



**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΕΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ  
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΑΓΙΟΥ ΝΙΚΟΛΑΟΥ  
ΤΜΗΜΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ  
ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΗΣ**

***ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ***

***"ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ"***

***ΕΚΠΟΝΗΣΗ : ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ ΜΑΝΟΥ  
Α.Μ. 66***

***ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ : ΜΑΚΡΥΓΙΩΡΓΑΚΗΣ ΜΑΡΙΟΣ***

## **ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ**

ΣΥΝΟΨΗ .....	5
ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	6

### **ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ – ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ**

#### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 – ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ**

1.1 Έννοια των φόρων.....	7
1.2 Σκοποί της φορολογίας.....	7
1.3 Διάκριση των φόρων .....	8
1.4 Γενικές αρχές φορολογίας.....	9

#### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 – ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ**

2.1 Έννοια της επιχείρησης.....	11
2.2 Διακρίσεις επιχειρήσεων.....	11
2.3 Νομική μορφή ιδιωτικών επιχειρήσεων.....	12
2.3.1 Ατομική επιχείρηση.....	12
2.3.2 Ομόρρυθμη εταιρία (ΟΕ).....	13
2.3.3 Ετερόρρυθμη εταιρία (ΕΕ).....	13
2.3.4 Ανώνυμη εταιρία (ΑΕ).....	13
2.3.5 Εταιρία περιορισμένης ευθύνης (ΕΠΕ).....	14

#### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 – ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ**

3.1 Έννοια νομικού προσώπου.....	15
3.2 Διακρίσεις νομικών προσώπων.....	15
3.3 Σύσταση νομικού προσώπου.....	16
3.4 Φορολογία εισοδήματος νομικού προσώπου.....	16

### **ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ – ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ**

#### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 – ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΠΙΣΗΜΑΝΣΕΙΣ**

4.1 Ελληνική νομοθεσία – Νόμος 2238/1994.....	17
4.2 Φορολογία εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις.....	18

#### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 – ΑΥΤΟΤΕΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ**

5.1 Αυτοτελής φορολόγηση από ακίνητα.....	19
5.2 Αυτοτελής φορολόγηση από κινητές αξίες.....	20
5.3 Αυτοτελής φορολόγηση από επιχειρήσεις ή επαγγέλματα.....	21
5.4 Κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑΑ.....	22
5.5 Φορολογία μερισμάτων και λοιπών εισοδημάτων.....	22

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 – ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΕΣΟΔΑ**

6.1	Μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες.....	25
6.2	Αποθεματικά.....	25
6.2.1	Τρόπος σχηματισμού αποθεματικού.....	26
6.2.2	Διάλυση ή κεφαλαιοποίηση αποθεματικού.....	27
6.2.3	Εξαιρέσεις από την φορολογία αποθεματικού.....	27
6.3	Δαπάνες που αναλογούν σε αφορολόγητα έσοδα ή φορολογούμενα με ειδικό τρόπο.....	28

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 – ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ**

7.1	Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα.....	28
7.2	Εκπιπόμενες δαπάνες.....	30
7.2.1	Γενικά έξοδα διαχείρισης.....	30
7.2.2	Δαπάνες συντήρησης και επισκευής.....	31
7.2.3	Η αξία των εμπορεύσιμων αγαθών και των πρώτων υλών.....	31
7.2.4	Τόκοι δανείων ή πιστώσεων.....	32
7.2.5	Φόροι – τέλη – δικαιώματα.....	32
7.2.6	Αποσβέσεις.....	33
7.2.6.1	Γενικά στοιχεία περί των αποσβέσεων.....	33
7.2.6.2	Το προεδρικό διάταγμα 299/2003.....	34
7.2.6.3	Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων .....	36
7.2.7	Προβλέψεις.....	40
7.2.7.1	Έννοια των προβλέψεων .....	40
7.2.7.2	Λογιστικός χειρισμός των προβλέψεων.....	41
7.2.7.3	Σχηματισμός και επαύξηση των προβλέψεων.....	42
7.2.7.4	Χρησιμοποίηση των προβλέψεων.....	42
7.2.7.5	Χειρισμός αχρησιμοποίητων προβλέψεων.....	44
7.2.7.6	Φορολογικά αναγνωριζόμενες προβλέψεις.....	44
7.2.7.6.1	Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις.....	45
7.2.7.6.1.1	Σχηματισμός.....	45
7.2.7.6.1.2	Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων βάσει του νόμου 3091/2002.....	47
7.2.7.6.1.3	Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων βάσει του νόμου 3296/2004.....	48
7.2.7.6.2	Προβλέψεις για αποζημίωση για προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία.....	50
7.2.7.6.2.1	Αποζημιώσεις σύμφωνα με την εργατική νομοθεσία.....	51
7.2.7.6.2.2	Η γνωμοδότηση 205/1988 της Ολομέλειας των Νομικών Συμβούλων Διοικήσεω...51	
7.2.7.6.2.3	Λογιστική απεικόνιση της πρόβλεψης.....	52
7.2.7.6.2.4	Η φορολογική νομοθεσία.....	53
7.2.8	Η ζημιά που πραγματοποιήθηκε από φθορά,απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου.....	54
7.2.9	Δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά.....	55
7.3	Λογιστικές διαφορές και φορολογική αναμόρφωση κερδών.....	56
7.4	Μεταφορά ζημιάς.....	59

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 – ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

8.1 Συντελεστής φορολογίας ΑΕ.....	61
8.2 Συμπληρωματικός φόρος.....	62
8.3 Έκπτωση από τον φόρο.....	62
8.4 Δήλωση του φόρου εισοδήματος.....	63
8.5 Καταβολή και προκαταβολή του φόρου.....	64
8.6 Η ευθύνη των διοικούντων.....	65

## **ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ – ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9 – ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

9.1 Εισαγωγή.....	66
9.2 Το ΔΛΠ 12 – Φόροι εισοδήματος.....	67
9.3 Διαφορές διεθνών και ελληνικών λογιστικών προτύπων.....	68
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	68
ΕΠΙΛΟΓΟΣ.....	69
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	70

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Στην παρούσα εργασία γίνεται μία προσπάθεια να αναλυθεί η φορολογία εισοδήματος των ανώνυμων εταιριών. Στο πλαίσιο των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, γίνεται ανάλυση του προσδιορισμού του λογιστικού αποτελέσματος και του φορολογητέου εισοδήματος, μέσα από λογιστικά γεγονότα που πραγματοποιούνται κατά την διάρκεια μιας διαχειριστικής χρήσης, και που καθορίζουν τελικά το φορολογητέο εισόδημα.

Γίνεται και μία μικρή αναφορά στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, όπου απλώς αναφέρονται κάποιες γενικές πληροφορίες καθώς και το Πρότυπο 12, το οποίο αφορά τους φόρους εισοδήματος. Αναφέρονται τέλος, και οι βασικότερες διαφορές μεταξύ του προτύπου αυτού και του χειρισμού βάσει των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Η εργασία ξεκινά με το πρώτο μέρος αυτής να κάνει αναφορά σε βασικές έννοιες της φορολογίας και να παραθέτει στοιχεία και πληροφορίες για τις επιχειρήσεις.

Το δεύτερο μέρος αναλώνεται στην ανάλυση της φορολογίας εισοδήματος των ανώνυμων εταιριών με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Σε αυτή την ενότητα ο αναγνώστης ίσως θεωρήσει πως το περιεχόμενο αποκλείει από τον τίτλο της εργασίας. Και αυτό γιατί δεν υπάρχει κάποιο ενιαίο κείμενο το οποίο να ορίζεται ως "ελληνικά λογιστικά πρότυπα", οπότε αναλύονται πράξεις, γεγονότα και λογιστικοί χειρισμοί που απαιτούνται για να διαμορφωθεί το φορολογητέο εισόδημα μιας ανώνυμης εταιρίας, όπως π.χ. οι εξαιρέσεις από την φορολογία, ο καθορισμός των αφορολόγητων εσόδων, ο προσδιορισμός του λογιστικού αποτελέσματος και του φορολογητέου εισοδήματος, αφού αφαιρεθούν από τα ακαθάριστα έσοδα, οι εκπιπτόμενες δαπάνες, αποσβέσεις και προβλέψεις τα οποία και αναλύονται.

Στην συνέχεια παρατίθενται πρακτικά θέματα καταβολής του φόρου, όπου παρέχονται πληροφορίες σχετικά με την δήλωση φορολογίας, τους συντελεστές φορολογίας, την καταβολή και προκαταβολή του φόρου.

Η εργασία ολοκληρώνεται με την παράθεση συμπερασμάτων και τον επίλογο.

## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Στην οικονομία μας προκύπτουν συνεχώς καινούργια θέματα για έρευνα και μελέτη. Για τις επιχειρήσεις αυτό που είναι πιο σημαντικό και τις απασχολεί περισσότερο, είναι η φορολογία του εισοδήματός τους.

Οι ανώνυμες εταιρίες, που αποτελούν και το αντικείμενο της παρούσας εργασίας, εντάσσονται στο ευρύ φάσμα των επιχειρηματικών μονάδων, οπότε για την καλύτερη κατανόηση, γίνεται διάκριση και σύγκριση μεταξύ των διαφόρων τύπων επιχειρήσεων.

Στην Ελλάδα το φορολογικό σύστημα είναι ευμετάβλητο. Οι νόμοι αλλάζουν ταχύτατα, υπάρχει πολυνομία, καθώς για κάθε είδος επιχείρησης θεσπίζονται διαφορετικοί νόμοι.

Το γεγονός ότι δεν υπάρχει κάποιο συγκεκριμένο ενιαίο κείμενο που να ορίζεται ως "Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα" υποχρεώνει τους λογιστές, επενδυτές, μετόχους και γενικά όλους τους ενδιαφερόμενους που παρακολουθούν την οικονομική κατάσταση μιας επιχείρησης, σε συνεχή εγρήγορση και μελέτη για νέους νόμους και διατάξεις.

Τα τελευταία χρόνια έχει συντελεστεί μία μεταβολή στο οικονομικό – λογιστικό περιβάλλον των επιχειρήσεων. Από το 2005 και έπειτα η χώρα μας έχει υιοθετήσει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Η εφαρμογή τους είναι υποχρεωτική για τις εταιρίες που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών. Δεν θα αναπτυχθούν όμως ιδιαίτερα, καθώς ξεφεύγουν από τα όρια της εργασίας αυτής.

Μία ακόμα ιδιαιτερότητα στην χώρα μας, είναι οι αποκλίσεις που παρατηρούνται μεταξύ της λογιστικής θεωρίας και της φορολογικής νομοθεσίας. Αποκλίσεις που πολλές φορές επισκιάζονται οι σκοποί της λογιστικής προς όφελος της φορολογικής νομοθεσίας. Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα όμως έρχονται να απεγκλωβίσουν τις οικονομικές καταστάσεις από την φορολογική νομοθεσία.

**ΜΕΡΟΣ ΠΡΩΤΟ - ΒΑΣΙΚΕΣ**  
**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1**  
**ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ**

**1.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ**

Η φορολογία αποτελεί μια σημαντική δραστηριότητα των δημοσίων φορέων σε όλες τις χώρες του κόσμου, αφού εξασφαλίζει σε ορισμένες περιπτώσεις, περισσότερο και από το 90% των εσόδων τους. Για τον λόγο αυτό αποτελεί ένα ιδιαίτερα σημαντικό αντικείμενο μελέτης, με το οποίο ασχολούνται τόσο η οικονομική, όσο και άλλες επιστήμες, όπως π.χ. Η νομική, πολιτική και διοικητική επιστήμη.

Συνεπώς, ο φόρος αποτελεί μια μονομερή, αναγκαστική παροχή των ιδιωτικών φορέων προς το δημόσιο, η οποία δεν αντικρίζεται από ειδική και άμεση οικονομική αντιπαροχή του δημοσίου προς τους φορολογούμενους.

**1.2 ΣΚΟΠΟΙ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ**

Ο κύριος 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 κλπ).

Εκτός του ταμειακού σκοπού, ανάλογα με την 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, με αντίστοιχη επιβάρυνση των οικονομικά ισχυρότερων.

Τέλος, είναι δυνατόν με την φορολογία να εκπληρώνονται και οικονομικοί σκοποί, ιδιαίτερα σε περιόδους γενικών ή μερικών οικονομικών κρίσεων. Για παράδειγμα, σε περιόδους αύξησης των τιμών, μπορεί η κυβέρνηση να λάβει απόφαση για μείωση του φόρου που εμπεριέχεται στα προϊόντα, για να πετύχει την συγκράτηση του πληθωρισμού. Επίσης σε περιόδους επενδυτικής ύφεσης, μπορεί η κυβέρνηση να δώσει φορολογικές ελαφρύνσεις σε συγκεκριμένες επενδυτικές δράσεις, δίνοντας περαιτέρω ώθηση στις επενδύσεις.

Ακόμη, σε περιόδους εθνικών κρίσεων είναι δυνατόν να επιβληθεί πρόσθετη φορολογία στους πολίτες για να ενισχυθεί η εθνική άμυνα της χώρας. Στην χώρα μας τέτοιες ρυθμίσεις εμπεριέχονται σε αναπτυξιακούς νόμους.

### 1.3 ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΦΟΡΩΝ

Οι φόροι μπορεί να επιβάλλονται με βάση διάφορα χαρακτηριστικά των φορολογουμένων. Κάποια ουσιώδη στοιχεία του φόρου είναι το αντικείμενο, 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 φορολογουμένων. Το πρόσωπο, του οποίου τα οικονομικά στοιχεία χρησιμοποιούνται ως βάση υπολογισμού των φόρων, ονομάζεται υποκείμενο του φόρου ή φορολογική μονάδα.

Το υποκείμενο του φόρου είναι συνήθως υποχρεωμένο να καταβάλλει και τον φόρο. Υποκείμενα του φόρου αποτελούν τόσο τα φυσικά όσο και τα νομικά πρόσωπα.

Το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί σε κάθε 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.

Η διάκριση αυτή βασίζεται στον τρόπο που εισπράττονται, είτε στην φύση του φορολογικού αντικειμένου.

Σύμφωνα με την πρώτη άποψη, στο φορολογικό μας σύστημα οι άμεσοι φόροι είναι ονομαστικοί, δηλαδή αναφέρονται σε ορισμένα πρόσωπα και επιβάλλονται στο παραγόμενο εισόδημα ή την 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 κλπ. Κατά την άποψη αυτή, ο φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ), είναι άμεσος, καθώς βεβαιώνεται και εισπράττεται με την ίδια διαδικασία των άμεσων φόρων, δηλαδή με ονομαστικούς καταλόγους.

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

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

Στην δεύτερη περίπτωση, όπου η διάκριση γίνεται με βάση το φορολογικό αντικείμενο, βασικό στοιχείο είναι η δυνατότητα του φορολογούμενου να μετακυλίσει τον φόρο που -σύμφωνα με τον νόμο- οφείλει να πληρώσει.

Βάση αυτής της άποψης, 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 μετακυλίσει τον φόρο σε τρίτο πρόσωπο. Τέτοιοι φόροι είναι ο φόρος εισοδήματος, ο φόρος κληρονομιών, ο φόρος δωρεών και γονικών παροχών, ενώ έμμεσοι φόροι είναι οι δασμοί, οι φόροι κατανάλωσης, ο φόρος προστιθέμενης αξίας 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 στην φύση του φορολογικού αντικειμένου, αφού ληφθεί υπόψη και η φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου.

Έτσι σύμφωνα με την νεότερη αυτή άποψη, άμεσος είναι ο φόρος που επιβάλλεται στο εισόδημα 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 αναδικνύει όχι κατά τρόπο άμεσο και απόλυτο, την οικονομική δύναμη του φορολογούμενου.



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

- Είναι ειδικότεροι,αφού πλήττουν περισσότερο τους πολίτες που έχουν μεγαλύτεροι φοροδοτική ικανότητα,σε αντίθεση με τους έμμεσους φόρους που επιβάλλονται χωρίς καμία διάκριση σε όλους τους πολίτες.
- Είναι σταθεροί και οι πολίτες γνωρίζουν εκ των προτέρων τις φορολογικές τους υποχρεώσεις.

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

- Είναι άμεσης και εύκολης απόδοσης,αφού επιβάλλονται εύκολα σε όλους τους πολίτες,πράγμα που δεν γίνεται με τους άμεσους φόρους.
- Έχουν μικρότερο κόστος βεβαίωσης και εισπράττονται ευκολότερα,σε αντίθεση με τους άμεσους,που απαιτούν μεγάλες δαπάνες βεβαίωσης και η είσπραξή 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 αποτελεί ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων,ο οποίος επιβάλλεται με ενιαίο συντελεστή,ανεξάρτητα από το ύψος του φορολογητέου εισοδήματος.Άλλο χαρακτηριστικό παράδειγμα αναλογικού φόρου αποτελεί ο ΦΠΑ,του οποίου ο κανονικός συντελεστής έχει ορισθεί σε 23% και ο μειωμένος σε 11%

Προοδευτικοί είναι οι φόροι των οποίων ο συντελεστής αυξάνει,στο μέτρο που αυξάνει και η φορολογητέα ύλη.Προοδευτικός είναι ο φόρος εισοδήματος των 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 σημειωθεί ότι σε ορισμένες περιπτώσεις ο νόμος επιβάλλει σταθερό ποσό φόρου,ανεξάρτητο δηλαδή από το μέγεθος της φορολογητέας ύλης(π.χ. Τα τέλη χαρτοσήμου για τα γενικής φύσεως έγγραφα κλπ).Στην περίπτωση αυτή,οι φόροι χαρακτηρίζονται ως πάγιοι.

Ο φόρος εισοδήματος των νομικών προσώπων και κυρίως των ανώνυμων εταιριών,των οποίων θα αναπτύξω στη συνέχεια της εργασίας,είναι σύμφωνα με την ανάλυση που προηγήθηκε,ένας άμεσος και αναλογικός φόρος.

#### **1.4 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ**

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

##### **1.Ο ΚΑΝΟΝΑΣ ΤΗΣ ΚΑΘΟΛΙΚΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

Σύμφωνα με τον κανόνα αυτό,ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται σε όλους τους πολίτες χωρίς εξαιρέσεις,ακόμη 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 χρειαζόταν να ενισχύσει τους μικροεισοδηματίες.

## **2.Ο ΚΑΝΟΝΑΣ ΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΙΚΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

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

- Το ποσοστό του δεν είναι υπερβολικό,ώστε να οδηγεί τον φορολογούμενο σε φοροδιαφυγή
- δεν καθιερώνει απαλλαγές
- επιδιώκεται η ταχύτερη δυνατή βεβαίωση εισπραξή του,με όσο γίνεται μικρότερα έξοδα και
- οι νόμοι είναι σαφείς και δεν μεταβάλλονται συχνά.

## **3.Ο ΚΑΝΟΝΑΣ ΤΗΣ ΑΠΛΟΤΗΤΑΣ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ**

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

## **4.Ο ΚΑΝΟΝΑΣ ΤΗΣ ΒΕΒΑΙΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΤΗΣ ΣΤΑΘΕΡΟΤΗΤΑΣ**

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

## **5.Ο ΚΑΝΟΝΑΣ ΤΗΣ ΚΑΤΑΛΛΗΛΟΤΗΤΑΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

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 άποψη του τρόπου πληρωμής,θα πρέπει να παρέχεται κάθε δυνατή διευκόλυνση(π.χ.δόσεις).

## **6.Ο ΚΑΝΟΝΑΣ ΤΟΥ ΕΛΑΧΙΣΤΟΥ ΟΡΙΟΥ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ**

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

## **7.Ο ΚΑΝΟΝΑΣ ΤΟΥ ΔΙΑΦΟΡΙΣΜΟΥ ΤΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ**

Η φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου εξαρτάται και από την προέλευση του εισοδήματός 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 μια διάκριση.

## **8.Ο ΚΑΝΟΝΑΣ ΑΠΟΦΥΓΗΣ ΤΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ**

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 την 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 την μέθοδο αυτή,ο φόρος που καταβάλλεται σε ξένο κράτος για εισόδημα που φορολογείται και στο κράτος καταγωγής,αφαιρείται από τον φόρο που προκύπτει στο κράτος καταγωγής.Την μέθοδο αυτή ακολουθεί και η Ελληνική φορολογική νομοθεσία.
- Η μέθοδος της εξαίρεσης ή της απαλλαγής.Κατά την 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 τα

εισοδήματα εκείνα που προκύπτουν στην επικράτειά τους.

- Η μέθοδος της διαίρεσης ή κατανομής. Τα κράτη που ακολουθούν αυτή τη μέθοδο χωρίζουν το εισόδημα σε δύο μέρη. Το ένα μέρος φορολογείται από την χώρα που κατοικεί ο φορολογούμενος και το άλλο από την χώρα στην οποία αποκτάται το εισόδημα.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2**

### **ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ**

#### **2.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ**

Για το ακριβή καθορισμό της οικονομικής έννοιας της επιχείρησης οι απόψεις των οικονομολόγων συγκρούονται. Σαν κύριο χαρακτηριστικό γνώρισμα μιας επιχείρησης, άλλοι προτείνουν την συγκέντρωση των παραγωγικών μέσων και την τεχνοπαραγωγική διαρρύθμιση αυτών, άλλοι την αναδοχή του κινδύνου. Άλλοι το μέγεθος και την έκταση των εργασιών, άλλοι το οικονομικό κίνητρο, ενώ κάποιοι άλλοι θέτουν ως απαραίτητους όρους την παραγωγή για άγνωστους καταναλωτές και την αυτοτέλειά της.

Γενικά, επιχείρηση χαρακτηρίζεται η ποριστική οικονομική μονάδα που αποτελεί αυτοτελή και υπεύθυνη οργάνωση παραγωγικών συντελεστών και διαχείρισης συναλλαγών, με τις οποίες και επιδιώκει το μέγιστο δυνατό κέρδος.

Αναγνωρίζεται επίσης, ότι οι επιχειρήσεις μπορεί να έχουν και μη κερδοσκοπικούς στόχους, όπως η κοινωνική ευθύνη της επιχείρησης, η συμβολή της επιχείρησης στην ευημερία των εργαζομένων κλπ.

#### **2.2 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

Γενικά οι επιχειρήσεις διακρίνονται ανάλογα με το αντικείμενο της δραστηριότητάς τους, του ιδιοκτησιακού επιχειρηματικού κεφαλαίου, με βάση την νομική τους μορφή και κατά μέγεθος.

##### **ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ**

- Επιχειρήσεις πρωτογενούς παραγωγής (δασικές, κτηνοτροφικές, αλιευτικές, γεωργικές κλπ.)
- Επιχειρήσεις δευτερογενούς παραγωγής (βιομηχανικές, βιοτεχνικές και γενικότερα οι μεταποιητικές επιχειρήσεις)
- Επιχειρήσεις τριτογενούς παραγωγής (εμπορικές επιχειρήσεις)
- Επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών
- Ασφαλιστικές και τραπεζικές επιχειρήσεις
- Επιχειρήσεις μεταφορών, που διακρίνονται σε χερσαίες, θαλάσσιες και εναέριας

##### **ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΚΑΤΑ ΜΕΓΕΘΟΣ**

Διακρίνονται σε :

- Μικρές
- Μεσαίες
- Μεγάλες

Τελευταία αναφέρονται και οι μικρομεσαίες επιχειρήσεις, όχι τόσο ως ενδιάμεση κατηγορία των δύο πρώτων, αλλά αθροιστικά αυτών για λόγους πολιτικής ανάπτυξης και ένταξής τους σε

προγράμματα επιχορηγήσεων.

## ***ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΒΑΣΗ ΙΔΙΟΚΤΗΣΙΑΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ***

Διακρίνονται σε :

- Ιδιωτικές
- Δημόσιες
- Μικτές

## ***ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ ΒΑΣΗ ΝΟΜΙΚΗΣ ΜΟΡΦΗΣ***

Βάση νομικής μορφής οι επιχειρήσεις διακρίνονται σε:

- Νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και
- Νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου
- Νομικά πρόσωπα μικτής φύσεως η διφυούς χαρακτήρα

Τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου διακρίνονται περαιτέρω σε ατομικά και εταιρικά.

Οι εταιρικές επιχειρήσεις διακρίνονται σε προσωπικές εταιρίες ή εταιρίες μεριδίων(ΟΕ,ΕΕ,αφανής ή συμμετοχική εταιρία),κεφαλαιουχικές εταιρίες(ΑΕ,κατά μετοχές ΕΕ,συμπλοιοκτησία) και μικτές (ΕΠΕ,συνεταιρισμός).

### ***2.3 ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ ΙΔΙΩΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ***

Πριν αναλύσω την φορολογία εισοδήματος των ανώνυμων εταιριών,σημαντικό είναι να παρατεθούν οι νομικές μορφές των ιδιωτικών επιχειρήσεων και τα βασικά τους χαρακτηριστικά.Η κατανόηση των χαρακτηριστικών της ανώνυμης εταιρίας,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.

#### ***2.3.1 ΑΤΟΜΙΚΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ***

Η μορφή αυτή είναι ιδιαίτερα διαδεδομένη.Η επιχείρηση σε αυτή την περίπτωση,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 πλεονέκτημα της,είναι η μεγάλη ευελιξία ως προς τις επιχειρηματικές αποφάσεις που αφορούν στο είδος δραστηριότητας,στην επιλογή των τεχνικών μεθόδων και ως ένα βαθμό,στο μέγεθος της παραγωγής. Τα πλεονεκτήματα αυτά είναι ουσιώδη,κυρίως για τις μικρές και μεσαίου μεγέθους 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 είναι συχνά η πιο κατάλληλη.

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 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 ακίνητης περιουσίας του ιδιοκτήτη.

- Ο επιχειρηματίας διοικεί την επιχείρηση,εξασφαλίζει κεφάλαιο,αναλαμβάνει τους κινδύνους,υφίσταται ζημιές και πληρώνει όλους τους φόρους.

### **2.3.2 ΟΜΟΡΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ (ΟΕ)**

Αποτελεί προσωπική εταιρία και την συστήνουν δύο ή περισσότερα φυσικά ή νομικά πρόσωπα,που την 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 ομόρρυθμης εταιρίας είναι τα εξής:

- Οι εταίροι είναι αλληλέγγυα υπεύθυνοι με όλη τους την περιουσία για την δραστηριότητα και τα χρέη της εταιρίας.
- Δεν υπάρχει ανάγκη επένδυσης κάποιου συγκεκριμένου απαιτούμενου κεφαλαίου.Η επωνυμία της εταιρίας σχηματίζεται από τα ονόματα ενός ή όλων των εταίρων.
- Με την λύση της εταιρίας δεν παύει η ευθύνη των εταίρων για τυχόν υπάρχοντα χρέη της εταιρίας.
- Η ομόρρυθμη εταιρία δεν χρειάζεται συμβολαιογραφικό έγγραφο για την ίδρυσή της,αντιθέτως αρκεί ένα ιδιωτικό συμφωνητικό.
- Οι ιδιοκτήτες της ομόρρυθμης εταιρίας πρέπει να είναι ελεύθεροι επαγγελματίες,ασφαλισμένοι στο Ασφαλιστικό Ταμείο ΟΑΕΕ(παλαιότερα ΤΕΒΕ)και δεν είναι δυνατόν να εμφανίζονται και ως υπάλληλοι της εταιρίας.Η είσπραξη οποιασδήποτε επιχειρηματικής αμοιβής τους από την εταιρία τους,γίνεται με έκδοση δελτίου παροχής υπηρεσιών που υποχρεούνται να διαθέτουν.

### **2.3.3 ΕΤΕΡΡΟΡΥΘΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ (ΕΕ)**

Αποτελεί επίσης προσωπική εταιρία και επιλέγεται όταν μεταξύ των εταίρων υπάρχουν πρόσωπα που δεν επιθυμούν να ευθύνονται αλληλέγγυα και απεριόριστα με την προσωπική τους περιουσία. Τα πρόσωπα αυτά συμμετέχουν 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 εταιρία και σε ότι αφορά τους ομόρρυθμους εταίρους τα βασικά χαρακτηριστικά είναι ίδια.

### **2.3.4 ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΙΑ (ΑΕ)**

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

Για την ίδρυση μιας ανώνυμης εταιρίας απαιτείται :

- Κεφάλαιο τουλάχιστον 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 Κυβέρνησης.

- 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 εταιρίας είναι η Γενική Συνέλευση των μετόχων, η οποία παίρνει αποφάσεις για τα σοβαρότερα εταιρικά θέματα και το Διοικητικό Συμβούλιο, το οποίο εκλέγεται από την γενική συνέλευση και αποφασίζει για θέματα καθημερινής λειτουργίας. Οι αποφάσεις της εταιρίας 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 καταστατικό και από τον νόμο) λαμβάνονται με μεγαλύτερο ποσοστό πλειοψηφίας.

Τα βασικά χαρακτηριστικά της ανώνυμης εταιρίας είναι τα ακόλουθα :

- Οι αυστηροί όροι δημοσιότητας κατά την ίδρυσή της αλλά και καθ'όλη την διάρκεια ύπαρξής της.
- Ο μέτοχος συμμετέχει στην εκλογή της διοίκησης της εταιρίας, στην 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 και οι μετοχές που κατέχει. Σε περίπτωση ζημιών ή πτώχευσης είναι υπεύθυνος μέχρι του ποσού που έχει καταβάλλει για τις μετοχές του, δηλαδή στην 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 (εως και 50 έτη)
- Ένας ιδιοκτήτης μετοχών μιας ΑΕ μπορεί να είναι υπάλληλος της εταιρίας.

### **2.3.5 ΕΤΑΙΡΙΑ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ (ΕΠΕ)**

Είναι μια ενδιάμεση εταιρική μορφή ανάμεσα στις προσωπικές και στις ανώνυμες εταιρίες. Το κύριο γνώρισμα αυτών των εταιριών είναι το μικρό κεφάλαιο που χρειάζεται για την σύστασή τους και η περιορισμένη ευθύνη των εταίρων τους (φυσικά ή νομικά πρόσωπα) μέχρι το ύψος του κατατεθειμένου εταιρικού κεφαλαίου, όπως ακριβώς συμβαίνει και με τις ανώνυμες εταιρίες, σε αντίθεση με τις προσωπικές εταιρίες. Για την λήψη των αποφάσεων απαιτείται η πλειοψηφία τόσο των εταιρικών μεριδίων όσο και των εταίρων. Υποχρεωτικά θα πρέπει να τηρεί βιβλία Γ κατηγορίας. Τα διοικητικά όργανα της εταιρίας είναι η Γενική Συνέλευση των εταίρων που συγκαλείται τουλάχιστον μια φορά τον χρόνο και ο Διαχειριστής που εκλέγεται από την 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 του κεφαλαίου που έχουν εισφέρει.
- Συμβολαιογραφικό έγγραφο (καταστατικό) και δημοσίευση του στο ΦΕΚ.
- Συμβολαιογραφικό έγγραφο απαιτείται επίσης και για κάθε τροποποίησή του.

Τα βασικά χαρακτηριστικά της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης είναι τα εξής:

- Η διαίρεση του κεφαλαίου σε ίσα μερίδια, που ενσωματώνονται σε έγγραφο, τις "μερίδες συμμετοχής", με αξία τουλάχιστον 30€ έκαστο.
- Συγκεκριμένοι όροι δημοσιότητας κατά την ίδρυση αλλά και καθ'όλη την διάρκεια της ύπαρξής της.
- Η ορισμένη διάρκειά της (αν και η παράλειψη αναγραφής της διάρκειας δεν αποτελεί λόγο ακυρότητας της εταιρίας).

- Κάθε συνιδιοκτήτης ΕΠΕ είναι ελεύθερος επαγγελματίας και είναι υποχρεωμένος να είναι ασφαλισμένος στο ασφαλιστικό ταμείο ΟΑΕΕ.
- Οι ιδιοκτήτες της ΕΠΕ δεν επιτρέπεται να είναι και υπάλληλοι της εταιρίας τους.
- Ο διαχειριστής της ΕΠΕ, που μπορεί να διοικεί την εταιρία σαν να είναι ο μοναδικός ιδιοκτήτης, έχει προσωπική ευθύνη για παράνομες πράξεις της εταιρίας και τυχόν παράνομη πτώχευσή της, με όριο το σύνολο της κινητής και ακίνητης περιουσίας του.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3**

### **ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ**

#### **3.1 ΈΝΝΟΙΑ ΝΟΜΙΚΟΥ ΠΡΟΣΩΠΟΥ**

Νομικό πρόσωπο χαρακτηρίζεται μια ένωση φυσικών προσώπων ή ομάδα περιουσίας που έχει αυτοτελώς ικανότητα δικαίου και επιδιώκει ή εξυπηρετεί ορισμένο σκοπό.

Η αναγνώριση αυτή, σε ένωση προσώπων νομικής προσωπικότητας, ανεξάρτητης από τα φυσικά πρόσωπα-μέλη της, είναι δημιουργήμα των τελευταίων αιώνων και αποσκοπεί κυρίως στην διευκόλυνση της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Έτσι ένα νομικό πρόσωπο μπορεί να αποκτή δικαιώματα και υποχρεώσεις χωρίς να δεσμεύονται από αυτά, τα μέλη του. Το νομικό πρόσωπο δεσμεύεται από τις πράξεις των οργάνων του, και αποκτά δικαιώματα και υποχρεώσεις με απόφασή τους. Στα νομικά πρόσωπα, κρίσιμες είναι οι εξουσίες διαχείρισης (εσωτερικές σχέσεις) και εκπροσώπησης (σχέσεις με τρίτους). Το ποίο όργανο τις έχει, καθορίζεται από τον νόμο και από το καταστατικό του νομικού προσώπου. Το καταστατικό εξειδικεύει στο πλαίσιο του νόμου, ποίο όργανο και με ποίο τρόπο χρειάζεται να αποφασίσει, προκειμένου το νομικό πρόσωπο να αναλάβει ένα δικαίωμα ή μια υποχρέωση.

#### **3.2 ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ**

##### **• ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ**

Χαρακτηρίζονται εκείνα των οποίων ο σκοπός αφορά την εξυπηρέτηση και την επιτέλεση κάποιας κρατικής λειτουργίας ή υπηρεσίας. Συνήθως τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ιδρύονται από το κράτος με ιδιαίτεους κανόνες, που αναλαμβάνουν δικαιώματα και υποχρεώσεις ανεξάρτητα από αυτό, με βάση τους όρους του νόμου, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι όλα τα νομικά πρόσωπα που ανήκουν στο κράτος είναι απαραίτητα και δημοσίου δικαίου.

##### **• ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΙΔΙΩΤΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ**

Χαρακτηρίζονται εκείνα που ιδρύονται και λειτουργούν κατά τους κανόνες του ιδιωτικού δικαίου, ρυθμίζουν δηλαδή τις σχέσεις των ιδιωτών μεταξύ τους και κατά συνέπεια, η ίδρυση και εν γένει η λειτουργία τους εναπόκειται στην αυτονομία της ιδιωτικής βούλησης, με στόχο πάντοτε την εξυπηρέτηση ορισμένου σκοπού, ο οποίος είναι αυτονόητο ότι προσδιορίζεται από τους ιδιώτες.

Τα νομικά πρόσωπα διακρίνονται περαιτέρω σε νομικά πρόσωπα αστικού δικαίου, αυτά δηλαδή που ρυθμίζονται από τον Αστικό Κώδικα (σωματείο, ίδρυμα, επιτροπή εράνων, εταιρία αστικού δικαίου με νομική προσωπικότητα) και σε νομικά πρόσωπα εμπορικού δικαίου, αυτά δηλαδή που επίσης ιδρύονται από ιδιώτες και μέσω των οποίων αναπτύσσουν κερδοσκοπική δραστηριότητα (Ο.Ε, Ε.Ε, Ε.Π.Ε, Α.Ε και συνεταιρισμούς).

Πρέπει εδώ να σημειωθεί ότι ο νομοθέτης καθιερώνει την αρχή του κλειστού αριθμού των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου, κατά συνέπεια, ο ιδιώτης δεν μπορεί παρά να ιδρύσει ένα από τα νομικά πρόσωπα που αναγνωρίζει ο νόμος, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι ο νομοθέτης δεν μπορεί, αν επιθυμεί, να αναγνωρίσει και άλλες μορφές νομικού προσώπου ιδιωτικού δικαίου ή και να καταργήσει κάποιες από αυτές.

- ***ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΜΙΚΤΗΣ ΦΥΣΕΩΣ Ή ΔΙΦΥΟΥΣ ΧΑΡΚΤΗΡΑ***

Αυτά παρουσιάζουν χαρακτηριστικά και των δύο προαναφερθεισών κατηγοριών. Πρόκειται δηλαδή για νομικά πρόσωπα, τα οποία ως προς την μορφή και λειτουργία αντιστοιχούν προς τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, έχουν όμως ιδρυθεί με πράξη του κράτους, από το οποίο και εξαρτώνται στενά για την εξυπηρέτηση του δημοσίου σκοπού. Τέτοιας μορφής νομικά πρόσωπα είναι η ΔΕΗ, ΟΣΕ, ΕΡΤ κτλ.

### ***3.3 ΣΥΣΤΑΣΗ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ***

Η σύσταση του νομικού προσώπου σηματοδοτεί και την έναρξη της ύπαρξής του. Για την σύστασή του απαιτούνται :

- Συστατική πράξη, που είναι η δικαιοπραξία με την οποία δημιουργείται το νομικό πρόσωπο και στην ουσία περιλαμβάνεται η δήλωση βούλησης των ενδιαφερόμενων προσώπων για την ίδρυση του συγκεκριμένου νομικού προσώπου.
- Καταστατικό, που είναι το σύνολο των κανόνων που διέπουν την συγκρότηση και λειτουργία του νομικού προσώπου, έτσι όπως τίθενται από τους ιδρυτές του.

Η συστατική πράξη και το καταστατικό του νομικού προσώπου μπορούν κατά κανόνα να καταρτισθούν με ενιαία πράξη.

### ***3.4 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ***

Η φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων έχει επιβληθεί στην χώρα μας με το ΝΔ 3843/1958.

Με τις διατάξεις του νόμου 3843/58 δεν υπήρχε ενιαία φορολογία για όλα τα νομικά πρόσωπα, έτσι προκειμένου για Ο.Ε, Ε.Ε, Ε.Π.Ε και λοιπές προσωπικές εταιρίες, το ποσό των κερδών δεν φορολογούνταν στο όνομα του νομικού προσώπου, αλλά φορολογούνταν οι εταίροι (φυσικά πρόσωπα) για το μερίδιο των κερδών από την συμμετοχή τους.

Για ανώνυμες εταιρίες και συνεταιρισμούς η φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου αφορούσε το ποσό των μη διανεμόμενων κερδών, ενώ τα διανεμόμενα κέρδη φορολογούνταν στο όνομα των δικαιούχων (μετόχων, μελών του συνεταιρισμού κτλ.)

Με την ψήφιση όμως του Ν.2065/92 έγιναν σημαντικές αλλαγές στον τρόπο της φορολογίας των φυσικών και νομικών προσώπων. Το σημαντικότερο χαρακτηριστικό ήταν η ενιαία φορολογία των κερδών όλων των νομικών προσώπων (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ και Συνεταιρισμών) με έναν ενιαίο συντελεστή 35%. Αυτό αφορούσε το σύνολο των φορολογητέων κερδών των εταιριών. Ο συντελεστής 35% στην διαδρομή του μέχρι σήμερα, αυξήθηκε σε 40% για τις ΑΕ, ενώ στις προσωπικές εταιρίες με υποβολή του Σχεδίου Νόμου το 1999 προέβλεπε μείωση σε 30% και 25% για το 2000. Ειδικά για τις ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, η φορολογία με 35%, 30% ή 25% αντίστοιχα, θα επιβάλλεται στα κέρδη των εταιριών, αφού αφαιρεθεί από αυτά η επιχειρηματική αμοιβή για τους διαχειριστές-εταίρους της ΕΠΕ, ή για τους ομόρρυθμους εταίρους στην ΟΕ και ΕΕ με τις προϋποθέσεις του Ν.2065/92.

Το ποσό της επιχειρηματικής αμοιβής αποτελεί για τους δικαιούχους εταίρους εισόδημα από



εμπορικές επιχειρήσεις και φορολογείται στο όνομά τους μαζί με τα υπόλοιπα εισοδήματά τους,εφόσον δεν φορολογήθηκε στο νομικό πρόσωπο.

Με την επιβολή του φορολογικού συντελεστή 40%,35%,30% ή 25% στα συνολικά φορολογητέα κέρδη,διανεμόμενα ή μη,και την καταβολή του φόρου,εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου,αλλά και των εταιρών που έλαβαν τα διανεμόμενα κέρδη.

Έτσι δεν γίνεται παρακράτηση φόρου από την εταιρία στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή(μέρισμα,αμοιβές ΔΣ κτλ).Επίσης,δεν παρέχεται η δυνατότητα στους δικαιούχους των εισοδημάτων αυτών να τα συναθροίσουν με τα άλλα εισοδήματά τους και να φορολογηθούν με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος.Μπορούν όμως,εφόσον τα εισοδήματα αυτά φορολογήθηκαν στο όνομα του νομικού προσώπου,να τα χρησιμοποιήσουν για δικαιολόγηση τεκμηρίων.

## **ΜΕΡΟΣ ΔΕΥΤΕΡΟ – ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ**

#### **4.1 ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ Ο ΝΟΜΟΣ 2238/1994**

Μέχρι το 1989 ίσχυαν στη χώρα μας δύο νομοσχέδια σχετικά με την φορολογία εισοδήματος.Το νομοθετικό διάταγμα 3325/55 το οποίο οριστικοποιήθηκε το 1955 και προέβλεπε ότι "επιβάλλεται φόρος επί του συνολικού καθαρού εισοδήματος κτώμενο από παντός φυσικού προσώπου" καθώς και το νομοθετικό διάταγμα 3843/58, το οποίο ρύθμιζε την φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων.Το 1989 ,35 χρόνια περίπου μετέ την ψήφισή τους ,τα δύο αυτά νομοσχέδια κωδικοποιήθηκαν σε ένα νομοθετικό κείμενο,τον "Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος". Τα άρθρα 1-85 αφορούν την φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων και τα υπόλοιπα, 86-104 ,την φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων.

Επειδή η φορολογία είναι το κυριότερο εργαλείο είσπραξης εσόδων και δημοσιονομικής πολιτικής ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος,έχει γίνει πολλές φορές αντικείμενο συζητήσεων,κρίσεων και τροποποιήσεων.

Μία τροποποίηση με ιδιαίτερες επιπτώσεις,χάρη στην καινοτομία που εισήγαγε,είναι αυτή του νόμου 2065/1992.Ο νόμος αυτός εισήγαγε την φορολόγηση των εταιριών (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, και κοινοπραξιών).Μέχρι τότε δεν φορολογούνταν οι εταιρίες αυτές,παρά μόνο οι εταίροι τους.

Μεγάλη επίσης καινοτομία του νόμου,ήταν η καθιέρωση ανά τετραετία της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων(άρθρα 20-27),ώστε να μπορέσουν οι επιχειρήσεις να δείξουν την περιουσία τους σε "τρέχουσες αξίες".

Αργότερα έγινε νέα κωδικοποίηση και προέκυψε ο νόμος 2238/94,στον οποίο τα άρθρα 1-97 αναφέρονται στην φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων και τα άρθρα 98-108 στην φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων.

Σε συνέχεια των φορολογικών αλλαγών και τροποποιήσεων,το 2002 κυρώθηκε ο νέος φορολογικός νόμος 2238/94,ως Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων.Μέχρι σήμερα πλήθος άλλων τροποποιήσεων έχουν επιβληθεί στο νόμο αυτό χωρίς όμως να αλλάξει ο βασικός του κορμός.

Έχει παρατηρηθεί γενικότερα, και σε άλλες χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ότι οι αλλαγές και τροποποιήσεις της φορολογίας είναι περισσότερες, συγκρινόμενες με άλλους κλάδους της νομοθεσίας. Αλλά στην χώρα μας, παρά τις υποσχέσεις για απλούστευση του φορολογικού συστήματος, οι αλλαγές είναι πολύ περισσότερες και συχνότερες.

Στην συνέχεια της εργασίας, όπου αναφέρεται η φορολογία εισοδήματος σύμφωνα με την Ελληνική νομοθεσία, θα αναφερόμαι στον νόμο 2238/94, καθώς αυτός αποτελεί το βασικό νομοθέτημα που ρυθμίζει την φορολογία των φυσικών και νομικών προσώπων και κατά συνέπεια των ανώνυμων εταιριών τις οποίες και θα αναλύσω. Υπάρχουν βέβαια και διάφορες άλλες διατάξεις, σε διάφορα νομοθετήματα, που αφορούν ειδικές κατηγορίες ΑΕ (όπως ασφαλιστικές, τραπεζικές, αμοιβαίων κεφαλαίων κ.α), τα οποία όμως δεν είναι αναγκαίο να αναπτυχθούν.

## **4.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΜΠΟΡΙΚΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ**

Το εισόδημα επί του οποίου επιβάλλεται ο φόρος είναι αυτό που προέρχεται από κάθε πηγή μετά την αφαίρεση των δαπανών που έγιναν για την απόκτησή του. Τα εισοδήματα από φορολογικής άποψης και σύμφωνα με τον νόμο 2238/94, εντάσσονται στις παρακάτω κατηγορίες:

- Πηγές Α και Β : Εισόδημα από ακίνητα  
Αφορά εισοδήματα από την εκμίσθωση οικοδομών, γαιών, υπεκμίσθωση ή έμμεσα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτων κλπ.
- Πηγή Γ : Εισόδημα από κινητές αξίες  
Αφορά εισοδήματα από μερίσματα, τους τόκους ομολογιών, τις αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου των ΑΕ κλπ.
- Πηγή Δ : Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις  
Αφορά τα κέρδη ατομικών ή εταιρικών επιχειρήσεων.
- Πηγή Ε : Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις  
Αφορά τα κέρδη από αγροτικές, κτηνοτροφικές επιχειρήσεις κλπ.
- Πηγή ΣΤ : Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες  
Αφορά μισθούς, ημερομίσθια, συντάξεις, επιχορηγήσεις, επιδόματα κλπ, που αποκτιούνται από μισθωτούς και συνταξιούχους.
- Πηγή Ζ : Εισόδημα από υπηρεσίες ελεύθερων επαγγελματιών και λοιπές πηγές  
Αφορά αμοιβές από την άσκηση επαγγέλματος γιατρού, δικηγόρου, λογιστή κλπ.

Για την εξεύρεση του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος του κάθε φυσικού προσώπου, αθροίζονται τα επιμέρους εισοδήματα των πηγών. Έτσι καθιερώνεται η "αρχή του ενιαίου της φορολογίας", σύμφωνα με την οποία τα επιμέρους εισοδήματα δεν φορολογούνται αυτοτελώς και χωριστά το καθένα, αλλά αποτελούν ένα ενιαίο σύνολο για την επιβολή του φόρου εισοδήματος. Στην παρούσα εργασία θα επικεντρωθώ κυρίως στην Πηγή Δ (εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις)

Με την πρώτη ανάγνωση ο νόμος 2238/94 μπορεί να επιφέρει μία σύγχυση. Ενώ στα πρώτα 97 άρθρα υποτίθεται ότι περιγράφει την φορολόγηση των φυσικών προσώπων και στα άρθρα 97-100 την φορολόγηση των νομικών προσώπων, παρατηρούμε ότι στα άρθρα 28-34 περιγράφει την φορολόγηση εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις, οι οποίες όμως αποτελούν νομικά πρόσωπα. Αυτό προφανώς αποτελεί κατάλοιπο της περιόδου που για όλες τις προσωπικές επιχειρήσεις δεν φορολογούνταν οι εταιρίες, αλλά οι εταίροι ως φυσικά πρόσωπα. Επιβεβαίωση αποτελεί και το γεγονός ότι στα άρθρα 97-108, που υποτίθεται ότι περιγράφει την φορολόγηση των νομικών προσώπων, αναφέρεται μόνο στις ΑΕ και ΕΠΕ και μόνο συνοπτικά. Επομένως, αναλύοντας

την ΑΕ συνήθως χρησιμοποιούνται τα άρθρα 28-34 καθώς είναι ιδιαίτερα κατατοπιστικά για την φορολόγηση εισοδήματος εμπορικών επιχειρήσεων.

Σύμφωνα με όσα ορίζονται στο 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 που ασκούν εμπορεία,αλλά και οι βιομηχανικές ή βιοτεχνικές,οι οποίες με την μετατροπή των πρώτων υλών σε 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.Οι εμπορικές επιχειρήσεις λειτουργούν είτε ως ατομικές είτε ως εταιρικές(ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ,ΑΕ συνεταιρισμοί).

Παρακάτω παρατίθενται κάποιοι βασικοί ορισμοί :

- Ο όρος κέρδος,κατά τη φορολογική του έννοια,είναι ταυτόσημος του όρου εισόδημα και χρησιμοποιείται ευρύτατα στην 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 ή εισόδημα,για όσες επιχειρήσεις εφαρμόζεται ο λογιστικός προσδιορισμός των αποτελεσμάτων ,ονομάζεται η διαφορά μεταξύ του συνόλου των ακαθάριστων εσόδων κάθε διαχειριστικής περιόδου και των αντίστοιχων δαπανών της επιχείρησης ,προσαυξημένη με τις εκπιπτόμενες δαπάνες.Από τους παραπάνω ορισμούς συνάγεται ότι το φορολογητέο κέρδος ή εισόδημα,μπορεί να είναι ποσό διαφορετικό του πραγματικού κέρδους.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5**

### **ΑΥΤΟΤΕΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΚΑΙ ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ**

Όπως αναφέρθηκε,στην χώρα μας έχει καθιερωθεί η αρχή του ενιαίου της φορολογίας.Ο φορολογικός νομοθέτης όμως έχει εξαιρέσει από αυτή την γενική αρχή κάποιες ειδικές περιπτώσεις,στις οποίες εφαρμόζεται η αυτοτελής φορολόγηση.Τα άρθρα 11 έως 14 του νόμου 2238/94 ορίζουν και αναλύουν τα είδη των περιπτώσεων αυτών.

Πιο συγκεκριμένα,το άρθρο 11 αναφέρεται στην αυτοτελή φορολόγηση εισοδήματος από ακίνητα,το άρθρο 12 στην αυτοτελή φορολόγηση εισοδήματος από κινητές αξίες,το άρθρο 13 στην αυτοτελή φορολόγηση εισοδήματος από επιχειρήσεις ή επαγγέλματα και το άρθρο 14 στην αυτοτελή φορολόγηση εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες.

Παρακάτω θα αναλυθούν οι έννοιες αυτές και κυρίως αυτές που αφορούν τα νομικά πρόσωπα,συνεπώς και τις ανώνυμες εταιρίες,και όχι αυτές που αφορούν τα φυσικά πρόσωπα.Επίσης θα αναλυθεί η φορολόγηση των μετοχών που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο,των μερισμάτων καθώς και των λοιπών ειδικών εισοδημάτων(π.χ.εισοδήματα από παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα,αμοιβαία κεφάλαια κλπ.),τα οποία υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου.

#### **5.1 ΑΥΤΟΤΕΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ**

Πρόκειται για την περίπτωση εκμίσθωσης κοινόχρηστων χώρων.Στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση κοινόχρηστων χώρων,γενικώς,σε οικοδομές που από τον κανονισμό της οροφокτησίας,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 ΟΓΑ στο χαρτόσημο.

## **5.2 ΑΥΤΟΤΕΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΚΙΝΗΤΕΣ ΑΞΙΕΣ**

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

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

Ο φόρος υπολογίζεται στο ποσό των τόκων που προκύπτουν με συντελεστή 10%.Ο φόρος αυτός παρακρατείται από τον οφειλέτη των τόκων κατά τον χρόνο που γίνεται ο εκτοκισμός της κατάθεσης ή από εκείνον που καταβάλλει τους τόκους κατά την εξαργύρωση των τοκομεριδίων.Ειδικά για ομόλογα χωρίς κουπόνια ,ο φόρος υπολογίζεται κατά την έκδοσή 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 εταιρίες ή αφανείς και κοινοπαξίες),συνεταιρισμοί,νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα,ημεδαπές και αλλοδαπές τραπεζικές και ασφαλιστικές επιχειρήσεις.Αντίθετα,για τα λοιπά νομικά πρόσωπα(ημεδαπές ΑΕ,ΕΠΕ 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,συμψηφιζόμενα 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 Δεκεμβρίου,του έτους αυτού,και αποδίδεται με εφάπαξ καταβολή στο δημόσιο,με την υποβολή της δήλωσης από τον οφειλέτη των τόκων ή από εκείνον που εξαργύρωσε τα τοκομερίδια στην ΔΟΥ,στην περιφέρεια της οποίας,αυτός έχει την έδρα του κεντρικού,μέσα σε προθεσμία 15 ημερών από το τέλος του μήνα που υπολογίστηκαν οι τόκοι.

Ειδικά :

- Ο φόρος που αναλογεί στα ομόλογα χωρίς κουπόνια αποδίδεται στο δημόσιο μέσα σε ένα μήνα από την διάθεσή τους,στους ενδιαφερόμενους.
- Τα πιστωτικά ιδρύματα που υπολογίζουν τους τόκους εφάπαξ κατά έτος,υποχρεούνται στην υποβολή προσωρινής δήλωσης και στην απόδοση του αντίστοιχου φόρου μέσα σε προθεσμία 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 νόμου 3312/2005 υποχρεούνται για τα εισοδήματα που αναφέρονται στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 και εισπράττονται από αυτά για λογαριασμό κατοίκων Ελλάδας,σε παρακράτηση φόρου κατά την επιβολή 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 είσπραξης εισάγεται στην Ελλάδα,επανεπενδύεται ή παραμένει στο εξωτερικό.Για την απόδοση του παρακρατούμενου φόρου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 60.

### **5.3 ΑΥΤΟΤΕΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ Ή ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΑ**

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 13, φορολογείται αυτοτελώς η υπεραξία που προκύπτει κατά την μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων ή μεριδίων συμμετοχής ή ποσοστών συμμετοχής σε ΟΕ, ΕΕ, κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές εταιρίες, συμμετοχικές αφανείς ή κοινοπραξίες. Για τις μετοχές των ανώνυμων εταιριών αναφέρεται η επόμενη παράγραφος, θεωρείται όμως σχετική και η πρώτη, καθώς μια ανώνυμη εταιρία, μπορεί ως νομικό πρόσωπο να κατέχει και να μεταβιβάζει εταιρικά μερίδια των παραπάνω εταιριών. Πιο συγκεκριμένα, φορολογείται αυτοτελώς λογιζόμενο ως εισόδημα :

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

- Ολόκληρης επιχείρησης με τα άυλα στοιχεία αυτής, όπως αέρας, επωνυμία, σήμα, προνόμια, κτλ, ή υποκαταστήματος της επιχείρησης, όπως αυτό ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.
- Εταιρικών μεριδίων ή μεριδίων ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα ή σε κοινοπραξία, εκτός κοινοπραξίας τεχνικών εργαίων της παραγράφου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Για τον υπολογισμό της ωφέλειας, που προκύπτει από την μεταβίβαση μεριδίων ημεδαπής Εταιρίας Περιορισμένης Ευθύνης, αφαιρείται το κόστος απόκτησής της από την κατώτατη πραγματική αξία που έχουν κατά τον χρόνο μεταβίβασης. Για τον προσδιορισμό της κατώτατης πραγματικής αξίας των μεριδίων που μεταβιβάζονται, ολόκληρης της εταιρίας λαμβάνεται το άθροισμα :

- Των ιδίων κεφαλαίων της που εμφανίζονται στον τελευταίο πριν από την μεταβίβαση επίσημο ισολογισμό
- Της άυλης αξίας της
- Της αξίας των ακινήτων της εταιρίας κατά το μέρος που η αξία του καθενός από αυτά, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά τον χρόνο μεταβίβασης στην φορολογία μεταβίβασης ακινήτων, υπερβαίνει την αξία κτήσης του και
- Των αυξήσεων των ιδίων κεφαλαίων που έχουν μεσολαβήσει από τον χρόνο σύνταξης του τελευταίου ισολογισμού, μέχρι τον χρόνο μεταβίβασης των μεριδίων ή των μειώσεων των ιδίων κεφαλαίων που έχουν γίνει στο ίδιο χρονικό διάστημα.

Η μεταβίβαση από επαχθή αιτία και από συγγενικά πρόσωπα, που αναλύει το άρθρο 13 και οι μειωμένοι φόροι, είναι πέρα από τα όρια της παρούσας εργασίας.

(β) Με συντελεστή 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 δημοσίας 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 της δήλωσης στην αρμόδια οικονομική υπηρεσία της περιφέρειας όπου βρίσκεται η έδρα της επιχείρησης της οποίας μεταβιβάζεται ή εκχωρείται το περιουσιακό στοιχείο, πριν από την με οποιοδήποτε τρόπο μεταβίβαση ή εκχώρηση του οικείου περιουσιακού στοιχείου.

(γ) Με συντελεστή 20% κάθε ποσό που καταβάλλεται, πέρα από τα μισθώματα, από τον μισθωτή

προς τον εκμισθωτή ,σε περίπτωση μίσθωσης ακινήτου μόνο του ή μαζί με τον οποιοδήποτε 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 ΑΕ και ΕΠΕ),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 5% η πραγματική αξία πώλησης μετοχών ημεδαπών ΑΕ μη εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών 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 5%,λαμβάνεται υπόψη και η κατώτατη πραγματική αξία των μετοχών που μεταβιβάζονται,η οποία εξευρίσκεται ως ακολούθως:

(α) Τα ίδια κεφάλαια της εταιρίας που εμφανίζονται στον τελευταίο,πριν από την 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 5 τελευταίων διαχειριστικών περιόδων πριν από την μεταβίβαση.Στο αποτέλεσμα που προκύπτει προστίθεται και η υφιστάμενη διαφορά μεταξύ της αξίας των ακινήτων της εταιρίας,όπως αυτή προσδιορίζεται κατά τον χρόνο της μεταβίβασης,στην φορολογία μεταβίβασης των ακινήτων και της μεταβιβαζόμενης στα βιβλία αξίας κτήσης αυτών,αν η δεύτερη είναι μικρότερη της πρώτης.Το ποσό που προκύπτει σύμφωνα με τα πιο πάνω,διαιρούμενο δια τον αριθμό των υφιστάμενων κατά τον 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 τελευταίων 5,πριν από την μεταβίβαση ισολογισμών και του μέσου όρου των ιδίων κεφαλαίων της ίδιας χρονικής περιόδου.Σε περίπτωση που νόμιμα έχουν καταρτιστεί λιγότεροι από 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 εταιρία της οποίας μεταβιβάζονται οι μετοχές,έχει προέλθει από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων ανώνυμων εταιριών ή άλλων μορφών επιχειρήσεων και η μεταβίβαση λαμβάνει χώρα πριν την σύνταξη τριών ισολογισμών,λαμβάνονται υπόψη τα στοιχεία της προηγούμενης περίπτωσης,που προκύπτουν και από τους ισολογισμούς των επιχειρήσεων που έχουν μετασχηματιστεί,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 του νόμου,λαμβάνεται υπόψη η συμφωνηθείσα.

#### **5.4 ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΜΕΤΟΧΩΝ ΕΙΣΗΓΜΕΝΩΝ ΣΤΟ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟ ΑΞΙΩΝ ΑΘΗΝΩΝ**

Μέχρι πρότινος,τα κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑΑ,σε τιμή ανώτερη της τιμής απόκτησής τους,τα οποία προκύπτουν από τα βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ,απαλλάσσονταν από τον φόρο.Η απαλλαγή παρεχόταν με την προϋπόθεση ότι τα κέρδη εμφανίζονται σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού με προορισμό τον συμψηφισμό ζημιών που τυχόν θα προκύψουν στο μέλλον από την πώληση μετοχών εισηγμένων ή όχι στο ΧΑΑ.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 ΧΑΑ σε τιμή ανώτερη της τιμής απόκτησής τους, που αποκτούν επιχειρήσεις οποιασδήποτε μορφής και τα οποία προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ και οι οποίες αποκτώνται από 01/01/2009 και μετά, φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή 10%. Για τον υπολογισμό του κέρδους ως κόστος κτήσης των μετοχών, λαμβάνεται η μέση τιμή απόκτησης αυτών. Σε περίπτωση πραγματοποίησης περισσότερων της μιας συναλλαγών επί μετοχών συγκεκριμένης εταιρίας, θεωρείται ότι η πώλησή τους λαμβάνει χώρα με την 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 τον χρόνο χορήγησης του δικαιώματος.

Πρός τούτο, ο πωλητής των μετοχών υποχρεούται να υποβάλλει ιδιαίτερη δήλωση επιστροφής φόρων εντός αποκλειστικής προθεσμίας 3 μηνών από την λήξη κάθε έτους για τις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν εντός αυτού. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται η διαδικασία επιστροφής του παρακρατηθέντος φόρου, η αρμόδια ΔΟΥ, 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 ΑΕ" εφάπαξ με δήλωση που υποβάλλεται στην αρμόδια για την φορολογία της ΔΟΥ, μέχρι το τέλος του πρώτου 15 ήμερου μετά το κλείσιμο κάθε ημερολογιακού τριμήνου για τις πωλήσεις μετοχών που διενεργήθηκαν 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 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 και σε περίπτωση που αυτό δεν επαρκεί ή δεν υφίστανται, εμφανίζονται σε ειδικό λογαριασμό και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Το ποσό αυτό συμψηφίζεται με τα κέρδη που τυχόν θα προκύψουν στο μέλλον από πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑΑ.

## **5.5 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΩΝ**

Μέχρι πρότινος η παράγραφος 1 του άρθρου 54 του νόμου 2238/94 ορίζει ότι στα διανεμόμενα κέρδη των ημεδαπών ανώνυμων εταιριών με την μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων αμοιβών και ποσοστών, εκτός μισθού των μελών του διοικητικού συμβουλίου και των διευθυντών, καθώς και των αμοιβών εργατουπαλληλικού προσωπικού, ουδεμία παρακράτηση φόρου ενεργείται, ως φορολογούμενα, τα εισοδήματα αυτά το όνομα του νομικού προσώπου.

Η διάταξη αυτή άλλαξε με το άρθρο 18 του νόμου 3697/2008. Πλέον στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ΑΕ με τη μορφή αμοιβών και ποσοστών των μελών του διοικητικού συμβουλίου και των διευθυντών, αμοιβών εργατουπαλληλικού 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 10%. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα παραπάνω εισοδήματα. Ειδικά οι ημεδαπές εταιρίες προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου επί των κερδών που διανέμουν προς εταιρίες άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, των οποίων είναι θυγατρικές, με τις προϋποθέσεις του άρθρου 1 του νόμου 2578/1998.

Αν στα καθαρά κέρδη ημεδαπής ΑΕ περιλαμβάνονται και μερίσματα από συμμετοχή σε άλλες ΑΕ, για τα οποία έχει διενεργηθεί παρακράτηση φόρου 10%, σε περίπτωση διανομής κερδών, αφαιρείται από τον φόρο που υποχρεούται να καταβάλλει για τα διανεμόμενα κέρδη με την δήλωση που προβλέπεται από τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 54 του ΚΦΕ, το μέρος του ήδη παρακρατηθέντος φόρου που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη που προέρχονται από τα

μερίσματα αυτά.Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται για μερίσματα που εισπράττονται από 01/01/2009 και μετά.

Εξαιρετικά για αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου και τόκους από δρυτικούς τίτλους και προνομιούχες μετοχές,που καταβάλλονται από 01/01/2009 και μετά και 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 με συντελεστή 35%.Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα εισοδήματα αυτά.Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται για αμοιβές που καταβάλλονται από 01/01/2009 και μετά.

Στα εισοδήματα της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 24 ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 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 Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ ή εταιρία επενδύσεων χαρτοφυλακίου ή αμοιβάο κεφάλαιο του νόμου 1969/91.

Ως παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα νοούνται τα χρηματοοικονομικά μέσα που ορίζονται στις υποπεριπτώσεις γγ' έως ζζ' της περίπτωσης α της παραγράφου 1 και 20 του άρθρου 2 του νόμου 2396/1996 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 η σύμβαση SWAP(συμφωνία ανταλλαγής)επί συναλλάγματος ,ανεξάρτητα από τον χρόνο σύναψής της,ως ενιαίας ή ως σύνολο επιμέρους συμβάσεων.Με την παρακράτηση του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση για το εισόδημα αυτό.

Στα λοιπά εισοδήματα των άρθρων 24 και 25 ενεργείται παρακράτηση,έναντι του φόρου που αναλογεί,με συντελεστή 20%,επιφυλασσόμενων των διατάξεων περί αυτοτελούς φορολόγησης των κινητών αξιών.Τα εισοδήματα αυτά είναι :

- Από μερίσματα και τόκους ιδρυτικών τίτλων και μετοχών των ημεδαπών ΑΕ,ομολογιών και χρεογράφων γενικά του Ελληνικού Δημοσίου ή ημεδαπών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου ή ημεδαπών επιχειρήσεων κάθε μορφής,καθώς και από αμοιβές και ποσοστά των διοικητικών συμβούλων και εκτός μισθούς,αμοιβές και ποσοστά των διευθυντών και διαχειριστών των ΑΕ.
- Από μερίσματα και τόκους των τίτλων αλλοδαπής προέλευσης που αναφέρονται στην προηγούμενη περίπτωση.
- 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'.
- 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.
- Από κέρδη ανώνυμων εταιριών που διανέμονται με την μορφή μετρητών στο εργατουπαλληλικό προσωπικό.
- Από την υπεραπόδοση επενδύσεων των μαθηματικών αποθεματικών,που σχηματίζονται με τις διατάξεις του ν.δ.400/1970 για ασφαλίσεις ζώης.
- Από τόκους με τους οποίους πιστώνεται ο λογαριασμός Νεότητας Προσωπικού ΟΤΕ,που τηρείται στον ΟΤΕ ΑΕ και ο οποίος αποτελεί σύμφωνα με τον κανονισμό λειτουργίας του λογαριασμού αυτού,από την τοποθέτηση των μηνιαίων εισφορών των υπαλλήλων του,με σκοπό την 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 για τα εισοδήματα που καταβάλλονται ή με τα οποία πιστώνονται οι δικαιούχοι από την 01/01/2007 και μετά.



## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6**

### **ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΕΣΟΔΑ**

Εκτός από τις περιπτώσεις όπου προβλέπεται φορολόγηση εισοδημάτων με ειδικό τρόπο και τις οποίες ανέφερα πιο πάνω, υπάρχουν και περιπτώσεις που προβλέπεται μη φορολόγηση ενός τμήματος του εισοδήματος ή μάλλον αναστολή της φορολόγησής του.

Σε περίπτωση που δικαιούχοι των εισοδημάτων από αφορολόγητα έσοδα είναι φυσικά πρόσωπα και προσωπικές εταιρίες, τα έσοδα αυτά είναι πράγματι αφορολόγητα και αναγράφονται στην δήλωση φορολογίας των δικαιούχων μόνο για την δικαιολόγηση εισοδήματος αποκτήσεως περιουσιακών στοιχείων ή για το τεκμήριο δαπανών διαβίωσης.

Στην περίπτωση όμως που δικαιούχοι είναι ΑΕ και ΕΠΕ, το αφορολόγητο των εσόδων έχει την έννοια της αναστολής φορολόγησής τους μέχρι την διανομή τους, οπότε υποβάλλονται σε φορολογία εισοδήματος όπως και τα φορολογούμενα έσοδα.

#### **6.1 ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ Η ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ ΣΕ ΑΛΛΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ**

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

Σε περίπτωση όμως, που στα καθαρά κέρδη ημεδαπής ΑΕ, ΕΠΕ και συνεταιρισμού, συμπεριλαμβάνονται εκτός από τα μερίσματα και τα κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες και εισοδήματα φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή αφορολόγητα έσοδα και περαιτέρω λαμβάνει χώρα διανομή κερδών, για τον προσδιορισμό των διανεμόμενων 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 αυτών των νομικών προσώπων.

Αν στα κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς συνεταιρισμών, ΕΠΕ και ημεδαπών ΑΕ, 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 εξευρισκόμενου αυτού ποσού, σε μικό ποσό, με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου. Στην συνέχεια εξετάζονται τα αφορολόγητα αποθεματικά, τα οποία σχηματίζονται σε διάφορες περιπτώσεις, μια 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.

#### **6.2 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ**

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

- Τακτικό : Είναι το αποθεματικό το οποίο είναι υποχρεωμένες οι επιχειρήσεις να σχηματίσουν, βάση του άρθρου 45 του κ.ν.2190/1920, παρακρατώντας το από τα καθαρά κέρδη, προκειμένου να ανταπεξέλθουν 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 στην δημιουργία κεφαλαίου για επενδυτικούς σκοπούς.
- Αφορολόγητο αποθεματικό: είναι αυτό που σχηματίζεται βάσει ειδικών διατάξεων νόμων, που αποβλέπουν στην δημιουργία κεφαλαίων για κάλυψη μελλοντικών επενδύσεων.

Η ύπαρξη αποθεματικών στην καθαρή θέση δεν συνεπάγεται ταυτόχρονη αντιστοίχισή 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 του.
- 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 ύπαρξή 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 επιχείρησης, στην κατηγορία των αποθεματικών συμπεριλαμβάνονται :

- Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο : δημιουργείται όταν η ονομαστική αξία διαφέρει από την πραγματική κατά την 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 κλπ.)

### **6.2.1 ΤΡΟΠΟΣ ΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ**

Κατά πάγια φορολογική αρχή, τα διανεμόμενα (ή κεφαλαιοποιούμενα) αφορολόγητα έσοδα και αποθεματικά, φορολογούνται κατά τον χρόνο διανομής τους και συνεπώς 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 διάθεσής τους, το αφορολόγητο αίρεται και τα διανεμόμενα ποσά αυτών υποβάλλονται σε φόρο εισοδήματος. Κατά την καινοτομία που επήλθε 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 ανώνυμων εταιριών πλην τραπεζικών και ασφαλιστικών, συμπεριλαμβάνονται και έσοδα αφορολόγητα, για τον

προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου ,προστίθεται σε αυτά το μέρος αφορολόγητων εσόδων που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή,κατά την αναγωγή του εξευρισκόμενου αυτού ποσού σε μικτό,με την προσθήκη του αναλογούντως φόρου.

Στην ειδική περίπτωση,που εφόσον αφαιρεθούν από τα καθαρά κέρδη του ισολογισμού τα ποσά του φόρου εισοδήματος,του τακτικού αποθεματικού και των διανεμόμενων κερδών,το ποσό που απομένει είναι μικρότερο από το ποσό που πρέπει να διατεθεί για τον 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 αναλογούντως φόρου,γίνεται επειδή τα διανεμόμενα κέρδη της χρήσεως διανέμονται στους δικαιούχους (μετόχους,μέλη ΔΣ 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".

## **6.2.2 ΔΙΑΛΥΣΗ Ή ΚΕΦΑΛΑΙΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ**

Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 106 του νόμου 2238/94,αφορολόγητα αποθεματικά ΑΕ, ΕΠΕ ή συνεταιρισμών ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους,διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα οποτεδήποτε,φορολογούνται κατά τον 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 συναθροιζόμενα των ποσών αυτών με το προκύπτον αποτάλεσμα του ισολογισμού,κατά τον χρόνο που γίνεται η διανομή ή η κεφαλαιοποίηση.Προς τούτο,το νομικό πρόσωπο υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση του άρθρου 107 μέσα στο πρώτο 15 ήμερο του επόμενου μήνα που λαμβάνεται η απόφαση από το αρμόδιο όργανο για διανομή ή κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών.

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

## **6.2.3 ΕΞΑΙΡΕΣΕΙΣ ΑΠΟ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ**

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

Επίσης ανέφερα ότι πλέον στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες με την μορφή αμοιβών και ποσοστών των μελών διοικητικού συμβουλίου και διευθυντών,αμοιβών εργατουπαλληλικού 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 με μετρητά ή μετοχές,ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 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 ΚΦΕ. Δεν είναι απαραίτητο να αναλυθούν όλες οι περιπτώσεις που περιλαμβάνει η ΠΟΛ 1061, συνεπώς παρατίθενται συγκεντρωτικά ποιές είναι οι διατάξεις που αποτελούν εξαίρεση των όσων αναφέρθηκαν παραπάνω :

- Αφορολόγητα αποθεματικά αναπτυξιακών νόμων, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 101 του νόμου 1892/1990 και του άρθρου 13 του νόμου 1473/1984.
- Ειδικό αφορολόγητο αποθεματικό του άρθρου 22 του νόμου 1828/1989 και του άρθρου 2 του νόμου 3220/2004.
- Προκύπτουσα υπεραξία λόγω αναπροσαρμογής των ακινήτων με τις διατάξεις του νόμου 2065/1992.
- Φορολογηθέντα αποθεματικά, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 2579/1998 και του νόμου 3513/2006, λόγω της ειδικής φορολογικής αντιμετώπισης των εν λόγω αποθεματικών από τις διατάξεις με βάση τις οποίες σχηματίζονται.

### **6.3 ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΣΕ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΕΣΟΔΑ Ή ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΜΕ ΕΙΔΙΚΟ ΤΡΟΠΟ**

Παραπάνω αναλύθηκαν οι περιπτώσεις των αφορολόγητων εσόδων (πχ. αφορολόγητα αποθεματικά) και των φορολογηθέντων με ειδικό τρόπο εσόδων (αυτοτελής φορολόγηση και παρακράτηση φόρου). Στην παράγραφο 8 του άρθρου 31 του νόμου 2238/94 αναφέρεται ότι, το συνολικό ποσό που προκύπτει 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 :

- Ποσό των χρεωστικών τόκων που εξευρίσκεται με επιμερισμό των τόκων αυτών μεταξύ των υποκείμενων στην φορολογία ακαθάριστων εσόδων και αυτών που αναφέρονται παραπάνω.
- Ποσοστό 5% των εσόδων που απαλλάσσονται της φορολογίας ή φορολογούνται με 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 20% των πάσης φύσεως δαπανών της επιχείρησης.

Βέβαια στις περισσότερες περιπτώσεις, δεν προβλέπεται πλέον για τις ανώνυμες εταιρίες ειδική φορολόγηση με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Αντιθέτως, για τα έσοδα που εμπίπτουν στην αυτοτελή φορολόγηση, γίνεται στην συνέχεια φορολόγηση με βάση τις γενικές διατάξεις, συμψηφισμού του καταβεβλημένου φόρου. Ανάλογο χειρισμό προβλέπει ο νόμος και για τα έσοδα που εμπίπτουν στην παρακράτηση φόρου.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7**

### **ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ**

#### **7.1 ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ**

Σύμφωνα με το άρθρο 105 του νόμου 2238/94, ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων και κατά συνέπεια των ανώνυμων εταιριών θεωρούνται :

- Το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί.
- Τα λοιπά εισοδήματα που μία ΑΕ μπορεί να έχει από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, όπως αυτά προκύπτουν από τις διατάξεις του άρθρου 13 καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή, σύμφωνα με την διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 48.

Από τα παραπάνω γίνεται αντιληπτό ότι ο νόμος με την πρώτη περίπτωση, υponοεί τα εισοδήματα από το κύριο αντικείμενο εργασιών της εταιρίας, ενώ με την δεύτερη, όλα τα εισοδήματα από άλλες πηγές, τα οποία μπορεί να είναι τακτικά ή έκτακτα.

Όπως προαναφέρθηκε παραπάνω, ο φόρος επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος της ΑΕ. Το συνολικό καθαρό εισόδημα ή τα καθαρά κέρδη της χρήσεως της ΑΕ που προκύπτουν αν από το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων (από όλες τις πηγές) αφαιρεθούν οι δαπάνες εκείνες, που ο νόμος αναφέρει σχολαστικά. Σύμφωνα με το άρθρο 105, οι δαπάνες που εκπίπτουν είναι "δαπάνες απόκτησης 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 εργαζομένου σε ΑΕ, ο οποίος συνδέεται με το διοικητικό συμβούλιο της εταιρίας αυτής με συγγένια εξ' αίματος ή εξ' αγχιστίας, μέχρι και 4ου βαθμού, εκπίπτουν μόνο εφόσον έχουν καταβληθεί οι ασφαλιστικές εισφορές κύριας ή επικουρικής ασφάλισης στο ΙΚΑ ή άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς. Σε πολλές περιπτώσεις μάλιστα, το ΙΚΑ αμφισβητεί την πραγματικότητα και θεωρεί πλασματική την εργασία αυτή.
- Τα ποσά που καταβάλλει η ημεδαπή ΑΕ 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 ΑΕ στους κατόχους προνομιούχων μετοχών της, εφόσον οι τόκοι αυτοί δεν προέρχονται από τα κέρδη της.
- Οι αμοιβές και αποζημιώσεις μελών του ΔΣ που βαρύνουν την ίδια την ΑΕ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24, παραγράφου 2 του κ.ν. 2190/1920.

Επίσης, ειδικά από το ακαθάριστο εισόδημα των ασφαλιστικών ΑΕ, εκπίπτουν εκτός από τα παραπάνω :

- Τα μαθηματικά αποθεματικά των ασφαλίσεων 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 ορίζονται από πραγματογνώμονες), μειωμένες κατά το ποσό της τυχόν συμμετοχής των αντασφαλιστών στις κρατήσεις αυτές.
- Τα ποσά που καταβάλλει σε άλλη ασφαλιστική εταιρία, στην οποία μεταβιβάζεται το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων, περιλαμβάνοντας ολόκληρο το χαρτοφυλάκιο των ασφαλιστηρίων συμβολαίων με τα σχετικά δικαιώματα και τις υποχρεώσεις, ασφαλιστικής εταιρίας ζωής, της οποίας η άδεια λειτουργίας έχει ανακληθεί.
- Εποπλέον από τα ακαθάριστα έσοδα της ασφαλιστικής εταιρίας προς την οποία έχουν μεταβιβαστεί τα περιουσιακά στοιχεία, της παραπάνω ασφαλιστικής εταιρίας ζωής, εκπίπτει το ποσό του ελλείματος 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 νόμου 2076/1992.

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 Χρήσεως 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 στην συνέχεια.

## **7.2 ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ**

Όπως είδαμε στην προηγούμενη ενότητα, εκτός των δαπανών που καθορίζονται στο άρθρο 105, υπάρχουν και οι "δαπάνες απόκτησης" που καθορίζονται ρητά στο άρθρο 31. Πρέπει να επισημανθεί η λεπτομέρεια με την οποία καθορίζονται από τον νόμο οι δαπάνες αυτές. Παρακάτω θα δούμε τις σημαντικότερες από αυτές. Ιδιαίτερη ανάλυση θα γίνει σε όσες εμφανίζουν σοβαρές αποκλίσεις ανάμεσα στην λογιστική τους συμπεριφορά και την αντιμετώπιση που τους επιφυλάσσει η φορολογική νοοθεσία.

### **7.2.1 ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΧΕΙΡΗΣΗΣ**

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 στην 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 την φύση των εργασιών της επιχείρησης ποικίλουν και για τον λόγο αυτό, δεν αναφέρεται αναλυτικά και περιοριστικά στην σχετική διάταξη του νόμου, ποιές περιλαμβάνονται στην κατηγορία των γενικών εξόδων διαχείρισης, σε αντίθεση με τις εκπιπτόμενες δαπάνες, οι οποίες περιοριστικά αναφέρονται στον νόμο. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι εμπεριέχονται τα ενοίκια, τα τηλεφωνικά, τα ταχυδρομικά, τα έξοδα διαφήμισης, τα κοινόχρηστα κλπ. Εξαίρεση αποτελούν οι 4 κατηγορίες που αναφέρονται παρακάτω και οι οποίες ανήκουν στα γενικά έξοδα διαχείρισης και όμως περιγράφονται αναλυτικά :

- Έξοδα μισθωδοσίας προσωπικού.

Στα γενικά έξοδα μισθωδοσίας περιλαμβάνονται τα έξοδα μισθωδοσίας και αμοιβής 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 ΙΚΑ κλπ.

Το τεκμαρτό ενοίκιο των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων.

Το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων που ανήκουν σε μία επιχείρηση και χρησιμοποιούνται από αυτή, όπως αυτό προσδιορίζεται από την σύγκριση της οικοδομής προς άλλες παρόμοιες, εκμισθωμένες οικοδομές, αφαιρείται από τα ακαθάριστα έσοδα των εμπορικών επιχειρήσεων, προστίθεται όμως και φορολογείται (μετά την μείωση κατά 5% ή 10% ανάλογα με την 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. 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 ιδιοχρηση, δεν εκπίπτει κανένα ποσό από τα ακαθάριστα έσοδα εκτός από τις αποσβέσεις.

- Οι δωρεές

Εκπίπτουν τα χρηματικά ποσά και η αξία των ακινήτων που καταβάλλονται ή μεταβιβάζονται στο δημόσιο, τους δήμους και κοινότητες, τα ΑΕΙ, 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 νομικά πρόσωπα, πρέπει το πρόσωπο αυτό να επιδιώκει αποκλειστικά κοινωφελή σκοπό, όπως φιλανθρωπικό, 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".

- Τα ασφάλιστρα για ομαδική ασφάλιση ζωής του προσωπικού

Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλιση ζωής του εργατοπαλληλικού προσωπικού τους, στην έννοια της οποίας συμπεριλαμβάνεται και η χορήγηση εφάπαξ ποσού ή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής σε χρήμα μετά τον χρόνο της πρόωρης ή κανονικής συνταξιοδότησης του ανωτέρου 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 1.500 ευρώ.

## **7.2.2 ΔΑΠΑΝΕΣ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΠΙΣΚΕΥΗΣ**

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 παρεμποδιστούν ή να προληφθούν τυχόν βλάβες ή αλλοιώσεις τους, από την χρήση ή την λειτουργία ή την 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 cc, εκπίπτουν μέχρι 60% του συνολικού ύψους αυτών, εφόσον χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Για αυτοκίνητα πέραν των 1600 cc εκπίπτει ποσοστό μέχρι 25%. Το υπόλοιπο ποσό των δαπανών κατά την φορολογική αναμόρφωση του αποτελέσματος, προστίθεται ως λογιστική διαφορά στα πραγματικά κέρδη της επιχείρησης και φορολογείται.

## **7.2.3 Η ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΣΙΜΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ**

Από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, εκπίπτει η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή προϊόντων, των άλλων εμπορεύσιμων 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 εμπορεύσιμων αγαθών για τις εταιρίες που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας (άρα και ΑΕ) γίνεται μετά από διενέργεια της καταγραφής και αποτίμησης των αγαθών, η οποία εμφανίζεται στο βιβλίο των απογραφών της επιχείρησης.

Η ορθή ή μη καταγραφή και αποτίμηση των εμπορεύσιμων ειδών, ασκεί σημαντικότερη επίδραση στην διαμόρφωση του όλου φορολογητέου αποτελέσματος της επιχείρησης. Ειδικότερα, η υποτίμηση των μενόντων εμπορεύσιμων ειδών κατά την 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 εμπορεύσιμων ειδών, είτε με εμφάνιση αυτών σε τιμές χαμηλότερες των κανονικών ή με την εφαρμογή και των δύο τρόπων. Για την καταχώρηση των συμφερόντων του δημοσίου, η πολιτεία έχει θεσπίσει τις εξής διατάξεις :

- Απορρίπτονται τα βιβλία λόγω ανακρίβειας, όταν στην απογραφή εμφανίζονται αλλοιωμένα τα πραγματικά μεγέθη, με αποτέλεσμα τα φορολογητέα κέρδη να προσδιορίζονται με εξωλογιστικό τρόπο.
- Στα άρθρα 27 και 28 του ΚΒΣ, 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 :

- Στην 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.

#### **7.2.4 ΤΟΚΟΙ ΔΑΝΕΙΩΝ Ή ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ**

Εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, οι κάθε είδους δουλευμένοι τόκοι δανείων ή πιστώσεων γενικά της επιχείρησης, με εξαίρεση τους τόκους υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, εισφορών και προστίμων προς το δημόσιο ή άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, 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 συνταίρων.

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 συνταίρων αναγνωρίζονται προς έκπτωση, όταν πρόκειται για τόκους ιδίου κεφαλαίου καταβαλλόμενοι 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 δευτεροβάθιους, 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 5 ετία, είτε εφάπαξ κατά το έτος που αφορούν.

#### **7.2.5 ΦΟΡΟΙ – ΤΕΛΗ – ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ**

Οι φόροι τα τέλη και τα δικαιώματα εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, εφόσον βαρύνουν τη επιχείρηση και όχι προσωπικά τον επιχειρηματία. Δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα οι παρακρατούμενοι φόροι, όπως ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών, ελεύθερων επαγγελματιών κλπ, επειδή βαρύνουν τους δικαιούχους των αμοιβών και όχι την επιχείρηση. Έτσι εάν παραδείγματος χάρι η επιχείρηση δεν παρακρατήσει τον φόρο μισθωτών υπηρεσιών (ΦΜΥ) 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 την μη έγκαιρη καταβολή του.

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) εκπίπτει μόνο στις περιπτώσεις εκείνες, κατά τις οποίες η επιχείρηση, δεν έχει το δικαίωμα συμψηφισμού του ΦΠΑ των εισροών με το αντίστοιχο των εκροών. Στην κατηγορία των επιχειρήσεων, οι οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους από τα ακαθάριστα έσοδά τους, εντάσσονται οι απαλλασσόμενες από τον ΦΠΑ, επιχειρήσεις, όπως πχ. Αυτές 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 υποκειμένων σε ΦΠΑ επιχειρήσεων, που καταβάλλουν κατά την αγορά καπνοβιομηχανικών προϊόντων, οινοπνευματωδών ποτών (εκτός εκείνων που ασχολούνται με την εμπορία ποτών), επιβατικών αυτοκινήτων (έως 9 θέσεων) μοτοσικλετών και σκαφών που προορίζονται για αναψυχή.

Ο ΦΠΑ 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 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 του ΦΠΑ εισροών, από αυτόν των εκροών, κατά την περιοδική απόδοση του φόρου αυτού, άρα πληρώνει η ίδια εξ'ολοκλήρου τον ΦΠΑ που αναλογεί στις εν λόγω δαπάνες. Έτσι ο νομοθέτης, της δίνει το δικαίωμα να εκπέσει του φόρου αυτού, από το ακαθάριστο εισόδημά της.

Οι βαρύνοντες την επιχείρηση, φόροι, τέλη και δικαιώματα, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά τον χρόνο εντός του οποίου βεβαιώθηκαν και καταβλήθηκαν. Ενδεικτικά, οι εκπιπόμενοι φόροι, τέλη και δικαιώματα είναι :

- Οι φόροι επί τρίτων που βαρύνουν την επιχείρηση είτε αυτοί είναι ενσωματωμένοι στο τίμημα της πώλησης, είτε καταβάλλονται χωριστά (πχ. 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 ΟΓΑ των μισθωμάτων από ακίνητα μέχρι του ποσοστού 1,8% που αναλογεί στον εκμισθωτή
- Τα δικαιώματα υπερημερίας για καθυστέρηση παραλαβής εμπορευμάτων από τους τελωνιακούς χώρους
- Επιβαρύνσεις λόγω εκπρόθεσμου διακανονισμού πιστώσεων επί εισαγόμενων αγαθών κλπ.

## **7.2.6 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ**

### **7.2.6.1 ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΠΕΡΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ**

Τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης (κτίρια, μηχανήματα, μεταφορικά μέσα κλπ) υπόκεινται σε φθορά, οφειλόμενη στην πάροδο του χρόνου και στην χρήση αυτών και στην αχρήστευση λόγω της παρόδου της τεχνικής επιστήμης.

Η μείωση στην αξία των περιουσιακών στοιχείων, των οποίων η συμβολή στην πραγματοποίηση κέρδους είναι βασικής και ουσιώδους, αποτελεί παραγωγική δαπάνη εκπιπόμενη 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 κατά έτος μείωσης της αξίας των παγίων στοιχείων, με ποσό ίσο με την κατά έτος φθορά λόγω του χρόνου και της χρήσης και αποσκοπεί στην 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 3 βασικές μέθοδοι απόσβεσης. Η σταθερή, η φθίνουσα και η αύξουσα. Η Ελληνική νομοθεσία αναγνωρίζει την σταθερή μέθοδο καθώς και την φθίνουσα υπό προϋποθέσεις.

Αποσβεστέα 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 γήπεδα, τα οικόπεδα, τα αγροτεμάχια, ενώ υπόκεινται σε απόσβεση τα ορυχεία, τα μεταλλεία και τα λατομεία.

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

### **7.2.6.2 ΤΟ ΠΡΟΕΔΡΙΚΟ ΔΙΑΤΑΓΜΑ 299/2003**

Η οικονομική θεωρία υποστηρίζει ότι σύμφωνα με τον ορισμό των αποσβέσεων, αυτές θα διενεργούνται κα'όλη την διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του 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 μεδέν.

Στην 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, καθορίζεται με προεδρικό διάταγμα, όπως αυτό ισχύει κάθε φορά.

Το γνωστότερο προεδρικό διάταγμα για την ρύθμιση των αποσβέσεων είναι το π.δ.100/1998, ενώ 5 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 ΠΔ, ορίζεται ρητά ότι η διενέργεια των αποσβέσεων κατά έτος και με τα οριζόμενα ποσοστά, είναι υποχρεωτική. Ειδικότερα οι νέες επιχειρήσεις, για τις 3 πρώτες διαχειριστικές χρήσεις, που έπονται της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική λειτουργία τους, δύναται να προβούν σε απόσβεση όλων των παγίων περιουσιακών στοιχείων τους, είτε με συντελεστή 0% είτε με συντελεστή 50% του ισχύοντος ποσοστού, με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής απόσβεσης που θα επιλεγεί από την επιχείρηση, δεν θα μεταβάλλεται από χρήση σε χρήση.

Τα ανωτέρω 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 και οι μήνες χρησιμοποίησής τους. Αντίθετα, αν η διαχειριστική χρήση περιλαμβάνει χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του 12 μηνών (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 δύναται να υπερβούν την αξία κτήσης ή την αναπροσαρμοσμένη αξία του αποσβεστέου παγίου περιουσιακού στοιχείου.Πάγια περιουσιακά στοιχεία ,των οποίων η αξία κτήσης είναι μέχρι 600 €,δύναται να αποσβένονται εξ'ολοκλήρου μέσα στην χρήση κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία.

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του ΠΔ για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκτηθεί μέχρι και 31/12/97 καθώς και εκείνα που αποκτώνται από 01/01/98 και μετά,οι αποσβέσεις διενεργούνται με την σταθερή μέθοδο απόσβεσης.Για τα καινούρια μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτούν από01/01/98 και μετά οι βιοτεχνικές,βιομηχανικές,μεταλλευτικές,λατομικές και οι μικτές επιχειρήσεις αυτών,οι αποσβέσεις διενεργούνται υποχρεωτικά,είτε με την σταθερή είτε με την φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης,με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί για 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 νοείται η εταιρία που έχει την έδρα της σε αλλοδαπή χώρα και με βάση την νομοθεσία της οποίας δραστηριοποιείται αποκλειστικά σε άλλες χώρες και απολαμβάνει ιδιαίτερα ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης.

Το άρθρο 31 ορίζει ότι οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης που πραγματοποιούνται σε μισθωμένα ακίνητα,αποσβένονται κατά τον χρόνο 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 οποία ο ετήσιος συντελεστής απόσβεσης που προκύπτει με τον τρόπο αυτό,είναι μικρότερος από τον συντελεστή που ορίζεται από το ΠΔ 299/2003 για το ίδιο πάγιο,όταν αυτό είναι ιδιόκτητο,εφαρμόζονται τα οριζόμενα από το προεδρικό διάταγμα.

Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ οι αποσβέσεις αυτές καταχωρούνται σε χρέωση των υπολογαριασμών του 66,με πίστωση των αρμόδιων λογαριασμών των αποσβεσμένων παγίων στοιχείων.

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

- Είτε μεταφέρονται σε λογαριασμό πολυετούς απόσβεσης πχ. Τον 16.19 "Λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης" και κατανέμονται σε βάρος των αποτελεσμάτων ανάλογα με τον ρυθμό καταχώρησης των εξόδων
- Είτε βαρύνουν την χρήση στην οποία πραγματοποιήθηκαν,πχ σε λογαριασμό του 64 "Διάφορα έξοδα".Κανονικά οι δαπάνες βελτίωσης των μισθωμένων στοιχείων βαρύνουν τον εκμισθωτή.Στην περίπτωση όμως που από την σύμβαση προκύπτει ότι οι συζητούμενες δαπάνες βαρύνουν τον μισθωτή,τα ποσά αυτών κατανέμονται ισόποσα σε όλη την διάρκεια της μίσθωσης.

Υπόψη ότι και η διάταξη του άρθρου 31 του νόμου 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 ποιόν βαρύνουν οι δαπάνες επισκευών,συντήρησης και ασφάλισης των μισθωμένων στοιχείων.Η εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης του νόμου 1665/86 ενεργεί αποσβέσεις στα μίσθια σε ίσα μέρη ανάλογα με τα έτη διάρκειας της μίσθωσης.

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 κλπ.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.

### 7.2.6.3 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΑΣΩΜΑΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΟΠΟΙΗΣΕΩΝ

Ασώματες ακινητοποιήσεις (άυλα πάγια στοιχεία) είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά, που απαιτούνται από την εταιρία, με σκοπό να χρησιμοποιούνται για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος.

Στους λογαριασμούς της κατηγορίας ασώματων ακινητοποιήσεων περιλαμβάνονται τα ποσά που καταβάλλονται για την απόκτηση τέτοιων αγαθών καθώς και τα ποσά που δαπανώνται από την εταιρία για την δημιουργία αυτών των αγαθών.

Άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα συγκεκριμένο 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 πχ. Το ηλεκτρονικό λογισμικό, άδειες ευρεσιτεχνίας, συγγραφικά δικαιώματα, κινηματογραφικές ταινίες, πελατολόγια, άδειες αλιείας, παραχωρήσεις εμπορικών δικαιωμάτων κλπ.

Το ΠΔ δεν προβλέπει τον τρόπο απόσβεσης των άυλων παγίων στοιχείων. Ισχύουν και από άποψη φορολογίας εισοδήματος, τα προβλεπόμενα από το ΕΓΛΣ και του νόμου 2190/1920.

Για τις αποσβέσεις των ασώματων ακινητοποιήσεων ασχολείται και το άρθρο 31 του νόμου 2238/94, σύμφωνα με το οποίο, από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν "τα δικαιώματα ή αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις και οργανισμούς για την χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, 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 χρήσης και όχι στα εφάπαξ καταβαλλόμενα ποσά που αφορούν περισσότερες χρήσεις.

Για την 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 συμβαλλόμενου
- Να έχει αποδοθεί στο δημόσιο ο φόρος που ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 13 ή της οικείας διημερούς 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 την λήξη της προθεσμίας κλεισίματος ισολογισμού της διαχειριστικής περιόδου, στην οποία αναφέρονται οι αποζημιώσεις ή τα δικαιώματα
- Απαιτείται προέγκριση από επιτροπή, η οποία συστήνεται για τον σκοπό αυτό στο Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών ως ακολούθως :

(1.) 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.

(2.) Όταν τα υπόψη ποσά καταβάλλονται από επιχειρήσεις με διαφορετικό αντικείμενο εργασιών στην μητρική τους εταιρία, καθώς και σε αλλοδαπές επιχειρήσεις που ανήκουν στον ίδιο όμιλο και εφόσον υπερβαίνουν στις ανωτέρω περιπτώσεις το 4% των ακθάριστων εσόδων που προκύπτουν από την χρήση του συγκεκριμένου δικαιώματος και μέχρι 500.000 € 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 τον μέσο όρο των ποσοστών που

καταβάλλονται από επιχειρήσεις του ίδιου ομίλου, άλλων χωρών, προς εταιρία του ομίλου αυτού.

Η δαπάνη αγοράς και γενικά απόκτησης της κυριότητας άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αποσβένεται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στον χρόνο παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου και πάντως μέχρι την λήξη του χρόνου της παρεχόμενης από τον νόμο προστασίας, σε περίπτωση που η προστασία αυτή έχει περιορισμένη διάρκεια.

Το ΕΓΛΣ 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 την δημιουργία τους πραγματοποιούνται έξοδα και εφόσον προσδοκείται από την εκμετάλλευσή τους, έργο μακροχρόνιας αξιοποίησης.

Ο νόμος 2190/1920, επαναλαμβάνει αυτούσιες τις διατάξεις του ΕΓΛΣ σχετικά με την απόσβεση των άυλων παγίων στοιχείων, που έχουν ανακεφαλαιωτικά ως εξής :

16.99.00 Αποσβεσμένη υπεραξία επιχειρήσεως

Υπεραξία προκύπτει κατά την απόκτηση μιας εταιρίας, είτε με την 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 επιχείρησης αποσβένεται είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από μία συνεχείς χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατόν να υπερβαίνουν τα 5 έτη, δηλαδή μπορεί να αποσβεστεί σε 2, 3 ή και σε 4 χρήσεις, αρκεί να είναι ισόποσα τμήματα και συνεχείς οι χρήσεις.

16.99.01 Αποσβεσμένα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας

16.99.02 Αποσβεσμένα δικαιώματα όπως πχ. Παραχωρήσεις εκμετάλλευσης ορυχείων-μεταλλείων – λατομείων

Αποσβένονται με ετήσιες ισόποσες αποσβέσεις μέσα στον χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου. Πάντως η απόσβεση πρέπει να έχει ολοκληρωθεί μέχρι την λήξη του χρόνου της παρεχόμενης από τον νόμο προστασίας και σε περιπτώσεις που η προστασία αυτή έχει περιορισμένη διάρκεια, μέσα στον χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας.

16.99.03 Αποσβεσμένες λοιπές παραχωρήσεις

Αποσβένονται μέσα στον χρόνο της διάρκειας προστασίας του δικαιώματος.

16.99.04 Αποσβεσμένα δικαιώματα χρήσεως ενσώματων παγίων στοιχείων

16.99.05 Αποσβεσμένα λοιπά δικαιώματα

Αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις, μέσα στον χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για την χρησιμοποίηση κάθε άυλου παγίου στοιχείου.

16.99.10 Αποσβεσμένα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκατάστασης

Σύμφωνα με το άρθρο 31 του νόμου 2238/94, αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία 5 ετία. Οι διατάξεις του εδαφίου εφαρμόστηκαν και για τις δαπάνες μετάβασης στο ευρώ, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν κατά τα οικονομικά έτη (χρήσεις) 2001, 2002 και 2003.

Ειδικά για τα έξοδα που πραγματοποιούν οι εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης του νόμου 1665/1986 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 εταιρίες που για πρώτη φορά εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), μπορούν να εκπίπτουν τα έξοδα της περίπτωσης αυτής καθώς και αντίστοιχων εξόδων πολυετούς απόσβεσης που αναγνωρίζονται ως τέτοια βάσει νόμου, ανάλογα με τον υπολοιπό χρόνο από την αρχική καταχώρησή τους.

16.99.11 Αποσβεσμένα έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων

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

- Είτε εφάπαξ μέσα στην χρήση που πραγματοποιήθηκαν οι δαπάνες
- Είτε εφάπαξ μέσα σε μία από τις επόμενες 4 χρήσεις
- Είτε τμηματικά στις χρήσεις αυτές

#### 16.99.12 Αποσβεσμένα έξοδα λοιπών ερευνών

Αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία 5 ετία.

#### 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 5 ετία.

#### 16.99.14 Αποσβεσμένα έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων

Αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία 5 ετία.

#### 16.99.17 Αποσβεσμένα έξοδα αναδιοργανώσεως

Το ποσοστό απόσβεσης του λογισμικού των ηλεκτρονικών υπολογιστών ορίζεται σε 30%. Η απόσβεση του λογισμικού μπορεί να γίνεται και εφάπαξ κατά την 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 ΕΓΛΣ και του νόμου 2190/1920, οι τόκοι κατασκευαστικής περιόδου αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία 5 ετία.

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

(α) Είτε εφάπαξ (100 %) κατά την χρήση που οι τόκοι πραγματοποιήθηκαν, δηλαδή κατέστησαν δουλευμένοι. Στην περίπτωση αυτή η δαπάνη της απόσβεσης κατά το 1/5 πρέπει να θεωρείται ομαλό έξοδο και συνεπώς πρέπει να καταχωρείται στον λογαριασμό 66.05.18 "Αποσβέσεις τόκων δανείων κατασκευαστικής περιόδου" ενώ τα υπόλοιπα 4/5 πρέπει να θεωρούνται ανώμαλο έξοδο και συνεπώς πρέπει να καταχωρείται στον λογαριασμό 85.05.10

Συνεπώς η ρύθμιση αυτή της εφάπαξ απόσβεσης των τόκων κατά την χρήση πραγματοποίησής 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 αναρεί τον 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 5 ετία. Ακολουθώντας την ρύθμιση αυτή, η επιχείρηση καταχωρεί στον λογαριασμό 16.18 τους δουλευμένους τόκους κάθε μιας χρήσης που εμπίπτει στην κατασκευαστική περίοδο. Και το σύνολο των τόκων της κατασκευαστικής περιόδου αποσβένονται τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία 5 ετία, που αρχίζει από την χρήση μέσα στην οποία περατώθηκε η κατασκευή του παγίου στοιχείου.

Είναι δυνατόν να υποστηριχθεί ότι η 5 ετία αρχίζει από το έτος που οι τόκοι καθίστανται δουλευμένοι, 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 παγίου. Η κοστολόγηση των τόκων αυτών και η τμηματική τους απόσβεση επιβάλλεται από την βασική λογιστική αρχή της αντιπαράθεσης εσόδων- εξόδων και δεν είναι δυνατόν να γίνει απόσβεση των τόκων αυτών προτού το στοιχείο αρχίσει να παράγει, δηλαδή να αποφέρει έσοδα. Γι' αυτό η εφάπαξ ή τμηματική απόσβεση των δουλευμένων τόκων πριν αρχίσει το στοιχείο να παράγει αντίκειται στην βασική αυτή λογιστική αρχή και είναι επιστημονικά ανεπίτρεπτη.

Εξάλλου το ίδιο το ΕΓΛΣ στο παρεμφερές θέμα της "απόσβεσης των συναλλαγματικών διαφορών των δανείων" (λογαριασμός 16.99.15), για απόκτηση παγίων στοιχείων, στις περιπτώσεις που μεσολαβεί κατασκευαστική περίοδος, ορίζει ρητά ότι η απόσβεση αρχίζει από την χρήση μέσα στην

οποία λήγει η κατασκευαστική περίοδος ή διακόπτεται, για οποιονδήποτε λόγο η κατασκευή του έργου, ρύθμιση που πρέπει αναλογικά να δεχτούμε και για την απόσβεση των τόκων των ιδίων δανείων.

Η αντιμετώπιση των τόκων ως έξοδο στην χώρα μας, καθιερώθηκε με τις διατάξεις των άρθρων 3 και 7 του νόμου 4171/61 και αποσβένονται κατά 20% ετησίως.

Στην συνέχεια με το άρθρο 6 του ν.δ 916/71 επιμηκύνθηκε ο χρόνος απόσβεσης από 5 σε 10 έτη. Οι παραπάνω διατάξεις, επειδή περιλαμβάνονται στις γενικές διατάξεις του νόμου 4171/61, 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 κλπ.

Με το άρθρο 13 του νόμου 2065/92 ο χρόνος απόσβεσης των τόκων επανήλθε στην 5 ετία. Οι διατάξεις αυτές που ισχύουν από 01/01/92 έχουν ενταχθεί στο άρθρο 13 του νόμου 2238/94, που επιτρέπει την απόσβεση των τόκων είτε εφάπαξ κατά το έτος της πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία 5 ετία.

16.99.19 Αποσβεσμένα λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης

Αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος της πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία 5 ετία.

16.99.16 Αποσβεσμένες διαφορές έκδοσης και εξόφλησης ομολογιών

Ομολογίες που εκδόθηκαν από την εταιρία, εμφανίζονται στο παθητικό με την τιμή στην οποία η εταιρία 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 έκδοσης κ εξόφλησης ομολογιών".

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

16.99.90 Αποσβεσμένα έξοδα μετεγκατάστασης της επιχείρησης

Αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία 5 ετία. Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που για τα έξοδα αυτά λαμβάνεται επιχορήγηση, τα ποσά της επιχορήγησης καταχωρούνται στη πίστωση του λογαριασμού 41.10 "Επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων" και σε ιδιαίτερο υπολογαριασμό, από τον οποίο στο τέλος της 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 παγίων περιουσιακών στοιχείων, καταχωρούνται στον 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 του άρθρου 1 του πδ. 11/23/1980 "περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου έναρξης της προετοιμασίας εφαρμογής του γενικού λογιστικού σχεδίου, όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με την διάταξη του μοναδικού άρθρου του πδ. 502/1984 "τροποποίηση και συμπλήρωση των διατάξεων πδ. 1123/1980".

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 υπολοίπου των κερδών εις νέο.

## **ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΦΕΥΡΕΣΗΣ**

Αποσβέσεις του κόστους κτήσης της εφεύρεσης.

Το κόστος κτήσης των ευρεσιτεχνιών πρέπει να αποσβένεται με βάση την προστατευόμενη από τον νόμο ζωή τους, εκτός εάν η ωφέλιμη ζωή τους είναι βραχύτερη, οπότε αποσβένονται στην βραχύτερη αυτή περίοδο.

Η ευρεσιτεχνία χορηγείται για 15 χρόνια, που είναι και το μέγιστο όριο ζωής της. Αν όμως η ευρεσιτεχνία αγοραστεί μερικά χρόνια μετά την χορήγησή της, πχ μετά από 7 χρόνια, ο αγοραστής δικαιούται να έχει την αποκλειστικότητα της εκμετάλλευσής της για τα υπολοιπούμενα χρόνια, δηλαδή για 8 χρόνια, μέχρι να συμπληρωθεί το μέγιστο όριο της 15 ετούς προστασίας της.

## **ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΣΗΜΑΤΟΣ**

Το άρθρο 43 του νόμου 2190/1920 ορίζει ότι το σήμα πρέπει να αποσβένεται μέσα στον χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας και πάντως όχι πέρα από την λήξη του χρόνου της νόμιμης προστασίας του.

Στις περιπτώσεις όμως που το κόστος κτήσης των δημιουργούμενων από την ίδια την επιχείρηση σημάτων, δεν είναι σημαντικό, συνηθίζεται στην πράξη το κόστος αυτό να μην κεφαλαιοποιείται, αλλά να θεωρείται έξοδο της χρήσης στην οποία πραγματοποιείται.

Το ΕΓΛΣ και ο νόμος 2190/1920 (άρθρο 42) 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

66.00.01 Αποσβέσεις δικαιμάτων βιομηχανικής ιδιοκτησίας σε :

16 Ασώματες ακινητοποιήσεις και έξοδα πολυετούς απόσβεσης

16.99 Αποσβεσμένες ασώματες ακινητοποιήσεις

16.99.00 Αποσβεσμένη υπεραξία επιχείρησης

16.99.01 Αποσβεσμένα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας

### **7.2.7 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ**

#### **7.2.7.1 ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ**

Η διάρκεια ζωής μιας εταιρίας είναι πάντοτε μεγαλύτερη του ενός έτους και συνεπώς κατά το κλείσιμο της διαχειριστικής χρήσης, υπάρχουν γεγονότα, τα οποία όπως τα ορίζει ο νομοθέτης "διαφαίνονται σαν πιθανά κατά την ημέρα σύνταξης του ισολογισμού, αλλά δεν είναι γνωστό το ακριβές μέγεθος και 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 των προβλέψεων.

Η πρόβλεψη λοιπόν συνιστά μια επιβάρυνση των αποτελεσμάτων της χρήσεως, η οποία γίνεται στο τέλος της χρήσης και αποβλέπει στην κάλυψη ζημιάς ή εξόδων ή υποτίμησης στοιχείων του



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.

Οι προβλέψεις δικαιολογούνται από την αρχή της συντηρητικότητας, η οποία διέπει τις λογιστικές μετρήσεις, για να διασφαλίσει την 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 ζημιά αναγνωρίζεται λογιστικώς από την στιγμή που υπάρχει πιθανότητα πραγματοποίησής του. Η πρόβλεψη αποτελεί την 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 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 κλπ.

Είναι φυσικό ότι η εκτίμηση τόσο της πιθανότητας αυτής, όσο πολλές φορές και του ποσού της ενδεχόμενης επιβάρυνσης που θα έχει η οικονομική μονάδα από την πραγματοποίησή της, ενέχει σημαντικό υποκείμενο 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 θεμελιώσουν και να τις δικαιολογήσουν. Με αυτή 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 παράρτημα.

Το ΕΓΛΣ διακρίνει τις προβλέψεις σε δύο βασικές κατηγορίες :

- Προβλέψεις για κινδύνους εκμετάλλευσης

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

- Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους

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

### **7.2.7.2 ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΤΩΝ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ**

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 εκμετάλλευσης (λ/σμοί 44.00 – 44.09) ή έκτακτες ζημιές και έκτακτα έξοδα (λ/σμοί 44.10 – 44.19 και 44.98) σύμφωνα με την βασική διάκριση των προβλέψεων που δέχεται το ΕΓΛΣ, σε προβλέψεις εκμετάλλευσης 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 ΑΕ 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 προβλέψεων. Επιπλέον, καθένας από τους λογαριασμούς 44.00 – 44.09 των προβλέψεων εκμετάλλευσης αναλύεται περαιτέρω σε

τριτοβάθμιους με τίτλους "Σχηματισμένες προβλέψεις" και "Χρησιμοποιημένες προβλέψεις".

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

### **7.2.7.3 ΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΕΠΑΥΞΗΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ**

#### **ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ**

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

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

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

#### **ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ**

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 προβλέψεων δευτεροβάθμιο. Η χρέωση του λογαριασμού 83 έχει ως επακόλουθο να μην επιβαρύνεται με τις προβλέψεις αυτές ο λογαριασμός γενικής εκμετάλλευσης, αλλά ο λογαριασμός 86 "Αποτελέσματα χρήσης" όπου μεταφέρεται το υπόλοιπο του 83 στο τέλος της χρήσης.

### **7.2.7.4 ΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ**

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

#### **ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ**

Για την χρησιμοποίηση των προβλέψεων εκμετάλλευσης, το ΕΓΛΣ δέχεται δύο λογιστικούς χειρισμούς , στους οποίους το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής πρόσθεσε και έναν τρίτο.

#### **ΠΡΩΤΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ**

Κατά την καταβολή τους, τα έξοδα για τα οποία είχαν σχηματιστεί σε προηγούμενες χρήσεις προβλέψεις, φέρονται κατ'ευθείαν στην χρέωση των αντίστοιχων προβλέψεων του 44 και στους τριτοβάθμιους υπολογαριασμούς "Χρησιμοποιημένες προβλέψεις". Έτσι σε έναν λογαριασμό πρόβλεψης η οποία έχει χρησιμοποιηθεί :

- Ο τριτοβάθμιος με τίτλο "Σχηματισμένες προβλέψεις" εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο ίσο με την πρόβλεψη που σχηματίστηκε κατά το παρελθόν.
- Ο τριτοβάθμιος με τίτλο " Χρησιμοποιημένες προβλέψεις" εμφανίζει χρεωστικό υπόλοιπο ίσο με τα έξοδα που καταβλήθηκαν και για τα οποία είχε σχηματιστεί πρόβλεψη.

Αν οι σχηματισμένες προβλέψεις είναι μεγαλύτερες από το ποσό που χρειάστηκε να χρησιμοποιηθεί, τότε η πλέον διαφορά , με χρέωση του λογαριασμού της σχηματισμένης πρόβλεψης, μεταφέρεται σε πίστωση του λογαριασμού 84 "Έσοδα από αχρησιμοποίητες

προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων".

Αν αντίθετα, οι σχηματισμένες προβλέψεις είναι μεγαλύτερες από τα πραγματοποιημένα έξοδα, τότε σύμφωνα με την άποψη του ΕΓΛΣ, αναπροσαρμόζεται η σχηματισμένη πρόβλεψη με χρέωση του λογαριασμού 68 "Προβλέψεις εκμετάλλευσης" και πίστωση του κατάλληλου λογαριασμού προβλέψεως του 44 "Σχηματισμένες Προβλέψεις".

Οι περισσότεροι συγγραφείς διαφωνούν με την άποψη αυτή, καθώς θεωρούν ότι σχηματισμός ή επαύξηση πρόβλεψης δικαιολογούνται μόνο ενόψει πιθανολογούμενης πραγματοποίησης εξόδων και όχι για να καλύψουν διαφορές ήδη πραγματοποιηθέντων εξόδων. Αντίθετα, υποστηρίζουν ότι η διαφορά αυτή συνιστά ζημιά, η οποία μάλιστα ανήκει στην χρήση που πραγματοποιήθηκαν τα έξοδα, επειδή τότε δημιουργήθηκαν οι συνθήκες που κατέστησαν ανεπαρκή την σχηματισμένη στο παρελθόν πρόβλεψη. Συνεπώς, αντιπροτείνεται τα επιπλέον της σχηματισμένης πρόβλεψης έξοδα να μεταφέρονται στην χρέωση του λογαριασμού 81.02 "Εκτακτες ζημιές" 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 (44), γεγονός που δυσχεραίνει τις ελεγκτικές διαδικασίες και νοθεύει τις αναλύσεις των αποτελεσμάτων.

## **ΔΕΥΤΕΡΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ**

Κατά τον δεύτερο χειρισμό τα ποσά των εξόδων, για τα οποία είχαν σχηματιστεί προβλέψεις σε προηγούμενες χρήσεις, καταχωρούνται στους κατάλληλους λογαριασμούς των κατ'είδος εξόδων της ομάδας 6. Παράλληλα από τον λογαριασμό της ήδη σχηματισμένης πρόβλεψης, μεταφέρονται στην πίστωση του λογαριασμού 78.05 "Χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη εξόδων εκμετάλλευσης" ποσό ίσο προς τα πραγματοποιημένα έξοδα, εφόσον φυσικά η πρόβλεψη επαρκεί. Κατά την μεταφορά χρεώνεται ο τριτοβάθμιος με τίτλο "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 χρήσης στον λογαριασμό γενικής εκμετάλλευσης, όπου επέρχεται συμψηφισμός των εξόδων με την 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 "Εκτακτες 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 μειωνεκτεί στα εξής :

- Ενσωματώνονται στην Αναλυτική Λογιστική Εκμετάλλευσης 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 την 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 εκμετάλλευσης. Έτσι αλλοιώνονται και τα μικτά αποτελέσματα εκμετάλλευσης, τα οποία και θα διαφέρουν από τα αντίστοιχα της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμετάλλευσης.

### **ΤΡΙΤΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ**

Κατά τον τρίτο χειρισμό, τα καταβαλλόμενα ποσά εξόδων για τα οποία είχαν σχηματιστεί προβλέψεις στο παρελθόν, καταχωρούνται στην χρέωση του λογαριασμού 82.00 "Εξοδα προηγούμενων χρήσεων". Ο λογαριασμός αυτός είναι σκόπιμο να αναλύεται σε τριτοβάθμιους κατ'είδος εξόδων, αντίστοιχων τουλάχιστον προς τους πρωτοβάθμιους της ομάδας 6.

Οι σχηματισμένες για την κάλυψη των εξόδων προβλέψεις, μεταφέρονται στο σύνολό τους και ανεξάρτητα από ποσοτική τους σχέση με το ύψος των εξόδων, στην πίστωση του λογαριασμού 84 "Εσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων", σε ιδιαίτερο δευτεροβάθμιο με τίτλο 84.91 "Εσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη εξόδων εκμετάλλευσης", που αναλύεται σε τριτοβάθμιους, αντίστοιχους των 44.00- 44.09.

Και με τους τρεις χειρισμούς, στο τέλος της χρήσης τα χρεωστικά υπόλοιπα των τριτοβάθμιων λογαριασμών "Χρησιμοποιημένες προβλέψεις" μεταφέρονται στους τριτοβάθμιους "Σχηματισμένες προβλέψεις" των αντίστοιχων δευτεροβάθμιων για αμοιβαία εξίσωση.

### **ΠΡΟΒΛΕΨΗ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ**

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 "Εξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων" στους κατάλληλους δευτεροβάθμιους.

Οι σχηματισμένες προβλέψεις μεταφέρονται σε πίστωση του λογαριασμού 84.01 "Εσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έκτακτους κινδύνους" μέχρι του ποσού των καλυπτόμενων εξόδων και ζημιών, ενώ τυχόν επεπλέον της πρόβλεψης μεταφέρεται σε πίστωση του 84.00 "Εσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων". Από τον γενικό αυτό χειρισμό, υφίσταται μια παρέκκλιση και αφορά την διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων για τις οποίες είχαν σχηματιστεί στον λογαριασμό 44.11 "Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις" και την οποία θα αναπτύξω παρακάτω.

#### **7.2.7.5 ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΑΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΤΩΝ ΠΡΟΒΛΕΨΕΩΝ**

Οι προβλέψεις μπορεί να μην χρησιμοποιηθούν όταν :

- Το ύψος τους ήταν μεγαλύτερο από το πραγματοποιούμενο έξοδο ή ζημιά
- Εξέλειπε ο λόγος για τον οποίο είχαν δημιουργηθεί, χωρίς να πραγματοποιηθεί το έξοδο ή η ζημιά

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

#### **7.2.7.6 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΜΕΝΕΣ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ**

Στον λογαριασμό 68 "Προβλέψεις εκμετάλλευσης" καταχωρείται η δαπάνη των προβλέψεων με πίστωση των αρμόδιων υπολογαριασμών του 44 "Προβλέψεις" σύμφωνα με τον ορισμό των προβλέψεων αυτών. Ο λογαριασμός 68 σύμφωνα με το ΕΓΛΣ αναπτύσσεται στους ακόλουθους υπολογαριασμούς οργανικών εξόδων :

68.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία

68.01 Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων

68.09 Λοιπές προβλέψεις εκμετάλλευσης

68.09.00 Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων

Για να αναγνωριστεί ένα έξοδο ή δαπάνη ως εκπεστέα από τα ακθάριστα έσοδα,πρέπει να είναι :

(α) "βέβαια" δηλαδή να μην τελεί υπό αίρεση ή προθεσμία

(β) "εκκαθαρισμένη" δηλαδή τα ποσά αυτών να είναι προσδιορισμένα (οριστικά).

Το έξοδο ή η ζημιά ,λοιπόν,που καταχωρείται σε βάρος των αποτελεσμάτων χρήσης(λ/σμων 68 "Προβλέψεις εκμετάλλευσης "ή 83 "Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους") υπό τύπο προβλέψεως,δεν αναγνωρίζεται ως δαπάνη εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα ,από την χρήση που σηματούζεται 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 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 προσανζάνουσες τα φορολογητέα κέρδη της χρήσης 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 στην χρήση αυτή ή αν οφείλονται και θα καταβληθούν σε επόμενη χρήση.Λαμβάνοντας υπόψη τα προηγούμενα,περί 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 στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος της χρήσεως,να αντιμετωπίζονται ως λογιστικές διαφορές.

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

Παρ'όλα αυτά,όπως και στη 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 των 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 αναλυθούν οι περιπτώσεις των προβλέψεων αυτών όπως τις ορίζει η κείμενη νομοθεσία.

### **7.2.7.6.1 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΠΙΣΦΑΛΕΙΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ**

#### **7.2.7.6.1.1 ΣΧΗΜΑΤΙΣΜΟΣ**

Ο φορολογικός νόμος 3296/2004,με το άρθρο 9 "δαπάνες επιχειρήσεων" ρύθμισε αρκετά θέματα που αφορούν τον 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 θεσπίσει με τον νόμο 2065/1992 ,με ορισμένες τροποποιήσεις,δηλαδή ο σχηματισμός πρόβλεψης από τις επιχειρήσεις,ανεξάρτητα αν υπάρχουν επισφαλείς ή όχι 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 και εκπτώσεις
- Η αξία των πωλήσεων ή της παροχής υπηρεσιών προς το δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφελείας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και
- Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης πετρελαιοειδών, ο φόρος κατανάλωσης καπνού και λοιποί φόροι που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης.

Επομένως για τον υπολοιισμό της πρόβλεψης δεν λαμβάνονται υπόψη τα έσοδα από λιανικές πωλήσεις ή παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες, έστω και αν αυτά έχουν πραγματοποιηθεί με πίστωση του τμήματος, και οι χονδρικές πωλήσεις για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί τιμολόγιο πώλησης (πχ. Πώληση επαγγελματικού αυτοκινήτου με συμβολαιογραφική πράξη). Αντίθετα για τον 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 απόδειξη παροχής υπηρεσιών (ΑΠΥ), θα λαμβάνονται υπόψη οι παρεχόμενες υπηρεσίες προς επιτηδευματίες, έστω και αν για τις υπηρεσίες αυτές δεν έχουν εκδοθεί τιμολόγια.

Επίσης, διευκρινίζεται ότι επειδή ο ΦΠΑ με τον οποίο επιβαρύνονται οι πωλήσεις και 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 την διάθεση των προϊόντων τους αντιπροσώπους, προς τους οποίους στέλνουν τα εμπορεύματά τους με δελτίο αποστολής και στην 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.

Ειδικά για τις επιχειρήσεις σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, τις επιχειρήσεις ύδρευσης – αποχέτευσης, τις επιχειρήσεις παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας καθώς και τις επιχειρήσεις 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 ΚΒΣ στοιχεία προς επιτηδευματίες ή ιδιώτες, με εξαίρεση αυτά που εκδίδονται προς το δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς και επιχειρήσεις κοινής ωφελείας 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.

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 και κοινότητες, επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφελείας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, καθώς οι απαιτήσεις αυτές θεωρούνται ασφαλούς εισπράξεως.

Επίσης δεν λαμβάνεται υπόψη το υπόλοιπο του λογαριασμού "Γραμμάτια εισπρακτέα" καθώς ρητά στον νόμο αναφέρεται μόνο το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού "Πελάτες". Αντίθετα για τον υπολογισμό του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού "Πελάτες" αφαιρούνται οι επιστροφές και εκπτώσεις πωλήσεων, ενώ οι προκαταβολές πελατών δεν λαμβάνονται

υπόψη,καθόσον αυτές καταχωρούνται σε λογαριασμό παθητικού.

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".Η εμφάνιση της πρόβλεψης αυτής στα βιβλία της επιχείρησης στο τέλος της χειριστικής χρήσης θα γίνεται ως εξής :

68.09.00 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις

Σε 44.00 Προβλέψεις

### **7.2.7.6.1.2 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ 3091/2002**

Οι επιχειρήσεις μετά τον σχηματισμό των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις,έχουν την δυνατότητα να προχωρήσουν σε διαγραφή (απόσβεση) των απαιτήσεων αυτών,εφόσον δεν εισπραχθούν 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 πρόβλεψη για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων με βάση τις αντικατασταθείσες από τον νόμο 3091/2002 διατάξεις του ΚΦΕ και εμφανίζουν το αναπόσβεστο αυτό υπόλοιπο των μη πραγματοποιηθεισών προβλέψεων στα βιβλία τους,θα μεταφέρουν σε χρέωση του λογαριασμού 44 "Προβλέψεις"(δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του 44..11"Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις")μέχρι πλήρους απόσβεσης τους τα ποσά των αποδεδειγμένων επισφαλών απαιτήσεων που δικαιούνται να αφαιρέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα με βάση τις νέες διατάξεις.

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 την δραστηριότητα της επιχείρησης και να είναι πράγματι επισφαλείς 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 απόδειξης φέρει η επιχείρηση,προσκομίζοντας τα απαραίτητα δικαιολογητικά.Μεταξύ των δικαιολογητικών περιλαμβάνονται και τα ακόλουθα :

- 1) Επίσημες οικονομικές καταστάσεις της οφειλέτιδας εταιρίας από τις οποίες να προκύπτει η μη υγιής θέση αυτής
- 2) Τελεσίδικη απόφαση δικαστηρίου με την οποία υποχρεώνεται ο οφειλέτης σε εξόφληση
- 3) Πιστοποιητικό υποθυκοφυλακείου από το οποίο να προκύπτει,κατά περίπτωση,η μη ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη.

- Η απόσβεση να γίνεται με οριστική εγγραφή.
- Η απόσβεση να γίνεται για κάθε οφειλέτη χωριστά.

Η κύρηξη του οφειλέτη σε κατάσταση πτώχευσης,λόγω παύσης πληρωμών,επιφέρει από μόνη της απόσβεση της απαίτησης,στις περιπτώσεις όπου σε πτώχευση έχει κυρηχθεί ΑΕ, ΕΠΕ 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.

Σε περίπτωση διενέργειας πλειστηριασμού σε βάρος της περιουσίας του οφειλέτη (είτε κατά την διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης είτε συνεπεία 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.

Σε περίπτωση πραγματοποίησης εσόδων από πωλήσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών επί πιστώσει,αναγνωρίζονται προς έκπτωση διαγραφόμενες επισφαλείς μικροαπαιτήσεις μέχρι το ποσό των 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 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.
- Για περιπτώσεις όπου δεν έχει ασκηθεί αγωγή από την επιχείρηση κατά του οφειλέτη , έκπτωση γίνεται μετά την συμπλήρωση 2 χρήσεων στις οποίες το υπόλοιπο της απαίτησης κατά του πελάτη παρέμεινε ανείσπρακτο.

Οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις δικαιούνται να υπολογίσουν σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου 2065/1992 προβλέψεις για την απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων τους,μόνο για το μέρος των ακαθάριστων εσόδων που προέρχονται από υπηρεσίες προς επιτηδευματίες,έστω και αν για τις υπηρεσίες αυτές εξέδιδαν απόδειξη παροχής υπηρεσιών και όχι τιμολόγιο.Η πρόβλεψη υπολογίζεται με την εφαρμογή συντελεστή 0.5% στα πιο πάνω ακαθάριστα έσοδα.Το δικαίωμα αυτό εξακολουθούν να το έχουν και με το καινούριο καθεστώς,όπως αυτό ισχύει μετά την έναρξη ισχύος του νόμου 3296/2004.

Οι επιχειρήσεις λιανικής πώλησης διαρκών καταναλωτικών αγαθών,για τον σχηματισμό πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων (πριν τη έναρξη ισχύος του νόμου 3091/2002) υποχρεούται στην αναγραφή των οριζόμενων από τον ΚΒΣ στοιχείων(ποσότητα,είδος,αξία)στις εκδιδόμενες αποδείξεις λιανικής πώλησης επί πιστώσει.Η αναγραφή των στοιχείων αυτών μόνο στο δελτίο αποστολής δεν παρέχει την δυνατότητα σχηματισμού της πρόβλεψης,έστω και αν στην ΑΛΠ αναγραφόταν ο αριθμός του εκδοθέντος δελτίου αποστολής.

Η ζημιά που υπέστησαν επιχειρήσεις από εξαγωγές στην πρώην Γιουγκοσλαβία από την μη είσπραξη επισφαλών απαιτήσεων τους,οφείλεται σε γεγονός ανωτέρας βίας (πόλεμος) και για αυτό τον 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 του άρθρου 31 του νόμου 2238/94.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 επιχείρηση δεν έχει τύχει αποζημίωσης μέσω Ευρωπαϊκής Ένωσης ή από άλλη πηγή.

Προβλέπεται απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων επί μερικής εξόφλησης τιμολογίου αξίας άνω των 150 €.Στην περίπτωση αυτή αν η επιχείρηση δεν έχει ασκήσει ένδικο μέσα,από το ανεξόφλητο υπόλοιπο αναγνωρίζεται προς έκπτωση ποσό 150 € χωρίς καμία προϋπόθεση,εφόσον όμως ολόκληρο το ποσό της ανεξόφλητης απαίτησης διαγράφεται οριστικά,χωρίς να αναγνωρίζεται φορολογικά προς έκπτωση το μέρος της διαγραφείσας απαίτησης που απομένει μετά την αφαίρεση των 150 €.

#### ***7.2.7.6.1.3 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΒΑΣΕΙ ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ 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 κοινοποιούνται με την ΠΟΛ 1016/2005.

Σύμφωνα με τον νόμο,αυτός ο χαρακτηρισμός και η διαγραφή ορισμένων πελατών ως επισφαλείς,είναι θέμα που κρίνεται από την επιχείρηση,με βάση τα στοιχεία και έγγραφα που έχει στην διάθεσή της και δεν ερευνάται κατά τον 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 επισφαλείς και προέβη στην διαγραφή αυτού και στην συνέχεια το ποσό της απαίτησής του εισπράχθει,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 την σχηματισθείσα πρόβλεψη,μπορεί να αποσβεστεί στην 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 πώλησης.Αν υπάρχει ζημιά από άλλη αιτία αυτή θα εκπίπτει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ΚΦΕ,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 δεν υπερβαίνει τα 1000 €.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 ΔΟΥ και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του πελάτη καθώς και το διαγραφέν ποσό.Η πιο πάνω κατάσταση υποβάλλεται στην αρμόδια για την φορολογία της επιχείρησης ΔΟΥ σε 3 αντίγραφα ,μέχρι την λήξη της προθεσμίας ,η οποία ορίζεται από το άρθρο 20 του πδ 186/1992.

Τέλος προβλέπεται ότι το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στον λογαριασμό 44.11 "Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις" δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος,εκτός και αν στο τέλος κάθε 5 ετίας ,αρχής γενομένης από τη διαχειριστική περίοδο 2005 υφίστανται στον ως άνω λογαριασμό υπόλοιπο,λόγω του γεγονότος ότι στο διάστημα της 5 ετίας 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 5 πρώτες διαχειριστικές χρήσεις,αρχής γενομένης από την 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 5 ετίας)στον λογαριασμό 44.11 "Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις"υπάρξει υπόλοιπο ποσό πρόβλεψης,το ποσό αυτό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου,δηλαδή στην

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 01/01/05 και μετά.

## **7.2.7.6.2 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΛΟΓΩ ΕΞΟΔΟΥ ΑΠΟ ΤΗΝ ΥΠΗΡΕΣΙΑ**

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

Κατά την ισχύουσα νομοθεσία στην χώρα μας, ο εργοδότης πέρα από τις αποδοχές, τις εργοδοτικές εισφορές, τα δώρα, τις άδειες και τα επιδόματα αδείας που λογίζει και καταβάλλει στο προσωπικό του, υποχρεούται να καταβάλλει στους εξερχόμενους της υπηρεσίας αποζημίωση, το ύψος της οποίας εξαρτάται από το ύψος των αποδοχών του εξερχομένου, τον χρόνο απασχόλησής του σε αυτόν και από τον λόγο εξόδου από την υπηρεσία.

Το ποσό της αποζημίωσης που η επιχείρηση θα καταβάλλει στον εργαζόμενο, αυξάνει προοδευτικά με την πάροδο του χρόνου, ενώ η καταβολή της αποζημίωσης θα γίνει στην μεταγενέστερη εκείνη χρήση που αυτός θα εξέλθει από την υπηρεσία.

Έτσι σύμφωνα με τις παραδεγμένες λογιστικές αρχές, η επιχείρηση υποχρεούται, στο τέλος κάθε χρήσης να σταθμίζει το ύψος της αποζημίωσης που οφείλει στο προσωπικό της κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού της και με χρέωση λογαριασμού οργανικών εξόδων και με πίστωση ενός λογαριασμού προβλέψεως ο οποίος θα χρεώνεται με τα ποσά των αποζημιώσεων που η επιχείρηση θα καταβάλλει σε μεταγενέστερες χρήσεις.

Αν η επιχείρηση δεν προβαίνει στον σχηματισμό τέτοιας πρόβλεψης, ο ισολογισμός της είναι ψευδής κατά τα οφειλόμενα ποσά αποζημιώσεων και τα αποτελέσματα χρήσεις εικονικά κατά το ποσό των αποζημιώσεων που αναλογούν στην χρήση, με περαιτέρω συνέπεια την διανομή και φορολογία εικονικών κερδών, δηλαδή ουσιαστικά την 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 αποζημίωσης στις περιπτώσεις απολύσεως του προσωπικού τους ή αποχώρησής τους λόγω συνταξιοδότησης.

Αλλά η επιχείρηση κατά τον χρόνο κατάρτισης του ισολογισμού της, δεν γνωρίζει επακριβώς ούτε το ύψος των αποζημιώσεων που οφείλει στο προσωπικό της, ούτε τον χρόνο καταβολής τους. Πράγματι η επιχείρηση θα υποχρεωθεί σε καταβολή αποζημιώσεων κυρίως για τις ακόλουθες αιτίες :

- Λόγω καταγγελίας της σύμβασης εργασίας και απόλυσης του εργαζομένου, οπότε ο απολυμένος δικαιούται πλήρους αποζημίωσης, ο μισθωτός με βάση τις διατάξεις των νόμων 3198/1955 και 2112/1920, ο δε εργοτεχνίτης με βάση τον νόμο 3198/1955 και το βδ. 16/18.7.1920.
- Λόγω συνταξιοδότησης, οπότε ο εργαζόμενος δικαιούται το 50% της αποζημίωσης λόγω απολύσεως ή εφόσον καλύπτεται και με επικουρική ασφάλιση το 40% της αποζημίωσης αυτής. Οι μισθωτοί (υπάλληλοι, εργατοτεχνίτες) που συμπλήρωσαν 15 έτη υπηρεσίας στον ίδιο εργοδότη, καθώς και εκείνοι που κατελήφθησαν από το όριο ηλικίας, μπορούν να αποχωρήσουν από την εργασία τους, με την 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 καθορίζεται όριο, το 65ο έτος της ηλικίας. Για την λήψη της πιο πάνω αποζημίωσης απαιτείται η συμπλήρωση των προϋποθέσεων για πλήρη σύνταξη.
- Λόγω πτώχευσης της επιχείρησης, οπότε ο μισθωτός δικαιούται πλήρους αποζημίωσης, ενώ ο εργάτης το ήμισυ αυτής.

## **7.2.7.6.2.2 Η ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗ 205/1988 ΤΗΣ ΟΛΟΜΕΛΕΙΑΣ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΕΩΣ**

Η υποχρέωση σχηματισμού της υπό συζήτηση προβλέψεως σε κάθε χρήση, καθιερώνεται με την διάταξη του άρθρου 42 του νόμου 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 αποζημιώσεων-το δάπεδο- που είναι οι αποζημιώσεις λόγω συνταξιοδότησης, που όπως είπαμε ανέρχεται στο 50% ή αν οι εργαζόμενοι υπάγονται και σε επικουρική ασφάλιση στο 40% της πλήρους αποζημίωσης λόγω καταγγελίας της σύμβασης 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 ακόμα και εθιμικά.

Κατά την πρώτη χρήση εφαρμογής των διατάξεων αυτού του νόμου παρέχεται η δυνατότητα στις εταιρίες να καταχωρήσουν στον λογαριασμό "λοιπά έξοδα πολυετούς απόσβεσης" τις σωρευμένες προβλέψεις για αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που αντιστοιχούν στην προυπηρεσία του προσωπικού τους κατά τις προηγούμενες χρήσεις. Οι προβλέψεις αυτές αποσβένονται τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία 5 ετία.

Η διάταξη αυτή ερμηνεύτηκε από την ολομέλεια των συμβούλων διοικήσεως, η οποία με την γνωμοδότηση της 205/1988, αποφάνθηκε ότι η επίμαχη πρόβλεψη αρχίζει μετά την συμπλήρωση των προϋποθέσεων συνταξιοδότησης των μισθωτών που απασχολούνται στην ΑΕ. Δηλαδή κατά τους συμβούλους διοικήσεως, η πρόβλεψη πρέπει να γίνεται μόνο για συνταξιοδότηση του προσωπικού και για εκείνους τους εργαζόμενους, που κατά την ημέρα σύνταξης του ισολογισμού, συμπλήρωσαν τις προϋποθέσεις συνταξιοδότησης.

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

Προφανές ότι στην εξεταζόμενη περίπτωση των αποζημιώσεων των εργαζομένων, υπάρχει βεβαιότητα ότι η υποχρέωση της επιχείρησης για καταβολή αποζημίωσης θα γεννηθεί στο μέλλον (με εξαίρεση την οικειοθελή αποχώρηση του εργαζομένου πριν από την συμπλήρωση των προϋποθέσεων συνταξιοδότησης) αλλά υπάρχει βεβαιότητα ως προς το ποσό της αποζημίωσης και ως προς τον χρόνο γέννησης της υποχρέωσης. Στις περιπτώσεις εκείνες που ορισμένοι εργαζόμενοι, κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού, είχαν συμπληρώσει τις προϋποθέσεις συνταξιοδότησης και θα αποχωρήσουν από την επιχείρηση, δεν συντρέχει περίπτωση διενέργειας πρόβλεψης, γιατί δεν υπάρχει αβεβαιότητα ως προς τον χρόνο γέννησης αυτής, ούτε ως προς το ποσό της αποζημίωσης. Οι περιπτώσεις αυτές συνιστούν οριστικές υποχρεώσεις της επιχείρησης και ως οριστικές υποχρεώσεις πρέπει να εμφανίζονται στον ισολογισμό.

### 7.2.7.6.2.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΤΗΣ ΠΡΟΒΛΕΨΗΣ

Επί του θέματος η ερμηνευτική εγκύκλιος το Υπουργείου Οικονομικών (ΠΟΛ 1043/1993) αναφέρει τα εξής :

"Για τον λογιστικό χειρισμό γενικά των προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού έχουν δοθεί οδηγίες από το Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας.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 Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας ως εξής :

Οι αναλογούσες προβλέψεις θα σχηματιστούν με χρέωση των οργανικών εξόδων της χρήσεως και συγκεκριμένα του λογαριασμού 68 "Προβλέψεις εκμετάλλευσης" (και του υπολογαριασμού 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 καθορίζεται στο ΓΛΣ 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 επιχείρησης 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 στην χρέωση του λογαριασμού 44.00.01 "Χρησιμοποιημένες προβλέψεις". Μετά από κάθε καταχώρηση ,θα ακολουθεί τακτοποίηση των υπολογαριασμών 44.00.00 "Σχηματισμένες προβλέψεις"ως εξής :

- Αν το ποσό που καταβλήθηκε είναι μεγαλύτερο από το ποσό της σχηματισμένης πρόβλεψης,σχηματίζεται ισόποση με την διαφορά συμπληρωματική πρόβλεψη,με πίστωση του λογαριασμού 44 και του υπολογαριασμού 44.00.00 "Σχηματισμένες προβλέψεις" και χρέωση του λογαριασμού 68 "Προβλέψεις εκμετάλλευσης",για το ποσό που αφορά την κλειόμενη χρήση.
- Αν το ποσό που καταβλήθηκε είναι μικρότερο από το ποσό της σχηματισμένης πρόβλεψης,το επιπλέον ποσό της πρόβλεψης μεταφέρεται σε χρέωση του λογαριασμού 44 και του υπολογαριασμού 44.00.00 "Σχηματισμένες προβλέψεις" στην πίστωση του λογαριασμού 84.00 "Εσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων".

Μετά από τις παραπάνω 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 χρήσης.

Το ύψος της αποζημίωσης των μισθωτών εξαρτάται όπως αναφέρθηκε παραπάνω από τον χρόνο προυπηρεσίας στον ίδιο εργοδότη και υπολογίζεται με βάση την βοήθεια του πίνακα για τους υπαλλήλους :

ΧΡΟΝΟΣ ΥΠΗΡΕΣΙΑΣ	ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ
Μέχρι 2 μήνες	Χωρίς αποζημίωση
2 μήνες έως 1 χρόνο	1 μήνα
1 έως 4 χρόνια	2 μήνες

4 έως 6 χρόνια	3 μήνες
6 έως 8 χρόνια	4 μήνες
8 έως 10 χρόνια	5 μήνες
10 χρόνια συμπληρωμένα	6 μήνες
11 χρόνια συμπληρωμένα	7 μήνες
12 χρόνια συμπληρωμένα	8 μήνες
13 χρόνια συμπληρωμένα	9 μήνες
14 χρόνια συμπληρωμένα	10 μήνες
15 χρόνια συμπληρωμένα	11 μήνες

Για κάθε επιπλέον χρόνο υπηρεσίας προστίθενται και ένας μήνας αποζημίωσης. Για κάθε μήνα αποζημίωσης ο μισθωτός αμοιβάται 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 αδειάς που αποτελούν 2 μηνιαίους μισθούς. Ο σχηματισμός των προβλέψεων αυτών είναι υποχρεωτικός, ανεξάρτητα αν η χρήση κλείνει με θετικό ή αρνητικό αποτέλεσμα.

#### **7.2.7.6.2.4 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ**

Τα ποσά των προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού κατά τον 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 τον χρόνο αυτό.

Υπό τη πίεση των ενδιαφερομένων εντούτοις, ο φορολογικός νομοθέτης με τις διατάξεις του άρθρου 10 του νόμου 2065/1992, που ενσωματώθηκε στο άρθρο 31 του νόμου 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 διοικητικών συμβούλων και έκανε σαφέστερο τον περιορισμό της συνταξιοδότησης "κατά το επόμενο έτος".

Τέλος σημειώνεται ότι το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει η επιχείρηση στον μισθωτό, για οποιοδήποτε λόγο διακοπής της σχέσης που την συνδέει με τον δικαιούχο της αποζημίωσης, συνιστά δαπάνη εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, στην έκταση που η δαπάνη αυτή καλύπτεται από πρόβλεψη που σχηματίστηκε για την αποζημίωση του συγκεκριμένου μισθωτού με βάση τις διατάξεις του άρθρου 31 του νόμου 2238/1994, δηλαδή με πρόβλεψη που είχε σχηματιστεί σε προηγούμενες χρήσεις και δαπάνη αυτή είχε εκπέσει 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.

Επισημαίνεται ότι παραγωγικές δαπάνες συνιστούν και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, και οι οικειοθελώς παρεχόμενες αποζημιώσεις σε αποχωρούντες μισθωτούς, εφόσον συμβάλλουν στην καλύτερη απόδοση της επιχείρησης. Σημειώνεται ακόμη, ότι οι οικειοθελείς αυτές παροχές δεν στοιχειοθετούν την έννοια της δωρεάς και συνεπώς δεν υπόκεινται σε φόρο δωρεών του νδ.118/1973.

Τέλος, σημειώνεται 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.

Καταβολή αποζημίωσης, επιπλέον του νομίμου στο απολυθέν προσωπικό, δεν ανγνωρίζεται ως παραγωγική δαπάνη, όταν απολύεται όλο το προσωπικό και η επιχείρηση διακόπτει την επιχειρηματική της δραστηριότητα.

### **7.2.8 Η ΖΗΜΙΑ ΠΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΗΚΕ ΑΠΟ ΦΘΩΡΑ, ΑΠΩΛΕΙΑ Ή ΥΠΟΤΙΜΗΣΗ ΤΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ**

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

Κατά την ορθή έννοια της διάταξης αυτής, ο λόγος για την έκπτωση της ζημιάς 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 ζημιάς, εφόσον αυτή έχει επέλθει οριστικά για την επιχείρηση, ως συνέπεια τετελεσμένων γεγονότων που διαπιστώνουν αναμφισβήτητα την ύπαρξη και την έκτασή της και που τα αποτελέσματά τους, όσον αφορά αυτά τα στοιχεία, δεν είναι δυνατόν να αφαιρεθούν με πράξεις μεταγενέστερες. Στην δεύτερη περίπτωση ο νόμος σιωπά, αλλά η επιχείρηση μπορεί να σχηματίσει πρόβλεψη για την υφιστάμενη ζημιά (υποτίμηση), η οποία όμως μετά την ισχύ του νόμου 2065/1992, δεν ανγνωρίζεται φορολογικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Η ζημιά συνίσταται στην διαφορά που διαπιστώνεται ανάμεσα, αφενώς 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 δεν διενεργήθηκε εκποίηση, η ζημιά συνίσταται στην διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης του περιουσιακού στοιχείου και των αποσβέσεων που διενεργήθηκαν μέχρι την ημέρα της καταστροφής του.

Σύμφωνα με τον νόμο εκπίπτει μόνο η ζημιά που προκύπτει από πάγια στοιχεία του ενεργητικού, τα οποία πρέπει να χρησιμοποιούνται στην επιχείρηση για τις εμπορικές της ανάγκες. Ζημιά 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 την διπλή έκπτωση της ζημιάς, περιόρισε την έκπτωση στα πάγια στοιχεία του ενεργητικού.

Η έκπτωση της ζημιάς κεφαλαίου αναφέρεται σε πάγια στοιχεία. Τι θα ισχύει όμως στην περίπτωση που η ανώνυμη εταιρία υποστεί ζημιά λόγω μείωσης του μετοχικού της κεφαλαίου και πως θα επιδράσει η ζημιά αυτή στην κατέχουσα μετοχές της επιχείρησης; Με την ΠΟΛ 1168/25.5.2000, γίνονται διευκρινήσεις σχετικά με την εκπίπτουσα δαπάνη.

Σύμφωνα λοιπόν με αυτή, πάγιο περιουσιακό στοιχείο μιας ΑΕ είναι οι ανήκουσες σε αυτή μετοχές από την συμμετοχή της (ως μητρικής ή ιδρυτικής) σε άλλη ΑΕ. Απαραίτητη προϋπόθεση για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, της ζημιάς που προκύπτει από την απώλεια ή

υποτίμηση των μετοχών άλλων ΑΕ που κατέχουν, είναι η ζημιά αυτή να έχει πραγματοποιηθεί ,δηλαδή να είναι οριστική και εκκαθαρισμένη, όπως ισχύει και για κάθε δαπάνη. Προκειμένου για την ζημιά από μετοχές (συμμετοχές) ,η ζημιά αυτή επέρχεται είτε με την εκποίηση (πώληση) των μετοχών, η οποία φορολογικά αντιμετωπίζεται από τις διατάξεις του νόμου 2238/1994 ,είτε με την εκκαθάριση της ΑΕ στην οποία συμμετέχουν οι πιο πάνω επιχειρήσεις. Αντίθετα, η ζημιά που προκύπτει κατά την αποτίμηση των μετοχών στο τέλος της χρήσης, δεν είναι οριστική και εκκαθαρισμένη.

Στην περίπτωση αυτή σχηματίζονται προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών, οι οποίες όπως αναφέρθηκε και σε προηγούμενη ενότητα, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Εξάλλου με τις διατάξεις του άρθρου 106 του νόμου 2238/1994 ορίζεται ότι σε περίπτωση διάλυσης ημεδαπής ΑΕ ή ΕΠΕ, θεωρείται ως κέρδος, φορολογούμενο στο όνομα του νομικού προσώπου, το ποσό που λαμβάνουν οι μέτοχοι πέραν του πράγματι καταβληθέντος και μη επιστραφέντος σε 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 ζημιά που προκύπτει σε βάρος επιχείρησης που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ από την εκκαθάριση ΑΕ, της οποίας κατέχει μετοχές, εκπίπτει σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του νόμου 2238/1994 από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, γιατί η συγκεκριμένη ζημιά αποτελεί απώλεια κεφαλαίου οριστική και εκκαθαρισμένη και περαιτέρω, γιατί το επιπλέον ποσό που καταβάλλεται στους μετόχους από την λήξη της εκκαθάρισης ΑΕ φορολογείται με τις γενικές διατάξεις. Περαιτέρω όμως επειδή στον 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 της αξίας ακινήτων της ληφθείσας ΑΕ, το ποσό της ζημιάς 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 την δωρεάν λήψη των μετοχών.

### **7.2.9 ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΩΡΙΣ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ**

Με την διάταξη 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% έως 2% καταργήθηκαν το 2003. Οι δαπάνες που καταργήθηκαν και οι οποίες περιλαμβάνονται στον νόμο 2238/1994 είναι οι εξής :

- Εξαγωγικές επιχειρήσεις (ίσχυε από 01/01/97 – 31/12/03)
- Επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών και εργασιών στην αλλοδαπή (ίσχυε από 01/01/97 – 31/12/03)
- Ξενοδοχειακές επιχειρήσεις (ίσχυε από 01/01/97 έως 31/12/03)
- Κατασκηνωτικά κέντρα (ίσχυε από 01/01/97 έως 31/12/03)
- Γραφεία γενικού τουρισμού ν.393/1976 (ίσχυε από 01/01/97 έως 31/12/03)
- Επιχειρήσεις εξαγωγής πετρωμάτων (ίσχυε από 01/01/97 έως 31/12/03)
- Μεταφορικές επιχειρήσεις διεθνών οδικών εμπορευματικών ματαφορών ν.383/1976 (ίσχυε από 01/01/97 έως 31/12/07)

Σημειώνεται ότι οι εκπτώσεις χωρίς δικαιολογητικά των πιο πάνω επιχειρήσεων ίσχυσαν και παλαιότερα με άλλες διατάξεις. Οι υπόλοιπες επιχειρήσεις που περιλαμβάνονται επίσης στις διατάξεις του άρθρου 31 του νόμου 2238/1994 είναι οι επιχειρήσεις των λεγόμενων μέσων μαζικής ενημέρωσης και ειδικότερα :

- Οι επιχειρήσεις έκδοσης 15 ήμερων και μηνιαίων πολιτικών, αθλητικών και οικονομικών εφημερίδων και περιοδικών. Για αυτές αναγνωρίζεται έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά, που υπολογίζεται σε ποσοστό 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 χρονικό διάστημα από 01/01/97 έως και 31/12/08 με τα ακόλουθα ποσοστά :
  1. Σε ακαθάριστα έσοδα μέχρι 8.804.109 € (3.000.000.000 δρχ) μέχρι την χρήση 2001, ποσοστό έκπτωσης 1%
  2. Σε ακαθάριστα έσοδα πάνω από 8.804.109 € (3.000.000.000 δρχ) μέχρι την χρήση 2001, ποσοστό έκπτωσης 0.5%.

Η ισχύς των διατάξεων αυτών ξεκίνησε να εφαρμόζεται εδώ και δεκαετίες, έχοντας πάντα προσωρινό χαρακτήρα και με συνεχείς παρατάσεις, έφτασε να ισχύει (σε περιορισμένες πλέον περιπτώσεις ΜΜΕ) μέχρι και τα τέλη του 2008. Οι ενδιαφερόμενοι έχουν ήδη αιτηθεί την νέα παράταση των διατάξεων και η κυβέρνηση εξετάζει το θέμα.

## **7.2.10 ΛΟΙΠΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ**

Στις προηγούμενες σελίδες της εργασίας έγινε προσπάθεια να παρατεθούν όσο πιο αναλυτικά και διεξοδικά οι βασικότερες δαπάνες που καθορίζει ο νόμος 2238/1994 ως εκπιπόμενες, 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 κλπ. Το άρθρο 31 του νόμου 2238/1994 καθορίζει αρκετές ακόμα δαπάνες που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των ΑΕ, και οι οποίες θα παρατεθούν συγκεντρωτικά στην υποενότητα που ακολουθεί, καθώς είναι μικρότερης σημασίας και επιδέχονται μικρότερης ανάλυσης στα πλαίσια της παρούσας εργασίας. Οι δαπάνες αυτές είναι :

### **1. Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας**

Με την διάταξη του άρθρου 31 ορίζεται ότι εκπίπτουν οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, κατά του χρόνου πραγματοποίησής τους, με εξαίρεση τις δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό , οι οποίες αποσβένονται ισόποσα σε 3 χρόνια.

Όταν οι δαπάνες υπερβαίνουν μέσα στην χρήση τον μέσο όρο των αντίστοιχων δαπανών που πραγματοποιήθηκαν τις δύο προηγούμενες χρήσεις, αφαιρείται από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού, επιπλέον ποσοστό 50% των δαπανών αυτών που πραγματοποιήθηκαν στην χρήση.

Με την ΠΟΛ 1056/2006 αποφασήθηκε ότι για την έκπτωση των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων δεν απαιτείται η πιστοποίησή τους από τον Υπουργό Ανάπτυξης, ενώ για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα απαραίτητα προϋπόθεση είναι η πιστοποίηση της πραγματοποίησής τους από την

Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας, μετά από αίτηση που υποβάλλουν οι ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις, απ' ευθείας στον υπουργό ανάπτυξης.

### **2. Τα μισθώματα που καταβάλλονται στις εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης.**

Σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 31 του ΚΦΕ, από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων αφαιρούνται τα μισθώματα που καταβάλλει ο μισθωτής στις εταιρίες του νόμου 1655/1986 ή σε αλλοδαπές εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων από συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης.



Σύμφωνα με την 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 καταχωρεί 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.

### **3. Οι ζημιές παράγωγων χρηματοοικονομικών προϊόντων**

Από τα ακαθάριστα έσοδα αφαιρούνται σύμφωνα με τις διατάξεις, οι ζημιές που προκύπτουν από συμβάσεις ή πράξεις επί παράγωγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, οι οποίες πραγματοποιούνται για την κάλυψη κινδύνων.

### **4. Τα έξοδα διοικητικής υποστήριξης**

Σύμφωνα με τις διατάξεις, 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 τον φορολογικό έλεγχο) και τα έξοδα αυτά να μην υπερβαίνουν το 5% των αντίστοιχων δαπανών της επιχείρησης ή τις 60.000€ ανεξαρτήτως ποσού. Αν υπερβαίνουν τα όρια αυτά, ελέγχονται από τις ειδικές επιτροπές που λειτουργούν στα ελεγκτικά κέντρα.

### **5. Οι δαπάνες για την αγορά ηλεκτρονικών υπολογιστών**

Από τα ακαθάριστα έσοδα αφαιρούνται σύμφωνα με τις διατάξεις τα ποσά που η επιχείρηση παρέχει στους υπαλλήλους της, για την αγορά ηλεκτρονικών υπολογιστών και του λογισμικού για τη λειτουργία (δηλαδή για εργασία μέσω υπολογιστή από το σπίτι)

### **6. Τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση σε άγαμα παιδιά του προσωπικού της**

Σύμφωνα με τις διατάξεις από τα ακαθάριστα έσοδα αφαιρούνται τα ποσά που η επιχείρηση καταβάλλει εφάπαξ ή περιοδικά σε άγαμα παιδιά του προσωπικού της και έως την συμπλήρωση του 25ου έτους της ηλικίας τους, λόγω θανάτου του γονέα-εργαζόμενου της επιχείρησης, με την προϋπόθεση ότι ο θάνατος επήλθε λόγω σεισμού ή άλλου γεγονότος ανωτέρας βίας κατά την 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 € για κάθε παιδί δικαιούχο της παροχής.

### **7. Τα μαθηματικά αποθεματικά των ασφαλιστικών εταιριών**

Σύμφωνα με τις διατάξεις εκπίπτουν τα μαθηματικά αποθεματικά 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.

### **8. Οι παροχές των επιχειρήσεων του νόμου 2939/2001**

Σύμφωνα με τις διατάξεις, οι παροχές σε είδος ή σε χρήμα που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις του νόμου 2939/2001 για τους σκοπούς του ίδιου νόμου, προς οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) ή άλλους αρμόδιους φορείς διαχείρισης αποβλήτων 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 η επιχείρηση λόγω της συμμετοχής της σε συλλογικό σύστημα εναλλακτικής διαχείρισης κατά τον χρόνο καταβολής

### **9. Τα έξοδα διανυκτέρευσης σε ξενοδοχείο**

Τα έξοδα διανυκτέρευσης σε ξενοδοχείο, αλλοδαπών πελατών, αντιπροσώπων και διευθυνικών στελεχών ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων καθώς και ειδικών επιστημόνων που προκύπτει

από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία.

Τα ανωτέρω ισχύουν με τη προϋπόθεση ότι το ξενοδοχείο βρίσκεται εντός του νομού, στην χωρική αρμοδιότητα του οποίου είναι εγκατεστημένη η έδρα ή υποκατάστημα της επιχείρησης που βαρύνεται με τα πιο πάνω έξοδα.

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

#### **10. Οι δαπάνες ταξιδιών**

Τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για δαπάνες ταξιδιών που πραγματοποιούν στο εξωτερικό διευθυντικά και άλλα στελέχη της, που εργάζονται σε αυτή καθώς και αντιπρόσωποι ή ειδικοί επιστήμονες που εκπροσωπούν την επιχείρηση στο εξωτερικό 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.

#### **11. Οι δαπάνες επιμόρφωσης του 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 του προσωπικού μέσα στην επιχείρηση ή τέλος με την χρήση ηλεκτρονικών υπολογιστών ή των προγραμμάτων αυτών που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.

#### **12. Τα ενοίκια των εργαζομένων**

Τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση για την κάλυψη του ενοικίου κατοικίας των εργαζομένων σε αυτή με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτά υπόκεινται σε φορολογία. Επίσης τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση σε παιδικούς και βρεφονηπιακούς σταθμούς.

Ακόη εκπίπτουν τα ποσά των ενοικίων που καταβάλλει η επιχείρηση για την 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. Στην περίπτωση αυτή η απόσταση του τόπου εργασίας και προσωρινής διαμονής πρέπει να απέχει από την μόνιμη κατοικία του εργαζομένου 100 χλμ και άνω και επιπλέον τα δικαιολογητικά να έχουν εκδοθεί στο όνομα της επιχείρησης.

#### **13. Τα χρηματικά βραβεία**

Τα χρηματικά βραβεία που καταβάλλει επιχείρηση σε εργαζομένους της λόγω των εξαιρετικών επιδόσεών τους που έχουν επιτύχει αποδεδειγμένα στα ΑΕΙ που σπουδάζουν και μέχρι 3.000 € για κάθε εργαζόμενο.

#### **14. 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 τους.

#### **15. 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 την συνολική αξία των δώρων αυτών. Το ποσό της δαπάνης που εκπίπτει με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης αυτής δεν μπορεί να υπερβαίνει τα 15 € για κάθε δώρο χωριστά.

#### **16. 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.

#### **17. 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 50% αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

#### **18. Οι δαπάνες ενημερωτικών ημερίδων**

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

### **7.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΚΕΡΔΩΝ**

Όπως αναφέρθηκε και προηγουμένως,ο φορολογικός νόμος 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 προσδιοριστεί 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 (ΑΕ και ΕΠΕ).

Κατά την διάρκεια της λογιστικής χρήσης,είναι σύνηθες το φαινόμενο να καταχωρούνται στα λογιστικά βιβλία συναλλαγές που αφορούν έξοδο της επιχείρησης,τα οποία είναι μεν πραγματικά (δηλαδή αφορούν πραγματική συναλλαγή),πλήν όμως δεν ανγνωρίζονται από τις φορολογικές διατάξεις.Αυτό 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,είναι όλα εκείνα τα ποσά των δαπανών που πρέπει να προστεθούν στα λογιστικά κέρδη της χρήσεως(ή αντίστοιχα,να αφαιρεθούν από τις λογιστικές ζημιές αυτής) ώστε να προκύψει το φορολογητέο εισόδημα για την επιχείρηση,ορίστηκε με απόφαση του ΣΤΕ( 33/1989)κατά την οποία η μείωση του δηλούμενου εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις (πηγή Δ) 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 μια 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 έχει υπολογιστεί ,προκειμένου να εξαχθεί το λογιστικό αποτέλεσμα πρέπει να ονομαστεί λογιστική διαφορά και να αναμορφωθεί το ως άνω αποτέλεσμα με την προσθήκη της.Οι προϋποθέσεις αυτές είναι οι παρακάτω :

1. Ο επιτηδευματίας να τηρεί ειλικρινή και επαρκή βιβλία
2. Η δαπάνη – έξοδο να προβλέπεται από διάταξη νόμου
3. Το αποτέλεσμα του επιτηδευματία να εξάγεται με λογιστικό τρόπο
4. Η δαπάνη – έξοδο να στηρίζεται σε δικαιολογητικό,προβλεπόμενο από τον ΚΒΣ ή άλλα δημόσια έγγραφα
5. Η δαπάνη -έξοδο να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία με τον προσήκοντα λογιστικό τρόπο
6. Η δαπάνη -έξοδο να είναι παραγωγική,δηλαδή εν δυνάμει,να ποσθέτει εισόδημα ή να συμβάλλει στην δημιουργία εισοδήματος
7. Η δαπάνη -έξοδο να είναι βέβαιη και εκκαθαρισμένη ,να μην τελεί δηλαδή υπό αίρεση ή αναστολή
8. Η δαπάνη -έξοδο να είναι δεδουλευμένη,να τηρείται συνεπώς η λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων
9. Η δαπάνη να γίνεται χάριν της απόκτησης εισοδήματος,να σκοπεύει επομένως στην άμεση ή

μελλοντική αύξηση των εσόδων

10. Η δαπάνη να είναι πραγματική (όχι εικονική ή πλασματική)

Να σημειωθεί ότι όλες οι παραπάνω προϋποθέσεις, προβλέπονται από διατάξεις νόμων και έχουν αρκετές φορές εμφανιστεί στην νομολογία (αποφάσεις δικαστηρίων).

Στα έντυπα των φορολογικών δηλώσεων 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 χρήσης τυχόν έξοδα που χαρακτηρίζονται λογιστικές διαφορές. Ασφαλώς δε ο φορολογικός έλεγχος που θα ακολουθήσει, πρέπει με την σειρά του να εκτιμήσει δεόντως την πρωτοβουλία της επιχείρησης, να αναμορφώνει το λογιστικό της αποτέλεσμα και συνεπώς, να καταβάλλει 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 την διάρκεια της ανάλυσης των εκπιπόμενων δαπανών, αναφέρθηκαν 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 εδάφιο 2 της παραγράφου 1 του άρθρου 4 του ΚΦΕ, αναφέρεται ότι ο φόρος εισοδήματος, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι, δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα. Η διάταξη αυτή ενισχύεται από τον νόμο 3522/2006, όπου και αναφέρεται 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 στο άρθρο 31 του ΚΦΕ αναφέρεται ρητά η μη έκπτωση των τόκων υπερημερίας λόγω εκπρόθεσμης πληρωμής φόρων κλπ 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. Έτσι οι δαπάνες των αυτοκινήτων μέχρι 1600cc εκπίπτουν κατά ποσοστό 60% ενώ οι δαπάνες αυτοκινήτων μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτουν κατά ποσοστό 25%.

Σημαντική είναι η περίπτωση 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 άλλες ελληνικές εταιρίες. Εδώ έχουμε επιμερισματική έκπτωση των χρεωστικών τόκων (έξοδα) αφού ο νομοθέτης θεωρεί ότι μια τέτοια επιχείρηση έχει το πλεονέκτημα της απόκτησης εσόδων, για τα οποία δεν επιβαρύνονται φορολογικά (άρα δεν πρέπει να εκπεστεί το 100% του εξόδου των τόκων), ενώ ένα ποσοστό 5% των ανωτέρω εσόδων, καταχωρείται ως λογιστική διαφορά, κατά την συμπλήρωση της φορολογικής δήλωσης.

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

Σημειώνεται επίσης ότι τα ποσά των προβλέψεων που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά ως εκπιπόμενα έξοδα, αντιμετωπίζονται ως λογιστικές διαφορές προσαυξανουσες 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 στο σημαντικό θέμα των λογιστικών διαφορών, είναι σκόπιμο να σημειώσουμε την προσπάθεια του υπουργείου οικονομίας και οικονομικών, που ξεκίνησε το 2005, με την έκδοση αρχικά της ΠΟΛ 1005/2005 και στην συνέχεια των συμπληρωματικών

της, 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. Να επισημάνουμε δε ιδιαίτερα, ότι η αναγνώριση αυτών των δαπανών προς έκπτωση, είναι δεσμευτική για όλες τις ελεγκτικές υπηρεσίες του υπουργείου.

#### **7.4 ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΖΗΜΙΑΣ**

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

Στο άρθρο 4 του νόμου 2238/1994 ορίζεται ότι το αρνητικό στοιχείο (ζημιά) του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις, που προκύπτει από βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ 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 συμψηφιστεί ολόκληρο στην πρώτη περίπτωση και κατά το υπόλοιπο αυτού στην δεύτερη, διαδοχικά στα 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 ζημιάς στα επόμενα έτη απαιτούνται οι εξής προϋποθέσεις :

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

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

### **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 8 ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

#### **8.1 ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΑΕ**

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 προκαταβολής φόρου εισοδήματος. Πιο συγκεκριμένα για τις ανώνυμες εταιρίες ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 20% στο συνολικό φορολογητέο εισόδημά τους, το οποίο προκύπτει από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 01/01/2014 και μετά. Ειδικά για τα κέρδη που προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 01/01/2010 έως 31/12/2010, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε 24 %. Για κέρδη που προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 01/01/2011 έως 31/12/2011, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε 23%. Για κέρδη που προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από

01/01/2012 έως 31/12/2012,ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε 22% και για τα κέρδη που προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 01/01/2013 έως 31/12/2013 ,ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε 21 %.Για τα κέρδη που προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν μέχρι 31/12/2009,ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε 25% .Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται για δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2009 και επομένων.

## **8.2 ΣΥΜΠΛΗΡΩΜΑΤΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ**

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

Αναλυτικότερα,αν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα,εκτός από το απαλλασσόμενο εισόδημα για ιδιοκτησιακή χρήση,το ακαθάριστο ποσό αυτού υποβάλλεται και σε συμπληρωματικό φόρο,ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή 1,5% .

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

Ειδικά ο συντελεστής του πρώτου εδαφίου αυξάνεται σε 3% και επιβάλλεται στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα που χρησιμοποιούνται ως κατοικίες,εφόσον η επιφάνεια κάθε μιας από αυτές υπερβαίνει τα 300 τετραγωνικά μέτρα.

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

## **8.3 ΕΚΠΤΩΣΗ ΑΠΟ ΤΟΝ ΦΟΡΟ**

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 :

- Ο φόρος που προκαταβλήθηκε και παρακρατήθηκε,σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 12 , 13 των παραγράφων 1 και 2, δηλαδή ο φόρος που εμπίπτει στην αυτοτελή φορολόγηση εισοδήματος από ακίνητες αξίες και από επιχειρήσεις και επαγγέλματα,όπως αυτά αναλύθηκαν παραπάνω.
- Ο φόρος που προκαταβλήθηκε και παρακρατήθηκε,σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 55 και 104,δηλαδή ο φόρος που εμπίπτει στις περιπτώσεις παρακράτησης φόρου ,όπως αναλύθηκαν παραπάνω.Εδώ απαιτείται προσοχή,καθώς ο φόρος που παρακράτησαν οι άλλες εταιρίες κατά την παροχή εισοδημάτων στην εταιρία.Για παράδειγμα ο παρακρατούμενος φόρος με συντελεστή 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 των μερισμάτων,καθώς τους έχει παρακρατηθεί από την εταιρία.
- Η προκαταβολή φόρου,όπως αυτή ρυθμίζεται στο άρθρο 111.
- Ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο και με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης,εισοδημάτων και των αφορολόγητων εσόδων (πχ.αφορολόγητα αποθεματικά,μερίσματα ή κέρδη συμμετοχών),που διανέμονται και με τα οποία έχουν

προσαυξηθεί τα υποκείμενα σε φορολογία κέρδη του νομικού προσώπου.Στον τρόπο αυτό φορολόγησης του μέρους μόνο εκείνου που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη,συμπεριλαμβάνονται και τα κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑΑ,που όπως αναφέρθηκε έχουν φορολογηθεί αυτοτελώς με 10%.Ο φόρος που αφαιρείται είναι ίσος με το μέρος του εσόδου που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη.Μια ακόμα τέτοια περίπτωση φορολόγησης,είναι των κερδών από πώληση μετοχών μη εισηγμένων στο ΧΑΑ,σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 13,τα οποία έχουν φορολογηθεί αυτοτελώς με συντελεστή 5% .Ειδικά για τις τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρίες εκπίπτει από τον συνολικό φόρο του νομικού προσώπου το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ή εισπράχθηκε για εισοδήματα φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και το οποίο αναλογεί στην χρονική περίοδο που τα ως άνω νομικά πρόσωπα είχαν στο χαρτοφυλάκιό τους τίτλους επενδύσεων που παράγουν τα εισοδήματα αυτά.

- Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτή και υπόκειται σε φορολογία.

Ειδικά για μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρία από αλλοδαπή θυγατρική εταιρία,εκπίπτουν από το άθροισμα των ποσών του φόρου που τυχόν καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ,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 ιδίου ή άλλου κράτους με αυτή,κατά το μέρος εκείνο που αναλογεί στα πιο πάνω μερίσματα που εισπράττει η ημεδαπή μητρική εταιρία.

Για την απόδειξη του ύψους του φόρου που έχει καταβληθεί εκτός Ελλάδας για το ποσό του διανεμόμενου μερίσματος που τελικά κτάται από την ημεδαπή ΑΕ,απαιτείται βεβαίωση εκδιδόμενη στη χώρα καταβολής του φόρου,από Ορκωτό Ελεγκτή ή άλλη αμόδια αρχή της χώρας. Το ποσό του 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 τον φόρο που αναλογεί,η επιπλέον διαφορά συμψηφίζεται στο υπόλοιπο ποσό που προκύπτει για βεβαίωση.

#### **8.4 ΔΗΛΩΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

Κάθε ανώνυμη εταιρία υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της ΔΟΥ.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 ΑΕ μέχρι την 10η ημέρα του 5ου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου,για τα εισοδήματα που απόκτησαν μέσα σε αυτή.Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών,που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως,μπορεί να μεταφέρεται ειδικά για τις ημεδαπές ΑΕ,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(ΑΦΜ)του νομικού προσώπου.

Από τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση,υποβάλλεται μέσα σε ένα μήνα από την 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 μήνα από την λήξη του,επιφυλασσομένης της υποβολής οριστικής δήλωσης συγχρόνως με την λήξη της εκκαθάρισης.

Σε περίπτωση μη υποβολής της δήλωσης ή σε υποβολή ανακριβούς δήλωσης,ο προϊστάμενος της ΔΟΥ 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 νομικόπρόσωπο.

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 ή πρόσθετου φόρου που πρόκειται να βεβαιωθεί με βάση το οριστικό φύλλο ελέγχου εκπίπτει ο φόρος που έχει καταλογιστεί 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 τον νόμο εκκαθάριση, υποβάλλεται δήλωση μέσα σε ένα μήνα από την διάλυση και σε κάθε περίπτωση πριν από την διάθεση με οποιονδήποτε τρόπο των περιουσιακών στοιχείων τους.

Ημεδαπές ΑΕ, στα καθαρά κέρδη των οποίων συμπεριλαμβάνονται και εισοδήματα απαλλασσόμενα της φορολογίας ή κέρδη προσδιορισθέντα ή φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο, εφόσον μέσα σε 6 μήνες από την λήξη της διαχειριστικής χρήσης δεν συνέρχεται η γενική συνέλευση των μετόχων για να εγκρίνει την προταθείσα από το ΔΣ διανομή κερδών ή συνέρχεται και τροποποιεί την προταθείσα αυτή διανομή κερδών, υποχρεούνται να υποβάλλουν τροποποιητική δήλωση εντός 30 ημερών από την λήξη του πιο πάνω 6μήνου για τα φορολογητέα κέρδη που προκύπτουν κατά την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 106, περί φορολογίας του τμήματος των αφορολόγητων εσόδων που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη. Τυχόν οφειλόμενος, βάσει της τροποποιητικής δήλωσης, φόρος και προκαταβολή φόρου καταβάλλεται σε 3 ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται με την υποβολή εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες 2, την τελευταία εργάσιμη μέρα των 2 εσόμενων μηνών.

Σε περίπτωση μεταγενέστερης, αλλά μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση, μερικής ή ολικής έγκρισης της διανομής, εφαρμόζονται επίσης οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 106. Προς τούτο, υποβάλλεται συμπληρωματική δήλωση μέσα σε 30 ημέρες από τον χρόνο έγκρισης από την γενική συνέλευση και ο οφειλόμενος φόρος καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης.

Οι διατάξεις των 2 προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται ανάλογα και σε περίπτωση περαιτέρω διανομής κερδών του ίδιου οικονομικού έτους, εφόσον η διανομή λαμβάνει χώρα μέχρι τον χρόνο λήξης της τρέχουσας διαχειριστικής χρήσης.

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

## **8.5 ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ**

Συμφωνα με το άρθρο 110, ο φόρος εισοδήματος της ΑΕ, η βεβαιούμενη με βάση το άρθρο 111 προκαταβολή φόρου εισοδήματος, τα τέλη χαρτοσήμου κλπ, ποσά που οφείλονται με βάση την δήλωση του φόρου εισοδήματος, καταβάλλονται σε 8 ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες η πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες 7 μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα, των 7 επόμενων μηνών από την 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 προιστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ, βεβαιώνει ποσό ίσο με το 65% του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα της διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους, κατά περίπτωση, που έληξε.



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

Τα ανωτέρω ποσοστά μειώνονται κατά 50% για τα νέα νομικά πρόσωπα,κατά τα 3 πρώτα οικονομικά έτη από την δήλωση έναρξης εργασιών τους,που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36 του νόμου 2859/2000.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 διανύομενης διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους,κατά περίπτωση.Όταν δεν υπάρχει δήλωση ή οριστικός τίτλος,ο καταβλητέος φόρος υπολογίζεται με βάση τον 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 δαιτάξεις του άρθρου αυτού.Δεν εκπίπτουν τα ποσά του φόρου που έχουν παρακρατηθεί σε εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί με ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Αν μειωθεί το φορολογητέο εισόδημα ,εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 53.Η 9 μηνια 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 προκαταβλήθηκε ,η διαφορά που προκύπτει βεβαιώνεται στο όνομα του νομικού προσώπου ως προκαταβολή φόρου.

## **8.6 Η ΕΥΘΥΝΗ ΤΩΝ ΔΙΟΙΚΟΥΝΤΩΝ**

Τα πρόσωπα που είναι διευθυντές,διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές των ημεδαπών ανώνμων εταιριών ή συνεταιρισμών κατά τον χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους,ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου που οφείλεται από τα νομικά πρόσωπα καθώς και του φόρου που παρακρατείται,ανεξάρτητα από τον χρόνο βεβαίωσής τους.

Στις ανώνυμες εταιρίες που συγχωνεύονται ,ευθύνεται αλληλέγγυα 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 τον χρόνο βεβαίωσής τους.

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

Τα πρόσωπα αυτά ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα,για τους παρακρατούμενους φόρους και κατά την διάρκεια λειτουργίας του νομικού προσώπου που εκπροσωπούν ως εξής :

- Αν έχει γίνει παρακράτηση φόρου,όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις άνω ιδιότητες από την λήξη της προθεσμίας απόδοσης του φόρου και μετά.
- Αν δεν έχει γίνει παρακράτηση φόρου,όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις άνω ιδιότητες κατά τον χρόνο που υπήρχε υποχρέωση παρακράτησης φόρου.

**ΜΕΡΟΣ ΤΡΙΤΟ – ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**  
**ΚΕΦΑΛΑΙΟ 9**  
**ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ**

**9.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Τα τελευταία χρόνια συντελέστηκαν σημαντικές αλλαγές στο διεθνές 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.

Η άνοδος που σημειώθηκε, μετά τον δεύτερο Παγκόσμιο Πόλεμο στις οικονομίες των χωρών του δυτικού κόσμου, δημιούργησε την 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 έως και αδύνατη. Έτσι ο δεύτερος κρίσιμος παράγοντας που συνέβαλε στο αυξημένο ενδιαφέρον για την 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.

Χαρακτηριστικά παραδείγματα αποτελούν οι μεγάλες Ελληνικές τράπεζες (Εθνική, Αίφρα, Πειραιώς κλπ) στις οποίες το ποσοστό συμμετοχής των ξένων θεσμικών επενδυτών στο μετοχικό τους κεφάλαιο, είναι ιδιαίτερα υψηλό έναντι του μικρού έως ελάχιστου ποσοστού που υπήρχε πριν μια 10 ετία.

Τα παραπάνω οδήγησαν τις δημοσιευμένες οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων, στο να γίνουν αντικείμενο εξέτασης από επενδυτές που προέρχονται από διαφορετικές χώρες. Είναι όμως γενικά γνωστό ότι οι οικονομικές πληροφορίες των επιχειρήσεων ρυθμίζονται από την εκάστοτε εθνική νομοθεσία, που περιγράφει την λογιστική παρακολούθηση. Αυτό δημιούργησε προβλήματα στους μετόχους, επενδυτές και μελετητές των οικονομικών καταστάσεων, καθώς δεν υπήρχε σαφής συγκρισιμότητα των καταστάσεων των επιχειρήσεων διαφορετικών χωρών.

Επιπρόσθετα, οι πληροφορίες που παρέχονται στις οικονομικές καταστάσεις δεν ρυθμίζονται μονάχα από το νομικό λογιστικό καθεστώς, αλλά περιορίζονται και από την εκάστοτε φορολογική νομοθεσία. Έτσι οι λογιστικές πληροφορίες μετατρέπονται συχνά σε φορολογικές, εξυπηρετώντας διαφορετικούς από τους κύριους σκοπούς, για τους οποίους συντάσσονται. Τα τελευταία χρόνια λοιπόν, επιτακτική ήταν η ανάγκη εφαρμογής κοινώς αποδεκτών λογιστικών προτύπων, τα οποία αφενώς θα έκαναν συγκρίσιμες τις καταστάσεις επιχειρήσεων διαφορετικών χωρών και αφετέρου θα απεγκλώβιζαν τις λογιστικές πληροφορίες από τον φορολογικό τους χαρακτήρα.

**9.2 ΤΟ ΔΛΠ 12-ΦΟΡΟΙ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

Το διεθνές λογιστικό πρότυπο 12, με τίτλο φόροι εισοδήματος είναι ένα από τα πλέον συζητημένα πρότυπα. Αποτελεί ένα από τα βασικότερα πρότυπα, αφού 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 αποσαφήνισή του έχουν απαιτηθεί διερμηνείες και διαβουλεύσεις.

Αδιαμφισβήτητα, ένα από τα θέματα που αφορούν την 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 ΔΛΠ 12 για να καλύψει τους παραπάνω προβληματισμούς αναφέρεται στην τρέχουσα φορολογία, αλλά εισάγει και για πρώτη φορά την έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας.

### **9.3 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΔΙΕΘΝΩΝ ΚΑΙ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ**

#### **1) Ο φόρος εισοδήματος συνιστά δαπάνη**

Βάσει των διεθνών λογιστικών προτύπων ο φόρος εισοδήματος της χρήσεως είναι το συνολικό ποσό του φόρου που βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσης και καταχωρείται ως δαπάνη στον λογαριασμό Αποτελέσματα Χρήσης.

Βάσει των ελληνικών προτύπων, ο φόρος εισοδήματος αντλείται από την διάθεση κερδών και δεν συνιστά έξοδο, συνεπώς δεν διαμορφώνει το αποτέλεσμα της χρήσεως, αλλά αποτελεί συμμετοχή του κράτους στο αποτέλεσμα αυτό και καταχωρείται στον λογαριασμό Αποτελέσματα Χρήσεως.

#### **2) Διάκριση του φόρου εισοδήματος**

Ο φόρος εισοδήματος διακρίνεται σε τρέχων και αναβαλλόμενο φόρο. Τρέχων φόρος εισοδήματος είναι το ποσό του φόρου που αφορά το φορολογούμενο κέρδος της χρήσεως.

Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος είναι το ποσό του φόρου που θα πληρωθεί ή θα εισπραχθεί σε μελλοντικές περιόδους και προέρχεται από προσωρινές φορολογικές διαφορές.

Ο αναβαλλόμενος φόρος υπολογίζεται επί όλων των προσωρινών διαφορών του ισολογισμού (διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας και φορολογικά αναγνωρισμένης αξίας). Ο υπολογισμός του αναβαλλόμενου φόρου γίνεται με βάση τα ποσοστά φορολόγησης που αναμένεται να ισχύουν στη χρήση που θα πραγματοποιηθεί η απαίτηση ή θα διακανονιστεί η υποχρέωση.

Η δαπάνη του αναβαλλόμενου φόρου βαρύνει τα αποτελέσματα της χρήσεως στην οποία λογίζεται. Στην περίπτωση όμως που οι προσωρινές διαφορές έχουν καταχωρηθεί στην καθαρή θέση (π.χ. φόρος επί του αποθεματικού επανεκτίμησης των παγίων στοιχείων) ο αναβαλλόμενος φόρος καταχωρείται απευθείας στην καθαρή θέση.

Απαγορεύεται η προεξόφληση των (χρεωστικών ή πιστωτικών) ποσών αναβαλλόμενων φόρων. Δεν λογίζεται αναβαλλόμενος φόρος για μία φορολογική υποχρέωση που ενδέχεται να προέκυψε μόνο από απόφαση της διοίκησης της εταιρίας (π.χ. Κατά τον σχηματισμό αφορολόγητου αποθεματικού). Ο φόρος εισοδήματος λογίζεται όταν ληφθεί απόφαση για την διανομή του αποθεματικού. Στην περίπτωση αυτή, ο αναβαλλόμενος φόρος γνωστοποιείται στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρίας.

Αντίθετα στα ελληνικά λογιστικά πρότυπα δεν γίνεται διάκριση του φόρου εισοδήματος σε τρέχων και σε αναβαλλόμενο. Το ποσό του φόρου εισοδήματος υπολογίζεται με βάση τα φορολογητέα κέρδη που προκύπτουν. Δεν καταχωρείται στα βιβλία και στον ισολογισμό αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος.

#### **3) Το φορολογικό πλεονέκτημα των ζημιών της χρήσεως**

Η ζημιά χρήσεως που μεταφέρεται σε επόμενη χρήση για συμψηφισμό με τα φορολογητέα κέρδη μιας επόμενης χρήσης, εγκλείει μια φορολογική απαίτηση ίση με τον φόρο του εισοδήματος που θα καρπωθεί η επιχείρηση στην επόμενη χρήση όπου θα γίνει ο συμψηφισμός αυτός. Η απαίτηση αυτή καταχωρείται όταν είναι βέβαιο και χωρίς αμφιβολία ότι η επιχείρηση θα πραγματοποιήσει στο μέλλον κέρδη που θα γίνει εφικτός ο συμψηφισμός της απαίτησης.

Στα ελληνικά πρότυπα δεν εξετάζεται ,ούτε καταγράφεται λογιστικά το φορολογικό πλεονέκτημα που εγκλείουν οι μεταφερόμενες εις νέο ζημιές.

#### **4)Αλλαγές στο φορολογικό καθεστώς**

Οι καταχωρημένες στα βιβλία φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις προσαρμόζονται ανάλογα.Οι διαφορές προσαρμογής καταχωρούνται στα αποτελέσματα χρήσεως ή κατά περίπτωση στην καθαρή θέση.

#### **5)Γνωστοποιήσεις**

Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα απαιτούν εκτεταμένες γνωστοποιήσεις σε αντίθεση με τα ελληνικά που απαιτούν ελάχιστες.

### **ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ**

Διαβάζοντας την εργασία ισώς νομίζει κανείς πως αποκλείει από τον τίτλο της,διότι όπως έχω αναφέρει ήδη παραπάνω δεν υπάρχει κάποιο κείμενο που να ονομάζεται Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.Για τις ΑΕ υπάρχει ο νόμος 2190/1920 ,για τις ΕΠΕ ο νόμος 3190/1955 ,για τις ασφαλιστικές εταιρίες ο νόμος 400/1970 κλπ.

Επίσης υπάρχει το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο,Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια,ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων και πλήθος νομοθετικών ρυθμίσεων και διατάξεων για επιχειρήσεις.

Το δεύτερο μέρος της εργασίας (φορολογία εισοδήματος ΑΕ με βάση τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα) αναλώνεται κυρίως στην ανάλυση του βασικότερου φορολογικού νόμου,του νόμου 2238/1994.

Συμπεραίνεται λοιπόν,ότι τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αποτελούν ένα συνοθύλευμα επιμέρους νομοθετικών διατάξεων,σχετικά με την λειτουργία των επιχειρήσεων

Ειδικότερα για τις ΑΕ, ο κυριότερος εκφραστής των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων είναι ο νόμος 2190/1920.Παρατηρείται όμως ,πως οι αναφορές του νόμου αυτού,στην φορολογία εισοδήματος των ΑΕ είναι περιορισμένες.Επικεντρώνεται κυρίως στην πληροφόρηση που παρέχει για ορισμένα ζητήματα που σχετίζονται με την φορολογία και γενικώς διαπιστώνεται πως σε ότι αφορά την φορολογία εισοδήματος στην χώρα μας,κύριο ρόλο κατέχουν οι διατάξεις των φορολογικών νόμων,οι οποίες και εφαρμόζονται πάντα στις οικονομικές καταστάσεις,αντικαθιστώντας πολλές φορές τις λογιστικές αρχές.

Αυτή η υποταγή της λογιστικής στην φορολογική νομοθεσία,έρχεται σε πλήρη αντίθεση με τους στόχους της λογιστικής.Ο στόχος της λογιστικής είναι να παρουσιάσει την πραγματική οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα μιας επιχείρησης,για μία δεδομένη χρονική περίοδο.Ο στόχος της φορολογίας είναι να εισπράξει τους φόρους που αναλογούν στην συγκεκριμένη χρονική περίοδο,με βάση τα όσα ορίζονται στην φορολογική νομοθεσία.

## **ΕΠΙΛΟΓΟΣ**

Στην χώρα μας επέρχονται συνεχώς ραγδαίες εξελίξεις στον τομέα της φορολογικής νομοθεσίας, κάνοντας δύσκολη την συστηματική παρακολούθησή της.

Οι επιχειρήσεις όμως πρέπει να ανταπεξέρχονται πλήρως στις αλλαγές αυτές.

Και αυτό γιατί πρέπει να παρακολουθούν συνεχώς τις εξελίξεις και να είναι ενήμεροι για τον τρόπο λειτουργίας και φορολόγησής τους.

Υπάρχουν βέβαια και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που τηρούνται υποχρεωτικά από τις εταιρίες που είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών και προαιρετικά για τις υπόλοιπες, από την οικονομική χρήση 2005 και μετά. Έτσι τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα αναλαμβάνουν τον ρόλο ενός διεθνούς κώδικα επικοινωνίας των επιχειρήσεων.

Η μετάβαση αυτή όμως ήταν ιδιαίτερα δύσκολη καθώς προσέκρουαν συνεχώς σε καινοτομίες που αυτά επέβαλαν. Το σημαντικότερο δε πλεονέκτημά τους, είναι πως απεγκλώβισαν τις οικονομικές καταστάσεις και την γενικότερη παρακολούθηση της επιχείρησης, από την φορολογική νομοθεσία.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

### **ΣΥΓΓΡΑΜΑΤΑ**

- **Ο πανδέκτης του λογιστή**  
Εμμανουήλ Σακέλλη, Εκδόσεις Σταμούλη, 2003
- **Γενική λογιστική – Χρηματοοικονομική προσέγγιση**  
Ιωάννα Δημοπούλου – Δημάκη, Εκδόσεις Interbooks, 2006
- **Γενική λογιστική II**  
Νικόλαος Πομόνης, Εκδόσεις Σταμούλη, (3η έκδοση)
- **Λογιστική εταιριών**  
Βασιλείου Ν. Σαρσέντη, Εκδόσεις Σταμούλη, 2002
- **Διεθνή λογιστικά πρότυπα**  
Εμμανουήλ Σακέλλη, Σακέλλη Ε. Εκδόσεις ΟΕ, 2002
- **Φορολογική λογιστική – φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων – λογιστική και πρακτική αντιμετώπιση**  
Αριστείδη Γ. Φλώρου, Σύγχρονη Εκδοτική, 2004

### **ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΣΕΛΙΔΕΣ**

- [www.epixeirisi.gr](http://www.epixeirisi.gr)
- [www.pandektis.gr](http://www.pandektis.gr)
- [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)
- [www.power-tax.gr](http://www.power-tax.gr)
- [www.pol.org.gr](http://www.pol.org.gr)

### **ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ**

- Κώδικας φορολογίας εισοδήματος – ν.2238/1994
- Κώδικας βιβλίων και στοιχείων
- Γενικό λογιστικό σχέδιο
- ΦΕΚ - ( νόμοι, διατάξεις, προεδρικά διατάγματα)