *i. Ατομική Επιχείρηση*

Η μορφή αυτή είναι ιδιαίτερα διαδεδομένη. Η επιχείρηση, στη περίπτωση αυτή, ανήκει σε ένα και μόνο φυσικό πρόσωπο, τον επιχειρηματία και δεν αποτελεί χωριστή νομική προσωπικότητα. Έχει σαν επωνυμία το όνομα του φυσικού προσώπου καθώς και το φορολογικό του μητρώο. Κύριο πλεονέκτημά της είναι η μεγάλη ευελιξία ως προς τις επιχειρηματικές αποφάσεις που αφορούν στο είδος της δραστηριότητας, στην επιλογή των τεχνικών μεθόδων και, ως ένα βαθμό, στο μέγεθος της παραγωγής. Τα πλεονεκτήματα αυτά είναι ουσιώδη, κυρίως για τις μικρές και μέσου μεγέθους αγροτικές, βιοτεχνικές και εμπορικές επιχειρήσεις, στις οποίες η προσωπική επίβλεψη και πρωτοβουλία είναι μεγάλης σημασίας. Όταν όμως το είδος της δραστηριότητας επιβάλλει την ανάπτυξη μεγάλου μεγέθους, τότε η εταιρική μορφή της επιχείρησης είναι συχνά η πιο κατάλληλη.

<sup>4</sup> Σύμφωνα με τον κανονισμό της Κοινότητας (ΕΚ) 364/2004, που είναι σε ισχύ από 01/01/2005

Τα βασικά χαρακτηριστικά των ατομικών επιχειρήσεων είναι τα εξής :

- Είναι πολύ εύκολη η δημιουργία τους διότι δεν υπάρχουν χρονοβόρες διαδικασίες. Δεν υπάρχει ανάγκη επένδυσης κάποιου κατ' ελάχιστον απαιτούμενου κεφαλαίου. Ο επιχειρηματίας είναι ο ιδιοκτήτης της επιχείρησης και έχει όλη την ευθύνη για τα χρέη και τις υποχρεώσεις της.
- Ο επιχειρηματίας καρπώνεται αποκλειστικά τα κέρδη.
- Οι απαιτήσεις των πιστωτών της επιχείρησης και του Δημοσίου ικανοποιούνται με τα περιουσιακά στοιχεία τόσο της επιχείρησης όσο και της κινητής και ακίνητης περιουσίας του ιδιοκτήτη.
- Ο επιχειρηματίας διοικεί την επιχείρηση, εξασφαλίζει κεφάλαιο, αναλαμβάνει τους κινδύνους, υφίσταται τις ζημιές και πληρώνει όλους τους φόρους.

ii. *Ομόρρυθμη Εταιρεία (Ο. Ε.)*

Αποτελεί προσωπική εταιρεία και τη συστήνουν δύο ή περισσότερα φυσικά ή νομικά πρόσωπα, που τη σχέση τους θα πρέπει να χαρακτηρίζει υψηλός βαθμός αμοιβαίας εμπιστοσύνης. Οι εταίροι ευθύνονται «αλληλέγγυα και απεριόριστα» και με την προσωπική τους περιουσία ανεξάρτητα με το ποσοστό συμμετοχής τους στο εταιρικό κεφάλαιο και οι αποφάσεις διέπονται από την αρχή της ομοφωνίας. Τα βιβλία που τηρούνται είναι ανάλογα του κύκλου εργασιών (Β ή Γ κατηγορίας).

Τα βασικά χαρακτηριστικά της Ο.Ε. είναι τα εξής:

- Οι εταίροι είναι αλληλέγγυα υπεύθυνοι με όλη τους την περιουσία για τη δραστηριότητα και τα χρέη της εταιρίας.
- Δεν υπάρχει ανάγκη επένδυσης κάποιου κατ' ελάχιστον απαιτούμενου κεφαλαίου. Η επωνυμία της εταιρείας σχηματίζεται από τα ονόματα ενός ή όλων των εταίρων.
- Με τη λύση της εταιρείας δεν παύει η ευθύνη των εταίρων για τυχόν υπάρχοντα χρέη της εταιρείας.
- Η ομόρρυθμη εταιρεία δεν χρειάζεται συμβολαιογραφικό έγγραφο για την ίδρυση της, αντιθέτως αρκεί ένα ιδιωτικό συμφωνητικό.
- Το 50% του ποσοστού των κερδών που αναλογεί στον κάθε εταίρο φορολογείται με τον ισχύοντα φορολογικό συντελεστή του νομικού προσώπου.
- Οι ιδιοκτήτες της Ο.Ε. πρέπει να είναι ελεύθεροι επαγγελματίες, ασφαλισμένοι στο Ασφαλιστικό Ταμείο Ο.Α.Ε.Ε. (Οργανισμός Ασφάλισης Ελευθέρων Επαγγελματιών, παλαιότερα Τ.Ε.Β.Ε.) και δεν είναι δυνατόν να εμφανίζονται και ως υπάλληλοι της εταιρείας. Η είσπραξη οποιασδήποτε αμοιβής τους από την εταιρεία τους γίνεται με την έκδοση Δελτίου Παροχής Υπηρεσιών που υποχρεούνται να διαθέτουν.

iii. *Ετερόρρυθμη Εταιρεία (Ε.Ε.)*

Αποτελεί επίσης προσωπική εταιρεία και επιλέγεται όταν μεταξύ των εταίρων υπάρχουν πρόσωπα που δεν επιθυμούν να ευθύνονται αλληλέγγυα και απεριόριστα με την προσωπική τους περιουσία.

Τα πρόσωπα αυτά μετέχουν ως ετερόρρυθμα μέλη, ευθύνονται μέχρι του ποσού του κεφαλαίου που έχουν εισφέρει και δεν δικαιούνται επιχειρηματικής αμοιβής. Θα πρέπει να υπάρχει τουλάχιστον ένας ομόρρυθμος εταίρος, ο οποίος θα ευθύνεται απεριόριστα και αλληλέγγυα. Κατά τα λοιπά ισχύουν τα ίδια με την ομόρρυθμη εταιρεία και σε ότι αφορά τους ομόρρυθμους εταίρους ή τον ομόρρυθμο εταίρο, τα βασικά χαρακτηριστικά είναι ίδια.

#### iv. *Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.)*

Αποτελεί κεφαλαιουχική εταιρεία και αφορά τη σοβαρότερη μορφή εταιρικής δραστηριότητας, η οποία διέπεται από ειδικό νομικό καθεστώς. Είναι νομικό πρόσωπο αυτόνομο, με δική του επωνυμία, περιουσία και έδρα, ανεξάρτητο από τα φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν.

Για την ίδρυσή της απαιτείται :

- Κεφάλαιο τουλάχιστο 60.000 € (σε περίπτωση μετατροπής ή συγχώνευσης 300.000 €) το οποίο διαιρείται σε ίσα μερίδια που ονομάζονται μετοχές και τις κατέχουν φυσικά ή νομικά πρόσωπα (μέτοχοι) ανάλογα με το κεφάλαιο που έχουν εισφέρει.
- Συμβολαιογραφικό έγγραφο (καταστατικό) περίληψη του οποίου δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.
- Έγκριση από την αρμόδια Νομαρχία.

Η ευθύνη των μετόχων περιορίζεται στο ποσό του κεφαλαίου που έχουν εισφέρει. Τηρεί υποχρεωτικά βιβλία Γ' κατηγορίας (διπλογραφικό λογιστικό σύστημα). Τα διοικητικά όργανα της εταιρείας είναι η Γενική Συνέλευση των μετόχων, η οποία παίρνει αποφάσεις για τα σοβαρότερα εταιρικά θέματα και το Διοικητικό Συμβούλιο, το οποίο εκλέγεται από τη Γενική Συνέλευση και αποφασίζει για θέματα καθημερινής λειτουργίας. Οι αποφάσεις της εταιρείας στηρίζονται στην αρχή της πλειοψηφίας τόσο από πλευράς Γενικής Συνέλευσης όσο και από πλευράς Διοικητικού Συμβουλίου. Για την προστασία της μειοψηφίας ορισμένες αποφάσεις της Γενικής Συνέλευσης για πολύ σοβαρά θέματα (ορίζονται από το Νόμο και το καταστατικό), λαμβάνονται με μεγαλύτερο ποσοστό πλειοψηφίας.

Τα βασικά χαρακτηριστικά της Ανώνυμης Εταιρείας είναι τα ακόλουθα:

- Οι αυστηροί όροι δημοσιότητας κατά την ίδρυσή της αλλά και καθ' όλη τη διάρκεια της ζωής της.
- Ο μέτοχος συμμετέχει στην εκλογή της διοίκησης της εταιρείας, στη διαμόρφωση των γενικών αρχών της πολιτικής και στα κέρδη, ανάλογα με τον αριθμό των μετοχών που διαθέτει.
- Στη γενική συνέλευση των μετόχων κάθε μέτοχος διαθέτει τόσους ψήφους όσες είναι οι μετοχές που κατέχει. Σε περίπτωση ζημιών ή πτωχεύσεως είναι υπεύθυνος μέχρι του ποσού που έχει καταβάλει για τις μετοχές του, δηλαδή, στη χειρότερη περίπτωση, οι μετοχές του χάνουν τελείως την αξία τους.
- Η μεταβίβαση των μετοχών και των δικαιωμάτων που τις συνοδεύουν είναι ελεύθερη.

- Έχει δική της περιουσία που διακρίνεται από την περιουσία των μετόχων της και έχει πλήρη ευθύνη έναντι των πιστωτών της και του Δημοσίου μέχρι του συνόλου της αξίας της κινητής και ακίνητης περιουσίας της.

- Η μακρά διάρκειά της (συνήθως 50 ετών).

- Ένας ιδιοκτήτης μετοχών μιας Α.Ε. μπορεί να είναι και υπάλληλος της εταιρείας, δηλαδή ασφαλισμένος στο Ι.Κ.Α.

ν. *Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.)*

Είναι μία ενδιάμεση εταιρική μορφή, ανάμεσα στις προσωπικές και στις ανώνυμες εταιρείες. Το κύριο γνώρισμα των εταιρειών αυτών είναι το μικρό κεφάλαιο που χρειάζεται για τη σύστασή τους και η περιορισμένη ευθύνη των εταίρων (φυσικά ή νομικά πρόσωπα) τους, μέχρι το ύψος του κατατεθειμένου εταιρικού κεφαλαίου, όπως ακριβώς συμβαίνει και με τις ανώνυμες εταιρείες, σε αντίθεση με τις προσωπικές εταιρείες. Για τη λήψη των αποφάσεων απαιτείται η πλειοψηφία τόσο των εταιρικών μεριδίων όσο και των εταίρων (φυσικά ή νομικά πρόσωπα). Υποχρεωτικά θα πρέπει να τηρεί Γ' κατηγορίας βιβλία. Τα διοικητικά όργανα της εταιρείας είναι η «Γενική Συνέλευση» των εταίρων που συγκαλείται τουλάχιστον μία φορά το χρόνο και ο «Διαχειριστής» που εκλέγεται από τη Γενική Συνέλευση. Για την ίδρυσή της απαιτούνται :

- Εταιρικό κεφάλαιο τουλάχιστον 18.000 €, το οποίο διαιρείται σε ίσα εταιρικά μερίδια τα οποία κατέχουν φυσικά ή νομικά πρόσωπα (εταίροι) ανάλογα το κεφάλαιο που έχουν εισφέρει.

- Συμβολαιογραφικό έγγραφο (καταστατικό) και δημοσίευση του στο ΦΕΚ.

- Συμβολαιογραφικό έγγραφο επίσης απαιτείται για κάθε τροποποίηση του.

Τα βασικά χαρακτηριστικά της Ε.Π.Ε. είναι τα ακόλουθα:

- Η διαίρεση του κεφαλαίου σε ίσα μερίδια, που ενσωματώνονται σε έγγραφα, τις «μερίδες συμμετοχής», με αξία τουλάχιστον €30έκαστο.

- Συγκεκριμένοι όροι δημοσιότητας κατά την ίδρυσή της αλλά και καθ' όλη τη διάρκεια της ζωής της.

- Η ορισμένη διάρκειά της (αν και η παράλειψη αναγραφής της διάρκειας δεν αποτελεί λόγο ακυρότητας της εταιρείας).

- Κάθε (συν)ιδιοκτήτης Ε.Π.Ε. είναι ελεύθερος επαγγελματίας και ως εκ τούτου έχει υποχρέωση να είναι ασφαλισμένος στο Ασφαλιστικό Ταμείο Ο.Α.Ε.Ε. (Οργανισμός Ασφάλισης Ελευθέρων Επαγγελματιών, παλαιότερα Τ.Ε.Β.Ε.)

- Οι ιδιοκτήτες της Ε.Π.Ε. δεν επιτρέπεται να είναι και υπάλληλοι της εταιρείας τους.

- Ο Διαχειριστής της Ε.Π.Ε., που μπορεί να διοικεί την εταιρεία σαν να είναι ο μοναδικός ιδιοκτήτης, έχει προσωπική ευθύνη για παράνομες πράξεις της εταιρείας και τυχόν παράνομη πτώχευσή της, με όριο το σύνολο της κινητής και ακίνητης περιουσίας του.

**ΜΕΡΟΣ Β΄:**

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

### ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

#### 3.1 Ο Νόμος 2238/1994

Μέχρι το 1989 ίσχυαν στη χώρα μας δύο νομοσχέδια σχετικά με τη φορολογία εισοδήματος. Το νομοθετικό διάταγμα 3325/55, το οποίο οριστικοποιήθηκε το 1955 και προέβλεπε ότι «επιβάλλεται φόρος επί του συνολικού καθαρού εισοδήματος κτώμενου υπό παντός φυσικού προσώπου» καθώς και το νομοθετικό διάταγμα 3843/58, το οποίο ρύθμιζε τη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων.

Το 1989, τριάντα πέντε περίπου χρόνια μετά την ψήφιση τους, τα δύο αυτά νομοσχέδια κωδικοποιήθηκαν σε ένα ενιαίο νομοθετικό κείμενο, τον «Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», με το προεδρικό διάταγμα 129/89. Τα άρθρα 1-85 αφορούσαν τη φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων και τα υπόλοιπα 86-104 τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων. Αργότερα έγινε νέα κωδικοποίηση και προέκυψε ο νόμος 2238/94, στον οποίον τα άρθρα 1-97 αναφέρονται στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων και τα επόμενα 98-108 στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων.

Όπως αναφέραμε προηγουμένως, επειδή η φορολογία είναι το κυριότερο εργαλείο είσπραξης εσόδων και δημοσιονομικής πολιτικής, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος έχει γίνει πολλές φορές αντικείμενο συζητήσεων, επικρίσεων και τροποποιήσεων. Μία τροποποίηση με ιδιαίτερες επιπτώσεις, χάριν στη καινοτομία που εισήγαγε, είναι αυτή του νόμου 2065/92. Ο νόμος αυτός εισήγαγε τη φορολόγηση των εταιριών Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., κοινοπραξιών με το άρθρο 7, το οποίο αντικατέστησε το άρθρο 16<sup>α</sup> του νόμου 3323/55 (η κωδικοποίηση σε 2238/94 δεν είχε προκύψει ακόμη). Μέχρι τότε δεν φορολογούνταν οι εταιρίες αυτές παρά μόνον οι εταίροι τους. Μεγάλη επίσης καινοτομία του νόμου ήταν με τα άρθρα 20-27 η καθιέρωση ανά τετραετία της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων, ώστε να μπορέσουν οι επιχειρήσεις να δείξουν την περιουσία τους σε «τρέχουσες αξίες».

Σε συνέχεια των φορολογικών αλλαγών και τροποποιήσεων, το 2002 κυρώθηκε ο νέος φορολογικός νόμος 22/38/94, ως κώδικας φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Μέχρι σήμερα πλήθος άλλων τροποποιήσεων έχουν επιβληθεί στον νόμο αυτόν, χωρίς όμως να αλλάξει ο βασικός του κορμός. Ενδεικτικά αναφέρουμε τροποποιητικούς νόμους όπως τους 2386/96, 2390/96, 2443/96, 2459/97, 2515/97, 2523/97, 2579/98, 2601/98, 2682/99, 2703/99, 2753/99, 2789/00, 2784/00, 2892/01, 2946/01, 2954/01, 2992/02, 3028/02, 3052/02, 3091/02 κ.α.

Θ πρέπει να παρατηρήσουμε εδώ ότι και σε άλλες χώρες της Ε.Ε. οι αλλαγές και οι τροποποιήσεις της φορολογίας είναι περισσότερες συγκρινόμενες με άλλους κλάδους της νομοθεσίας τους. Αλλά στη χώρα μας, και παρά τις υποσχέσεις για απλούστευση του φορολογικού συστήματος, οι αλλαγές είναι πολύ περισσότερες και μάλιστα κάποιες φορές διενεργούνται με τέτοιο τρόπο, που

παραπλανεί ακόμη και τους πλέον ειδικούς.

Στη συνέχεια της εργασίας μας, όπου αναφέρουμε την φορολογία εισοδήματος σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, θα αναφερόμαστε στον νόμο 2238/94, καθώς αυτός αποτελεί το βασικό νομοθέτημα που ρυθμίζει τη φορολογία των φυσικών και νομικών προσώπων, και κατά συνέπεια των ανωνύμων εταιριών με τις οποίες θα ασχοληθούμε παρακάτω. Υπάρχουν βέβαια και διάφορες άλλες διατάξεις, διάσπαρτες σε διάφορα νομοθετήματα, που αφορούν ειδικές κατηγορίες ανωνύμων εταιριών (όπως τραπεζικές, ασφαλιστικές, αμοιβαίων κεφαλαίων, εκμεταλλεύσεως πλοίων και αεροπλάνων κτλ.), όμως ξεφεύγουν από τα όρια της παρούσας εργασίας.

### **3.2 Ο Χρόνος Επιβολής του Φόρου**

Στο άρθρο 3 του Ν. 2238/94 ορίζεται χαρακτηριστικά ότι:

«Ο φόρος καταβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου και λήγει την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους».

Το *οικονομικό* έτος είναι η χρονική περίοδος, που περιλαμβάνει τις διοικητικές πράξεις και τα γεγονότα τα οποία σχετίζονται με τη διαχείριση του δημοσίου χρήματος και την κίνηση της περιουσίας του κράτους. Σύμφωνα με το παραπάνω άρθρο το οικονομικό έτος συμπίπτει με το ημερολογιακό. Εξάλλου οικονομικό ή *φορολογικό* έτος είναι αυτό κατά το οποίο επιβάλλεται η φορολογία άρα και το οικονομικό με το φορολογικό έτος συμπίπτουν.

Το διαχειριστικό έτος είναι αυτό κατά το οποίο λαμβάνουν χώρα οι οικονομικές πράξεις (αγορές, πωλήσεις, πληρωμές, εισπράξεις, κτλ.) και κατά το οποίο προκύπτει το εισόδημα, το οποίο φορολογείται κατά το επόμενο οικονομικό έτος, δηλαδή κατά το φορολογικό έτος. Για παράδειγμα, κατά το οικονομικό, φορολογικό και ημερολογιακό έτος που διανύουμε (2009), επιβάλλονται οι φόροι του διαχειριστικού έτους που πέρασε (2008).

Αφού ο νόμος προβλέπει την επιβολή φόρου κάθε έτος, καθιερώνεται η αρχή της ετήσιας φορολογίας, καθώς και η παρεπόμενη αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, σύμφωνα με την οποία κάθε εισόδημα πρέπει να εντάσσεται και να φορολογείται στο χρόνο που αποκτήθηκε.

Εξαιρέση αποτελεί για τις ανώνυμες εταιρίες η μεταφορά ζημιών σε επόμενα οικονομικά έτη, την οποία θα μελετήσουμε σε επόμενη ενότητα.

### **3.3 Φορολογία Εισοδήματος από Εμπορικές Επιχειρήσεις**

Το εισόδημα επί του οποίου επιβάλλεται ο φόρος είναι αυτό που προέρχεται από κάθε πηγή μετά την αφαίρεση των δαπανών που έγιναν για την απόκτηση του. Τα εισοδήματα από φορολογικής άποψης και σύμφωνα με το άρθρο 4 του Ν. 2238/94, εντάσσονται στις πιο κάτω κατηγορίες:



- A-B Πηγή: *Εισόδημα από ακίνητα*. Αφορά την εκμίσθωση οικοδομών, γαιών, πηγών, υπεκμίσθωση ή έμμεσα από ιδιο-χρησιμοποίηση ακινήτων κλπ.
- Γ Πηγή: *Εισοδήματα από κινητές αξίες*. Αφορά τα μερίσματα, τους τόκους ομολογιών, τις αμοιβές μελών Δ.Σ. ανωνύμων εταιριών κλπ.
- Δ Πηγή: *Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις*. Αφορά τα κέρδη ατομικών ή εταιρικών επιχειρήσεων.
- Ε Πηγή. *Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις*. Αφορά κέρδη από αγροτικές, κτηνοτροφικές, σηροτροφικές επιχειρήσεις κλπ.
- ΣΤ Πηγή: *Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες*. Αφορά μισθούς, ημερομίσθια, συντάξεις, επιχορηγήσεις, επιδόματα κλπ, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους.
- Ζ Πηγή. *Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα*. Αφορά αμοιβές από την άσκηση επαγγέλματος του ιατρού, δικηγόρου, συμβολαιογράφου, οικονομολόγου, λογιστή, κλπ.

Για την εξεύρεση του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος του κάθε φυσικού προσώπου, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των πηγών. Έτσι καθιερώνεται η «αρχή του ενιαίου της φορολογίας», σύμφωνα με την οποία τα επί μέρους εισοδήματα δεν φορολογούνται αυτοτελώς και χωριστά το καθένα τους, αλλά αποτελούν ένα ενιαίο σύνολο για την επιβολή του φόρου εισοδήματος<sup>5</sup>. Εμείς από τις παραπάνω πηγές θα επικεντρωθούμε στην πηγή Δ (εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις).

Με την πρώτη ανάγνωση ο νόμος 2238/94 μπορεί να επιφέρει μία σύγχυση στον αναγνώστη. Ενώ στα πρώτα 97 άρθρα υποτίθεται ότι περιγράφει τη φορολόγηση του εισοδήματος των φυσικών προσώπων και στα άρθρα 97-100 την φορολόγηση των νομικών προσώπων, παρατηρούμε ότι στα άρθρα 28-34 περιγράφει τη φορολόγηση «εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις», οι οποίες όμως αποτελούν νομικά πρόσωπα. Αυτό προφανώς αποτελεί κατάλοιπο της περιόδου που για όλες τις προσωπικές επιχειρήσεις δε φορολογούνταν οι εταιρίες αλλά οι εταίροι ως φυσικά πρόσωπα. Επιβεβαίωση αποτελεί και το γεγονός ότι στα άρθρα 97-108, που υποτίθεται ότι περιγράφει τη φορολόγηση των νομικών προσώπων, αναφέρεται μόνον στις Α.Ε. και τις Ε.Π.Ε. και μόνον συνοπτικά. Παρότι εμείς θα αναλύσουμε τη φορολόγηση Α.Ε. στις περισσότερες περιπτώσεις θα χρησιμοποιήσουμε τα άρθρα 28-34, καθώς είναι ιδιαίτερα κατατοπιστικά για τη φορολόγηση εισοδήματος εμπορικών επιχειρήσεων.

Σύμφωνα με όσα ορίζονται στον νόμο, εμπορική επιχείρηση είναι εκείνη, η οποία μεσολαβεί από την παραγωγή στην κατανάλωση και αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους. Στην έννοια του όρου «εμπορική επιχείρηση» εμπεριέχονται, όχι μόνο εκείνες οι επιχειρήσεις που ασκούν απλή εμπορεία, αλλά και οι βιομηχανικές ή βιοτεχνικές, οι οποίες με τη μετατροπή των πρώτων υλών σε

<sup>5</sup> Εξάιρεση από την ανωτέρω αρχή αποτελεί η περίπτωση της αυτοτελούς φορολόγησης των εισοδημάτων για ειδικούς λόγους (άρθρα 11-14)

βιομηχανικά προϊόντα μεσολαβούν έμμεσα από την παραγωγή στην κατανάλωση. Εμπεριέχονται επίσης, και οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και όλα τα επαγγέλματα που έχουν κερδοσκοπικό χαρακτήρα, πλην εκείνων που εντάσσονται στα ελεύθερα επαγγέλματα, όπως γιατροί, δικηγόροι κτλ.

Οι εμπορικές επιχειρήσεις λειτουργούν είτε ως ατομικές, είτε ως εταιρικές ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, περιορισμένης ευθύνης, ανώνυμες εταιρίες, συνεταιρισμοί, κτλ. Για την καλύτερη κατανόηση των όσων θα αναφερθούν παρακάτω, θα δώσουμε κάποιους βασικούς ορισμούς:

Ο όρος *κέρδος*, κατά τη φορολογική του έννοια, είναι ταυτόσημος του όρου «εισόδημα» και χρησιμοποιείται ευρύτατα στη λογιστική και στην εμπορική πρακτική.

*Λογιστικό κέρδος* ονομάζεται η διαφορά μεταξύ της καθαρής περιουσίας της επιχείρησης κατά την έναρξη και λήξη της κάθε διαχειριστικής περιόδου.

*Φορολογητέο κέρδος*. Για όσες επιχειρήσεις εφαρμόζεται ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων, φορολογητέο κέρδος ή φορολογητέο εισόδημα ονομάζεται η διαφορά μεταξύ του συνόλου των ακαθάριστων εσόδων κάθε διαχειριστικής περιόδου (χρήσης) και των αντίστοιχων δαπανών της επιχείρησης προσαυξημένη με τις μη εκπιπτόμενες δαπάνες, Από τους παραπάνω ορισμούς συνάγεται ότι το φορολογητέο κέρδος ή το φορολογητέο εισόδημα μπορεί να είναι ποσό διαφορετικό του πραγματικού κέρδους.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

### ΑΥΤΟΤΕΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ

Όπως προειπώθηκε, στη χώρα μας έχει καθιερωθεί η αρχή του ενιαίου της φορολογίας. Ο φορολογικός νομοθέτης έχει όμως εξαιρέσει από την γενική αυτή αρχή κάποιες ειδικές περιπτώσεις στις οποίες εφαρμόζεται η αυτοτελής φορολόγηση. Τα άρθρα 11 έως 14 του νόμου 2238/1994 ορίζουν και αναλύουν τα είδη των περιπτώσεων αυτών. Συγκεκριμένα το άρθρο 11 αναφέρεται στην αυτοτελή φορολόγηση εισοδήματος από ακίνητα, το άρθρο 12, στην αυτοτελή φορολόγηση εισοδήματος από κινητές αξίες, το άρθρο 13 από επιχειρήσεις ή επαγγέλματα και το 14 από μισθωτές υπηρεσίες. Παρακάτω θα αποσαφηνίσουμε τις έννοιες αυτές και κυρίως τις περιπτώσεις που αφορούν νομικά πρόσωπα (άρα και Α.Ε.) και όχι αυτές που αφορούν τα φυσικά πρόσωπα. Η αυτοτελής φορολόγηση από μισθωτές υπηρεσίες δε θα συμπεριληφθεί λόγω ελάχιστης συνάφειας με τη μελέτη των Α.Ε. Επίσης θα αναλύσουμε τη φορολόγηση των μετοχών που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, των μερισμάτων καθώς και λοιπών ειδικών εισοδημάτων (π.χ. εισοδήματα από παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα, αμοιβαία κεφάλαια, Swaps κλπ.), τα οποία υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου.

#### 4.1 Αυτοτελής Φορολόγηση Εισοδήματος από Ακίνητα

Πρόκειται για την περίπτωση εκμίσθωσης κοινόχρηστων χώρων. Στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση κοινόχρηστων χώρων, γενικώς, σε οικοδομές που από τον κανονισμό της οροφοκτησίας ανήκουν στους ιδιοκτήτες των διηρημένων ιδιοκτησιών της, επιβάλλεται αυτοτελώς φορολογία με συντελεστή 20%, στον οποίο περιλαμβάνεται ο φόρος εισοδήματος, τα τέλη χαρτοσήμου και η εισφορά Ο.Γ.Α. στο χαρτόσημο.

#### 4.2 Αυτοτελής Φορολόγηση Εισοδήματος από Κινητές Αξίες

Στην παράγραφο 1 του άρθρου 12 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι επιβάλλεται φόρος εισοδήματος στους τόκους οι οποίοι αποκτώνται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, χωρίς να εξετάζεται η ιθαγένεια τους και ο τόπος που διαμένουν και προκύπτουν στην Ελλάδα από :

- Οποιαδήποτε μορφή κατάθεσης περιλαμβανομένων και των πιστοποιητικών καταθέσεων, σε τράπεζα ή ταμειυτήριο που είναι στην Ελλάδα.
- Οποιαδήποτε μορφή κατάθεσης στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων.
- Ομολογιακά δάνεια επιχειρήσεων, εφόσον έχουν τύχει των απαλλαγών του Ν.3746/1957.

Ο φόρος υπολογίζεται στο ποσό των τόκων που προκύπτουν με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%).

Ο φόρος αυτός παρακρατείται από τον οφειλέτη των τόκων κατά το χρόνο που γίνεται ο εκτοκισμός της κατάθεσης ή από εκείνον που καταβάλλει τους τόκους, κατά την εξαργύρωση των τοκομεριδίων.

Ειδικώς, για ομόλογα χωρίς κουπόνια (Zero Coupon) ο φόρος υπολογίζεται κατά την έκδοση τους. Με την παρακράτηση του φόρου, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση μόνο εάν οι δικαιούχοι των πιο πάνω εισοδημάτων είναι φυσικά πρόσωπα, υπόχρεοι του άρθρου 2 (προσωπικές εταιρίες, κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές εταιρίες, συμμετοχικές ή αφανείς και κοινοπραξίες), συνεταιρισμοί, νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, και ημεδαπές και αλλοδαπές τραπεζικές και ασφαλιστικές επιχειρήσεις. Αντίθετα, για τα λοιπά νομικά πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 101 (ημεδαπές Α.Ε., Ε.Π.Ε., κλπ), με την παρακράτηση του φόρου εισοδήματος από κινητές αξίες **δεν επέρχεται πλέον εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης**, αλλά τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις, συμψηφιζόμενου του φόρου που έχει παρακρατηθεί.

Ο κατά τα ανωτέρω παρακρατούμενος φόρος αποτελεί έσοδο του οικονομικού έτους επί του οποίου υπολογίστηκαν οι τόκοι, βεβαιώνεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μηνός Δεκεμβρίου του έτους αυτού και αποδίδεται με εφάπαξ καταβολή στο Δημόσιο, με την υποβολή δήλωσης, από τον οφειλέτη των τόκων ή από εκείνον που εξαργύρωσε τα τοκομερίδια, στη δημόσια οικονομική υπηρεσία στην περιφέρεια της οποίας αυτός έχει την έδρα του κεντρικού, μέσα σε προθεσμία δεκαπέντε (15) ημερών από το τέλος του μήνα που υπολογίστηκαν οι τόκοι.

Ειδικώς:

- Ο φόρος που αναλογεί στα ομόλογα χωρίς κουπόνια αποδίδεται στο Δημόσιο μέσα σε ένα (1) μήνα από τη διάθεσή τους στους ενδιαφερομένους.
- Τα πιστωτικά ιδρύματα, που υπολογίζουν τους τόκους εφάπαξ κατ' έτος, υποχρεούνται στην υποβολή προσωρινής δήλωσης και στην απόδοση του αντίστοιχου φόρου μέσα σε προθεσμία δεκαπέντε (15) ημερών από το τέλος του μήνα στον οποίο υπολογίστηκαν οι τόκοι.
- Τα πιστωτικά ιδρύματα που εδρεύουν ή είναι εγκατεστημένα στην Ελλάδα και έχουν καταστεί «φορείς πληρωμής» με βάση την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 4 του Ν. 3312/2005 (ΦΕΚ 35 Α') υποχρεούνται για τα εισοδήματα που αναφέρονται στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 και εισπράττονται από αυτά για λογαριασμό κατοίκων Ελλάδος σε παρακράτηση του φόρου κατά την καταβολή των τόκων ή στην πίστωση του λογαριασμού του δικαιούχου. Ο φόρος υπολογίζεται επί του συνόλου των τόκων που εισπράττουν τα πιστωτικά ιδρύματα για λογαριασμό κατοίκων Ελλάδας είτε το προϊόν της εισπραξής εισάγεται στην Ελλάδα είτε επανεπενδύεται ή παραμένει στο εξωτερικό. Για την απόδοση του παρακρατούμενου φόρου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 60.

#### **4.3 Αυτοτελής Φορολόγηση Εισοδήματος από Επιχειρήσεις ή Επαγγέλματα**

Σύμφωνα με την **παράγραφο 1 του άρθρου 13**, φορολογείται αυτοτελώς η υπεραξία που προκύπτει κατά τη μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων ή μεριδίων συμμετοχής ή ποσοστών

συμμετοχής σε Ο.Ε., Ε.Ε., κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές εταιρίες, συμμετοχικές αφανείς ή κοινοπραξίες. Για τις μετοχές των Α.Ε. αναφέρεται η επόμενη παράγραφος, όμως θεωρούμε σχετική και τη παράγραφο 1, καθώς μία Α.Ε. μπορεί ως νομικό πρόσωπο να κατέχει και να μεταβιβάζει εταιρικά μερίδια των παραπάνω εταιριών. Πιο συγκεκριμένα φορολογείται αυτοτελώς λογιζόμενο ως εισόδημα:

α) Με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από τη μεταβίβαση:

- Ολόκληρης επιχείρησης με τα άυλα στοιχεία αυτής, όπως αέρας, επωνυμία, σήμα, προνόμια κτλ. ή υποκαταστήματος επιχείρησης, όπως αυτό ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

- Εταιρικών μερίδων ή μεριδίων ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα ή σε κοινοπραξία, εκτός κοινοπραξίας τεχνικών έργων, της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Για τον υπολογισμό της ωφέλειας, που προκύπτει από τη μεταβίβαση μεριδίων ημεδαπής εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, αφαιρείται το κόστος απόκτησής της από την κατώτατη πραγματική αξία που έχουν κατά το χρόνο μεταβίβασης. Για τον προσδιορισμό της κατώτατης πραγματικής αξίας των μεριδίων που μεταβιβάζονται, ως κατώτατη πραγματική αξία ολόκληρης της εταιρείας λαμβάνεται το άθροισμα:

- των ιδίων κεφαλαίων της, που εμφανίζονται στον τελευταίο πριν από τη μεταβίβαση επίσημο ισολογισμό,

- της άυλης αξίας της,

- της αξίας των ακινήτων της εταιρείας κατά το μέρος που η αξία του καθενός από αυτά, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο μεταβίβασης στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, υπερβαίνει την αξία κτήσης του και

- των αυξήσεων των ιδίων κεφαλαίων που έχουν μεσολαβήσει από το χρόνο σύνταξης του τελευταίου επίσημου ισολογισμού μέχρι το χρόνο μεταβίβασης των μεριδίων ή των μειώσεων των ιδίων κεφαλαίων που έχουν γίνει στο ίδιο χρονικό διάστημα.

Ειδικότερα, για τον προσδιορισμό της άυλης αξίας, χρησιμοποιείται η «σταθερή ληξιπρόθεσμη ράντα», ένας μαθηματικός τύπος, η παρουσίαση του οποίου είναι πέρα από τα όρια της εργασίας αυτής. Επίσης πέρα από τα όρια είναι και οι μειωμένοι φόροι υπεραξίας για τις περιπτώσεις μεταβίβασης από επαχθή αίτια και από συγγενικά πρόσωπα, που αναλύει το άρθρο 13.

β) Με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από την εκχώρηση ή μεταβίβαση αυτοτελώς κάθε δικαιώματος, το οποίο είναι συναφές με την άσκηση της επιχείρησης ή του επαγγέλματος, όπως του δικαιώματος της μίσθωσης ή υπομίσθωσης ή του προνομίου ή του διπλώματος ευρεσιτεχνίας και άλλων παρόμοιων δικαιωμάτων, καθώς και της

άδειας κυκλοφορίας των αυτοκινήτων οχημάτων ή μοτοσικλετών δημόσιας χρήσης που μεταβιβάζονται. Με εκχώρηση εξομοιώνεται και η παραίτηση από μισθωτικά δικαιώματα.

Ο δικαιούχος του κέρδους ή της ωφέλειας, που προκύπτει από την εφαρμογή αυτής της παραγράφου, επιβαρύνεται με τον οικείο φόρο και καταβάλλει αυτόν εφάπαξ με την υποβολή δήλωσης στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία της περιφέρειας όπου βρίσκεται η έδρα της επιχείρησης, της οποίας μεταβιβάζεται ή εκχωρείται το περιουσιακό στοιχείο, πριν από τη με οποιονδήποτε τρόπο μεταβίβαση ή εκχώρηση του οικείου περιουσιακού στοιχείου.

γ) Με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) κάθε ποσό που καταβάλλεται, πέρα από τα μισθώματα, από το μισθωτή προς τον εκμισθωτή, σε περίπτωση μίσθωσης ακινήτου μόνου του ή μαζί με τον οποιονδήποτε εξοπλισμό ή εγκατάσταση που τυχόν διαθέτει.

Όταν δικαιούχοι των εισοδημάτων της παραγράφου αυτής είναι πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 101(μεταξύ των οποίων ημεδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε.), με την καταβολή του πιο πάνω φόρου **δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων**, αλλά τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις.

Σύμφωνα με την **παράγραφο 2 του άρθρου 13** του εν λόγω νόμου, φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%) η πραγματική αξία πώλησης μετοχών ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, οι οποίες μεταβιβάζονται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά. Για τον προσδιορισμό της πραγματικής αξίας των μετοχών για την επιβολή του φόρου πέντε τοις εκατό (5%) λαμβάνεται υπόψη και η κατώτατη πραγματική αξία των μετοχών που μεταβιβάζονται, η οποία εξευρίσκεται ως ακολούθως:

α) Τα ίδια κεφάλαια της εταιρείας, που εμφανίζονται στον τελευταίο πριν από τη μεταβίβαση επίσημο ισολογισμό και όπως αυτά διαμορφώνονται μετά από αύξηση ή μείωση που έχει πραγματοποιηθεί μέχρι και την προηγούμενη ημέρα της μεταβίβασης, προσαυξάνονται με την απόδοση των ιδίων κεφαλαίων των πέντε (5) τελευταίων διαχειριστικών περιόδων πριν από τη μεταβίβαση. Στο αποτέλεσμα που προκύπτει προστίθεται και η υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας των ακινήτων της εταιρείας, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά το χρόνο της μεταβίβασης στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων και της εμφανιζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών, αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης. Το ποσό που προκύπτει σύμφωνα με τα πιο πάνω, διαιρούμενο δια του αριθμού των υφιστάμενων κατά το χρόνο μεταβίβασης μετοχών, αντιπροσωπεύει την ελάχιστη πραγματική αξία της κάθε μετοχής, η οποία λαμβάνεται υπόψη για τον προσδιορισμό της αξίας των μετοχών που μεταβιβάζονται.

β) Ως απόδοση ιδίων κεφαλαίων λαμβάνεται ο λόγος του μέσου όρου των ολικών αποτελεσμάτων εκμετάλλευσης (προ φόρων) των πέντε (5) τελευταίων, πριν από τη μεταβίβαση, ισολογισμών και του μέσου όρου των ιδίων κεφαλαίων της ίδιας χρονικής περιόδου. Σε περίπτωση που νόμιμα έχουν καταρτισθεί λιγότεροι από πέντε (5) ισολογισμοί, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία των

ισολογισμών αυτών. Αν το άθροισμα των ολικών αποτελεσμάτων είναι αρνητικό, δεν λαμβάνεται υπόψη καμία απόδοση.

γ) Όταν η εταιρεία της οποίας μεταβιβάζονται οι μετοχές έχει προέλθει από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων ανωνύμων εταιρειών ή άλλων μορφών επιχειρήσεων και η μεταβίβαση λαμβάνει χώρα πριν από τη σύνταξη τριών ισολογισμών, λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία της προηγούμενης περίπτωσης, που προκύπτουν και από τους ισολογισμούς των επιχειρήσεων που έχουν μετασχηματισθεί, εφόσον τηρούσαν βιβλία Γ κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, ώστε να λαμβάνονται υπόψη στοιχεία τριών ισολογισμών συνολικά.

δ) Σε περίπτωση που από το συμβολαιογραφικό έγγραφο ή ιδιωτικό συμφωνητικό προκύπτει ως πραγματική αξία μεταβίβασης μετοχών μεγαλύτερη αυτής που προκύπτει, σύμφωνα με τις διατάξεις των υποπεριπτώσεων α' έως γ' της παρούσας παραγράφου, λαμβάνεται υπόψη η συμφωνηθείσα.

#### **4.4 Κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α.**

Μέχρι πρότινος, τα κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών, σε τιμή ανώτερη της τιμής απόκτησής τους, τα οποία προέκυπταν από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, απαλλάσσονταν από το φόρο<sup>6</sup>. Η απαλλαγή παρείχετο με την προϋπόθεση ότι τα κέρδη εμφανίζονται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού με προορισμό το συμψηφισμό ζημιών που τυχόν θα προκύψουν στο μέλλον από την πώληση μετοχών εισηγμένων ή όχι στο Χρηματιστήριο Αθηνών. Σε περίπτωση διανομής ή διάλυσης της επιχείρησης, τα κέρδη αυτά φορολογούνταν σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις.

Με το άρθρο 16 του νέου νόμου 3697/2008 η διάταξη αυτή τροποποιείται. Πλέον τα κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α. σε τιμή ανώτερη της τιμής απόκτησής τους, που αποκτούν επιχειρήσεις οποιασδήποτε μορφής και τα οποία προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και οι οποίες αποκτώνται από 1.1.2009 και μετά **φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%)**. Για τον υπολογισμό του κέρδους ως κόστος κτήσης των μετοχών λαμβάνεται η μέση τιμή απόκτησης αυτών. Σε περίπτωση πραγματοποίησης περισσότερων της μίας συναλλαγών επί μετοχών συγκεκριμένης εταιρείας, θεωρείται ότι η πώλησή τους λαμβάνει χώρα με τη χρονολογική σειρά που αποκτήθηκαν. Ειδικά για μετοχές τις οποίες ο δικαιούχος απέκτησε στο πλαίσιο προγράμματος χορήγησης μετοχών, για τον προσδιορισμό του κέρδους ως τιμή κτήσης λαμβάνεται η χρηματιστηριακή τιμή των μετοχών κατά το χρόνο χορήγησης του δικαιώματος.

Προς τούτο, ο πωλητής των μετοχών υποχρεούται να υποβάλλει ιδιαίτερη δήλωση επιστροφής φόρου εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριών μηνών από τη λήξη κάθε έτους για τις συναλλαγές

<sup>6</sup> Παράγραφος 1, άρθρο 38 του νόμου 2238/94

που πραγματοποιήθηκαν εντός αυτού. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται η διαδικασία επιστροφής του παρακρατηθέντος φόρου, η αρμόδια Δ.Ο.Υ., ο τύπος και το περιεχόμενο της υποβαλλόμενης δήλωσης, τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής.

Ο φόρος βαρύνει τον πωλητή των μετοχών και αποδίδεται από την «Ελληνικά Χρηματιστήρια Α.Ε.» εφάπαξ με δήλωση που υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία της Δ.Ο.Υ. μέχρι το τέλος του πρώτου δεκαπενθημέρου μετά το κλείσιμο κάθε ημερολογιακού τριμήνου για τις πωλήσεις μετοχών που ενεργήθηκαν μέσα σε κάθε τρίμηνο.

Τα κέρδη εμφανίζονται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού. **Σε περίπτωση μεταγενέστερης διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους, φορολογούνται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και από τον οφειλόμενο φόρο εκπίπτει ο καταβληθείς φόρος δέκα τοις εκατό (10%).** Τυχόν ζημιές που προκύπτουν μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση δεν συμψηφίζονται με τα κέρδη. Οι ζημιές που προκύπτουν σε κάθε χρήση μεταφέρονται να συμψηφιστούν με το αφορολόγητο αποθεματικό της παραγράφου 1 του άρθρου 38 και σε περίπτωση που αυτό δεν επαρκεί ή δεν υφίσταται, εμφανίζονται σε ειδικό λογαριασμό και **δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.** Το ποσό αυτό συμψηφίζεται με κέρδη που τυχόν θα προκύψουν στο μέλλον από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών.»

#### **4.5 Φορολογία μερισμάτων και λοιπών εισοδημάτων**

Μέχρι πρότινος η παράγραφος 1 του άρθρου 54 του νόμου 2238/1994, όριζε ότι στα διανεμόμενα κέρδη των ημεδαπών ανώνυμων εταιριών, με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών, εκτός μισθού, των μελών του διοικητικού συμβουλίου και των διευθυντών, καθώς και των αμοιβών εργατοϋπαλληλικού προσωπικού, ουδεμία παρακράτηση φόρου ενεργείται, ως φορολογούμενα τα εισοδήματα αυτά στο όνομα του νομικού προσώπου.

Η διάταξη αυτή άλλαξε με το άρθρο 18 του νόμου 3697/2008. Πλέον στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με τη μορφή, αμοιβών και ποσοστών των μελών του διοικητικού συμβουλίου και των διευθυντών, αμοιβών εργατοϋπαλληλικού προσωπικού, εκτός μισθού, καθώς και μερισμάτων ή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές, **ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%).** Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα. Ειδικά, οι ημεδαπές εταιρείες δεν προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου επί των κερδών που διανέμουν προς εταιρείες άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, των οποίων είναι θυγατρικές, με τις προϋποθέσεις του άρθρου 11 του ν. 2578/1998 (ΦΕΚ 30 Α'), όπως ισχύει.



Αν στα καθαρά κέρδη ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας περιλαμβάνονται και μερίσματα από συμμετοχή της σε άλλες ανώνυμες εταιρίες, για τα οποία έχει διενεργηθεί παρακράτηση φόρου 10%, σε περίπτωση διανομής κερδών, αφαιρείται από το φόρο που υποχρεούται να καταβάλλει για τα διανεμόμενα κέρδη με τη δήλωση που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε., το μέρος του ήδη παρακρατηθέντος φόρου που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη που προέρχονται από τα μερίσματα αυτά. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται για μερίσματα που εισπράττονται από 1.1.2009 και μετά.

Εξαιρητικά, για αμοιβές μελών Διοικητικού Συμβουλίου και τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές, που καταβάλλονται από 1.1.2009 και μετά και εκπίπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α', β' και γ' της παρ.6 του άρθρου 105 από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς και για τα εισοδήματα των παραγράφων 2 και 5 του άρθρου 25, γίνεται παρακράτηση με συντελεστή τριάντα πέντε τοις εκατό (35%). Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα εισοδήματα αυτά. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται για αμοιβές που καταβάλλονται από 1.1.2009 και μετά.

Στα εισοδήματα της περίπτωσης η της παραγράφου 1 του άρθρου 24 ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%). Τα εισοδήματα αυτά προέρχονται από συμβάσεις ή πράξεις επί **παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων**, εφόσον ο δικαιούχος του εισοδήματος είναι κάτοικος Ελλάδας και δεν είναι επιτηδευματίας που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή εταιρία επενδύσεων χαρτοφυλακίου ή αμοιβαίο κεφάλαιο του ν. 1969/1991.

Ως παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα νοούνται τα χρηματοοικονομικά μέσα που ορίζονται στις υποπεριπτώσεις γγ έως και ζζ της περίπτωσης α της παραγράφου 1 και στην παράγραφο 20 του άρθρου 2 του ν. 2396/1996 (ΦΕΚ 73 Α), καθώς και αυτά που καθορίζονται με πράξεις του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος.

Για τους σκοπούς της περίπτωσης αυτής, ως παράγωγο χρηματοοικονομικό προϊόν θεωρείται και κάθε σύμβαση SWAP (συμφωνία ανταλλαγής) επί συναλλάγματος, ανεξάρτητα από το χρόνο σύναψής της, ως ενιαίας ή ως σύνολο επί μέρους συμβάσεων. Με την παρακράτηση του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση για τα εισοδήματα αυτά.

Στα λοιπά εισοδήματα των [άρθρων 24](#) και [25](#) ενεργείται παρακράτηση, έναντι του φόρου που αναλογεί, με **συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%)**, επιφυλασσόμενων των διατάξεων του άρθρου 12 περί αυτοτελούς φορολόγησης των κινητών αξιών. Τα εισοδήματα αυτά είναι:

α) Από μερίσματα και τόκους ιδρυτικών τίτλων και μετοχών των ημεδαπών ανωνύμων εταιριών, ομολογιών και χρεογράφων γενικά του Ελληνικού Δημοσίου ή ημεδαπών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ή ημεδαπών επιχειρήσεων κάθε είδους, καθώς και από αμοιβές και ποσοστά των διοικητικών συμβούλων και εκτός μισθού αμοιβές και ποσοστά των διευθυντών και διαχειριστών

των ανωνύμων εταιριών.

β) Από μερίσματα και τόκους των τίτλων αλλοδαπής προέλευσης που αναφέρονται στην προηγούμενη περίπτωση.

γ) Από τόκους κάθε τίτλου έντοκης κατάθεσης τοις μετρητοίς ή εγγύησης, καθώς και κάθε τίτλου χρεωστικού με υποθήκη, ενέχυρο ή όχι, από εκείνους που δεν περιλαμβάνονται στις περιπτώσεις α' και β'.

(δ) Από κέρδη αμοιβαίων κεφαλαίων, καθώς και η πρόσθετη αξία που αποκτούν οι μεριδιούχοι αμοιβαίων κεφαλαίων από την εξαγορά μεριδίων σε τιμή ανώτερη της τιμής κτήσης.

ε) Από κέρδη ανωνύμων εταιριών που διανέμονται με τη μορφή μετρητών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό τους.

στ) Από την υπεραπόδοση επενδύσεων των μαθηματικών αποθεμάτων, που σχηματίζονται με τις διατάξεις του ν.δ. 400/1970 (ΦΕΚ 22 Α') για ασφαλίσεις ζωής.

ζ) Από τόκους με τους οποίους πιστώνεται ο Λογαριασμός Νεότητας Προσωπικού Ο.Τ.Ε., που τηρείται στον Οργανισμό Τηλεπικοινωνιών Ελλάδας Α.Ε. και ο οποίος αποτελείται σύμφωνα με το κανονισμό λειτουργίας του λογαριασμού αυτού από την τοποθέτηση των μηνιαίων εισφορών των υπαλλήλων του με σκοπό τη χορήγηση εφάπαξ χρηματικής παροχής στα ενήλικα τέκνα τους.

Εξαιρετικά, για αμοιβές μελών Διοικητικού Συμβουλίου και τόκους από ιδρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές, που εκπίπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α', β' και γ της παραγράφου 6 του άρθρου 105 από τα ακαθάριστα έσοδα, καθώς και για τα εισοδήματα των παραγράφων 2 και 5 του άρθρου 25, γίνεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό(25%), για τα εισοδήματα που καταβάλλονται ή με τα οποία πιστώνονται οι δικαιούχοι από την 1η Ιανουαρίου 2007 και μετά.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

### ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΕΣΟΔΑ

Εκτός από τις περιπτώσεις όπου προβλέπεται φορολόγηση εισοδημάτων με ειδικό τρόπο, και τις οποίες αναλύσαμε στο προηγούμενο κεφάλαιο, υπάρχουν και περιπτώσεις που προβλέπεται μη φορολόγηση ενός τμήματος του εισοδήματος ή καλύτερα αναστολή της φορολόγησης του.

Σε περίπτωση που δικαιούχοι των εισοδημάτων από αφορολόγητα έσοδα είναι φυσικά πρόσωπα και προσωπικές εταιρίες, τα έσοδα αυτά είναι πράγματι αφορολόγητα και αναγράφονται στη δήλωση φορολογίας των δικαιούχων μόνο για τη δικαιολόγηση εισοδήματος αποκτήσεως περιουσιακών στοιχείων ή για το τεκμήριο δαπανών διαβίωσης. Στην περίπτωση όμως που δικαιούχοι είναι Α.Ε. και Ε.Π.Ε., το αφορολόγητο των εσόδων έχει την έννοια της αναστολής φορολόγησής τους μέχρι τη διανομή τους, οπότε υποβάλλονται σε φορολογία εισοδήματος, όπως και τα φορολογούμενα έσοδα.

#### 5.1 Μερίσματα ή Κέρδη από Συμμετοχή σε Άλλες Εταιρίες

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 106, για τον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος, όταν μεταξύ των εισοδημάτων των Α.Ε., συμπεριλαμβάνονται και μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, των οποίων τα κέρδη έχουν φορολογηθεί σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, τα εισοδήματα αυτά αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη προκειμένου υπολογισμού των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου.

Σε περίπτωση όμως, που στα καθαρά κέρδη ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας, εταιρίας περιορισμένης ευθύνης και συνεταιρισμού, συμπεριλαμβάνονται, εκτός από τα μερίσματα και τα κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, που αναφέρονται πιο πάνω, και εισοδήματα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή αφορολόγητα έσοδα και περαιτέρω λαμβάνει χώρα διανομή κερδών, για τον προσδιορισμό των διανεμομένων κερδών, που αναλογούν στα εισοδήματα, που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος άρθρου, λαμβάνονται τα συνολικά καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από τους ισολογισμούς των νομικών αυτών προσώπων.

Αν στα καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από ισολογισμούς συνεταιρισμών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης και ημεδαπών ανώνυμων εταιριών, πλην ασφαλιστικών και τραπεζικών, συμπεριλαμβάνονται και έσοδα αφορολόγητα, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου προστίθεται σε αυτά το μέρος των αφορολόγητων εσόδων, που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου. Παρακάτω θα αναλύσουμε την περίπτωση των αφορολόγητων αποθεματικών, τα οποία σχηματίζονται σε διάφορες περιπτώσεις, μία από τις οποίες είναι και η απόκτηση εισοδήματος από μερίσματα ή

συμμετοχές σε άλλες εταιρίες. Ο χειρισμός και η φορολόγηση κατά την διανομή είναι ίδια, είτε πρόκειται για αποθεματικά από αφορολόγητα έσοδα, είτε για αφορολόγητα αποθεματικά άλλων περιπτώσεων.

## **5.2 Τα Αποθεματικά Γενικά**

Αποθεματικά ονομάζουμε το μέρος των καθαρών κερδών, το οποίο δεν διανέμεται, αλλά προσαυξάνει την καθαρή θέση της επιχείρησης, αποσκοπώντας στην κάλυψη τυχόν μελλοντικών ζημιών και στη δημιουργία κεφαλαίου για επενδύσεις. Τα αποθεματικά διακρίνονται σε:

*Τακτικό.* Είναι το αποθεματικό το οποίο είναι υποχρεωμένες οι επιχειρήσεις να σχηματίζουν, βάση του άρθρου 45 του Κ.Ν. 2190/1920, παρακρατώντας το από τα καθαρά κέρδη, προκειμένου να αντεπεξέλθουν σε μελλοντικές ζημιές.

*Καταστατικό.* Είναι το αποθεματικό που σχηματίζεται από τις εταιρίες βάσει καταστατικών διατάξεων, και σχηματίζεται αφού πρώτα εξαντληθεί η υποχρέωση για τον σχηματισμό τακτικού αποθεματικού και διανομής πρώτου μερίσματος.

*Ειδικό ή έκτακτο.* Είναι αυτό που σχηματίζεται μετά από απόφαση της Γενικής Συνέλευσης και αποβλέπει συνήθως στη δημιουργία κεφαλαίου για επενδυτικούς σκοπούς.

*Αφορολόγητο αποθεματικό.* Είναι αυτό που σχηματίζεται, βάσει ειδικών διατάξεων νόμων, που αποβλέπουν στη δημιουργία κεφαλαίου για κάλυψη μελλοντικών επενδύσεων.

Η ύπαρξη αποθεματικών στην καθαρή θέση δεν συνεπάγεται ταυτόχρονη αντιστοίχησή τους σε συγκεκριμένο στοιχείο του ενεργητικού. Τα αποθεματικά ανάλογα με τον τρόπο εμφάνισής τους στον ισολογισμό διακρίνονται σε:

*Εμφανή Αποθεματικά.* Είναι εκείνα τα οποία εμφανίζονται στον ισολογισμό κάτω από συγκεκριμένο τίτλο, ο οποίος δηλώνει τον λόγο σχηματισμού τους.

*Λανθάνοντα Αποθεματικά.* Είναι εκείνα που σχηματίζονται από λογιστικές εγγραφές αποσβέσεων στοιχείων ενεργητικού. Πρόκειται για πάγια στοιχεία, τα οποία λόγω αποσβέσεων, εμφανίζονται στο ενεργητικό με μηδενική αξία και με υπόλοιπο διάρκειας ζωής, δημιουργώντας έτσι ένα αποθεματικό, το οποίο δεν εμφανίζεται στον ισολογισμό και η αξία του δεν είναι προσδιορίσιμη.

*Αφανή Αποθεματικά.* Όπως και τα λανθάνοντα δεν εμφανίζονται στον ισολογισμό, αλλά αντίθετα με αυτά, η ύπαρξη τους δεν είναι δυνατόν να διαπιστωθεί από τον ισολογισμό. Τέτοια μπορεί να είναι η εμφάνιση στοιχείων ενεργητικού (όπως οικόπεδα –γήπεδα) με αξία κατά πολύ μικρότερη της πραγματικής τους ή υποτιμημένα αποθέματα.

Εκτός από τα παραπάνω αποθεματικά που σχηματίζονται από τα καθαρά κέρδη της χρήσης, στην κατηγορία των αποθεματικών συμπεριλαμβάνεται:

*Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο.* Δημιουργείται όταν η ονομαστική αξία διαφέρει από την πραγματική κατά τη σύσταση ή την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου μιας εταιρίας και

περικλείει την υπεραξία της εταιρίας.

*Διαφορά από αναπροσαρμογή παγίων περιουσιακών στοιχείων.* Σχηματίζεται όταν με ειδικές διατάξεις προβλέπεται αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων περιουσιακών στοιχείων (κτίρια, μηχανήματα).

### **5.3 Τρόπος Σχηματισμού Αποθεματικών**

Κατά πάγια φορολογική αρχή, τα διανεμόμενα (η κεφαλαιοποιούμενα) αφορολόγητα έσοδα και αποθεματικά φορολογούνται κατά τον χρόνο διανομής τους και συνεπώς, όπως προαναφέραμε το φορολογικό πλεονέκτημα του «αφορολόγητου» των εσόδων αυτών διαρκεί για όσο χρόνο τα αφορολόγητα έσοδα ή αποθεματικά παραμένουν αδιάθετα, εμφανιζόμενα στην καθαρή θέση της επιχείρησης. Σε περίπτωση όμως διαθέσεως τους, το αφορολόγητο αίρεται και τα διανεμόμενα ποσά αυτών υποβάλλονται σε φόρο εισοδήματος. Κατά την καινοτομία που επήλθε μάλιστα με τον νόμο 2065/92, εφόσον στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν τα αφορολόγητα έσοδα λαμβάνει χώρα διανομή κερδών, τεκμαίρεται ότι στα διανεμόμενα κέρδη συμμετέχουν αναλογικά και τα αφορολόγητα έσοδα, και το διανεμόμενο ποσό αυτών υποβάλλεται σε φορολογία εισοδήματος.

Σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του νόμου 2238/94, ορίζεται ότι αν στα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς Α.Ε., πλην τραπεζικών και ασφαλιστικών, συμπεριλαμβάνονται και έσοδα αφορολόγητα, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου προστίθεται σε αυτά το μέρος των αφορολόγητων εσόδων που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, κατά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε μικτό ποσό, με τη προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.

Στην ειδική περίπτωση που εφόσον αφαιρεθούν από τα κέρδη του ισολογισμού τα ποσά του φόρου εισοδήματος, του τακτικού αποθεματικού, των διανεμόμενων κερδών το ποσό που απομένει είναι μικρότερο από το ποσό που πρέπει να διατεθεί για το σχηματισμό του αποθεματικού, τότε για το αποθεματικό διατίθεται το ποσό που απομένει.

Η αναγωγή των διανεμόμενων αφορολόγητων εσόδων σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου, γίνεται επειδή τα διανεμόμενα κέρδη της χρήσης διανέμονται στους δικαιούχους (μετόχους, μέλη Δ.Σ.. κλπ) φορολογημένα. Συνεπώς από τα αφορολόγητα έσοδα πρέπει να αντλείται το ποσό που διανέμεται στους μετόχους και λοιπούς δικαιούχους αλλά και το ποσό του φόρου εισοδήματος που αναλογεί στο διανεμόμενο αυτό ποσό, προκειμένου να εξευρεθεί το αδιανέμητο ποσό των αφορολόγητων εσόδων που παραμένει εις νέο και το οποίο πρέπει να εμφανιστεί στην πίστωση του λογαριασμού 41.90 «Αποθεματικά από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα». Για να γίνει πιο κατανοητό το παραπάνω θα παραθέσουμε ένα απλό παράδειγμα:

### Παράδειγμα 1:

Έστω τα κέρδη της χρήσης 2009 μιας Α.Ε. ανήλθαν στο ποσό των 90.000 ευρώ. Μεταξύ των κερδών εμπεριέχονται και (προσωρινά) απαλλασσόμενα έσοδα 18.000 ευρώ και φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο έσοδα 9.000 ευρώ. Η εταιρία διανέμει στους δικαιούχους της (μερίσματα και αμοιβές στα μέλη του Δ.Σ.) 35.000 ευρώ. Από το ποσό των 9.000 είχε παρακρατηθεί φόρος προς 15%, ίσος με 1.350 ευρώ (π.χ. παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα). Ο φόρος εισοδήματος θα υπολογισθεί ως εξής:

Καθαρά κέρδη χρήσης:		90.000	
Μείον απαλλασσόμενα έσοδα:	18.000		
Μείον φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο:	<u>9.000</u>	<u>27.000</u>	63.000
Πλέον απαλλασσόμενα έσοδα που αναλογούν στα διανεμόμενα:			
$(18.000/90.000) * 35.000 = 7.000$			
Αφού ο φόρος εισοδήματος είναι 25%, το προηγούμενο ποσό αναγόμενο σε μικτό είναι:			
$0,75X=7000$ ή $X=7000/0,75=$			9.333
Πλέον φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο που αναλογούν στα διανεμόμενα:			
$(9.000/90.000)*35.000=3.500$			
Το προηγούμενο ποσό αναγόμενο σε μικτό είναι:			
$0,75X=3.500$ ή $X=3500/0,75=$			4.667
Σύνολο Φορολογητέων κερδών:			77.000
Φόρος Εισοδήματος: $77.000*25%=$			19.250
Κέρδη μετά φόρων:			57.750

Υπολογισμός Τακτικού Αποθεματικού:  $57.750 * 5%=2.887,5$  Υπολογισμός Ειδικών Αποθεματικών:

- Από απαλλασσόμενα έσοδα:  $18.000-9.333=8.667$
- Από έσοδα φορολ. με ειδικό τρόπο:  $9.000-4.667=4.333$

Στον λογαριασμό 33.13 «Ελληνικό Δημόσιο- Προκαταβεβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι», βρίσκεται χρεωμένο το ποσό των € 1.350 του φόρου παρακράτησης, που έχει ήδη παρακρατηθεί από την εταιρία. Από το ποσό αυτό, το μέρος του φόρου που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη, θα μεταφερθεί στην χρέωση του 54.08 «Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών» και θα λειτουργήσει αφαιρετικά από το ποσό που θα καταβάλλει η εταιρία στην εφορία:

Φόρος παρακράτησης που αναλογεί στα διανεμόμενα:  $4.667 * 15\% = \text{€ } 700,05$

Το υπόλοιπο μέρος του φόρου παρακράτησης που αναλογεί στο αποθεματικό από τα φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο έσοδα, θα παραμείνει στον 33.13:

Φόρος παρακράτησης που αναλογεί στο αποθεματικό:  $4.333 * 15\% = 649,95$

Τέλος για τα διανεμόμενα κέρδη στους δικαιούχους, σύμφωνα με το άρθρο 18 του νόμου 3697/2008, προβλέπεται παρακράτηση φόρου ίση με το 10% των διανεμόμενων κερδών (μερίσματα και αμοιβές μελών Δ.Σ.):

Φόρος παρακράτησης διανεμόμενων κερδών :  $35.000 * 10\% = 3.500$  ευρώ.

#### **5.4 Διάλυση ή Κεφαλαιοποίηση των Αποθεματικών**

Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 106 του νόμου 2238/94, αφορολόγητα αποθεματικά ανώνυμων εταιριών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης ή συνεταιρισμών, ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους, διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα οποτεδήποτε, φορολογούνται κατά το χρόνο της διανομής ή κεφαλαιοποίησης με βάση τις διατάξεις του παρόντος στο όνομα του νομικού προσώπου, μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου.

Τα ως άνω διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά φορολογούνται αυτοτελώς, μη συναθροιζομένων των ποσών αυτών με το προκύπτον αποτέλεσμα του ισολογισμού, κατά το χρόνο που γίνεται η διανομή ή κεφαλαιοποίηση. Προς τούτο, το νομικό πρόσωπο υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση του [άρθρου 107](#) μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από το μήνα που λαμβάνεται η απόφαση από το αρμόδιο όργανο για διανομή ή κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών.

Ο προκύπτων φόρος καταβάλλεται σε τρεις ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η πρώτη ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, οι δε υπόλοιπες δύο την τελευταία εργάσιμη ημέρα των δύο (2) επόμενων, από την υποβολή της δήλωσης, μηνών. Με την καταβολή του ως άνω φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά.

#### **5.5 Εξαιρέσεις από τη Φορολογία Αποθεματικών**

Σύμφωνα με τα προαναφερόμενα, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του νόμου 2238/94, ορίζεται ότι αν στα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς Α.Ε., συμπεριλαμβάνονται και έσοδα αφορολόγητα, προστίθεται σε αυτά το μέρος των αφορολόγητων εσόδων που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, κατά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε μικτό ποσό, με τη προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου. Επίσης ότι κατά τη διάλυση ή κεφαλαιοποίηση τους τα αφορολόγητα αποθεματικά φορολογούνται αυτοτελώς.

Επίσης είδαμε ότι πλέον στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με τη μορφή, αμοιβών και ποσοστών των μελών του διοικητικού συμβουλίου και των διευθυντών, αμοιβών εργατοϋπαλληλικού προσωπικού, εκτός μισθού, καθώς και μερισμάτων ή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%).

Υπάρχουν όμως ειδικές περιπτώσεις που έχουν ρυθμίσει νόμοι του παρελθόντος, που αποτελούν εξαιρέσεις των παραπάνω. Συγκεντρωτικά οι περιπτώσεις παρατίθενται στην ΠΟΛ. 1061/2009. Οι εν λόγω διατάξεις, οι οποίες δεν έχουν ενσωματωθεί στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, είναι ειδικότερες και επομένως κατισχύουν των αντίστοιχων διατάξεων του Κ.Φ.Ε. Δεν κρίνουμε σκόπιμο να αναλύσουμε όλες τις περιπτώσεις που περιλαμβάνει η ΠΟΛ. 1061 και αντί αυτού παραθέτουμε συγκεντρωτικά ποιες είναι οι διατάξεις που αποτελούν εξαίρεση των όσων αναφέραμε προηγουμένως:

α) αφορολόγητα αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 101 του [ν.1892/1990](#) και του άρθρου 13 του [ν.1473/1984](#),

β) ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό του άρθρου 22 του [ν. 1828/1989](#) και του άρθρου 2 του [ν.3220/2004](#),

γ) προκύπτουσα υπεραξία λόγω αναπροσαρμογής των ακινήτων με βάση τις διατάξεις του [ν. 2065/1992](#) και

δ) φορολογηθέντα αποθεματικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του [ν.2579/1998](#) και του [ν.3513/2006](#), λόγω της ειδικής φορολογικής αντιμετώπισης των εν λόγω αποθεματικών από τις διατάξεις με βάση τις οποίες σχηματίζονται.

#### **5.6 Δαπάνες που αναλογούν σε Αφορολόγητα Έσοδα ή Φορολογούμενα κατ' ειδικό τρόπο**

Στα προηγούμενα κεφάλαια αναλύσαμε τις περιπτώσεις των αφορολόγητων εσόδων (π.χ. αφορολόγητα αποθεματικά) και των φορολογηθέντων με ειδικό τρόπο εσόδων (αυτοτελής φορολόγηση, παρακράτηση φόρου). Στην παράγραφο 8 του άρθρου 31 του νόμου 2238/94 αναφέρεται ότι το συνολικό ποσό που πρόκειται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα, μειώνεται κατά τα εξής ποσά των δαπανών που βαρύνουν τα έσοδα που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος ή που φορολογούνται με ειδικό τρόπο **αλλά με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης**:

α) Ποσό των χρεωστικών τόκων που εξευρίσκεται με επιμερισμό των τόκων αυτών μεταξύ των υποκείμενων στη φορολογία ακαθάριστων εσόδων και αυτών που αναφέρονται πιο πάνω,

β) Ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) των εσόδων που απαλλάσσονται της φορολογίας ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή των εσόδων από



μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές επιχειρήσεις, ως λοιπές δαπάνες. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%) των πάσης φύσεως δαπανών της επιχείρησης.

Βέβαια στις περισσότερες περιπτώσεις, όπως είδαμε και στο προηγούμενο κεφάλαιο, δεν προβλέπεται πλέον για τις Α.Ε. ειδική φορολόγηση με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Αντιθέτως για τα έσοδα που εμπίπτουν στην αυτοτελή φορολόγηση, γίνεται στη συνέχεια φορολόγηση με βάση τις γενικές διατάξεις, συμψηφίζόμενου του καταβεβλημένου φόρου. Ανάλογο χειρισμό προβλέπει ο νόμος και για τα έσοδα που εμπίπτουν στην παρακράτηση φόρου.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6

### ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

#### 6.1 Ακαθάριστο και Καθαρό Εισόδημα

Σύμφωνα με το άρθρο 105 του Ν. 2238/94, ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων και κατά συνέπεια της ανώνυμης εταιρίας θεωρούνται:

α) Το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί.

β) Τα λοιπά εισοδήματα που μια ανώνυμη εταιρία μπορεί να έχει από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, όπως αυτά προκύπτουν από τις διατάξεις των άρθρων 13 παράγραφος 1, 20, 21, 22, 24, 25, 28 παράγραφοι 1, 2 και 3, 30, 37, 40, 41, καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 48.

Από τα παραπάνω, γίνεται αντιληπτό ότι ο νόμος με την περίπτωση (α) υπονοεί τα εισοδήματα από το κύριο αντικείμενο εργασιών της εταιρίας, ενώ με την περίπτωση (β) όλα τα εισοδήματα από άλλες πηγές, τα οποία μπορεί να είναι τακτικά ή ευκαιριακά.

Όπως αναφέρθηκε παραπάνω, ο φόρος επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος της ανώνυμης εταιρίας. Το συνολικό καθαρό εισόδημα ή τα καθαρά κέρδη χρήσεως της ανώνυμης εταιρίας προκύπτουν αν από το σύνολο των πάσης πηγής ακαθάριστων εσόδων της Α.Ε. αφαιρεθούν οι δαπάνες εκείνες, που ο νόμος αναφέρει σχολαστικά. Σύμφωνα με το άρθρο 105 οι δαπάνες που εκπίπτουν είναι «δαπάνες αποκτήσεως του εισοδήματος» όπως αυτές ορίζονται ρητά στο άρθρο 31 του ίδιου νόμου καθώς και κάποιες επιπλέον, που προστίθενται στο άρθρο 105. Οι επιπλέον δαπάνες που αφαιρούνται από το ακαθάριστο εισόδημα, σύμφωνα με το άρθρο 105 είναι:

- Τα έξοδα μισθοδοσίας εργαζόμενου σε ανώνυμη εταιρία, ο οποίος συνδέεται με το διοικητικό συμβούλιο της εταιρίας αυτής με συγγένεια εξ' αίματος ή εξ αγχιστείας μέχρι και τετάρτου βαθμού, εκπίπτουν μόνον εφόσον έχουν καταβληθεί οι ασφαλιστικές εισφορές κύριας ή επικουρικής υποχρεωτικής ασφάλισης στο Ι.Κ.Α. ή άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς. Σε πολλές περιπτώσεις μάλιστα, το Ι.Κ.Α. αμφισβητεί την πραγματικότητα και θεωρεί πλασματική την εργασία αυτή.

- Τα ποσά που καταβάλλει η ημεδαπή ανώνυμη εταιρία για την εξαγορά ιδρυτικών τίτλων, καθώς και οι τόκοι που καταβάλλονται στους κατόχους αυτών των ιδρυτικών τίτλων, εφόσον οι τόκοι αυτοί δεν προέρχονται από τα κέρδη της.

- Οι τόκοι που καταβάλλει η ημεδαπή ανώνυμη εταιρία στους κατόχους προνομιούχων μετοχών της, εφόσον οι τόκοι αυτοί δεν προέρχονται από τα κέρδη της.

- Οι αμοιβές και αποζημιώσεις μελών του διοικητικού συμβουλίου που βαρύνουν την ίδια την ανώνυμη εταιρία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24, παρ.2 του Κ.Ν. 2190/1920.

Επίσης, ειδικά από το ακαθάριστο εισόδημα των ασφαλιστικών ανωνύμων εταιριών, εκπίπτουν

εκτός από τα παραπάνω:

- Τα μαθηματικά αποθέματα των ασφαλειών ζωής, που υπολογίζονται με βάση τους κανόνες της αναλογιστικής.
- Τα αποθεματικά για την κάλυψη των κινδύνων που ισχύουν, τα οποία υπολογίζονται επί των καθαρών ασφαλιστρών με κάποιο συντελεστή που ορίζεται, κατά κλάδους, με κοινή απόφαση υπουργών Οικονομικών και Εμπορίου.
- Οι κρατήσεις για ζημιές που έχουν συμβεί (όπως καθορίζονται από πραγματογνώμονες), άρθρο 10 παρ. 5 ΚΒΣ π.δ.186/92, μειωμένες κατά το ποσό της τυχόν συμμετοχής των αντασφαλιστών στις κρατήσεις αυτές.
- Τα ποσά που καταβάλλουν σε άλλη ασφαλιστική εταιρία, στην οποία μεταβιβάζεται το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων, περιλαμβάνοντας ολόκληρο το χαρτοφυλάκιο των ασφαλιστήριων συμβολαίων με τα σχετικά δικαιώματα και τις υποχρεώσεις, ασφαλιστικής εταιρίας ζωής της οποίας η άδεια λειτουργίας έχει ανακληθεί.
- Επιπλέον, από τα ακαθάριστα έσοδα της ασφαλιστικής ανώνυμης εταιρίας προς την οποία έχουν μεταβιβαστεί τα περιουσιακά στοιχεία της παραπάνω ασφαλιστικής εταιρίας ζωής εκπίπτει το ποσό του ελλείμματος των επενδύσεων της τελευταίας που της αναλογεί.

Επίσης, οι τράπεζες επιτρέπεται να εκπίπτουν, αντί του ποσού των αποσβέσεων των επισφαλών απαιτήσεων για τις οποίες έχουν γίνει οριστικές εγγραφές, ποσοστό στο ποσό του ετήσιου μέσου όρου των πραγματικών χορηγήσεων, όπως αυτό προκύπτει από τις μηνιαίες λογιστικές καταστάσεις τους. Οι τράπεζες επίσης δικαιούνται να εκπίπτουν και ποσά σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν. 2076/1992 (ΦΕΚ 130 Α΄).

Το ποσό που απομένει μετά τις παραπάνω μειώσεις από το ακαθάριστο συνολικό εισόδημα, είναι το καθαρό συνολικό εισόδημα του νομικού προσώπου, το οποίο απεικονίζεται στον Ισολογισμό και στους λογαριασμούς Γενικής Εκμετάλλευσης, Αποτελεσμάτων Χρήσης καθώς και Διάθεσης Κερδών, αποτελώντας για την εταιρία με άλλα λόγια τα πραγματικά καθαρά κέρδη της. Ο φόρος, όμως, δεν υπολογίζεται σε αυτά τα καθαρά κέρδη αλλά στα φορολογικά αναμορφούμενα, που προσδιορίζονται στη συνέχεια.

## **6.2 Εκπιπόμενες Δαπάνες**

Όπως είδαμε στην προηγούμενη ενότητα, εκτός των δαπανών που καθορίζονται στο άρθρο 105, υπάρχουν και οι «δαπάνες απόκτησης» που καθορίζονται ρητά στο άρθρο 31. Αναφέρουμε το γεγονός ότι καθορίζονται ρητά, για να τονίσουμε τη λεπτομέρεια με την οποία καθορίζει ο νόμος τις δαπάνες αυτές. Στις επόμενες ενότητες θα δούμε τις βασικότερες εξ' αυτών. Ιδιαίτερη ανάλυση θα γίνει σε όσες εμφανίζουν σοβαρές αποκλίσεις ανάμεσα στην λογιστική τους συμπεριφορά και την αντιμετώπιση που τους επιφυλάσσει η φορολογική νομοθεσία.

### 6.2.1 Τα γενικά έξοδα διαχείρισης

Ως τέτοια νοούνται οι παραγωγικές δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή εκείνες οι οποίες εν όψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση του εισοδήματος. Στην έννοια των γενικών εξόδων διαχείρισης εμπίπτουν όχι μόνο αυτές που καταβάλλονται υποχρεωτικά, αλλά και οι οικειοθελώς καταβαλλόμενες.

Οι δαπάνες ανάλογα με το είδος και τη φύση των εργασιών της επιχείρησης ποικίλουν και για το λόγο αυτό, δεν αναφέρεται αναλυτικά και περιοριστικά στη σχετική διάταξη του νόμου ποιες περιλαμβάνονται στην κατηγορία των γενικών εξόδων διαχείρισης, σε αντίθεση με τις λοιπές εκπιπόμενες δαπάνες, οι οποίες περιοριστικά αναφέρονται στον νόμο. Ενδεικτικά αναφέρουμε ότι εμπεριέχονται τα ενοίκια, τα τηλεφωνικά- τηλεγραφικά, ταχυδρομικά, τα έξοδα διαφήμισης<sup>7</sup>, τα κοινόχρηστα, κτλ. Εξαιρέση αποτελούν οι τέσσερις κατηγορίες που αναφέρουμε παρακάτω και οι οποίες ανήκουν στα γενικά έξοδα διαχείρισης κι όμως περιγράφονται αναλυτικά.

#### *α) Έξοδα μισθοδοσίας προσωπικού*

Στα γενικά έξοδα μισθοδοσίας περιλαμβάνονται τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού που εργάζεται στην επιχείρηση με εξαρτημένη σύμβαση εργασίας υπό την προϋπόθεση ότι οι αμοιβές αυτές έχουν υπαχθεί σε ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του αρμόδιου ασφαλιστικού οργανισμού, όπως το Ι.Κ.Α., Τ.Σ.Α.Υ. κτλ.

Το τεκμαρτό ενοίκιο των ιδιο-χρησιμοποιούμενων ακινήτων.

Το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων που ανήκουν στον επιχειρηματία και χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, όπως αυτό προσδιορίζεται από τη σύγκριση της οικοδομής προς άλλες παρόμοιες εκμισθωμένες οικοδομές, αφαιρείται από τα ακαθάριστα έσοδα των εμπορικών επιχειρήσεων, προστίθεται όμως και φορολογείται (μετά τη μείωση κατά 5% ή 10% ανάλογα με τη χρήση) στα εισοδήματα από ακίνητα.

Επομένως, ως απαραίτητη προϋπόθεση για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα του τεκμαρτού μισθώματος, είναι η φορολόγηση του ποσού αυτού στα εισοδήματα από ακίνητα<sup>8</sup>. Έτσι για τα βιομηχανοστάσια, τα κτίρια δηλαδή που κατασκευάζονται με ειδικό τρόπο για την εξυπηρέτηση των βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, για τα οποία δεν υπολογίζεται τεκμαρτό εισόδημα από ιδιόχρηση, δεν εκπίπτει κανένα ποσό από τα ακαθάριστα εκτός από τις

---

<sup>7</sup> Συγκεκριμένα για τα ποσά των δαπανών διαφημίσεων που βαρύνουν την επιχείρηση, κάνει λόγο η παράγραφος ιδ' του άρθρου 31. Διευκρινίζει ότι εκπίπτουν κατά το έτος της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου. Ειδικά τα ποσά των δαπανών, που υπόκεινται σε τέλος διαφημίσεων υπέρ δήμων και κοινοτήτων, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη της διαφημιζόμενης επιχείρησης, αν δεν αποδεικνύεται η καταβολή του τέλους που αναλογεί με τριπλότυπο είσπραξης του οικείου δήμου ή κοινότητας

<sup>8</sup> Όπως αναφέρθηκε σε προηγούμενη ενότητα τα εισοδήματα χωρίζονται ανάλογα με την πηγή τους, και η Πηγή Α-Β αφορά τα εισοδήματα από ακίνητα.

αποσβέσεις.

*β) Οι δωρεές*

Εκπίπτουν τα χρηματικά ποσά και η αξία των ακινήτων που καταβάλλονται ή μεταβιβάζονται στο Δημόσιο, τους Δήμους και τις Κοινότητες, τα ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου.

Για να αναγνωρισθεί προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το ποσό της δωρεάς προς νομικό πρόσωπο πρέπει το πρόσωπο αυτό να επιδιώκει αποκλειστικά κοινωφελή σκοπό, όπως φιλανθρωπικό, θρησκευτικό. Εθνωφελή, εκπαιδευτικό κλπ.

Τα ποσά των δωρεών με βάση τα παραστατικά έγγραφα, καταχωρούνται στον λογαριασμό 64.06 «Δωρεές επιχορηγήσεις» και στο τέλος της χρήσης μεταφέρονται στον λογαριασμό 80.00 «Λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης».

*γ) Τα ασφάλιστρα για ομαδική ασφάλιση ζωής του προσωπικού*

Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλιση ζωής του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού τους, στην έννοια της οποίας συμπεριλαμβάνεται και η χορήγηση εφάπαξ ποσού ή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής σε χρήμα μετά το χρόνο της πρόωρης ή κανονικής συνταξιοδότησης του ανωτέρω προσωπικού, καθώς και η κάλυψη θανάτου ή κατά κινδύνων τυχαίων συμβάντων. Το ποσό της έκπτωσης αυτής δεν μπορεί να υπερβεί για καθέναν από τους ασφαλιζόμενους τα χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ.

### **6.2.2 Δαπάνες συντήρησης και επισκευής**

Οι δαπάνες συντήρησης και επισκευής των μηχανημάτων και επαγγελματικών εγκαταστάσεων της επιχείρησης αφαιρούνται εξ ολοκλήρου κατά την χρήση που πραγματοποιήθηκαν.

Ως δαπάνες συντήρησης θεωρούνται εκείνες που γίνονται για να διατηρηθούν τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης σε καλή κατάσταση και για να παρεμποδισθούν ή να προληφθούν τυχόν βλάβες ή αλλοιώσεις τους από τη χρήση ή τη λειτουργία ή τη πάροδο του χρόνου. Δαπάνες επισκευής είναι εκείνες που γίνονται για να επανέλθουν τα περιουσιακά στοιχεία που τυχόν υπέστησαν βλάβη ή αλλοίωση στην αρχική τους κατάσταση.

Οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης μέχρι 1600<sup>9</sup> κυβικά εκατοστά εκπίπτουν μέχρι 60% του συνολικού ύψους αυτών, εφόσον χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Για αυτοκίνητα πέραν των 1600 κυβικών εκατοστών εκπίπτει ποσοστό μέχρι 25%.

---

<sup>9</sup> Με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 3296/2004, αυξήθηκε από 1.400 σε 1.600 το ως άνω ανώτατο όριο των κυβικών εκατοστών των επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης.

Το υπόλοιπο ποσό των δαπανών κατά την φορολογική αναμόρφωση του αποτελέσματος, προστίθεται ως λογιστική διαφορά<sup>10</sup> στα πραγματικά κέρδη της επιχείρησης και φορολογείται.

### **6.2.3 Η αξία των εμπορευσίμων αγαθών και των πρώτων υλών**

Από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης εκπίπτει η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή προϊόντων, των άλλων εμπορευσίμων αγαθών, όπως η αξία αυτή διαμορφώνεται μετά την προσθήκη στην τιμή αγοράς των ειδικών εξόδων, όπως τα έξοδα επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κλπ.

Η εξεύρεση του κόστους των πωληθέντων των εμπορευσίμων αγαθών για τις εταιρίες που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας (άρα και τις Α.Ε.), γίνεται μετά από τη διενέργεια της καταγραφής και αποτίμησης των αγαθών, η οποία εμφανίζεται στο βιβλίο των απογραφών της επιχείρησης.

Η ορθή ή μη καταγραφή και αποτίμηση των εμπορευσίμων ειδών ασκεί σημαντικότερη επίδραση στη διαμόρφωση του όλου φορολογητέου αποτελέσματος της επιχείρησης. Ειδικότερα, η υποτίμηση των μενόντων εμπορευσίμων ειδών κατά τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης σε σχέση με την πραγματική τους αξία έχει ως αποτέλεσμα την ισόποση μείωση των φορολογητέων αποτελεσμάτων, επειδή η διαφορά προσαυξάνει το κόστος των πωληθέντων και έτσι μειώνει τα μικτά κέρδη. Η υποτίμηση γίνεται είτε με απόκρυψη ποσοτήτων εμπορευσίμων ειδών είτε με εμφάνιση αυτών σε τιμές χαμηλότερες των κανονικών ή με την εφαρμογή και των δύο τρόπων. Για την κατοχύρωση των συμφερόντων του Δημοσίου η πολιτεία έχει θεσπίσει τις εξής διατάξεις:

- i. Απορρίπτονται τα βιβλία λόγω ανακρίβειας όταν στην απογραφή εμφανίζονται αλλοιωμένα τα πραγματικά μεγέθη, με αποτέλεσμα τα φορολογητέα κέρδη να προσδιορίζονται με εξωλογιστικό τρόπο.
  - ii. Στα άρθρα 27 και 28 του Κ.Β.Σ., καθορίζεται επακριβώς ο τρόπος καταγραφής, αποτίμησης και καταχώρησης στο βιβλίο απογραφών των αποθεμάτων. Η αποτίμηση των αποθεμάτων (εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων υλών κλπ) γίνεται κατά είδος:
    - Στη τιμή κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής, αν αυτή είναι χαμηλότερη της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να αγοράσει ή να παράγει τα αποθέματα κατά την ημέρα της απογραφής.
    - Στην τρέχουσα τιμή της αγοράς ή αναπαραγωγής, όταν αυτή είναι μικρότερη της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.
- Στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, αν η τρέχουσα τιμή της αγοράς ή αναπαραγωγής είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

---

<sup>10</sup> Σε επόμενη ενότητα θα αναλυθεί η διαδικασία που ακολουθείται για την αναμόρφωση του αποτελέσματος με την χρήση των λογιστικών διαφορών.

#### **6.2.4 Τόκοι δανείων ή πιστώσεων**

Εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα οι κάθε είδους δουλεμένοι τόκοι δανείων ή πιστώσεων γενικά της επιχείρησης, με εξαίρεση τους τόκους υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, εισφορών και προστίμων προς το Δημόσιο ή άλλα Ν.Π.Δ.Δ., εφόσον τα εν λόγω δάνεια ή πιστώσεις συνάπτονται προς εξυπηρέτηση των συμφερόντων της επιχείρησης και χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της και όχι για προσωπικές ανάγκες του επιχειρηματία ή των συνεταιίρων.

Τυχόν καταβαλλόμενοι τόκοι για την αγορά παγίων στοιχείων δεν προσαυξάνουν την αξία κτήσης των περιουσιακών στοιχείων για τον υπολογισμό της ετήσιας απόσβεσης, επειδή οι τόκοι αυτοί αποτελούν δαπάνη της επιχείρησης, η οποία εκπίπτει εξ ολοκλήρου από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης εντός της οποίας καθίστανται ληξιπρόθεσμοι και απαιτητοί.

Οι τόκοι επί καταθέσεων και εισφορών συνεταιίρων δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, όταν πρόκειται για τόκους ιδίου κεφαλαίου καταβαλλόμενου συμπληρωματικά. Αντίθετα, εκπίπτουν οι τόκοι όταν οι καταθέσεις έχουν χαρακτήρα δανείου και ως εκ τούτου καταχωρούνται σε τρεχούμενους λογαριασμούς. Η λογιστική αντιμετώπιση των τόκων γίνεται με χρέωση του λογαριασμού 65 «τόκοι και συναφή έξοδα» με ανάπτυξη σε δευτεροβάθμιους ανάλογα με το είδος του τόκου ή του υπολογαριασμού 16.18 «τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου». Ειδικότερα στον λογαριασμό 16.18 καταχωρούνται τόκοι δανείων ή πιστώσεων που χρησιμοποιήθηκαν για κτήσεις παγίων που αφορούν μόνο την κατασκευαστική περίοδο. Οι τόκοι αυτοί αποσβένονται είτε τμηματικά και ισόποσα σε μία πενταετία είτε εφάπαξ κατά το έτος που αφορούν.

#### **6.2.5 Φόροι - Τέλη - Δικαιώματα**

Οι φόροι, τα τέλη και τα δικαιώματα εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, εφόσον βαρύνουν την επιχείρηση και όχι προσωπικά τον επιχειρηματία. Δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα οι παρακρατούμενοι φόροι, όπως ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών, ελευθερίων επαγγελματιών κλπ., επειδή βαρύνουν τους δικαιούχους των αμοιβών και όχι την επιχείρηση. Έτσι αν π.χ. η επιχείρηση δεν παρακρατήσει τον Φ.Μ.Υ. από τους μισθωτούς και τον καταβάλλει η ίδια, το ποσό αυτό δεν αποτελεί εκπεστέα δαπάνη για την επιχείρηση.

Δεν εκπίπτουν επίσης, ο φόρος ακίνητης περιουσίας, ο φόρος εισοδήματος, οι προσαυξήσεις καθώς και οι τόκοι υπερημερίας για οφειλές φόρου που καταβάλλει η επιχείρηση για τη μη έγκαιρη καταβολή τους.

Ο Φ.Π.Α. εκπίπτει μόνο στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η επιχείρηση δεν έχει το δικαίωμα συμψηφισμού του Φ.Π.Α. των εισροών<sup>11</sup> με το αντίστοιχο των εκροών.

---

<sup>11</sup> Σε ότι αφορά τον Φ.Π.Α., με τον όρο «Φ.Π.Α. εισροών» αναφερόμαστε σε αυτόν που αναλογεί στην εισροή εμπορευμάτων ή παγίων, άρα στην εκροή χρημάτων από την επιχείρηση.

Στην κατηγορία των επιχειρήσεων οι οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους από τα ακαθάριστα έσοδα τους, εντάσσονται οι απαλλασσόμενες από το Φ.Π.Α. επιχειρήσεις, όπως π.χ. οι επιχειρήσεις που έχουν ως αντικείμενο εργασιών τους, πράξεις που συνδέονται με την παιδεία, την υγεία, την ασφάλιση κλπ.

Επίσης εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα ο φόρος εισροών (ως ειδικό έξοδο αγορών) των υποκείμενων σε Φ.Π.Α. επιχειρήσεων, που καταβάλλουν κατά την αγορά καπνοβιομηχανικών προϊόντων, οινοπνευματωδών ποτών (εκτός εκείνων που ασχολούνται με την εμπορία ποτών), επιβατικών αυτοκινήτων (μέχρι εννέα θέσεων), μοτοσικλετών και σκαφών που προορίζονται για αναψυχή.

Ο Φ.Π.Α. εισροών με τον οποίο επιβαρύνονται οι δαπάνες των επιβατικών αυτοκινήτων, μοτοσικλετών και σκαφών, οι δαπάνες δεξιώσεων ψυχαγωγίας, φιλοξενίας, τροφής, ποτών και μετακίνησης του προσωπικού ή των εκπροσώπων των επιχειρήσεων, προσαυξάνει το αντίτιμο αγοράς των ειδών ή της αποδοχής των υπηρεσιών και εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα. Οι παραπάνω περιπτώσεις αποτελούν ουσιαστικά και περιπτώσεις κατά τις οποίες η επιχείρηση δεν έχει το δικαίωμα να εκπέσει τον Φ.Π.Α. εισροών από αυτόν των εκροών κατά την περιοδική απόδοση του φόρου αυτού, άρα πληρώνει η ίδια εξ ολοκλήρου τον Φ.Π.Α. που αναλογεί στις εν λόγω δαπάνες. Έτσι ο νομοθέτης της δίνει το δικαίωμα να εκπέσει τον φόρο αυτόν από το ακαθάριστο εισόδημα της.

Οι βαρύνοντες την επιχείρηση φόροι, τέλη και δικαιώματα εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά το χρόνο εντός του οποίου βεβαιώθηκαν και καταβλήθηκαν ή βεβαιώθηκαν μόνο. Ενδεικτικά οι εκπιπτόμενοι φόροι-τέλη και δικαιώματα είναι:

- Οι φόροι υπέρ τρίτων που βαρύνουν την επιχείρηση είτε αυτοί ενσωματώνονται στο τίμημα της πώλησης είτε καταβάλλονται χωριστά (π.χ. φόρος υπέρ Δήμων και Κοινοτήτων).
- Οι φόροι-τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων.
- Ο φόρος τραπεζικών εργασιών.
- Τα τέλη χαρτοσήμου των συναλλαγματικών, των δανείων, των κερδών προσωπικών εταιριών 1,2 % ή των αμοιβών τρίτων 3,6 %.
- Τα τέλη χαρτοσήμου και Ο.Γ.Α. των μισθωμάτων από ακίνητα μέχρι του ποσοστού 1,8 % που αναλογεί στον εκμισθωτή.
- Τα δικαιώματα υπερημερίας για καθυστέρηση παραλαβής εμπορευμάτων από τους τελωνειακούς χώρους.
- Επιβαρύνσεις λόγω εκπρόθεσμου διακανονισμού πιστώσεων επί εισαγόμενων αγαθών κλπ.



## **6.2.6 Αποσβέσεις**

### **6.2.6.1 Γενικά Στοιχεία**

Τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης (κτίρια, μηχανήματα, μεταφορικά μέσα κλπ.) υπόκεινται σε φθορά οφειλόμενη στην πάροδο του χρόνου και στη χρήση αυτών και στην ακρήστευση λόγω της προόδου της τεχνικής επιστήμης. Η μείωση στην αξία των περιουσιακών στοιχείων, των οποίων η συμβολή στην πραγματοποίηση κέρδους είναι βασική και ουσιώδης, αποτελεί παραγωγική δαπάνη εκπιπτόμενη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Η έκπτωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων κατανέμεται στα έτη κατά τα οποία αυτά εξυπηρετήσαν την επιχείρηση. Η κατανομή αυτή επιτυγχάνεται δια της κατ' έτος μείωσης της αξίας των παγίων στοιχείων με ποσό ίσο με την κατ' έτος φθορά λόγω του χρόνου και της χρήσης και αποσκοπεί στη δημιουργία αποθεματικού, που καλύπτει την αξία των φθειρόμενων περιουσιακών στοιχείων.

Βασική προϋπόθεση για την αναγνώριση των αποσβέσεων είναι η αναγραφή αυτών στο βιβλίο απογραφών και η διενέργεια λογιστικών εγγραφών στα βιβλία της επιχείρησης. Δεν αναγνωρίζεται φορολογικά η απόσβεση για πάγια που δεν εξυπηρετούν την επιχείρηση.

Ως βάση υπολογισμού των αποσβέσεων λαμβάνεται η αξία κτήσης των περιουσιακών στοιχείων προσαυξημένη με τις ειδικές δαπάνες βελτίωσης και επέκτασης. Αν η τιμή κτήσης έχει αναπροσαρμοστεί, η απόσβεση υπολογίζεται στην αναπροσαρμοσμένη αξία. Από την οικονομική θεωρία αναγνωρίζονται τρεις βασικές μέθοδοι απόσβεσης. Η σταθερή, η φθίνουσα και η αύξουσα. Η ελληνική νομοθεσία αναγνωρίζει την σταθερή μέθοδο καθώς και την φθίνουσα υπό προϋποθέσεις.

Αποσβησμένα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης είναι τα ανήκοντα σε αυτή κατά πλήρη κυριότητα τα οποία υπόκεινται σε φθορά, λόγω της χρήσης ή της παρόδου του χρόνου. Έτσι δεν υπόκεινται σε απόσβεση οι εδαφικές εκτάσεις, όπως τα οικόπεδα, γήπεδα, αγροτεμάχια, ενώ υπόκεινται σε απόσβεση τα ορυχεία, μεταλλεία και λατομεία.

Για να υπολογισθεί απόσβεση σε οποιοδήποτε πάγιο πρέπει αυτό να χρησιμοποιείται από την επιχείρηση. Δεν υπολογίζεται απόσβεση για πάγια τα οποία δεν χρησιμοποιούνται. Αν για παράδειγμα μία Α.Ε. έχει στην κυριότητα της έναν αποθηκευτικό χώρο τον οποίο δεν χρησιμοποιεί, δεν δικαιούται να διενεργήσει απόσβεση του κτιρίου.

### **6.2.6.2 Το Προεδρικό Διάταγμα 299/2003**

Η οικονομική θεωρία υποστηρίζει ότι, σύμφωνα με τον ορισμό των αποσβέσεων, αυτές θα διενεργούνται καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους παγίου, όπως αυτή ορίζεται από τον κατασκευαστή ή κάποιον αρμόδιο να την ορίσει και ότι οι συντελεστές απόσβεσης θα πρέπει να είναι τέτοιοι, ώστε η αναπόσβεστη αξία στο τέλος της ωφέλιμης ζωής να είναι μηδέν.

Στη χώρα μας η φορολογική νομοθεσία λειτουργεί περιοριστικά και επιβάλλει συγκεκριμένα όρια συντελεστών απόσβεσης, για κάθε είδος παγίου στοιχείου. Οι ανώτεροι και οι κατώτεροι συντελεστές απόσβεσης και κάθε άλλο θέμα που αφορά την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, καθορίζονται με προεδρικό διάταγμα, όπως αυτό ισχύει κάθε φορά. Το γνωστότερο προεδρικό διάταγμα για την ρύθμιση των αποσβέσεων είναι το Π.Δ. 100/1998, ενώ πέντε χρόνια αργότερα δημοσιεύτηκε το νεότερο Π.Δ. 299/2003, το οποίο ισχύει σήμερα και δεν επιβάλλει σημαντικές μεταβολές σε σχέση με το προηγούμενο.

Στο άρθρο 1 του προεδρικού διατάγματος ορίζεται ρητά ότι η διενέργεια των αποσβέσεων κατ' έτος και με τα οριζόμενα ποσοστά, είναι υποχρεωτική. Ειδικότερα οι νέες επιχειρήσεις, για τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές περιόδους που έπονται της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική λειτουργία τους, δύνανται να προβούν σε απόσβεση όλων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων τους είτε με συντελεστή μηδέν τοις εκατό (0%), είτε με συντελεστή πενήντα τοις εκατό (50%) του ισχύοντος ποσοστού, με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής απόσβεσης που θα επιλεγεί από την επιχείρηση δεν θα μεταβάλλεται από διαχείριση σε διαχείριση.

Τα ανώτερα όρια των αποσβέσεων αφορούν ετήσια απόσβεση. Κατά συνέπεια, όταν τα πάγια χρησιμοποιούνται για πρώτη φορά, όχι από την έναρξη της χρήσης, τα ποσοστά απόσβεσης περιορίζονται, ανάλογα του χρόνου χρησιμοποίησης σε τόσα δωδέκατα όσοι οι μήνες χρησιμοποίησης τους. Αντίθετα, αν η διαχειριστική χρήση περιλαμβάνει χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου (έναρξη λειτουργίας της επιχείρησης με βιβλία γ' κατηγορίας), τα ετήσια ποσοστά αποσβέσεων αυξάνονται αναλογικά. Αν π.χ. η διαχειριστική χρήση είναι διάρκειας 9 μηνών θα ληφθούν τα 9/12 της ετήσιας απόσβεσης, ενώ αν είναι διάρκειας 18 μηνών, θα ληφθούν τα 18/12 της ετήσιας απόσβεσης.

Οι αποσβέσεις που διενεργούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου δεν δύνανται να υπερβούν την αξία κτήσης ή την αναπροσαρμοσμένη αξία του αποσβεστέου πάγιου περιουσιακού στοιχείου. Πάγια περιουσιακά στοιχεία, των οποίων η αξία κτήσης είναι μέχρι εξακόσια (600) ευρώ, δύνανται να αποσβένονται εξ' ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία.

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του προεδρικού διατάγματος, για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκτηθεί μέχρι και 31.12.1997, καθώς και εκείνα που αποκτούνται από 1.1.1998 και μετά, οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης. Για τα καινούργια μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτούν από 1.1.1998 και μετά οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και οι μικτές επιχειρήσεις αυτών, οι αποσβέσεις διενεργούνται υποχρεωτικά είτε με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης είτε με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί, γι' αυτά τα πάγια στοιχεία, θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.

Οι αποσβέσεις των παγίων περιουσιακών στοιχείων τα οποία αγοράζονται από εξωχώρια εταιρία δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Για τους σκοπούς του κώδικα αυτού εξωχώρια εταιρία εννοείται η εταιρία που έχει την έδρα της σε αλλοδαπή χώρα και με βάση τη νομοθεσία της οποίας δραστηριοποιείται αποκλειστικά σ' άλλες χώρες και απολαμβάνει ιδιαίτερα ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης.

Το άρθρο 31, με την ιγ' παράγραφο ορίζει ότι οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης που πραγματοποιούνται σε μισθωμένα ακίνητα αποσβένονται κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους. Το ποσό των δαπανών για βελτιώσεις και προσθήκες σε μισθωμένα ακίνητα εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση. Σε περίπτωση κατά την οποίαν ο ετήσιος συντελεστής απόσβεσης που προκύπτει με τον τρόπο αυτό είναι μικρότερος από τον συντελεστή που ορίζεται από το Π.Δ. 299/2003 για το ίδιο πάγιο στοιχείο, όταν αυτό είναι ιδιόκτητο, εφαρμόζονται τα οριζόμενα από το Προεδρικό Διάταγμα. Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ οι αποσβέσεις αυτές καταχωρούνται σε χρέωση των υπολ/σμών του 66 με πίστωση των αρμοδίων λογ/σμών των αποσβεσμένων παγίων στοιχείων.

Τα αρχικά άμεσα έξοδα που γίνονται ειδικά για χάρη των εσόδων της λειτουργικής μίσθωσης αντιμετωπίζονται ως εξής:

- Είτε μεταφέρονται σε λογ/σμό πολυετούς απόσβεσης, π.χ. 16.19 «Λοιπά Έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης» και κατανέμονται σε βάρος των αποτελεσμάτων ανάλογα με τον ρυθμό καταχώρησης των εξόδων.

- Είτε βαρύνουν τη χρήση στην οποία πραγματοποιήθηκαν, π.χ. σε υπαλλ/σμό του 64 «Διάφορα Έξοδα». Κανονικά οι δαπάνες βελτίωσης των μισθωμένων στοιχείων βαρύνουν τον εκμισθωτή. Στην περίπτωση όμως που από τη σύμβαση προκύπτει ότι οι συζητούμενες δαπάνες βαρύνουν το μισθωτή, τα ποσά αυτών κατανέμονται ισόποσα σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.

Υπόψη ότι και η διάταξη του άρθρου 31 παρ. 1 περ. ιγ' εδαφ. Β' του Ν. 2238/94 ορίζει ότι τα ποσά των δαπανών βελτίωσης και προσθήκης σε μισθωμένα ακίνητα εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση και σε κάθε περίπτωση όχι πέραν των 5 ετών.

Η σύμβαση μίσθωσης πρέπει να προβλέπει ποιον βαρύνουν οι δαπάνες επισκευών, συντήρησης και ασφάλισης των μισθωμένων στοιχείων. Η εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης του Ν. 1665/86 ενεργεί αποσβέσεις στα μίσθια σε ίσα μέρη ανάλογα με τα έτη διάρκειας της σύμβασης. Υπάρχουν, τέλος, και ορισμένα πάγια περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης υποκείμενα σε φθορά, για τα οποία δεν προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις ανώτατα όρια ποσοστών απόσβεσης. Τέτοια περιουσιακά στοιχεία είναι για παράδειγμα τα διάφορα ζώα, τα οποία δεν προορίζονται για μεταπώληση, αλλά για εκμετάλλευση όπως τα άλογα των ιπποδρομιακών αγώνων, οι γαλακτοφόρες αγελάδες κτλ.

Στις περιπτώσεις αυτές το ποσοστό απόσβεσης είναι ανάλογο προς τα έτη της πιθανής ωφέλιμης εκμετάλλευσης του ζώου, η οποία τίθεται στην κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

### 6.2.6.3 Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων

Ασώματες ακινητοποιήσεις (άυλα πάγια στοιχεία) είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά, που απαιτούνται από την εταιρία, με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος. Στους λογαριασμούς της κατηγορίας των ασώματων ακινητοποιήσεων περιλαμβάνονται τα ποσά που καταβάλλονται για την απόκτηση τέτοιων αγαθών, καθώς και τα ποσά που δαπανώνται από την εταιρία, για την δημιουργία των αγαθών αυτών.

Άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα αναγνωρίσιμο μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση που κατέχεται για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους, ή για διοικητικούς σκοπούς. Άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι π.χ. το ηλεκτρονικό λογισμικό, άδειες ευρεσιτεχνίας, συγγραφικά δικαιώματα, κινηματογραφικές ταινίες, πελατολόγια, άδειες αλιείας, παραχωρήσεις εμπορικών δικαιωμάτων, δικαιώματα έρευνα αγοράς.

Το Π.Δ. δεν προβλέπει τον τρόπο απόσβεσης των άυλων παγίων στοιχείων. Ισχύουν και από άποψη φορολογίας εισοδήματος τα προβλεπόμενα από το Ε.Γ.Λ.Σ. και το νόμο 2190/20. Για τις αποσβέσεις των ασώματων ακινητοποιήσεων ασχολείται και το άρθρο 31 παρ. 1 περίπτωση Ι του νόμου 2238/94, σύμφωνα με το οποίο από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν «τα δικαιώματα ή αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις και οργανισμούς για τη χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών σωμάτων, σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων» υπό τις προϋποθέσεις και περιορισμούς που θέτει η διάταξη αυτή. Η διάταξη αυτή αναφέρεται στα **περιοδικώς καταβαλλόμενα ποσά** και τα οποία συνεπώς αφορούν έξοδα της χρήσης και όχι στα εφάπαξ καταβαλλόμενα ποσά που αφορούν περισσότερες χρήσεις.

Για τη περίπτωση αυτή των περιοδικώς καταβαλλόμενων ποσών υπάρχουν και επιπλέον ρυθμίσεις του νόμου, όταν οι πιο πάνω αποζημιώσεις ή δικαιώματα καταβάλλονται σε αλλοδαπούς οργανισμούς ή αλλοδαπές επιχειρήσεις. Τότε εκπίπτουν με τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- Η υποχρέωση καταβολής να προκύπτει από έγγραφη σύμβαση και από αντίστοιχο τιμολόγιο του αντισυμβαλλόμενου.
- Να έχει αποδοθεί στο Δημόσιο ο φόρος που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 13 ή της οικείας διμερούς σύμβασης περί αποφυγής της διπλής φορολογίας.
- Σε περίπτωση μη καταβολής του ποσού εντός της οικείας διαχειριστικής περιόδου, αρκεί η πίστωση στο όνομα του αλλοδαπού δικαιούχου μέχρι τη λήξη της προθεσμίας κλεισίματος ισολογισμού της διαχειριστικής περιόδου στην οποία αναφέρονται οι αποζημιώσεις ή τα δικαιώματα.

- Απαιτείται προέγκριση από Επιτροπή, η οποία συστήνεται για το σκοπό αυτόν στο Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών, ως ακολούθως:

i) Όταν τα υπόψη ποσά καταβάλλονται από εμπορικές επιχειρήσεις και αφορούν σήματα, μεθόδους εμπορίας ή διανομής και άλλα συναφή δικαιώματα, ανεξάρτητα από το ύψος αυτών και με την προϋπόθεση ότι δεν έχουν ενσωματωθεί στην τιμή πώλησης των αγαθών. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και για τον κλάδο εμπορίας των μικτών επιχειρήσεων.

ii) Όταν τα υπόψη ποσά καταβάλλονται από επιχειρήσεις με διαφορετικό αντικείμενο εργασιών στη μητρική τους εταιρία, καθώς και σε αλλοδαπές επιχειρήσεις που ανήκουν στον ίδιο όμιλο, και εφόσον υπερβαίνουν στις ανωτέρω περιπτώσεις το τέσσερα τοις εκατό (4%) των ακαθάριστων εσόδων που προκύπτουν από τη χρήση του συγκεκριμένου δικαιώματος και μέχρι πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) ευρώ ετησίως.

Για τα πνευματικά, συγγενικά και συναφή δικαιώματα που καταβάλλονται για λογαριασμό τρίτων, δεν απαιτείται προέγκριση, ανεξαρτήτως ποσού. Τα αναγνωριζόμενα σε κάθε περίπτωση ποσοστά που καταβάλλονται δεν μπορεί να είναι ανώτερα από το μέσο όρο των ποσοστών που καταβάλλονται από επιχειρήσεις του ίδιου ομίλου άλλων χωρών προς εταιρία του αυτού ομίλου.

**Η δαπάνη αγοράς και γενικά απόκτησης** της κυριότητας άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αποσβένεται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου και πάντως μέχρι τη λήξη του χρόνου της παρεχόμενης από τον νόμο προστασίας, σε περίπτωση που η προστασία αυτή έχει περιορισμένη διάρκεια (Υπ. Οικ. ΠΟΛ 1047-4/2/2002).

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει ότι καταχωρούνται στα βιβλία τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτούνται από τρίτους, ενώ τα δημιουργούμενα από την ίδια την επιχείρηση καταχωρούνται μόνο όταν για τη δημιουργία τους πραγματοποιούνται έξοδα και εφόσον προσδοκάται από την εκμετάλλευσή τους «έργο μακροχρόνιας αξιοποίησης».

Ο ν. 2190/1920 (άρθρο 43 § 4) επαναλαμβάνει αυτούσιες τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. σχετικά με την απόσβεση των άυλων παγίων στοιχείων, που έχουν ανακεφαλαιωτικά ως εξής:

#### *16.99.00 Αποσβεσμένη υπεραξία επιχειρήσεως*

Υπεραξία προκύπτει κατά την απόκτηση μίας εταιρίας, είτε με αγορά είτε με συγχώνευση-απορρόφηση. Η υπεραξία υπολογίζεται ως η διαφορά ανάμεσα στην αξία κτήσης και την λογιστική αξία, δηλαδή την λογιστικά προσδιορισμένη καθαρή θέση, της αποκτώμενης εταιρίας. Συνήθως είναι χρεωστική, χωρίς όμως να αποκλείεται να είναι και πιστωτική.

Η υπεραξία της επιχειρήσεως (goodwill) αποσβένεται είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα, σε περισσότερες από μία συνεχείς χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατό να υπερβαίνουν τα πέντε έτη, δηλαδή μπορεί να αποσβεσθεί σε δύο, σε τρεις, ή και σε τέσσερις χρήσεις αρκεί να είναι ισόποσα τμήματα και συνεχείς οι χρήσεις (άρθρο 43 παρ. 4β).

*16.99.1 Αποσβεσμένα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας*

*16.99.2 Αποσβεσμένα δικαιώματα όπως π.χ. παραχωρήσεις εκμεταλλεύσεως ορυχείων -μεταλλείων -λατομείων.*

Αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου. Πάντως η απόσβεση πρέπει να έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη λήξη του χρόνου της παρεχόμενης από το νόμο προστασίας, και σε περιπτώσεις που η προστασία αυτή έχει περιορισμένη διάρκεια, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας (άρθρο 43 παρ. 4γ).

*16.99.3 Αποσβεσμένες λοιπές παραχωρήσεις* Αποσβένονται μέσα στο χρόνο της διάρκειας προστασίας του δικαιώματος.

*16.99.4 Αποσβεσμένα δικαιώματα χρήσεως ενσώματων παγίων στοιχείων*

*16.99.5 Αποσβεσμένα λοιπά δικαιώματα*

Αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις, μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση κάθε άυλου παγίου στοιχείου (άρθρο 43 παρ. 4δ).

*16.99.10 Αποσβεσμένα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως*

Σύμφωνα με το άρθρο 31 του 2238/94, αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία. Οι διατάξεις του εδαφίου εφαρμόστηκαν και για τις δαπάνες μετάβασης στο ευρώ, οι οποίες θα πραγματοποιηθούν κατά τα οικονομικά έτη 2001, 2002 και 2003 (χρήσεις 2000, 2001 και 2002).

Ειδικά τα έξοδα που πραγματοποιούν οι εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν.1665/1986 (ΦΕΚ 194 Α) για την αγορά ακινήτων, τα οποία θα αποτελέσουν αντικείμενο σύμβασης του ίδιου νόμου, μπορούν να αποσβένονται και ισόποσα, ανάλογα με τα έτη διάρκειας της σύμβασης.

Οι εταιρείες που για πρώτη φορά εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μπορούν να εκπίπτουν τα έξοδα της περίπτωσης αυτής, καθώς και τα έξοδα της περίπτωσης ια', ή αντίστοιχων εξόδων πολυετούς απόσβεσης που αναγνωρίζονται ως τέτοια βάσει νόμου, ανάλογα με τον υπολειπόμενο χρόνο από την αρχική καταχώρησή τους<sup>12</sup>.

*16.99. 11 Αποσβεσμένα έξοδα ερευνών ορυχείων - μεταλλείων - λατομείων*

Στην ερμηνευτική εγκύκλιο (πολ. 1184/98) αναφέρεται ότι οι μεταλλευτικές και λατομικές επιχειρήσεις έχουν το δικαίωμα να αποσβέσουν τις δαπάνες για μεταλλευτικές και λατομικές έρευνες κατ' επιλογή των ιδίων των επιχειρήσεων:

- είτε εφάπαξ μέσα στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν οι δαπάνες,
- είτε εφάπαξ μέσα σε μια από τις επόμενες τέσσερις χρήσεις,
- είτε τμηματικά στις χρήσεις αυτές.

---

<sup>12</sup> Προστέθηκε με το άρθρο 13 παρ. 1 του ν. 3301/2004.

#### *16.99.12 Αποσβεσμένα έξοδα λοιπών ερευνών*

Αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

#### *16.99.13 Αποσβεσμένα έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεων ομολογιακών δανείων*

Αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

#### *16.99.14 Αποσβεσμένα έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων*

Αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

#### *16.99.17 Αποσβεσμένα έξοδα αναδιοργάνωσης*

Το ποσοστό απόσβεσης του λογισμικού (software) των Η/Υ ορίζεται σε ποσοστό 30%. Η απόσβεση του λογισμικού (software) μπορεί να γίνεται και εφάπαξ κατά τη χρήση εντός της οποίας τίθεται σε λειτουργία.

#### *16.99.18 Αποσβεσμένοι τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου*

Αφορά δάνεια ή πιστώσεις που διατέθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση παγίων. Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. και το Ν. 2190/20 (άρθρο 43 παρ. 3α) οι τόκοι κατασκευαστικής περιόδου αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησέως τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

Κατά τις διατάξεις αυτές, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί τους δουλεμένους κανονικούς τόκους των ειδικών δανείων ή πιστώσεων για απόκτηση παγίων στοιχείων στο λογαριασμό 16.18, και να τους αποσβένει κατά ένα από τους ακόλουθους τρόπους:

α) Είτε εφάπαξ (100%) κατά τη χρήση που οι τόκοι πραγματοποιήθηκαν. Δηλαδή κατέστησαν δουλεμένοι. Στην περίπτωση αυτή η δαπάνη της απόσβεσης κατά το 1/5 πρέπει να θεωρείται ομαλό έξοδο και συνεπώς πρέπει να καταχωρείται στο λογαριασμό 66.05.18 «Αποσβέσεις τόκων δανείων κατασκευαστικής περιόδου» ενώ τα υπόλοιπα 4/5 πρέπει να θεωρείται ανώμαλο έξοδο και συνεπώς πρέπει να καταχωρείται στο λογαριασμό 85.05.10.

Συνεπώς η ρύθμιση αυτή της εφάπαξ απόσβεσης των τόκων κατά τη χρήση πραγματοποίησέως τους, στις περιπτώσεις μάλιστα που διαρκεί ακόμα η κατασκευαστική περίοδος, είναι εντελώς εσφαλμένη, αφού το κατασκευασμένο πάγιο δεν άρχισε ακόμα να λειτουργεί και να αποφέρει έσοδα και αναιρεί το λόγο για τον οποίο οι τόκοι της «Κατασκευαστικής Περιόδου» εγγράφονται στο ενεργητικό του ισολογισμού (δηλαδή κεφαλαιοποιούνται), αντιμετωπιζόμενοι ως έξοδο πολυετούς απόσβεσης.

β) Είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία. Ακολουθώντας τη ρύθμιση αυτή, η επιχείρηση καταχωρεί στο λογαριασμό 16.18 τους δουλεμένους τόκους κάθε μίας χρήσης που εμπίπτει στην κατασκευαστική περίοδο. Και το σύνολο των τόκων της κατασκευαστικής περιόδου

αποσβένεται τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία, που αρχίζει από τη χρήση μέσα στην οποία περατώθηκε η κατασκευή του παγίου στοιχείου.

Είναι δυνατό να υποστηριχθεί ότι η πενταετία αρχίζει από το έτος που οι τόκοι καθίστανται δουλεμένοι, αφού ο νόμος επιτρέπει το «μείζον», δηλαδή την απόσβεση αυτών εφάπαξ κατά το έτος αυτό. Οι τόκοι της κατασκευαστικής περιόδου έπρεπε να ενσωματώνονται στο κόστος κατασκευής του παγίου στοιχείου και να υποβάλλονται σε απόσβεση, όπως το υπόλοιπο κόστος κατασκευής του στοιχείου. Η κοστολόγηση των τόκων αυτών και η τμηματική τους απόσβεση επιβάλλεται από τη βασική λογιστική αρχή της αντιπαράθεσης εσόδων -εξόδων και δεν είναι δυνατό να γίνει απόσβεση των τόκων αυτών προτού το στοιχείο αρχίσει να παράγει, δηλαδή να αποφέρει έσοδα. Γι' αυτό η εφάπαξ ή τμηματική απόσβεση των δουλεμένων τόκων πριν αρχίσει το στοιχείο να παράγει αντίκειται στη βασική αυτή λογιστική αρχή και είναι επιστημονικά ανεπίτρεπτη.

Εξάλλου το ίδιο το Ε.Γ.Α.Σ. στο παρεμφερές θέμα της Απόσβεσης των συναλλαγματικών διαφορών των δανείων 16.99.15 για απόκτηση παγίων στοιχείων, στις περιπτώσεις που μεσολαβεί κατασκευαστική περίοδος, ορίζει ρητά ότι η απόσβεση αρχίζει από τη χρήση μέσα στην οποία λήγει η κατασκευαστική περίοδος ή διακόπτεται, για οποιονδήποτε λόγο, η κατασκευή του έργου, ρύθμιση που πρέπει αναλογικά να δεχθούμε και για την απόσβεση των τόκων των ίδιων δανείων.

Η αντιμετώπιση των τόκων ως έξοδο στη χώρα μας καθιερώθηκε με τις διατάξεις των άρθρων 7 και 3 του Ν. 4171/61 και αποσβένονται κατά 20% ετησίως. Στη συνέχεια με το άρθρο 6 παράγραφος 2 του Ν.Δ. 916/71 επιμηκύνθηκε ο χρόνος απόσβεσης από 5 σε 10 έτη. Οι παραπάνω διατάξεις, επειδή περιλαμβάνονται-στις γενικές διατάξεις του Ν. 4171/1961, έχουν εφαρμογή όχι μόνο στις περιπτώσεις που οι τόκοι αφορούν δάνεια ή πιστώσεις που διατέθηκαν για επενδύσεις που υπήχθησαν στις ευεργετικές διατάξεις του νόμου αυτού, αλλά γενικά για κάθε επένδυση, επέκταση επιχειρήσεων κ.λ.π.

Με το άρθρο 10 παράγραφος 13 του Ν. 2065/92 ο χρόνος απόσβεσης των τόκων επανήλθε στην πενταετία. Οι διατάξεις αυτές, που ισχύουν από 1/1/1992; έχουν ενταχθεί στο άρθρο 31 παράγραφος 1 ιβ' του Ν. 2238/1994, που επιτρέπει την απόσβεση των τόκων είτε εφάπαξ κατά το έτος της πραγματοποιήσεώς τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

#### *16.99.19 Αποσβεσμένα λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως*

Αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

#### *16.99.16 Αποσβεσμένες διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών*

Ομολογίες που εκδόθηκαν από την εταιρεία, εμφανίζονται στο παθητικό με την τιμή στην οποία η εταιρεία οφείλει να τις εξοφλήσει. Οι διαφορές από διάθεση ομολογιών σε τιμή μικρότερη από την ονομαστική τους, καθώς και οι διαφορές από την εξόφληση ομολογιών σε τιμή μεγαλύτερη από



την ονομαστική τους, καταχωρούνται στον λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης «διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών» της κατηγορίας «λοιπά έξοδα εγκατάστασης».

Οι διαφορές αυτές αποσβένονται με τμηματικές ισόποσες δόσεις μέχρι τη λήξη της προθεσμίας εξοφλήσεως του ομολογιακού δανείου.

#### *16.99.90 Αποσβεσμένα έξοδα μετεγκατάστασης της επιχείρησης<sup>13</sup>*

Αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα σε μία πενταετία. Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που για τα έξοδα αυτά λαμβάνεται επιχορήγηση, τα ποσά της επιχορήγησης καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 41.10 «επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων» και σε ιδιαίτερο υπολογαριασμό, από τον οποίο, στο τέλος κάθε χρήσης, μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.05 «αναλογούσες στην χρήση επιχορηγήσεις παγίων», ποσό ίσο με τις διενεργούμενες στην ίδια χρήση αποσβέσεις, των εξόδων μετεγκατάστασης, που αναλογούν στο τμήμα που χρηματοδοτήθηκε από την επιχορήγηση.

#### *16.99.15 Αποσβέσεις συναλλαγματικών Διαφορών*

Οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά την πληρωμή ή την αποτίμηση σε ευρώ, των υποχρεώσεων από δάνεια ή πιστώσεις σε ξένο νόμισμα, εφόσον τα δάνεια ή οι πιστώσεις αυτές χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, καταχωρούνται στο λογαριασμό της κατηγορίας των εξόδων εγκατάστασης (πολυετούς απόσβεσης) «συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήσεις παγίων στοιχείων» και αποσβένονται τμηματικά, ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια του δανείου ή της πίστωσης, όπως ορίζεται από τις σχετικές διατάξεις της περιπτ. 23 της παρ. 2.2.110 του άρθρου 1 του Π.Δ. 11/23/1980 «περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής το Γενικού Λογιστικού Σχεδίου» (ΦΕΚ Α' 283/1980), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τη διάταξη της παρ. 12 του μοναδικού άρθρου του Π.Δ. 502/1984 «τροποποίηση και συμπλήρωση των διατάξεων του Π.Δ. 1123/1980» (ΦΕΚ Α' 179/1984).

Μέχρι την πλήρη απόσβεση όλων των εξόδων εγκατάστασης «πολυετούς απόσβεσης» απαγορεύεται οποιαδήποτε διανομή κερδών, εκτός αν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων αυτών είναι μικρότερο από το άθροισμα των προαιρετικών αποθεματικών και του υπόλοιπου των κερδών εις νέο (Άρθρο 42ε παρ.3δ του Ν.2190/20).

#### *Αποσβέσεις εφεύρεσης*

Απόσβεση του κόστους κτήσης της εφεύρεσης. Το κόστος κτήσης των ευρεσιτεχνιών πρέπει να αποσβένεται με βάση την προστατευόμενη από το νόμο ζωή τους, εκτός εάν η ωφέλιμη ζωή τους είναι βραχύτερη, οπότε αποσβένεται στη βραχύτερη αυτήν περίοδο.

Η ευρεσιτεχνία χορηγείται για 15 χρόνια, που είναι και το μέγιστο όριο της ζωής της. Αν όμως η ευρεσιτεχνία αγοραστεί μερικά χρόνια μετά τη χορήγησή της, π.χ. μετά από 7 χρόνια, ο αγοραστής

<sup>13</sup> Οι πληροφορίες παρατίθενται στην γνωμοδότηση 260/2258/1995

δικαιούται να έχει την αποκλειστικότητα της εκμετάλλευσής της για τα υπολειπόμενα χρόνια, δηλαδή για 8 χρόνια, μέχρι να συμπληρωθεί το μέγιστο όριο της 15ετούς προστασίας της.

#### *Απόσβεση σήματος*

Το άρθρο 43 παρ. 4 Ν. 2190/20 ορίζει ότι το σήμα πρέπει να αποσβένεται μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας και πάντως όχι πέρα από τη λήξη του χρόνου της νόμιμης προστασίας του. Στις περιπτώσεις όμως που το κόστος κτήσης των δημιουργούμενων από την ίδια επιχείρηση σημάτων δεν είναι σημαντικός, συνηθίζεται στην πράξη το κόστος αυτό να μην κεφαλαιοποιείται, αλλά να θεωρείται έξοδο της χρήσης στην οποία πραγματοποιείται.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. και ο ν.2190/20 (άρθρο 42 ε παρ.7) επιβάλλουν τον άμεσο τρόπο απόσβεσης των άυλων παγίων στοιχείων, και το σχετικό άρθρο της Γενικής Λογιστικής είναι:

66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσώματων στο λειτουργικό κόστος.

66-05 Αποσβέσεις Ασώματων ακινητοποιήσεων.

66-05-00 Αποσβέσεις Υπεραξίας Επιχείρησης.

66-05-01 Αποσβέσεις Δικαιωμάτων Βιομηχανικής Ιδιοκτησίας.

Σε:

16 Ασώματες Ακινητοποιήσεις & Έξοδα πολυετούς Απόσβεσης.

16-99 Αποσβεσμένες Ασώματες Ακινητοποιήσεις.

16-99-00 Αποσβεσμένη Υπεραξία Επιχείρησης.

16-99-01 Αποσβεσμένα Δικαιώματα Βιομηχανικής Ιδιοκτησίας.

## **6.2.7 Προβλέψεις**

### **6.2.7.1 Έννοια των προβλέψεων**

Η διάρκεια ζωής μίας εταιρίας είναι πάντοτε μεγαλύτερη του ενός έτους και συνεπώς κατά το κλείσιμο της διαχειριστικής χρήσης, υπάρχουν γεγονότα, τα οποία όπως ορίζει ο νομοθέτης<sup>14</sup>, «διαφαίνονται σαν πιθανά κατά την ημέρα σύνταξης του ισολογισμού, αλλά δεν είναι γνωστό το ακριβές μέγεθος ή ο χρόνος στον οποίο θα προκύψουν». Τα γεγονότα αυτά πρέπει να απεικονισθούν στον ισολογισμό και να επηρεάσουν το αποτέλεσμα της χρήσης, έτσι ώστε να είναι πιο ακριβής η εικόνα της εταιρίας και το προσδιοριζόμενο αποτέλεσμα.

Η απεικόνιση των παραπάνω γεγονότων γίνεται μέσω του λογαριασμού προβλέψεων.

Η πρόβλεψη λοιπόν συνιστά μία επιβάρυνση των αποτελεσμάτων της χρήσεως, η οποία γίνεται στο τέλος της χρήσης, και αποβλέπει στην κάλυψη ζημίας ή εξόδων ή υποτιμήσεως στοιχείων ενεργητικού, όταν κατά την ημερομηνία που συντάσσεται ο ισολογισμός, είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους και το μέγεθος τους μπορεί να εκτιμηθεί, έστω και κατά ικανοποιητική προσέγγιση.

---

<sup>14</sup> Άρθρο 42 ε του Κ.Ν. 2190/1920

Οι προβλέψεις δικαιολογούνται από την αρχή της συντηρητικότητας, η οποία διέπει τις λογιστικές μετρήσεις για να διασφαλίσει τη βιωσιμότητα της οικονομικής μονάδας. Ενώ δηλαδή ένα έσοδο ή ένα κέρδος αναγνωρίζεται λογιστικώς μόνο όταν είναι πραγματοποιημένο, όταν δηλαδή έχει εισπραχθεί ή έχει δημιουργηθεί απολύτως καθορισμένη και διεκδικήσιμη απαίτηση, ένα έξοδο ή μία ζημία αναγνωρίζονται λογιστικώς από τη στιγμή που υπάρχει πιθανότητα πραγματοποίησής τους. Η πρόβλεψη αποτελεί τη λογιστική αναγνώριση αυτής της πιθανότητας.

Γεγονότα που μπορεί να εμφανίζουν πιθανότητες ζημιών ή εξόδων για την οικονομική μονάδα είναι διάφορα, όπως οι προοπτικές για μεταβολές στις τιμές του συναλλάγματος όταν η επιχείρηση έχει απαιτήσεις ή υποχρεώσεις που πρέπει να διακανονισθούν σε ξένο νόμισμα, εκκρεμείς δίκες για την έκβαση των οποίων υπάρχουν αμφιβολίες, ενδεχόμενες επισφάλειες απαιτήσεων, υποχρεώσεις αποκατάστασης ζημιών που προξένησε η εταιρία, απαξίωση και υποτίμηση παγίων περιουσιακών στοιχείων, αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία κτλ.

Είναι φυσικό ότι η εκτίμηση, τόσο της πιθανότητας αυτής, όσο πολλές φορές, και του ποσού της ενδεχόμενης επιβαρύνσεως που θα έχει η οικονομική μονάδα από την πραγματοποίησή της, ενέχει σημαντικό υποκειμενικό στοιχείο. Γι' αυτό κατά την διενέργεια των προβλέψεων θα πρέπει να συλλέγονται και να αξιολογούνται όλα εκείνα τα στοιχεία και οι πληροφορίες που μπορούν να τη θεμελιώσουν και να την δικαιολογήσουν. Με αυτήν την προϋπόθεση η διενέργεια των προβλέψεων είναι υποχρεωτική. Οι πληροφορίες βάσει των οποίων προσδιορίστηκαν οι προβλέψεις και ο τρόπος με τον οποίο έγινε η αποτίμησή τους, πρέπει να αναγράφονται στο προσάρτημα.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. διακρίνει τις προβλέψεις σε δύο βασικές κατηγορίες:

■ Προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως.

Οι προβλέψεις αυτές προορίζονται να καλύψουν έξοδα της χρήσεως, τα οποία πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά από τον σχηματισμό των προβλέψεων. Τα έξοδα αυτά, αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση, θα είχαν προσαυξήσει τα οργανικά έξοδα της χρήσεως.

■ Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους.

Οι προβλέψεις αυτές προορίζονται να καλύψουν έκτακτες ζημίες και έκτακτα έξοδα που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά τον σχηματισμό των προβλέψεων. Οι ζημίες αυτές και τα έξοδα, αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση, θα είχαν προσαυξήσει τις έκτακτες και ανόργανες ζημίες και έξοδα της κλειόμενης χρήσεως ή τις ζημίες και έξοδα προηγούμενων χρήσεων.

### **6.2.7.2 Λογιστικός χειρισμός των προβλέψεων**

Οι προβλέψεις παρακολουθούνται με τους δευτεροβάθμιους του λογαριασμού 44 «Προβλέψεις», τα πιστωτικά υπόλοιπα των οποίων εμφανίζουν σωρευτικά τις ήδη σχηματισμένες και από προηγούμενες χρήσεις προβλέψεις, που προορίζονται να καλύψουν πιθανολογούμενα έξοδα

εκμεταλλεύσεως (λογαριασμοί 44.00-44.09) ή έκτακτες ζημίες και έκτακτα έξοδα (λογαριασμοί 44.10-44.19 και 44.98), σύμφωνα με τη βασική διάκριση των προβλέψεων που δέχεται το Ε.Γ.Λ.Σ., σε προβλέψεις εκμεταλλεύσεως και προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους.

Οι μόνες προβλέψεις που δεν παρακολουθούνται με τον λογαριασμό 44 είναι εκείνες που γίνονται για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές, εκτός από Α.Ε., επιχειρήσεις. Αυτές καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 18.00.19, αν πρόκειται για συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή του 18.01.19, αν πρόκειται για λοιπές συμμετοχές. Οι λογαριασμοί αυτοί θεωρούνται αντίθετοι των λογαριασμών συμμετοχών.

Ο λογαριασμός 44 αναλύεται σε δευτεροβάθμιους κατ' είδος προβλέψεως. Επιπλέον, καθένας από τους λογαριασμούς 44.00-44.09 των προβλέψεων εκμεταλλεύσεως αναλύεται σε δύο τριτοβάθμιους, με τίτλους 44.0X.00 «Σχηματισμένες προβλέψεις» και 44.0X.01 «Χρησιμοποιημένες προβλέψεις».

Παρακάτω θα δούμε, στα πλαίσια του λογιστικού χειρισμού των προβλέψεων, τον σχηματισμό και την επαύξηση τους, την χρησιμοποίησή τους και τον χειρισμό των αχρησιμοποίητων προβλέψεων:

#### **6.2.7.2.1 Σχηματισμός και επαύξηση των προβλέψεων**

##### **■ Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως.**

Οι προβλέψεις εκμεταλλεύσεως σχηματίζονται- και οι ήδη σχηματισμένες επαυξάνονται- με χρέωση του λογαριασμού 68 «Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» και πίστωση του λογαριασμού 44 προβλέψεις. Στο τριτοβάθμιο επίπεδο οι προβλέψεις καταχωρούνται στους υπολογαριασμούς «Σχηματισμένες προβλέψεις» του 44.

Αν πρόκειται για προβλέψεις υποτιμήσεως συμμετοχών σε λοιπές εκτός Α.Ε. επιχειρήσεις, τότε αντί του λογαριασμού 44, πιστώνεται κατά περίπτωση, ο λογαριασμός 18.00.19 ή ο 18.01.19.

Όπως είναι ευνόητο, η χρέωση του λογαριασμού 68 συνεπάγεται επιβάρυνση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως, στον οποίο θα μεταφερθεί το υπόλοιπο του 68 στο τέλος της χρήσεως.

##### **■ Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους**

Οι προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους σχηματίζονται- και οι ήδη σχηματισμένες επαυξάνονται- με χρέωση του λογαριασμού 83 «Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους» και πίστωση του λογαριασμού 44 «Προβλέψεις», με κίνηση των αντίστοιχων κατ' είδος προβλέψεως δευτεροβαθμίων.

Η χρέωση του λογαριασμού 83 έχει ως επακόλουθο να μην επιβαρύνεται με τις προβλέψεις αυτές ο λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως, αλλά ο λογαριασμός 86 «Αποτελέσματα χρήσεως», όπου μεταφέρεται το υπόλοιπο του 83 στο τέλος της χρήσεως.

### 6.2.7.2.2 Χρησιμοποίηση των προβλέψεων

Οι προβλέψεις χρησιμοποιούνται όταν πραγματοποιηθεί το έξοδο ή όταν επέλθει ο κίνδυνος ή η ζημία για την αντιμετώπιση των οποίων σχηματίστηκαν.

#### ■ Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως.

Για τη χρησιμοποίηση των προβλέψεων εκμεταλλεύσεως, το Ε.Γ.Λ.Σ. δέχεται δύο λογιστικούς χειρισμούς, στους οποίους το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής<sup>15</sup>, πρόσθεσε έναν τρίτο.

#### *Πρώτος χειρισμός:*

Κατά την καταβολή τους, τα έξοδα για τα οποία είχαν σχηματισθεί σε προηγούμενες χρήσεις προβλέψεις, φέρονται κατευθείαν στην χρέωση των αντίστοιχων προβλέψεων του 44, και στους τριτοβάθμιους υπολογαριασμούς «Χρησιμοποιημένες προβλέψεις». Έτσι, σε ένα λογαριασμό προβλέψεως, η οποία έχει χρησιμοποιηθεί:

- ο τριτοβάθμιος 44.0X.00 «Σχηματισμένες προβλέψεις» εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο ίσο με την πρόβλεψη που σχηματίστηκε κατά το παρελθόν.
- Ο τριτοβάθμιος 44.0X.01 «Χρησιμοποιημένες προβλέψεις» εμφανίζει χρεωστικό υπόλοιπο ίσο με τα έξοδα που καταβλήθηκαν και για τα οποία είχε σχηματισθεί η πρόβλεψη.

Αν οι σχηματισμένες προβλέψεις είναι μεγαλύτερες από το ποσό που χρειάστηκε να χρησιμοποιηθεί, τότε η επιπλέον διαφορά, με χρέωση του λογαριασμού της σχηματισμένης πρόβλεψης, μεταφέρεται σε πίστωση του λογαριασμού 84.00 «Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων.

Αν αντίθετα, οι σχηματισμένες προβλέψεις είναι μικρότερες από τα πραγματοποιημένα έξοδα, τότε σύμφωνα με την άποψη του Ε.Γ.Λ.Σ., αναπροσαρμόζεται η σχηματισμένη πρόβλεψη με χρέωση του λογαριασμού 68 «Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» και πίστωση του κατάλληλου λογαριασμού προβλέψεως του 44 (τριτοβάθμιος «Σχηματισμένες προβλέψεις»). Οι περισσότεροι συγγραφείς διαφωνούν με την άποψη αυτή, καθώς θεωρούν ότι σχηματισμός ή επαύξηση προβλέψεως δικαιολογούνται μόνο ενόψει πιθανολογούμενης πραγματοποίησεως εξόδων και όχι για να καλύψουν διαφορές ήδη πραγματοποιηθέντων εξόδων. Αντίθετα υποστηρίζουν ότι η διαφορά αυτή συνιστά ζημία, η οποία μάλιστα ανήκει στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν τα έξοδα, επειδή τότε δημιουργήθηκαν οι συνθήκες που κατέστησαν ανεπαρκή τη σχηματισμένη στο παρελθόν πρόβλεψη. Συνεπώς αντιπροτείνεται τα επιπλέον της σχηματισμένης πρόβλεψης έξοδα να μεταφέρονται στην χρέωση του λογαριασμού 81.02 «Έκτακτες ζημίες», με πίστωση του λογαριασμού χρησιμοποιημένων προβλέψεων όπου είχαν καταχωρηθεί.

Ο χειρισμός αυτός είναι απλός, έχει όμως το μειονέκτημα ότι καταχωρούνται πρωτογενώς έξοδα σε λογαριασμό ισολογισμού (τον 44), γεγονός που δυσχεραίνει τις ελεγκτικές διαδικασίες και νοθεύει τις αναλύσεις των αποτελεσμάτων.

<sup>15</sup> Η προσθήκη έγινε με την γνωμάτευση με αριθ. 91/1683/8.1.1992

#### *Δεύτερος χειρισμός:*

Κατά τον δεύτερο χειρισμό τα ποσά των εξόδων, για τα οποία είχαν σχηματισθεί προβλέψεις σε προηγούμενες χρήσεις, καταχωρούνται στους κατάλληλους λογαριασμούς των κατ' είδος εξόδων της ομάδας 6. Παράλληλα, από τον λογαριασμό της ήδη σχηματισμένης πρόβλεψης, μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού 78.05 «Χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως» ποσό ίσο προς το πραγματοποιημένο έξοδο, εφόσον φυσικά η πρόβλεψη επαρκεί. Κατά τη μεταφορά χρεώνεται ο τριτοβάθμιος «Χρησιμοποιημένες προβλέψεις».

Τόσο ο λογαριασμός της ομάδας 6 στον οποίο χρεώθηκαν τα έξοδα, όσο και ο λογαριασμός 78.05 όπου μεταφέρθηκε η πρόβλεψη, καταλήγουν στο τέλος της χρήσεως στον λογαριασμό γενικής εκμετάλλευσης, όπου επέρχεται συμψηφισμός των εξόδων με τη χρησιμοποιούμενη πρόβλεψη.

Αν η σχηματισμένη πρόβλεψη ήταν μεγαλύτερη, τότε το επιπλέον ποσό μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού 84, όπως και κατά τον πρώτο χειρισμό. Αν η σχηματισμένη πρόβλεψη ήταν ανεπαρκής, μετά την ολοκληρωτική χρησιμοποίησή της, το ακάλυπτο τμήμα του εξόδου φέρεται σε χρέωση του λογαριασμού 81.02 «Έκτακτες ζημιές». Παρέχεται η δυνατότητα σχηματισμού συμπληρωματικής πρόβλεψης, για την οποία όμως διατηρούμε τις επιφυλάξεις που διατυπώθηκαν κατά την περιγραφή του πρώτου χειρισμού.

Ο χειρισμός αυτός μειονεκτεί στα εξής:

- Ενσωματώνονται στην Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως τα έξοδα που καταχωρήθηκαν στην ομάδα 6, τα οποία όμως δεν πρέπει να περιληφθούν στο λειτουργικό κόστος, αλλά να θεωρηθούν διαφορά ενσωματώσεως. Αυτό επειδή στο παρελθόν είχαν κοστολογηθεί οι σχετικές προβλέψεις τους. Η λεπτομέρεια αυτή είναι εύκολο να μην προσεχθεί, με συνέπεια να γίνουν εσφαλμένοι κοστολογικοί χειρισμοί.

- Κατά τη σύνταξη της κατάστασης του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, τα έξοδα που χρεώθηκαν στους λογαριασμούς της ομάδας 6 αυξάνουν το κόστος πωληθέντων, χωρίς να πρέπει. Αυτό συμβαίνει επειδή το ποσό της χρησιμοποιημένης πρόβλεψης, που προκαλεί τον συμψηφισμό των εξόδων αυτών, δεν μετέχει στον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων αλλά συναθροίζεται με τα λοιπά έσοδα εκμεταλλεύσεως. Έτσι αλλοιώνονται και τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως, τα οποία και θα διαφέρουν από τα αντίστοιχα της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως.

#### *Τρίτος χειρισμός:*

Κατά τον τρίτο χειρισμό, τα καταβαλλόμενα ποσά εξόδων για τα οποία είχαν σχηματισθεί προβλέψεις στο παρελθόν, καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 82.00 «Έξοδα προηγούμενων χρήσεων». Ο λογαριασμός αυτός είναι σκόπιμο να αναλύεται σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς κατ' είδος εξόδων, αντίστοιχους τουλάχιστον προς τους πρωτοβάθμιους της ομάδας 6.

Οι σχηματισμένες για την κάλυψη των εξόδων προβλέψεις μεταφέρονται στο σύνολο τους και ανεξάρτητα από την ποσοτική σχέση τους με το ύψος των εξόδων, στην πίστωση του λογαριασμού 84 «Έσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων», σε ιδιαίτερο δευτεροβάθμιο με τίτλο 84.91 «Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως»<sup>16</sup> που αναλύεται σε τριτοβάθμιους αντίστοιχους των 44.00-44.09.

Και με τους τρεις χειρισμούς, στο τέλος της χρήσης τα χρεωστικά υπόλοιπα των τριτοβαθμίων λογαριασμών 44.0X.01 «Χρησιμοποιημένες προβλέψεις» μεταφέρονται στους τριτοβάθμιους 44.0X.00 «Σχηματισμένες προβλέψεις» των αντίστοιχων δευτεροβαθμίων, για αμοιβαία εξίσωση.

#### ■ Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους

Η γενική ρύθμιση της χρησιμοποίησης των προβλέψεων αυτής της κατηγορίας έχει ως εξής:

Όταν πραγματοποιούνται έκτακτα έξοδα ή ζημιές για τα οποία έχουν γίνει προβλέψεις, καταχωρούνται σε χρέωση των λογαριασμών 81 «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα» και 82 «Έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων», στους κατάλληλους δευτεροβάθμιους.

Οι σχηματισμένες προβλέψεις μεταφέρονται σε πίστωση του λογαριασμού 84.01 «Έσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έκτακτους κινδύνους», μέχρι του ποσού των καλυπτόμενων εξόδων και ζημιών, ενώ τυχόν επιπλέον της πρόβλεψης μεταφέρεται σε πίστωση του λογαριασμού 84.00 «Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων». Από τον γενικό αυτόν χειρισμό, υφίσταται μία παρέκκλιση και αφορά τη διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων για τις οποίες είχαν σχηματισθεί στον λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις, και την οποία θα αναλύσουμε σε επόμενο μέρος.

#### **6.2.7.2.3 Χειρισμός αχρησιμοποίητων προβλέψεων**

Οι προβλέψεις μπορεί να μη χρησιμοποιηθούν όταν:

- Το ύψος τους ήταν μεγαλύτερο από το πραγματοποιημένο έξοδο ή τη ζημία.
- Εξέλιπε ο λόγος για τον οποίο είχαν δημιουργηθεί, χωρίς να πραγματοποιηθεί το έξοδο ή η ζημία.

Σχετικά με τη τύχη του αχρησιμοποίητου τμήματος της πρώτης περίπτωσης, έγινε λόγος στην προηγούμενη παράγραφο. Ως προς τη δεύτερη περίπτωση, ολόκληρο το ποσό της πρόβλεψης που δεν πρόκειται να χρησιμοποιηθεί, μεταφέρεται σε πίστωση του λογαριασμού 84.00 «Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων», στους κατάλληλους δευτεροβάθμιους του.

#### **6.2.7.3 Φορολογικά αναγνωριζόμενες προβλέψεις**

Στο λογαριασμό 68 «Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» καταχωρείται η δαπάνη των προβλέψεων με πίστωση των αρμόδιων υπολογαριασμών του [44](#) «προβλέψεις», σύμφωνα με τον ορισμό των προβλέψεων αυτών, που δόθηκε σε προηγούμενη ενότητα. Ο λογαριασμός 68, σύμφωνα με το Ε.ΓΛΣ, αναπτύσσεται στους ακόλουθους υπολογαριασμούς οργανικών εξόδων:

<sup>16</sup> Ο λογαριασμός αυτός δεν αναγράφεται στο Ε.Γ.Λ.Σ., δημιουργήθηκε όμως με τη γνωμάτευση 91/1683/1992

- [68.00](#) «Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία»,
- 68.01 «Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων»,
- [68.09](#) «Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως».
- 68.09.00 «Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων»<sup>17</sup>.

Για να αναγνωριστεί ένα έξοδο ή μια δαπάνη ως εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα πρέπει να είναι:

- α. «βεβαία», δηλαδή να μην τελεί υπό αίρεση ή προθεσμία, και
- β. «εκκαθαρισμένη», δηλαδή τα ποσά αυτών να είναι προσδιορισμένα (οριστικά).

Το έξοδο ή η ζημία, λοιπόν, που καταχωρείται σε βάρος των αποτελεσμάτων της χρήσεως (λ/σμοί: [68](#) «προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» ή [83](#) «προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους») υπό τύπο προβλέψεως, δεν αναγνωρίζεται ως δαπάνη εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τη χρήση που σχηματίζεται η πρόβλεψη. Οι μόνες προβλέψεις που αναγνωρίζει ο φορολογικός νόμος είναι αυτές που προβλέπονται από ρητές φορολογικές διατάξεις και στην έκταση που καθορίζουν οι διατάξεις αυτές και οι οποίες σήμερα είναι κυρίως οι εξής:

- οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις, και
- οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία

Σημειώνεται ότι τα ποσά των προβλέψεων, που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά ως εκπιπτόμενα έξοδα, αντιμετωπίζονται ως λογιστικές διαφορές προσαυξανούσες τα φορολογητέα κέρδη της χρήσεως στην οποία οι προβλέψεις σχηματίζονται. Τα πραγματοποιούμενα σε επόμενες χρήσεις έξοδα, για τα οποία έχει σχηματιστεί, σε προηγούμενες χρήσεις, φορολογημένη πρόβλεψη, αναγνωρίζονται ως έξοδα της χρήσεως στην οποία τα έξοδα καθίστανται «βέβαια» και «εκκαθαρισμένα», ανεξάρτητα αν καταβλήθηκαν στη χρήση αυτή ή αν οφείλονται και θα καταβληθούν σε επόμενη χρήση. Λαμβάνοντας υπόψη τα προηγούμενα περί των φορολογικά αναγνωριζόμενων και μη προβλέψεων, προτείνεται οι λογαριασμοί των προβλέψεων να υποαναλύονται στους εξής δύο υπολογαριασμούς: «προβλέψεις φορολογικά αναγνωριζόμενες» και «προβλέψεις φορολογικά μη αναγνωριζόμενες», ώστε οι τελευταίες, στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της χρήσεως, να αντιμετωπίζονται ως λογιστικές διαφορές.

Ο νόμος 2190/1920 ορίζει ότι η διενέργεια προβλέψεων για την κάλυψη κάθε ζημίας ή εξόδου ή υποτίμησης στοιχείων ενεργητικού, που κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού, είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους και το μέγεθος τους μπορεί να εκτιμηθεί, έστω και κατά ικανοποιητική προσέγγιση, είναι **υποχρεωτική**.

<sup>17</sup> Η πρόβλεψη αυτή παλαιότερα καταχωρούνταν στον 83.11 «Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων».

Όμως οι προβλέψεις για επισφαλείς πελάτες και γενικότερα οι προβλέψεις για επισφαλείς οργανικές απαιτήσεις (λογαριασμοί: 30, 31, 33.90 και 31.91), περιγράφουν μία απώλεια από τις οργανικές αυτές απαιτήσεις. Η αντιμετώπιση αυτή ήταν λοιπόν εσφαλμένη καθώς το Ε.ΓΛΣ τις αντιμετώπιζε ως έκτακτο και ανόργανο έξοδο, ενώ πρόκειται αναμφισβητήτως περί οργανικών εξόδων.



Παρόλα αυτά, όπως και στην περίπτωση των συντελεστών απόσβεσης, έτσι και εδώ η φορολογική νομοθεσία λειτουργεί περιοριστικά. Εδώ μάλιστα δεν περιορίζει απλά το ύψος των αναγνωριζόμενων προβλέψεων, αλλά επιλέγει να αναγνωρίσει φορολογικά μόνο δύο από τα είδη προβλέψεων. Τις προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και τις προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού, λόγω εξόδου από την υπηρεσία. Όλες οι άλλες περιπτώσεις, που σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν στα προηγούμενα, αποτελούν αιτία σχηματισμού προβλέψεων, δεν αναγνωρίζονται φορολογικά. Επιπρόσθετα, για τα δύο είδη προβλέψεων που αναγνωρίζονται, το ύψος τους καθορίζεται από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις. Παρακάτω θα αναλύσουμε τις περιπτώσεις των προβλέψεων αυτών, όπως τις ορίζει η κείμενη νομοθεσία:

### **6.2.7.3.1 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις**

#### **6.2.7.3.1.1 Σχηματισμός**

Ο φορολογικός νόμος 3296/2004, με το άρθρο 9 «δαπάνες επιχειρήσεων», ρύθμισε αρκετά θέματα που αφορούν το χειρισμό των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Το επόμενο έτος δημοσιεύτηκε η ΠΟΛ. 1016/2005, με την οποία κοινοποιήθηκαν ορισμένες διατάξεις του νόμου αυτού, μεταξύ των οποίων και αυτή των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, με μεγαλύτερη ακρίβεια, πληρότητα και λεπτομέρεια.

Σύμφωνα με τις νέες αυτές διατάξεις, επανέρχεται καταρχήν το καθεστώς που είχε θεσπισθεί με το [ν. 2065/1992](#), με ορισμένες τροποποιήσεις, δηλαδή ο σχηματισμός πρόβλεψης από τις επιχειρήσεις, ανεξάρτητα αν υπάρχουν ή όχι επισφαλείς απαιτήσεις. Ειδικότερα, καθιερώνεται ο σχηματισμός πρόβλεψης, η οποία αναγνωρίζεται φορολογικά για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Το ποσό της πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό 0,5% επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών προς επιτηδευματίες (εσωτερικού και εξωτερικού), αφού προηγουμένως αφαιρεθούν οι:

- επιστροφές ή εκπτώσεις,
- η αξία των πωλήσεων ή της παροχής υπηρεσιών προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και
- ο ειδικός φόρος κατανάλωσης πετρελαιοειδών, ο φόρος κατανάλωσης καπνού και οι λοιποί φόροι που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης.

Επομένως, για τον υπολογισμό της πρόβλεψης δεν λαμβάνονται υπόψη τα έσοδα από λιανικές πωλήσεις ή παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες, έστω και αν αυτά έχουν πραγματοποιηθεί με πίστωση του τιμήματος, και οι χονδρικές πωλήσεις για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί τιμολόγιο πώλησης (π.χ. πώληση επαγγελματικού αυτοκινήτου με συμβολαιογραφική πράξη). Αντίθετα, για το σχηματισμό πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων από τις επιχειρήσεις που τηρούν πρόσθετα βιβλία, τους

ελεύθερους επαγγελματίες, και τις επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων και οι οποίες, για τις υπηρεσίες που παρέχουν σε άλλους επιτηδευματίες, εκδίδουν Α.Π.Υ., θα λαμβάνονται υπόψη οι παρεχόμενες υπηρεσίες προς επιτηδευματίες, έστω και αν για τις υπηρεσίες αυτές δεν έχουν εκδοθεί τιμολόγια. Επίσης, διευκρινίζεται ότι επειδή ο Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνονται οι πωλήσεις ή οι υπηρεσίες, δεν αποτελεί ακαθάριστο έσοδο της επιχείρησης, αυτός δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην αξία των τιμολογίων επί της οποίας υπολογίζεται η πρόβλεψη.

Οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν για τη διάθεση των προϊόντων τους αντιπροσώπους, προς τους οποίους στέλνουν τα εμπορεύματά τους με δελτίο αποστολής και στη συνέχεια ακολουθεί η έκδοση εκκαθαρίσεων, δεν δικαιούνται για τις πωλήσεις αυτές να ενεργούν πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, αφού δεν εκδίδεται τιμολόγιο πώλησης, όπως απαιτούν οι προαναφερθείσες διατάξεις (1122241/2246/A0012/ ΠΟΛ.1238/1994 εγκύκλιός μας).

Ειδικά για τις επιχειρήσεις σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, τις επιχειρήσεις ύδρευσης - αποχέτευσης, τις επιχειρήσεις παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, καθώς και τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης συνδρομητικών τηλεοπτικών σταθμών, το ποσό της πρόβλεψης υπολογίζεται με ποσοστό 1% επί της αξίας των υπηρεσιών ή συνδρομητικών που αναγράφεται στα εκδιδόμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., στοιχεία προς επιτηδευματίες ή ιδιώτες, με εξαίρεση αυτά που εκδίδονται προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Με το ίδιο ποσοστό (1%) θα υπολογίζουν πρόβλεψη και οι εμπορικές επιχειρήσεις για τις λιανικές πωλήσεις επί πιστώσει διαρκών καταναλωτικών αγαθών, που περιλαμβάνονται στους με αριθμό 501 - 503, 521 - 528 και 721 - 726 κωδικούς ειδών και υπηρεσιών της έρευνας οικογενειακών προϋπολογισμών των ετών 1993 - 1994 της Ε.Σ.Υ.Ε. Η πρόβλεψη αυτή θα υπολογίζεται επί της αναγραφόμενης στις αποδείξεις λιανικής πώλησης αξίας, με την προϋπόθεση ότι στις αποδείξεις αυτές αναγράφεται διακεκριμένα το είδος, η ποσότητα και η αξία των συγκεκριμένων αγαθών.

Το ποσό των προβλέψεων των παραπάνω περιπτώσεων για κάθε διαχειριστική χρήση, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης που έγινε σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις και η οποία εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το **30% του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «Πελάτες»**, όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης. Για τον υπολογισμό του χρεωστικού υπολοίπου των πελατών δεν περιλαμβάνονται τυχόν υπόλοιπα που αφορούν το Δημόσιο, δήμους ή κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, καθόσον οι απαιτήσεις αυτές θεωρούνται ασφαλούς εισπράξεως. Επίσης, δεν λαμβάνεται υπόψη το υπόλοιπο του λογαριασμού «Γραμμάτια εισπρακτέα», καθόσον ρητά στο νόμο αναφέρεται μόνο το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Πελάτες». Αντίθετα, για τον υπολογισμό του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «πελάτες» αφαιρούνται επιστροφές και εκπτώσεις πωλήσεων, ενώ οι

προκαταβολές πελατών δεν λαμβάνονται υπόψη, καθόσον αυτές καταχωρούνται σε λογαριασμό παθητικού (Γνωμ. ΕΣΥΛ 228/1994).

Η έκπτωση της πρόβλεψης αυτής από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εμφανίζεται, κατά ρητή διατύπωση των διατάξεων του κοινοποιούμενου νόμου, στα τηρούμενα βιβλία αυτών σε ειδικό λογαριασμό «Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων».

#### **6.2.7.3.1.2 Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων βάσει του Ν. 3091/2002**

Οι επιχειρήσεις μετά τον σχηματισμό των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, έχουν τη δυνατότητα να προχωρήσουν σε διαγραφή (απόσβεση) των απαιτήσεων αυτών, εφόσον δεν εισπραχθούν οι απαιτήσεις αυτές και εφόσον πληρούνται κάποιες προϋποθέσεις. Τα ποσά των επισφαλών απαιτήσεων που έχουν αποσβεστεί με οριστικές εγγραφές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. Παρακάτω θα δούμε τον τρόπο και τις προϋποθέσεις απόσβεσης που προτείνει ο νόμος 3091/2002, και οι οποίες επαναδιατυπώνονται με την ΠΟΛ 1005/2005.

Οι επιχειρήσεις που έχουν σχηματίσει ήδη προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων με βάση τις αντικατασταθείσες, από το Ν. 3091/2002, διατάξεις του Κ.Φ.Ε. και εμφανίζουν το αναπόσβεστο αυτό υπόλοιπο των μη πραγματοποιηθεισών προβλέψεων στα βιβλία τους, θα μεταφέρουν σε χρέωση του λογαριασμού 44 «Προβλέψεις» (δευτεροβάθμιος λογαριασμός 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις»), μέχρι πλήρους απόσβεσής τους τα ποσά των αποδεδειγμένων επισφαλών απαιτήσεων που δικαιούνται να αφαιρέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα με βάση τις νέες διατάξεις. (1021577/10206/B0012/ΠΟΛ. 1038/5-3-2003).

Για να γίνει αυτό, ο νόμος 3091/2002 ορίζει συγκεκριμένες προϋποθέσεις και δικαιολογητικά για αναγνώριση των αποσβέσεων των επισφαλών απαιτήσεων των επιχειρήσεων. Θα πρέπει λοιπόν να συντρέχουν αθροιστικά οι ακόλουθοι όροι:

■ Η απαίτηση να συνδέεται με τη δραστηριότητα της επιχείρησης και να είναι πράγματι επισφαλής και ανεπίδεκτη είσπραξης. Η επισφάλεια και το ανεπίδεκτο της είσπραξης, ως θέμα πραγματικό, κρίνεται από την αρμόδια φορολογούσα αρχή και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τα διοικητικά δικαστήρια.

■ Το βάρος της απόδειξης για την απώλεια της συγκεκριμένης απαίτησης φέρει η επιχείρηση προσκομίζοντας τα απαραίτητα δικαιολογητικά. Μεταξύ των δικαιολογητικών περιλαμβάνονται και τα ακόλουθα:

- Επίσημες οικονομικές καταστάσεις της οφειλέτιδας εταιρείας από τις οποίες να προκύπτει η μη υγιής θέση αυτής.
- Τελεσίδικη απόφαση δικαστηρίου με την οποία να υποχρεώνεται ο οφειλέτης σε εξόφληση.
- Πιστοποιητικό υποθηκοφυλακείου από το οποίο να προκύπτει, κατά περίπτωση, η μη ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη ή τα υπάρχοντα τοιαύτα με τα τυχόν βάρη τους.

- Η απόσβεση να γίνεται με οριστική εγγραφή.
- Η απόσβεση να γίνεται για κάθε ένα οφειλέτη χωριστά. ([1111373/13303/B0012/ΠΟΛ. 1133/11-12-2003 ΑΥΟΟ](#)).

Η κήρυξη του οφειλέτη σε κατάσταση πτωχεύσεως λόγω παύσεως των πληρωμών, επιφέρει από μόνη της απόσβεση της απαίτησης, στις περιπτώσεις όπου σε πτώχευση έχει κηρυχθεί ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ή υποκατάστημα αλλοδαπής επιχείρησης και από τους επίσημους ισολογισμούς τους προκύπτει ότι οι επιχειρήσεις αυτές δεν έχουν περιουσιακά στοιχεία (ακίνητα, πάγια, χρεόγραφα κλπ.) να ικανοποιήσουν τους οφειλέτες τους ([1111373/13303/B0012/ΠΟΛ.1133/11-12-2003,ΑΥΟΟ](#)).

Σε περίπτωση διενέργειας πλειστηριασμού σε βάρος της περιουσίας του οφειλέτη (είτε κατά τη διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης είτε συνεπεία μη επιτεύξεως πτωχευτικού συμβιβασμού), η απαίτηση της επιχείρησης θεωρείται πράγματι επισφαλής και ανεπίδεκτη είσπραξης, εφόσον από το εκπλειστηρίασμα δεν κατέστη δυνατή η ικανοποίηση της απαίτησης αυτής. Στην περίπτωση αυτή πρέπει να προσκομίζεται αντίγραφο του Πίνακα κατάταξης ή διανομής από συμβολαιογράφο που ορίστηκε για τον πλειστηριασμό της περιουσίας του οφειλέτη, από τον οποίο να προκύπτει η μη ικανοποίηση του δανειστή από το εκπλειστηρίασμα ([1111373/13303/B0012/ΠΟΛ.1133/11-12-2003,ΑΥΟΟ](#)).

Σε περίπτωση πραγματοποίησης εσόδων από πωλήσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, επί πιστώσει, αναγνωρίζονται προς έκπτωση διαγραφόμενες επισφαλείς μικροαπαιτήσεις μέχρι το ποσό των εκατόν πενήντα (150) ευρώ η κάθε μία. Ο χρόνος έκπτωσης των μικροαπαιτήσεων αυτών ορίζεται ως ακολούθως:

- Για τις επιχειρήσεις κινητής και σταθερής τηλεφωνίας, παροχής ηλεκτρικού ρεύματος, ύδρευσης και φυσικού αερίου, η χρήση εντός της οποίας συμπληρώνονται δώδεκα (12) μήνες από την έκδοση του λογαριασμού.
- Για περιπτώσεις όπου έχει ασκηθεί αγωγή από την επιχείρηση κατά του οφειλέτη, εντός της επόμενης χρήσης από εκείνη μέσα στην οποία ασκήθηκε η αγωγή αυτή.
- Για περιπτώσεις όπου δεν έχει ασκηθεί αγωγή από την επιχείρηση κατά του οφειλέτη, η έκπτωση γίνεται μετά τη συμπλήρωση δύο (2) χρήσεων στις οποίες το υπόλοιπο της απαίτησης κατά του πελάτη παρέμεινε ανείσπρακτο ([1111373/13303/B0012/ΠΟΛ. 1133/11-12-2003,ΑΥΟΟ](#)).

Οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις δικαιούνται να υπολογίζουν σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2065/1992 προβλέψεις για την απόσβεση επισφαλών απαιτήσεών τους μόνο για το μέρος των ακαθαρίστων εσόδων που προερχόταν από υπηρεσίες προς επιτηδευματίες, έστω και αν για τις υπηρεσίες αυτές εξέδιδαν Α.Π.Υ. (βάσει των διατάξεων των [άρθρων 10](#) και [13](#) του Π.Δ. 186/1992) και όχι τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών. Η πρόβλεψη υπολογιζόταν με την εφαρμογή συντελεστή 0,5% στα πιο πάνω ακαθάριστα έσοδα.

Το δικαίωμα αυτό εξακολουθούν να το έχουν και με το καινούργιο καθεστώς, όπως αυτό ισχύει μετά την έναρξη ισχύος του Ν. 3296/2004 (1051001/10277/B0012/31-5-1995).

Οι επιχειρήσεις λιανικής πώλησης διαρκών καταναλωτικών αγαθών, για το σχηματισμό πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων, (πριν από την έναρξη ισχύος του Ν. 3091/2002), υποχρεούνται στην αναγραφή των οριζομένων από τον Κ.Β.Σ. στοιχείων (ποσότητα, είδος, *αξία*) στις εκδιδόμενες «Α.Λ.Π. επί πιστώσει». Η αναγραφή των στοιχείων αυτών μόνο στο δελτίο αποστολής δεν παρείχε τη δυνατότητα σχηματισμού της πρόβλεψης, έστω και αν στην Α.Λ.Π. αναγραφόταν ο αριθμός του εκδοθέντος δελτίου αποστολής (1108661/10906/B0012/16-11-1999).

Η ζημία που υπέστησαν επιχειρήσεις (κυρίως της Β. Ελλάδος) από εξαγωγές στην πρώην Γιουγκοσλαβία από τη μη είσπραξη επισφαλών απαιτήσεών τους, οφείλετε σε γεγονός ανωτέρας βίας (πόλεμος) και γι' αυτό το λόγο έγινε δεκτό ότι εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα εξ' ολοκλήρου και όχι μόνο μέχρι το ύψος της πρόβλεψης που είχαν σχηματίσει οι υπόψη επιχειρήσεις βάσει της περ. θ' της παρ. 1 του [άρθρου 31](#) του Ν. 2238/1994. Η έκπτωση θα γίνει, κατά το μέρος που υπερβαίνει την πρόβλεψη αυτή, ισομερώς από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων 2004, 2005 και 2006 αντίστοιχα και με την προϋπόθεση ότι η επιχ/ση δεν έχει τύχει αποζημίωσης μέσω ΕΕ ή από άλλη πηγή. ([1025209/10343/B0012/ΠΟΛ.1052/8-6-2004](#)).

Προβλέπεται απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων επί μερικής εξοφλήσεως τιμολογίου *αξίας* άνω των 150 ευρώ Στην περίπτωση αυτή αν η επιχείρηση δεν έχει ασκήσει ένδικα μέσα (γιατί δεν το έκρινε σκόπιμο), από το ανεξόφλητο υπόλοιπο αναγνωρίζεται προς έκπτωση ποσό 150 ευρώ χωρίς καμία προϋπόθεση, εφόσον όμως ολόκληρο το ποσό της ανεξόφλητης απαίτησης διαγράφεται οριστικά, χωρίς να αναγνωρίζονται φορολογικά προς έκπτωση το μέρος της διαγραφείσας ανεξόφλητης απαίτησης που απομένει μετά την αφαίρεση των 150 ευρώ. (1062195/11052/B0012/27-9-2004).

#### **6.2.7.3.1.3 Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων βάσει του Ν. 3296/2004**

Ο νόμος 3296/2004 ορίζει επίσης τον τρόπο με τον οποίο θα γίνεται η απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων, προσθέτει πληροφορίες που δεν ορίζονταν με τον προηγούμενο νόμο και εμφανίζει κάποιες διαφορές, κυρίως στις προϋποθέσεις απόσβεσης, σε σχέση με τον νόμο 3091/2002. Οι σχετικές του διατάξεις του κοινοποιούνται με την ΠΟΛ. 1016/2005.

Σύμφωνα με τον νόμο αυτό ο χαρακτηρισμός και η διαγραφή ορισμένων πελατών ως επισφαλών είναι θέμα που κρίνεται από την επιχείρηση, με βάση τα στοιχεία και έγγραφα που έχει στη διάθεσή της και δεν ερευνάται κατά το διενεργούμενο έλεγχο στην επιχείρηση εκ μέρους της Φορολογούσας Αρχής, αν πράγματι οι διαγραφέντες πελάτες είναι επισφαλείς ή όχι. Στην περίπτωση όμως που κάποιος πελάτης κρίθηκε από την επιχείρηση ως επισφαλής και προέβη στη διαγραφή αυτού και στη συνέχεια, το ποσό της απαίτησής του εισπραχθεί, η επιχείρηση έχει υποχρέωση να μεταφέρει το ποσό που εισέπραξε στα αποτελέσματα χρήσεως.

Πέραν της σχηματιζόμενης πρόβλεψης, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, εκτός αν το ποσό των πράγματι επισφαλών απαιτήσεων, για τις οποίες έχουν εξαντληθεί όλα τα ένδικα μέσα, είναι μεγαλύτερο εκείνου που προκύπτει από την εφαρμογή του αντίστοιχου ποσοστού πρόβλεψης (πτώχευση του πελάτη και δεν υφίσταται πτωχευτική περιουσία για την ικανοποίηση της απαίτησης). Στην περίπτωση αυτή, το επιπλέον ποσό που δεν καλύπτεται από τη σχηματισθείσα πρόβλεψη, μπορεί να αποσβεσθεί στη διαχειριστική αυτή χρήση με οριστικές εγγραφές. Είναι αυτονόητο ότι τα αναφερόμενα πιο πάνω αφορούν στην απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, που έχουν προέλθει από πελάτες μόνο, καθόσον ο υπολογισμός των αποσβέσεων υπολογίζεται επί της αξίας των εκδοθέντων τιμολογίων πωλήσεως. Αν υπάρχει ζημία από άλλη αιτία, αυτή θα εκπίπτει, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του [άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε.](#), εφόσον συνιστά απώλεια κεφαλαίου.

Περαιτέρω, η διαγραφή των ανεπίδεκτων εισπράξεως πελατών γίνεται με χρέωση του λογαριασμού 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» με πίστωση των λογαριασμών των απαιτήσεων, όταν αυτές καταστούν ανεπίδεκτες εισπράξεως. Για τους πελάτες που διαγράφονται και για τους οποίους δεν έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα, η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιεί σε αυτούς, ότι διέγραψε την επισφαλή απαίτησή της, εφόσον το ποσό της επισφαλούς απαίτησης, ανά πελάτη, υπερβαίνει τα 1.000 ευρώ. Επίσης, για τους πελάτες αυτούς που διαγράφονται χωρίς να ασκηθούν ένδικα μέσα, η επιχείρηση συντάσσει συγκεντρωτική κατάσταση με πλήρη στοιχεία για τον καθένα, στην οποία αναγράφονται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, η δημόσια οικονομική υπηρεσία και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του πελάτη, καθώς και το διαγραφέν ποσό. Η πιο πάνω κατάσταση υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία της επιχείρησης Δ.Ο.Υ. σε 3 αντίγραφα, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας, η οποία ορίζεται από το [άρθρο 20 του π.δ. 186/1992](#).

Τέλος, προβλέπεται ότι το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις», δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος, εκτός και αν στο τέλος κάθε πενταετίας, αρχής γενομένης από τη διαχειριστική περίοδο 2005 υφίσταται στον ως άνω λογαριασμό υπόλοιπο, λόγω του γεγονότος ότι στο διάστημα της πενταετίας τα ποσά των επισφαλών απαιτήσεων που διαγράφηκαν δεν κάλυψαν ολόκληρο το ποσό της σχηματισθείσας πρόβλεψης στο διάστημα αυτό.

Το υπόλοιπο αυτό ποσό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, **υποκείμενο σε φορολογία** με τις γενικές διατάξεις.

Συνεπώς, κατά την πρώτη εφαρμογή της διάταξης αυτής θα ληφθούν υπόψη τα ποσά των προβλέψεων που σχημάτισε και εμφάνισε στα βιβλία της η επιχείρηση σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του νόμου αυτού στις πέντε πρώτες διαχειριστικές χρήσεις αρχής

γενομένης από τη χρήση 2005, ήτοι το σύνολο των προβλέψεων των χρήσεων 2005, 2006, 2007, 2008 και 2009 και περαιτέρω, τα ποσά αυτά θα μειωθούν με τις διαγραφείσες επισφαλείς απαιτήσεις στις πιο πάνω χρήσεις. Αν στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης 2009 (τέλος πενταετίας) στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» υπάρξει υπόλοιπο ποσό πρόβλεψης, το ποσό αυτό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής χρήσης, δηλαδή στη χρήση 2010 και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις συναθροιζόμενο με τα λοιπά φορολογούμενα έσοδα της επιχείρησης. Όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω έχουν εφαρμογή για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2005 και μετά.

### **6.2.7.3.2 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού, λόγω εξόδου από την υπηρεσία.**

#### **6.2.7.3.2.1 Αποζημιώσεις σύμφωνα με την εργατική νομοθεσία**

Κατά την ισχύουσα νομοθεσία στη χώρα μας, ο εργοδότης πέραν από τις αποδοχές, τις εργοδοτικές εισφορές, τα δώρα, τις άδειες και τα επιδόματα αδείας που λογίζει και καταβάλλει στο προσωπικό του, υποχρεούται να καταβάλει στους εξερχόμενους της υπηρεσίας αποζημίωση, το ύψος της οποίας εξαρτάται από το ύψος των αποδοχών του εξερχόμενου, το χρόνο απασχολήσεώς του σ' αυτόν και από το λόγο εξόδου από την υπηρεσία.

Το ποσό της αποζημιώσεως που η επιχείρηση θα καταβάλει στον εργαζόμενο αυξάνει προοδευτικά με την πάροδο του χρόνου, ενώ η καταβολή της αποζημιώσεως θα γίνει στη μεταγενέστερη εκείνη χρήση που αυτός θα εξέλθει από την υπηρεσία. Έτσι, σύμφωνα με τις παραδεγμένες λογιστικές αρχές, η επιχείρηση υποχρεούται, στο τέλος κάθε χρήσεως, να σταθμίζει το ύψος της αποζημιώσεως που οφείλει στο προσωπικό της κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού της και, με χρέωση λογαριασμού οργανικών εξόδων, να πιστώνει ένα λογαριασμό προβλέψεως, ο οποίος θα χρεώνεται με τα ποσά των αποζημιώσεων που η επιχείρηση θα καταβάλλει σε μεταγενέστερες χρήσεις.

Αν η επιχείρηση δεν προβαίνει στο σχηματισμό τέτοιας προβλέψεως, ο ισολογισμός της είναι ψευδής κατά τα οφειλόμενα ποσά αποζημιώσεων και τα αποτελέσματα της χρήσεως εικονικά κατά το ποσό των αποζημιώσεων που αναλογούν στη χρήση, με περαιτέρω συνέπεια τη διανομή και φορολογία εικονικών κερδών, δηλαδή ουσιαστικά τη διανομή και φορολογία των κεφαλαίων της με τις εντεύθεν καταστρεπτικές για το μέλλον της συνέπειες.

Οι σαφέστατες διατάξεις της εργατικής νομοθεσίας επιβάλλουν στις επιχειρήσεις την υποχρέωση καταβολής αποζημιώσεως στις περιπτώσεις απολύσεως του προσωπικού τους ή αποχωρήσεώς του λόγω συνταξιοδοτήσεως. Αλλά η επιχείρηση, κατά το χρόνο καταρτίσεως του ισολογισμού της, δεν γνωρίζει επακριβώς ούτε το ύψος των αποζημιώσεων που οφείλει στο προσωπικό της ούτε το χρόνο καταβολής των αποζημιώσεων. Πράγματι η επιχείρηση θα υποχρεωθεί σε καταβολή αποζημιώσεων κυρίως για τις ακόλουθες αιτίες:

- Λόγω καταγγελίας της συμβάσεως εργασίας και απολύσεως του εργαζομένου, οπότε ο απολυόμενος δικαιούται πλήρους αποζημιώσεως, ο μιν μισθωτός με βάση τις διατάξεις των ν.3198/1955 και 2112/1920, ο δε εργατοτεχνίτης με βάση το ν.3198/1955 και το Β.Δ. της 16/18.7.1920.
- Λόγω συνταξιοδότησεως, οπότε ο εργαζόμενος δικαιούται το 50% της αποζημιώσεως λόγω απολύσεως ή εφόσον καλύπτεται και με επικουρική ασφάλιση το 40% της αποζημιώσεως αυτής. Οι μισθωτοί (υπάλληλοι- εργατοτεχνίτες) που συμπλήρωσαν 15ετή υπηρεσία στον ίδιο εργοδότη, καθώς και εκείνοι που κατελήφθησαν από το όριο ηλικίας, μπορούν να αποχωρήσουν από την εργασία τους, με τη συγκατάθεση του εργοδότη, λαμβάνοντας την αποζημίωση που τους αναλογεί. Όριο ηλικίας θεωρείται εκείνο που καθορίζει ο ασφαλιστικός οργανισμός στον οποίο υπάγεται ο μισθωτός και αν δεν καθορίζει όριο, το 65ο έτος της ηλικίας. Για τη λήψη της πιο πάνω αποζημίωσης απαιτείται η συμπλήρωση των προϋποθέσεων για πλήρη σύνταξη.
- Λόγω πτωχεύσεως της επιχειρήσεως, οπότε ο μιν μισθωτός δικαιούται πλήρους αποζημιώσεως, ενώ ο εργάτης το ήμισυ αυτής.

#### **6.2.7.3.2.2 Η γνωμοδότησή 205/1988 της Ολομέλειας των Νομικών Συμβούλων Διοικήσεως**

Η υποχρέωση σχηματισμού της υπό συζήτηση προβλέψεως σε κάθε χρήση καθιερώνεται με τη διάταξη του άρθρου 42ε § 14 του ν.2190/1920, που ορίζει ότι «οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που υπολογίζονται και σχηματίζονται στο τέλος κάθε χρήσης, καλύπτουν, τουλάχιστον, τις αποζημιώσεις εξόδου από την υπηρεσία λόγω συνταξιοδότησης.» Ο νόμος θέτει το κατώτατο όριο των προβλέψεων αποζημιώσεως - το δάπεδο - που είναι οι αποζημιώσεις λόγω συνταξιοδότησεως, που, όπως είπαμε, ανέρχονται στο 50% ή, αν οι εργαζόμενοι υπάγονται και σε επικουρική ασφάλιση, στο 40% της πλήρους αποζημιώσεως λόγω καταγγελίας της συμβάσεως εργασίας. Εξάλλου, με βάση την κείμενη νομοθεσία, το ανώτατο όριο - οροφή των προβλέψεων αυτών είναι οι αποζημιώσεις που θα κατέβαλλε η επιχείρηση στο προσωπικό της αν το απέλυε κατά την ημέρα κλεισίματος του ισολογισμού της και οι οποίες προσδιορίζονται με βάση την ισχύουσα εργατική νομοθεσία ή με βάση το μείζον ποσό που τυχόν προβλέπεται από Συλλογική Σύμβαση Εργασίας, Κανονισμό της εταιρίας ή ακόμη και εθιμικά.

Κατά την πρώτη χρήση εφαρμογής των διατάξεων αυτού του Νόμου παρέχεται η δυνατότητα στις εταιρίες να καταχωρήσουν στο λογαριασμό «λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως» τις σωρευμένες προβλέψεις για αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που αντιστοιχούν στην προϋπηρεσία του προσωπικού τους κατά τις προηγούμενες χρήσεις. Οι προβλέψεις αυτές αποσβένονται τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία».

Η διάταξη αυτή ερμηνεύθηκε από την Ολομέλεια των Συμβούλων Διοικήσεως, η οποία και με τη γνωμοδότησή της 205/1988, αποφάνθηκε ότι, η επίμαχη πρόβλεψη «αρχίζει μετά τη συμπλήρωση



των προϋποθέσεων συνταξιοδότησεως των μισθωτών που απασχολούνται από την ανώνυμη εταιρία». Δηλαδή, κατά τους συμβούλους Διοικήσεως, η πρόβλεψη πρέπει να γίνεται

**μόνο για συνταξιοδότηση του προσωπικού και μόνο για εκείνους τους εργαζόμενους που, κατά την ημέρα συντάξεως του ισολογισμού, συμπλήρωσαν τις προϋποθέσεις συνταξιοδότησεως.**

Οι προβλέψεις λοιπόν δεν καλύπτουν την έξοδο του προσωπικού από άλλη αιτία (π.χ. παραίτηση, καταγγελία της σύμβασης εργασίας κ.λπ.) πλην αυτής της συνταξιοδότησεως και απαιτείται κατά την σύνταξη του ισολογισμού να έχουν επέλθει οι προϋποθέσεις συνταξιοδότησεως των μισθωτών που απασχολούνται από την ανώνυμη εταιρία. Έτσι όμως το ποσό της προβλέψεως φαλκιδεύεται και ελαχιστοποιείται και πολλές εταιρίες δεν έχουν υποχρέωση σχηματισμού τέτοιας προβλέψεως, αφού, κατά τη σύνταξη του ισολογισμού τους, δεν θα έχουν προσωπικό που να έχει συμπληρώσει τις προϋποθέσεις συνταξιοδότησεως. Με την ανεκδιήγητη αυτή γνωμοδότηση και η έννοια της προβλέψεως κακοποιείται και οι νόμοι (κοινοτικοί και εγχώριοι) εμπαίζονται.

Προφανές ότι στην εξεταζόμενη περίπτωση των αποζημιώσεων των εργαζομένων υπάρχει βεβαιότητα ότι η υποχρέωση της επιχειρήσεως για καταβολή αποζημιώσεως θα γεννηθεί στο μέλλον (με εξαίρεση την οικειοθελή αποχώρηση του εργαζομένου πριν από την συμπλήρωση των προϋποθέσεων συνταξιοδότησεως), αλλά υπάρχει αβεβαιότητα ως προς το ποσό της αποζημιώσεως και ως προς το χρόνο γεννήσεως της υποχρέωσεως. Στις περιπτώσεις εκείνες που ορισμένοι εργαζόμενοι, κατά την ημερομηνία συντάξεως του ισολογισμού, έχουν συμπληρώσει τις προϋποθέσεις συνταξιοδότησεως και θα αποχωρήσουν από την επιχείρηση, δε συντρέχει περίπτωση διενέργειας προβλέψεως, γιατί δεν υπάρχει αβεβαιότητα ως προς τη γέννηση της υποχρέωσεως, ούτε ως προς το χρόνο γεννήσεως αυτής, ούτε ως προς το ποσό της αποζημιώσεως. Οι περιπτώσεις αυτές συνιστούν οριστικές υποχρεώσεις της επιχειρήσεως και ως οριστικές υποχρεώσεις πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό.

#### **6.2.7.3.2.3 Λογιστική απεικόνιση της προβλέψεως**

Επί του θέματος η Ερμ. Εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών (Πολ.1043/1993) αναφέρει τα εξής:

«Για το λογιστικό χειρισμό γενικά των προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού έχουν δοθεί οδηγίες από το Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας, με το αριθ. ΕΛ/ΛΣ 935/14.9.1987 έγγραφό του (Γνωμ. 20/14.9.1997).» Ο λογιστικός χειρισμός των προβλέψεων που θα σχηματίζονται στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης και καλύπτουν τις αποζημιώσεις προσωπικού λόγω συνταξιοδότησής του κατά το επόμενο έτος, θα γίνει σύμφωνα με τις διατάξεις του ΓΛΣ και τα αναφερόμενα στο πιο πάνω έγγραφο του Υπ. Εθ. Οικονομίας, ως εξής:

Οι αναλογούσες προβλέψεις θα σχηματισθούν, με χρέωση των οργανικών εξόδων της χρήσεως και συγκεκριμένα του λογαριασμού 68 «Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» (και του υπολογαριασμού του

68.00 «Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία») και πίστωση του λογαριασμού 44 «Προβλέψεις» (και των υπολογαριασμών του). Ο λογαριασμός 44 «Προβλέψεις», ο οποίος όπως καθορίζεται στο Γ.Λ.Σ., αναλύεται στους εξής υποχρεωτικούς υπολογαριασμούς:

44.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία

44.00.00 Σχηματισμένες προβλέψεις

Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε επιχειρήσεως με διάκριση των προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού, σε προβλέψεις για το έμμισθο προσωπικό και σε προβλέψεις για το ημερομίσθιο προσωπικό.

44.00.01 Χρησιμοποιημένες προβλέψεις

Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 44.00.00

Τα ποσά που καταβάλλονται στο προσωπικό που θα αποχωρεί από την υπηρεσία, θα καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 44 «Προβλέψεις» και του υπολογαριασμού του 44.00.01 «Χρησιμοποιημένες προβλέψεις». Μετά από κάθε τέτοια καταχώρηση θα επακολουθεί τακτοποίηση των υπολογαριασμών 44.00.00 «Σχηματισμένες προβλέψεις» και 44.00.01 «Χρησιμοποιημένες προβλέψεις», ως εξής:

- Αν το ποσό που καταβλήθηκε είναι μεγαλύτερο από το ποσό της σχηματισμένης προβλέψεως, σχηματίζεται ισόποση με τη διαφορά συμπληρωματική πρόβλεψη, με πίστωση του λογαριασμού 44 και του υπολογαριασμού του 44.00.00 «Σχηματισμένες προβλέψεις» και χρέωση του λογαριασμού 68 «Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως», για το ποσό που αφορά την κλειόμενη χρήση.

- Αν το ποσό που καταβλήθηκε είναι μικρότερο από το ποσό της σχηματισμένης προβλέψεως, το επιπλέον ποσό της προβλέψεως μεταφέρεται, με χρέωση του λογ. 44 και του υπολογαριασμού του 44.00.00, στην πίστωση του λογ. 84.00 «Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων».

Μετά από τις παραπάνω (υποπεριπτώσεις α' και ββ') τακτοποιήσεις, τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 44.00.01 «Χρησιμοποιημένες προβλέψεις» είναι ίσα με τα αντίστοιχα πιστωτικά του 44.00.00 «Σχηματισμένες προβλέψεις», στους οποίους και μεταφέρονται στο τέλος κάθε χρήσεως».

Το ύψος της αποζημίωσης των μισθωτών εξαρτάται, όπως είπαμε, εξαρτάται από τον χρόνο προϋπηρεσίας στον ίδιο εργοδότη και υπολογίζεται με τη βοήθεια του πίνακα 6.1 για τους υπαλλήλους:

Πίνακας 6.1:

Χρόνος υπηρεσίας	Αποζημίωση	Χρόνος υπηρεσίας	Αποζημίωση
Μέχρι 2 μήνες	Χωρίς αποζημ.	17 χρόνια συμπληρωμένα	13 μήνες
2 μήνες- 1 χρόνο	1 μήνα	18 χρόνια συμπληρωμένα	14 μήνες
1 χρόνο- 4 χρόνια	2 μήνες	19 χρόνια συμπληρωμένα	15 μήνες
4 χρόνια- 6 χρόνια	3 μήνες	20 χρόνια συμπληρωμένα	16 μήνες
6 χρόνια- 8 χρόνια	4 μήνες	21 χρόνια συμπληρωμένα	17 μήνες
8 χρόνια- 10 χρόνια	5 μήνες	22 χρόνια συμπληρωμένα	18 μήνες
10 χρόνια συμπληρωμένα	6 μήνες	23 χρόνια συμπληρωμένα	19 μήνες
11 χρόνια συμπληρωμένα	7 μήνες	24 χρόνια συμπληρωμένα	20 μήνες
12 χρόνια συμπληρωμένα	8 μήνες	25 χρόνια συμπληρωμένα	21 μήνες
13 χρόνια συμπληρωμένα	9 μήνες	26 χρόνια συμπληρωμένα	22 μήνες
14 χρόνια συμπληρωμένα	10 μήνες	27 χρόνια συμπληρωμένα	23 μήνες
15 χρόνια συμπληρωμένα	11 μήνες	28 χρόνια συμπληρωμένα και πάνω	24 μήνες
16 χρόνια συμπληρωμένα	12 μήνες		

Για κάθε μήνα αποζημίωσης ο μισθωτός αμείβεται με ποσό που προκύπτει αν ο καταβαλλόμενος ακαθάριστος μηνιαίος μισθός προσαυξηθεί κατά 1/6. Η προσαύξηση αυτή οφείλεται στο ότι συνυπολογίζονται στην αποζημίωση και τα ποσά που καταβάλλονται για δώρα Χριστουγέννων και Πάσχα και του επιδόματος αδείας, που αποτελούν δύο μηνιαίους μισθούς.

Ο σχηματισμός των προβλέψεων αυτών είναι υποχρεωτικός ανεξάρτητα αν η χρήση κλείνει με θετικό ή αρνητικό αποτέλεσμα σύμφωνα και με την παραγρ. 2.2.405 εδάφιο 5 περίπτωση α του [Ε.Γ.Α.Σ.](#) του Π.Δ. [1123/1980](#), το άρθρο 42ε παρ. 14 του Κ.Ν. [2190/1920](#), και την Γνωμάτευση του Ε.Σ.Υ.Α. [20/935/1987](#).

#### 6.2.7.3.2.4 Η φορολογική νομοθεσία

Τα ποσά των προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού, κατά το χρόνο διενέργειας των προβλέψεων, δεν είναι εκκαθαρισμένα (οριστικά) και συνεπώς, σύμφωνα με όσα δέχεται η φορολογική νομοθεσία, τα ποσά αυτά δεν πρέπει να αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα

φορολογητέα έσοδα κατά το χρόνο αυτόν<sup>18</sup>.

Υπό την πίεση των ενδιαφερομένων εντούτοις, ο φορολογικός νομοθέτης με τις διατάξεις του άρθρου 10 § 12 του ν.2065/1992, που ενσωματώθηκε στο άρθρο 31 § 1 περ. ιε' του ν.2238/1994, όρισε ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα «τα ποσά των προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που σχηματίζονται στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης και καλύπτουν τις αποζημιώσεις προσωπικού λόγω συνταξιοδότησής του κατά το επόμενο έτος». Αναγνώρισε λοιπόν την εκπιπόμενη πρόβλεψη στον βαθμό που την είχε περιορίσει η γνωμοδότηση της Ολομέλειας των Νομικών Συμβούλων, και έκανε σαφέστερο τον περιορισμό της συνταξιοδότησης «κατά το επόμενο έτος».

Τέλος σημειώνουμε ότι το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει η επιχείρηση στον μισθωτό, για οποιοδήποτε λόγο διακοπής της σχέσεως που τη συνδέει με το δικαιούχο της αποζημίωσης, συνιστά δαπάνη εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως στην έκταση που η δαπάνη αυτή δεν καλύπτεται από πρόβλεψη που σχηματίστηκε για την αποζημίωση του συγκεκριμένου μισθωτού με βάση τις διατάξεις του άρθρου 31 § 1 περ. ιε' του ν.2238/1994, δηλαδή με πρόβλεψη που είχε σχηματιστεί σε προηγούμενες χρήσεις και η δαπάνη της είχε εκπεστεί από τα ακαθάριστα έσοδα των προηγούμενων αυτών χρήσεων.

Επιπλέον, η συμπληρωματική αποζημίωση στην οικογένεια θανόντος υπαλλήλου επιχείρησης από σύγκρουση με αυτοκίνητό της κατά την ώρα της επαγγελματικής απασχόλησής του, εκπίπτει ως παραγωγική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά της (1015381/322/Α0012/24-9-2002) (Σ.τ.Ε. 3214/1982) – [Πολ.1005/14.01.2005](#).

Επισημαίνεται ότι παραγωγικές δαπάνες συνιστούν και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως, και οι οικειοθελώς παρεχόμενες αποζημιώσεις σε αποχωρούντες μισθωτούς, εφόσον κατά την κρίση του δικαστή της ουσίας συμβάλλουν στην καλύτερη απόδοση της επιχειρήσεως (Σ.τ.Ε. 3735/1988). Σημειώνεται ακόμη ότι οι οικειοθελείς αυτές παροχές δεν στοιχειοθετούν την έννοια της δωρεάς και συνεπώς δεν υπόκεινται στο φόρο δωρεών του ν.δ. 118/1973.

Τέλος σημειώνουμε ότι όταν λόγω θανάτου του δικαιούχου, το ποσό της αποζημίωσης εισπράττεται από τους κληρονόμους του, τότε δεν αποτελεί εισόδημα φορολογητέο στο όνομα του θανόντος ή στο όνομα των κληρονόμων του, αλλά αποτελεί στοιχείο της κληρονομικής περιουσίας και φορολογείται ως κληρονομιά (άρθρα 1,3,5,29 του ν.δ 118/1973 – [Πολ.1111/1999](#)).

---

<sup>18</sup> Αλλά και στην αλλοδαπή φαίνεται ότι δεν αναγνωρίζονται φορολογικά παρόμοιες προβλέψεις. Έτσι στις ΗΠΑ τα υπολογιστικά έξοδα για αυτασφάλιση της επιχειρήσεως σταθμίζονται με αντικειμενικούς υπολογισμούς, που προβλέπονται από σχετική μελέτη και καταχωρούνται στους λογαριασμούς σύμφωνα με τη μελέτη αυτήν, αλλά αναγνωρίζονται φορολογικά όταν μεταγενέστερα συμβούν οι ζημιές. Άλλο βέβαια είναι το ζήτημα της σωστής λογιστικής παρακολούθησής του φόρου επί των προβλέψεων για την οποία προβλέπει το Δ.Λ.Π 12, που θα αναλύσουμε διεξοδικά σε επόμενη ενότητα.

Καταβολή αποζημίωσης, επιπλέον της νομίμου, στο απολυθέν προσωπικό δεν αναγνωρίζεται ως παραγωγική δαπάνη, όταν απολύεται όλο το προσωπικό και η επιχείρηση διακόπτει την επιχειρηματική της δραστηριότητα ([Πολ.1029/17.02.2006](#)).

### **6.2.8 Η ζημία που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου**

Προκειμένου για ακίνητα, για τον υπολογισμό της ζημίας αυτών, ως τιμή πώλησης δεν δύναται να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβιβάσεως ακινήτων. Ειδικά, η αναπόσβεστη αξία κατεδαφισθέντων κτηρίων της επιχείρησης δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής.

Κατά την ορθή έννοια της διάταξης αυτής, ο λόγος για την έκπτωση της ζημίας κεφαλαίου, καθώς και ο τρόπος με τον οποίο αναγράφονται στα βιβλία της επιχείρησης τα περιουσιακά στοιχεία που υποτιμήθηκαν, διαφέρουν στην περίπτωση που η μείωση αυτή έχει πραγματοποιηθεί, από την περίπτωση, κατά την οποία η μείωση υπάρχει απλώς, χωρίς όμως να έχει πραγματοποιηθεί, παρότι και στις δύο περιπτώσεις τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης έχουν υποστεί μείωση. Στη μεν πρώτη περίπτωση ο νόμος επιτρέπει την απόσβεση, δηλαδή την οριστική διαγραφή του ποσού της πραγματοποιημένης ζημίας, εφόσον αυτή έχει επέλθει οριστικά για την επιχείρηση, ως συνέπεια τετελεσμένων γεγονότων που διαπιστώνουν αναμφισβήτητα την ύπαρξη και την έκταση της, και που τα αποτελέσματα τους, όσον αφορά αυτά τα στοιχεία, δεν είναι δυνατόν να αναιρεθούν με πράξεις μεταγενέστερες. Στη δεύτερη περίπτωση ο νόμος σιωπά, αλλά η επιχείρηση μπορεί να σχηματίσει πρόβλεψη για την υφιστάμενη ζημία (υποτίμηση), η οποία όμως μετά την ισχύ του Ν. 2065/1992, δεν αναγνωρίζεται φορολογικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Η ζημία συνίσταται στη διαφορά που διαπιστώνεται ανάμεσα, αφενός στην τιμή κτήσης (ή την αναπροσαρμοσμένη), με την οποία έχουν εγγραφεί τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης στα λογιστικά βιβλία και αφετέρου, την τιμή της εκποίησης τους, εάν έλαβε χώρα εκποίηση των περιουσιακών στοιχείων, έχοντας βέβαια υπόψη και τις αποσβέσεις που διενεργήθηκαν. Σε περίπτωση που δε διενεργήθηκε εκποίηση, η ζημία συνίσταται στη διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης του περιουσιακού στοιχείου και των αποσβέσεων που ενεργήθηκαν μέχρι την ημέρα της καταστροφής του.

Σύμφωνα με τον νόμο εκπίπτει μόνο η ζημία που προκύπτει από πάγια στοιχεία του ενεργητικού, τα οποία πρέπει να χρησιμοποιούνται στην επιχείρηση για τις εμπορικές της ανάγκες. Ζημία προερχόμενη από εμπορεύσιμα στοιχεία του ενεργητικού δεν είναι εκπεστέα, γιατί αυτή εφόσον προκύπτει από απογραφή, περιλαμβάνεται αυτόματα στα αποτελέσματα της επιχείρησης. Ακριβώς για να αποφύγει ο νομοθέτης τη διπλή έκπτωση της ζημίας, περιόρισε την έκπτωση στα πάγια στοιχεία του ενεργητικού.

Η έκπτωση της **ζημίας κεφαλαίου** αναφέρεται σε πάγια στοιχεία. Τι θα ισχύει όμως στην περίπτωση που η Α.Ε. υποστεί ζημία λόγω μείωσης του μετοχικού της κεφαλαίου και πώς θα επιδράσει η ζημία αυτή στην κατέχουσα μετοχές της επιχείρησης; Με την ΠΟΛ.1168/25.5.2000, γίνονται διευκρινίσεις σχετικά με την εκπίπτουσα αυτή δαπάνη. Σύμφωνα λοιπόν με αυτή, πάγιο περιουσιακό στοιχείο μιας Α.Ε. είναι και οι ανήκουσες σ' αυτή μετοχές από τη συμμετοχή της (ως μητρικής ή ιδρυτικής) σε άλλη Α.Ε. Απαραίτητη προϋπόθεση για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων της ζημίας που προκύπτει από την απώλεια ή υποτίμηση των μετοχών άλλων ΑΕ που κατέχουν, είναι η ζημία αυτή να έχει πραγματοποιηθεί, δηλαδή να είναι οριστική και εκκαθαρισμένη, όπως ισχύει και για κάθε άλλη δαπάνη. Προκειμένου για τη ζημία από μετοχές (συμμετοχές), η ζημία αυτή επέρχεται είτε με την εκποίηση (πώληση κ.λπ.) των μετοχών, η οποία φορολογικώς αντιμετωπίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 38 του Ν.[2238/1994](#), είτε με την εκκαθάριση της Α.Ε. στην οποία συμμετέχουν οι πιο πάνω επιχειρήσεις. Αντίθετα, η ζημία που προκύπτει κατά την αποτίμηση μετοχών στο τέλος της χρήσης, δεν είναι οριστική και εκκαθαρισμένη. Στην περίπτωση αυτή σχηματίζονται προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών, οι οποίες όπως αναλύσαμε και σε προηγούμενη ενότητα δεν εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 106 του Ν.[2238/1994](#) ορίζεται ότι, σε περίπτωση διάλυσης ημεδαπής Α.Ε. ή Ε.Π.Ε., θεωρείται ως κέρδος, φορολογούμενο στο όνομα του Νομικού Προσώπου, το ποσό που λαμβάνουν οι μέτοχοι πέραν του πράγματι καταβληθέντος και μη επιστραφέντος σ' αυτούς μετοχικού κεφαλαίου και των κερδών που έχουν υπαχθεί σε φορολογία με βάση τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ως πράγματι καταβληθέν από τους μετόχους ποσό, θεωρείται το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρίας, προσαυξημένο κατά τα αποθεματικά τα σχηματισθέντα από καταβολή των μετόχων κατά την τυχόν υπέρ το άρτιο έκδοση των μετοχών. Από όσα προαναφέρθηκαν συνάγεται ότι η ζημία που προκύπτει σε βάρος επιχείρησης που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. από την εκκαθάριση Α.Ε. της οποίας κατέχει μετοχές, εκπίπτει, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν.[2238/1994](#), από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, γιατί η συγκεκριμένη ζημία αποτελεί απώλεια κεφαλαίου οριστική και εκκαθαρισμένη και, περαιτέρω, γιατί το επιπλέον ποσό που καταβάλλεται στους μετόχους από τη λήξη της εκκαθάρισης Α.Ε. φορολογείται με τις γενικές διατάξεις. Περαιτέρω, όμως, επειδή στο λογαριασμό των "συμμετοχών" ενδέχεται να συμπεριλαμβάνονται και μετοχές που είχαν αποκτηθεί δωρεάν (εμφανισθείσες με την ονομαστική τους αξία), από την κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή, με βάση τους Ν.542/1977, Ν.1249/1982, Ν.1839/1989 και Ν.[2065/1992](#), της αξίας των ακινήτων της λυθείσης Α.Ε., το ποσό της ζημίας που θα εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα θα είναι αυτό που θα προκύψει μετά την αφαίρεση της αξίας των πιο πάνω μετοχών με χρέωση των αποθεματικών που έχει σχηματίσει κατά τη δωρεάν λήψη των μετοχών (σχετ. το υπ' αριθ. 1053028/102969/Β0012/1991 έγγραφο).

### **6.2.9 Δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά**

Με τη διάταξη της παρ. 2 του άρθρου 31 του ΚΦΕ αναγνωρίζεται για ορισμένες επιχειρήσεις, για τις οποίες λόγω της φύσης τους δεν είναι εφικτή η λήψη αποδεικτικών στοιχείων, η έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπανών χωρίς δικαιολογητικά. Η έκπτωση δαπανών χωρίς δικαιολογητικά υπολογίζεται με ορισμένη κλίμακα, ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

Ορισμένες από τις δαπάνες αυτές, που υπολογίζονταν στα ακαθάριστα έσοδα με ποσοστά που κυμαίνονταν από 0,5% μέχρι 2%, καταργήθηκαν το έτος 2003. Οι δαπάνες που καταργήθηκαν και οι οποίες περιλαμβάνονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 31 του Ν.2238/1994 είναι οι εξής:

- Εξαγωγικές επιχειρήσεις (ίσχυε από 1/1/1997 έως και 31/12/2003).
- Επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και εργασιών στην αλλοδαπή (ίσχυε από 1/1/1997 έως και 31/12/2003).
- Ξενοδοχειακές επιχειρήσεις (ίσχυε από 1/1/1997 έως και 31/12/2003).
- Κατασκηνωτικά κέντρα -camping (ίσχυε από 1/1/1997 έως και 31/12/2003).
- Γραφεία Γενικού Τουρισμού Ν.393/1976 (ίσχυε από 1/1/1997 έως και 31/12/2003).
- Επιχειρήσεις εξαγωγής πετρελαιοειδών προϊόντων (ίσχυε από 1/1/1997 έως και 31/12/2003).
- Μεταφορικές επιχειρήσεις διεθνών οδικών εμπορευματικών μεταφορών Ν.383/1976 (ίσχυε από 1/1/1997 έως και 31/12/2007).

Σημειώνεται ότι οι εκπτώσεις χωρίς δικαιολογητικά των πιο πάνω επιχειρήσεων ίσχυσαν και παλαιότερα, με άλλες διατάξεις. Οι υπόλοιπες επιχειρήσεις που περιλαμβάνονται, επίσης, στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 31 του Ν.2238/1994 είναι οι επιχειρήσεις των λεγόμενων Μέσων Μαζικής Ενημέρωσης και ειδικότερα:

- Οι επιχειρήσεις έκδοσης δεκαπενθήμερων και μηνιαίων πολιτικών, αθλητικών και οικονομικών εφημερίδων και περιοδικών. Για αυτές αναγνωρίζεται έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά που υπολογίζεται σε ποσοστά δύο τοις εκατό (2%) επί των ακαθάριστων εσόδων που ορίζονται από τις ίδιες διατάξεις και ανεξάρτητα από το ύψος τους.
- Οι επιχειρήσεις ραδιοφωνίας - τηλεόρασης, για τα προερχόμενα μόνο από διαφημίσεις ακαθάριστα έσοδα. Η έκπτωση υπολογίζεται για το χρονικό διάστημα από 1/1/1997 έως και 31/12/2008 με τα ακόλουθα ποσοστά:

-Σε ακαθάριστα έσοδα μέχρι 8.804.109 ευρώ (3.000.000.000 δρχ. μέχρι τη χρήση 2001), ποσοστό έκπτωσης ένα τοις εκατό (1%).

-Σε ακαθάριστα έσοδα πάνω από 8.804.109 ευρώ (3.000.000.000 δρχ. μέχρι τη χρήση 2001), ποσοστό έκπτωσης μισό τοις εκατό (0,5%).

Η ισχύς των διατάξεων αυτών ξεκίνησε να εφαρμόζεται εδώ και δεκαετίες, έχοντας πάντοτε «προσωρινό» χαρακτήρα, και με συνεχείς παρατάσεις έφτασε να ισχύει (σε περιορισμένες πλέον περιπτώσεις- Μ.Μ.Ε.) μέχρι και τα τέλη του 2008.

Οι ενδιαφερόμενοι έχουν ήδη αιτηθεί την νέα παράταση των διατάξεων και η κυβέρνηση εξετάζει το θέμα.

#### **6.2.10 Λοιπές Δαπάνες**

Στις προηγούμενες σελίδες της εργασίας παραθέσαμε όσο πιο αναλυτικά και διεξοδικά ήταν εφικτό, τις βασικότερες δαπάνες που καθορίζει ο νόμος 2238/94 ως εκπιπτόμενες, τις περισσότερες από τις οποίες αναφέρει συνοπτικά στο άρθρο 31, και των οποίων η περαιτέρω ανάλυση βασίστηκε σε άλλους συμπληρωματικούς νόμους, νομολογία, προεδρικά διατάγματα, πολυγραφημένες αποφάσεις κτλ. Το άρθρο 31 του νόμου 2238/1994, καθορίζει αρκετές ακόμη δαπάνες που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των Α.Ε., και τις οποίες θα παραθέσουμε συγκεντρωτικά στην υποενότητα που ακολουθεί, καθώς είναι μικρότερης σημασίας και επιδέχονται μικρότερης ανάλυσης στα πλαίσια της παρούσας εργασίας. Πάντως ο νόμος δεν ακολουθεί τον διαχωρισμό αυτό. Οι δαπάνες αυτές είναι:

α) Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας.

Με τη διάταξη ια' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 ορίζεται ότι εκπίπτουν οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους, με εξαίρεση τις δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό, οι οποίες αποσβένονται ισόποσα σε τρία (3) χρόνια.

Όταν οι δαπάνες που αναφέρονται στο πρώτο εδάφιο, υπερβαίνουν μέσα στη χρήση, το μέσο όρο των αντίστοιχων δαπανών που πραγματοποιήθηκαν τις δύο προηγούμενες χρήσεις, αφαιρείται από τα καθαρά κέρδη, όπως αυτά προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού, επιπλέον ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) των δαπανών αυτών που πραγματοποιήθηκαν στη χρήση.

Με την ΠΟΛ. 1056/2006, αποσαφηνίστηκε ότι για την έκπτωση των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων δεν απαιτείται η πιστοποίησή τους από το Υπουργείο Ανάπτυξης, ενώ για την έκπτωση από τα καθαρά κέρδη, σύμφωνα με τις διατάξεις του τρίτου εδαφίου και επόμενα της περ. ια' της παρ.1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994, απαραίτητη προϋπόθεση είναι η πιστοποίηση της πραγματοποίησής τους από την Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας, μετά από αίτηση που υποβάλλουν οι ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις απευθείας στο Υπουργείο Ανάπτυξης.

β) Τα μισθώματα που καταβάλλονται στις εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης ιστ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων αφαιρούνται τα μισθώματα που καταβάλλει ο μισθωτής στις εταιρείες του Ν. 1655/1986 ή σε αλλοδαπές εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Σύμφωνα με τη διάταξη, δεν αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα τα μισθώματα που καταβάλλονται για τα μισθωμένα ακίνητα κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου.



Για τον υπολογισμό του μισθώματος που αναλογεί στην αξία του οικοπέδου το συνολικό ετήσιο μίσθωμα μερίζεται με βάση την αντικειμενική αξία του κτίσματος και του οικοπέδου.

Από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης αφαιρείται το σύνολο του ετήσιου μισθώματος, αφού η επιχείρηση πρέπει να καταχωρίζει στα βιβλία της κάθε δαπάνη, με την ετήσια όμως δήλωση φόρου εισοδήματος, θα αναμορφώσει τα οικονομικά αποτελέσματά της, με την προσθήκη ως λογιστικής διαφοράς του μισθώματος που αναλογεί στην αξία του οικοπέδου.

γ) Οι ζημιές παραγώνων χρηματοοικονομικών προϊόντων.

Από τα ακαθάριστα έσοδα αφαιρούνται σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης ιζ' της παρ. 1 του άρθρου 31, οι ζημιές που προκύπτουν από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώνων χρηματοοικονομικών προϊόντων, οι οποίες πραγματοποιούνται για την κάλυψη κινδύνων.

δ) Τα έξοδα διοικητικής υποστήριξης.

Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης ιη' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ, από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων αφαιρούνται τα έξοδα για διοικητική υποστήριξη, οργάνωση, αναδιοργάνωση και για υπηρεσίες γενικά που παρέχονται στην επιχείρηση από επιχειρήσεις που ανήκουν στον ίδιο ημεδαπό ή αλλοδαπό όμιλο επιχειρήσεων ή και από τρίτους που σχετίζονται με τα γενικότερα συμφέροντα του ομίλου. Τα έξοδα αυτά αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα εφόσον:

- Από την πραγματοποίησή τους ωφελείται η συγκεκριμένη επιχείρηση του ομίλου. Θέμα πραγματικό που ερευνάται από το, φορολογικό έλεγχο.

- Δεν υπερβαίνουν το 5% των αντιστοίχων δαπανών της επιχείρησης ή τις 60.000 ευρώ ανεξαρτήτως ποσοστού. Αν υπερβαίνουν τα όρια αυτά, ελέγχονται από τις ειδικές επιτροπές<sup>19</sup> που λειτουργούν στα ελεγκτικά κέντρα.

ε) Οι δαπάνες για την αγορά ηλεκτρονικών υπολογιστών.

Από τα ακαθάριστα έσοδα αφαιρούνται σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης ιθ' της παρ. 1 του άρθρου 31 τα ποσά που η επιχείρηση παρέχει στους υπαλλήλους της για την αγορά ηλεκτρονικών υπολογιστών και του λογισμικού για τηλεργασία, δηλαδή για εργασία μέσω υπολογιστή από το σπίτι.

στ) Τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση σε άγαμα παιδιά του προσωπικού της

Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης κ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., η οποία προστέθηκε με την παρ. 10 του άρθρου 1 του Ν. 2954/2001, από τα ακαθάριστα έσοδα αφαιρούνται τα ποσά που η επιχείρηση καταβάλλει εφάπαξ ή περιοδικά σε άγαμα παιδιά του προσωπικού της και ως τη συμπλήρωση του 25ου έτους της ηλικίας τους λόγω θανάτου του γονέα-

---

<sup>19</sup> Οι ειδικές αυτές επιτροπές συστάθηκαν στα Διαπεριφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Δ.Ε.Κ.) και στα Περιφερειακά Ελεγκτικά Κέντρα (Π.Ε.Κ.) με την υπ' αριθμ. 1028199/10456/Β0012/ΠΟΛ. 1051/21.3.2005 (ΦΕΚ 392 Β') απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.

εργαζομένου της επιχείρησης, με την προϋπόθεση ότι ο θάνατος επήλθε λόγω σεισμού ή άλλου γεγονότος ανωτέρας βίας κατά τη διάρκεια της εργασίας εντός των εγκαταστάσεων της επιχείρησης.

Το ποσό που αφαιρείται από τα ακαθάριστα έσοδα για τους πιο πάνω λόγους δεν μπορεί να υπερβαίνει ανά ημερολογιακό έτος τις 3.000 ευρώ για κάθε παιδί δικαιούχο της παροχής.

ζ) Τα μαθηματικά αποθέματα των ασφαλιστικών εταιριών

Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης ζ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., εκπίπτουν τα μαθηματικά αποθέματα των ασφαλιστικών εταιριών, καθώς και τα αποθεματικά για την αποκατάσταση του ενεργητικού που, με βάση σύμβαση, θα περιέλθει μετά την πάροδο ορισμένου χρόνου στο Δημόσιο ή σε τρίτους.

η) Οι παροχές των επιχειρήσεων του Ν. 2939/2001

Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης λ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., οι παροχές σε είδος ή σε χρήμα που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις της παραγράφου 19 του άρθρου 2 του Ν. 2939/2001 (ΦΕΚ 179 Α) για τους σκοπούς του ίδιου νόμου, προς οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) ή άλλους αρμόδιους φορείς διαχείρισης αποβλήτων που αναφέρονται στην 69728/824/1996 (ΦΕΚ 358 Β) υπουργική απόφαση ή άλλες σχετικές διατάξεις, καθώς και των σχετικών με αυτές δαπανών που πραγματοποιούνται.

Οι επιχειρήσεις αυτές, σύμφωνα με τον σχετικό νόμο οργανώνουν ένα «σύστημα εναλλακτικής διαχείρισης», δηλαδή αποτελούν οργανώσεις, με οποιαδήποτε νομική μορφή, που πραγματοποιούν εργασίες συλλογής, εγγυοδοσίας, μεταφοράς, επαναχρησιμοποίησης και αξιοποίησης των χρησιμοποιημένων συσκευασιών ή αποβλήτων των συσκευασιών και άλλων προϊόντων.

Επίσης εκπίπτει το ποσό του ανταποδοτικού τέλους που καταβάλλει επιχείρηση λόγω της συμμετοχής της σε συλλογικό σύστημα εναλλακτικής διαχείρισης σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2939/2001 (ΦΕΚ 179 Α') κατά το χρόνο καταβολής.

θ) Τα έξοδα διανυκτέρευσης σε ξενοδοχείο

Τα έξοδα διανυκτέρευσης σε ξενοδοχείο, αλλοδαπών πελατών, αντιπροσώπων και διευθυντικών στελεχών ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων, καθώς και ειδικών επιστημόνων, που προκύπτει από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

Τα ανωτέρω ισχύουν με την προϋπόθεση ότι το ξενοδοχείο ευρίσκεται εντός του νομού, στη χωρική αρμοδιότητα του οποίου είναι εγκατεστημένη η έδρα ή υποκατάστημα της επιχείρησης που επιβαρύνεται με τα πιο πάνω έξοδα.

Επίσης η αξία των δώρων που γίνονται προς τα ανωτέρω πρόσωπα και μέχρι είκοσι (20) ευρώ για κάθε δωρεοδόχο. Λοιπά έξοδα φιλοξενίας και διανυκτέρευσης δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση.

ι) Οι δαπάνες ταξιδίων

Τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για δαπάνες ταξιδίων που πραγματοποιούν στην αλλοδαπή διευθυντικά και άλλα στελέχη της που εργάζονται σε αυτήν, καθώς και αντιπρόσωποι ή ειδικοί επιστήμονες που εκπροσωπούν την επιχείρηση στην αλλοδαπή και αφορούν έξοδα ξενοδοχείων, εισιτήρια και έξοδα διατροφής. Τα έξοδα διατροφής αναγνωρίζονται μέχρι του ποσού που αντιστοιχεί στο κόστος διαμονής. Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής ισχύουν με την προϋπόθεση ότι ο σκοπός του ταξιδιού συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης.

κ) Οι δαπάνες επιμόρφωσης προσωπικού

Τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για επιμόρφωση του προσωπικού της με την προϋπόθεση ότι η επιμόρφωση έχει σχέση με το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης ή το αντικείμενο εργασιών του προσωπικού μέσα στην επιχείρηση ή τέλος, με τη χρήση ηλεκτρονικών υπολογιστών ή των προγραμμάτων αυτών που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.

λ) Τα ενοίκια εργαζομένων.

Τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για την κάλυψη του ενοικίου κατοικίας των εργαζομένων σε αυτήν, με την προϋπόθεση, ότι τα ποσά αυτά υπόκεινται σε φορολογία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45. Επίσης τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση σε παιδικούς και βρεφονηπιακούς σταθμούς.

Ακόμη εκπίπτουν τα ποσά των ενοικίων που καταβάλλει η επιχείρηση για τη διαμονή εργαζομένων της σε ξενοδοχεία, ενοικιαζόμενα δωμάτια ή οικίες που βρίσκονται σε διαφορετικό μέρος από τον τόπο της μόνιμης κατοικίας τους, λόγω εκτός έδρας εργασίας τους. Στη περίπτωση αυτή, η απόσταση του τόπου εργασίας και προσωρινής διαμονής πρέπει να απέχει από τη μόνιμη κατοικία του εργαζόμενου εκατό (100) χιλιόμετρα και άνω και επιπλέον, τα δικαιολογητικά να έχουν εκδοθεί στο όνομα της επιχείρησης.

μ) Τα χρηματικά βραβεία.

Τα χρηματικά βραβεία που καταβάλλει επιχείρηση σε εργαζομένους της λόγω των εξαιρετικών επιδόσεων που έχουν επιτύχει αποδεδειγμένα στα Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα που σπουδάζουν και μέχρι τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ για κάθε εργαζόμενο.

ν) Οι δαπάνες ενδυμασίας

Τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για την αγορά ειδικής ενδυμασίας του προσωπικού, η οποία επιβάλλεται για λόγους υγιεινής, ασφάλειας και ομοιόμορφης εμφάνισης, ως απαραίτητη για την εκτέλεση των καθηκόντων του.

ξ) Οι δαπάνες δώρων.

Τα ποσά των δώρων της επιχείρησης προς πελάτες, επιχειρήσεις ή μη, εφόσον φέρουν την επωνυμία της και έχει καταβληθεί το αναλογούν δημοτικό τέλος για τη συνολική αξία των δώρων αυτών.

Το ποσό της δαπάνης που εκπίπτει με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης αυτής, δεν μπορεί να υπερβαίνει τα δεκαπέντε (15) ευρώ για κάθε δώρο χωριστά.

ο) Οι παροχές επιβράβευσης εργαζομένων.

Οι παροχές σε χρήμα ή σε είδος της επιχείρησης προς εργαζομένους της για επιβράβευση της απόδοσής τους και με την προϋπόθεση ότι έχουν καταβληθεί οι αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές.

π) Τα έξοδα κινητής τηλεφωνίας.

Τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για έξοδα κινητής τηλεφωνίας για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση και με την προϋπόθεση ότι οι λογαριασμοί αυτοί δεν θα υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων στην επιχείρηση υπαλλήλων αυτής. Από το συνολικό ποσό αυτής της δαπάνης ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

ρ) Οι δαπάνες ενημερωτικών ημερίδων.

Οι δαπάνες οργάνωσης ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων για τους εργαζομένους ή πελάτες της, εφόσον οι εκδηλώσεις πραγματοποιούνται στο δήμο ή κοινότητα που εδρεύει η επιχείρηση ή σε άλλο μέρος στο οποίο λειτουργεί υποκατάστημά της.

### **6.3 Λογιστικές Διαφορές και Φορολογική Αναμόρφωση Κερδών**

Όπως αναφέραμε και προηγουμένως, ο Φορολογικός Νόμος (Κ.Ν. 2238/1994) παρουσιάζει μέσα από τις διατάξεις του άρθρου 31, όλες εκείνες τις δαπάνες και τα έξοδα που δικαιούνται οι επιτηδευματίες να αφαιρέσουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, προκειμένου να προσδιορισθεί το καθαρό φορολογητέο κέρδος ή η φορολογική ζημιά. Επίσης μέσα από τις διατάξεις του άρθρου 105 προσθέτει στην παραπάνω λίστα κάποιες ακόμη δαπάνες που αφαιρούνται από το ακαθάριστο εισόδημα των νομικών προσώπων (Α.Ε. και Ε.Π.Ε.).

Κατά την διάρκεια της λογιστικής χρήσης, είναι σύνηθες το φαινόμενο να καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία συναλλαγές που αφορούν έξοδα της επιχείρησης, τα οποία είναι μεν πραγματικά (δηλαδή, αφορούν πραγματική συναλλαγή), πλην όμως δεν αναγνωρίζονται από τις φορολογικές διατάξεις. Τούτο γιατί ο φορολογικός νομοθέτης εκτιμά, ότι δεν σχετίζονται με το αντικείμενο δραστηριότητας του επιτηδευματία, χαρακτηρίζονται ως δαπάνες μη παραγωγικές και περαιτέρω δεν συμβάλλουν στην προώθηση των πωλήσεων.

Η έννοια της «λογιστικής διαφοράς», όπως καθιερώθηκε να λέγονται, όλα εκείνα τα ποσά των δαπανών που πρέπει να προστεθούν στα λογιστικά κέρδη της χρήσης (ή αντίστοιχα, να αφαιρεθούν από τις λογιστικές ζημιές αυτής), ώστε να προκύψει το φορολογητέο εισόδημα για την επιχείρηση, ορίσθηκε με απόφαση του ΣτΕ (33/1989), κατά την οποία, η μείωση του δηλούμενου εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ΄ Πηγή), που έχει ως αιτίες την παραδρομή (λάθος), τον λανθασμένο

χαρακτηρισμό πραγματικών περιστατικών ή την ουσιώδη πλάνη περί το δίκαιο, ονομάζεται λογιστική διαφορά και πρέπει να τακτοποιείται, κατά την δήλωση του εισοδήματος. Με την πρόσθεση των λογιστικών διαφορών προκύπτει το φορολογητέο εισόδημα και έτσι γίνεται η φορολογική αναμόρφωση των κερδών.

Υπάρχουν γενικά ορισμένες βασικές προϋποθέσεις που πρέπει να υφίστανται, ώστε μία δαπάνη να είναι εκπεστέα από το εισόδημα. Οι προϋποθέσεις αυτές, χαρακτηρίζονται από το στοιχείο της αθροιστικής συνύπαρξής τους, δηλαδή, πρέπει να λαμβάνονται σωρευτικά. Η μη κάλυψη έστω και μίας τέτοιας προϋπόθεσης, αφαιρεί το δικαίωμα έκπτωσης της δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα, οπότε αυτόματα, εφόσον η δαπάνη αυτή είχε υπολογισθεί, προκειμένου να εξαχθεί το λογιστικό αποτέλεσμα, πρέπει να ονομασθεί λογιστική διαφορά και να αναμορφωθεί το ως άνω αποτέλεσμα, με την προσθήκη της. Οι προϋποθέσεις αυτές είναι οι παρακάτω:

- i. Ο επιτηδευματίας να τηρεί ειλικρινή και επαρκή βιβλία.
- ii. Η δαπάνη - έξοδο να προβλέπεται από διάταξη νόμου (άρθρο 31 και 105 του Κ.Φ.Ε.).
- iii. Το αποτέλεσμα του επιτηδευματία να εξάγεται με λογιστικό τρόπο.
- iv. Η δαπάνη - έξοδο να στηρίζεται σε δικαιολογητικό, προβλεπόμενο από τον Κ.Β.Σ., ή σε άλλα δημόσια έγγραφα (άρθρο 18 παρ. 2 του Κ.Β.Σ.).
- v. Η δαπάνη - έξοδο να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία με τον προσήκοντα λογιστικό τρόπο.
- vi. Η δαπάνη - έξοδο να είναι παραγωγική, δηλαδή εν δυνάμει, να προσθέτει εισόδημα ή να συμβάλει στην δημιουργία εισοδήματος.
- vii. Η δαπάνη - έξοδο να είναι βέβαιη και εκκαθαρισμένη, να μην τελεί δηλαδή υπό αίρεση ή αναστολή.
- viii. Η δαπάνη - έξοδο να είναι δεδουλευμένη, να τηρείται συνεπώς, η λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων.
- ix. Η δαπάνη να γίνεται χάριν της απόκτησης εισοδήματος, να σκοπεύει επομένως στην άμεση ή την μελλοντική αύξηση των εσόδων.
- x. Η δαπάνη να είναι πραγματική (όχι εικονική ή πλασματική).

Να σημειώσουμε ότι όλες οι ως άνω προϋποθέσεις, προβλέπονται από διατάξεις νόμων και έχουν αρκετές φορές εμφανισθεί στη Νομολογία (αποφάσεις Δικαστηρίων).

Στα έντυπα των φορολογικών δηλώσεων (έντυπο Ε5 - έντυπο Φ01010 - έντυπο Ε3 στον πίνακα ΣΤ, η) προβλέπεται η διαδικασία φορολογικής αναμόρφωσης των αποτελεσμάτων, με την συμπλήρωση συγκεκριμένων κωδικών, με τα ποσά των λογιστικών διαφορών. Ο υπεύθυνος λογιστής-φοροτεχνικός, πρέπει να προβαίνει στην ενέργεια της φορολογικής αναμόρφωσης των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, σε σχέση πάντα με τα καταχωρηθέντα κατά την διάρκεια της χρήσης, τυχόν έξοδα που χαρακτηρίζονται λογιστικές διαφορές. Ασφαλώς δε, ο φορολογικός έλεγχος που θα επακολουθήσει, πρέπει με την σειρά του να εκτιμήσει δεόντως, την πρωτοβουλία

της επιχείρησης, να αναμορφώνει το λογιστικό της αποτέλεσμα και συνεπώς, να καταβάλει τους φόρους με βάση τις φορολογικές διατάξεις.

Ο κατάλογος των εξόδων που ενώ καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία, δεν αναγνωρίζονται φορολογικά και συνεπώς αποτελούν λογιστικές διαφορές, είναι μακρύς. Ουσιαστικά είναι όλα εκείνα που δεν καλύπτουν αθροιστικά τις παραπάνω προϋποθέσεις. Κατά τη διάρκεια της ανάλυσης των εκπιπόμενων δαπανών, που προηγήθηκε, αναφέραμε αρκετά από αυτά. Παρακάτω θα δούμε ενδεικτικά, ορισμένα έξοδα - δαπάνες που χαρακτηρίζονται ως λογιστικές διαφορές και περαιτέρω, η επιχείρηση έχει, κατά μία έννοια, την υποχρέωση να αναμορφώνει, με την υποβολή της φορολογικής της δήλωσης. Οι περιπτώσεις αυτές, προβλέπονται ρητά από διατάξεις της Φορολογίας.

Στο δεύτερο εδάφιο της παρ. 1, του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε. αναφέρεται ότι ο φόρος εισοδήματος, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι, δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα. Η διάταξη αυτή ενισχύεται από την νέα παρ. 18 του άρθρου 31, που προστέθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 8 του Ν 3522/2006 (ισχύς από 1.1.2006) και η οποία αναφέρει, ότι οι ποινικές ρήτρες, τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται για οποιονδήποτε λόγο σε βάρος της επιχείρησης, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της. Συμπληρωματικά έχουμε και την περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., όπου ρητά αναφέρεται η μη έκπτωση των τόκων υπερημερίας<sup>20</sup>, λόγω εκπρόθεσμης πληρωμής φόρων κ.λπ. προς το Δημόσιο, ή προς άλλα πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

Εφόσον η επιχείρηση χρησιμοποιεί επιβατικά αυτοκίνητα ιδιοκτησίας της, ή που τα έχει μισθωμένα από τρίτους, όλα τα έξοδα που πραγματοποιούνται κατά την διάρκεια της χρήσης και αφορούν την συντήρηση ή την επισκευή τους, την λειτουργία τους γενικά, καθώς και τις αποσβέσεις ή τα μισθώματα, εκπίπτουν κατά ποσοστό, που εξαρτάται από τον κυλινδρισμό του κινητήρα τους<sup>21</sup>. Έτσι, οι δαπάνες των αυτοκινήτων μέχρι 1600 cc, εκπίπτουν κατά ποσοστό 60%, ενώ οι δαπάνες αυτοκινήτων μεγαλύτερου κυβισμού, εκπίπτουν κατά ποσοστό 25%.

Σημαντική είναι η περίπτωση της παρ. 8 του άρθρου 31, η οποία αφορά τις επιχειρήσεις που αποκτούν ακαθάριστα έσοδα τα οποία απαλλάσσονται του φόρου ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο (με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης), ή έχουν έσοδα από μερίσματα και τυχόν κέρδη από την συμμετοχή τους σε ελληνικές εταιρείες. Εδώ έχουμε επιμεριστική έκπτωση των χρεωστικών τόκων (έξοδο), αφού ο νομοθέτης θεωρεί ότι μια τέτοια επιχείρηση έχει το πλεονέκτημα της απόκτησης εσόδων, για τα οποία δεν επιβαρύνεται φορολογικά (άρα δεν πρέπει να εκπεσθεί το 100% του εξόδου των τόκων), ενώ ένα ποσοστό 5% των ανωτέρω εσόδων,

<sup>20</sup> Αναφέρθηκε στην παράγραφο ε) «Φόροι – Τέλη- Δικαιώματα» της ενότητας «Εκπιπόμενες Δαπάνες»

<sup>21</sup> Αναφέρθηκε στην παράγραφο β) «Δαπάνες συντήρησης και επισκευής» της ενότητας «Εκπιπόμενες Δαπάνες»

καταχωρείται ως λογιστική διαφορά, κατά την συμπλήρωση της φορολογικής δήλωσης<sup>22</sup>.

Τέλος, στην ενδεικτική αυτή απαρίθμηση να προσθέσουμε τις περιπτώσεις δαπανών διαφήμισης<sup>23</sup>, που επιβαρύνουν την επιχείρηση, για τις οποίες πρέπει να αποδεικνύεται η καταβολή του δημοτικού τέλους (2% επί της δαπάνης), ώστε να αναγνωρισθούν και να εκπεσθούν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Σημειώνεται επίσης ότι τα ποσά των προβλέψεων<sup>24</sup>, που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά ως εκπιπτόμενα έξοδα, αντιμετωπίζονται ως λογιστικές διαφορές προσαυξανούσες τα φορολογητέα κέρδη της χρήσεως στην οποία οι προβλέψεις σχηματίζονται. Ακόμη οι αποσβέσεις στοιχείων του ενεργητικού, με συντελεστές απόσβεσης μεγαλύτερους από αυτούς που αναγνωρίζει η φορολογική νομοθεσία, προστίθενται στις λογιστικές διαφορές, κατά το ποσό που υπερβαίνουν το ποσό της (φορολογικά) νόμιμης απόσβεσης.

Ολοκληρώνοντας την αναφορά μας στο κρίσιμο θέμα των λογιστικών διαφορών, είναι σκόπιμο να σημειώσουμε την προσπάθεια του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών που ξεκίνησε το έτος 2005, με την έκδοση αρχικά, της Πολ. 1005/2005 και στη συνέχεια των συμπληρωματικών της (Πολ. 1029/2006 - Πολ. 1056/2007 - Πολ. 1057/2007), όπου έχουν συγκεντρωθεί όλες οι δαπάνες για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με την νομολογία ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιτηδευματιών, και των οποίων έχει γίνει χρήση για τη συγγραφή της εργασίας αυτής. Να επισημάνουμε δε ιδιαίτερα, ότι η αναγνώριση αυτών των δαπανών προς έκπτωση, είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες του Υπουργείου.

#### **6.4 Μεταφορά Ζημίας**

Όπως είδαμε σε προηγούμενη ενότητα, για να βρεθεί το συνολικό εισόδημα, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των κατηγοριών Α' έως Ζ' τα οποία αποκτώνται από κάθε φυσικό πρόσωπο. Κατά την άθροιση αυτή συμψηφίζονται τα θετικά και αρνητικά στοιχεία των επί μέρους εισοδημάτων.

Στην παράγραφο 3 του άρθρου 4 του νόμου 2238/94 ορίζεται ότι το αρνητικό στοιχείο (ζημία) του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις, που προκύπτει από βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) που τηρούνται επαρκώς και ακριβώς, αν δεν καλύπτεται με συμψηφισμό θετικού στοιχείου εισοδήματος άλλης πηγής, είτε γιατί δεν υπάρχει τέτοιο στοιχείο εισοδήματος είτε γιατί αυτό που υπάρχει είναι ανεπαρκές, μεταφέρεται για να συμψηφισθεί

---

<sup>22</sup> Αναφέρθηκε στην ενότητα «Δαπάνες που αναλογούν σε Αφορολόγητα Έσοδα ή Φορολογούμενα κατ' ειδικό τρόπο» του κεφαλαίου «Αφορολόγητα Έσοδα»

<sup>23</sup> Αναφέρθηκε στην παράγραφο α) «Τα γενικά έξοδα διαχείρισης» της ενότητας «Εκπιπόμενες Δαπάνες»

<sup>24</sup> Αναφέρθηκε στην παράγραφο «Φορολογικά αναγνωριζόμενες προβλέψεις», της υποενότητας στ) «Προβλέψεις», της ενότητας «Εκπιπόμενες Δαπάνες»

ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση ή κατά το υπόλοιπο αυτού στη δεύτερη, διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά, με την προϋπόθεση ότι κατά τα έτη αυτά τα βιβλία του υπόχρεου τηρούνται επαρκώς και ακριβώς.

Για την αναγνώριση της μεταφοράς της ζημίας στα επόμενα έτη απαιτούνται οι εξής προϋποθέσεις:

- Η ζημία να προκύπτει από τα τηρούμενα λογιστικώς βιβλία.
- Η ζημία να έχει δηλωθεί μέχρι το τέλος του οικείου οικονομικού έτους από την επιχείρηση.
- Η ζημία πρέπει να προκύπτει και από «φορολογικό ισολογισμό», δηλαδή ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. οφείλει να προβαίνει σε αναμόρφωση του λογαριασμού των αποτελεσμάτων ακόμη και όταν αυτός εμφανίζει ζημίες, όπως θα έπραττε και αν επρόκειτο για ισολογισμό που παρουσίαζε κέρδη.

Επίσης σημειώνουμε ότι η ζημία συμψηφίζεται μόνο με μελλοντικά κέρδη και όχι με κέρδη προηγούμενων χρήσεων. Ακόμη η μεταφορά της ζημίας πρέπει να γίνεται διαδοχικά στα επόμενα έτη. Σύμφωνα με το Σ.Τ.Ε. (2534/1966), δεν μπορεί ζημία να μεταφερθεί για συμψηφισμό απευθείας στο μεθεπόμενο έτος, αν δεν έχει γίνει προηγούμενα συμψηφισμός στο αμέσως επόμενο έτος.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7

### ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

#### 7.1 Συντελεστές Φορολογίας Α.Ε.

Με το άρθρο 19 του νέου φορολογικού νόμου 3697/2008, τροποποιείται η παράγραφος 1 του άρθρου 109 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και προβλέπεται μείωση συντελεστών φόρου και αύξηση συντελεστών προκαταβολής φόρου εισοδήματος. Πιο συγκεκριμένα για τις Α.Ε. ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο συνολικό φορολογητέο εισόδημά τους, το οποίο προκύπτει από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ειδικά, για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2010 έως την 31.12.2010, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%), για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2011 έως την 31.12.2011, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε είκοσι τρία τοις εκατό (23%), για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2012 έως την 31.12.2012, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε είκοσι δύο τοις εκατό (22%), και για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2013 έως την 31.12.2013, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε είκοσι ένα τοις εκατό (21%). Για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν μέχρι 31.12.2009 ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε είκοσι πέντε τοις εκατό (25%). Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 και επομένων.

#### 7.2 Συμπληρωματικός Φόρος

Ο συμπληρωματικός φόρος αποτελεί μία ιδιαίτερη κατηγορία φόρου, που περιγράφεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 9 του νόμου 2238/94 για τα φυσικά πρόσωπα, και στην παράγραφο 3 του άρθρου 109 του ίδιου νόμου για τα νομικά πρόσωπα.

Αναλυτικότερα, αν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα, εκτός από το απαλλασσόμενο εισόδημα από ιδιοκατοίκηση γενικά, το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή ενάμισι τοις εκατό (1,5%).

Το ποσό του συμπληρωματικού φόρου αυτής της παραγράφου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 έως και 4, κατά περίπτωση.

Ειδικώς, ο συντελεστής του πρώτου εδαφίου αυξάνεται σε τρία τοις εκατό (3%) και επιβάλλεται στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα που χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, εφόσον η επιφάνεια καθεμιάς από αυτές υπερβαίνει τα τριακόσια (300) τετραγωνικά μέτρα.

Τονίζεται ότι το ανωτέρω αυξημένο ποσό συμπληρωματικού φόρου επιβάλλεται στο ακαθάριστο εισόδημα τόσο από εκμισθωμένες κατοικίες, όσο και από ιδιοκατοικούμενες κύριες και δευτερεύουσες κατοικίες, με εξαίρεση το απαλλασσόμενο εισόδημα από ιδιοκατοίκηση κύριας ή δευτερεύουσας κατοικίας.

### 7.3 Έκπτωση από τον Φόρο

Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 109 του νόμου 2238/94, 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 12, 13 παράγραφοι 1 και 2, δηλαδή ο φόρος που εμπίπτει στην αυτοτελή φορολόγηση εισοδήματος από κινητές αξίες και από επιχειρήσεις και επαγγέλματα, όπως αυτά αναλύθηκαν στα προηγούμενα κεφάλαια.

β) Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 55 και 104, δηλαδή ο φόρος που εμπίπτει στις περιπτώσεις παρακράτησης φόρου, όπως αυτές αναλύθηκαν σε προηγούμενο κεφάλαιο. Εδώ απαιτείται προσοχή καθώς αφαιρείται ο φόρος που παρακράτησαν οι άλλες εταιρίες κατά την παροχή εισοδημάτων στην εταιρία. Για παράδειγμα ο παρακρατούμενος φόρος με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στα εισοδήματα που προέρχονται από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων. Αντίθετα, δεν αφαιρείται ο φόρος που παρακρατεί η εταιρία, λόγω της παροχής εισοδημάτων σε τρίτους, όπως για παράδειγμα ο φόρος 10% κατά την διανομή μερισμάτων. Αυτός ο φόρος αφαιρείται κατά την δήλωση φορολογίας εισοδήματος των δικαιούχων μερισμάτων, καθώς τους έχει παρακρατηθεί από την εταιρία.

γ) Η προκαταβολή φόρου όπως αυτή ρυθμίζεται στο άρθρο 111 και η οποία θα αναλυθεί παρακάτω.

δ) Ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εισοδημάτων και των αφορολόγητων εσόδων (π.χ. **αφορολόγητα αποθεματικά, μερίσματα ή κέρδη συμμετοχών**), που διανέμονται και με τα οποία έχουν προσ αυξηθεί τα υποκείμενα σε φορολογία κέρδη του νομικού προσώπου. Στον τρόπο αυτόν φορολόγησης του μέρους μόνον εκείνου που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη, συμπεριλαμβάνονται και **τα κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α.**, που όπως είδαμε έχουν φορολογηθεί αυτοτελώς με 10%. Ο φόρος που αφαιρείται είναι ίσος με το μέρος του εσόδου που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη. Μία ακόμη τέτοια περίπτωση φορολόγησης είναι των **κερδών από πώληση μετοχών Α.Ε. μη εισηγμένων στο Χ.Α.**, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 13, τα οποία έχουν φορολογηθεί αυτοτελώς με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%).

Ειδικά για τις τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρίες εκπίπτει από το συνολικό φόρο του νομικού προσώπου το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ή προεισπράχθηκε για εισοδήματα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και το οποίο αναλογεί στη χρονική περίοδο που τα ως άνω νομικά πρόσωπα είχαν στο χαρτοφυλάκιο κυριότητάς τους τίτλους επενδύσεων που παράγουν τα εισοδήματα αυτά.

ε) Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φορολογία.

Ειδικά, για μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από αλλοδαπή θυγατρική εταιρεία, εκπίπτει το άθροισμα των ποσών του φόρου που τυχόν καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικού προσώπου, καθώς και του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος, τόσο στο επίπεδο της θυγατρικής όσο και στο επίπεδο οποιασδήποτε άλλης θυγατρικής χαμηλότερου επιπέδου του ίδιου ή άλλου κράτους με αυτήν, κατά το μέρος το οποίο αναλογεί στα πιο πάνω μερίσματα που εισπράττει η ημεδαπή μητρική εταιρεία.

Για την απόδειξη του ύψους του φόρου που έχει καταβληθεί εκτός Ελλάδας για το ποσό του διανεμόμενου μερίσματος που τελικώς κτάται από την ημεδαπή ανώνυμη εταιρεία απαιτείται βεβαίωση εκδιδόμενη στη χώρα καταβολής του φόρου, από Ορκωτό Ελεγκτή ή άλλη αρμόδια αρχή της χώρας. Το ποσό φόρου που εκπίπτει σύμφωνα με την περίπτωση αυτή σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι ανώτερο 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 φόρο που αναλογεί η επιπλέον διαφορά συμψηφίζεται στο υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση.

#### **7.4 Η Δήλωση του Φόρου Εισοδήματος**

Κάθε Α.Ε. υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Επίσης σε υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος υποχρεούνται και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν στην κυριότητά τους ακίνητο στην Ελλάδα, ανεξάρτητα αν προκύπτει ή όχι εισόδημα από αυτό.

Η δήλωση της προηγούμενης παραγράφου υποβάλλεται για τις Α.Ε. μέχρι τη δέκατη (10η) ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για τα εισοδήματα που απόκτησαν μέσα σε αυτήν.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, μπορεί να μεταφέρεται ειδικά για τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες η ημερομηνία λήξης της προθεσμίας που ορίζεται πιο πάνω και η υποβολή της δήλωσης να γίνεται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του νομικού προσώπου.

Από τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αυτή.

Σε περίπτωση παράτασης της εκκαθάρισης πέραν του έτους υποβάλλεται προσωρινή δήλωση για τα εισοδήματα κάθε έτους μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη του, επιφυλασσομένης της υποβολής οριστικής δήλωσης συγχρόνως με τη λήξη της εκκαθάρισης.

Σε περίπτωση μη υποβολής της δήλωσης ή υποβολής ανακριβούς δήλωσης, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει προσωρινό φύλλο ελέγχου, το οποίο περιέχει το φορολογητέο εισόδημα που προκύπτει από τα βιβλία και το ποσό του φόρου που αναλογεί μαζί με τον πρόσθετο φόρο που προβλέπεται από τις διατάξεις του [άρθρου 86](#), αντίγραφο του οποίου κοινοποιείται στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο.

Ο φόρος βεβαιώνεται εφάπαξ αμέσως μετά την οριστικοποίηση του προσωρινού φύλλου ελέγχου. Κατά του προσωρινού φύλλου ελέγχου επιτρέπονται τα ένδικα μέσα που προβλέπονται από τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας. Οι δικαστικές αποφάσεις που εκδίδονται κατά την προσωρινή διαδικασία αποτελούν προσωρινό δεδικασμένο και δεν επηρεάζουν την κύρια δίκη.

Από το ποσό του κύριου και πρόσθετου φόρου που πρόκειται να βεβαιωθεί με βάση το οριστικό φύλλο ελέγχου εκπίπτει ο φόρος που έχει καταλογισθεί με τα προσωρινά φύλλα ελέγχου και ο επιπλέον φόρος που έχει καταβληθεί επιστρέφεται μετά την τελεσιδικία της εγγραφής.

Από τα διαλυόμενα νομικά πρόσωπα, για τα οποία δεν επιβάλλεται από το νόμο εκκαθάριση, υποβάλλεται δήλωση μέσα σε ένα (1) μήνα από τη διάλυση και σε κάθε περίπτωση πριν από τη διάθεση με οποιονδήποτε τρόπο των περιουσιακών στοιχείων τους.

Ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες στα καθαρά κέρδη των οποίων συμπεριλαμβάνονται και εισοδήματα απαλλασσόμενα της φορολογίας ή κέρδη προσδιορισθέντα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο, εφόσον μέσα σε έξι (6) μήνες από τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης δεν συνέρχεται η γενική συνέλευση των μετόχων για να εγκρίνει την προταθείσα από το διοικητικό συμβούλιο διανομή κερδών ή συνέρχεται και τροποποιεί την προταθείσα αυτή διανομή κερδών, υποχρεούνται να υποβάλλουν τροποποιητική δήλωση εντός τριάντα (30) ημερών από τη λήξη του πιο πάνω εξαμήνου για τα φορολογητέα κέρδη, που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 2 και 3 του [άρθρου 106](#), περί φορολογίας του τμήματος των αφορολόγητων εσόδων που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη.

Ο τυχόν οφειλόμενος, βάσει της τροποποιητικής δήλωσης, φόρος και προκαταβολή φόρου καταβάλλεται σε τρεις (3) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες δύο την τελευταία εργάσιμη ημέρα των δύο επόμενων μηνών.

Σε περίπτωση μεταγενέστερης, αλλά μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση, μερικής ή ολικής έγκρισης της διανομής, εφαρμόζονται επίσης οι διατάξεις των παρ. 2 και 3 του [άρθρου 106](#). Προς τούτο, υποβάλλεται συμπληρωματική δήλωση μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από το χρόνο έγκρισης από τη γενική συνέλευση και ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της

εμπρόθεσμης δήλωσης.

Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και σε περίπτωση περαιτέρω διανομής κερδών του ίδιου οικονομικού έτους, εφόσον η διανομή λαμβάνει χώρα μέχρι το χρόνο λήξης της τρέχουσας διαχειριστικής χρήσης.

Η δήλωση συντάσσεται σε έντυπο που παρέχεται δωρεάν από, το Δημόσιο και υπογράφεται από το νόμιμο εκπρόσωπο του νομικού προσώπου. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία που υποβάλλονται μαζί με αυτή.

### **7.5 Καταβολή και Προκαταβολή του Φόρου**

Σύμφωνα με το άρθρο 110, ο φόρος εισοδήματος της Α.Ε., η βεβαιούμενη με βάση το [άρθρο 111](#) προκαταβολή φόρου εισοδήματος, τα τέλη χαρτοσήμου κ.λπ. ποσά, που οφείλονται με βάση τη δήλωση του φόρου εισοδήματος, καταβάλλονται σε οκτώ (8) ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η μεν πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, οι δε υπόλοιπες επτά (7), μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των επτά (7) επόμενων μηνών, από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης.

Δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την καταβολή των αναφερόμενων στην προηγούμενη παράγραφο ποσών, θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα.

Σύμφωνα με το άρθρο 111, με βάση την οριστική δήλωση του νομικού προσώπου ή τον οριστικό τίτλο, ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βεβαιώνει ποσό ίσο με το εξήντα πέντε τοις εκατό (65%) του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα της διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους, κατά περίπτωση, που έληξε.

Το ως άνω ποσοστό αυξάνεται σε ογδόντα τοις εκατό (80%) ειδικά για τις τραπεζικές ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες και τα υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα. Το ποσό αυτό θεωρείται προκαταβολή φόρου για την επόμενη χρήση, και θα αφαιρεθεί από τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος κατά το τέλος της επόμενης διαχειριστικής περιόδου.

Τα ανωτέρω ποσοστά μειώνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) για τα νέα νομικά πρόσωπα κατά τα τρία (3) πρώτα οικονομικά έτη από τη δήλωση έναρξης εργασιών τους, που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του Ν.2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α). Η μείωση αυτή δεν εφαρμόζεται για τα νομικά πρόσωπα που προέρχονται από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου.

Η βεβαίωση αυτή γίνεται έναντι του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα της διανύμενης διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους κατά περίπτωση. Όταν δεν υπάρχει δήλωση ή οριστικός τίτλος, ο καταβλητέος φόρος υπολογίζεται με βάση το φόρο που προκύπτει από στοιχεία του εγγύτερου οικονομικού έτους.

Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και επί των προσωρινών δηλώσεων που υποβάλλουν τα νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση.

Τα ποσά του φόρου που εισπράττονται στην πηγή με παρακράτηση, εφόσον συντρέχει περίπτωση, εκπίπτουν από το ποσό που πρέπει να βεβαιωθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού. Δεν εκπίπτουν τα ποσά του φόρου που έχουν παρακρατηθεί σε εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Αν μειωθεί το φορολογητέο εισόδημα, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 53. Η εννεάμηνη προθεσμία για την υποβολή της αίτησης μείωσης του προκαταβλητέου ποσού φόρου αρχίζει από την ημέρα έναρξης της νέας διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους κατά περίπτωση. Αν το προκαταβλητέο ποσό φόρου εισοδήματος που υπολογίζεται με βάση τις διατάξεις της παραγράφου αυτής είναι μικρότερο της προκαταβολής φόρου που καταβλήθηκε, η διαφορά που προκύπτει βεβαιώνεται στο όνομα του νομικού προσώπου ως προκαταβολή φόρου.

#### **7.6 Η Ευθύνη των διοικούντων**

Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνυμων εταιρειών ή συνεταιρισμών κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από αυτά τα νομικά πρόσωπα, καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

Στις ανώνυμες εταιρίες που συγχωνεύονται, ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πιο πάνω πρόσωπα, για την πληρωμή των οφειλόμενων φόρων της διαλυόμενης εταιρίας και εκείνη που την απορρόφησε ή η νέα εταιρία που συστήθηκε ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

Τα πρόσωπα που αναφέρονται πιο πάνω έχουν δικαίωμα αναγωγής κατά των προσώπων που διατέλεσαν σύμβουλοι, καθώς και μέλη ή μέτοχοι του νομικού προσώπου κατά το χρόνο της διάλυσής του ως προς τους φόρους που αφορούν σε χρήσεις προγενέστερες από την έναρξη της εκκαθάρισης, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους.

Τα πρόσωπα αυτά ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για τους παρακρατούμενους φόρους και κατά τη διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν, ως εξής:

- α) Αν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ως άνω ιδιότητες από τη λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά.
- β) Αν δεν έχει γίνει η παρακράτηση φόρου, όλα τα πρόσωπα, που είχαν μία από τις πιο πάνω ιδιότητες κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου.

**ΜΕΡΟΣ Γ΄:**

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8

### ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

#### 8.1 Η ανάγκη για εφαρμογή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Τα τελευταία χρόνια συντελέστηκαν σημαντικές εξελίξεις στο γενικότερο οικονομικό περιβάλλον, που είχαν ως συνέπεια το περιεχόμενο της λογιστικής πληροφορίας να αποκτήσει ιδιαίτερο βάρος. Σημαντικός παράγοντας, καταλύτης των εξελίξεων, υπήρξε η ριζική μεταβολή στη μετοχική σύνθεση της σύγχρονης επιχείρησης, που από υπόθεση ενός πολύ περιορισμένου αριθμού μετόχων, μετατράπηκε, μέσω του Χρηματιστηρίου, σε κοινωνικό αγαθό. Πράγματι, η άνοδος που σημειώθηκε μετά το Δεύτερο Παγκόσμιο Πόλεμο στις οικονομίες των χωρών του Δυτικού Κόσμου, δημιούργησε τη σύγχρονη μεγάλη και πολύπλοκη επιχείρηση, που για να χρηματοδοτήσει τα επενδυτικά της σχέδια και να ανταποκριθεί στην αυξημένη ζήτηση σε προϊόντα απευθύνθηκε, μέσω της Κεφαλαιαγοράς, στο ευρύ επενδυτικό κοινό.

Η συμμετοχή του κοινού στο κεφάλαιο των επιχειρήσεων είχε αρχικά τοπικά χαρακτηριστικά, αφού η κίνηση κεφαλαίων μεταξύ των χωρών ήταν από δύσκολη μέχρι και αδύνατη. Έτσι, ο δεύτερος κρίσιμος παράγοντας που συνέβαλε στο αυξημένο ενδιαφέρον για τη λογιστική τυποποίηση είναι η απελευθέρωση της κίνησης κεφαλαίων στην πλειονότητα των ανεπτυγμένων χωρών και η περαιτέρω διεύρυνση της μετοχικής σύνθεσης. Τώρα πλέον, στο μετοχικό κεφάλαιο των επιχειρήσεων δεν συμμετέχουν μόνο εγχώριοι επενδυτές αλλά επενδυτές από όλα τα μέρη του κόσμου. Χαρακτηριστικό παράδειγμα αποτελούν οι μεγάλες ελληνικές τράπεζες (Εθνική, Alpha, EFG Eurobank-Εργασίας, Πειραιώς κ.λπ.), στις οποίες το ποσοστό συμμετοχής των ξένων θεσμικών επενδυτών στο μετοχικό τους κεφάλαιο είναι σήμερα ιδιαίτερα υψηλό, έναντι του μικρού έως ελάχιστου ποσοστού που υπήρχε 10 και 15 χρόνια πριν.

Τα παραπάνω οδήγησαν τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων στο να γίνουν αντικείμενο εξέτασης από επενδυτές που διαμένουν σε διαφορετικές χώρες. Είναι όμως γενικά γνωστό ότι οι οικονομικές πληροφορίες των επιχειρήσεων ρυθμίζονται από την εκάστοτε εθνική νομοθεσία, που περιγράφει τη λογιστική παρακολούθηση. Αυτό δημιουργούσε προβλήματα στους μετόχους, επενδυτές και μελετητές των οικονομικών καταστάσεων, καθώς δεν υπήρχε σαφής συγκρισιμότητα των καταστάσεων των επιχειρήσεων διαφορετικών χωρών. Επιπρόσθετα, όπως είδαμε και στο μέρος Β της παρούσας εργασίας, οι πληροφορίες που παρέχονται στις οικονομικές καταστάσεις δεν ρυθμίζονται μονάχα από το νομικό λογιστικό καθεστώς αλλά περιορίζονται και από την εκάστοτε δαιδαλώδη φορολογική νομοθεσία. Έτσι, οι λογιστικές πληροφορίες μετατρέπονται συχνά σε φορολογικές, εξυπηρετώντας διαφορετικούς, από τους κύριους σκοπούς, για τους οποίους συντάσσονται.



Τα τελευταία χρόνια λοιπόν καθίστατο επιτακτική η ανάγκη εφαρμογής κοινώς αποδεκτών λογιστικών προτύπων, τα οποία αφενός θα έκαναν συγκρίσιμες τις καταστάσεις επιχειρήσεων διαφορετικών χωρών και αφετέρου θα απεγκλώβιζαν τις λογιστικές πληροφορίες από τον φορολογικό τους χαρακτήρα.

## 8.2 Η Ιστορική Εξέλιξη

Οι πρώτες προσπάθειες για τυποποίηση της λογιστικής πληροφορίας ξεκίνησαν σχετικά νωρίς, κατά τη δεκαετία του 1930 στις Ηνωμένες Πολιτείες Αμερικής, που είχαν τότε νωπές τις μνήμες από τη μεγάλη χρηματιστηριακή κρίση του 1929. Δημιουργήθηκαν διάφορα σχήματα υπεύθυνα για την λογιστική τυποποίηση που ανήκαν στον ιδιωτικό τομέα, αδυναμίες στη λειτουργία των οποίων οδήγησαν στη δημιουργία του FASB (Financial Accounting Standards Board) το 1972, που παραμένει μέχρι και σήμερα το κύριο όργανο λογιστικής τυποποίησης στις ΗΠΑ.

Το 1973 άρχισε η προσπάθεια να δημιουργηθούν πρότυπα τα οποία θα ίσχυαν σε παγκόσμια κλίμακα, εκτός ΗΠΑ, από αντιπροσώπους διαφόρων χωρών που ίδρυσαν την IASC (International Accounting Standards Committee). Η IASC λειτούργησε χωρίς διακοπή από το 1973 έως το 2001 και εξέδωσε συνολικά 41 πρότυπα εκ των οποίων ορισμένα έχουν καταργηθεί ή αντικατασταθεί από άλλα. Τα πρότυπα που εξέδωσε η IASC λέγονται Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – ΔΛΠ και είναι γνωστά ως IAS (International Accounting Standards).

Κατά το πρότυπο του αμερικάνικου FASB, η IASC άλλαξε ριζικά την οργανωτική της δομή και μετονομάστηκε τον Απρίλιο του έτους 2001 σε Διεθνές Συμβούλιο Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Board – IASB), τα πρότυπα δε που θα εκδίδονται στο εξής από το IASB, θα φέρουν την ονομασία Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης – ΔΠΧΠ (International Financial Reporting Standards – IFRS)<sup>25</sup>. Το IASB δεν υπάγεται στη δικαιοδοσία κάποιου κράτους, αλλά είναι υπερεθνικό όργανο που εδρεύει στη Μεγάλη Βρετανία και σκοπός του είναι η έκδοση υψηλού επιπέδου και γενικής αποδοχής λογιστικών προτύπων.

Επίσης, υπάρχει η Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης- Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π. (International Financial Reporting Interpretations Committee – I.F.R.I.C.) που έχει ως βασική αρμοδιότητα, την ερμηνεία των Προτύπων και την έγκαιρη παροχή οδηγιών σχετικά με τα θέματα που δεν αναλύονται επαρκώς στα εκδοθέντα Πρότυπα (Δ.Λ.Π. και Δ.Π.Χ.Π.). Η I.F.R.I.C. ιδρύθηκε τον Μάρτιο του 2002 και αντικατέστησε τη Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών – Μ.Ε.Δ. (Standing Interpretations Committee – S.I.C.). Όλες λοιπόν οι διερμηνείες που εκδόθηκαν μέχρι και το 2001 ονομάζονται Μ.Ε.Δ., ενώ αυτές που εκδίδονται μετά τον Μάρτιο του 2002 ονομάζονται Ε.Δ.Δ.Π.Χ.Π.

---

<sup>25</sup> Στο εξής όταν αναφέρουμε Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα ή Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομική Πληροφόρησης ή όταν χρησιμοποιούμε τις συντομεύσεις ΔΛΠ ή ΔΠΧΠ ή IAS ή IFRS, στην ουσία θα εννοούμε το ίδιο πράγμα.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση αναγνώρισε το σημαντικό ρόλο των Δ.Λ.Π. στην εναρμόνιση των διεθνών λογιστικών κανονισμών/πρακτικών/αρχών και πρότεινε από το 2005, τα Δ.Λ.Π./Δ.Π.Χ.Π. να εφαρμόζονται υποχρεωτικά από όλες τις εταιρίες που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήρια αξιών στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Έτσι, σύμφωνα με τον Κανονισμό 1606/2002 της Ευρωπαϊκής Ένωσης και τον νόμο 3229/2004, όπως τροποποιήθηκε από τον νόμο 3301/2004, και οι ελληνικές εταιρίες που είναι εισηγμένες σε οποιαδήποτε χρηματιστηριακή αγορά, υποχρεούνται από τη 1<sup>η</sup> Ιανουαρίου 2005 να συντάσσουν τις οικονομικές καταστάσεις τους σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. Επιπλέον όσες εταιρίες (Α.Ε. και Ε.Π.Ε.) επιθυμούν οικειοθελώς να εφαρμόσουν τα πρότυπα αυτά, έχουν το δικαίωμα να το πράξουν, αρκεί να πάρει σχετική απόφαση η Γ.Σ. Η απόφαση αυτή είναι δεσμευτική για μία 5ετία και υπάρχει υποχρέωση για εφαρμογή των προτύπων και από τις θυγατρικές εταιρίες της, εάν υπάρχουν.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9

### ΤΟ Δ.Λ.Π. 12 – ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

#### 9.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12, με τίτλο Φόροι Εισοδήματος, είναι ένα από τα πλέον συζητημένα πρότυπα. Αποτελεί ένα από τα βασικότερα πρότυπα, αφορά το κρίσιμο για όλες τις επιχειρήσεις θέμα της φορολογίας, εισάγει σοβαρές καινοτομίες που ανατρέπουν πάγιες τακτικές παρακολούθησης των φόρων, επηρεάζει και συνδέεται με πλήθος άλλων προτύπων και για την αποσαφήνιση του έχουν απαιτηθεί διερμηνείες και διαβουλεύσεις.

Αδιαμφισβήτητα, ένα από τα θέματα που αφορούν τη φορολόγηση είναι ο τρόπος λογιστικής παρακολούθησης των τρεχουσών και των μελλοντικών φορολογικών συνεπειών που προκύπτουν από συναλλαγές και άλλα οικονομικά γεγονότα της *τρέχουσας χρήσης*, που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης, καθώς και από *μελλοντική* ανάκτηση (ή διακανονισμό) της λογιστικής αξίας στοιχείων του ενεργητικού (ή υποχρεώσεων), που αναγνωρίζονται στον ισολογισμό της επιχείρησης.

Το Δ.Λ.Π. 12 για να καλύψει τους παραπάνω προβληματισμούς αναφέρεται στην τρέχουσα φορολογία αλλά εισάγει και για πρώτη φορά την έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας, με την οποία θα ασχοληθούμε εκτενέστερα στη συνέχεια. Παρακάτω θα μελετήσουμε εκτός από τις έννοιες της φορολογίας σύμφωνα με το πρότυπο, τους κανόνες υπολογισμού και αναγνώρισης τους, τον τρόπο παρουσίασης και τις σχετικές πληροφορίες που πρέπει να περιλαμβάνονται στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις.

#### 9.2 Χρήσιμες Έννοιες και Βασικές Αρχές

Για να προχωρήσουμε στην αναλυτική παρουσίαση των καινοτομιών του Δ.Λ.Π. 12 κρίνεται σκόπιμο να παρατεθούν ορισμένες χρήσιμες έννοιες, οι οποίες θα βοηθήσουν στην καλύτερη κατανόηση όσων θα περιγράψουμε στη συνέχεια.

*Φορολογική βάση* ενός στοιχείου του ενεργητικού ή μίας υποχρέωσης είναι το ποσό που αποδίδεται σε αυτό για φορολογικούς σκοπούς. Το Δ.Λ.Π. 12 συγκρίνει τη λογιστική *αξία* των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων με την αντίστοιχη φορολογική τους βάση, προκειμένου να αναγνωρίσει την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογία.

Πιο αναλυτικά φορολογική βάση ενός στοιχείου του *ενεργητικού* είναι το ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά από *μελλοντικά* φορολογητέα οικονομικά οφέλη τα οποία θα εισρεύσουν σε μια επιχείρηση, όταν αυτή ανακτά τη λογιστική αξία του στοιχείου. Αυτό θα συμβεί είτε με την πώληση του στοιχείου (π.χ. εμπορεύματα) είτε με τη χρήση του για την απόκτηση άλλων στοιχείων (π.χ. μηχανήματα παραγωγής).

Στην περίπτωση που τα οικονομικά οφέλη δεν θα είναι φορολογητέα, τότε η φορολογική βάση του στοιχείου του ενεργητικού είναι ίση με τη λογιστική του αξία.

Φορολογική βάση μιας *υποχρέωσης* είναι η λογιστική *αξία* της υποχρέωσης, μείον κάθε ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά σε σχέση με αυτήν την υποχρέωση σε μελλοντικές χρήσεις. Στην περίπτωση εσόδου το οποίο εισπράττεται προκαταβολικά (προεισπραχθέντα έσοδα), η φορολογική βάση της προκύπτουσας υποχρέωσης είναι η λογιστική της *αξία*, μείον κάθε ποσό του εσόδου που δεν θα είναι φορολογητέο σε μελλοντικές χρήσεις. Για την καλύτερη κατανόηση των παραπάνω, παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα:

- Πάγιος εξοπλισμός με *αξία* κτήσης €2.000 και λογιστική *αξία* €1.200. Κατά συνέπεια οι λογιστικές του αποσβέσεις είναι μέχρι σήμερα €800. Ωστόσο έχουν εκπέσει φορολογικές αποσβέσεις €500. Η φορολογική βάση είναι ίση με €1.500, δηλαδή ποσό που θα εκπέσει από τα μελλοντικά φορολογητέα εισοδήματα (Συνολικό εκπιπτόμενο ποσό €2.000 μείον ποσό που έχει ήδη εκπέσει €500).

- Λογαριασμός πελατών με υπόλοιπο €2.000. Η φορολογική βάση είναι ίση με €2.000. Τα οικονομικά οφέλη από την είσπραξη των απαιτήσεων δεν θα είναι φορολογητέα, επομένως η φορολογική βάση των πελατών είναι ίση με τη λογιστική αξία.

- Υποχρεώσεις από μακροπρόθεσμο δανεισμό με λογιστική *αξία* €2.000. Η φορολογική βάση είναι ίση με €2.000. Η εξόφληση του δανείου δεν θα έχει φορολογικές συνέπειες, οπότε η φορολογική βάση του δανείου θα είναι ίση με τη λογιστική του αξία.

*Μόνιμες διαφορές* είναι οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής *αξίας* ενός στοιχείου του ενεργητικού ή μίας υποχρέωσης στον ισολογισμό και της φορολογικής του βάσης, οι οποίες δεν πρόκειται ποτέ να αναστραφούν. Πρόκειται για έσοδα ή έξοδα που έχουν αναγνωρισθεί στα λογιστικά αποτελέσματα αλλά δεν πρόκειται ποτέ να αναγνωριστούν φορολογικά. Αν είναι έσοδο δεν πρόκειται ποτέ να φορολογηθεί και αν είναι έξοδο δεν πρόκειται ποτέ να εκπέσει από τα φορολογητέα κέρδη.

*Προσωρινές διαφορές* είναι οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής *αξίας* ενός στοιχείου του ενεργητικού ή μίας υποχρέωσης στον ισολογισμό και της φορολογικής του βάσης, που πρόκειται όμως στο μέλλον να αναστραφούν. Αυτές οι διαφορές αφορούν κονδύλια που ενώ επηρεάζουν το λογιστικό αποτέλεσμα της τρέχουσας χρήσης, θα διαμορφώσουν το φορολογικό αποτέλεσμα μίας επόμενης χρήσης. Ένα παράδειγμα είναι οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, οι οποίες εκτός από ειδικές περιπτώσεις που ο νόμος επιτρέπει να εκπέσουν στην τρέχουσα χρήση, αναγνωρίζονται λογιστικά ως έξοδο σε κάθε χρήση που καθίστανται δεδουλευμένες, ενώ αντίθετα, εκπίπτουν φορολογικά κατά την χρήση στην οποία θα καταβληθούν. Οι προσωρινές διαφορές μπορεί να είναι:

■ *Φορολογητέες προσωρινές διαφορές*, οι οποίες είναι διαφορές που θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (ή φορολογικής ζημίας) των μελλοντικών χρήσεων, καθώς η λογιστική αξία του στοιχείου του ενεργητικού ή της υποχρέωσης ανακτάται ή διακανονίζεται, ή

■ *Εκπεστέες προσωρινές διαφορές*, οι οποίες είναι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε ποσά που είναι εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (ή φορολογικής ζημίας) των μελλοντικών χρήσεων, καθώς η λογιστική αξία του στοιχείου του ενεργητικού ή της υποχρέωσης ανακτάται ή διακανονίζεται.

Από τον προσδιορισμό των φορολογικών και εκπεστέων προσωρινών διαφορών, προκύπτουν και οι ορισμοί των αντίστοιχων αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και απαιτήσεων. Έτσι, *αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις* είναι τα ποσά των πληρωτέων φόρων εισοδήματος σε μελλοντικές περιόδους, που αφορούν προσωρινές φορολογητέες διαφορές, και *αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις* είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι επιστρεπτέα σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν:

- Εκπεστέες προσωρινές διαφορές
- Μεταφερόμενες στο μέλλον φορολογικές ζημιές
- Μεταφερόμενους στο μέλλον πιστωτικούς φόρους.

Το Δ.Λ.Π. 12 διέπουν οι παρακάτω βασικές αρχές, των οποίων η κατανόηση θα αποδειχθεί απαραίτητη για την κατανόηση των επόμενων ενοτήτων:

1. Με την αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μιας υποχρέωσης), η επιχείρηση αναμένεται να ανακτήσει ή να διακανονίσει τη λογιστική αξία του στοιχείου αυτού. Στην περίπτωση που η ανάκτηση ή ο διακανονισμός της λογιστικής αξίας του στοιχείου, είναι πιθανό να καταστήσει τις μελλοντικές πληρωμές φόρων μεγαλύτερες (ή μικρότερες) από ό,τι αυτές θα ήταν, αν η ανάκτηση ή ο διακανονισμός αυτός δεν είχε καμία φορολογική επίδραση, τότε η επιχείρηση, με ορισμένες εξαιρέσεις, πρέπει να αναγνωρίσει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (ή αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση).
2. Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο το οποίο αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, αν οι συναλλαγές και τα οικονομικά γεγονότα που αφορούν αυτή τη φορολογική επίδραση αναγνωρίζονται επίσης στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.
3. Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο το οποίο αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, αν οι συναλλαγές και τα οικονομικά γεγονότα που αφορούν αυτή τη φορολογική επίδραση αναγνωρίζονται επίσης στα ίδια κεφάλαια.

### **9.3 Η Τρέχουσα Φορολογία**

Ο όρος τρέχων φόρος, αναφέρεται στο ποσό του φόρου εισοδήματος που καταβάλλεται στις φορολογικές αρχές και το οποίο αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη της χρήσης, όπως αυτά προσδιορίζονται σύμφωνα με το φορολογικό νόμο 2238/94, που αναλύσαμε στο προηγούμενο κεφάλαιο. Ο τρέχων φόρος συνήθως αποτελεί μια τρέχουσα (βραχυπρόθεσμη) υποχρέωση της επιχείρησης καθώς στο ελληνικό φορολογικό καθεστώς, που αναλύθηκε παραπάνω, ένα μέρος του τρέχοντος φόρου καταβάλλεται προκαταβολικά κατά τη διάρκεια της χρήσης, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εντός του επόμενου έτους.

Το Δ.Λ.Π. 12 σχετικά με την τρέχουσα φορολογία ορίζει ότι ο φόρος εισοδήματος για την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις πρέπει να αναγνωρίζεται ως υποχρέωση, στο βαθμό που δεν έχει καταβληθεί. Αν το ποσό που έχει ήδη καταβληθεί για την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις υπερβαίνει το οφειλόμενο ποσό για τις χρήσεις αυτές, τότε το επιπλέον ποσό πρέπει να αναγνωρίζεται ως απαίτηση.

Επίσης το πρότυπο ορίζει ότι το όφελος που σχετίζεται με μια φορολογική ζημιά, η οποία μπορεί να μεταφερθεί αναδρομικά για την ανάκτηση του φόρου προηγούμενης χρήσης, πρέπει να αναγνωρίζεται ως απαίτηση (κάτι τέτοιο δεν προβλέπεται από την ισχύουσα ελληνική φορολογική νομοθεσία).

Τέλος οι διαφορές που παρατηρούνται μεταξύ της εκτίμησης του φόρου εισοδήματος προγενέστερων περιόδων και του οριστικού φόρου που συμφωνείται με τις φορολογικές αρχές, θεωρούνται αλλαγές λογιστικών εκτιμήσεων και αναγνωρίζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης της τρέχουσας περιόδου, σύμφωνα με τις απαιτήσεις του Δ.Λ.Π. 8 (Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη).

Να σημειώσουμε εδώ ότι οι φορολογικές υποχρεώσεις (ή απαιτήσεις) για την τρέχουσα και τις προηγούμενες χρήσεις πρέπει να αποτιμώνται στο ποσό που αναμένεται να καταβληθεί στις φορολογικές αρχές (ή να ανακτηθεί από αυτές), με τη χρήση φορολογικών συντελεστών και φορολογικών νόμων που έχουν τεθεί σε ισχύ ή ουσιαστικά θα ισχύουν μέχρι την ημερομηνία του Ισολογισμού.

### **9.4 Ο ρόλος της Αναβαλλόμενης Φορολογίας**

Όπως έχει ήδη αναφερθεί ανωτέρω, το λογιστικό αποτέλεσμα διαφέρει από το φορολογητέο κέρδος ή ζημιά. Οι διαφορές αυτές μπορεί να οφείλονται είτε σε μόνιμους είτε σε προσωρινούς παράγοντες. Οι προσωρινές διαφορές οφείλονται στο γεγονός ότι ορισμένα οικονομικά γεγονότα (λογιστικές εγγραφές) μίας χρήσης έχουν φορολογική επίδραση σε διαφορετική χρήση.

Στόχος μας είναι να γίνει κατανοητός ο λόγος που επιβάλει την αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογίας. Στη κατεύθυνση αυτή παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα, που θα οδηγήσει σε

χρήσιμα συμπεράσματα:

Παράδειγμα 2:

Έστω μία Ανώνυμη Εταιρία που για τις χρήσεις 2005-2006-2007 είχε ετήσια λογιστικά κέρδη προ αποσβέσεων 140.000€. Η επιχείρηση κατέχει αποσβέσιμα πάγια στοιχεία συνολικής αξίας 120.000€, τα οποία απέκτησε στις 01/01/2005 και έχουν τριετή ωφέλιμη ζωή. Για το προσδιορισμό των λογιστικών αποσβέσεων επιλέγεται η μέθοδος της σταθερής απόσβεσης. Άρα οι ετήσιες λογιστικές αποσβέσεις θα είναι ίσες με:

$$\text{Ετήσια απόσβεση} = \frac{\text{Κόστος Κτήσης}}{3} = \frac{120.000}{3} = 40.000\text{€}$$

Ωφέλιμη Ζωή 3

Για φορολογικούς σκοπούς τα αποσβέσιμα πάγια στοιχεία αποσβένονται εντός τριετίας με τη μέθοδο της φθίνουσας απόσβεσης με συντελεστή απόσβεσης 55% επί της αναπόσβεστης αξίας. Ο φορολογικός συντελεστής είναι 30%. Για τα τρία έτη που αναφέρθηκαν, τα στοιχεία που δόθηκαν παραπάνω παρουσιάζονται συγκεντρωτικά στον πίνακα 9.1<sup>26</sup>.

Πίνακας 9.1:

Έτος	2005	2006	2007	Σύνολο
<i>Σύμφωνα με Φορολογική Δήλωση:</i>				
<b>Λογιστικό Κέρδος προ Αποσβέσεων</b>	140.000	140.000	140.000	420.000
<b>Λογιστικές Αποσβέσεις</b>	40.000	40.000	40.000	120.000
<b>Λογιστικά Κέρδη</b>	100.000	100.000	100.000	300.000
<b>Φορολογικές Αποσβέσεις</b>	66.000	29.700	24.300	120.000
<b>Φορολογητέα Κέρδη</b>	74.000	110.300	115.700	300.000
<b>Φόρος Εισοδήματος (30%)</b>	22.200	33.090	34.710	90.000
<i>Έξοδο Φόρου σύμφωνα με Δ.Λ.Π. 12:</i>				
<b>Τρέχων Φόρος (πληρωτέος)</b>	22.200	33.090	34.710	90.000
<b>Ποσά μεταφερόμενα σε/από Αναβαλλόμενους Φόρους</b>	7.800	-3.090	-4.710	0
<b>Φόροι Έξοδα</b>	30.000	30.000	30.000	90.000
<b>Τρέχων Φόρος/ Λογιστικά Κέρδη</b>	22,20%	33,09%	34,71%	30%
<b>Φόροι Έξοδα/ Λογιστικά Κέρδη</b>	30%	30%	30%	30%

<sup>26</sup> Οι συντελεστές απόσβεσης καθώς και οι συντελεστές φορολόγησης του παραδείγματος είναι τυχαίοι. Δεν ανταποκρίνονται στη πραγματικότητα και χρησιμοποιούνται για να διευκολύνουν τα συμπεράσματα του παραδείγματος.

<b>Κατάσταση Αποτελεσμάτων με Δ.Α.Π.:</b>				
<b>Κέρδη προ Φόρων</b>	100.000	100.000	100.000	300.000
<b>Φόρος Εισοδήματος (30%)</b>	-30.000	-30.000	-30.000	-90.000
<b>Καθαρά Κέρδη μετά Φόρων</b>	70.000	70.000	70.000	210.000

Να σημειώσουμε ότι το ποσό της αναβαλλόμενης φορολογίας στον παραπάνω πίνακα προκύπτει για το έτος 2005, ως εξής:

Φορολογική Βάση:  $120.000 - 66.000 = 54.000$

Λογιστική Αξία:  $120.000 - 40.000 = 80.000$

Αναβαλλόμενη Φορολογία = (Λογιστική Αξία-Φορολογική Βάση)\* Φορολογικό Συντελεστή =  $(80.000 - 54.000) * 0,3 = 26.000 * 0,3 = 7.800$

Στο παράδειγμα διενεργούνται συνολικά αποσβέσεις ύψους 120.000€, τόσο για λογιστικούς όσο και για φορολογικούς σκοπούς. Συνολικά στην τριετία τα λογιστικά κέρδη ισούνται με τα φορολογητέα κέρδη, δηλαδή με ποσό 300.000€. Ωστόσο, η κατανομή των αποσβέσεων μεταξύ των επιμέρους χρήσεων είναι διαφορετική, γεγονός που έχει ως συνέπεια το φορολογητέο εισόδημα να διαφέρει από το λογιστικό, και ο πληρωτέος φόρος στις φορολογικές αρχές να μην ανέρχεται σε 30% των κερδών, αλλά να διαφοροποιείται σημαντικά.

Κατά τη διενέργεια των αποσβέσεων η επιχείρηση έχει ένα φορολογικό όφελος, το οποίο προκύπτει από το γεγονός ότι οι αποσβέσεις εκπίπτουν των φορολογητέων κερδών. Το όφελος αυτό πρέπει να συσχετίζεται με το σχετικό έξοδο, που στην περίπτωση μας είναι οι λογιστικά διενεργηθείσες αποσβέσεις.

Η εταιρία του παραδείγματος έχει συνολικά, από τις αποσβέσεις, ένα φορολογικό όφελος 36.000€ ( $120.000 * 30\%$ ). Στο τέλος της χρήσης 2005, έχει πραγματοποιήσει αποσβέσεις ποσού 40.000€ και έχει κερδίσει όφελος ποσού 12.000€ ( $40.000 * 30\%$  έκπτωση φόρου). Ωστόσο από την ετήσια δήλωση φόρου εισοδήματος, προκύπτει όφελος ποσού 19.800€ ( $66.000 * 30\%$ ). Με άλλα λόγια η επιχείρηση θα καταβάλλει τη χρήση 2005 λιγότερο φόρο από αυτόν που αναλογεί στις δραστηριότητες της χρήσης (αποτελέσματα), αναβάλλοντας την πληρωμή του φόρου για το μέλλον.

Η προαναφερθείσα διαφορά ποσού 7.800€ [ $(66.000 - 40.000) * 30\%$ ] θα πρέπει να αναγνωριστεί ως έξοδο φόρου, έτσι ώστε το φορολογικό όφελος από τις αποσβέσεις που έχουν λογιστεί μέσα στη χρήση, να συσχετίζεται με το αντίστοιχο έξοδο και να κατανέμεται ομοίμορφα μεταξύ των χρήσεων.

Όπως παρατηρούμε στη συνέχεια, από τη χρήση 2006 και μετά, η επιχείρηση καταβάλλει μεγαλύτερο ποσό φόρου από αυτό που αναλογεί στα λογιστικά κέρδη, δηλαδή η προκύπτουσα διαφορά φόρου (αναβαλλόμενος φόρος) του 2005 αντιστρέφεται, με τελικό αποτέλεσμα να έχει



μηδενιστεί στο τέλος του 2007.

Στην παραπάνω ανάλυση, για την κατανόηση της αναβαλλόμενης φορολογίας, δόθηκε βάση σε διαφορές μεταξύ λογιστικού και φορολογητέου αποτελέσματος. Εναλλακτικά, εξετάζοντας τη λογιστική και φορολογική αξία των στοιχείων του ενεργητικού στο τέλος του 2005, παρατηρείται ότι τα πάγια εμφανίζονται με αναπόσβεστη λογιστική αξία ποσού 80.000€, δηλαδή ποσό που αντανakλά τα μελλοντικά οφέλη που θα εισρεύσουν στην επιχείρηση.

Η επιχείρηση, επομένως, αναμένει από τη χρήση των παγίων στοιχείων να έχει μία μελλοντική φορολογική εξοικονόμηση ποσού 24.000€ ( $80.000 \cdot 30\%$ ). Φορολογικά όμως θα μπορεί να εκπέσουν στις επόμενες χρήσεις, αποσβέσεις ποσού 54.000€ (αναπόσβεστη φορολογική αξία =  $120.000 - 66.000$ ) και η μελλοντική φορολογική εξοικονόμηση θα είναι ίση με 16.200€ ( $54.000 \cdot 30\%$ ). Η επιχείρηση δηλαδή, θα καταβάλλει μελλοντικά περισσότερους φόρους κατά το ποσό των 7.800€ ( $24.000 - 16.200$ ). Το ποσό αυτό αφορά υποχρέωση της χρήσης 2005, η πληρωμή της οποίας αναβάλλεται για μελλοντικές χρήσεις.

Συνοψίζοντας, η αναβαλλόμενη φορολογία σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12 πρέπει να αναγνωρίζεται διότι:

- Πρόκειται για δεδουλευμένο έξοδο (ή έσοδο)
- Είναι τελικά μια υποχρέωση (ή απαίτηση)

### **9.5 Μεθοδολογία Φορολογικής Αναβαλλόμενης Υποχρέωσης**

Το Δ.Λ.Π. 12 υιοθετεί τη μέθοδο της υποχρέωσης του ισολογισμού για τον προσδιορισμό των αναβαλλόμενων φόρων. Συγκρίνει, δηλαδή, τη λογιστική αξία των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων με την φορολογική τους βάση, προκειμένου με αυτόν τον τρόπο να προσδιοριστούν οι προσωρινές διαφορές και να υπολογιστεί ο ανάλογος αναβαλλόμενος φόρος.

Όταν η επιχείρηση αναγνωρίζει ένα στοιχείο του ενεργητικού, τότε αναμένει ότι μελλοντικά θα ανακτήσει τη λογιστική του αξία. Αυτό θα συμβεί είτε με την πώληση του στοιχείου (π.χ. εμπορεύματα) είτε με τη χρήση του για την απόκτηση άλλων στοιχείων (π.χ. μηχανήματα παραγωγής).

Παράλληλα, με την αναγνώριση των στοιχείων του ενεργητικού, η επιχείρηση αναμένει να έχει μία μελλοντική φορολογική έκπτωση, η οποία να είναι ίση με τη φορολογική βάση των στοιχείων αυτών. Η έκπτωση προκύπτει καθώς η επιχείρηση αναλώνει τα στοιχεία αυτά ή τις υπηρεσίες που αυτά ενσωματώνουν. Στα παραπάνω παραδείγματα, η φορολογική έκπτωση θα προκύψει με τη μεταφορά της αξίας των εμπορευμάτων και των αποσβέσεων στο κόστος πωλήσεων και με την αντίστοιχη μείωση των φορολογητέων κερδών.

Όταν η λογιστική αξία των στοιχείων του ενεργητικού είναι μεγαλύτερη από τη φορολογική βάση, τότε αντίστοιχα και τα έξοδα που θα αφαιρεθούν από τα λογιστικά κέρδη όταν το στοιχείο πωληθεί

ή χρησιμοποιηθεί, θα είναι μεγαλύτερα από τις φορολογικές εκπτώσεις που θα έχουν τα στοιχεία αυτά.

Θα προκύψει λοιπόν φορολογητέο κέρδος μεγαλύτερο από το λογιστικό και θα καταβληθεί μεγαλύτερος φόρος εισοδήματος. Δημιουργείται, συνεπώς, μία μελλοντική φορολογική υποχρέωση, η οποία αναγνωρίζεται σήμερα ως *Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση*.

Επιστρέφοντας στο παράδειγμα της προηγούμενης υποενότητας, θα ισχύουν όσα περιλαμβάνει ο ακόλουθος πίνακας 9.2:

Πίνακας 9.2:

Έτος	2005	2006	2007
Αξία Κτήσης	120.000	120.000	120.000
Συντελεστής Λογιστικής Απόσβεσης	33.34%	33.34%	33.34%
Λογιστικές Αποσβέσεις Περιόδου	40.000	40.000	40.000
Αναπόσβεστη Λογιστική Αξία	80.000	40.000	0
Αξία Κτήσης	120.000	120.000	120.000
Συντελεστής Φορολογικής Απόσβεσης	45%	45%	45%
Φορολογικές Αποσβέσεις Περιόδου	66.000	29.700	24.300
Αναπόσβεστη Φορολογική Αξία	54.000	24.300	0
Λογιστική Αξία (Λ.Α.)	80.000	40.000	0
Φορολογική Βάση (Φ.Β.)	54.000	24.300	0
Διαφορά Λ.Α.>Φ.Β.	26.000	15.700	0
<b>Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση</b>	<b>7.800</b>	<b>4.710</b>	<b>0</b>

Στο τέλος της χρήσης 2005 η λογιστική αξία των παγίων στοιχείων είναι €80.000. Η φορολογική βάση ανέρχεται στο ποσό των €54.000, δηλαδή είναι μικρότερη κατά το ποσό των €26.000 από τη λογιστική αξία. Τα μελλοντικά, επομένως, φορολογητέα κέρδη θα είναι μεγαλύτερα κατά το ποσό των €26.000. Πράγματι, όπως είδαμε στο Πίνακα 9.1, τα μελλοντικά φορολογητέα κέρδη του 2006 και 2007 θα είναι  $110.300 + 115.700 = €226.000$ , ενώ τα μελλοντικά λογιστικά κέρδη των ίδιων ετών θα είναι  $100.000 + 100.000 = €200.000$ .

Η διενέργεια, λοιπόν, αυξημένων αποσβέσεων στη χρήση 2005 έχει ως αποτέλεσμα την πληρωμή χαμηλότερων φόρων για τη χρήση 2005 κατά το ποσό των €7.800 (δηλ.  $26.000 * 30\%$ ) και την αναβολή της πληρωμής τους σε μελλοντικές χρήσεις. Το ποσό αυτό θα αναγνωριστεί ως *αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση* στην τρέχουσα χρήση, καθώς αντιπροσωπεύει υψηλότερους φόρους που θα καταβληθούν στο μέλλον.

## 9.6 Μεθοδολογία Φορολογικής Αναβαλλόμενης Απαίτησης

Η τεχνική αναγνώρισης της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης είναι παρόμοια με τα όσα αναφέρθηκαν και για τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις. Συνεπώς όταν η λογιστική αξία ενός στοιχείου του ενεργητικού είναι μικρότερη από τη φορολογική του βάση, τότε αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, εφόσον βέβαια, είναι πιθανό ότι η επιχείρηση θα έχει αρκετά φορολογικά μελλοντικά κέρδη, έτσι ώστε να επωφεληθεί από τη φορολογική αυτή έκπτωση.

Όταν η φορολογική βάση του στοιχείου είναι μεγαλύτερη, τότε αναμένεται ότι οι φορολογικές εκπτώσεις στο μέλλον θα είναι μεγαλύτερες και επομένως θα πληρωθεί μικρότερος φόρος μελλοντικά. Δημιουργείται με άλλα λόγια, ένα φορολογικό όφελος, το οποίο αναγνωρίζεται σήμερα, εφόσον πιθανολογείται ότι το όφελος αυτό θα εισρεύσει στην επιχείρηση.

Στην περίπτωση των υποχρεώσεων η τεχνική που ακολουθείται είναι η αντίστροφη. Συνεπώς, όταν η λογιστική αξία μίας υποχρέωσης, είναι μεγαλύτερη από τη φορολογική της βάση, τότε δημιουργείται μία προσωρινή εκπεστέα διαφορά, οπότε αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

Η τακτοποίηση της υποχρέωσης θα οδηγήσει σε μία εκροή οικονομικών πόρων από την επιχείρηση χωρίς να επηρεάζεται το λογιστικό αποτέλεσμα. Στην περίπτωση όμως που η εκροή, ή μέρος αυτής, αφαιρεθεί από το μελλοντικό φορολογητέο κέρδος, τότε μειώνεται ο φόρος εισοδήματος που θα καταβληθεί και κατά συνέπεια δημιουργείται μία απαίτηση που υπάρχει σήμερα και αφορά ένα μελλοντικό φορολογικό όφελος.

## 9.7 Κανόνες Αναβαλλόμενης Φορολογικής Υποχρέωσης

Όπως προειπώθηκε, οι φορολογητέες προσωρινές διαφορές, οδηγούν σε αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης. Το Δ.Λ.Π. 12 στην παράγραφο 15 ορίζει ότι ο παραπάνω γενικός κανόνας δεν ισχύσει στις περιπτώσεις όπου η φορολογητέα προσωρινή διαφορά προκύπτει από:

- Την αρχική αναγνώριση υπεραξίας, ή
- Υπεραξία της οποίας η απόσβεση δεν είναι εκπεστέα φορολογικά, ή
- Την αρχική αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε μία συναλλαγή που :
  - (i) δεν είναι συνένωση επιχειρήσεων και
  - (ii) κατά το χρόνο της συναλλαγής, δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό κέρδος ούτε το φορολογητέο κέρδος (τη φορολογική ζημία).

Όμως, για φορολογητέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς και με δικαιώματα σε κοινοπραξίες, θα αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση σύμφωνα με την παράγραφο 39.

Ορισμένες προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν έσοδα ή έξοδα περιλαμβάνονται στο λογιστικό αποτέλεσμα μιας περιόδου, αλλά περιλαμβάνονται στο φορολογητέο αποτέλεσμα διαφορετικής περιόδου. Τέτοιες προσωρινές διαφορές συχνά αναφέρονται ως *χρονικές διαφορές*. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα προσωρινών διαφορών αυτού του είδους, οι οποίες είναι φορολογητέες προσωρινές διαφορές και οι οποίες συνεπώς καταλήγουν σε αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις:

- Τα έσοδα τόκων περιλαμβάνονται στο λογιστικό κέρδος με βάση την περίοδο που αφορούν αλλά μπορεί, σε ορισμένες δικαιοδοσίες, να συμπεριληφθούν στο φορολογητέο κέρδος όταν εισπράττονται. Η φορολογική βάση κάθε απαίτησης που αναγνωρίζεται στον ισολογισμό σε σχέση με τέτοια έσοδα είναι μηδενική, γιατί τα έσοδα δεν επηρεάζουν το φορολογητέο κέρδος μέχρι να εισπραχθούν. Άρα ως στοιχείο ενεργητικού με λογιστική *αξία* μεγαλύτερη από τη φορολογική βάση (η οποία είναι μηδενική), θα πρέπει να αναγνωριστεί αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

- Τα κόστη ανάπτυξης μπορεί να κεφαλαιοποιούνται και να αποσβένονται στη διάρκεια μελλοντικών χρήσεων κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού κέρδους, αλλά να εκπίπτονται κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος στην περίοδο στην οποία πραγματοποιούνται. Τέτοια κόστη ανάπτυξης έχουν μηδενική φορολογική βάση, καθώς έχουν ήδη εκπεστεί από το φορολογητέο κέρδος. Η προσωρινή διαφορά είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής *αξίας* του κόστους ανάπτυξης και της μηδενικής φορολογικής βάσεώς του. Επίσης αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

Εκτός από τις προσωρινές διαφορές που αποτελούν ουσιαστικά χρονικές διαφορές, προσωρινές διαφορές επίσης προκύπτουν όταν :

- Κατά τη πρώτη ενοποίηση, το κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων κατανέμεται μέσω της αναγνώρισης των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που Περιουσιακά στοιχεία αναπροσαρμόζονται (π.χ. αποτίμηση στην εύλογη αξία με βάση το Δ.Λ.Π. 16), χωρίς να γίνει ισοδύναμη προσαρμογή για φορολογικούς σκοπούς (παράγραφος 20),

Προκύπτει υπεραξία σε μία συνένωση επιχειρήσεων (παράγραφοι 21 και 32),

Η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης κατά την αρχική αναγνώριση διαφέρει από την αρχική λογιστική αξία τους, για παράδειγμα όταν μία οικονομική οντότητα ωφελείται από μη φορολογητέες κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν σε περιουσιακά στοιχεία (παράγραφοι 22 και 33)

Η λογιστική αξία των επενδύσεων σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς ή των συμμετοχών σε κοινοπραξίες γίνεται διαφορετική από τη φορολογική βάση της επένδυσης ή της συμμετοχής (παράγραφοι 38- 45).

## 9.8 Κανόνες Αναβαλλόμενης Φορολογικής Απαίτησης

Όπως προειπώθηκε, οι εκπεστέες προσωρινές διαφορές, οδηγούν σε αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης. Το Δ.Λ.Π. 12 στην παράγραφο 24 ορίζει ότι ο παραπάνω γενικός κανόνας δεν ισχύσει στις περιπτώσεις όπου η φορολογητέα προσωρινή διαφορά προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση ενός στοιχείου του ενεργητικού ή μίας υποχρέωσης από συναλλαγή η οποία:

- Δε συνίσταται σε ενοποίηση επιχειρήσεων, και
- Κατά το χρόνο της συναλλαγής, αυτή δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό κέρδος, ούτε το φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημιά).

Οι εκπεστέες προσωρινές διαφορές οφείλονται σε συναλλαγές ή οικονομικά γεγονότα που έχουν ως συνέπεια να καταβάλλεται μεγαλύτερος φόρος στην τρέχουσα χρήση και χαμηλότερος σε μελλοντικές. Εξαιτίας της αναμενόμενης φορολογικής έκπτωσης στις μελλοντικές χρήσεις.

Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα εκπεστέων προσωρινών διαφορών αυτού του είδους και οι οποίες συνεπώς καταλήγουν σε αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις:

- Φορολογικές αποσβέσεις μειωμένες σε σχέση με τις λογιστικές. Αν για παράδειγμα η λογιστική απόσβεση θα γίνει σε μία τριετία με συντελεστή απόσβεσης 33,33%, ενώ οι φορολογικές αποσβέσεις θα ολοκληρωθούν σε 5 έτη με συντελεστή απόσβεσης 20%, τότε η λογιστική αξία των παγίων είναι μικρότερη από τη φορολογική βάση.
- Αποδοχές συνταξιοδότησης προσωπικού που εκπίπτουν σε ταμειακή βάση. Άρα, αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις λογιστικά κατά την στιγμή που προβλέπεται το γεγονός (καθίστανται δεδουλευμένα), αλλά φορολογικά θα αναγνωρισθεί και θα εκπέσει από το φορολογητέο εισόδημα η εν λόγω δαπάνη, όταν καταβληθούν. Συνεπώς η λογιστική αξία της υποχρέωσης είναι μεγαλύτερη από την μηδενική φορολογική της βάση.
- Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης. Αφαιρούνται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. από τα λογιστικά κέρδη της χρήσης στην οποία διενεργούνται. Είναι πιθανό όμως με βάση τη φορολογική νομοθεσία να αποσβεστούν σε πέντε ετήσιες, ισόποσες δόσεις, όπως αναλύσαμε στο μέρος Β. Άρα η λογιστική αξία είναι μηδενική, ενώ η φορολογική βάση είναι μεγαλύτερη και ίση με το ποσό που θα εκπέσει φορολογικά στο μέλλον.

## 9.9 Προϋποθέσεις Αναγνώρισης Φορολογικής Απαίτησης

Προκειμένου να αναγνωρισθεί μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, απαραίτητη προϋπόθεση είναι να πιθανολογείται ότι η επιχείρηση θα έχει μελλοντικά φορολογητέο κέρδος ή επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές, ώστε να μπορεί να χρησιμοποιήσει τις αντίστοιχες εκπεστέες προσωρινές διαφορές.

Το φορολογητέο κέρδος ή οι φορολογητέες προσωρινές διαφορές θα πρέπει να αφορούν την ίδια φορολογητέα οικονομική οντότητα και την ίδια φορολογική αρχή με τις εκπεστέες διαφορές καθώς και να προκύψουν: στην περίοδο που αναμένεται να αναστραφούν οι εκπεστέες προσωρινές διαφορές, ή

■ σε περιόδους στις οποίες η φορολογική ζημιά που προκύπτει από τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις, μπορεί να μεταφερθεί για συμψηφισμό σε προηγούμενες ή επόμενες περιόδους.

Το φορολογητέο κέρδος μπορεί να προκύψει είτε από τη μελλοντική κερδοφορία της επιχείρησης είτε επειδή η επιχείρηση έχει, ήδη, δημιουργήσει υποχρέωση για αυξημένο φόρο στο μέλλον, έχει δηλαδή αναγνωρίσει μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

Όταν η επιχείρηση δεν έχει αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις για να συμψηφίσει τις αντίστοιχες απαιτήσεις και δεν αναμένει ότι θα έχει επαρκή μελλοντικά κέρδη, τότε δεν πρέπει να αναγνωρίζει την αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

Επίσης, σημειώνεται ότι όταν σε μία χρήση προκύπτει αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, τότε αναγνωρίζεται και έσοδο φόρου. Σύμφωνα με την αρχή της συντηρητικότητας, το ποσό αυτό πρέπει να αναγνωρίζεται, μόνο εφόσον η είσπραξή του (ή ο συμψηφισμός του με αντίστοιχη υποχρέωση) θεωρείται βέβαιη.

### **9.10 Αχρησιμοποίητες Φορολογικές Ζημίες**

Όπως αναλύσαμε στο μέρος Β της εργασίας, στην παράγραφο 3 του άρθρου 4 του νόμου 2238/94, προβλέπεται, υπό προϋποθέσεις, η μεταφορά ζημιών για συμψηφισμό διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά. Στην ενότητα που ακολουθεί θα προσπαθήσουμε να περιγράψουμε τον χειρισμό αυτής της ευνοϊκής φορολογικής διάταξης, στην περίπτωση που μία επιχείρηση εφαρμόζει τα Δ.Λ.Π., και συνεπώς, πώς εφαρμόζεται η αναβαλλόμενη φορολογία του προτύπου 12, στην περίπτωση αυτή.

Όταν μία επιχείρηση έχει ζημίες, των οποίων η μεταφορά σε μελλοντικές χρήσεις επιτρέπεται, τότε αποκτά το δικαίωμα να καταβάλλει μελλοντικά λιγότερους φόρους, συμψηφίζοντας τα μελλοντικά της κέρδη με τις ζημίες αυτές.

Επομένως, για τη μεταφορά αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και πιστωτικών φόρων, θα πρέπει να αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, κατά την έκταση που αναμένεται ότι θα υπάρξει μελλοντικό φορολογητέο κέρδος, έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν.

Τα κριτήρια αναγνώρισης αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που προκύπτουν από τη μεταφορά αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και πιστωτικών φόρων, είναι ίδια με τα κριτήρια για την αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που προκύπτουν από εκπεστέες

προσωρινές διαφορές. Όμως στην περίπτωση αυτή, η ύπαρξη φορολογικών ζημιών αποτελεί μία ισχυρή απόδειξη ότι μπορεί και να μην υπάρξει μελλοντικό φορολογητέο κέρδος.

Συνεπώς, όταν η επιχείρηση παρουσιάζει ζημιές τα τελευταία έτη, τότε θα αναγνωρίζει μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, μόνο κατά την έκταση που έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές ή υπάρχει άλλη πειστική απόδειξη ότι θα υπάρξει επαρκές φορολογητέο κέρδος για τον συμψηφισμό των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και πιστωτικών φόρων.

Το Δ.Λ.Π. 12 απαιτεί να γνωστοποιείται το ποσό της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης καθώς και η φύση της απόδειξης που στηρίζει την αναγνώρισή της. Η επιχείρηση πρέπει να εξετάζει τα ακόλουθα κριτήρια για την εκτίμηση της πιθανότητας ότι θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος, έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή οι αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν. Τα κριτήρια αυτά συνοπτικά είναι:

- Η επιχείρηση να έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές, που αφορούν την ίδια φορολογική αρχή και την ίδια φορολογούμενη οντότητα, οι οποίες θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά έναντι των οποίων οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή οι αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν.
- Να αναμένεται ότι η επιχείρηση θα έχει φορολογητέα κέρδη πριν από τη λήξη της περιόδου, εντός της οποίας η επιχείρηση έχει δικαίωμα να συμψηφίσει τις αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή τους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους.
- Οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές να προέρχονται από συγκεκριμένες αιτίες που είναι απίθανο να ξανασυμβούν (π.χ. έκτακτα γεγονότα που οδηγούν σε έκτακτες ζημιές).
- Να υπάρχει στην επιχείρηση φορολογικός προγραμματισμός που θα δημιουργήσει φορολογητέο κέρδος στην περίοδο στην οποία οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή οι αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν.

Για την καλύτερη κατανόηση των παραπάνω παραθέτουμε ένα κατατοπιστικό παράδειγμα:

### Παράδειγμα 3:

Έστω Α.Ε. η οποία πραγματοποίησε φορολογικές ζημιές (συμπεριλαμβανομένων των λογιστικών διαφορών) για την χρήση 2007, ύψους €20.000. Ο φορολογικός συντελεστής υποθέτουμε πως είναι 25%. Οι ζημιές αυτές οφείλονται στο γεγονός ότι η επιχείρηση βρίσκεται στο ιδρυτικό της στάδιο και σύμφωνα με το επιχειρηματικό της σχέδιο, την επόμενη πενταετία αναμένεται να πραγματοποιήσει φορολογητέα κέρδη ύψους €7.000. Επίσης την 31/12/2007 υπήρχαν φορολογητέες προσωρινές διαφορές ύψους €2.000, οι οποίες οφείλονται σε διαφορά της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης πάγιου εξοπλισμού. Με βάση τους συντελεστές απόσβεσης, η διαφορά αυτή θα αναστραφεί την επόμενη τριετία.

Η επιχείρηση οφείλει, σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν παραπάνω, να αναγνωρίσει στο τέλος της χρήσης του 2007 αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση κατά την έκταση που η φορολογητέα ζημία της χρήσης 2007 θα συμψηφιστεί με μελλοντικά φορολογητέα κέρδη και φορολογητέες προσωρινές διαφορές. Αναγνωρίζει, συνεπώς, αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ύψους:

$$25\% * (7.000 + 2.000) = \text{€}2.250 \text{ και όχι } 25\% * 20.000 + \text{€}5.000.$$

Στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης πρέπει να γνωστοποιηθεί το γεγονός ότι η επιχείρηση έχει, για παράδειγμα, ήδη αναλάβει την εκτέλεση συμβάσεων από τις οποίες αναμένονται κέρδη, οπότε δικαιολογείται η αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης.

Αν στην επόμενη διαχειριστική περίοδο (2008) η επιχείρηση αναλάβει επιπλέον συμβάσεις και προβλέπεται ότι θα πραγματοποιήσει αρκετά κέρδη για να αξιοποιήσει ολόκληρο το ποσό των φορολογικών ζημιών, τότε μπορεί να αναγνωρίσει το επιπλέον ποσό της μη αναγνωρισμένης αναβαλλόμενης απαίτησης των €2.750 [ $25\% * (20.000 - 9.000)$ ].

Συνεπώς, γίνεται αντιληπτό ότι σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμού, η επιχείρηση θα πρέπει να επανεκτιμά τις μη αναγνωρισμένες αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και μπορεί να αναγνωρίσει μία προηγουμένως μη αναγνωρισμένη αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, στο βαθμό που είναι πιθανό ότι μελλοντικό φορολογητέο κέρδος θα επιτρέψει την ανάκτηση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης.

### **9.11 Αναπροσαρμογή Αξίας Στοιχείων του Ενεργητικού**

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (π.χ. Δ.Λ.Π. 16 «Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις», Δ.Λ.Π. 38 «Αύλα Περιουσιακά Στοιχεία», Δ.Λ.Π. 39 «Χρηματοπιστωτικά Μέσα», Δ.Λ.Π. 40 «Επενδύσεις σε Ακίνητα») επιτρέπουν ή και απαιτούν ορισμένα περιουσιακά στοιχεία να αποτιμώνται στην εύλογη αξία τους.

Όταν η φορολογική νομοθεσία αναγνωρίζει την αποτίμηση αυτή κι επομένως επηρεάζεται το φορολογητέο κέρδος και αναπροσαρμόζεται αντίστοιχα η φορολογική βάση του στοιχείου, τότε δεν δημιουργείται ανάγκη αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας.

Όμως, σε περίπτωση που η αποτίμηση αυτή δεν επηρεάζει το φορολογητέο κέρδος και δεν αναπροσαρμόζεται αντίστοιχα η φορολογική βάση του στοιχείου, πρέπει να αναγνωριστεί αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση, η οποία θα διακανονιστεί:

(i) *Με την πώληση του στοιχείου.* Η λογιστική αξία του στοιχείου θα ανακτηθεί και θα προκύψει ένα λογιστικό αποτέλεσμα από την πώληση. Ο φόρος, ωστόσο, που θα καταβληθεί θα είναι μεγαλύτερος, καθώς το φορολογητέο κέρδος θα έχει προσδιοριστεί με τη μικρότερη φορολογική βάση του στοιχείου (μικρότερη κατά την υπεραξία της αναπροσαρμογής).



(ii) Με τη χρήση του στοιχείου. Σταδιακά η λογιστική αξία θα ανακτάται μέσω των αποσβέσεων και θα επιφέρει φορολογητέο κέρδος μεγαλύτερο, αφού οι φορολογικές αποσβέσεις θα είναι μικρότερες (υπολογισμένες στο κόστος).

Όταν λοιπόν, από την αναπροσαρμογή προκύπτει λογιστική αξία μεγαλύτερη της φορολογικής βάσης, αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Σύμφωνα με τις βασικές αρχές του Δ.Λ.Π. 12, ο αναβαλλόμενος φόρος θα πρέπει να αναγνωρίζεται με τον ίδιο τρόπο που λογιστικοποιείται η συναλλαγή ή το οικονομικό γεγονός που δημιουργεί το φόρο αυτό. Έτσι, στην περίπτωση για παράδειγμα, της αναπροσαρμογής της αξίας παγίων στοιχείων του ενεργητικού σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16, ο αναβαλλόμενος φόρος θα χρεωθεί απευθείας στο λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων «Αποθεματικά από την αναπροσαρμογή της αξίας στοιχείων του ενεργητικού». Στην ιδιαίτερη περίπτωση, όμως, που η αναπροσαρμογή αντιστρέφει μια ζημία από μείωση της αξίας του ίδιου στοιχείου, που είχε αναγνωριστεί ως έξοδο προγενέστερα (και συνεπώς είχε βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσης), το σχετικό κέρδος της αναπροσαρμογής σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 μεταφέρεται στα αποτελέσματα, άρα και η αντίστοιχη αναβαλλόμενη φορολογία αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Αντίθετα, όταν από την αναπροσαρμογή της λογιστικής αξίας προκύπτει λογιστική αξία περιουσιακού στοιχείου μικρότερη της φορολογικής βάσης, τότε αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Η απαίτηση αυτή πιστώνεται είτε στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης είτε απευθείας στον λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων «Αποθεματικά από την αναπροσαρμογή της αξίας στοιχείων του ενεργητικού», ανάλογα με το πού έχει χρεωθεί η αντίστοιχη ζημία από μείωση της αξίας του στοιχείου.

Ένα παράδειγμα της ειδικής αυτής περίπτωσης αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας είναι το ακόλουθο:

#### Παράδειγμα 4:

Έστω Α.Ε., η οποία αγόρασε την 01/01/2005 πάγιο εξοπλισμό αξίας €200.000. Η ωφέλιμη ζωή του ορίστηκε σε 5 έτη και συνεπώς ο λογιστικός συντελεστής απόσβεσης στο 20%. Ο φορολογικός συντελεστής απόσβεσης που όριζε η φορολογική νομοθεσία ήταν 25%, συνεπώς η απόσβεση θα ολοκληρωνόταν σε 4 έτη. Ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος υποθέτουμε πως ήταν 30%.

Την 31/12/2007 η επιχείρηση εφαρμόζοντας τις διατάξεις του Δ.Λ.Π. 16 και με βάση τη μελέτη ειδικού εκτιμητή, αναπροσάρμοσε την αξία του παγίου στο ποσό των €135.000. Σύμφωνα με τις φορολογικές διατάξεις όμως η αναπροσαρμογή αυτή δεν αναγνωρίζεται φορολογικά.

Στον πίνακα 9.3, που ακολουθεί, παρουσιάζεται η ανάλυση των παραπάνω δεδομένων. Όπως είναι εμφανές, κατά τα 2 πρώτα έτη, οι φορολογικές αποσβέσεις είναι μεγαλύτερες των λογιστικών.

Συνεπώς, εκπίπτουν μεγαλύτερα ποσά από το φορολογητέο εισόδημα και πληρώνεται μικρότερο ποσό φόρου. Το ποσό του φόρου, του οποίου η καταβολή αναβάλλεται για τις επόμενες χρήσεις, αναγνωρίζεται ως αναβαλλόμενη φορολογία και μεταφέρεται στα αποτελέσματα χρήσης, καθώς σε αυτά λογιστικοποιείται και το οικονομικό γεγονός που προκαλεί τον αναβαλλόμενο φόρο, δηλαδή οι αποσβέσεις. Έτσι για το 2005 η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση είναι ίση με €3.000, ενώ για το 2006 είναι ίση με €6.000, και συνεπώς μεταφέρονται άλλα €3.000 στα αποτελέσματα χρήσης.

Το 2007 πραγματοποιείται η αναπροσαρμογή. Το ποσό των €135.000 θα είναι πλέον αυτό που πρέπει να αποσβεστεί λογιστικά σε τρία έτη. Άρα οι ετήσιες αποσβέσεις θα είναι ύψους €45.000 αντί των €40.000, οι οποίες αναιρούνται λογιστικά. Η διαφορά της αναπροσαρμοσμένης αξίας από τη φορολογική βάση (πριν τις αποσβέσεις του τρέχοντος έτους 2005) δίνει και την αναβαλλόμενη φορολογία, που θα πρέπει να μεταφερθεί στα ίδια κεφάλαια, όπου μεταφέρονται και τα αποθεματικά από την αναπροσαρμογή της αξίας του παγίου στοιχείου:

Αναβαλλόμενη φορολ. υποχρέωση =  $30\% * (135.000 - 100.000) = €10.500$

Μετά τον συνυπολογισμό των αποσβέσεων του 2007, η διαφορά λογιστικής αξίας και φορολογικής βάσης είναι 40.000 κάτι που σημαίνει συνολική αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση €12.000. Άρα εκτός του ποσού των €10.500 θα πρέπει να αναγνωριστεί και ένα ποσό €1.500 στα αποτελέσματα. Τα €10.500 μειώνονται κατά €6.000, που έχουν αναγνωριστεί τα προηγούμενα έτη και έτσι απομένουν €4.500 για το έτος 2007.

Το έτος 2008 αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση €1.500 και το 2009 αφαιρείται από τα αποτελέσματα η το άθροισμα της αναβαλλόμενης φορολογίας των 5 ετών, καθώς ενώ λογιστικά έχουμε αποσβέσεις €45.000, δεν εκπίπτουν από το φορολογητέο εισόδημα και συνεπώς οι φόροι επιβαρύνονται με  $30\% * 45.000 = €13.500$ .

Πίνακας 9.3:

Έτος	2005	2006	2007	2008	2009
<b>Αξία Κτήσης</b>	200.000	200.000	200.000		
<b>Αναπροσαρμοσμένη Αξία Κτήσης</b>	0	0	135.000	135.000	135.000
<b>Αποσβέσεις Αρχής</b>	0	40.000	0	45.000	90.000
<b>Αποσβέσεις Χρήσης</b>	40.000	40.000	45.000	45.000	45.000
<b>Σύνολο Αποσβέσεων (αποσβεσεμένη αξία)</b>	40.000	80.000	45.000	90.000	135.000
<b>Αναπόσβεστη Λογιστική Αξία</b>	160.000	120.000	90.000	45.000	0
<b>Φορολογικές Αποσβέσεις</b>	50.000	50.000	50.000	50.000	0
<b>Φορολογική Βάση</b>	150.000	100.000	50.000	0	0

<b>Λ.Α. - Φ.Β.</b>	10.000	20.000	40.000	45.000	0
<b>Συντελεστής Φόρου</b>	30%	30%	30%	30%	30%
<b>Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση</b>	3.000	6.000	12.000	13.500	0%
<b>Ποσό μεταφερόμενο στα Αποτελέσματα</b>	3.000	3.000	1.500	1.500	-13.500
<b>Ποσό μεταφερόμενο στα Ίδια Κεφάλαια</b>	0	0	4.500	0	0

### 9.12 Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων

Στην περίπτωση της ενοποίησης επιχειρήσεων (Δ.Π.Χ.Π. 3 «Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων»), το κόστος της απόκτησης κατανέμεται στα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν και στις υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν, με βάση την εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

Προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν η φορολογική βάση των περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν και των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν δεν επηρεάζεται από την αξία που τους αποδίδεται κατά την ενοποίηση, αλλά εξακολουθούν να είναι ίσα με το κόστος του προηγούμενου κατόχου. Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογία.

Το θέμα που προκύπτει στην περίπτωση αυτή είναι ότι η αναβαλλόμενη φορολογία επηρεάζει το ποσό της υπολογιζόμενης υπεραξίας. Στο σημείο αυτό και για την καλύτερη κατανόηση όσων ακολουθούν κρίνεται σκόπιμο να παραθέσουμε τον ορισμό που δίνει το Δ.Π.Χ.Π. 3 στην έννοια της υπεραξίας (goodwill). Σύμφωνα λοιπόν με το παραπάνω πρότυπο «Η διαφορά μεταξύ του κόστους απόκτησης και της εύλογης αξίας των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων που αποκτώνται, αναγνωρίζεται ως Υπεραξία». Συνεπώς, η υπεραξία είναι μια υπολειμματική αξία. Η αναγνώριση, όμως, μίας αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ή απαίτησης θα επηρεάσει απευθείας τα ίδια κεφάλαια, αφού πρόκειται ουσιαστικά και πάλι για μία αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων, αλλά κατά τη φάση της ενοποίησης αυτή τη φορά. Με τη σειρά της η μεταβολή των ιδίων κεφαλαίων θα μεταβάλει την υπεραξία, εφόσον αυτή ορίζεται ως η διαφορά ανάμεσα στο κόστος απόκτησης και στα ίδια κεφάλαια (ίδια κεφάλαια= εύλογη αξία περιουσιακών στοιχείων- εύλογη αξία υποχρεώσεων).

Έπειτα, ακολουθεί ένα σχετικό παράδειγμα για την περίπτωση της συνένωσης επιχειρήσεων.

#### Παράδειγμα 5:

Έστω Α.Ε. αποκτά με εξαγορά θυγατρική εταιρία, η οποία έχει στην κατοχή της, μεταξύ άλλων, ένα πάγιο στοιχείο με λογιστική αξία ίση με τη φορολογική του βάση ποσού €100.000. Κατά την ημέρα της εξαγοράς, η εύλογη αξία του παγίου υπολογίστηκε από ορκωτούς εκτιμητές ίση με €150.000. Ο φορολογικός συντελεστής είναι 30%.

Το περιουσιακό αυτό στοιχείο θα απεικονιστεί στην πρώτη ενοποίηση με λογιστική αξία €150.000, χωρίς να αλλάξει όμως η φορολογική βάση. Κατά συνέπεια θα υφίσταται διαφορά της λογιστικής νέας αξίας, από την φορολογική βάση κατά €50.000. Στην ενοποίηση, λοιπόν, θα αναγνωρισθεί αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση επί της διαφοράς των €50.000, ίση με  $50.000 * 30\% = €15.000$ .

Ως συνέπεια της αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας κατά την ενοποίηση, επηρεάζεται και η υπεραξία. Συγκεκριμένα, η αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης συνεπάγεται ισόποση μείωση των ιδίων κεφαλαίων, και κατά συνέπεια αύξηση της διαφοράς του κόστους απόκτησης από τα ίδια κεφάλαια. Τελικά η υπεραξία αυξάνεται κατά €15.000.

Το Δ.Λ.Π. 12, επίσης, απαιτεί μια επιχείρηση να προσαρμόζει την υπεραξία, σε σχέση με μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση που δεν είχε αναγνωρισθεί κατά την αρχική ενοποίηση της θυγατρικής αλλά αναγνωρίζεται μεταγενέστερα.

### **9.13 Η Ειδική Περίπτωση της Υπεραξίας**

Συνήθως οι φορολογικές αρχές δεν αναγνωρίζουν την υπεραξία, δηλαδή δεν επιτρέπουν την έκπτωση της υπεραξίας κατά την εκποίηση της θυγατρικής ή αντίστοιχα την έκπτωση ζημίας από μείωση της αξίας της υπεραξίας. Η ελληνική φορολογική νομοθεσία, όπως έχουμε αναφέρει στα προηγούμενα, προβλέπει απόσβεση της υπεραξίας, είτε εφάπαξ, είτε εντός πενταετίας σε ισόποσες, ετήσιες δόσεις. Όμως δεν αναγνωρίζει φορολογικά την διαφορά που προκύπτει από την απομείωση της υπεραξίας, που το Δ.Λ.Π. 36 (Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων) ελέγχει σε ετήσια ή και συχνότερη, εάν το επιβάλλουν οι συνθήκες, βάση. Τα παραπάνω έχουν ως αποτέλεσμα να δημιουργείται μια διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της υπεραξίας και της (συνήθως μηδενικής) φορολογικής βάσης.

Ενώ με βάση την ανάλυση που προηγήθηκε θα περίμενε κανείς το Δ.Λ.Π. 12 να επιβάλει την αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης σε σχέση με την υπεραξία, αυτό δεν επαληθεύεται. Αντίθετα, την απαγορεύει ρητά. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογίας, θα είχε ως συνέπεια την αύξηση της υπεραξίας ως υπολειμματικού ποσού και την εκ νέου αύξηση της αναβαλλόμενης φορολογίας, που όμως οδηγεί με τη σειρά της σε νέα μεταβολή της υπεραξίας. Θα δημιουργούνταν λοιπόν ένας φαύλος κύκλος αναβαλλόμενης φορολογίας και μεταβολής υπεραξίας. Και αυτό, διότι ενώ στην προηγούμενη περίπτωση της ενοποίησης επιχειρήσεων η αιτία ήταν η αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν σε εύλογες αξίες και το αποτέλεσμα ήταν η μεταβολή της υπεραξίας, σε αυτήν την περίπτωση είναι η μεταβολή της ίδιας της υπεραξίας αυτή που οδηγεί σε εκ νέου μεταβολή της υπεραξίας. Είναι λοιπόν αίτιο και αποτέλεσμα ταυτόχρονα. Δεν πρέπει συνεπώς να συγχέονται οι δύο περιπτώσεις.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι το Δ.Λ.Π. 12 απαγορεύει την αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης μόνο κατά την έκταση που αυτή σχετίζεται με την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας. Αυτό δεν σημαίνει όμως ότι απαγορεύει την αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας σε περιπτώσεις που αυτή προκύπτει από προσωρινές διαφορές, οι οποίες δεν σχετίζονται (άμεσα ή έμμεσα) με την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας. Έτσι, μπορούν να διακριθούν δύο περιπτώσεις, που θα γίνουν κατανοητές με δύο σύντομα παραδείγματα:

#### Παράδειγμα 6:

Κατά την απόκτηση επιχείρησης στη χρήση 2007, προέκυψε υπεραξία ποσού €2.000. Οι φορολογικές αρχές δεν αναγνωρίζουν την υπεραξία, άρα η φορολογική της βάση είναι μηδέν. Για τη διαφορά ποσού €2.000, μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης δεν αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογία καθώς προέρχεται από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας. Στο τέλος του 2008, η επιχείρηση αναγνωρίζει μία ζημία λόγω μείωσης της αξίας της υπεραξίας και την αποτιμά σε €1.500. Έτσι, η διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας και φορολογικής βάσης ανέρχεται σε €1.500. Ούτε σ' αυτήν την περίπτωση, όμως, αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογία, καθώς οι μεταγενέστερες μειώσεις της λογιστικής αξίας της υπεραξίας θεωρείται ότι προκύπτουν από την αρχική της αναγνώριση. Πρόκειται για μία έμμεση συσχέτιση της μεταβολής της υπεραξίας με την αρχική της αναγνώριση.

#### Παράδειγμα 7:

Κατά την απόκτηση επιχείρησης στη χρήση 2007, προέκυψε υπεραξία ποσού €2.000, η οποία σύμφωνα με το Δ.Π.Χ.Π. 3, δεν αποσβένεται λογιστικά, αλλά ελέγχεται για απομείωση, η οποία όπως είδαμε, δεν αναγνωρίζεται φορολογικά. Αντίθετα, οι φορολογικές αρχές επιτρέπουν την απόσβεση της υπεραξίας σε ποσοστό 20% ετησίως (5 ετήσιες ισόποσες δόσεις). Έτσι, την ημέρα της εξαγοράς η φορολογική βάση της υπεραξίας είναι €2.000, ενώ ένα χρόνο αργότερα είναι €1.600. Άρα, στη χρήση 2008 προκύπτει μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά ποσού €400, για την οποία αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

### **9.14 Επενδύσεις σε Θυγατρικές, Συγγενείς και Κοινοπραξίες**

Η λογιστική αξία των επενδύσεων στις θυγατρικές και τις συγγενείς ή οι συμμετοχές σε κοινοπραξίες μπορεί να διαφοροποιείται από τη φορολογική τους βάση. Η διαφορά αυτή μπορεί να προκύψει σε ένα αριθμό διαφορετικών περιπτώσεων, για παράδειγμα:

i. Όταν υπάρχουν αδιανέμητα κέρδη των θυγατρικών, υποκαταστημάτων, συγγενών και κοινοπραξιών.

ii. Όταν η έδρα της θυγατρικής βρίσκεται σε διαφορετική χώρα από αυτή της μητρικής και μεταβολές στις συναλλαγματικές ισοτιμίες.

iii. Όταν μειώθηκε η λογιστική αξία μιας συμμετοχής σε μια συγγενή, στο ανακτήσιμο ποσό της.

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12, η επιχείρηση πρέπει να αναγνωρίζει μία **αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση** για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και με συμμετοχές σε κοινοπραξίες, εκτός εάν πληρούνται σωρευτικά οι ακόλουθοι όροι:

i. Η μητρική εταιρία, η επενδύτρια επιχείρηση ή το μέλος της κοινοπραξίας είναι σε θέση να ελέγξει το χρονικό σημείο αναστροφής της προσωρινής διαφοράς (π.χ. με έλεγχο της μερισματικής πολιτικής). Στην περίπτωση αυτή θα είχαμε έλεγχο της δυνατότητας για αναβαλλόμενη φορολογία, ανάλογα με το κατά περίπτωση συμφέρον της εταιρίας, κάτι που δεν είναι θεμιτό από τα Δ.Λ.Π.

ii. Αναμένεται ότι η προσωρινή διαφορά δεν θα αναστραφεί στο ορατό μέλλον. Στην περίπτωση αυτή δεν πληρείται μία βασική προϋπόθεση της αναγνώρισης της αναβαλλόμενης φορολογίας.

Όσον αφορά στις εκπεστέες προσωρινές διαφορές, η επιχείρηση πρέπει να αναγνωρίζει μία **αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση** για όλες τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, συγγενείς και με συμμετοχές σε κοινοπραξίες, κατά την έκταση και μόνο κατά την έκταση, που αναμένεται ότι:

i. Οι προσωρινές διαφορές θα αναστραφούν στο ορατό μέλλον.

ii. Θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος, έναντι του οποίου η προσωρινή διαφορά μπορεί να χρησιμοποιηθεί.

### 9.15 Η Επίδραση των Φορολογικών Συντελεστών

Ο ρόλος των φορολογικών συντελεστών στην αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογίας είναι καίριος. Ο γενικότερος κανόνας που ρυθμίζει αυτή την επίδραση προβλέπει ότι οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις πρέπει να αποτιμώνται με βάση τους φορολογικούς συντελεστές που αναμένεται να εφαρμοστούν στην περίοδο κατά την οποία θα διακανονιστεί η απαίτηση ή η υποχρέωση, λαμβάνοντας υπόψη τους φορολογικούς συντελεστές (και φορολογικούς νόμους) που έχουν τεθεί σε ισχύ ή ισχύουν ουσιαστικά μέχρι την ημερομηνία του Ισολογισμού.

Η Κυβέρνηση βέβαια, σε μερικές περιπτώσεις, ανακοινώνει τη μελλοντική αλλαγή των φορολογικών συντελεστών χωρίς, όμως, να έχουν ολοκληρωθεί οι απαραίτητες διαδικασίες για την επίσημη θέσπισή τους (π.χ. δεν έχει ψηφιστεί ή δεν έχει δημοσιευθεί ο αντίστοιχος νόμος στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης). Τα Δ.Λ.Π. δεν περιορίζονται στην φιλοσοφία της νομικής ισχύς αλλά επεκτείνονται στην λογιστική θεώρηση των οικονομικών γεγονότων, η οποία κατισχύει του νομικού τύπου.

Έτσι λοιπόν, στην περίπτωση που εκτιμάται ότι η ανακοίνωση αυτή έχει την ουσιαστική επίδραση της πραγματικής θέσπισης, τότε οι μελλοντικές φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις αποτιμώνται με τη χρήση του ανακοινωθέντος νέου φορολογικού συντελεστή.

Μία ακόμη επίδραση του φορολογικού συντελεστή σχετίζεται με τον τρόπο με τον οποίο η επιχείρηση σκοπεύει, κατά την ημερομηνία του Ισολογισμού, να ανακτήσει ή να διακανονίσει τη λογιστική αξία των απαιτήσεων και των υποχρεώσεών της, σε περίπτωση που προβλέπονται από τη φορολογική νομοθεσία διαφορετικοί φορολογικοί συντελεστές. Η επιμέτρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων πρέπει να αντανακλά τις επακόλουθες φορολογικές συνέπειες που θα προκύψουν από τον τρόπο με τον οποίο θα γίνει η ανάκτηση ή ο διακανονισμός. Ενδεικτικά αναφέρουμε το ακόλουθο παράδειγμα:

#### Παράδειγμα 8:

Έστω μία Α.Ε. που έχει πάγιο στοιχείο με λογιστική αξία €2.000 και φορολογική βάση €1.000. Ας υποθέσουμε ότι προβλέπεται διαφορετικός συντελεστής για τα κέρδη που προκύπτουν από την πώληση παγίων, ύψους 20%, και διαφορετικός για τα κέρδη από εμπορικές δραστηριότητες (πώληση εμπορευμάτων και όχι εκποίηση παγίων) ύψους 30%. Εάν η εταιρία πωλήσει το στοιχείο υπόκειται σε φορολογία 20% στο κέρδος ενώ εάν το χρησιμοποιήσει για να παράγει εισοδήματα ο σχετικός φορολογικός συντελεστής είναι 30%. Σε αυτό το υποθετικό παράδειγμα διακρίνουμε δύο περιπτώσεις:

i. Αν η επιχείρηση σκοπεύει να πωλήσει το στοιχείο, τότε θα πρέπει να αναγνωρίσει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ποσού €200 [ $20\% \times (2.000 - 1.000)$ ].

Αν η επιχείρηση σκοπεύει να χρησιμοποιήσει το στοιχείο στις λειτουργικές της δραστηριότητες για να παράγει εισοδήματα, τότε θα πρέπει να αναγνωρίσει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ποσού €300 [ $30\% \times (2.000 - 1.000)$ ].

Επίσης, όταν η νομοθεσία προβλέπει διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές για διαφορετικά επίπεδα φορολογητέου εισοδήματος, τότε οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις θα πρέπει να αποτιμώνται με τη χρήση των μέσων συντελεστών που αναμένεται να εφαρμοστούν στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) της επιχείρησης, για τις χρήσεις κατά τις οποίες οι προσωρινές διαφορές αναμένεται να αναστραφούν.

Στο σημείο αυτό θα ήταν χρήσιμο να διευκρινιστεί κάτι βασικό. Ενώ στα πλαίσια της εφαρμογής των Δ.Λ.Π. συναντάται συχνά η έννοια της προεξόφλησης, το Δ.Λ.Π. 12 προβλέπει ότι οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις **δεν πρέπει να προεξοφλούνται**. Αυτό συμβαίνει διότι προκειμένου να μπορούν οι απαιτήσεις αυτές και οι υποχρεώσεις να προεξοφληθούν σε αξιόπιστη βάση, θα πρέπει να γίνει ένας λεπτομερής προσδιορισμός του χρόνου της αναστροφής κάθε προσωρινής διαφοράς, κάτι το οποίο είναι πρακτικά αδύνατο ή εξαιρετικά πολύπλοκο. Το να επιτραπεί, χωρίς να απαιτείται η προεξόφληση, θα κατέληγε σε αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις οι οποίες δεν θα ήταν συγκρίσιμες μεταξύ των επιχειρήσεων. Συνεπώς, το Δ.Λ.Π. 12 δεν απαιτεί και δεν επιτρέπει την προεξόφληση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 10

### ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Στις ενότητες που προηγήθηκαν έγινε μία προσπάθεια να αναλυθεί θεωρητικά η γενικότερη φιλοσοφία που χαρακτηρίζει τα Δ.Λ.Π. στο θέμα της αναβαλλόμενης φορολογίας και οι κανόνες που την ρυθμίζουν, καθώς και να παρουσιαστούν συνοπτικά παραδείγματα για την κατανόηση των επιμέρους διατάξεων. Στο σημείο αυτό της εργασίας κρίνεται σκόπιμο να περιληφθεί μία συγκεντρωτική εφαρμογή, που θα συνοψίζει όσα προειπώθηκαν και θα δίνει μία ολοκληρωμένη εικόνα της πρακτικής εφαρμογής του συγκεκριμένου προτύπου. Όπως και στα προηγούμενα επιμέρους παραδείγματα, οι τιμές των μεγεθών και των συντελεστών είναι τυχαίες και στοχεύουν στην απλοποίηση των υπολογισμών για την ευκολότερη εξαγωγή συμπερασμάτων.

Έστω Α.Ε., που εφαρμόζει τα Δ.Λ.Π., καταρτίζει τις οικονομικές της καταστάσεις για τη διαχειριστική χρήση 2009. Το απλοποιημένο Ισοζύγιο Γενικού Καθολικού, μετά τις εγγραφές κατάρτισης του αποτελέσματος και πριν τον υπολογισμό των φόρων υποθέτουμε ότι έχει ως εξής:

Πίνακας 10.1:

<b>Πρωτοβάθμιος Λογαριασμός</b>	<b>Υπόλοιπο -31/12/2009</b>
Κτίρια	36.000
Μηχανολογικός Εξοπλισμός	80.000
Αποθέματα	20.000
Πελάτες	40.000
Προκαταβολές για Αγορά Αποθεμάτων	12.000
Έσοδα Χρήσης Εισπρακτέα	3.000
Διαθέσιμα	22.800
Μετοχικό Κεφάλαιο	60.000
Αποθεματικά	80.000
Αναβαλλόμενοι Φόροι	1.800
Προβλέψεις Επισφαλών Πελατών	3.000
Παροχές Προσωπικού Πληρωτέες	8.000
Προμηθευτές	30.000
Λοιποί Φόροι και Τέλη	9.000

Έξοδα Χρήσης Δεδουλευμένα	2.000
Κέρδη προ Φόρων	20.000

Συμπληρωματικές Πληροφορίες:

i. Ο μηχανολογικός εξοπλισμός είχε αγοραστεί την 01/01/2008 (πριν 2 έτη), έναντι ποσού € 100.000. Σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία αποσβένεται με συντελεστή 20%, ενώ σύμφωνα με τις προδιαγραφές του, η ωφέλιμη ζωή του είναι 10 έτη και συνεπώς ο λογιστικός συντελεστής απόσβεσης είναι 10%.

ii. Τα κτίρια είχαν αγοραστεί την 01/01/2006 (πριν 4 έτη), έναντι ποσού € 50.000. Την 01/01/09 αποτιμήθηκαν από ορκωτούς εκτιμητές στην εύλογη αξία τους (Δ.Λ.Π. 16), που ορίστηκε ίση με € 40.000.

iii. Από το υπόλοιπο των πελατών, ο πελάτης «X», θεωρείται επισφαλής. Η επιχείρηση έχει σχηματίσει πρόβλεψη ίση με € 3.000 κατά τη χρήση 2008. Οι σχηματισμένες προβλέψεις δεν περιλαμβάνονται στην αναμόρφωση κερδών, γιατί αυτό έγινε όταν σχηματίστηκαν. Η ζημία αυτή θα εκπέσει φορολογικά σε επόμενη χρήση, όταν και εάν υπάρξουν τα απαραίτητα δικαιολογητικά.

iv. Τα έσοδα χρήσης εισπρακτέα προκύπτουν από εκμίσθωση κοινόχρηστων χώρων και υποθέτουμε ότι φορολογούνται αυτοτελώς κατά την είσπραξη τους με συντελεστή 20%.

v. Οι παροχές προσωπικού πληρωτέες αφορούν αποζημιώσεις που θα καταβληθούν στο προσωπικό κατά τη συνταξιοδότηση του. Τα έξοδα αυτά εκπίπτουν στη χρήση που θα καταβληθούν. Έχουν υπολογιστεί λογιστικές διαφορές και έχει αναγνωριστεί αναβαλλόμενη φορολογία για αυτό το ποσό σε προηγούμενες χρήσεις, όταν λογιστικοποιήθηκαν. Συνεπώς δεν θα περιληφθούν στην αναμόρφωση κερδών του πίνακα 10.3, που ακολουθεί. Ωστόσο θα αναγνωρισθεί αναβαλλόμενη φορολογία για το ποσό, διότι στο τέλος αφαιρείται από την αναβαλλόμενη φορολογία, το ποσό που είχε αναγνωρισθεί για τον ίδιο λόγο σε προηγούμενες χρήσεις. Εκτός αυτών, ποσό €2.000, αναγνωρίζεται ως έξοδο στην τρέχουσα χρήση. Το ποσό αυτό θα συμμετάσχει στην αναμόρφωση κερδών και στην αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας.

vi. Στα λογιστικά κέρδη περιλαμβάνονται και μερίσματα ποσού € 2.000 από μετοχές που κατέχει η επιχείρηση σε άλλη επιχείρηση. Τα μερίσματα αυτά υποθέτουμε ότι δεν υπόκεινται σε φορολόγηση (στην πραγματικότητα υπόκεινται κατά τη διανομή με αφαίρεση του παρακρατηθέντος φόρου).

vii. Στα έξοδα χρήσης περιλαμβάνονται έκτακτα και ανόργανα έξοδα, όπως πρόστιμα, φορολογικές προσαυξήσεις κ.α., τα οποία δεν εκπίπτουν φορολογικά, ύψους €1.500.

viii. Ο φορολογικός συντελεστής είναι 30%.

Με βάση τα όσα προαναφέρθηκαν, για τα κτίρια και τον μηχανολογικό εξοπλισμό, οι λογιστικές και φορολογικές αποσβέσεις της χρήσης 2009, έχουν ως εξής:

Πίνακας 10.2:

	<b>Κτίρια</b>	<b>Μηχανολογικός Εξοπλισμός</b>	<b>Σύνολο</b>
Κόστος Κτήσης	50.000	100.000	150.000
Αναπροσαρμοσμένη Αξία	40.000	0	40.000
Συντελεστής Λογιστικής Απόσβεσης	10%	10%	
Λογιστικές Αποσβέσεις Αρχής	0	10.000	10.000
Λογιστικές Αποσβέσεις Χρήσης	4.000	10.000	14.000
Λογιστική Αναπόσβεστη Αξία	36.000	80.000	116.000
Συντελεστής Φορολογικής Απόσβεσης	10%	20%	
Φορολογικές Αποσβέσεις Αρχής	15.000	20.000	35.000
Φορολογικές Αποσβέσεις Χρήσης	5.000	20.000	25.000
Φορολογική Αναπόσβεστη Αξία(Φ.Β.)	30.000	60.000	90.000

Εφόσον έχουμε υπολογίσει τις αποσβέσεις που εκπίπτουν του φορολογητέου εισοδήματος και έχουμε από το ισοζύγιο τους απαραίτητους λογαριασμούς, μπορούμε να προχωρήσουμε στην φορολογική αναμόρφωση κερδών, δηλαδή στον υπολογισμό του φορολογητέου κέρδους και στη συνέχεια του τρέχοντος φόρου, που αναλογεί σε αυτό:

Πίνακας 10.3:

<b>Λογιστικά Κέρδη</b>	20.000
Πλέον: Λογιστικές Αποσβέσεις	14.000
Μείον: Φορολογικές Αποσβέσεις	25.000
Μείον: Αφορολόγητα Έσοδα (Μερίσματα)	2.000
Μείον: Έσοδα που φορολογούνται στην επόμενη χρήση (εκμίσθωση χώρων)	3.000
Πλέον: Έξοδα που δεν εκπίπτουν (πρόστιμα)	1.500
Πλέον: Έξοδα που εκπίπτουν σε μελλοντικές χρήσεις (παροχές προσωπικού)	2.000
<b>Φορολογητέα Κέρδη</b>	7.500
Φορολογικός Συντελεστής	30%
<b>Πληρωτέος Φόρος (Τρέχων Φόρος)</b>	<b>2.250</b>

Εκτός από τον τρέχοντα φόρο, όμως, υπάρχει και ο αναβαλλόμενος, ο οποίος θα πρέπει επίσης να συμπεριληφθεί, όπως είδαμε, στους «Φόρους Έξοδα». Για να υπολογισθεί ο αναβαλλόμενος φόρος θα πρέπει να εξετασθούν τα στοιχεία του ενεργητικού και των υποχρεώσεων, ως προς το εάν εμπεριέχουν προσωρινές διαφορές, που αναμένεται να αναστραφούν στο μέλλον. Οι υπολογισμοί γίνονται στον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 10.4:

<i>Λογαριασμοί Ενεργητικού:</i>	<b>Λ.Α.</b>	<b>Φ.Β</b>	<b>Λ.Α.- Φ.Β.</b>	<b>Είδος Προσωρινής Διαφοράς</b>
Κτίρια	36.000	30.000	6.000	Φορολογητέα
Μηχανολογικός Εξοπλισμός	80.000	60.000	20.000	Φορολογητέα
Αποθέματα	20.000	20.000	0	
Πελάτες	40.000	40.000	0	
Προκαταβολές για Αγορά Αποθεμάτων	12.000	12.000	0	
Έσοδα Χρήσης Εισπρακτέα	3.000	0	3.000	Φορολογητέα
Διαθέσιμα	23.000	23.000	0	
<b>Σύνολο Φορολογητέων Προσωρινών Διαφορών:</b>			<b>29.000</b>	
<i>Λογαριασμοί Υποχρεώσεων:</i>				
Προβλέψεις Επισφαλών Πελατών	3.000	0	3.000	Εκπεστέα
Παροχές Προσωπικού Πληρωτέες	8.000	0	8.000	Εκπεστέα
Προμηθευτές	30.000	30.000	0	
Λοιποί Φόροι και Τέλη	9.000	9.000	0	
Έξοδα Χρήσης Δεδουλευμένα	2.000	2.000	0	
<b>Σύνολο Εκπεστέων Προσωρινών Διαφορών:</b>			<b>11.000</b>	
<b>Συνολικές Προσωρινές Διαφορές:</b>			<b>18.000</b>	Φορολογητέα
Φορολογικός Συντελεστής			30%	
Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση 31/12/09			5.400	
Μείον: Αναγνωρισμένη Αναβαλλόμενη Φορολογία σε Προηγούμενες Χρήσεις			1.800	
<b>Αναβαλλόμενος Φόρος Χρήσης:</b>			<b>3.600</b>	

Όπως παρατηρούμε στον πίνακα 10.4 που προηγήθηκε κάθε στοιχείο του ενεργητικού και του παθητικού ελέγχεται ως προς το αν δημιουργεί προσωρινές διαφορές. Για τα κτίρια και τον μηχανολογικό εξοπλισμό, τα οποία αποσβένονται, οι υπολογισμοί προκύπτουν από τον πίνακα 10.2. Για όλα τα υπόλοιπα στοιχεία, οι υπολογισμοί γίνονται με βάση τις Συμπληρωματικές Πληροφορίες που δόθηκαν στην αρχή της εφαρμογής και τα ποσά του ισοζυγίου (πίνακας 10.1). Οι φορολογητέες προσωρινές διαφορές συμψηφίζονται με τις εκπεστέες και τελικά μένει ένα υπόλοιπο €18.000, που στη συγκεκριμένη περίπτωση αποτελεί φορολογητέα προσωρινή διαφορά. Ο φόρος που αναλογεί σε αυτό είναι €5.400. Αφού αφαιρεθεί ο αναβαλλόμενος φόρος που έχει ήδη αναγνωρισθεί σε προηγούμενες χρήσεις (€ 1.800 από πίνακα 10.1), απομένει

**αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ύψους € 3.600.**

Οι συνολικοί Φόροι - Έξοδα της χρήσης του 2009, που θα αναγνωρισθούν στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων, έχουν ως εξής:

Πίνακας 10.5:

Φόροι Έξοδα (τρέχων φόρος)	2.250
Πλέον: Φόροι Έξοδα (αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση)	6.900
Μείον: Φόροι Έξοδα (αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση)	-3.300
<b>Σύνολο Φόροι- Έξοδα: 5.850</b>	

Το ποσό της Αναβαλλόμενης Φορολογικής Υποχρέωσης προκύπτει με βάση τους υπολογισμούς:

Προσωρινές φορολογητέες διαφορές: 29.000

Επί: Φορολογικός Συντελεστής: 30%

Αναβαλλόμενη φορολογ. Υποχρέωση: 8.700

Μείον: Αναγνωρισμένη Αναβαλλόμενη

Φορολογία σε Προηγούμενες Χρήσεις: 1.800

Αναβαλλόμενη Φορολογ. Υποχρέωση χρήσης 6.900

Η αναγνώριση του φόρου έξοδο που υπολογίστηκε και παρουσιάστηκε στα αποτελέσματα χρήσης, θα αποδοθεί λογιστικά με τη διενέργεια της ακόλουθης λογιστικής εγγραφής:

Πίνακας 10.6:

Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
Φόροι Έξοδα (τρέχων φόρος)	3.450,00	
Φόροι πληρωτέοι		3.450,00
Φόροι Έξοδα (αναβαλλόμενος φόρος)	6.900,00	
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις		6.900,00
Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις	3.300,00	
Φόροι Έσοδα (αναβαλλόμενος φόρος)		3.300,00

Βασικό σημείο του Δ.Λ.Π. 12 είναι η παρουσίαση της **Συμφωνίας Λογιστικού Αποτελέσματος με Φόρους Έξοδα**. Οι Φόροι- Έξοδα που υπολογίζονται με τον τρόπο που παρουσιάστηκε παραπάνω, είναι ίσοι με τους φόρους που προκύπτουν από το λογιστικό αποτέλεσμα, εάν το πολλαπλασιάσουμε με τον φορολογικό συντελεστή, εκτός και αν υπάρχουν μόνιμες διαφορές μεταξύ του λογιστικού και του φορολογητέου εισοδήματος. Στην εφαρμογή μας, μόνιμες διαφορές είχαμε στην περίπτωση των αφορολόγητων εσόδων από μερίσματα και στα μη εκπιπτόμενα πρόστιμα. Η συμφωνία παρουσιάζεται στον ακόλουθο πίνακα:

Πίνακας 10.7:

Λογιστικά Κέρδη προ Φόρων	20.000
Φορολογικός Συντελεστής	30%
Φόροι Έξοδα με βάση τα λογιστικά κέρδη	6.000
Μείον: Φόρος που αναλογεί σε αφορολόγητα έσοδα (2.000*30%)	600
Πλέον: Φόρος που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενα έξοδα (1.500*30%)	450
<b>Φόροι Έξοδα</b>	<b>5.850</b>

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 11

### ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΦΟΡΩΝ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

#### 11.1 Οι Φόροι στον Ισολογισμό

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 1, ως ιδιαίτερα κονδύλια κατά τη σύνταξη του Ισολογισμού, θα πρέπει να απεικονίζονται:

- Οι τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις.
- Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις.

Συγκεκριμένα οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις πρέπει να απεικονίζονται στον ισολογισμό στα μη κυκλοφορούντα στοιχεία και στις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις αντίστοιχα.

#### 11.2 Οι Φόροι στα Αποτελέσματα

Οι φόροι έξοδα (ή φόροι έσοδα) που αφορούν το κέρδος (ή ζημία) από συνήθεις δραστηριότητες πρέπει να παρουσιάζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης. Οι φόροι έξοδα (ή έσοδα) αποτελούνται από τα εξής συστατικά στοιχεία:

- Τον τρέχοντα φόρο έφοδο (ή έσοδο) της χρήσης.
- Τον αναβαλλόμενο φόρο έξοδο (ή έσοδο), ο οποίος προκύπτει από την πίστωση (ή χρέωση) του λογαριασμού της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης (ή απαίτησης).
- Τη διαφορά μεταξύ του ποσού που είχε αναγνωριστεί για φόρο εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων και του ποσού που τελικά επέβαλαν οι φορολογικές αρχές.

#### 11.3 Το Δικαίωμα Συμψηφισμού

Οι τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις μπορεί να συμψηφίζονται μόνο αν η επιχείρηση:

- έχει νομικά ισχυρό δικαίωμα να συμψηφίσει τα αναγνωρισμένα ποσά και
- προτίθεται είτε να προβεί σε διακανονισμό του καθαρού υπολοίπου, είτε να εισπράξει την απαίτηση και ταυτόχρονα να διακανονίσει την υποχρέωση.

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις μπορεί να συμψηφίζονται μόνο αν:

- η επιχείρηση έχει νομικά εφαρμόσιμο δικαίωμα να συμψηφίσει τρέχοντα φορολογικά στοιχεία ενεργητικού με τρέχουσες υποχρεώσεις και
- οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις αφορούν φόρους εισοδήματος που επιβάλλονται από την ίδια φορολογική αρχή και σχετίζονται:

i. με την ίδια φορολογούμενη επιχείρηση ή

ii. με διαφορετικές επιχειρήσεις, οι οποίες σκοπεύουν είτε να συμψηφίσουν τις τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις με τις υποχρεώσεις είτε να εισπράξουν τις απαιτήσεις και συγχρόνως να διακανονίσουν τις υποχρεώσεις σε κάθε μελλοντική περίοδο στην οποία οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις θα διακανονιστούν και οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις θα ανακτηθούν.

#### **11.4 Γνωστοποιήσεις σχετικές με Φόρους Έξοδα (ή Έσοδα)**

Στις Επεξηγηματικές Σημειώσεις που συνοδεύουν τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά όλα τα συστατικά στοιχεία των εξόδων (ή εσόδων) για φόρους. Στους φόρους έξοδα (ή έσοδα) μπορεί να περιλαμβάνονται:

Ο τρέχων φόρος έξοδο (ή έσοδο).

- Αναπροσαρμογές τρέχουσας φορολογίας προγενέστερων περιόδων.
- Το ποσό του αναβαλλόμενου φόρου έξοδο (ή έσοδο) που σχετίζεται με τη δημιουργία ή αναστροφή προσωρινών διαφορών.
- Το ποσό του αναβαλλόμενου φόρου έξοδο (ή έσοδο) που σχετίζεται με μεταβολές στους φορολογικούς συντελεστές ή επιβολή νέων φόρων.
- Το ποσό του οφέλους από προηγούμενες μη αναγνωρισμένες φορολογικές ζημίες, πιστωτικούς φόρους ή προσωρινές διαφορές προηγούμενης χρήσης, που χρησιμοποιούνται για τη μείωση του τρέχοντος ή αναβαλλόμενου φόρου έξοδο.
- Ο αναβαλλόμενος φόρος έξοδο, που προκύπτει από την μείωση ή αναστροφή προηγούμενης μείωσης μίας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης.
- Το ποσό του φόρου έξοδο (ή έσοδο) που σχετίζεται με μεταβολές των λογιστικών πολιτικών και λάθη που περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους (ή ζημίας) της χρήσης, σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 8 «Λογιστικές Πολιτικές, Μεταβολές των Λογιστικών Εκτιμήσεων και Λάθη», επειδή δεν είναι δυνατό να αναγνωριστούν αναδρομικά.

Στην περίπτωση μιας **αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης**, η επιχείρηση πρέπει, **επιπλέον**, να γνωστοποιεί το ποσό της απαίτησης και τη φύση των ενδείξεων που δικαιολογούν την αναγνώρισή της, όταν:

- Η χρησιμοποίηση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης εξαρτάται από μελλοντικά φορολογητέα κέρδη που υπερβαίνουν τα κέρδη που πηγάζουν από αναστροφή υπαρχουσών φορολογητέων προσωρινών διαφορών.
- Η επιχείρηση είχε ζημίες στην τρέχουσα ή στην προηγούμενη περίοδο, στην ίδια φορολογική δικαιοδοσία στην οποία προέκυψε η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.



### **11.5 Γνωστοποιήσεις σχετικές με τη σχέση Λογιστικού- Φορολογητέου Αποτελέσματος**

Οι σχετικές με τη σχέση Λογιστικού- Φορολογητέου Αποτελέσματος γνωστοποιήσεις, που πρέπει να παρατίθενται ξεχωριστά είναι:

- Το ποσό της τρέχουσας και της αναβαλλόμενης φορολογίας, το οποίο χρεώθηκε ή πιστώθηκε απευθείας στα Ίδια Κεφάλαια.

- Μία εξήγηση της σχέσης μεταξύ του λογιστικού κέρδους και του φόρου έξοδο (ή έσοδο), με τον ένα ή και τους δύο ακόλουθους τρόπους:

- i. αριθμητική συμφωνία μεταξύ του φόρου έξοδο (ή έσοδο) και του αποτελέσματος του πολλαπλασιασμού του λογιστικού αποτελέσματος με τον εφαρμοστέο φορολογικό συντελεστή (ή συντελεστές), γνωστοποιώντας επίσης τη βάση στην οποία υπολογίζεται ο εφαρμοστέος φορολογικός συντελεστής (ή συντελεστές) ή

- ii. αριθμητική συμφωνία μεταξύ του μέσου πραγματικού συντελεστή φορολογίας και του εφαρμοστέου φορολογικού συντελεστή, γνωστοποιώντας, επίσης, τη βάση στην οποία ο εφαρμοστέος φορολογικός συντελεστής υπολογίζεται.

- Μία εξήγηση των μεταβολών στον εφαρμοστέο συντελεστή (ή συντελεστές) σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο.

- Το ποσό (και την ημερομηνία λήξης, αν υπάρχει) όλων των εκπεστέων προσωρινών διαφορών, των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και των αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων.

- Το συνολικό ποσό των προσωρινών διαφορών που συνδέονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και κοινοπραξίες, για το οποίο δεν έχουν αναγνωριστεί οποιεσδήποτε αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις.

- Σε σχέση με κάθε είδος προσωρινών διαφορών και σε σχέση με κάθε είδος αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων:

- i. οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις που αναγνωρίστηκαν στον Ισολογισμό για κάθε παρουσιαζόμενη χρήση,

- ii. το ποσό του αναβαλλόμενου φόρου έξοδο (ή έσοδο) που έχει καταχωρηθεί στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων (εάν αυτό δεν είναι αντιληπτό από τη μεταβολή των ποσών που αναγνωρίστηκαν στον Ισολογισμό).

Σε σχέση με διακοπείσες δραστηριότητες, το φορολογικό έξοδο που αφορά:

- i. το κέρδος ή τη ζημία από τη διακοπή και

- ii. το κέρδος ή τη ζημία από τις συνήθειες εργασίες της διακοπείσας δραστηριότητας για την περίοδο, μαζί με τα αντίστοιχα ποσά για κάθε προηγούμενη χρήση που παρουσιάζεται.

Οι φορολογικές επιπτώσεις των μερισμάτων προς τους μετόχους της επιχείρησης, που προτάθηκαν ή ανακοινώθηκαν πριν την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων για έκδοση, αλλά τα οποία δεν αναγνωρίστηκαν ως υποχρεώσεις στις καταστάσεις αυτές.

Να τονίσουμε εδώ ότι η σχέση μεταξύ φόρου έξοδο (ή έσοδο) και λογιστικού αποτελέσματος μπορεί να επηρεάζεται από παράγοντες όπως έσοδα απαλλασσόμενα από τη φορολογία, έξοδα μη εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (ή ζημίας), την επίπτωση των φορολογικών ζημιών και των φορολογικών συντελεστών εξωτερικού.

Κατά την εξήγηση της σχέσης μεταξύ φόρου έξοδο (ή έσοδο) και λογιστικού αποτελέσματος, η επιχείρηση χρησιμοποιεί έναν εφαρμοστέο φορολογικό συντελεστή που παρέχει την πλέον κατανοητή πληροφόρηση στους χρήστες των χρηματοοικονομικών της καταστάσεων. Συχνά, ο πλέον κατανοητός συντελεστής είναι ο εγχώριος φορολογικός συντελεστής στη χώρα στην οποία είναι εγκατεστημένη η επιχείρηση. Όμως, για μία επιχείρηση που δραστηριοποιείται σε διάφορες χώρες, μπορεί να είναι πιο κατανοητή η συγκέντρωση ξεχωριστών συμφωνιών που καταρτίζονται με τη χρήση των εγχώριων συντελεστών για κάθε επιμέρους χώρα.

**ΜΕΡΟΣ Δ': ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΔΥΟ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΕΩΝ**

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 12

### ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ - ΔΙΑΦΟΡΕΣ

#### 12.1 Τα Ε.Λ.Π. και η Φορολογική Νομοθεσία

Ξεκινώντας κανείς την ανάγνωση της παρούσας εργασίας, και εάν αγνοούσε την ελληνική σχετική πραγματικότητα, θα παρατηρούσε ορθώς ότι αποκλίνει από τον τίτλο της. Και αυτό γιατί ενώ θα περίμενε να γίνει μία σύγκριση των Ε.Λ.Π. με τα Δ.Λ.Π., ως προς το θέμα της φορολογίας εισοδήματος, θα παρατηρούσε ότι το μέρος Β΄ της εργασίας (Φορολογία Α.Ε. με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), αναλώνεται κυρίως στην ανάλυση του βασικότερου φορολογικού νόμου της φορολογίας, του νόμου 2238/1940. Για να γίνει αντιληπτή η αιτία αυτής της αντίφασης κρίνεται σκόπιμο να ορίσουμε την έννοια των Ε.Λ.Π., ποια θέματα ρυθμίζουν τα Ε.Λ.Π. ως προς τη φορολογία εισοδήματος, αλλά και κατά πόσο συνδέονται ή εξαρτώνται τα Ε.Λ.Π. από τον φορολογικό νόμο.

Στην προσπάθεια να δοθεί ένας σαφής ορισμός των Ε.Λ.Π., καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι δεν υπάρχει ένα ενιαίο κείμενο που να ονομάζεται «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα». Για τις Α.Ε. υπάρχει ο νόμος 2190/1920, για τις Ε.Π.Ε. ο νόμος 3190/1955, για τις ασφαλιστικές εταιρίες ο νόμος 400/1970. Επίσης υπάρχουν το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια, ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων και ένα πλήθος ειδικών νομοθετικών ρυθμίσεων για επιχειρήσεις ειδικού τύπου. Συμπεραίνουμε λοιπόν ότι τα Ε.Λ.Π. αποτελούν ένα συνονθύλευμα επιμέρους νομοθετικών διατάξεων σχετικά με τη λειτουργία των επιχειρήσεων. Ειδικότερα για τις Α.Ε. τις οποίες μελετά η παρούσα εργασία, θα λέγαμε ότι ο κυριότερος εκφραστής των Ε.Λ.Π. είναι ο νόμος 2190/1920.

Παρατηρούμε όμως ότι οι αναφορές του νόμου αυτού, στη φορολογία εισοδήματος των Α.Ε. είναι ελάχιστες. Επικεντρώνονται κυρίως στην πληροφόρηση που παρέχει το προσάρτημα για ορισμένα ζητήματα που σχετίζονται με τη φορολογία. Ποιες είναι λοιπόν οι διατάξεις των Ε.Λ.Π., ως προς τη φορολογία εισοδήματος; Η μοναδική έγκυρη απάντηση στο ερώτημα αυτό είναι ότι τη θέση των διατάξεων των Ε.Λ.Π. ως προς τη φορολογία εισοδήματος στη χώρα μας, κατέχουν οι διατάξεις των φορολογικών νόμων. Και αυτό διότι τα Ε.Λ.Π. έχουν αποδεχθεί απόλυτα τις φορολογικές διατάξεις, οι οποίες εφαρμόζονται πάντα στις οικονομικές καταστάσεις, αντικαθιστούν τις αρχές που ορίζει η λογιστική επιστήμη και συχνά τις παραβιάζουν (περίπτωση αποσβέσεων, προβλέψεων κ.α.). Κατά συνέπεια, οι οικονομικές καταστάσεις είναι κατ' ουσίαν «φορολογικές οικονομικές καταστάσεις».

Αυτή η υποταγή της λογιστικής στη φορολογική νομοθεσία, έχει σοβαρό αντίκτυπο στην επίτευξη του στόχου και την επιτέλεση του σκοπού της λογιστικής. Γιατί είναι δεδομένο ότι ανάμεσα στη λογιστική και τη φορολογική νομοθεσία, οι σκοποί δίστανται. Ο στόχος της λογιστικής είναι να παρουσιάσει την πραγματική οικονομική θέση και τα πραγματικά αποτελέσματα μίας επιχείρησης

για μία δεδομένη περίοδο. Ο στόχος της φορολογικής νομοθεσίας είναι να εισπράξει τους φόρους που αναλογούν στην συγκεκριμένη εταιρία και χρονική περίοδο, με βάση όσα ορίζουν οι φορολογικές ρυθμίσεις. Εφόσον όμως οι οικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με άξονα την τήρηση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994) και του Κώδικα Βιβλίων & Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992), εξυπηρετούν τον στόχο της φορολογικής νομοθεσίας αμελώντας και παραβλέποντας τον κύριο στόχο της λογιστικής.

Από τα παραπάνω συνάγεται αβίαστα το συμπέρασμα ότι για τη σύγκριση των Ε.Λ.Π. και των Δ.Λ.Π., και σε ότι αφορά την πλευρά των Ε.Λ.Π., πρέπει να αναλυθεί η ελληνική φορολογική νομοθεσία, στον βαθμό που αυτή εκφράζει ή καλύτερα υποκαθιστά, τα Ε.Λ.Π. στο θέμα της φορολογίας εισοδήματος.

## **12.2 Το κρίσιμο σημείο της αντιπαράθεσης**

Η σύγκριση και η αντιπαράθεση, που τελικά θα οδηγήσει σε χρήσιμα συμπεράσματα, αφορά τις προσεγγίσεις της φορολογίας εισοδήματος με βάση τα Ε.Λ.Π. και τα Δ.Λ.Π. Όμως, όπως είδαμε και προηγουμένως, τα Ε.Λ.Π. στο θέμα αυτό έχουν υιοθετήσει τις φορολογικές διατάξεις. Αν συνεπώς, δεχτούμε ότι τα Ε.Λ.Π. αποκλίνουν από τα Δ.Λ.Π. στο θέμα της φορολογίας εισοδήματος, τίθεται αναπόφευκτα το ερώτημα: Πώς θα μπορούσε η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. από μία ελληνική εταιρία να συνδυαστεί με την απόκλιση από τα Ε.Λ.Π., η οποία εκ των πραγμάτων σημαίνει απόκλιση από τη φορολογική νομοθεσία, με δεδομένο ότι η φορολογική νομοθεσία αποτελεί υποχρεωτικά τηρούμενο νομοθετικό πλαίσιο του ελληνικού κράτους;

Αυτό είναι και το κρίσιμότερο σημείο της ανάλυσης μας και της αντιπαράθεσης. Τα Δ.Λ.Π. στο θέμα της φορολογίας (Δ.Λ.Π. 12) δεν αντιπαρατίθενται στη φορολογική νομοθεσία. Δε θα μπορούσαν άλλωστε να το πράξουν, καθώς η φορολογική νομοθεσία δεν παραγκωνίζεται, ούτε και παρακάμπτεται. Εξάλλου, οι φορολογικές αρχές είναι αρκετά αυστηρές στη χώρα μας, ώστε να επιτρέψουν κάτι τέτοιο. Τα Δ.Λ.Π. αντιπαρατίθενται με τα Ε.Λ.Π. ως προς τον τρόπο ενσωμάτωσης της φορολογικής νομοθεσίας στις οικονομικές καταστάσεις. Ουσιαστικά αποκλίνουν ως προς την αποδοχή των φορολογικών ρυθμίσεων από τη λογιστική πρακτική, εις βάρος των λογιστικών αρχών και του στόχου της λογιστικής, όπως προείπαμε. Τα Δ.Λ.Π. θα λέγαμε ότι αντιπαρατίθενται με τα Ε.Λ.Π. ως προς την επίλυση της απόκλισης της φορολογικής αντίληψης από τη λογιστική πρακτική.

## **12.3 Η Βασικότερη Διαφορά**

Στην προσπάθεια να κάνουμε μία σύγκριση και να εντοπίσουμε τις διαφορές ανάμεσα στη φορολογία εισοδήματος με βάση τα Ε.Λ.Π. και τα Δ.Λ.Π., καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι μία είναι βασικότερη διαφορά: Η διαφορά στην αντίληψη.

Τα Ε.Λ.Π. επιβάλλουν την τήρηση των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, κατά τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Έτσι, υποχρεωτικές διαδικασίες σύμφωνα με τη λογιστική θεωρία, όπως η διενέργεια αποσβέσεων με βάση την ωφέλιμη ζωή του παγίου ή ο σχηματισμός προβλέψεων για κάθε ζημία ή έξοδο ή υποτίμηση που είναι πιθανή και μπορεί να εκτιμηθεί με ικανοποιητική προσέγγιση, παραλείπονται.

Παρά όμως το γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις έχουν αυτό το περιεχόμενο, το αποτέλεσμα που προκύπτει από αυτές, δεν είναι το ακριβές αποτέλεσμα που αποτελεί τελικά και το αντικείμενο της φορολογίας. Πρέπει και πάλι να αναμορφωθεί, με ένα πλήθος λογιστικών διαφορών, δηλαδή ποσών που το αυξάνουν ή το μειώνουν, ανάλογα με ένα πλήθος άλλων φορολογικών ρυθμίσεων.

Στα ποσά των λογιστικών διαφορών<sup>27</sup> συμπεριλαμβάνονται έξοδα και έσοδα που με βάση συγκεκριμένες φορολογικές ρυθμίσεις δεν φορολογούνται ή δεν εκπίπτουν αντίστοιχα, ούτε στο παρόν αλλά ούτε και στο μέλλον (μόνιμες διαφορές σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.). Ενδεικτικά αναφέρουμε τα πρόστιμα. Συμπεριλαμβάνονται όμως επίσης και έσοδα που θα φορολογηθούν στο μέλλον ή έξοδα που θα εκπέσουν στο μέλλον, και αναμένεται να επηρεάσουν το μελλοντικό φορολογητέο εισόδημα (προσωρινές διαφορές σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.). Ενδεικτικά αναφέρουμε τις αποσβέσεις ή προβλέψεις πέραν των φορολογικά αναγνωριζόμενων ποσών, σε περίπτωση που η επιχείρηση έχει επιλέξει τελικά υπερβεί τα ποσά αυτά.

Σαν αποτέλεσμα των παραπάνω, ο μοναδικός αναγνωριζόμενος φόρος είναι αυτός που προκύπτει από τον πολλαπλασιασμό του τελικού φορολογητέου εισοδήματος, όπως αυτό προέκυψε μετά την αλλοίωση και αναμόρφωση του λογιστικού αποτελέσματος που προηγήθηκε, με τον φορολογικό συντελεστή.

Στην προσέγγιση τώρα των Δ.Λ.Π. παρατηρούμε ότι ολόκληρη η φιλοσοφία είναι διαφορετική. Θα μπορούσαμε να πούμε εκ διαμέτρου αντίθετη. Οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν πλέον όλες τις απαραίτητες οικονομικές πληροφορίες, όπως προστάζει η λογιστική επιστήμη. Κατά τη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων, ελέγχεται η περίπτωση των προσωρινών διαφορών. Των διαφορών, δηλαδή, ανάμεσα στη λογιστική αξία και τη φορολογική βάση όλων των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού, οι οποίες αναμένεται να ανακτηθούν ή να διακανονιστούν σε μελλοντικές χρήσεις. Για όλες αυτές αναγνωρίζεται υποχρεωτικά μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση, που εκφράζει τον φόρο που αναμένεται να πληρωθεί ή να εκπέσει αντίστοιχα, εξαιτίας των οικονομικών γεγονότων που συντελέστηκαν μέσα στη τρέχουσα χρήση, αλλά θα αναγνωρισθούν φορολογικά σε επόμενες.

---

<sup>27</sup> Σύμφωνα με απόφαση του ΣτΕ (33/1989), πρόκειται για τη «μείωση του δηλούμενου εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις (Δ' Πηγή), που έχει ως αιτίες την παραδρομή (λάθος), τον λανθασμένο χαρακτηρισμό πραγματικών περιστατικών ή την ουσιώδη πλάνη περί το δίκαιο και πρέπει να τακτοποιείται, κατά την δήλωση του εισοδήματος».

Επιπρόσθετα, γίνεται μία αναμόρφωση κερδών, αλλά για φορολογικούς καθαρά λόγους, ώστε να προκύψει ο πληρωτέος φόρος, που ονομάζεται πλέον τρέχων φόρος. Το άθροισμα του τρέχοντος φόρου και των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων ή/και των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων, δίνει το σύνολο των «Φόρων Έξοδα». Οι Φόροι Έξοδα είναι ίσοι με τους φόρους που προκύπτουν αν πολλαπλασιάσουμε το λογιστικό κέρδος με τον φορολογικό συντελεστή και συνυπολογίσουμε τις μόνιμες διαφορές, εάν υπάρχουν.

Συνοψίζοντας, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., φόροι είναι τα ποσά που αναλογούν στα φορολογητέα κέρδη της τρέχουσας χρήσης, όπως αυτά προκύπτουν από τις οικονομικές ή καλύτερα τις φορολογικές οικονομικές καταστάσεις. Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., φόροι είναι τα ποσά που αναλογούν στα λογιστικά κέρδη, αν από αυτά αφαιρεθούν οι μόνιμες διαφορές, και αυτοί χωρίζονται σε δύο κατηγορίες. Τον τρέχοντα φόρο, που είναι ο ίδιος με αυτόν των Ε.Λ.Π. και πληρώνεται στην τρέχουσα χρήση και τους αναβαλλόμενους φόρους, που προκύπτουν από οικονομικά γεγονότα που συντελέστηκαν και λογιστικοποιήθηκαν στην τρέχουσα χρήση, αλλά θα αναγνωρισθούν φορολογικά ή θα «φορολογικοποιηθούν» σε επόμενες χρήσεις. Πρόκειται λοιπόν, για μία ουσιώδη διαφορά αντίληψης.

#### **12.4 Επιμέρους Διαφορές**

Στην ενότητα που προηγήθηκε αναφερθήκαμε στην ουσιαστικότερη διαφορά της φορολογίας εισοδήματος των Ε.Λ.Π. και των Δ.Λ.Π. Τη διαφορά στην αντίληψη. Στην ενότητα που ακολουθεί, προσπαθούμε να παραθέσουμε, εν συντομία και συγκεντρωτικά, τις επιμέρους διαφορές τους. Το σύνολο των διαφορών αυτών, εντοπίστηκε και κατά την παρουσίαση της φορολόγησης εισοδήματος στο κύριο μέρος της εργασίας, στο μέρος Β' και Γ' αντίστοιχα. Εδώ όμως, παρουσιάζονται συγκεντρωτικά και σε αντιπαραβολή οι διαφορές, δίνοντας τον χειρισμό με βάση τα Ε.Λ.Π. και Δ.Λ.Π., για το κάθε επιμέρους θέμα. Φυσικά, ο κατάλογος με τις διαφορές είναι μακρύς και σίγουρα μεγαλύτερος από αυτόν που αναπτύσσουμε εμείς. Εδώ, έγινε μία προσπάθεια να αναλυθούν οι βασικότερες από αυτές. Η ανάλυση και των υπολοίπων αποτελεί αντικείμενο για περαιτέρω έρευνα και μελέτη.

##### *α) Εμφάνιση στα Αποτελέσματα ή την Καθαρή Θέση*

Μια σημαντική διαφορά που παρατηρείται μεταξύ των Ε.Λ.Π. και του Δ.Λ.Π. 12 αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος των επιχειρήσεων, είναι ότι σύμφωνα με τα ελληνικά πρότυπα, ο φόρος εισοδήματος αποτελεί «βάρος εταιρικό» και λογίζεται διαμέσου του πίνακα διανομής κερδών, δηλαδή εμφανίζεται στον πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων μιας επιχείρησης. Εμφανίζεται λοιπόν μάλλον σαν στοιχείο αφαιρετικό της καθαρής θέσης. Συγκεκριμένα, με βάση τα άρθρα 45 του Κ.Ν. 2190/1920 περί ανωνύμων εταιριών και 99 παρ. 1 (α) του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ο φόρος δε διαμορφώνει το ετήσιο λογιστικό αποτέλεσμα αλλά διατίθεται από τα ήδη διαμορφωμένα

αποτελέσματα χρήσης. Αντίθετα, στο Δ.Λ.Π. 12 ο φόρος εισοδήματος αποτελεί, τις περισσότερες φορές, έξοδο της χρήσης και πρέπει να βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσης που αφορά, δηλαδή καταχωρείται στα Αποτελέσματα Χρήσης της επιχείρησης.

Εξαίρεση στον παραπάνω κανόνα των Δ.Λ.Π., αποτελεί η περίπτωση που ο φόρος εισοδήματος αφορά στοιχεία, τα οποία μεταφέρονται απευθείας στην καθαρή θέση. Τέτοια στοιχεία είναι κυρίως η αναπροσαρμογή παγίων στοιχείων. Έτσι, στην περίπτωση για παράδειγμα, της αναπροσαρμογής της αξίας παγίων στοιχείων του ενεργητικού σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16, ο αναβαλλόμενος φόρος θα χρεωθεί απευθείας στο λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων «Αποθεματικά από την αναπροσαρμογή της αξίας στοιχείων του ενεργητικού». Στην ιδιαίτερη περίπτωση, όμως, που η αναπροσαρμογή αντιστρέφει μια ζημία από μείωση της αξίας του ίδιου στοιχείου, που είχε αναγνωριστεί ως έξοδο προγενέστερα (και συνεπώς είχε βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσης), το σχετικό κέρδος της αναπροσαρμογής σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 μεταφέρεται στα αποτελέσματα, άρα και η αντίστοιχη αναβαλλόμενη φορολογία αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Αντίθετα, όταν από την αναπροσαρμογή της λογιστικής αξίας προκύπτει λογιστική αξία περιουσιακού στοιχείου μικρότερη της φορολογικής βάσης, τότε αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Η απαίτηση αυτή πιστώνεται είτε στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης είτε απευθείας στον λογαριασμό των ιδίων κεφαλαίων «Αποθεματικά από την αναπροσαρμογή της αξίας στοιχείων του ενεργητικού», ανάλογα με το πού έχει χρεωθεί η αντίστοιχη ζημία από μείωση της αξίας του στοιχείου.

Ο βασικός κανόνας που ρυθμίζει τα παραπάνω, σύμφωνα με τις βασικές αρχές του Δ.Λ.Π. 12 αναφέρει ότι ο αναβαλλόμενος φόρος θα πρέπει να αναγνωρίζεται με τον ίδιο τρόπο που λογιστικοποιείται η συναλλαγή ή το οικονομικό γεγονός που δημιουργεί το φόρο αυτό. Επειδή τα περισσότερα από τα γεγονότα που δημιουργούν τους φόρους επηρεάζουν τα αποτελέσματα χρήσης, συνηθέστερη είναι η περίπτωση αναγνώρισης του φόρου (τρέχοντος και αναβαλλόμενου) στα αποτελέσματα, με κυριότερη εξαίρεση την αναπροσαρμογή των παγίων.

### *β) Προβλέψεις*

Ο νόμος 2190/1920 ορίζει ότι η διενέργεια προβλέψεων για την κάλυψη κάθε ζημίας ή εξόδου ή υποτίμησης στοιχείων ενεργητικού, που κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού, είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους και το μέγεθος τους μπορεί να εκτιμηθεί, έστω και κατά ικανοποιητική προσέγγιση, είναι **υποχρεωτική**. Παρ' όλα αυτά η φορολογική νομοθεσία λειτουργεί περιοριστικά. Μάλιστα, δεν περιορίζει απλά το ύψος των αναγνωριζόμενων προβλέψεων, αλλά επιλέγει να αναγνωρίσει φορολογικά μόνο δύο από τα είδη προβλέψεων. Τις προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και τις προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού, λόγω εξόδου από την υπηρεσία. Όλες οι άλλες περιπτώσεις, που σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν στα προηγούμενα, αποτελούν αιτία σχηματισμού προβλέψεων, δεν αναγνωρίζονται φορολογικά.



Επιπρόσθετα, για τα δύο είδη προβλέψεων που αναγνωρίζονται, το ύψος τους καθορίζεται από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις. Οι σχηματισμένες εντός της χρήσης προβλέψεις που δεν ανήκουν στις δύο αυτές αναγνωρισμένες κατηγορίες ή υπερβαίνουν τα προβλεπόμενα ποσά, μεταφέρονται στις λογιστικές διαφορές.

Με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. το θέμα αυτό επιλύεται. Η κάθε πρόβλεψη για ζημία ή έξοδο ή υποτίμηση, σημαίνει ένα ποσό που έχει πραγματοποιηθεί και λογιστικοποιηθεί στην τρέχουσα χρήση, αλλά αναμένεται να εκπέσει φορολογικά σε μία επόμενη, όταν γίνει «βέβαιο και εκκαθαρισμένο». Συνεπώς, αποτελεί ένα ποσό φόρου που πληρώσει λιγότερο η επιχείρηση στο μέλλον, και για τον λόγο αυτό αναγνωρίζει ισόποση αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση στην τρέχουσα χρήση. Έτσι στον υπολογισμό του τρέχοντος φόρου συμπεριλαμβάνονται, όπως και πριν, μόνο οι εκπιπόμενες προβλέψεις, ενώ όλες οι υπόλοιπες περιλαμβάνονται στους αναβαλλόμενους φόρους. Η επιχείρηση επιλέγει να σχηματίσει προβλέψεις ανάλογα με τη βούληση της και με βάση τον ορισμό του νόμου 2190/1920. Η φορολογία από τη πλευρά της, εισπράττει τα χρήματα που απαιτεί και που ρυθμίζονται από τις διατάξεις της. Υπάρχει μία διάκριση ρόλων και σκοπιμοτήτων. Και φυσικά αποδεδειγμένα οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις από τη φορολογική νομοθεσία.

#### *γ) Αποσβέσεις Ενσώματων Παγίων*

Μία ανάλογη περίπτωση είναι και αυτή των αποσβέσεων. Η οικονομική θεωρία υποστηρίζει ότι, σύμφωνα με τον ορισμό των αποσβέσεων, αυτές θα διενεργούνται καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής τους παγίου, όπως αυτή ορίζεται από τον κατασκευαστή ή κάποιον αρμόδιο να την ορίσει και ότι οι συντελεστές απόσβεσης θα πρέπει να είναι τέτοιοι, ώστε η αναπόσβεστη αξία στο τέλος της ωφέλιμης ζωής να είναι μηδέν.

Στη χώρα μας η φορολογική νομοθεσία λειτουργεί περιοριστικά και επιβάλλει συγκεκριμένα όρια συντελεστών απόσβεσης, για κάθε είδος παγίου στοιχείου. Οι ανώτεροι και οι κατώτεροι συντελεστές απόσβεσης και κάθε άλλο θέμα που αφορά την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, καθορίζονται με προεδρικό διάταγμα, όπως αυτό ισχύει κάθε φορά. Το γνωστότερο προεδρικό διάταγμα για την ρύθμιση των αποσβέσεων είναι το Π.Δ. 100/1998, ενώ πέντε χρόνια αργότερα δημοσιεύτηκε το νεότερο Π.Δ. 299/2003, το οποίο ισχύει σήμερα και δεν επιβάλλει σημαντικές μεταβολές σε σχέση με το προηγούμενο. Αποτέλεσμα της υιοθέτησης της φορολογικής νομοθεσίας από τη λογιστική, είναι η διενέργεια λογιστικών αποσβέσεων που ορίζονται ίσες με τις φορολογικά αναγνωριζόμενες. Στις περιπτώσεις που η «υποταγή» αυτή δεν είναι απόλυτη, οι επιπλέον ή οι υπολειπόμενες αποσβέσεις μεταφέρονται στις λογιστικές διαφορές.

Με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. το θέμα αυτό επίσης επιλύεται. Η κάθε επιπλέον (πέραν της φορολογικά αναγνωριζόμενης) απόσβεση αποτελεί ένα έξοδο, που ενώ πραγματοποιείται στην τρέχουσα χρήση, δεν αναγνωρίζεται φορολογικά. Θα αναγνωρισθεί όμως σε επόμενες χρήσεις, όταν η λογιστική απόσβεση ολοκληρωθεί, ενώ οι φορολογικές αποσβέσεις θα συνεχίσουν να

εκπίπτουν. Άρα η επιχείρηση πληρώνει σήμερα περισσότερο φόρο από αυτόν που προκύπτει από τα οικονομικά γεγονότα της (λογιστικές αποσβέσεις) και συνεπώς, αναγνωρίζει ισόποση αναβαλλόμενη απαίτηση. Στην αντίθετη περίπτωση, η κάθε υπολειπόμενη απόσβεση (μικρότερη της φορολογικά αναγνωριζόμενης) αποτελεί ένα έξοδο που ενώ δεν πραγματοποιείται στην χρήση, εκπίπτει. Άρα η επιχείρηση, πληρώνει ένα ποσό φόρου λιγότερο σήμερα, το οποίο θα κληθεί να πληρώσει σε επόμενες χρήσεις. Αναγνωρίζει λοιπόν ισόποση αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση στην τρέχουσα χρήση.

Έτσι στον υπολογισμό του τρέχοντος φόρου συμπεριλαμβάνονται, όπως και πριν, μόνο οι εκπιπτόμενες αποσβέσεις, ενώ όλες οι υπόλοιπες περιλαμβάνονται στους αναβαλλόμενους φόρους. Η επιχείρηση επιλέγει να διενεργήσει αποσβέσεις ανάλογα με την ωφέλιμη ζωή κάθε παγίου και όπως ορίζει η λογιστική επιστήμη. Η φορολογία από τη πλευρά της, εισπράττει τα χρήματα που απαιτεί και που ρυθμίζονται από τις διατάξεις της. Απεγκλωβίζονται, συνεπώς, οι οικονομικές καταστάσεις.

#### *δ) Αναπροσαρμογή της Αξίας Παγίων Στοιχείων*

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., όπως είδαμε παραπάνω, υιοθετούνται οι φορολογικοί συντελεστές απόσβεσης. Προβλέπεται επίσης για τα ενσώματα περιουσιακά στοιχεία μία αναπροσαρμογή της αξίας, η οποία γίνεται κάθε τέσσερα χρόνια και υπό προϋποθέσεις. Αυτή η αναπροσαρμογή αναγνωρίζεται και φορολογικά.

Τα Δ.Λ.Π. από την άλλη, και συγκεκριμένα το πρότυπο 16, προβλέπει την αναπροσαρμογή της αξίας των στοιχείων αυτών, σε τουλάχιστον ετήσια βάση. Οι νέες λογιστικές αποσβέσεις διενεργούνται πλέον χρησιμοποιώντας ως αναπόσβεστη αξία, την αναπροσαρμοσμένη αξία. Η αναπροσαρμογή αυτή και οι νέες αποσβέσεις δεν αναγνωρίζονται, όπως είναι φυσικό, από τη φορολογική νομοθεσία. Αυτό συνήθως εντείνει τις σχηματιζόμενες προσωρινές διαφορές. Το θέμα και πάλι αντιμετωπίζεται από το Δ.Λ.Π. 12, με την αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας. Να σημειώσουμε εδώ ότι, όπως αναφέρθηκε και προηγουμένως, η αναπροσαρμογή της αξίας αποτελεί οικονομικό γεγονός που μεταφέρεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, με σχηματισμό αποθεματικών αναπροσαρμογής, εκτός και αν αντιστρέφει παλιότερες ζημίες αναπροσαρμογής που έχουν βαρύνει τα αποτελέσματα. Για τον λόγο αυτόν και η αναβαλλόμενη φορολογία που σχετίζεται με τα οικονομικά αυτά γεγονότα, μεταφέρεται στα ίδια κεφάλαια.

Μία επίσης περίπτωση, όπου επιδρά έμμεσα η έννοια της αναπροσαρμογής της αξίας των παγίων στοιχείων, είναι αυτή της **ενοποίησης των επιχειρήσεων**. Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. και συγκεκριμένα, με βάση όσα ορίζει το Δ.Π.Χ.Π. 3 («Ενοποιήσεις Επιχειρήσεων»), το κόστος της απόκτησης κατανέμεται στα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία που αποκτήθηκαν και στις υποχρεώσεις που αναλήφθηκαν, με βάση την εύλογη αξία τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης.

Η εύλογη αξία τους, η οποία ουσιαστικά είναι και πάλι μία αναπροσαρμοσμένη αξία, δεν αναγνωρίζεται φορολογικά. Συνεπώς, εφόσον η φορολογική βάση των περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν και των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν δεν επηρεάζεται από την αξία που τους αποδίδεται κατά την ενοποίηση, αλλά εξακολουθούν να είναι ίσα με το κόστος του προηγούμενου κατόχου, προκύπτουν προσωρινές διαφορές.

Στην περίπτωση αυτή θα πρέπει να αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογία. Το επιπλέον θέμα που προκύπτει στην περίπτωση αυτή είναι ότι η αναβαλλόμενη φορολογία επηρεάζει το ποσό της υπολογιζόμενης υπεραξίας. Και αυτό διότι η υπεραξία είναι μια υπολειμματική αξία. Η αναγνώριση, όμως, μίας αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης ή απαίτησης θα επηρεάσει απευθείας τα ίδια κεφάλαια, αφού πρόκειται ουσιαστικά και πάλι για μία αναπροσαρμογή της αξίας των περιουσιακών στοιχείων, αλλά κατά τη φάση της ενοποίησης αυτή τη φορά. Με τη σειρά της η μεταβολή των ιδίων κεφαλαίων θα μεταβάλει την υπεραξία, εφόσον αυτή ορίζεται ως η διαφορά ανάμεσα στο κόστος απόκτησης και στα ίδια κεφάλαια (ίδια κεφάλαια= εύλογη αξία περιουσιακών στοιχείων- εύλογη αξία υποχρεώσεων).

*ε) Αποσβέσεις Ασώματων Ακινητοποιήσεων (Άυλων Περιουσιακών Στοιχείων)*

Τα άυλα περιουσιακά στοιχεία αποτελούν μία πολύ ιδιαίτερη κατηγορία, κατά τη σύγκριση των Ε.Λ.Π. και των Δ.Λ.Π. Και αυτό διότι κάποια από αυτά ενώ αναγνωρίζονται από τα Ε.Λ.Π., δεν αναγνωρίζονται από τα Δ.Λ.Π. (π.χ. Έξοδα ίδρυσης και πρώτης εγκατάστασης), και κάποια άλλα, ενώ αναγνωρίζονται από τα Δ.Λ.Π. δεν αναγνωρίζονται από τα Ε.Λ.Π. (π.χ. Παράγωγα Χρηματοοικονομικά Προϊόντα). Η σύγκριση τέτοιων κατηγοριών, προϋποθέτει και τη μελέτη ενός πλήθους άλλων προτύπων και υπερβαίνει τα όρια της παρούσας εργασίας. Αναφερόμενοι λοιπόν, στις εκατέρωθεν αποδεκτές ασώματες ακινητοποιήσεις, θα παραθέσουμε την περίπτωση της φορολόγησης της υπεραξίας, που αποτελεί αντιπροσωπευτικό παράδειγμα της κατηγορίας αυτής.

Η υπεραξία που προκύπτει σε περιπτώσεις εξαγοράς, απορρόφησης, συγχώνευσης επιχειρήσεων κτλ., σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. αλλά και με Δ.Λ.Π. ορίζεται με έναν σχεδόν όμοιο τρόπο. Στην περίπτωση των Ε.Λ.Π. η υπεραξία αποσβένεται είτε εφάπαξ είτε εντός πενταετίας σε ετήσιες, ισόποσες δόσεις. Η απόσβεση αυτή εκπίπτει φορολογικά, αναγνωρίζεται δηλαδή σε κάθε χρήση το ποσό απόσβεσης που της αναλογεί (για παράδειγμα το 1/5 για την περίπτωση της πενταετούς απόσβεσης).

Σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π., και συγκεκριμένα το Δ.Λ.Π. 36 (Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων), η υπεραξία δεν αποσβένεται, αλλά απομειώνεται, δηλαδή ελέγχεται το υπόλοιπο της σε ετήσια ή και συχνότερη, εάν το επιβάλλουν οι συνθήκες, βάση. Όμως η διαφορά που προκύπτει από την απομείωση του Δ.Λ.Π. 16, δεν αναγνωρίζεται από τη φορολογική νομοθεσία, η οποία φυσικά συνεχίζει να εφαρμόζει τη διάταξη της περί πενταετούς απόσβεσης.

Τα παραπάνω έχουν ως αποτέλεσμα να δημιουργείται μια διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της υπεραξίας και της φορολογικής βάσης. Και επειδή η διαφορά είναι προσωρινή, δηλαδή αναμένεται αντιστροφή της στο μέλλον, αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογία. Έτσι και στην περίπτωση αυτή, διαχωρίζονται οι οικονομικές καταστάσεις από τις φορολογικές ρυθμίσεις.

Ανάλογη είναι η αντιμετώπιση των Δ.Λ.Π. και για τα υπόλοιπα άυλα περιουσιακά στοιχεία, τα οποία αναγνωρίζονται από τα πρότυπα και συνήθως απομειώνονται, ενώ η φορολογική νομοθεσία ρυθμίζει με συγκεκριμένο τρόπο την απόσβεση τους, συνήθως είτε εφάπαξ είτε πενταετώς.

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να διευκρινιστεί ότι το Δ.Λ.Π. 12 επιτρέπει την αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης μόνο κατά την έκταση που αυτή δεν σχετίζεται με την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας. Αντίθετα, στην περίπτωση που η διαφορά λογιστικής αξίας και φορολογικής βάσης σχετίζεται, άμεσα ή έμμεσα, με την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας, την απαγορεύει ρητά. Αυτό οφείλεται στο γεγονός ότι η αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογίας, θα είχε ως συνέπεια την αύξηση της υπεραξίας αρχικής αναγνώρισης ως υπολειμματικού ποσού και την εκ νέου αύξηση της αναβαλλόμενης φορολογίας, που όμως οδηγεί με τη σειρά της σε νέα μεταβολή της υπεραξίας. Θα δημιουργούνταν λοιπόν ένας φαύλος κύκλος αναβαλλόμενης φορολογίας και μεταβολής υπεραξίας. Δε θα πρέπει λοιπόν να συγχέονται οι δύο περιπτώσεις.

#### *στ) Αφορολόγητα Έσοδα και Μη Εκπεστέα Έξοδα*

Αφορολόγητα ονομάζονται τα έσοδα τα οποία εξαιρούνται και δεν συμμετέχουν στην φορολόγηση εισοδήματος. Με βάση την φορολογική ελληνική νομοθεσία όταν οι δικαιούχοι των εισοδημάτων από αφορολόγητα έσοδα είναι φυσικά πρόσωπα και προσωπικές εταιρίες, τα έσοδα αυτά είναι πράγματι αφορολόγητα και αναγράφονται στη δήλωση φορολογίας των δικαιούχων μόνο για τη δικαιολόγηση εισοδήματος αποκτήσεως περιουσιακών στοιχείων ή για το τεκμήριο δαπανών διαβίωσης. Στην περίπτωση όμως που δικαιούχοι είναι Α.Ε. και Ε.Π.Ε., δεν υπάρχει ουσιαστική δυνατότητα για αφορολόγητα έσοδα. Το «αφορολόγητο» των εσόδων έχει την έννοια της αναστολής φορολόγησής τους μέχρι τη διανομή τους, οπότε υποβάλλονται σε φορολογία εισοδήματος, όπως και τα φορολογούμενα έσοδα. Εφόσον λοιπόν μελετούμε τη περίπτωση των Α.Ε. δε θα επεκταθούμε στα αφορολόγητα έσοδα, καθώς δεν υφίσταται για τις Α.Ε. αυτός ο όρος. Την περίπτωση φορολογητέων κατά τη διανομή εσόδων θα μελετήσουμε στη συνέχεια.

Μη εκπεστέα φορολογικά έξοδα, είναι εκείνα που κατά την διάρκεια της λογιστικής χρήσης, καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης, και τα οποία είναι μεν πραγματικά (δηλαδή, αφορούν πραγματική συναλλαγή), πλην όμως δεν αναγνωρίζονται από τις φορολογικές διατάξεις. Τούτο γιατί ο φορολογικός νομοθέτης εκτιμά, ότι δεν σχετίζονται με το αντικείμενο δραστηριότητας του επιτηδευματία, χαρακτηρίζονται ως δαπάνες μη παραγωγικές και περαιτέρω δεν συμβάλλουν στην προώθηση των πωλήσεων.

Απλά παραδείγματα του μακρύ καταλόγου, είναι οι ποινικές ρήτρες, τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται για οποιονδήποτε λόγο σε βάρος της επιχείρησης.

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. τα έξοδα αυτά συμπεριλαμβάνονται στις λογιστικές διαφορές και συντελούν στην αναμόρφωση των κερδών, καθώς προστίθενται στο φορολογητέο εισόδημα.

Στην περίπτωση των Δ.Λ.Π. γίνεται επίσης μία αναμόρφωση των κερδών, προκειμένου να υπολογισθεί ο τρέχων φόρος. Για τον ίδιο ακριβώς λόγο δηλαδή. Στην περίπτωση αυτή μάλιστα, δεν συντρέχουν λόγοι αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας, καθώς δεν πρόκειται για προσωρινές διαφορές αλλά για μόνιμες, αφού τα έξοδα δεν πρόκειται να εκπέσουν ούτε σε μελλοντική χρήση. Συνεπώς, δεν υπάρχει διαφορά λογιστικής αξίας και φορολογικής βάσης. Η μοναδική διαφορά των Δ.Λ.Π. στο θέμα αυτό είναι ότι στον πίνακα συμφωνίας λογιστικού αποτελέσματος και φόρων εξόδων, παρουσιάζονται τα μη εκπιπτόμενα έξοδα, ως μόνιμες διαφορές απαραίτητες για τη συμφωνία των ποσών.

#### ζ) Αφορολόγητα Αποθεματικά και Αυτοτελής Φορολόγηση

Όπως είδαμε προηγουμένως, η περίπτωση των αφορολόγητων εσόδων ή αποθεματικών, με την ουσιαστική έννοια του όρου, δεν υφίσταται για τις Α.Ε. Ο χαρακτηρισμός αυτός δίνεται, λοιπόν, για αποθεματικά που παραμένουν αφορολόγητα μέχρι τη στιγμή της διανομής ή της κεφαλαιοποίησης τους, οπότε και φορολογούνται κανονικά, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις. Πρόκειται δηλαδή για μία αναστολή φορολόγησης και όχι για απαλλαγή ή εξαίρεση. Τέτοια αποθεματικά είναι για παράδειγμα τα μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές σε άλλες εταιρίες, των οποίων τα κέρδη έχουν φορολογηθεί. Μάλιστα, οποτεδήποτε διανέμει κέρδη η εταιρία, θεωρείται ότι διανέμει και κατ' αναλογία ένα τμήμα των αφορολόγητων αυτών κερδών, το οποίο φορολογείται με αναγωγή των διανεμόμενων αφορολόγητων εσόδων σε μικτό ποσό, με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου.

Ανάλογη αντιμετώπιση έχουν και τα αυτοτελώς φορολογούμενα έσοδα των Α.Ε., όπως για παράδειγμα τα κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών ή τα μερίσματα. Τα έσοδα αυτά έχουν φορολογηθεί κατά την πραγματοποίηση της συναλλαγής και με ειδικό τρόπο (π.χ. παρακράτηση φόρου), αλλά χωρίς εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, για την περίπτωση των Α.Ε. Και πάλι σε περίπτωση διανομής τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται με βάση τις ισχύουσες διατάξεις και αφαιρείται από τον καταβαλλόμενο φόρο, ο φόρος της αυτοτελούς φορολόγησης, που έχει ήδη καταβληθεί.

Τα Ε.Λ.Π. αναγνωρίζουν μονάχα τον πληρωτέο φόρο στις περιπτώσεις αυτές. Αν δεν συντρέχουν λόγοι διανομής τα έσοδα αυτά μεταφέρονται στις λογιστικές διαφορές και δεν επηρεάζουν το φορολογητέο εισόδημα, αφού είναι «αφορολόγητα», τουλάχιστον στην παρούσα χρήση. Εάν συντρέχει διανομή, υπολογίζεται ο φόρος που τους αναλογεί και πάλι για την τρέχουσα χρήση.

Στην περίπτωση των Δ.Λ.Π. τα πράγματα περιπλέκονται σίγουρα περισσότερο. Ο χειρισμός των αφορολόγητων αποθεματικών είναι άλλωστε ένα ζήτημα που έχει απασχολήσει πολύ τους έλληνες λογιστές και ελεγκτές. Το Δ.Λ.Π. 12 ορίζει ότι λογίζουμε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση όταν προβλέπεται ότι θα πληρωθεί στο μέλλον φόρος, που προκύπτει από οικονομικά γεγονότα της τρέχουσας χρήσης.

Συνεπώς, τα αποθεματικά αυτά θα πρέπει να θεωρούνται αφορολόγητα για τις φορολογικές αρχές, αλλά σε επίπεδο οικονομικών καταστάσεων, να λογιστούν οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις. Είναι κάτι εξαιρετικά δύσκολο να εκτιμηθεί σε πολλές περιπτώσεις, αλλά είναι και κάτι εξαιρετικά σημαντικό για πολλές εταιρίες που έχουν υψηλά ποσά τέτοιων αποθεματικών στον ισολογισμό τους.

#### η) Συμμετοχές

Σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., και με την βοήθεια της ΠΟΛ.1168/25.5.2000, πάγιο περιουσιακό στοιχείο μιας Α.Ε. είναι και οι ανήκουσες σ' αυτή μετοχές από τη συμμετοχή της (ως μητρικής ή ιδρυτικής) σε άλλη Α.Ε. Συνεπώς, εφόσον από την αποτίμηση των μετοχών αυτών, όπως αυτή προκύπτει από τον ισολογισμό της άλλης εταιρίας, διαπιστώνεται υποτίμηση των μετοχών, άρα και υποτίμηση της συμμετοχής, θα πρέπει να σχηματιστούν «Προβλέψεις για ζημία από υποτίμηση συμμετοχών». Μάλιστα αυτές είναι και οι μόνες προβλέψεις που δεν παρακολουθούνται με τον λογαριασμό 44, αλλά καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 18.00.19, αν πρόκειται για συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή του 18.01.19, αν πρόκειται για λοιπές συμμετοχές. Οι λογαριασμοί αυτοί θεωρούνται αντίθετοι των λογαριασμών συμμετοχών. Να σημειωθεί εδώ ότι με βάση την αρχή της συντηρητικότητας, μόνο η υποτίμηση λαμβάνεται υπόψη και έχει σαν συνέπεια τον σχηματισμό πρόβλεψης. Η περίπτωση της αύξησης της αξίας των συμμετοχών δεν σημαίνει αναγνώριση κέρδους, εκτός αν αντιστρέφει σχηματισμένη πρόβλεψη και μόνο μέχρι το ύψος αυτής. Με την ίδια ΠΟΛ ορίζεται ότι οι προβλέψεις αυτές που σχηματίζονται σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., δεν εκπίπτουν φορολογικά, καθώς δεν αναφέρονται σε ζημία που να είναι «οριστική και εκκαθαρισμένη», άρα μεταφέρονται στις λογιστικές διαφορές. Απαραίτητη προϋπόθεση για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων της ζημίας που προκύπτει από την απώλεια ή υποτίμηση των μετοχών άλλων ΑΕ που κατέχουν, είναι η ζημία αυτή να έχει πραγματοποιηθεί. Προκειμένου για τη ζημία από μετοχές (συμμετοχές), η ζημία αυτή επέρχεται είτε με την εκποίηση (πώληση κ.λπ.) των μετοχών, είτε με την εκκαθάριση της Α.Ε. στην οποία συμμετέχουν οι πιο πάνω επιχειρήσεις.

Με βάση τα Δ.Λ.Π., εφόσον γίνεται αποτίμηση των συμμετοχών σε εύλογη αξία και οι προβλέψεις που σχηματίζονται δεν αναγνωρίζονται φορολογικά, αλλά πρόκειται να αναγνωριστούν στο μέλλον όταν και εφόσον επιβεβαιωθεί η ζημία, πρέπει να αναγνωρισθεί αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

Έτσι, δίνεται πλέον ουσία στον σχηματισμό των προβλέψεων αυτών, οι οποίες αν και δεν επιδρούν στον τρέχοντα φόρο, έχουν επίδραση στον αναβαλλόμενο. Επίσης διασφαλίζεται και πάλι η αποσύνδεση και ανεξαρτητοποίηση των οικονομικών καταστάσεων από τις φορολογικές επιβολές.

#### *θ) Μεταφερόμενες Ζημίες*

Τα Ε.Λ.Π. προβλέπουν, υπό προϋποθέσεις, τη μεταφορά ζημιών για συμψηφισμό διαδοχικώς στα πέντε (5) επόμενα οικονομικά έτη, κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά. Αυτό δεν επηρεάζει τον φόρο που καταβάλλεται στην τρέχουσα χρήση, αλλά μόνο τον φόρο που αναμένεται να καταβληθεί σε επόμενες. Συνεπώς δεν εμφανίζεται πουθενά στις οικονομικές καταστάσεις της τρέχουσας χρήσης.

Με τα Δ.Λ.Π. ο χειρισμός είναι διαφορετικός. Όταν μία επιχείρηση έχει ζημίες, των οποίων η μεταφορά σε μελλοντικές χρήσεις επιτρέπεται, τότε αποκτά το δικαίωμα να καταβάλλει μελλοντικά λιγότερους φόρους, συμψηφίζοντας τα μελλοντικά της κέρδη με τις ζημίες αυτές. Επομένως, για τη μεταφορά αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και πιστωτικών φόρων, θα πρέπει να αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, κατά την έκταση που αναμένεται ότι θα υπάρξει μελλοντικό φορολογητέο κέρδος, έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες και πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν.

Εδώ βέβαια προκύπτει ένα σοβαρό θέμα. Η ύπαρξη φορολογικών ζημιών αποτελεί μία ισχυρή απόδειξη ότι μπορεί και να μην υπάρξει μελλοντικό φορολογητέο κέρδος, ώστε να γίνει συμψηφισμός της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης. Συνεπώς σύμφωνα με τον ορισμό της, πιθανόν να μην συνίσταται λόγος για την αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογίας.

Συνεπώς, όταν η επιχείρηση παρουσιάζει ζημίες τα τελευταία έτη, συνιστάται να αναγνωρίζει μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, μόνο κατά την έκταση που έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές ή υπάρχει άλλη πειστική απόδειξη ότι θα υπάρξει επαρκές φορολογητέο κέρδος για τον συμψηφισμό των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και πιστωτικών φόρων. Μάλιστα παρατίθενται και συγκεκριμένα κριτήρια για την εκτίμηση της πιθανότητας ότι θα υπάρξει επαρκές φορολογητέο κέρδος.

Γίνεται αντιληπτό ότι σε κάθε ημερομηνία Ισολογισμού, η επιχείρηση θα πρέπει να επανεκτιμά τις μη αναγνωρισμένες αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και μπορεί να αναγνωρίσει μία προηγουμένως μη αναγνωρισμένη αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, στο βαθμό που είναι πιθανό ότι μελλοντικό φορολογητέο κέρδος θα επιτρέψει την ανάκτηση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης.

Μία άλλη παράμετρος που πρέπει να εξετασθεί σε αυτές τις περιπτώσεις είναι και οι επιδράσεις από τον φορολογικό έλεγχο.

Ο φορολογικός έλεγχος μπορεί να αναμορφώσει τις λογιστικές διαφορές των προηγούμενων χρήσεων, ώστε μέρος της ζημίας να ακυρωθεί και να μεταβληθεί το ύψος του δικαιώματος

συμψηφισμού της. Αν γίνει κάτι τέτοιο, και έχει αναγνωρισθεί αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, τότε όταν θα γίνει ο έλεγχος, οι διαφορές φορολογικού ελέγχου που θα λογίσουμε θα έχουν και το ποσό της αντιστροφής της απαίτησης. Δηλαδή θα εμφανίσουμε επιβαρύνσεις από τον έλεγχο περισσότερες από αυτές που θα πληρώσουμε.

Τέλος, να προσθέσουμε ότι σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 12, αν γίνει μία συγχώνευση και η απορροφούμενη έχει μία ζημία φορολογικά για την οποία δεν έχει εμφανίσει αναβαλλόμενη απαίτηση γιατί δεν ανέμενε να κάνει κέρδη που θα συμψήφιζαν τη ζημία, αλλά η απορροφώσα θα έχει κέρδη, κατά τη συγχώνευση η απορροφώσα θα λογίσει αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

#### *ι) Λογιστικές Διαφορές*

Οι έννοια των λογιστικών διαφορών, όπως την αναλύσαμε στην παρούσα εργασία, έχει ιδιαίτερη σημασία τόσο για τα Ε.Λ.Π., όσο και για τα Δ.Λ.Π., εφόσον από αυτή προκύπτει ο πληρωτέος (ή τρέχων) φόρος. Σε ότι αφορά την περίπτωση των Ε.Λ.Π., οι λογιστικές διαφορές παρατίθενται στα έντυπα των φορολογικών δηλώσεων (έντυπο Ε5 - έντυπο Φ01010 - έντυπο Ε3 στον πίνακα ΣΤ, η), μέσα από τα οποία πραγματοποιείται η διαδικασία φορολογικής αναμόρφωσης των αποτελεσμάτων, με την συμπλήρωση συγκεκριμένων κωδικών, με τα ποσά των λογιστικών διαφορών. Ο υπεύθυνος λογιστής-φοροτεχνικός, πρέπει να προβαίνει στην ενέργεια της φορολογικής αναμόρφωσης των αποτελεσμάτων της επιχείρησης, σε σχέση πάντα με τα καταχωρηθέντα κατά την διάρκεια της χρήσης, τυχόν έξοδα που χαρακτηρίζονται λογιστικές διαφορές. Ασφαλώς δε, ο φορολογικός έλεγχος που θα επακολουθήσει, πρέπει με την σειρά του να εκτιμήσει δεόντως, την πρωτοβουλία της επιχείρησης, να αναμορφώνει το λογιστικό της αποτέλεσμα και συνεπώς, να καταβάλει τους φόρους με βάση τις φορολογικές διατάξεις.

Με βάση τα Ε.Λ.Π. οι λογιστικές αυτές διαφορές δεν εμφανίζονται λογιστικά, παρά μόνο στα έντυπα των φορολογικών δηλώσεων. Άλλωστε, εξαιτίας της υιοθέτησης των φορολογικών διατάξεων στην λογιστική πρακτική, οι λογιστικές διαφορές είναι σαφώς μικρότερες από ότι θα ήταν σε περίπτωση που όσα προστάζει η λογιστική θεωρία εφαρμόζονταν. Ακόμη όμως και οι υπαρκτές λογιστικές διαφορές δεν αποδίδονται λογιστικά. Αυτό έχει ως συνέπεια να μην γνωρίζουμε καν, ποιες από αυτές πρόκειται να αναστραφούν μελλοντικά (προσωρινές διαφορές), επηρεάζοντας στο μέλλον τη φορολογία εισοδήματος και ποιες θα παραμείνουν ως έχουν (μόνιμες διαφορές), αφήνοντας την ανεπηρέαστη.

Τα Δ.Λ.Π. προτείνουν και εδώ μία άλλη αντιμετώπιση του θέματος. Οι λογιστικές διαφορές θα πρέπει να εμφανίζονται και λογιστικά. Οι προσωρινές θα πρέπει να εμφανίζονται κατά τον υπολογισμό της αναβαλλόμενης φορολογίας, όπως έγινε και στην εφαρμογή που παραθέσαμε. Έτσι, θα γνωρίζει ο αναγνώστης σε ποιες λογιστικές διαφορές οφείλεται η αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας, που είναι και αυτές που πρόκειται να αναστραφούν.



Οι μόνιμες διαφορές, από την άλλη, εμφανίζονται κατά τη συμφωνία του λογιστικού αποτελέσματος με τους φόρους έξοδα. Έτσι, γνωρίζει ο αναγνώστης ποιες είναι οι λογιστικές διαφορές που δεν αναμένεται να αναστραφούν, που είναι και αυτές για τις οποίες δεν συντρέχει λόγος αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας.

Ένα καινοτόμο ακόμη σημείο του Δ.Λ.Π. 12, στο συγκεκριμένο θέμα, είναι το γεγονός ότι οι λογιστικές διαφορές, εκτός της λογιστικής απεικόνισης τους, γνωστοποιούνται και μέσω των σημειώσεων (notes). Αυτό δίνει τη δυνατότητα κυρίως στους αναγνώστες των οικονομικών καταστάσεων που ζουν εκτός Ελλάδας και αγνοούν την ελληνική πραγματικότητα και την πολυσύνθετη, δαιδαλώδη φορολογική μας νομοθεσία, να κατανοήσουν, πώς μία εταιρία που δηλώνει ότι φορολογείται με συντελεστή 25%, τελικά πληρώνει φόρο εισοδήματος που αποτελεί το 20% ή το 30% του λογιστικού της αποτελέσματος.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 13

### ΕΠΙΛΟΓΟΣ

Οι ραγδαίες εξελίξεις στο γενικότερο οικονομικό περιβάλλον, η παγκοσμιοποίηση των αγορών, η διεύρυνση των διεταιρικών συναλλαγών μεταξύ διαφορετικών χωρών και το ιδιαίτερο βάρος που δίνεται στη μελέτη των οικονομικών καταστάσεων, συντέλεσαν στην ανάγκη για εφαρμογή ενός πλαισίου από κοινώς αποδεκτές λογιστικές αρχές. Η απάντηση δόθηκε με την εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, που από το 2005 είναι υποχρεωτική και στη χώρα μας, για τις εισηγμένες στο χρηματιστήριο επιχειρήσεις, και προαιρετική για τις υπόλοιπες. Έτσι, τα Δ.Λ.Π. αναλαμβάνουν τον ρόλο ενός διεθνούς κώδικα επικοινωνίας των επιχειρήσεων που πραγματώνουν τις συναλλαγές, των λογιστών που τις αποτυπώνουν, των ελεγκτών και του κράτους που τις ελέγχουν και των χρηστών-επενδυτών που τις μελετούν, με πολλαπλά οφέλη για όλους.

Η μετάβαση όμως στα Δ.Λ.Π., όπως είναι απόλυτα αναμενόμενο, δε θα μπορούσε να είναι «αναίμακτη». Οι παραπάνω ομάδες χρηστών έχουν επί σειρά ετών χρησιμοποιήσει, αποδεχθεί, εντυπώσει και αποκτήσει πείρα σε λογιστικές πρακτικές, που πολλές φορές προσκρούουν στις καινοτομίες που εισάγονται με τα Δ.Λ.Π. Ένας μεγάλος αριθμός προτύπων έχει προκαλέσει την αντίδραση των χρηστών, εξαιτίας κυρίως των μεταβολών που επιφέρει, ή και ενίοτε εξαιτίας της ανεπάρκειας ή της ασάφειας που χαρακτηρίζει κάποια πρότυπα.

Ένα σαφώς αντιπροσωπευτικό, αν όχι το πλέον αντιπροσωπευτικό πρότυπο, από εκείνα που έχουν αντιμετωπιστεί με επιφυλακτικότητα και αντιδράσεις, είναι το Δ.Λ.Π. 12 «Φόροι Εισοδήματος». Αιτία είναι η ειδική βαρύτητα που δίνεται πάντοτε στο θέμα της φορολογίας, καθώς και η ανατρεπτικότητα του συγκεκριμένου προτύπου. Ένας επιπλέον λόγος, που αφορά αποκλειστικά τη χώρα μας, είναι το ήδη δαιδαλώδες και συχνά μεταβαλλόμενο νομικό πλαίσιο, που ρυθμίζει το συγκεκριμένο θέμα. Μέρος των χρηστών πιστεύει ότι το Δ.Λ.Π. 12 θα είναι μία ακόμη προσθήκη στον χαώδη όγκο πληροφοριών που ρυθμίζουν τη φορολογία. Ουσιαστικά όμως πρόκειται για το ακριβώς αντίθετο. Ένα πρότυπο που έχει ως στόχο να μας απεγκλωβίσει από την κατάσταση αυτή, ή καλύτερα, να απεγκλωβίσει τις πληροφορίες που παρέχουν οι οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, από την κατάσταση αυτή.

Για να επιτευχθεί ένας τέτοιος απεγκλωβισμός, απαιτείται να αλλάξει ολόκληρη η αντίληψη της φορολογίας εισοδήματος. Και όντως αλλάζει. Με τα Ε.Λ.Π. οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις ήταν απόλυτα προσαρμοσμένες στη φορολογική νομοθεσία. Εξυπηρετούσαν τον σκοπό της, αγνοώντας τον στόχο της λογιστικής επιστήμης και συχνά καταπατώντας θεμελιώδεις αρχές της. Γίνονταν έτσι, φορολογικές οικονομικές καταστάσεις. Αποτέλεσμα αυτού, ήταν συχνά οι ορκωτοί ελεγκτές, στην προσπάθεια τους να ελέγξουν την ορθότητα των οικονομικών καταστάσεων με κριτήριο τη συμφωνία τους με τα Ε.Λ.Π., δηλαδή με τον Εμπορικό Νόμο και το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο, να παραθέτουν παρατηρήσεις στα πιστοποιητικά ελέγχου, οι οποίες διόρθωναν τις

οικονομικές καταστάσεις. Έτσι φώτιζαν τις, «δικαιολογημένες» με βάση τη φορολογική νομοθεσία αποκλίσεις, που είχαν οι οικονομικές καταστάσεις από τα Ε.Λ.Π.

Τα Δ.Λ.Π. προβλέπουν μία εκ διαμέτρου αντίθετη προσέγγιση. Δεν κάνουν, όμως, αυτό που κάποιοι ίσως περίμεναν: δεν αλλάζουν τη φορολογική νομοθεσία, ούτε την αναιρούν. Άλλωστε δε θα μπορούσαν, καθώς αποτελείται από νόμους του εκάστοτε κράτους. Δεν προτείνουν μία μεταβολή του τρόπου που γίνεται η φορολόγηση (του τρέχοντος φόρου), αλλά μία μεταβολή στον τρόπο που ενσωματώνεται αυτή στις οικονομικές καταστάσεις.

Αντί αυτού, κάνουν κάτι αποτελεσματικότερο και εφικτό. Αποδεσμεύουν τις οικονομικές καταστάσεις από τη φορολογική νομοθεσία. Ο τρόπος που το επιτυγχάνουν, είναι η αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογίας για όλα τα οικονομικά γεγονότα, που συντελέστηκαν στην τρέχουσα χρήση για την εταιρία, λογιστικοποιήθηκαν, διαμόρφωσαν το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσης, όμως η φορολογική τους επίδραση θα πραγματοποιηθεί σε επόμενες χρήσεις. Τελικά, στις οικονομικές καταστάσεις παρέχεται η πληροφόρηση για το συνολικό ποσό φόρου που αφορά τα λογιστικά κέρδη της (Φόροι Έξοδα) και που αποτελείται από το άθροισμα του πληρωτέου φόρου (Τρέχων Φόρος) και των φόρων που θα πληρωθούν ή θα συμψηφισθούν στις επόμενες χρήσεις (Αναβαλλόμενοι Φόροι), εξαιτίας οικονομικών γεγονότων που αφορούν την τρέχουσα. Με τον τρόπο αυτό ανεξαρτητοποιείται η πληροφόρηση των οικονομικών καταστάσεων από τις ρυθμίσεις της φορολογικής νομοθεσίας. Οι φορολογικές αρχές επιτελούν τον σκοπό τους, καθώς εισπράττουν τον φόρο που αναλογεί με βάση τις διατάξεις τους. Οι οικονομικές καταστάσεις από την άλλη, επιτελούν τον δικό τους σκοπό, καθώς αποτυπώνουν τις πραγματικές συναλλαγές και τα αποτελέσματα, όπως ορίζει η λογιστική επιστήμη.

Οι δυσκολίες που προκύπτουν κατά την εφαρμογή του Δ.Λ.Π. 12, είναι δεδομένες και αιτιολογημένες, καθώς οι αλλαγές που επιφέρει είναι ριζικές. Η θετική του όμως επίδραση στον ρόλο που διαδραματίζει η λογιστική επιστήμη και πρακτική στο σύγχρονο οικονομικό σύστημα, δεν αφήνει περιθώρια για αμφισβήτηση. Τα οφέλη από την εφαρμογή του είναι πολλαπλά και με ειδικό βάρος, ώστε να υπερκαλύπτονται τα προβλήματα που προκύπτουν. Οι έλληνες λογιστές δεν αναμένεται να συναντήσουν ιδιαίτερες δυσκολίες, αρκεί να κατανοηθεί η γενικότερη αντίληψη και ο μηχανισμός της αναβαλλόμενης φορολογίας, που υιοθετεί το πρότυπο.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

### **ΣΥΓΓΡΑΜΑΤΑ**

- **Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά,**  
Δημήτρης Ντζανάτος, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα 2008
- **Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Τόμος Α', Β' Έκδοση,**  
Grant Thornton, Αθήνα 2006.
- **Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα - Παραδείγματα - Εφαρμογές, Δεύτερη Έκδοση,**  
Καραγιάννης Δημ. - Καραγιάννη Αικ. - Καραγιάννης Ιωάν., Εκδόσεις Αρίων, Θεσ/νίκη 2007.
- **Κυριότερες Διαφορές μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Ελληνικών Λογιστικών Αρχών,**  
Ελληνική Ένωση Τραπεζών, Αθήνα 2002
- **Φορολογική Λογιστική- Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων Λογιστική και Πρακτική Αντιμετώπιση,**  
Αριστείδη Γ. Φλώρου, Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα 2004.
- **Φορολογικές Σημειώσεις, 7η Έκδοση,**  
Γιώργος Α. Κορομηλάς, Tax Advisors, Αθήνα 2007
- **Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Τόμοι Α, Β, Γ, Δ,**  
Δημήτρης Σταματόπουλος, Αντώνης Καραβοκύρης, Εκδόσεις ELFORIN, Αθήνα 2008
- **Φορολογία Εισοδήματος - Πρακτικά Φορολογικά Βοηθήματα,**  
Αγαπητού Σ. Κράτση, Αθήνα 2000
- **Ο Έλεγχος των Φορολογικών Υποθέσεων,**  
Λιόλιος Απόστολος, Εκδόσεις Αρίων, Θεσσαλονίκη 2006
- **Λογιστική Εταιριών και Φορολογία Εισοδήματος,**  
Καραγιώργος Θεοφάνης, Γεώργιος Γεωργίου, Εκδόσεις Γερμανός, Αθήνα 2003
- **Λογιστική Εταιριών- Θεωρία και Εφαρμογές,**  
Χρήστος Ι. Νεγκάκης, Εκδόσεις σοφία, Θεσσαλονίκη 2006
- **Λογιστική Εταιριών - Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων,**  
Δημήτρης Γκίνολου, Εκδόσεις Rosili, Αθήνα 2004
- **Λογιστική Εταιριών, Έκδοση Δ,**  
Βασιλείου Ν. Σαρσέντη, Αναστασίου Σπ. Παπαναστασίου, Εκδόσεις Αθ. Σταμούλης, Αθήνα 2002
- **Λογιστικά-Κοστολόγηση-Φοροτεχνικά-Γενικό Λογιστικό Σχέδιο -Κ.Β.Σ., Εικοστή Έκδοση,**  
Καραγιάννης Δημ. - Καραγιάννη Αικ. - Καραγιάννης Ιωάν., Εκδόσεις Αρίων, Θεσ/νίκη 2007

- **Δαπάνες Επιχειρήσεων (Λογιστικές Διαφορές) και Κύρος Βιβλίων,**  
Δημήτρης Σταματόπουλος, Αντώνης Καραβοκύρης, Αθήνα 1997
- **Πρακτικός Οδηγός Ανωνύμων Εταιρειών, Τόμοι Α & Β, Δωδέκατη Έκδοση,**  
Ηλιοκαυτος Δημήτριος, Εκδόσεις Ηλιοκαύτου, Αθήνα 2007.
- **Χρηματοοικονομική Διοίκηση, τεύχη Α΄ και Β΄,**  
Λαζαρίδης Γιάννης, Παπαδόπουλος Δημήτρης, Θεσσαλονίκη 2006
- **Εισαγωγή στην Πολιτική Οικονομία,**  
Γεωργακοπούλου, Θ., Λιανού, Θ., Μπένου, Θ., Τσεκούρα, Γ., Χατζηπροκοπίου, Μ., Χρήστου, Γ. ,  
Εκδόσεις Γ. Μπένου, Αθήνα 2002

#### **ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ**

- **Η προσέγγιση των Οικονομικών Καταστάσεων: Κρίσιμα στοιχεία για την προετοιμασία της ανάλυσης τους,**  
Ηλίας Ζαφειρόπουλος, Senior Manager - GRANT THORNTON, Investment Research & Analysis Journal, Ιανουάριος 2005
- **Ζημία από φθορά, απώλεια, ή υποτίμηση κεφαλαίου,**  
Χρήστος Τότσης, Το βήμα του Λογιστή- Κέρδος, 21/02/2008
- **Ε.Ε.: Σύγκλιση λογιστικών κανονισμών,**  
Η ΝΑΥΤΕΜΠΟΡΙΚΗ, 14 Ιουλίου 2007

#### **ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ**

- <http://www.epixeirisi.gr>
- <http://www.pandektis.gr>
- <http://www.taxheaven.gr>
- <http://www.iasb.org>
- <http://www.power-tax.gr>
- <http://www.capital.gr>