



**Η ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΩΝ
ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΜΕΤΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ
ΝΟΜΟΥ 4308/14**

ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ ΣΤΑΓΑΚΗ ΔΛ 12023

ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ ΛΥΡΑΚΗ ΔΛ 12191

ΚΑΜΝΑΚΗ ΜΑΡΙΑΝΝΑ ΔΛ 12108

ΕΥΧΑΡΙΣΤΗΡΙΑ ΑΝΑΦΟΡΑ

Στο σημείο αυτό θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε όλους όσους συνέβαλαν στην εκπόνηση αυτής της εργασίας, παρέχοντας μας πρακτική ή και πνευματική υποστήριξη.

Αρχικά λοιπόν να ευχαριστήσουμε τον επιβλέποντα καθηγητή της εργασίας μας, κυρία Ταπουραντζή Θάλεια , για την στήριξη των προσπάθειών μας, παρά τις όποιες δυσκολίες, την αμεσότητα και την ευστοχία των συμβουλών της καθώς και για την παρότρυνση της να αναλάβουμε μια εργασία στην συγκεκριμένη θεματολογία, που θεωρούμε ότι θα μας βοηθήσει απόλυτα στην μετέπειτα πορεία μας στον κλάδο. Επίσης να την ευχαριστήσουμε που με τη συνεχή παρακολούθηση της πορείας και της εξέλιξης της εργασίας μας, συνέβαλε σημαντικά στην ολοκλήρωση και παρουσίαση της.

Τέλος, θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε και τις οικογένειες μας όπου , χωρίς την βοήθεια, την κατανόηση και την ψυχολογική στήριξη των οποίων, η προσπάθεια μας, θα ήταν πολύ πιο δύσκολη.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΗΡΙΑ ΑΝΑΦΟΡΑ	2
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	5
ΣΥΣΤΑΣΗ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ Α.Ε.	5
1.1 Εισαγωγή	5
1.2 Γενικές πληροφορίες: Έννοια και Ίδρυση	5
1.3 Μετοχικό κεφάλαιο και μετοχές	6
1.4 Εποπτεία κυβέρνησης	7
1.5 Διαχείριση	7
1.5.1 Διοικητικό Συμβούλιο (Δ.Σ.)	7
1.5.2 Ευθύνη των διευθυντών	10
1.6 Γενική Συνέλευση (ΓΣ)	11
1.7 Βασικές διαφορές μεταξύ Α.Ε. και άλλων νομικών μορφών	13
1.7.1 Α.Ε – Ε.Π.Ε.	13
1.7.2 Α.Ε. – Ι.Κ.Ε.	14
1.7.3 Α.Ε. – Προσωπικές εταιρείες	15
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	16
ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ Α.Ε.	16
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	26
ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ	26
3.1 Εισαγωγή	26
3.2 Παρουσίαση Ε.Λ.Π. και Αλλαγών	27
3.2.1 Νομικά πρόσωπα που εμπίπτουν στις διατάξεις του νόμου	28
3.2.2 Λογιστικό σύστημα και τήρηση λογιστικών αρχείων	29
3.2.3 Διασφάλιση της αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος	30
3.2.4 Προθεσμίες ενημέρωσης και τήρησης λογιστικών αρχείων	31
3.2.5 Έκδοση εγγράφων πωλήσεων	32
3.2.6 Νέο Λογιστικό Σχέδιο	34
3.2.7 Κύρια πεδία λογιστικών αλλαγών	36
3.3 Βασικές έννοιες και ορισμοί των Ε.Λ.Π.	37

3.3.1	Ανακτήσιμη αξία (recoverable amount).....	37
3.3.2	Εύλογη αξία (fair value).....	39
3.3.3	Οικονομική ουσία των συναλλαγών (substance over form).....	41
3.3.4	Ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο και ενδεχόμενη υποχρέωση (contingent asset, contingent liability).....	42
3.3.5	Αναβαλλόμενη φορολογία (Άρθρο 23).....	44
3.3.6	Μισθώσεις (Άρθρο 18).....	46
3.3.7	Χρηματοδοτική μίσθωση.....	47
3.4	Αρχές των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων.....	49
3.4.1	Χρηματοοικονομικές καταστάσεις.....	49
3.4.2	Γενικές αρχές σύνταξης.....	50
3.4.3	Τύπος και Προθεσμίες υποβολής φορολογικής δήλωσης.....	52
	ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.....	53
	ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ - ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ Α.Ε. ΚΑΙ ΔΙΑΝΟΜΗ ΚΕΡΔΩΝ.....	53
	ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	67
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	69
	ΝΟΜΟΙ.....	70
	ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ.....	70
	Παραρτήματα.....	72
	Παράρτημα Α: Έντυπο Ν – Παράδειγμα συμπλήρωσης.....	72

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

ΣΥΣΤΑΣΗ ΚΑΙ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ Α.Ε.

1.1 Εισαγωγή

Ο Νόμος 4548/2018 (ο «Νόμος») που ψηφίστηκε πρόσφατα από την Ελληνική Βουλή (ΦΕΚ Α', αρ. 104/13 Ιουνίου 2018) εισάγει μια συνολική και σημαντική μεταρρύθμιση του νομοθετικού πλαισίου που ρυθμίζει τις ανώνυμες εταιρείες (Α.Ε.) στην Ελλάδα. Ο νόμος, ο οποίος καταργεί σχεδόν το σύνολο του υφιστάμενου νόμου 2190/1920 για τις Α.Ε. έχει τεθεί σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 2019. Στην συνέχεια παρουσιάζονται βασικές πληροφορίες για το κεφάλαιο, τη διαχείριση και την εποπτεία της Ανώνυμης Εταιρείας. Επίσης παρουσιάζονται οι βασικές διαφορές μεταξύ της Ανώνυμης Εταιρείας και των άλλων νομικών προσώπων.

1.2 Γενικές πληροφορίες: Έννοια και Ίδρυση

Η Α.Ε. είναι μια κεφαλαιουχική εταιρεία με νομική προσωπικότητα. Είναι αποκλειστικά υπεύθυνη για τα χρέη της με δική της ιδιοκτησία, ενώ η ευθύνη των μετόχων της περιορίζεται, καταρχήν, στο ποσό της συμμετοχής τους (εισφορές κεφαλαίου). Οι Α.Ε. χαρακτηρίζονται ως εμπορικές εταιρείες ανεξάρτητα αν ο σκοπός ίδρυσής τους είναι η άσκηση εμπορικής δραστηριότητας ή όχι.

Δεν υπάρχουν περιορισμοί ως προς τον αριθμό των μερών (είτε φυσικά πρόσωπα είτε νομικά πρόσωπα) που / που μπορούν να ιδρύσουν ΑΕ. Μπορεί επίσης να γίνει μεμονωμένη εταιρεία με το να συγκεντρώνονται όλες οι μετοχές της σε ένα (1) άτομο μόνο. Μια ΑΕ μπορεί να συσταθεί μέσω εκτέλεσης είτε συμβολαιογραφικής πράξης (δημόσιου εγγράφου) συμπεριλαμβανομένου του Καταστατικού είτε εταιρικής σύμβασης (ιδιωτικό έγγραφο), υπό την προϋπόθεση, ότι το περιεχόμενο του υποδείγματος Καταστατικού προβλέπει ο Νόμος 4441/2016 υιοθετείται χωρίς καμία απόκλιση. Ειδικά στην περίπτωση που στην Α.Ε. εισφέρονται περιουσιακά στοιχεία η μεταβίβαση των οποίων απαιτεί τη σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου, η σύστασή της θα πρέπει να γίνει με συμβολαιογραφική πράξη.

1.3 Μετοχικό κεφάλαιο και μετοχές

Το ελάχιστο ποσό του μετοχικού κεφαλαίου που απαιτείται από τον Νόμο τόσο για την ενσωμάτωση όσο και για τη λειτουργία της ως Α.Ε. ορίζεται σε 25.000€. Οι υπάρχουσες ΑΕ με χαμηλότερο μετοχικό κεφάλαιο σύμφωνα με το προηγούμενο νομικό καθεστώς θα πρέπει να το αυξήσουν για να ικανοποιήσουν την παραπάνω ελάχιστη απαίτηση ή να μετατραπούν σε εταιρεία άλλης νομικής μορφής έως την 31^η Δεκεμβρίου 2019 το αργότερο.

Το μετοχικό κεφάλαιο, είτε κατά την ενσωμάτωση είτε μετά από αύξηση μετοχικού κεφαλαίου, είναι πληρωτέο είτε εξ ολοκλήρου είτε εν μέρει, υπό την επιφύλαξη των ειδικών όρων που προβλέπονται από το Νόμο. Ωστόσο, η μερική πληρωμή του μετοχικού κεφαλαίου δεν επιτρέπεται σε περίπτωση εισφορών σε είδος ούτε ισχύει για τις εισηγμένες Α.Ε..

Το μετοχικό κεφάλαιο μπορεί να σχηματιστεί είτε σε μετρητά είτε σε εισφορές σε είδος. Τυχόν εισφορές σε είδος αποτελούνται μόνο από περιουσιακά στοιχεία που μπορούν να αποτιμηθούν σε χρήμα. Οι συνεισφορές σε είδος υπόκεινται σε αποτίμηση από δύο (2) ορκωτούς ελεγκτές ή ελεγκτικό γραφείο ή, ανάλογα με την περίπτωση, δύο (2) ανεξάρτητους πιστοποιημένους εκτιμητές. Τυχόν συνεισφορές σε είδος δεν μπορούν να γίνουν μετά από έξι (6) μήνες από την ημερομηνία υπογραφής της αντίστοιχης έκθεσης αποτίμησης. Διαφορετικά, θα πρέπει να διεξαχθεί μια νέα αποτίμηση.

Η πραγματική πληρωμή ή η μη καταβολή του μετοχικού κεφαλαίου υπόκειται σε πιστοποίηση. Ο Νόμος καθορίζει περιπτώσεις κατά τις οποίες η πιστοποίηση πληρωμής του μετοχικού κεφαλαίου μπορεί να γίνει είτε από ορκωτό ελεγκτή / ελεγκτικό γραφείο είτε από το Δ.Σ. ανάλογα με την περίπτωση.

Βασική τροποποίηση του καθεστώτος για τις μετοχές της Α.Ε. βάσει του Νόμου 4548/2018 είναι ότι οι μετοχές δεν μπορούν από την ημερομηνία δημοσίευσης του Νόμου (δηλαδή στις 13 Ιουνίου 2018) να είναι ανώνυμες και θα πρέπει να εκδίδονται μόνο ονομαστικές μετοχές. Από την 1^η Ιανουαρίου του 2020 και

μετά οι υφιστάμενες ανώνυμες μετοχές θα πρέπει να ονομαστικοποιούνται, δηλαδή οι υφιστάμενες μετοχές θα πρέπει να μετατραπούν σε ονομαστικές. Η ονομαστική αξία κάθε μετοχής μπορεί να οριστεί σε ποσό μεταξύ 0,04 € και 100,00 €. Απαγορεύεται η έκδοση μετοχών κάτω από την ονομαστική αξία.

1.4 Εποπτεία κυβέρνησης

Η ενσωμάτωση, η τροποποίηση ή οι τροποποιήσεις του Καταστατικού και η αναδιάρθρωση / μετατροπή των ΑΕ που είναι είτε (i) μεγάλες επιχειρήσεις, (ii) επιχειρήσεις κρατικού συμφέροντος ή (iii) επιχειρήσεις με άδεια από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς υπόκεινται στην έγκριση του Υπουργού Οικονομίας και Ανάπτυξης μετά από εξέταση νομιμότητας. Από την άλλη πλευρά, η ενσωμάτωση όλων των άλλων τύπων / μεγεθών Α.Ε. εξακολουθεί να εμπίπτει στην εποπτεία του Γενικού Μητρώου Επιχειρήσεων (GBR) μετά από εξέταση νομιμότητας, ενώ η τροποποίηση (εις) του Καταστατικού, η διάλυση, η αναβίωση και η αναδιάρθρωση / μετατροπή τέτοιων ΑΕ υπόκειται στην έγκριση της σχετικής Περιφερειακής Αρχής ανά περίπτωση (και μετά από εξέταση νομιμότητας). Άλλες εταιρικές αλλαγές μικρής σημασίας, όπως 174 αλλαγές στην εκπροσώπηση των Α.Ε. και προσαρμογές στο κείμενο του Καταστατικού τους, υπόκεινται μόνο σε εξέταση τυπικότητας που διενεργεί η GBR.

Οι εταιρικές πράξεις και τα δεδομένα που υπόκεινται στο νόμο σε δημοσιότητα υποβάλλονται στο GBR που τηρείται από το αρμόδιο τμήμα ανά περίπτωση μετά την εγγραφή της Α.Ε.

1.5 Διαχείριση

1.5.1 Διοικητικό Συμβούλιο (Δ.Σ.)

Το Δ.Σ. μπορεί να αποτελείται από τουλάχιστον τρία (3) αλλά όχι περισσότερα από δεκαπέντε (15) μέλη. Ο ακριβής αριθμός των μελών του Δ.Σ. καθορίζεται είτε από το Καταστατικό είτε από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων όταν το Καταστατικό

προβλέπει έναν ελάχιστο και μέγιστο αριθμό τέτοιων μελών. Το Καταστατικό μπορεί επίσης να επιτρέψει στη Γενική Συνέλευση να εκλέξει ένα μεμονωμένο διοικητικό όργανο (ως φυσικό πρόσωπο μόνο) σε μη εισηγμένες μικρές και / ή μικρού μεγέθους Α.Ε. αντί για ένα ελάχιστο τριμελές Διοικητικό Συμβούλιο.

Οποιοσδήποτε μέτοχος ή τρίτα μέρη, είτε άτομα (με πλήρη νομική ικανότητα) είτε νομικά πρόσωπα, μπορούν να εκλεγούν ή να διοριστούν (ανάλογα με την περίπτωση) ως μέλη του Δ.Σ., τα οποία / που μπορούν πάντα να επανεκλεγούν και να ανακληθούν ελεύθερα. Ένα νομικό πρόσωπο που εκλέγεται / διορίζεται ως μέλος του Δ.Σ. θα πρέπει να διορίζει ένα άτομο (με πλήρη νομική ικανότητα) για να ασκεί τα καθήκοντα ενός μέλους του Δ.Σ. Εάν το νομικό πρόσωπο δεν διορίσει τον εκπρόσωπό του στο Δ.Σ. εντός δεκαπέντε (15) ημερών από την εκλογή / διορισμό του, θεωρείται ότι παραιτείται από το αξίωμά του.

Σε γενικές γραμμές, το Δ.Σ. εκλέγεται από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων. Κατά την ίδρυση της Α.Ε., το πρώτο Δ.Σ. μπορεί να καθορίζεται από το Καταστατικό. Το καταστατικό μπορεί να προβλέπει ότι τα υποψήφια μέλη του Δ.Σ. προτείνονται βάσει καταλόγων. Μια άλλη επιλογή που παρέχεται στο Καταστατικό είναι για συγκεκριμένους μετόχους (ες) να διορίζουν άμεσα μέλη Δ.Σ. που δεν υπερβαίνουν τα δύο πέμπτα (2/5) του συνολικού αριθμού τους. Εάν επιτρέπεται από το Καταστατικό, το ίδιο το Δ.Σ. μπορεί επίσης να αποφασίσει τη σύσταση επιτροπής διαχείρισης στην οποία θα αναθέσει μέρος των εξουσιών και καθηκόντων του.

Τα μέλη του Δ.Σ. μπορούν να εκλέγονται ή / και να διορίζονται για μέγιστη περίοδο έξι (6) ετών. Η μέγιστη διάρκεια της θητείας τους καθορίζεται από το Καταστατικό εντός της παραπάνω προθεσμίας που ορίζει ο Νόμος. Προβλέπεται επίσης ότι η θητεία τους μπορεί να παραταθεί μέχρι τη λήξη της προθεσμίας που προβλέπεται από το νόμο για τη σύγκληση της αμέσως επόμενης ετήσιας Γενικής Συνέλευσης των μετόχων (ες), αλλά σε καμία περίπτωση αργότερα από την ημερομηνία έκδοσης της σχετικής απόφασης της ΓΣ. Η Γενική Συνέλευση μπορεί επίσης να αποφασίσει για μερική ανανέωση ή διαδοχική λήξη της θητείας των Διοικητικών Συμβούλων (κλιμακούμενο Διοικητικό Συμβούλιο).

Το Δ.Σ. μπορεί να συνεδριάζει σε οποιοδήποτε σημείο που προβλέπει το Καταστατικό και σε οποιονδήποτε άλλο τόπο όπου όλα τα μέλη του είναι παρόντα ή / και εκπροσωπούνται και κανένα από αυτά δεν αντιτίθεται σε αυτό τον τόπο

συνάντησης και να αποφασίσει για τα θέματα της ημερήσιας διάταξής της. Με την επιφύλαξη των διατάξεων του Καταστατικού ή της συναίνεσης των μελών του Δ.Σ., είναι επίσης δυνατή η πραγματοποίηση συνεδρίασης του Διοικητικού Συμβουλίου μέσω τηλεδιάσκεψης.

Επιπλέον, ο Νόμος προβλέπει ρητά τις γραπτές αποφάσεις του Δ.Σ., δηλαδή την προσυπογραφή του πρακτικού αντί μιας συνεδρίασης. Αυτά τα πρακτικά πρέπει να υπογράφονται από όλα τα μέλη του Δ.Σ. (ή από τους εκπροσώπους τους) ακόμη και αν αυτά τα ψηφίσματα δεν έχουν εγκριθεί ομόφωνα. Το καταστατικό μπορεί επίσης να προβλέπει ότι τέτοιες γραπτές αποφάσεις θα εγκριθούν μέσω ανταλλαγής email ή άλλων ηλεκτρονικών μέσων.

Μια σύσκεψη του Δ.Σ. συγκαλείται από τον Πρόεδρό της (ή τον αναπληρωτή του) με πρόσκληση που γνωστοποιείται στους Διοικητικούς Συμβούλους τουλάχιστον δύο (2) εργάσιμες ημέρες πριν από την ημέρα της συνεδρίασης ή τουλάχιστον πέντε (5) εργάσιμες ημέρες, εάν η συνεδρίαση δεν θα πραγματοποιηθεί στις εγγεγραμμένα γραφεία της Α.Ε..

Μια συνεδρίαση του Δ.Σ. μπορεί επίσης να συγκληθεί κατόπιν αιτήματος τουλάχιστον δύο (2) μελών του Δ.Σ. που απευθύνονται στον Πρόεδρο (ή στον αναπληρωτή του). Σε αυτήν την περίπτωση, η συνεδρίαση του Δ.Σ. πρέπει να κληθεί εντός επτά (7) ημερολογιακών ημερών από την υποβολή της αίτησης, διαφορετικά τα αιτούντα μέλη του Δ.Σ. έχουν το δικαίωμα να την κλέψουν εντός πέντε (5) ημερολογιακών ημερών από τη λήξη της παραπάνω προθεσμίας 7 ημερών έως ειδοποίηση σχετικά με τα άλλα μέλη του Δ.Σ.

Ο Νόμος επιτρέπει επίσης στις μη εισηγμένες ΑΕ είτε να συντομεύσουν τις προθεσμίες πρόσκλησης είτε να εισαγάγουν άλλες διατυπώσεις συγκατάθεσης στο Καταστατικό τους. Το Δ.Σ. βρίσκεται σε απαρτία και συνεδριάζει έγκυρα όταν τα μισά μέλη του συν ένα (1) είναι παρόντα ή εκπροσωπούνται στη συνεδρίαση. Ωστόσο, ο αριθμός των παρόντων ή εκπροσωπούμενων διευθυντών δεν μπορεί να είναι μικρότερος από τρεις (3). Οι αποφάσεις λαμβάνονται έγκυρα από την απόλυτη πλειοψηφία των παρόντων και εκπροσωπούνται Διοικητικών Συμβούλων. Σε περίπτωση ισοπαλίας, το καταστατικό μπορεί να προβλέπει την ψήφο του προέδρου.

Οι αναλύσεις του Δ.Σ. πρέπει να καταγράφονται σε συνοπτική μορφή σε ένα ειδικό βιβλίο πρακτικών, το οποίο μπορεί επίσης να διατηρείται ηλεκτρονικά. Οι μη

εισηγμένες Α.Ε. επιτρέπεται να καταγράψουν τόσο το ΔΣ όσο και τα πρακτικά Γ.Σ. σε ένα βιβλίο. Τα πρακτικά του Δ.Σ. υπογράφονται από τους Διευθυντές που είναι παρόντες στη συνεδρίαση, ενώ αντίγραφα αυτών των πρακτικών εκδίδονται από τον Πρόεδρο ή άλλο πρόσωπο 176 είτε καθορίζονται από το Καταστατικό είτε έχουν εγκριθεί ειδικά από το Δ.Σ. Τυχόν καταχωρίσιμα ανά νόμο πρακτικά Δ.Σ. πρέπει να κατατεθούν στο GBR εντός είκοσι (20) ημερών από την ημέρα της συνεδρίασης.

1.5.2 Ευθύνη των διευθυντών

Γενικά, κάθε άτομο που έχει την ιδιότητα μέλους του Δ.Σ. φέρει εταιρικές, αστικές ή / και ποινικές ευθύνες.

Εταιρική ευθύνη: Κάθε μέλος του Δ.Σ. φέρει ευθύνη έναντι της Α.Ε. για οποιαδήποτε ζημία μπορεί να υποστεί η τελευταία λόγω των πράξεων ή παραλείψεων του κατά παράβαση των διαχειριστικών του καθηκόντων. Τέτοια ευθύνη δεν υφίσταται εάν το μέλος του Δ.Σ. αποδείξει ότι έχει διαχειριστεί τις υποθέσεις της εταιρείας με την επιμέλεια ενός συνετού επιχειρηματία. Επιπλέον, η εν λόγω ευθύνη δεν υπάρχει σε σχέση με πράξεις ή παραλείψεις που έχουν βασιστεί σε νόμιμη απόφαση Γ.Σ. ή αποτελούν εύλογη επιχειρηματική απόφαση που λαμβάνεται (i) με καλή πίστη, (ii) βάσει επαρκών πληροφοριών ανά περίπτωση και (iii) αποκλειστικά υπέρ των συμφερόντων της εταιρείας. Τυχόν αξιώσεις της ΑΕ κατά των μελών του Δ.Σ. υπόκεινται σε τριετή καταστατικό περιορισμών από την ημερομηνία που διαπράχθηκε η πράξη ή την παράλειψη ή σε ένα μέγιστο 10ετές καταστατικό περιορισμών από την ανωτέρω ημερομηνία σε περίπτωση αναστολής της καταστατικό περιορισμών για όσο διάστημα το υπόχρεο άτομο έχει την ιδιότητα μέλους του Δ.Σ.

Αστική ευθύνη: Οι διευθυντές ευθύνονται επίσης έναντι οποιουδήποτε μετόχου ή τρίτου μέρους για οποιαδήποτε ζημία ο τελευταίος μπορεί να υποστεί άμεσα ως αποτέλεσμα των πράξεων ή παραλείψεων τους (ειδικά σε περιπτώσεις αδικοπραξίας).

Ποινική ευθύνη: Με την επιφύλαξη των διατάξεων του Ποινικού Κώδικα και άλλων συναφών ποινικών νόμων, ο Νόμος προβλέπει ρητά μια σειρά από πράξεις ή

παραλείψεις των μελών του Δ.Σ. που σημειώθηκαν κατά τη διάρκεια των καθηκόντων τους οι οποίες υπόκεινται σε ποινικές κυρώσεις, δηλαδή σε ένα μέγιστο 5ετή φυλάκιση και / ή πρόστιμο που κυμαίνεται από 5.000,00 έως 100.000,00 ευρώ ανάλογα με την κατά περίπτωση παραβίαση του νόμου (π.χ. ψευδείς δηλώσεις σχετικά με το ποσό του μετοχικού κεφαλαίου, ανακριβείς οικονομικές καταστάσεις, ψευδείς ή ελλιπείς αναφορές διαχείρισης, κατανομή κερδών δεν αντικατοπτρίζεται στις οικονομικές καταστάσεις κ.λπ.).

1.6 Γενική Συνέλευση (ΓΣ)

Η Γενική Συνέλευση έχει αποκλειστική αρμοδιότητα να αποφασίζει για τυχόν τροποποιήσεις του Καταστατικού. την εκλογή των μελών του Δ.Σ. και των ελεγκτών της εταιρείας · την έγκριση της συνολικής διαχείρισης των εταιρικών υποθέσεων από το Δ.Σ. (ανά οικονομικό έτος) και την απαλλαγή των ελεγκτών · την έγκριση των ετήσιων (και τυχόν ενοποιημένων) οικονομικών καταστάσεων · την ετήσια κατανομή κερδών · την έγκριση της αμοιβής των μελών του Δ.Σ. για τις εισηγμένες ΑΕ, την έγκριση της πολιτικής αποδοχών και την έκθεση αμοιβών · τη συγχώνευση, την απόσπρωση, τη μετατροπή, την αναβίωση, την παράταση της διάρκειας ή / και τη διάλυση της εταιρείας και ο διορισμός ελεγκτών.

Κατ' αρχήν, τα ψηφίσματα της ΓΣ εγκρίνονται μετά από Γενική Συνέλευση των μετόχων. Επιπλέον, για τις μη εισηγμένες ΑΕ, ο Νόμος προβλέπει τις επιλογές γραπτών ψηφισμάτων ή εγκυκλικών ψηφισμάτων αντί μιας πραγματικής συνάντησης.

Η ΓΣ μπορεί να συνεδριάζει σε οποιοδήποτε σημείο που προβλέπει το Καταστατικό και σε οποιονδήποτε άλλο τόπο όπου όλοι οι μέτοχοι με δικαίωμα ψήφου είναι παρόντες ή / και εκπροσωπούνται και κανένας από αυτούς δεν αντιτίθεται στη διοργάνωση αυτής της συνεδρίασης και να αποφασίσει για τα θέματα της ημερήσιας διάταξής της. Επιπλέον, το Καταστατικό μπορεί να προβλέπει σύσκεψη Γ.Σ. όπου οι μέτοχοι ή οι μέτοχοι μπορούν να ψηφίζουν ταχυδρομικώς ή με άλλα ηλεκτρονικά μέσα πριν από αυτήν τη συνάντηση, ενώ ειδικά για τις μη εισηγμένες ΑΕ, το Καταστατικό μπορεί να προβλέπει μια εικονική σύσκεψη Γ.Σ.,

δηλαδή μια σύσκεψη μέσω τηλεδιάσκεψης ή βιντεοδιάσκεψης, εάν αποφασιστεί έτσι από το Δ.Σ.

Μια σύσκεψη της Γενικής Συνέλευσης συγκαλείται κατ' αρχήν μετά από πρόσκληση του Δ.Σ. στους μετόχους. Μία Γενική Συνέλευση μπορεί επίσης να πραγματοποιηθεί μετά από αίτημα που απευθύνεται στον Πρόεδρο του Δ.Σ. από (i) μέτοχους που εκπροσωπούν το ένα εικοστό (1/20) του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου ή / και (ii) τους ελεγκτές της Α.Ε.. Ωστόσο, δεν απαιτείται πρόσκληση σε περίπτωση που οι μέτοχοι που αντιπροσωπεύουν το συνολικό μετοχικό κεφάλαιο παρίστανται ή εκπροσωπούνται στη συνεδρίαση και κανένας από αυτούς δεν αντιτίθεται στη διοργάνωση αυτής της συνεδρίασης και να αποφασίσει για τα θέματα της ημερήσιας διάταξής της. Η πρόσκληση του Δ.Σ. πρέπει να εγγραφεί στο GBR τουλάχιστον είκοσι (20) ημερολογιακές ημέρες πριν από την ημέρα της συνεδρίασης. Ειδικά για τις εισηγμένες Α.Ε., η πρόσκληση του Δ.Σ. πρέπει να μεταφορτωθεί περαιτέρω στον ιστότοπο της εταιρείας.

Η ΓΣ βρίσκεται σε απαρτία και συνεδριάζει έγκυρα για να αποφασίσει για απλά θέματα όταν οι μέτοχοι που αντιπροσωπεύουν τουλάχιστον το ένα πέμπτο (1/5) του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου παρίστανται ή εκπροσωπούνται στη συνεδρίαση. Εάν δεν επιτευχθεί τέτοια απαρτία, η επαναλαμβανόμενη σύσκεψη Γ.Σ. βρίσκεται σε απαρτία ανεξάρτητα από το μέρος του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου που εκπροσωπείται σε αυτήν.

Όσον αφορά τα δεσμευμένα θέματα δηλ. αλλαγές στην ιθαγένεια ή στο πεδίο δραστηριοτήτων της εταιρείας, αύξηση των υποχρεώσεων των μετόχων, αύξηση / μείωση του μετοχικού κεφαλαίου, αλλαγή στην κατάληψη κερδών, συγχώνευση, διαίρεση, μετατροπή, αναβίωση, παράταση της διάρκειας ή διάλυση της Α.Ε. ή ανανέωση των εξουσιών του Δ.Σ. να αποφασίζει για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου] η ΓΣ βρίσκεται σε απαρτία και συνεδριάζει έγκυρα όταν οι μέτοχοι που αντιπροσωπεύουν το ήμισυ (1/2) του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου παρίστανται ή εκπροσωπούνται στη συνεδρίαση. Εάν δεν επιτευχθεί τέτοια απαρτία, η επαναλαμβανόμενη σύσκεψη Γ.Σ. βρίσκεται σε απαρτία όταν υπάρχει τουλάχιστον ένα τρίτο (1/3) του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου.

Το Καταστατικό μπορεί να αυξήσει τα ανωτέρω όρια απαρτίας για τα δεσμευμένα θέματα χωρίς περιορισμούς, ενώ για τα απλά θέματα σε αναλογία που

σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να είναι υψηλότερη από τα δύο τρίτα (2/3) του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου. Τα κατώτατα όρια που ισχύουν τόσο για τα απλά όσο και για τα δεσμευμένα θέματα είναι αντίστοιχα (i) απόλυτη πλειοψηφία (50% + 1) και (ii) δύο τρίτα (2/3) των παρόντων ή εκπροσωπούμενων μετόχων. Το καταστατικό μπορεί επίσης να προβλέπει υψηλότερα όρια πλειοψηφίας.

Οι αναλύσεις Γ.Σ. πρέπει να καταγράφονται σε συνοπτική μορφή σε ένα ειδικό βιβλίο πρακτικών. Τα μη καταχωρημένα Α.Ε. επιτρέπεται να καταγράφουν τόσο το ΔΣ όσο και τα πρακτικά Γ.Σ. σε ένα βιβλίο. Τυχόν καταχωρίσιμα ανά νόμο πρακτικά Γ.Σ. θα πρέπει να κατατεθούν στο GBR εντός είκοσι (20) ημερών από την ημέρα της συνεδρίασης.

1.7 Βασικές διαφορές μεταξύ Α.Ε. και άλλων νομικών μορφών

1.7.1 Α.Ε – Ε.Π.Ε.

Εκτός από το ελάχιστο μετοχικό κεφάλαιο και τα διαδικαστικά ζητήματα κατά τη σύστασή τους, υπάρχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ αυτών των δύο τύπων εταιρειών που πρέπει να λάβουν υπόψη οι επιχειρηματίες, πριν αποφασίσουν ποια από τις δύο είναι πιο κατάλληλη για την επιχείρησή τους.

Η εταιρεία περιορισμένης ευθύνης είναι μια κατηγορία εταιρείας που βρίσκεται μεταξύ μιας εταιρείας Α.Ε. και μιας εταιρικής σχέσης. Τα πλεονεκτήματα μιας εταιρείας περιορισμένης ευθύνης έναντι της εταιρείας Α.Ε. είναι ότι απαιτεί μόνο κεφάλαιο 4.500 € σε αντίθεση με 25.000 € που απαιτείται για τη σύσταση μιας Α.Ε.. Ένα άλλο πλεονέκτημα είναι για τους μικρούς μετόχους, οι οποίοι απολαμβάνουν περισσότερες εξουσίες σε αντίθεση με το μικρή επιρροή που έχουν οι μικροί μέτοχοι στην εταιρεία περιορισμένης ευθύνης. Το ισχυρότερο πλεονέκτημα της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, η οποία είναι η περιορισμένη ευθύνη των συνεργατών, υπάρχει επίσης στο Α.Ε.

Σε μια εταιρεία Ε.Π.Ε., οι αποφάσεις της Συνέλευσης απαιτούν απλή πλειοψηφία (περισσότεροι από τους μισούς) του συνολικού αριθμού των εταίρων), οι οποίοι αντιπροσωπεύουν περισσότερο από το ήμισυ του συνολικού μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας. Αυτή η πλειοψηφία είναι αμφίσημη επειδή απαιτεί,

αθροιστικά, τόσο την πλειοψηφία των εταίρων (άτομα) όσο και την πλειοψηφία του κεφαλαίου (μετοχές της εταιρείας).

Αυξημένες πλειοψηφίες: οι αποφάσεις σχετικά με τις τροποποιήσεις του Καταστατικού απαιτούν την πλειοψηφία τουλάχιστον τριών τετάρτων του συνολικού αριθμού των εταίρων, οι οποίοι αντιπροσωπεύουν τα τρία τέταρτα του συνολικού μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας. Αντιθέτως, στις εταιρείες Α.Ε. η πλειοψηφία είναι απλώς η πλειοψηφία των μετοχών.

Η μεταβίβαση των μετοχών της ΕΠΕ αποτελεί τροποποίηση του Καταστατικού της εταιρείας, οπότε απαιτεί δημόσιο συμβολαιογραφικό έγγραφο (άρθρο 28 παρ.3 Ν. 3190/55) σε αντίθεση με τη μεταβίβαση μετοχών εταιρείας Α.Ε. για την οποία συμβολαιογράφος δεν απαιτείται πράξη. Για τη μεταφορά των μετοχών της εταιρείας, η πλειοψηφία των συνεργατών πρέπει να συναινέσει.

Για μια ΕΠΕ, υπάρχουν δύο μέσα εξουσιοδοτημένα να λαμβάνουν αποφάσεις. Συγκεκριμένα, είναι: ο διευθυντής (ή οι διευθυντές) και η Γενική Συνέλευση των μελών. Αντίστοιχα, σε μια εταιρεία Α.Ε., υπάρχουν τρία μέσα εξουσιοδοτημένα να λαμβάνουν αποφάσεις. Συγκεκριμένα, είναι: η Γενική Συνέλευση των μετόχων, το Διοικητικό Συμβούλιο και ο Διευθύνων Σύμβουλος (ή CDO), των οποίων τα καθήκοντα μοιάζουν με τα καθήκοντα ενός διευθυντή μιας ΕΠΕ, αλλά η εξουσία τους απορρέει από Διοικητικό συμβούλιο.

1.7.2 Α.Ε. – Ι.Κ.Ε.

Η Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία Ι.Κ.Ε. είναι μια μορφή εταιρείας (βάσει του Νόμου 4072/2012) που θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως εξέλιξη της Ε.Π.Ε. καθώς στην λειτουργία της υπάρχει μεγαλύτερη ευελιξία. Βασικά χαρακτηριστικά της είναι ότι θεωρείται πάντα εμπορική, είναι κεφαλαιουχική και ευθύνεται η ίδια με την περιουσία της για τα χρέη της. Τα δύο όργανα διοίκησης της Ι.Κ.Ε. είναι ο Διαχειριστής και η Γενική Συνέλευση. Το κεφάλαιό της μπορεί να αποτελείται από μετρητά, εισφορές σε είδος αλλά και εξωκεφαλαιακές εισφορές (Lawspot, 2019).

Τόσο οι Ι.Κ.Ε. όσο και οι Α.Ε. θεωρούνται κεφαλαιουχικές εταιρείες, όμως κάποιες φορές οι Ι.Κ.Ε. παρουσιάζουν προσωπικά στοιχεία. Βασική διαφορά των Ι.Κ.Ε. και Α.Ε. είναι ότι για την σύσταση των πρώτων δεν απαιτείται η καταβολή

ελάχιστου κεφαλαίου καθώς αυτό μπορεί να είναι από ένα ευρώ, σε αντίθεση με τις Α.Ε. που το ελάχιστο κεφάλαιο είναι 25.000€. Όμως κατά την ίδρυση ή την αύξηση κεφαλαίου, στις Ι.Κ.Ε. το κεφάλαιο θα πρέπει να καταβληθεί ολοσχερώς, ενώ στις Α.Ε. προβλέπεται και η μερική καταβολή και εξόφλησή του σε επόμενο χρόνο. Η ίδρυση της Α.Ε. γίνεται με συμβολαιογραφική πράξη (αν και σε απλούστερες περιπτώσεις δεν απαιτείται όταν τηρείται το περιεχόμενο που προβλέπεται από τα πρότυπα καταστατικά) ενώ η ίδρυση της Ι.Κ.Ε. γίνεται με ιδιωτικό έγγραφο, γεγονός που καθιστά ταχύτερη και με μικρότερο κόστος τη σύστασή της. Κατ' εξαίρεση όταν στην εταιρεία (Ι.Κ.Ε.) εισφέρονται περιουσιακά στοιχεία, τα οποία μεταβιβάζονται με συμβολαιογραφική πράξη τότε οι Ι.Κ.Ε. πρέπει να συσταθούν με συμβολαιογραφική πράξη (Κουμεντάκης, 2019).

Μια ακόμα διαφορά μεταξύ Α.Ε. και Ι.Κ.Ε. υπάρχει στην διοίκηση και εκπροσώπηση καθώς στις Ι.Κ.Ε. μπορεί να υπάρχει ένας ή περισσότεροι διαχειριστές (εταίρος ή μη), ενώ στις Α.Ε. τον ρόλο αυτό έχει το Διοικητικό Συμβούλιο. Ο ελάχιστος αριθμός διαχειριστών της Ι.Κ.Ε. είναι ένας ο οποίος μπορεί να λαμβάνει αποφάσεις ενώ στην Α.Ε. είναι κατ' ελάχιστον τρεις και η λήψη αποφάσεων γίνεται κατά πλειοψηφία. Στις Ι.Κ.Ε. δεν υπάρχει υποχρέωση ασφάλισης των εταίρων (ασφαλίζεται υποχρεωτικά μόνο ο μονοπρόσωπος εταίρος) όπως και στις Α.Ε. που επίσης δεν ασφαλίζονται οι μέτοχοι (εκτός και αν συμμετέχουν στο Δ.Σ. και κατέχουν περισσότερο από το 3% του κεφαλαίου). Τέλος μια ακόμα διαφορά μεταξύ Α.Ε. και Ι.Κ.Ε. είναι ότι στις πρώτες υπάρχει υποχρέωση ελάχιστης διανομής κερδών, κατά 35% (εκτός και αν ληφθεί αντίθετη απόφαση με πλειοψηφία 80%) ενώ στις Ι.Κ.Ε. δεν υπάρχει σχετική υποχρέωση (εκτός και αν ορίζεται από το καταστατικό), όπως επίσης δεν υπάρχει και η δυνατότητα καταβολής προμερίσματος (Μοντεσάντου, 2019).

1.7.3 Α.Ε. – Προσωπικές εταιρείες

Οι προσωπικές εταιρείες δεν συγκαταλέγονται στις κεφαλαιουχικές όπως οι Α.Ε. και δεν είναι εξ ορισμού εμπορικές, εκτός και αν η συνηθισμένη δραστηριότητά τους είναι εμπορική. Βασική διαφορά των προσωπικών εταιρειών και των Α.Ε. είναι ότι στις πρώτες, οι εταίροι (ομόρρυθμοι) ευθύνονται απεριόριστα και με την

προσωπική τους περιουσία (πέρα από την εταιρική) για τα χρέη της εταιρείας(Lawsport, 2019). Για την ίδρυση μιας προσωπικής εταιρείας δεν απαιτείται η εισφορά ελάχιστου υποχρεωτικού κεφαλαίου, ενώ η διάρκειά της είναι αόριστη. Το ανώτατο όργανο λήψης αποφάσεων σε μια προσωπική εταιρεία είναι οι εταίροι και η λήψη αποφάσεων, διοίκηση και εκπροσώπηση γίνεται από όλους τους εταίρους (πλην του ετερόρρυθμου) εκτός και αν υπάρχει βάσει της εταιρικής σύμβασης διαφορετική πρόβλεψη(Μοντεσάντου, 2019).

Λογιστικά και φορολογικά οι προσωπικές εταιρείες διαφοροποιούνται σε αρκετά σημεία από τις Α.Ε.. Αρχικά στις προσωπικές εταιρείες τα βιβλία που τηρούνται είναι απλογραφικά εκτός και αν έχουν τζίρο που ξεπερνά τα 1.500.000 ευρώ και μόνο τότε υπάρχει η υποχρέωση διενέργειας απογραφής. Ενώ βάσει του Νόμου προβλέπεται η κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων, η δημοσίευσή τους δεν προβλέπεται. Για την διανομή των κερδών στις προσωπικές εταιρείες δεν υπάρχουν συγκεκριμένοι κανόνες καθώς όλα τα κέρδη ανήκουν στους εταίρους, που συνήθως κατανέμονται ανάλογα με τα ποσοστά συμμετοχής. Επίσης δεν υπάρχει υποχρέωση ελάχιστης διανομής, ούτε υποχρέωση για τον σχηματισμό τακτικού και πρόσθετων αποθεματικών(Μοντεσάντου, 2019).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ Α.Ε.

Το ελληνικό σύστημα φόρου εισοδήματος φορολογεί τις ελληνικές ΑΕ στο παγκόσμιο εισόδημά τους υπό την προϋπόθεση ότι α) είναι εγκατεστημένοι ή ενσωματωμένοι σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, ή β) έχουν την έδρα τους στην Ελλάδα ή γ) έχουν τον «τόπο αποτελεσματικής διαχείρισης» 1 Ελλάδα για οποιαδήποτε περίοδο κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ο πληρωτέος φόρος εισοδήματος στην Ελλάδα μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβάλλεται στο εξωτερικό για το ίδιο εισόδημα. Ωστόσο, μια τέτοια μείωση δεν μπορεί να υπερβαίνει το αντίστοιχο ποσό φόρου για το εν λόγω εισόδημα στην Ελλάδα.

Οι αλλοδαπές ΑΕ φορολογούνται αποκλειστικά στο εισόδημά τους που προέρχεται από πηγή στην Ελλάδα (πραγματική ή θεωρείται).

Οι αλλοδαπές ΑΕ φορολογούνται επίσης για το εισόδημά τους από την «μόνιμη εγκατάσταση» («ΡΕ») στην Ελλάδα. Υπάρχει μια σειρά υποθέσεων που αναφέρονται ενδεικτικά στο Νόμο, σύμφωνα με τις οποίες μια ξένη Α.Ε. θεωρείται ότι έχει ΡΕ στην Ελλάδα. Εάν η χώρα προέλευσης της αλλοδαπής Α.Ε. έχει συνάψει με την Ελλάδα διμερή συνθήκη για την αποφυγή της διπλής φορολογίας («ΑΔΦ»), υπερισχύουν οι διατάξεις αυτής της συνθήκης σχετικά με την ΡΕ.

Όλα τα έσοδα φορολογητέων νομικών προσώπων (συμπεριλαμβανομένων των Α.Ε.) θεωρούνται ως έσοδα επιχειρήσεων. Από το φορολογικό έτος 2015 και μετά, ο συντελεστής φόρου εταιρειών για τις ΑΕ είναι 29%.

Εξαιρετικοί φόροι και ειδικές εισφορές επιβάλλονται επίσης λόγω της οικονομικής κρίσης.

Οι ελληνικές Α.Ε. υποχρεούνται να καταβάλουν ποσό ίσο με το 100% του φόρου εισοδήματος της τρέχουσας χρήσης ως προκαταβολή έναντι της φορολογικής υποχρέωσης του επόμενου έτους. Η πίστωση δίνεται για τον προκαταβολικό φόρο που καταβλήθηκε το προηγούμενο έτος. Σε περίπτωση νεοσύστατων Α.Ε., η προκαταβολή φόρου μειώνεται κατά 50% για τα πρώτα τρία χρόνια ξεκινώντας από την εγγραφή της οντότητας στις φορολογικές αρχές. Κατόπιν αιτήματος της Α.Ε., σε περίπτωση μείωσης του εισοδήματος άνω του 25%, η προκαταβολή μπορεί να μειωθεί ανάλογα.

Η προκαταβολή φόρου δεν εκτιμάται σε ΑΕ που έχουν μετατραπεί ή συγχωνευθεί σύμφωνα με τις διατάξεις των Ν. 1297/1972, Ν. 2166/1993, Ν. 2190/1920, Ν. 4172/2013 ή σύμφωνα με άλλες ειδικές διατάξεις του νόμου.

Οι Ελληνικές Α.Ε. διατηρούν βιβλία διπλής καταχώρησης των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα μειώνεται με την απόσβεση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και έξοδα. Μπορούν να αφαιρεθούν μόνο τα έξοδα που πληρούν τρεις αποκλειστικούς όρους⁴ και δεν περιλαμβάνονται σε εξαντλητικό κατάλογο μη εκπιπτόμενων εξόδων. Τα έξοδα μπορούν επίσης να απαγορεύονται για λόγους τυπικής φύσης χωρίς να

προσφεύγουν στην ουσία βάσει των κανόνων που περιλαμβάνονται στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Το φορολογητέο εισόδημα υπολογίζεται με αφαίρεση από τα καθαρά κέρδη των μεταφερόμενων ζημιών, συγκεκριμένα αφορολόγητα αποθεματικά⁵, αφορολόγητο εισόδημα ή εισόδημα που φορολογείται με ειδικό τρόπο στο βαθμό που επιτρέπεται.

Δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός ζημιών που πραγματοποιούνται στο εξωτερικό έναντι επιχειρηματικών κερδών που προέρχονται από την εγχώρια αγορά, με εξαίρεση το εισόδημα που προκύπτει σε άλλα κράτη μέλη της ΕΕ ή του ΕΟΧ, το οποίο δεν εξαιρείται βάσει του ισχύοντος ΑΔΦ που έχει συναφθεί και εφαρμοστεί στην Ελλάδα.

Έξοδα που καταβάλλονται σε εταιρείες - οι φορολογούμενοι σε μη συνεργάσιμες φορολογικές δικαιοδοσίες ή προτιμησιακά φορολογικά καθεστώτα δεν εκπίπτουν, εκτός εάν αποδειχθεί ότι αυτά τα έξοδα αναφέρονται σε πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές που δεν έχουν ως αντικείμενο τη μεταφορά κερδών ή εσόδων ή κεφάλαιο για λόγους φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής.

Οι φορολογικές ζημίες μπορούν να μεταφερθούν για πέντε επόμενα έτη, υπό την προϋπόθεση ότι οι ζημίες δηλώνονται το αργότερο στο τέλος του οικονομικού έτους κατά το οποίο προέκυψαν. Δεν επιτρέπεται η επιστροφή των απωλειών. Όσον αφορά τις απώλειες που πραγματοποιήθηκαν στο εξωτερικό, δείτε παραπάνω. Εάν, κατά τη διάρκεια ενός φορολογικού έτους, η άμεση ή έμμεση κατοχή του μετοχικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου μιας εταιρείας αλλάξει κατά περισσότερο από το 33% της αξίας ή του αριθμού της, η απώλεια φόρου θα συνεχιστεί να ισχύει, εκτός εάν αποδειχθεί από την εταιρεία ότι η αλλαγή ελέγχου εξυπηρετεί αποκλειστικά εμπορικούς ή επιχειρηματικούς σκοπούς και δεν έχει γίνει για λόγους φοροαποφυγής ή / και φοροδιαφυγής.

Οι ΑΕ υποχρεούνται να υποβάλλουν τις φορολογικές δηλώσεις εταιρειών τους εντός έξι μηνών από το τέλος του φορολογικού έτους. Άλλες αρχειοθετήσεις:

Περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ / Παρακρατούμενες δηλώσεις φόρου για πληρωμές / Ένας «σύντομος πίνακας» που περιλαμβάνει τις ενδοεταιρικές συναλλαγές που υπόκεινται σε τεκμηρίωση τιμολόγησης μεταφοράς υποβάλλεται στο Υπουργείο Οικονομικών πριν από την έκδοση του ετήσιου φορολογικού

πιστοποιητικού και σε κάθε περίπτωση εντός 4 μηνών από την ημερομηνία τέλος του εν λόγω φορολογικού έτους / Θα κατατεθεί κατάλογος με τα επενδυτικά έξοδα βάσει των επενδυτικών νόμων / Δήλωση σχετικά με την έκπτωση φόρου για νέες παραγωγικές επενδύσεις στην Ελλάδα σύμφωνα με τους επενδυτικούς νόμους (φορολογικά απαλλασσόμενα αποθεματικά δεν έχουν ακόμη σχηματιστεί κ.λπ.) / Σε τρίμηνο, μια λίστα των συμφωνιών (των προηγούμενων τριών μηνών) μεταξύ της εταιρείας και άλλων επιχειρηματιών / Λίστα με τους πελάτες ή τους προμηθευτές της εταιρείας / Λίστα με τις συμφωνημένες εκπτώσεις στον αγοραστή των αγαθών ή ο πελάτης που λαμβάνει τις υπηρεσίες θα κοινοποιηθεί στον προϊστάμενο της φορολογικής υπηρεσίας 4 μήνες νωρίτερα / παρακρατήσεις φόρου μισθοδοσίας για μηνιαίες πληρωμές μισθού.

Τα κεφαλαιουχικά κέρδη θεωρούνται εισόδημα επιχειρήσεων, αν και εννοιολογικά ενδέχεται να μην αποτελούν «έσοδα». Κατά συνέπεια, φορολογούνται με συντελεστή 29%.

Πρέπει να σημειωθεί ότι η πώληση εισηγμένων μετοχών υπόκειται σε φορολογία υπό συγκεκριμένους όρους, ενώ επιβάλλεται επίσης φόρος συναλλαγής 0,2%.

Οι ΑΕ παρακρατούν φόρο εισοδήματος (μαζί με ειδική εισφορά αλληλεγγύης) από τους μισθούς των υπαλλήλων τους με βάση το προβλεπόμενο ετήσιο εισόδημά τους και τη σχετική ισχύουσα κλίμακα.

Άλλες περιπτώσεις παρακράτησης φόρου είναι οι ακόλουθες:

1. Διανομή μερισμάτων Για τα κέρδη που διανέμονται έως τις 31 Δεκεμβρίου 2016, ισχύει παρακράτηση φόρου 10% στα μερίσματα, ενώ η φορολογική υποχρέωση δεν έχει εξαντληθεί για τις ελληνικές Α.Ε.. Από την 1η Ιανουαρίου 2017 και μετά, ο παρακρατούμενος φόρος θα αυξηθεί στο 15%.

Σύμφωνα με το νόμο, τα μερίσματα εντός του ομίλου που διανέμονται από τις ελληνικές Α.Ε. απαλλάσσονται πλήρως από την παρακράτηση φόρου, υπό την προϋπόθεση ότι: (α) ο παραλήπτης καλύπτεται από την οδηγία Γονικής - Επιδότησης (2011/96), εδρεύει σε κράτος μέλος της ΕΕ και είναι με την επιφύλαξη ενός από τους φόρους που προβλέπονται στην εν λόγω οδηγία, (β) ο παραλήπτης κατέχει ελάχιστη συμμετοχή 10% στο κεφάλαιο, τις μετοχές, τα δικαιώματα ψήφου ή τα δικαιώματα κέρδους της εταιρείας διανομής, (γ) η προαναφερθείσα ελάχιστη συμμετοχή

διατηρείται για τουλάχιστον είκοσι -τέσσερις μήνες. Μπορεί επίσης να ισχύει απαλλαγή πριν από την πάροδο της ελάχιστης απαιτούμενης περιόδου διακράτησης με την παροχή εγγύησης σε μετρητά ίσο με το ποσό της φοροαπαλλαγής.

Ωστόσο, σύμφωνα με πρόσφατη τροποποίηση της φορολογικής νομοθεσίας, οι προαναφερθείσες απαλλαγές θα ελαφρυνθούν σε περίπτωση που θεωρείται ότι υπάρχει «μη γνήσια συμφωνία», δηλαδή ρύθμιση που δεν έχει τεθεί σε ισχύ για έγκυρους εμπορικούς λόγους που αντικατοπτρίζουν την οικονομική πραγματικότητα.

2. Δικαιώματα, συμφέροντα; Τα έσοδα από δικαιώματα και τόκους γενικά φορολογούνται με συντελεστή 20% και 15% αντίστοιχα, ενώ η φορολογική υποχρέωση δεν εξαντλείται για τις ελληνικές Α.Ε..

Τα δικαιώματα εντός του ομίλου ή οι τόκοι που καταβάλλουν οι ελληνικές Α.Ε. απαλλάσσονται πλήρως από την παρακράτηση φόρου, υπό την προϋπόθεση ότι: (α) ο παραλήπτης καλύπτεται από την οδηγία περί τόκων-δικαιωμάτων (2003/49), βρίσκεται σε κράτος μέλος της ΕΕ και υπόκειται σε μία από τις φόροι που προβλέπονται στην εν λόγω Οδηγία, (β) ο παραλήπτης κατέχει ελάχιστη συμμετοχή 25% στο κεφάλαιο, τις μετοχές ή τα δικαιώματα ψήφου της εταιρείας αποστολής, (γ) η προαναφερόμενη ελάχιστη συμμετοχή διατηρείται για τουλάχιστον είκοσι τέσσερις μήνες. Μπορεί επίσης να ισχύει απαλλαγή πριν από την πάροδο της ελάχιστης απαιτούμενης περιόδου διακράτησης με την παροχή εγγύησης σε μετρητά ίσο με το ποσό της φοροαπαλλαγής.

3. Έσοδα διευθυντών: Τα έσοδα των διευθυντών φορολογούνται ως μισθός. Η αμοιβή που καταβάλλεται από τα καθαρά κέρδη της εταιρείας αντιμετωπίζεται για φορολογικούς σκοπούς ως μέρισμα.

4. Τέλη επιχειρηματιών: Οι εταιρείες πρέπει να παρακρατούν φόρο 20% που υπολογίζεται επί των αμοιβών των αυτοαπασχολούμενων (δικηγόροι κ.λπ.).

Υπάρχουν λεπτοί κανόνες κεφαλαιοποίησης;

Σύμφωνα με τον νέο κώδικα, για τη φορολογική χρήση 2016, οι καθαροί εκπεστέοι τόκοι περιορίζονται στο 40% των φορολογητέων κερδών προ τόκων, φόρων, αποσβέσεων και αποσβέσεων (EBITDA). Ο προαναφερόμενος συντελεστής μειώνεται σταδιακά στο 30% σε σχέση με το φορολογικό έτος 2017.

Ωστόσο, ο εν λόγω περιορισμός ισχύει μόνο εάν οι καθαροί τόκοι υπερβαίνουν το ποσό των 5 εκατομμυρίων ευρώ. Για το φορολογικό έτος 2016 και μετά, το προαναφερόμενο ποσό μειώνεται σε 3 εκατομμύρια ευρώ. Τα επιτρεπόμενα έξοδα τόκων μπορούν να μεταφερθούν χωρίς χρονικό όριο. Τα πιστωτικά ιδρύματα καθώς και οι εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης και factoring εξαιρούνται από τους εν λόγω κανόνες.

Οι κανόνες τιμολόγησης της Ελλάδας συμμορφώνονται με τις Οδηγίες του ΟΟΣΑ και εφαρμόζουν την αρχή του ορίου. Όσον αφορά την ερμηνεία και την εφαρμογή των εθνικών κανόνων TP, το νέο CIT αναφέρεται ρητά στις γενικές αρχές και κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές. Παρέχονται αρκετές απαιτήσεις τεκμηρίωσης (αρχειοθέτηση αρχείων τεκμηρίωσης TP, συνοπτικά δελτία πληροφοριών, διατήρηση της τεκμηρίωσης κ.λπ.) η μη συμμόρφωση των οποίων μπορεί να οδηγήσει σε αυστηρές κυρώσεις. Επιβάλλονται επίσης κυρώσεις σε περίπτωση ανεπάρκειας ή ανακρίβειας των παρεχόμενων πληροφοριών.

Προηγμένες Συμφωνίες Τιμολόγησης μπορούν να ληφθούν από το Ελληνικό Υπουργείο Οικονομικών που καλύπτει τη μεθοδολογία τιμολόγησης μεταφοράς συγκεκριμένων μελλοντικών διασυννοριακών ενδοομιλικών συναλλαγών. Η διάρκεια των εν λόγω APA δεν μπορεί να υπερβαίνει τα τέσσερα έτη.

Η φορολογική ενοποίηση δεν είναι δυνατή βάσει του ελληνικού φορολογικού νόμου. Μια ελληνική εταιρεία δεν μπορεί να μεταφέρει ζημίες σε άλλη συνδεδεμένη εταιρεία.

Ο νόμος 1676/1986 εισήγαγε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου 1% για ορισμένες εισφορές κεφαλαίου (συγχώνευση εταιρείας, αύξηση κεφαλαίου). Τέτοιος φόρος δεν επιβάλλεται πλέον στην ίδρυση νέας ΑΕ.

Καταβάλλεται δασμός 0,1% επί κεφαλαίου υπέρ της Ελληνικής Επιτροπής Ανταγωνισμού.

Η Ελλάδα είναι συμβαλλόμενο μέρος σε 57 συνθήκες φόρου εισοδήματος. Σύμφωνα με το Ελληνικό Σύνταγμα, διεθνείς συνθήκες, όπως συνθήκες για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, υπερισχύουν οποιασδήποτε άλλης εσωτερικής νομοθεσίας.

Η Ελλάδα έχει επίσης επικυρώσει συνθήκες για τη φορολόγηση των κερδών των ναυτιλιακών επιχειρήσεων και των αεροπορικών εταιρειών με διάφορες χώρες. Ορισμένα από αυτά αλληλεπικαλύπτονται με την ισχύουσα συνθήκη για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

Ο ενοποιημένος φόρος ακίνητης περιουσίας (ENFIA) επιβάλλεται σε κάθε ακίνητη περιουσία που ανήκει σε Α.Ε. στην Ελλάδα. Ο κύριος φόρος βασίζεται σε κυλιόμενη κλίμακα και ο υπολογισμός του βασίζεται στην αντικειμενική φορολογική αξία του ακινήτου, που κυμαίνεται για οικόπεδα από 0,0037 έως 11,25 ευρώ ανά τ.μ. και για κτίρια από 2,5 έως 16,25 ευρώ ανά τ.μ. Οι ΑΕ είναι επίσης δευτερεύοντες στον συμπληρωματικό φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή 5,5 % επί της συνολικής αξίας των ακινήτων τους. Ισχύουν επίσης εξαιρέσεις που καλύπτουν ορισμένες κατηγορίες ακινήτων.

Ένας άλλος ειδικός δασμός (TAP) επιβάλλεται ετησίως υπέρ των δήμων και υπολογίζεται στις περισσότερες περιπτώσεις ως 0,25 % έως 0,35 % 7 της αξίας των ακινήτων.

Ένας ειδικός ετήσιος φόρος ορίζεται στο 15% επί της αντικειμενικής φορολογικής αξίας των Α.Ε. που κατέχουν ή έχουν παράγωγα δικαιώματα ιδιοκτησίας σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα, εκτός εάν, μεταξύ άλλων προϋποθέσεων, γνωστοποιηθεί ο τελικός μεμονωμένος μέτοχος και αποκτήσει αριθμό φορολογικού μητρώου στην Ελλάδα.

Σφραγίδες:

Επιβάλλεται τέλος χαρτοσήμου 2,4% σε γραπτές συμφωνίες μεταξύ Α.Ε. ή μεταξύ Α.Ε. και ατόμων, εκτός εάν η συναλλαγή υπόκειται ή απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ.

Οι εμπορικές μισθώσεις υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου 3,6%, εκτός εάν υποβληθούν στο καθεστώς ΦΠΑ

Ειδικοί φόροι επί των πωλήσεων ισχύουν για πωλήσεις στην Ελλάδα διαφόρων ειδών αγαθών, όπως καπνού και αλκοόλ. Ο φόρος ισχύει για την τιμή πώλησης. Φόροι κατανάλωσης επιβάλλονται επίσης στα προϊόντα πετρελαίου καθώς και σε ορισμένες άλλες κατηγορίες αγαθών.

Επιβάλλεται φόρος ασφάλισης επί του ποσού των ασφαλιστρών και των δικαιωμάτων που απορρέουν από το ασφαλιστήριο συμβόλαιο. Ειδικός φόρος επί των εισιτηρίων που πωλούνται από κινηματογραφικές εταιρείες.

Υπάρχουν πολλοί φόροι και δασμοί υπέρ των δήμων, όπως: τέλη καθαρισμού και φωτισμού / τέλη για τη χρήση δρόμων, πλατειών και πεζοδρομίων / φόρος επί των εσόδων από ξενοδοχεία / φόρος χρήσης δημόσιου χώρου / / δασμοί σε κινητά τηλέφωνα κ.λπ. φόρος 20% επί της αξίας της διαφήμισης συν φόρος διαφήμισης.

Οι ελληνικές ΑΕ που υπόκεινται σε υποχρεωτικούς νόμιμους ελέγχους από ορκωτούς ελεγκτές και με ακαθάριστο εισόδημα άνω των 150.000 ευρώ, πρέπει επίσης να ελέγχονται για σκοπούς φορολογικής συμμόρφωσης. Ο έλεγχος αυτός διενεργείται από ορκωτούς ελεγκτές οι οποίοι είναι υποχρεωμένοι να αναφέρουν τυχόν παραβιάσεις φόρων που αποκαλύφθηκαν κατά τον έλεγχό τους. Στο τέλος του ελέγχου οι ελεγκτές εκδίδουν Πιστοποιητικό Φορολογικού Ελέγχου όπου καταγράφονται τα ευρήματά τους. Το προαναφερθέν πιστοποιητικό υποβάλλεται στην ελεγχόμενη εταιρεία και στο Υπουργείο Οικονομικών αντίστοιχα. Η μη συμμόρφωση με την απαίτηση έκδοσης Πιστοποιητικού Φορολογικού Ελέγχου οδηγεί σε σοβαρές κυρώσεις και προκαλεί αμέσως τακτικό φορολογικό έλεγχο για λογαριασμό των αρμόδιων Φορολογικών Αρχών. Η εν λόγω απαίτηση για πιστοποιητικό φορολογικού ελέγχου θα παύσει να ισχύει για φορολογικά έτη από την 1.1.2016 και μετά.

- Εταιρείες «Ν. 89/67

Ο υποχρεωτικός νόμος 89/1967 προσφέρει ευεργετικές διατάξεις σε ξένες εταιρείες, έτσι ώστε να δημιουργούν παρουσία στην Ελλάδα με αποκλειστικό σκοπό την παροχή ορισμένων υπηρεσιών στα κεντρικά τους γραφεία ή σε άλλες θυγατρικές εταιρείες του εξωτερικού. Για λόγους συμμόρφωσης με το δίκαιο της ΕΕ, ο εν λόγω νόμος τροποποιήθηκε ριζικά με τον νόμο 3427/2005. Σήμερα, υποκαταστήματα ή γραφεία που λειτουργούν σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 89/1967 φορολογούνται για το εισόδημά τους στην Ελλάδα σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος. Ωστόσο, το φορολογητέο εισόδημά τους προσδιορίζεται με ευνοϊκό τρόπο, ενώ τα έσοδά τους υπολογίζονται βάσει κόστους-συν με εφαρμογή

συγκεκριμένης προσαύξησης που έχει προ-συμφωνηθεί με το Υπουργείο Οικονομικών.

- Πλοία και Ναυτιλιακές Επιχειρήσεις του Ν. 27/75

Τα ελληνικά πλοία με σημαία και οι μέτοχοι τους απολαμβάνουν ένα ευεργετικό φορολογικό καθεστώς με πολλές φορολογικές απαλλαγές. Σύμφωνα με αυτό το καθεστώς, η καταβολή του ελληνικού φόρου χωρητικότητας οδηγεί στην πλήρη απαλλαγή των κερδών που προέρχονται από την εκμετάλλευση των πλοίων από οποιονδήποτε άλλο ελληνικό φόρο εισοδήματος.

Υποκαταστήματα ή γραφεία ξένων εταιρειών που ασχολούνται αποκλειστικά με τη διαχείριση, εκμετάλλευση, ναύλωση, ασφάλιση, μέσες προσαρμογές, μεσιτεία πώλησης, ναυπηγική, ναύλωση ή ασφάλιση ελληνικών ή ξένων πλοίων με σημαία μπορεί να εξαιρούνται από τη φορολογία εισοδήματος.

Ο νόμος 3908/20118 προβλέπει: (α) κεφαλαιουχικές ενισχύσεις με τη μορφή επιχορήγησης σε μετρητά · β) επιδότηση χρηματοδοτικής μίσθωσης, η οποία καλύπτει τη μερική πληρωμή από το κράτος των δόσεων μίσθωσης που έχει συναφθεί για την απόκτηση νέου μηχανολογικού και άλλου εξοπλισμού (νόμος 1665/86) · και (γ) αφορολόγητα αποθεματικά ως μέρος των υποβοηθούμενων δαπανών, προκειμένου να ενθαρρυνθεί η διασπορά του κλάδου σε ολόκληρη τη χώρα έως 15 χρόνια από την ολοκλήρωση της επένδυσης.

Ένας γενικός κανόνας κατά της κατάχρησης εισήχθη πρόσφατα για πρώτη φορά στον ελληνικό φορολογικό νόμο, ο οποίος επιτρέπει ευρέως στις φορολογικές αρχές να αγνοούν οποιαδήποτε τεχνητή ρύθμιση που έχει θεσπιστεί για σκοπούς φοροδιαφυγής ή έχει οδηγήσει σε φορολογικό όφελος. Κατά την αξιολόγηση των τεχνητών ρυθμίσεων, οι φορολογικές αρχές εξουσιοδοτούνται από τον Νόμο να συγκρίνουν τη φορολογική επιβάρυνση που προκαλείται με τη φορολογική επιβάρυνση που θα προέκυπτε εάν δεν υπήρχαν τέτοιες ρυθμίσεις.

Οι εργαζόμενοι και οι εργοδότες είναι υποχρεωμένοι να συνεισφέρουν στο Ταμείο Κοινωνικής Ασφάλισης των εργαζομένων (ΙΚΑ). Η εισφορά των εργαζομένων παρακρατείται επίσης από τον εργοδότη και υπολογίζεται βάσει του πραγματικού ακαθάριστου μισθού του εργαζομένου (σε μετρητά ή σε είδος). Το συνολικό κόστος των εισφορών μπορεί να φτάσει το 41,06% του μισθού (15,50% εργαζόμενος και

25,56% για λογαριασμό του εργοδότη, από την 1η Ιουλίου 2014). Ωστόσο, τέτοια ποσοστά αναμένεται να αυξηθούν σύντομα.

Ωστόσο, πραγματοποιήθηκε πρόσφατα μια ευρεία αναμόρφωση του συστήματος εισφορών κοινωνικής ασφάλισης, η οποία έχει τεθεί σε ισχύ από την 1η Ιανουαρίου 2017 και μετά.

Υπό ορισμένες συνθήκες, μέτρα επιβολής (περιορισμός του 50% των τραπεζικών καταθέσεων, μη έκδοση εγγράφων απαραίτητων για τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων κ.λπ.) μπορούν να ληφθούν, κατά τη διάρκεια φορολογικού ελέγχου, κατά των Διευθυντών της Α.Ε., με συγκεκριμένο τίτλο (πρόεδρος, διευθύνων σύμβουλος και τα λοιπά).

Σύμφωνα με την ελληνική φορολογική νομοθεσία, οι εκτελεστικοί διευθυντές και άλλα άτομα με συγκεκριμένες διοικητικές ικανότητες ευθύνονται από κοινού με την ΑΕ για φόρους που δεν καταβάλλονται από την ΑΕ υπό τις συνθήκες που περιγράφονται από το νόμο. Υπάρχει διαφοροποίηση των όρων ευθύνης σε σχέση με το είδος του οφειλόμενου φόρου και την κατάσταση της Εταιρείας.

Οι μέτοχοι με ελάχιστη συμμετοχή 10% κατά τη στιγμή της διάλυσης της Α.Ε. ή έως και 3 έτη πριν από τη διάλυση της Α.Ε. φέρουν επίσης - υπό ορισμένες συνθήκες - προσωπική ευθύνη για φορολογικές οφειλές. Αυτή η ευθύνη περιορίζεται στο ποσό των κερδών που διανέμονται από την Α.Ε. ως κέρδη, πληρωμές σε μετρητά ή σε είδος

Σύμφωνα με το ελληνικό ποινικό σύστημα, τα νομικά πρόσωπα δεν φέρουν ποινική ευθύνη. Ως εκ τούτου, στις μη εξαντλητικές περιπτώσεις φοροδιαφυγής, νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες, έλλειψης πληρωμής των φόρων που οφείλονται εντός του χρονικού πλαισίου, οι διευθυντές της Α.Ε., με συγκεκριμένο τίτλο, φέρουν ποινική ευθύνη.

Επιπλέον, οι εκπρόσωποι της Α.Ε. φέρουν ποινική ευθύνη για έλλειψη καταβολής μισθών λόγω παράνομης ή υπερωριακής εργασίας.

Αποποίηση ευθυνών: Αυτή η περίληψη του ελληνικού νομικού πλαισίου έχει συνταχθεί μόνο για ενημερωτικούς σκοπούς και δεν προορίζεται να παρέχει και δεν πρέπει να βασίζεται σε φορολογικές, νομικές ή λογιστικές συμβουλές. Οι αναγνώστες πρέπει να συμβουλευούνται τους δικούς τους φορολογικούς, νομικούς και λογιστικούς συμβούλους προτού προβούν σε οποιαδήποτε συναλλαγή.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

3.1 Εισαγωγή

Σύμφωνα με το άρθρο 145 του Νόμου 4548/2018 οι ανώνυμες εταιρείες καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους (ετήσιες και ενοποιημένες) με βάση τις διατάξεις του Νόμου των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Νόμος 4308/2014). Αυτή η απαίτηση αναφέρεται και στο πρώτο άρθρο των Ε.Λ.Π. που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων του Νόμου. Πιο συγκεκριμένα οι ρυθμίσεις του νόμου εφαρμόζονται υποχρεωτικά από τα νομικά πρόσωπα με τη μορφή των ανώνυμων εταιρειών (μεταξύ άλλων νομικών μορφών), με εξαίρεση τις οντότητες δημοσίου συμφέροντος, τις Α.Ε. που παρέχουν επενδυτικές υπηρεσίες, τις Α.Ε. επενδύσεων χαρτοφυλακίου, τις Α.Ε. επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία, τις Α.Ε. κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών και τις Α.Ε. διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων, αλλά και όσες προαιρετικά αποφασίζουν να καταρτίζουν τις

χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους βάσει των Δ.Π.Χ.Α. Κατά την προαιρετική εφαρμογή τίθενται από τον Νόμο οι περιορισμοί διατήρησης της εφαρμογής των Δ.Π.Χ.Α. για τουλάχιστον πέντε συνεχόμενες διαχειριστικές χρήσεις και η σύνταξη τόσο των ατομικών όσο και των ενοποιημένων με τα ίδια πρότυπα. Οι απαιτήσεις για τις οικονομικές καταστάσεις διαφοροποιούνται ανάλογα με το μέγεθος της εταιρείας καθώς υπάρχει διάκριση σε πολύ μικρές, μικρές, μεσαίες και μεγάλες (Αληφαντής, 2018).

3.2 Παρουσίαση Ε.Λ.Π. και Αλλαγών

Την 20η Νοεμβρίου 2014 ψηφίστηκε νόμος μέσω του Κοινοβουλίου για εισαγωγή νέων ΕΛΠ, όπως θα εφαρμοστεί για χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.2015. Ο νέος νόμος εφαρμόζει επίσης σημαντικές αλλαγές όσον αφορά τη διατήρηση βιβλίων και αρχείων, αντικαθιστώντας πλήρως τον Κώδικα Αναφοράς Φορολογικών Συναλλαγών (ΤΤRC) μαζί με οποιαδήποτε άλλη διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιο ή απόφαση που έχει εκδοθεί δυνάμει του ΤΤRC ή του προηγούμενου Ελληνικού Κώδικα Βιβλίων και Αρχεία (GCBR).

Επιπλέον, καταργούνται ορισμένες διατάξεις των Ν.2190 / 1920 και Ν.3190 / 1955 που αφορούν κυρίως την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, ενώ καταργούνται, μεταξύ άλλων, οι υφιστάμενες ΕΛΠ (ΠΔ 1123/1980), καθώς και οι ειδικό λογιστικό σχέδιο των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων και των ασφαλιστικών εταιρειών, τις διατάξεις του Ν.2065 / 1992 σε σχέση με την αναπροσαρμογή των ακινήτων και το Ν.1809 / 1988 που ρυθμίζει θέματα σχετικά με τα φορολογικά μηχανήματα, χωρίς όμως να εισάγονται αλλαγές στην το παλαιό καθεστώς όπως ορίζεται από τον εν λόγω νόμο.

Συγκεκριμένα, το Κεφάλαιο 1 ("Πεδίο εφαρμογής και κατηγορίες οντοτήτων βάσει του μεγέθους τους") καθορίζει το πεδίο εφαρμογής του νόμου και κατηγοριοποιεί τα νομικά πρόσωπα που εμπίπτουν στις διατάξεις του βάσει του μεγέθους τους, το Κεφάλαιο 2 ("Λογιστικά Αρχεία") ρυθμίζει τους γενικούς κανόνες για την τήρηση λογιστικών βιβλίων, ενώ το Κεφάλαιο 3 ("Αρχεία Πωλήσεων") αναφέρεται στις υποχρεώσεις που σχετίζονται με την έκδοση φορολογικού μητρώου.

Οι νέες διατάξεις διέπονται από τη φιλοσοφία της «απλότητας» με στόχο την κατάργηση των τυπολατρικών διατάξεων του ΤΤRC που χρονολογούνται από εκείνες του GCBR. Στο πλαίσιο αυτό, το γενικό πνεύμα των νέων διατάξεων είναι ότι εναπόκειται στα νομικά πρόσωπα να εφαρμόζουν, κατά την κρίση τους, τις κατάλληλες διασφαλίσεις (χωρίς να διευκρινίζονται) να αποδεικνύουν την πραγματοποίηση των συναλλαγών τους και τη συσχέτισή τους με τις λογιστικές εγγραφές.

Με άλλα λόγια, εναπόκειται στις νομικές οντότητες να αναζητήσουν και να υιοθετήσουν τις κατάλληλες πρακτικές έτσι ώστε όλη η συναλλακτική τους δραστηριότητα να αποδεικνύεται εύκολα κατά τον πιθανό έλεγχο και να συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις του νέου νόμου. Επίσης, σύμφωνα με τα κεφάλαια 4, 5, 6 και 7, εισάγονται νέα λογιστικά πρότυπα και νέα μορφή οικονομικών καταστάσεων, αντικαθιστώντας τα ισχύοντα με το Π.Δ. 1123/1980. Η εφαρμογή των εν λόγω νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και η νέα μορφή οικονομικών καταστάσεων θα είναι υποχρεωτική για χρήσεις που αρχίζουν από 1.1.2015 σύμφωνα με το νόμο. Το Κεφάλαιο 8 ρυθμίζει θέματα που θα προκύψουν κατά την πρώτη εφαρμογή του νόμου καθώς και ορισμένες διατάξεις συναλλαγών.

Οι ορισμοί, τα μοντέλα νέων οικονομικών καταστάσεων που καταρτίζονται από τις εταιρείες, το νέο λογιστικό σχέδιο και η χαρτογράφηση του στις οικονομικές καταστάσεις υπάρχουν στα Παραρτήματα του νόμου.

3.2.1 Νομικά πρόσωπα που εμπίπτουν στις διατάξεις του νόμου

Ανώνυμες εταιρείες, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, εταιρίες γενικού εμπορίου, εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, ιδιωτικές εταιρείες κεφαλαίου και προσωπικές εταιρείες και κάθε άλλη νομική οντότητα ιδιωτικού δικαίου που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του νόμου.

Ο νόμος καθορίζει τις νομικές οντότητες που είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τις διατάξεις των ΔΠΧΑ, καθώς και παρέχει τη δυνατότητα σε μια εταιρεία να συντάσσει τις οικονομικές καταστάσεις της, σε εθελοντική βάση, σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, χρόνια. Φαίνεται ότι οι

νομικές οντότητες που καταρτίζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., υποχρεωτικά ή προαιρετικά, δεν υποχρεούνται να εφαρμόζουν τα νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, γεγονός που συνεπάγεται ότι οι οικονομικές τους καταστάσεις συντάσσονται σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ.

3.2.2 Λογιστικό σύστημα και τήρηση λογιστικών αρχείων

Οι οικονομικές οντότητες που εμπίπτουν στις διατάξεις του εν λόγω νόμου τηρούν λογιστικό σύστημα που καταγράφει κάθε συναλλαγή ή γεγονός που σχετίζεται με την οντότητα και πραγματοποιήθηκε κατά τη διάρκεια της χρήσης. Διευκρινίζεται ότι όταν μια οντότητα δεν υποχρεούται να συντάσσει οικονομικές καταστάσεις, μπορεί να διατηρεί λογιστικά βιβλία ενιαίας εγγραφής. Αντίθετα, οι φορείς που είναι υποχρεωμένοι να καταρτίζουν οικονομικές καταστάσεις, για την καταγραφή των συναλλαγών και των γεγονότων τους πρέπει να χρησιμοποιούν τη μέθοδο διπλής εισόδου και να διατηρούν:

- ένα αρχείο στο οποίο καταγράφεται κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερήσιο περιοδικό).
- ένα αρχείο που παρουσιάζει τις αλλαγές σε κάθε λογαριασμό που τηρείται (αναλυτικός κατάλογος)
- ένα σύστημα το οποίο συγκεντρώνει τα ποσά των χρεώσεων και των πιστώσεων και το υπόλοιπο κάθε λογαριασμού που τηρείται (δοκιμαστικό υπόλοιπο)

Τα λογιστικά βιβλία τηρούνται στην ελληνική γλώσσα. Τα φορολογικά αρχεία μπορούν να τηρούνται σε γλώσσα άλλη από την ελληνική για συναλλαγές τόσο εντός όσο και εκτός του ελληνικού εδάφους.

Εκτός από τη λογιστική βάση, το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρακολουθεί τη φορολογική βάση των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και ιδίων κεφαλαίων προκειμένου να συμμορφώνεται με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων εισοδήματος. Κατ' ουσία, θα πρέπει να τηρείται αρχείο για τις προσαρμογές που πρέπει να γίνονται σύμφωνα με τους φορολογικούς νόμους ώστε από τη λογιστική βάση (που προκύπτει είτε από τα

Δ.Π.Χ.Α. είτε από τις πρόσφατες εισάγουσες λογιστικές αρχές) τα φορολογικά αποτελέσματα που πρέπει να εξαχθούν. Ο νόμος ορίζει επίσης, εκτός από τους προαναφερθέντες φακέλους, την προετοιμασία / τήρηση άλλων φακέλων με ημερομηνία αναφοράς εκείνη του τέλους χρήσεως (Ημερομηνία Ισολογισμού), η οποία μπορεί να παρέχει πληροφορίες παρόμοιες σε κάποιο βαθμό με εκείνες των υφιστάμενων Παγίων Μητρώου και απογραφής και ισολογισμού. Απλά ενδεικτικά, οι φάκελοι αυτοί είναι οι φάκελοι των ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, ο φάκελος του κύριου αποθέματος, ο φάκελος του αποθέματος που ανήκουν σε τρίτους, ο φάκελος των άλλων περιουσιακών στοιχείων, ο φάκελος των ιδίων κεφαλαίων και των υποχρεώσεων κ.λπ. όλες οι απαραίτητες πληροφορίες που προέρχονται από τα αρχεία που περιγράφονται παραπάνω, μπορούν να εξαχθούν από άλλα αρχεία ή από ένα συνδυασμό αρχείων.

3.2.3 Διασφάλιση της αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος

Σύμφωνα με το νόμο, η διοίκηση της οντότητας είναι υπεύθυνη για τη διατήρηση ενός αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και επαρκών λογιστικών αρχείων για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων ή των ΔΠΧΠ, ανάλογα με την περίπτωση.

Τα αρχεία λογιστικής είναι επαρκή εάν τηρούνται σωστά, με διαταγή, πληρότητα και ορθότητα, όσον αφορά την αναγνώριση, καταγραφή και επεξεργασία συναλλαγών και γεγονότων που αφορούν την οικονομική οντότητα. Οι λογιστικοί φάκελοι πρέπει να είναι επαρκείς ώστε να επιτρέπουν σε ένα αρμόδιο τρίτο που έχει τις απαιτούμενες γνώσεις και πείρα να κατανοήσει τις συναλλαγές της οικονομικής οντότητας και την κατάσταση των περιουσιακών στοιχείων της οντότητας εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος.

Κάθε συναλλαγή και γεγονός της οντότητας πρέπει να υποστηρίζονται από κατάλληλη τεκμηρίωση. Στο πλαίσιο αυτό, η οικονομική οντότητα πρέπει να καθορίσει τους κατάλληλους, κατά την κρίση της, ελέγχους προκειμένου:

- να διασφαλιστεί ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη διαδρομή αποδεικτικών στοιχείων (αλυσίδα ελέγχου) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός από τη στιγμή που θα προκύψουν μέχρι τη στιγμή του διακανονισμού τους

- να δημιουργηθεί μια αξιόπιστη και ελέγξιμη διαδρομή που να διασφαλίζει ότι οι συναλλαγές και τα γεγονότα μπορούν να σχετίζονται με εγγραφές στα λογιστικά βιβλία και τις οικονομικές καταστάσεις,
- να επιτύχουν εύλογη βεβαιότητα ως προς την αυθεντικότητα των εγγράφων και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, προκειμένου να επιβεβαιώσουν την προέλευσή τους και την τεκμηρίωση της συναλλαγής,
- να παρακολουθεί απογραφή που παραδίδεται στους πελάτες ή παραλαμβάνεται από προμηθευτές, είτε τιμολογείται είτε όχι, καθώς και απογραφή που τηρείται σε χώρους τρίτων / εγκαταστάσεων ή σε αποθήκες τρίτων που βρίσκονται στις εγκαταστάσεις του.

Ο νόμος ορίζει ρητώς ότι το τελευταίο προαναφερθέν σημείο διασφαλίζεται όταν η οντότητα διατηρεί με παραγγελία, πληρότητα και ακρίβεια τα παραστατικά παράδοσης, τα τιμολόγια πωλήσεων ή τα έντυπα πώλησης που εκδίδονται ή λαμβάνονται για την αντίστοιχη παράδοση αγαθών. Σε περίπτωση παραλαβής αποθέματος χωρίς έγγραφο πώλησης ή παράδοσης σημείωσης, η οικονομική οντότητα πρέπει να καταχωρήσει τις απαιτούμενες πληροφορίες σε κατάλληλο φάκελο όταν παραλαμβάνονται τα εμπορεύματα. Ουσιαστικά, θα πρέπει να τηρείται ένας φάκελος για την παρακολούθηση των προσαρμογών που πρέπει να γίνονται σύμφωνα με τους φορολογικούς νόμους, προκειμένου να προκύψει το φορολογητέο αποτέλεσμα από τη λογιστική βάση (που προκύπτει από τα Δ.Π.Χ.Α. ή από τις πρόσφατες εισάγουσες λογιστικές αρχές) μετά από ορισμένες προσαρμογές.

3.2.4 Προθεσμίες ενημέρωσης και τήρησης λογιστικών αρχείων

Η προθεσμία για την ενημέρωση των λογιστικών βιβλίων εξαρτάται από την υποχρέωση της εταιρείας να καταρτίζει την κατάσταση οικονομικής θέσης (B / S) και μπορεί να συνοψιστεί ως εξής:

- εντός του μήνα που ακολουθεί εκείνο κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, όταν η οικονομική οντότητα καταρτίζει την κατάσταση οικονομικής θέσης της,

- εντός του μηνός που ακολουθεί το τέλος του τριμήνου, για συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν κατά το προηγούμενο τρίμηνο, όταν η οικονομική οντότητα δεν καταρτίζει κατάσταση οικονομικής θέσης.

Σε κάθε περίπτωση, η επικαιροποίηση των λογιστικών βιβλίων πρέπει να πραγματοποιείται εντός του χρονικού διαστήματος που απαιτείται για την έγκαιρη κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων. Ο νόμος ορίζει το χρονικό όριο για τη διατήρηση των λογιστικών εγγραφών ως το μεγαλύτερο μεταξύ 5 ετών από το τέλος της φορολογικής περιόδου και του χρόνου που ορίζεται από άλλη νομοθεσία (π.χ. υπάρχουν σχετικές διατάξεις στον Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών). Τα βιβλία και τα αρχεία μπορούν να αποθηκευτούν σε οποιαδήποτε μορφή υπό την προϋπόθεση ύπαρξης ενός συστήματος που μπορεί να τα ανακτήσει, προκειμένου να διευκολυνθεί οποιαδήποτε διαδικασία ελέγχου, εάν απαιτείται. Επιπλέον, πρέπει να αποθηκεύονται όλα τα δεδομένα που διασφαλίζουν τον έλεγχο ταυτότητας και την ακρίβεια του περιεχομένου των τιμολογίων.

3.2.5 Έκδοση εγγράφων πωλήσεων

Ο νόμος ορίζει ως έγγραφα πώλησης όλα τα τιμολόγια, τα έγγραφα λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή παραλαβή των υπηρεσιών) καθώς και πιστωτικά σημειώματα σε περιπτώσεις επιστροφών, εκπτώσεων ή οποιωνδήποτε άλλων διαφορών. Όσον αφορά την έκδοση τιμολογίων:

- Καθορίζεται ότι οποιοδήποτε έγγραφο που περιέχει πληροφορίες όπως αυτές ενός τιμολογίου, χαρακτηρίζεται ως τιμολόγιο υπό την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης το δέχεται
- Ο νόμος προβλέπει την αυτοτιμολόγηση και τη δυνατότητα εκχώρησης της τιμολόγησης σε τρίτο για λογαριασμό του πωλητή
- Καθορίζεται το περιεχόμενο του τυποποιημένου τιμολογίου πωλήσεων
- Καθορίζεται η έννοια του "απλοποιημένου τιμολογίου", καθώς και οι συνθήκες υπό τις οποίες μπορεί να εκδοθεί
- Η έννοια του "ενοποιημένου τιμολογίου" διατηρείται

- Ο χρόνος έκδοσης των τιμολογίων ορίζεται
- Υπάρχει σαφής αναφορά στην υποχρέωση έκδοσης εγγράφων με συγκεκριμένο πλαίσιο προκειμένου να δικαιολογούνται και να αναγνωρίζονται συναλλαγές με άτομα που δεν υποχρεούνται να εκδίδουν τιμολόγιο
- Καθορίζεται ότι το ίδιο έγγραφο εκδίδεται από τον παραλήπτη των αγαθών ή υπηρεσιών και στην περίπτωση που ο πωλητής αρνείται να εκδώσει τιμολόγιο πωλήσεων
- Καθορίζεται ότι σε περίπτωση που τα εμπορεύματα που πωλούνται για λογαριασμό τρίτου, εκδίδεται ένα σημείωμα εκκαθάρισης

Όσον αφορά την έκδοση εγγράφων που σχετίζονται με τη λιανική πώληση αγαθών και υπηρεσιών:

- Υπάρχει η δυνατότητα έκδοσης εγγράφου λιανικής πώλησης (απόδειξη πώλησης λιανικής ή παραλαβή παροχής υπηρεσιών) αντί να εκδίδεται τιμολόγιο σε μεμονωμένους καταναλωτές
- Καθορίζεται το περιεχόμενο του "τιμολογίου πώλησης προτύπων"
- Καθορίζεται ότι οποιοδήποτε άλλο έγγραφο που περιέχει τα δεδομένα ενός εγγράφου λιανικής πώλησης μπορεί να χαρακτηριστεί ως έγγραφο λιανικής πώλησης
- Παρέχεται η δυνατότητα εκχώρησης εγγράφου λιανικής πώλησης σε τρίτο για λογαριασμό του πωλητή
- Καθορίζεται ότι τα έγγραφα λιανικής πώλησης πρέπει να εκδίδονται μέσω φορολογικών μηχανών του Ν.1809 / 1980, με εξαίρεση ορισμένες κατηγορίες φορέων, ενώ η απόφαση της Γενικής Γραμματείας Δημόσιων Εσόδων θα καθορίζει τις σχετικές τεχνικές προδιαγραφές και άλλα θέματα για εφαρμογή τους.
- Υπάρχει δυνατότητα έκδοσης εγγράφων ηλεκτρονικής λιανικής πώλησης από τρίτο πάροχο, ως εναλλακτική λύση στη χρήση των φορολογικών μηχανών του Ν.1809 / 1980

Ο νόμος ορίζει επίσης την επιλογή έκδοσης ηλεκτρονικού τιμολογίου και αναφέρεται στην υποχρέωση μιας οντότητας να εφαρμόζει όλα τα κατάλληλα μέτρα για να εξασφαλίσει την πιστοποίηση της προέλευσης, την ακρίβεια του περιεχομένου

της και την αναγνωσιμότητα του τιμολογίου (είτε ηλεκτρονικά είτε όχι), ενώ αναφέρεται σε ενδεικτικούς τρόπους προκειμένου μια οντότητα να επιτύχει αυτήν την ασφάλεια. Τα πρόσωπα που πωλούν αγαθά ή παρέχουν υπηρεσίες μόνιμα και όχι κατά τη διάρκεια της κύριας επιχειρηματικής τους δραστηριότητας εξαιρούνται από τις διατάξεις του νέου νόμου, εφόσον η αξία των συναλλαγών δεν υπερβαίνει το ποσό των 10.000 ευρώ ανά έτος.

3.2.6 Νέο Λογιστικό Σχέδιο

Ο νόμος θεσπίζει ένα νέο Λογιστικό Σχέδιο που θα χρησιμοποιηθεί ως μέρος του λογιστικού συστήματος της οντότητας, όσον αφορά την ονομασία τους, το περιεχόμενό τους καθώς και την έκταση της ανάλυσης. Η περαιτέρω ανάπτυξη του λογιστικού σχεδίου για την κάλυψη των αναγκών πληροφόρησης μιας οντότητας καθώς και η καλύτερη εφαρμογή του νόμου στηρίζεται στην ευθύνη της διοίκησης της οντότητας.

Πρέπει να τονιστεί ότι κατά την προαναφερόμενη ανάπτυξη η οικονομική οντότητα θα πρέπει να λάβει υπόψη ότι το λογιστικό σύστημα θα πρέπει να παρέχει λεπτομερώς και συνοπτικά όλα τα δεδομένα και τις πληροφορίες που απαιτούνται για να διευκολυνθούν όλες οι συμφωνίες και οι επαληθεύσεις του ελέγχου κατά τη διεξαγωγή οποιουδήποτε ελέγχου. Ο νόμος παρέχει στους οντότητες την εναλλακτική λύση της εφαρμογής του λογιστικού σχεδίου όπως ισχύει την 31η Δεκεμβρίου 2014 (δηλαδή το υφιστάμενο Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο). Με βάση τα ανωτέρω, τα βασικά στοιχεία σχετικά με τη διάρθρωση των κωδικών λογαριασμών του νέου Λογιστικού Σχεδίου σε σχέση με την ισχύουσα GGCA μπορούν να συνοψιστούν ως εξής:

- Όλοι οι λογαριασμοί ταξινομούνται σε 8 διαφορετικές ομάδες ανάλογα με τη φύση των λογιστικών γεγονότων που αντικατοπτρίζονται στους σχετικούς λογαριασμούς.
- Οι ομάδες 1-5 περιλαμβάνουν τους λογαριασμούς ισολογισμού. Συγκεκριμένα, οι Ομάδες 1-3 αποτελούν τους λογαριασμούς ενεργητικού ενώ η

Ομάδα 4 αναφέρεται στα ίδια κεφάλαια και η Ομάδα 5 αναφέρεται στους λογαριασμούς παθητικού.

- Οι ομάδες 6 και 7 περιλαμβάνουν τους λογαριασμούς P&L. Συγκεκριμένα, η Ομάδα 6 περιλαμβάνει τα λειτουργικά έξοδα και τα έκτακτα έξοδα και ζημίες ενώ η Ομάδα 7 περιλαμβάνει τα λειτουργικά έσοδα και τα έκτακτα έσοδα και κέρδη.
- Η ομάδα 8 περιλαμβάνει δαπάνες που σχετίζονται με την παραγωγή, τους τρεχούμενους λογαριασμούς των καταστημάτων της οντότητας και τα κέρδη και ζημίες για το έτος.

Ο νόμος προβλέπει ρητώς ότι η οντότητα μπορεί να προσθέτει λογαριασμούς ή μπορεί να χρησιμοποιεί το λογιστικό λογισμικό της για να παρέχει τις απαιτούμενες πληροφορίες λόγω ιδιαίτερων περιστάσεων και αναγκών, προκειμένου:

- Εύκολη εξαγωγή όλων των στοιχείων και πληροφοριών που απαιτούνται από την ισχύουσα νομοθεσία και από τη φορολογική, ασφαλιστική ή άλλη νομοθεσία, λεπτομερώς και συνοπτικά, προκειμένου να διευκολυνθούν όλες οι συμφωνίες και οι επαληθεύσεις του ελέγχου.
- να επικουρεί τη διαχείριση μιας οντότητας κατά τη λήψη αποφάσεων.
- ταξινομεί τα περιουσιακά της στοιχεία σε βραχυπρόθεσμες ή μακροπρόθεσμες, μακροπρόθεσμες ή άλλες οντότητες με βάση άλλα κριτήρια παρουσίασης στις οικονομικές καταστάσεις τους, καθώς και την ένταξή τους σε ομάδες με βάση τη λογιστική τους αντιμετώπιση.
- να παρακολουθεί διακριτικά όλες τις συναλλαγές και τα υπόλοιπα με συνδεδεμένα μέρη, στον βαθμό που απαιτείται και δεν καλύπτεται από την υπάρχουσα ανάλυση που παρέχεται στο ΔΣ.
- να παρακολουθεί τα δεδομένα των υποκαταστημάτων του.

Αξίζει επίσης να σημειωθεί ότι μετά την κατάργηση του Προεδρικού Διατάγματος 1123/1980 καταργείται και η υποχρεωτική κλείσιμο των βιβλίων μέσω των ειδικών καταχωρίσεων της ομάδας 8 που ισχύουν επί του παρόντος.

3.2.7 Κύρια πεδία λογιστικών αλλαγών

Σε γενικές γραμμές, οι διατάξεις του νόμου υιοθετούν τους κανόνες των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής. Ως εκ τούτου, υπάρχουν πολλές ομοιότητες με τις πρόνοιες των ΔΠΧΠ, όσον αφορά την αρχική αναγνώριση και επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, τη μέτρηση μετά την αναγνώριση και τη διαγραφή. Εξάλλου, όπως ορίζει ο νόμος, οι οντότητες που καταρτίζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με τον παρόντα νόμο μπορούν να ζητήσουν πρόσθετες οδηγίες από τα σχετικά Δ.Π.Χ.Α., εφόσον οι διατάξεις των ΔΠΧΠ είναι συμβατές με τον παρόντα νόμο. Ενδεικτικά, παρουσιάζουμε μερικές από τις κύριες αλλαγές στις λογιστικές αρχές που εισήγαγε ο νέος νόμος.

Μισθώσεις

Διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση παρέχεται για χρηματοδότηση και λειτουργική μίσθωση.

Αναγνώριση άυλων περιουσιακών στοιχείων

Διαφορετικά κριτήρια για την αναγνώριση άυλων περιουσιακών στοιχείων υιοθετούνται βάσει του νέου νόμου.

Έξοδα απόσβεσης

Τα πάγια περιουσιακά στοιχεία με ωφέλιμη ζωή αποσβένονται κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης οικονομικής τους ζωής. Οι αποσβέσεις αρχίζουν όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο προς χρήση. Η διοίκηση της οντότητας είναι υπεύθυνη για την επιλογή της μεθόδου απόσβεσης που ανταποκρίνεται καλύτερα στο πρότυπο στο οποίο αναμένεται να καταναλωθούν τα μελλοντικά οικονομικά οφέλη του περιουσιακού στοιχείου.

Απώλεια απομείωσης

Τα πάγια που αποτιμώνται στο κόστος ελέγχονται για απομείωση όταν υπάρχουν ενδείξεις απομείωσης. Οι ζημίες απομείωσης αναγνωρίζονται όταν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι χαμηλότερη από την ανακτήσιμη αξία του. Η ζημιά απομείωσης αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα και μπορεί να αντιστραφεί σε κέρδη ή ζημίες εάν οι περιστάσεις που την οδήγησαν παύουν να υφίστανται. Η αξία ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου μετά την αντιστροφή δεν θα

υπερβαίνει ποτέ την αξία που θα είχε εάν δεν είχε πραγματοποιηθεί καμία απομείωση. Συγκεκριμένα, οποιαδήποτε ζημία απομείωσης αναγνωρίζεται για υπεραξία δεν θα πρέπει ποτέ να αντιστραφεί.

Καταγραφή εμπορευμάτων

Σύμφωνα με το νόμο, τα αποθέματα αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσεως. Το κόστος των αποθεμάτων περιλαμβάνει τις συνολικές δαπάνες που απαιτούνται για να φθάσουν στην παρούσα κατάσταση και θέση τους. Όταν απαιτείται σημαντική χρονική περίοδος για την προετοιμασία του αποθέματος που είναι έτοιμο για την προβλεπόμενη χρήση ή πώληση του, το κόστος απογραφής μπορεί να χρεωθεί με τους τόκους των τοκοφόρων παγίων κατά το ποσό που αποδίδεται στο αποθεματικό. Μετά την αρχική αναγνώριση, το απόθεμα αποτιμάται στο χαμηλότερο από το κόστος και την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

Αναβαλλόμενη φορολογία

Ο νόμος εισάγει για πρώτη φορά στην ελληνική Γ.Σ.ΑΡ την έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας. Οι οικονομικές οντότητες μπορούν να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή / και αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, υπό ορισμένες προϋποθέσεις, στις οικονομικές τους καταστάσεις.

Εναλλακτική αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία (επιλογή εύλογης αξίας)

Όπως προβλέπεται από το νόμο, ορισμένα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις, μετά την αρχική τους αναγνώριση στο κόστος, μπορούν να αποτιμώνται στην εύλογη αξία (επιλογή εύλογης αξίας) ως εναλλακτική λύση στις προβλέψεις που αφορούν την αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.

3.3 Βασικές έννοιες και ορισμοί των Ε.Λ.Π.

3.3.1 Ανακτήσιμη αξία (recoverable amount)

Ο όρος «ανακτήσιμο ποσό χρηματοοικονομικής θέσης» ή «ανακτήσιμη αξία» αναφέρεται στην μεγαλύτερη από την αγοραία αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή στην αξία που παρέχεται στην εταιρεία όπως χρησιμοποιείται επί του παρόντος. Η

έννοια των ανακτήσιμων ποσών χρησιμοποιείται συχνά στο πλαίσιο του καθορισμού της απομείωσης των παγίων περιουσιακών στοιχείων.

Το ανακτήσιμο ποσό ενός περιουσιακού στοιχείου είναι ο μεγαλύτερος από τους δύο υπολογισμούς που παρουσιάζονται παρακάτω:

$$\text{Ανακτήσιμη Αξία} = \text{Εύλογη Αξία} - \text{Κόστος Διάθεσης}$$

$$\text{Ανακτήσιμη Αξία} = \text{Τιμή Χρήσης}$$

Όπου:

Εύλογη αξία: η τιμή που θα εισπραχθεί κατά την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου.

Κόστος Διάθεσης: πρόσθετα έξοδα που αποδίδονται άμεσα στην απομάκρυνση ενός περιουσιακού στοιχείου.

Παράδειγμα

Πέρυσι, η εταιρεία Α αγόρασε ένα μικρό στόλο από φορτηγά μεταφοράς φυσικού αερίου για 700.000 ευρώ. Λίγο μετά την αγορά των φορτηγών, ένα τοπικό διυλιστήριο άρχισε να εγχέει καυσαέρια στον τοπικό αγωγό φυσικού αερίου. Η εταιρεία Α ενημερώθηκε από αξιωματούχους κοινής ωφέλειας ότι η ποιότητα του φυσικού αερίου που ευρίσκεται στο δίκτυο δεν ανταποκρίνεται στις οδηγίες ποιότητας του κατασκευαστή για τα συμπίεσμένα οχήματα φυσικού αερίου.

Η εταιρεία Α θα αναγκαστεί να πουλήσει τα φορτηγά μετά από ένα χρόνο. Η εταιρεία Α είχε χρησιμοποιήσει μια δεκαετή μέθοδο απόσβεσης γραμμής για αυτά τα οχήματα. Η καθαρή λογιστική αξία πριν από την ανακάλυψη αυτής της απομείωσης σε αξία ήταν 700.000 ευρώ - 70.000 ευρώ ή 630.000 ευρώ. Ο κατασκευαστής του οχήματος βρήκε έναν αγοραστή που ήταν πρόθυμος να πληρώσει 400.000 ευρώ για τα φορτηγά της εταιρείας Α. Η εταιρεία Α έπρεπε επίσης να πληρώσει 30.000 ευρώ για να μεταφέρει τα φορτηγά σε αυτόν τον νέο ιδιοκτήτη.

Με βάση τις πληροφορίες που έλαβε ο κατασκευαστής, το ανακτήσιμο ποσό για αυτά τα φορτηγά υπολογίστηκε ως εξής:

$$= \text{Εύλογη Αξία} - \text{Κόστος Διάθεσης}$$

$$= 400.000 - 30.000 = 370.000 \text{ ευρώ}$$

Δεδομένου ότι η καθαρή λογιστική αξία αυτών των περιουσιακών στοιχείων ήταν \$ 630.000, η Εταιρεία Α κατέγραψε απομείωση αξίας 630.000 ευρώ - 370.000

ευρώ = 260.000 ευρώ. Η καταχώριση του ημερολογίου για την καταγραφή της συναλλαγής έχει ως εξής:

	Χρέωση	Πίστωση
Απώλεια απομείωσης	260,000 ευρώ	
Συσσωρευμένες Ζημίες Απομείωσης		260,000 ευρώ

3.3.2 Εύλογη αξία (fair value)

Η εύλογη αξία είναι ένας όρος με πολλές έννοιες στον οικονομικό κόσμο. Κατά την επένδυση, αναφέρεται στην τιμή πώλησης ενός περιουσιακού στοιχείου που έχει συμφωνηθεί από έναν αγοραστή και έναν πωλητή, εφόσον οι δύο πλευρές είναι γνωστοί και εισέρχονται ελεύθερα στην συναλλαγή. Για παράδειγμα, οι τίτλοι έχουν εύλογη αξία που καθορίζεται από μια αγορά στην οποία διαπραγματεύονται. Στη λογιστική, η εύλογη αξία αντιπροσωπεύει την εκτιμώμενη αξία διαφόρων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που πρέπει να καταχωρούνται στα βιβλία μιας εταιρείας.

Με την ευρύτερη οικονομική έννοια, η εύλογη αξία αντιπροσωπεύει την πιθανή τιμή ή την αξία που αποδίδεται σε ένα αγαθό ή μια υπηρεσία, λαμβανομένης υπόψη της χρησιμότητάς του, της προσφοράς και της ζήτησης για αυτό, καθώς και του μεγέθους του ανταγωνισμού γι 'αυτό. Αν και συνάγει μια ανοικτή αγορά, δεν είναι ακριβώς η ίδια με την αγοραία αξία, η οποία απλά αναφέρεται στην τιμή ενός περιουσιακού στοιχείου στην αγορά (όχι εγγενής αξία).

Στον επενδυτικό κόσμο, ένας κοινός τρόπος για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας μιας ασφάλειας ή του περιουσιακού στοιχείου είναι η καταχώρισή της σε μια δημόσια εισηγμένη αγορά, όπως ένα χρηματιστήριο αξιών. Εάν οι μετοχές της εταιρείας XYZ διαπραγματεύονται σε χρηματιστήριο, οι διαμορφωτές της αγοράς παρέχουν μια τιμή προσφοράς και ζήτησης για αυτές τις μετοχές σε καθημερινή βάση. Ένας επενδυτής μπορεί να πουλήσει το απόθεμα στην τιμή προσφοράς στον κατασκευαστή της αγοράς και να αγοράσει το απόθεμα από τον κατασκευαστή δείκτη στην τιμή αγοράς. Δεδομένου ότι η ζήτηση των επενδυτών για το απόθεμα καθορίζει σε μεγάλο βαθμό τις τιμές προσφοράς και ζήτησης, η ανταλλαγή είναι μια αξιόπιστη μέθοδος για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας του αποθέματος.

Η εύλογη αξία ενός παραγώγου προσδιορίζεται, εν μέρει, από την αξία ενός υποκείμενου περιουσιακού στοιχείου. Εάν αγοράσουμε μια επιλογή αγοράς 50 μετοχών στο XYZ, αγοράζουμε το δικαίωμα αγοράς 100 μετοχών της μετοχής της XYZ στα \$ 50 ανά μετοχή για μια συγκεκριμένη χρονική περίοδο. Εάν η τιμή αγοράς του μετοχικού κεφαλαίου της XYZ αυξηθεί, η αξία της μετοχής αυξάνεται επίσης.

Στην αγορά συμβολαίων μελλοντικής εκπλήρωσης, η εύλογη αξία είναι η τιμή ισορροπίας για ένα συμβόλαιο συμβολαίων μελλοντικής εκπλήρωσης, δηλαδή το σημείο όπου η προσφορά αγαθών ταιριάζει με τη ζήτηση. Αυτό είναι ίσο με την άμεση τιμή αφού ληφθούν υπόψη οι αυξημένοι τόκοι (και τα μερίσματα που χάθηκαν επειδή ο επενδυτής κατέχει το συμβόλαιο μελλοντικής εκπλήρωσης και όχι τα φυσικά αποθέματα) για μια ορισμένη χρονική περίοδο.

Το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ορίζει την εύλογη αξία ως τιμή που εισπράττεται για την πώληση ενός περιουσιακού στοιχείου ή καταβάλλεται για τη μεταβίβαση μιας υποχρέωσης σε μια τακτική συναλλαγή μεταξύ των συμμετεχόντων στην αγορά σε μια συγκεκριμένη ημερομηνία, συνήθως για χρήση σε οικονομικές καταστάσεις με την πάροδο του χρόνου. Η εύλογη αξία όλων των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού μιας εταιρείας πρέπει να καταχωρείται στα βιβλία με την αποτίμηση της αγοράς. Το αρχικό κόστος χρησιμοποιείται για την αποτίμηση περιουσιακών στοιχείων στις περισσότερες περιπτώσεις.

Σε ορισμένες περιπτώσεις, μπορεί να είναι δύσκολο να προσδιοριστεί μια εύλογη αξία για ένα περιουσιακό στοιχείο εάν δεν υπάρχει ενεργός αγορά γι' αυτό. Αυτό είναι συχνά ένα ζήτημα όταν οι λογιστές εκτελούν αποτίμηση εταιρείας. Πέστε, για παράδειγμα, ένας λογιστής δεν μπορεί να καθορίσει μια εύλογη αξία για ένα ασυνήθιστο κομμάτι του εξοπλισμού. Ο λογιστής μπορεί να χρησιμοποιήσει τις προεξοφλημένες ταμειακές ροές που δημιουργούνται από το περιουσιακό στοιχείο για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας. Στην περίπτωση αυτή, ο λογιστής χρησιμοποιεί την εκροή ταμειακών ροών για να αγοράσει τον εξοπλισμό και τις εισροές ταμειακών ροών που δημιουργούνται με τη χρήση του εξοπλισμού κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του. Η αξία των προεξοφλημένων ταμειακών ροών είναι η εύλογη αξία του περιουσιακού στοιχείου.

Η εύλογη αξία χρησιμοποιείται επίσης στην ενοποίηση όταν οι οικονομικές καταστάσεις μιας θυγατρικής εταιρείας συνδυάζονται ή ενοποιούνται με τις

οικονομικές καταστάσεις μιας μητρικής εταιρείας. Η μητρική εταιρεία αποκτά συμμετοχή σε θυγατρική και τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της θυγατρικής παρουσιάζονται με εύλογη αγοραία αξία για κάθε λογαριασμό. Όταν τα λογιστικά βιβλία και των δύο εταιρειών συνδυάζονται, το αποτέλεσμα είναι μια ενοποιημένη οικονομική κατάσταση, η οποία είναι μια σειρά οικονομικών καταστάσεων που παρουσιάζουν μια μητρική εταιρεία και μία θυγατρική σαν να ήταν οι δύο επιχειρήσεις μία εταιρεία.

3.3.3 Οικονομική ουσία των συναλλαγών (substance over form)

Η οικονομική ουσία των συναλλαγών είναι η έννοια ότι οι οικονομικές καταστάσεις και οι συνοδευτικές γνωστοποιήσεις μιας επιχείρησης πρέπει να αντανακλούν την υποκείμενη πραγματικότητα των λογιστικών συναλλαγών. Αντιστρόφως, οι πληροφορίες που περιλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να συμμορφώνονται απλώς με τη νομική μορφή στην οποία εμφανίζονται. Το βασικό σημείο της ιδέας είναι ότι μια συναλλαγή δεν πρέπει να καταγράφεται με τέτοιο τρόπο ώστε να αποκρύπτεται ο πραγματικός σκοπός της συναλλαγής, γεγονός που θα παραπλανούσε τους αναγνώστες των οικονομικών καταστάσεων μιας εταιρείας (Σγουρινάκης, et al, 2015).

Παραδείγματα οικονομικής ουσίας των συναλλαγών είναι τα εξής:

Η Εταιρεία Α είναι ουσιαστικά αντιπρόσωπος της Εταιρείας Β, οπότε θα πρέπει να εγγραφεί μόνο μια πώληση για λογαριασμό της Εταιρείας Β στο ποσό της σχετικής προμήθειας. Ωστόσο, η Εταιρεία Α επιθυμεί οι πωλήσεις της να εμφανιστούν μεγαλύτερες, οπότε καταγράφει ολόκληρο το ποσό μιας πώλησης ως έσοδο.

Η εταιρεία Γ κρύβει τις υποχρεώσεις του χρέους σε συγγενείς οντότητες, έτσι ώστε το χρέος να μην εμφανίζεται στον ισολογισμό του.

Η Εταιρεία Δ δημιουργεί λογαριασμούς και έγγραφα για να νομιμοποιήσει την πώληση προϊόντων σε πελάτες όπου τα εμπορεύματα δεν έχουν ακόμη εγκαταλείψει τις εγκαταστάσεις της Εταιρείας Δ.

Οι εξωτερικοί ελεγκτές εξετάζουν συνεχώς τις συναλλαγές των πελατών τους για να διασφαλίσουν ότι ακολουθείται το κριτήριο της ουσίας πάνω από το έντυπο. Το ζήτημα έχει κάποια σημασία για τους ελεγκτές, επειδή καλούνται να πιστοποιήσουν την ορθότητα της παρουσίασης ενός συνόλου οικονομικών καταστάσεων και η δικαιοσύνη της παρουσίασης και η έννοια της ουσίας πάνω από τη μορφή είναι ουσιαστικά το ίδιο πράγμα (Σγουρινάκης, et al, 2015).

3.3.4 Ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο και ενδεχόμενη υποχρέωση (contingent asset, contingent liability)

Ένα ενδεχόμενο στοιχείο ενεργητικού είναι ένα δυνητικό οικονομικό όφελος που εξαρτάται μόνο από μελλοντικά γεγονότα που δεν μπορούν να ελεγχθούν από την εταιρεία. Λόγω της αβεβαιότητας των μελλοντικών γεγονότων, αυτά τα περιουσιακά στοιχεία δεν καταχωρούνται στον ισολογισμό. Ωστόσο, κατά την εκπλήρωση ορισμένων όρων, τα ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις στις συνημμένες σημειώσεις. Συνεπώς, ένα ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο καθίσταται ένα πραγματοποιημένο περιουσιακό στοιχείο (και ως εκ τούτου εγγράψιμο στον ισολογισμό) όταν η πραγματοποίηση των ταμειακών ροών που συνδέονται με αυτό καθίσταται σχετικά βέβαιη. Στην περίπτωση αυτή, το περιουσιακό στοιχείο αναγνωρίζεται στην περίοδο κατά την οποία λαμβάνει χώρα η αλλαγή της κατάστασης.

Ένα ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο είναι επίσης γνωστό ως δυνητικό στοιχείο ενεργητικού, επειδή υπάρχει η δυνατότητα για μελλοντικά οφέλη για την εταιρεία. Ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία ενδέχεται να προκύψουν λόγω της άγνωστης οικονομικής αξίας. Επιπλέον, ενδέχεται να προκύψουν λόγω αβεβαιότητας σχετικά με το αποτέλεσμα ενός γεγονότος στο οποίο μπορεί να δημιουργηθεί ένα περιουσιακό στοιχείο. Ένα ενδεχόμενο στοιχείο εμφανίζεται εξαιτίας προηγούμενων συμβάντων, αλλά το σύνολο των στοιχείων του ενεργητικού δεν θα συλλεχθεί μέχρι να προκύψουν μελλοντικά συμβάντα. Υπάρχουν επίσης ενδεχόμενες ή δυνητικές υποχρεώσεις που μπορεί να προκύψουν σε βάρος μιας εταιρείας, δεδομένου ενός συγκεκριμένου μελλοντικού γεγονότος (Χατζηνικολάου & Αδριανόπουλος, 2008).

Παράδειγμα

Μια εταιρεία που εμπλέκεται σε μια δίκη με την προσδοκία να λάβει αποζημίωση έχει ένα ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο, επειδή το αποτέλεσμα της υπόθεσης δεν είναι ακόμη γνωστό και το ποσό του δολαρίου δεν έχει ακόμη προσδιοριστεί. Αυτή είναι και η κατάσταση όταν περιμένετε να λάβετε χρήματα μέσω της χρήσης εγγύησης. Άλλα παραδείγματα περιλαμβάνουν τα οφέλη που πρέπει να εισπράττονται από περιουσία ή άλλο δικαστικό συμβιβασμό. Οι προβλεπόμενες συγχωνεύσεις και εξαγορές πρέπει να γνωστοποιούνται στις οικονομικές καταστάσεις.

Από την άλλη πλευρά, μια ενδεχόμενη υποχρέωση θα υφίστατο αν μια εταιρεία ονομάζεται εναγόμενο σε αγωγή και διαπιστώνεται από δικαστήριο ότι πρέπει να καταβάλει αποζημίωση στους ζημιωθέντες.

Παράδειγμα

Ας υποθέσουμε ότι μια εταιρεία αντιμετωπίζει αγωγή από ανταγωνιστική εταιρεία για παραβίαση ευρεσιτεχνίας. Η νομική υπηρεσία της εταιρείας πιστεύει ότι η αντίπαλη εταιρεία έχει ισχυρή υπόθεση και η επιχείρηση εκτιμά απώλεια αξίας 2 εκατομμυρίων ευρώ αν η επιχείρηση χάσει την υπόθεση. Επειδή η υποχρέωση είναι τόσο πιθανή και μπορεί εύλογα να εκτιμηθεί, η επιχείρηση καταχωρεί λογιστική εγγραφή στον ισολογισμό για να χρεώσει (αυξήσει) τα δικαστικά έξοδα για 2 εκατομμύρια ευρώ και για να πιστώσει (αυξήσει) τα δεδουλευμένα έξοδα για 2 εκατομμύρια ευρώ. Ο λογαριασμός δεδουλευμένων λογαριασμών χρησιμοποιείται έτσι ώστε η επιχείρηση να μπορεί να καταχωρήσει αμέσως ένα έξοδο χωρίς να χρειάζεται άμεση πληρωμή μετρητών. Εάν η αγωγή προκαλεί ζημία, ο λογαριασμός δεδουλευμένων εξόδων χρεώνεται (μειώνεται) και τα μετρητά πιστώνονται (μειώνονται) κατά 2 εκατομμύρια ευρώ.

3.3.5 Αναβαλλόμενη φορολογία (Άρθρο 23)

Ο αναβαλλόμενος φόρος αναφέρεται είτε σε θετική (ενεργητικού) είτε σε αρνητική (υποχρέωση) καταχώριση στον ισολογισμό μιας εταιρείας όσον αφορά τον οφειλόμενο ή επιπλέον φόρο λόγω προσωρινών διαφορών.

Ο αναβαλλόμενος φόρος μπορεί να εμπίπτει σε μία από τις δύο κατηγορίες. Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις. Και οι δύο θα εμφανίζονται ως καταχωρήσεις σε ισολογισμό και θα αντιπροσωπεύουν τα αρνητικά και θετικά ποσά του οφειλόμενου φόρου. Σημειώστε ότι μπορεί να υπάρχει μία χωρίς την άλλη - μια εταιρεία μπορεί να έχει μόνο αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή αναβαλλόμενη φορολογική περιουσία. Ανάλογα με το αν ο φόρος οφείλεται ή καταβάλλεται, θα καθοριστεί εάν θεωρείται περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση.

Μια σημαντική έννοια που πρέπει να εξηγηθεί σε σχέση με τον αναβαλλόμενο φόρο είναι αυτή των φορολογητέων προσωρινών διαφορών. Αυτό συμβαίνει όταν μια επιχείρηση έχει περιουσιακό στοιχείο με τιμή υποχρέωσης που δεν ταιριάζει με την τρέχουσα φορολογητέα αξία του περιουσιακού στοιχείου. Αυτό μπορεί να συμβεί όταν οι λογιστικές προσεγγίσεις και οι φορολογικοί νόμοι διαφέρουν ως προς τον τρόπο χειρισμού της απόσβεσης ενός περιουσιακού στοιχείου.

Αυτές οι προσωρινές διαφορές μπορούν να επηρεάσουν έναν χρηματοοικονομικό λογαριασμό, διότι σημαίνουν ότι τα έσοδα και οι δαπάνες εμφανίζονται μέσα σε μία λογιστική περίοδο, αλλά ο φόρος είναι πληρωτέος σε διαφορετική λογιστική περίοδο. Μια φορολογητέα διαφορά μπορεί να είναι είτε φορολογητέα είτε εκπεστέα.

Μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση προκύπτει όταν μια επιχείρηση έχει ένα ορισμένο ποσό εισοδήματος για μια λογιστική περίοδο και το ποσό αυτό είναι διαφορετικό από το φορολογητέο ποσό της φορολογικής δήλωσης. Όταν το ποσό είναι μικρότερο από τον εκτιμώμενο φόρο, μια εγγραφή εγγράφεται στον ισολογισμό με τη μορφή μιας υποχρέωσης.

Ο αναβαλλόμενος φόρος συνήθως αναφέρεται σε υποχρεώσεις, όπου το ποσό που εγγράφεται στον ισολογισμό είναι πληρωτέο σε μελλοντικό χρόνο. Ωστόσο, ο αναβαλλόμενος φόρος μπορεί επίσης να εφαρμοστεί με την αντίθετη έννοια.

Παράδειγμα αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης

Η εταιρεία XYZ κατέχει μηχανήματα που ταξινομούνται ως περιουσιακό στοιχείο. Επιλέγουν να χρησιμοποιήσουν μια συγκεκριμένη μέθοδο απόσβεσης - στην περίπτωση αυτή μια επιταχυνόμενη μέθοδο που επιτρέπει υψηλότερες μειώσεις νωρίτερα στην κατοχή του περιουσιακού στοιχείου και χαμηλότερες μειώσεις περαιτέρω

Αυτό διαφέρει από την πιο αργή, σταθερή απόσβεση που χρησιμοποιείται από τις φορολογικές αρχές, πράγμα που σημαίνει ότι η απόσβεση κατανέμεται ομοιόμορφα κατά τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου. Η μέθοδος απόσβεσης επηρεάζει το ύψος των χρεώσεων για κάθε λογιστική περίοδο. Αυτές οι χρεώσεις μπορούν να ζητηθούν για το επίδομα κεφαλαίου

Επειδή η μέθοδος απόσβεσης που επέλεξε η εταιρεία XYZ θα οδηγούσε αρχικά σε μεγαλύτερη έκπτωση από τη μέθοδο που χρησιμοποιούν οι φορολογικές αρχές, το εισόδημά τους θα ήταν υψηλότερο από αυτό που θα θεωρούσε το φορολογητέο εισόδημα. Στην περίπτωση αυτή, η προσωρινή διαφορά θα προστεθεί ως υποχρέωση στον ισολογισμό.

Όταν μια εταιρεία υπερπληρώνει για μια συγκεκριμένη φορολογική περίοδο, αυτό μπορεί να επισημανθεί ως αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση στον ισολογισμό. Εάν οι φόροι πληρώνονται εκ των προτέρων ή πληρώνονται εκ των προτέρων, τότε το ποσό της υπεραξίας μπορεί να θεωρηθεί περιουσιακό στοιχείο και δείχνει ότι η επιχείρηση θα πρέπει να λάβει κάποια φορολογική ελάφρυνση κατά την επόμενη κατάθεση.

Η εκ των προτέρων πληρωμή για τη δημιουργία αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων μπορεί να βοηθήσει μια επιχείρηση που επιθυμεί να μειώσει τη φορολογική υποχρέωση σε μια μελλοντική περίοδο.

Ένα αναβαλλόμενο φορολογικό περιουσιακό στοιχείο μπορεί επίσης να προκύψει λόγω ζημιών που μεταφέρονται σε μια νέα λογιστική περίοδο από μια προηγούμενη λογιστική περίοδο και μπορεί στη συνέχεια να αξιωθεί στη νέα περίοδο ως περιουσιακό στοιχείο.

Παράδειγμα:

Έσοδα	3.000
Δαπάνες	60
Φορολογητέο εισόδημα	2.940
Πληρωτέοι φόροι	882
Καθαρά έσοδα	2.058

Μια εταιρεία κατασκευής υπολογιστών εκτιμά, βάσει προηγούμενης εμπειρίας, ότι η πιθανότητα επιστροφής ενός υπολογιστή για επισκευές εγγύησης το επόμενο έτος είναι 2% επί της συνολικής παραγωγής. Εάν τα συνολικά έσοδα της εταιρείας κατά το έτος 1 είναι 3.000 ευρώ και η δαπάνη εγγύησης στα βιβλία της είναι 60 ευρώ (2% x 3.000 ευρώ), τότε το φορολογητέο εισόδημα της εταιρείας είναι 2.940 ευρώ. Ωστόσο, οι περισσότερες φορολογικές αρχές δεν επιτρέπουν στις εταιρείες να εκπέσουν τα έξοδα βάσει των αναμενόμενων εγγυήσεων, οπότε η εταιρεία υποχρεούται να πληρώσει φόρους με το σύνολο των 3.000 ευρώ.

Εάν ο φορολογικός συντελεστής για την εταιρεία είναι 26%, η διαφορά 15,6 ευρώ (60 ευρώ x 26%) μεταξύ των φόρων που καταβάλλονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων και των πραγματικών φόρων που καταβάλλονται στις φορολογικές αρχές είναι μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

3.3.6 Μισθώσεις (Άρθρο 18)

Όταν οι εταιρείες χρειάζονται κεφάλαια όπως οχήματα ή βαρέα μηχανήματα, η μίσθωση είναι προτιμότερη από την αγορά. Η μίσθωση απαιτεί λιγότερα χρήματα εκ των προτέρων, μπορεί να προσφέρει μεγαλύτερη ευελιξία στις πληρωμές και, σε ορισμένες περιπτώσεις, μπορεί να κρατήσει περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις εκτός του ισολογισμού. Στη μίσθωση ενός περιουσιακού στοιχείου, οι πληρωμές μισθωμάτων εμφανίζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων ως έξοδα - αλλά ακριβώς ο τρόπος εμφάνισης εξαρτάται από τον τρόπο ταξινόμησης της μίσθωσης (Σγουρινάκης, et al, 2015).

3.3.7 Χρηματοδοτική μίσθωση

Τα ΕΛΠ αναφέρουν ότι υπάρχουν δύο τύποι μίσθωσης, χρηματοδοτική μίσθωση και λειτουργική μίσθωση. Οι ορισμοί αυτών των μισθώσεων είναι ζωτικής σημασίας και θα μπορούσαν να απαιτηθούν κατά την προετοιμασία μιας απάντησης στην εξέταση.

Χρηματοδοτική μίσθωση: Μία χρηματοδοτική μίσθωση είναι μίσθωση που μεταβιβάζει ουσιαστικά όλους τους κινδύνους και τις ανταμοιβές που συνδέονται με την κυριότητα ενός περιουσιακού στοιχείου στον μισθωτή.

Λειτουργική μίσθωση: Η λειτουργική μίσθωση ορίζεται ως οποιαδήποτε μίσθωση εκτός από χρηματοδοτική μίσθωση.

Όσον αφορά στην χρηματοδοτική μίσθωση, πρόκειται για μια εμπορική συμφωνία όπου:

- ο μισθωτής (πελάτης ή δανειολήπτης) θα επιλέξει ένα στοιχείο (εξοπλισμός, όχημα, λογισμικό).
- ο εκμισθωτής (εταιρεία χρηματοδότησης) θα αγοράσει αυτό το περιουσιακό στοιχείο.
- ο μισθωτής θα έχει χρήση αυτού του περιουσιακού στοιχείου κατά τη διάρκεια της μίσθωσης.
- ο μισθωτής θα καταβάλλει μια σειρά μισθωμάτων ή δόσεων για τη χρήση αυτού του περιουσιακού στοιχείου.
- ο εκμισθωτής θα ανακτήσει μεγάλο μέρος ή το σύνολο του κόστους του περιουσιακού στοιχείου συν τους τόκους από τα μισθώματα που καταβάλλει ο μισθωτής.
- ο μισθωτής έχει τη δυνατότητα να αποκτήσει την κυριότητα του περιουσιακού στοιχείου (π.χ. πληρώνει την τελευταία τιμή ενοικίασης ή την τιμή αγοράς του δικαιώματος προαίρεσης).

Δεδομένου ότι μια χρηματοδοτική μίσθωση κεφαλαιοποιείται, τόσο τα περιουσιακά στοιχεία όσο και οι υποχρεώσεις στον ισολογισμό αυξάνονται. Κατά

συνέπεια, το κεφάλαιο κίνησης μειώνεται, αλλά ο λόγος χρέους / ιδίων κεφαλαίων αυξάνεται, δημιουργώντας πρόσθετη μόχλευση.

Τα έξοδα χρηματοδοτικής μίσθωσης κατανέμονται μεταξύ των εξόδων τόκων και της αξίας του κεφαλαίου όπως ένα ομολογιακό δάνειο ή δάνειο. Ως εκ τούτου, σε κατάσταση ταμειακών ροών, μέρος των πληρωμών μισθωμάτων εμφανίζεται υπό ταμειακές ροές λειτουργίας, αλλά μέρος της και ως χρηματοδοτικής ταμειακής ροής. Στο πλαίσιο των όρων λειτουργικής μίσθωσης, οι υποχρεώσεις μίσθωσης δεν αναγνωρίζονται. Ως εκ τούτου, οι δείκτες μόχλευσης υποεκτιμώνται και οι αναλογίες απόδοσης (ROE και ROA) είναι υπερτιμημένες.

Το κύριο κριτήριο των ΕΛΠ είναι:

Αν "ουσιαστικά όλοι οι κίνδυνοι και τα οφέλη" της ιδιοκτησίας μεταβιβάζονται στον μισθωτή, τότε πρόκειται για χρηματοδοτική μίσθωση. Εάν δεν πρόκειται για χρηματοδοτική μίσθωση, τότε πρόκειται για λειτουργική μίσθωση. Η μεταφορά κινδύνου στον μισθωτή μπορεί να αποδειχθεί με όρους μίσθωσης όπως η επιλογή του μισθωτή να αγοράσει το περιουσιακό στοιχείο σε χαμηλή τιμή (συνήθως την υπολειμματική αξία) στο τέλος της μίσθωσης. Η φύση του περιουσιακού στοιχείου (εάν είναι πιθανό να χρησιμοποιηθεί από οποιονδήποτε άλλον εκτός από τον μισθωτή), τη διάρκεια της μίσθωσης (είτε καλύπτει το μεγαλύτερο μέρος της ωφέλιμης ζωής του περιουσιακού στοιχείου), και την παρούσα αξία των πληρωμών μισθωμάτων (είτε πρόκειται για καλύπτουν το κόστος του περιουσιακού στοιχείου) μπορεί επίσης να είναι παράγοντες.

Τα ΕΛΠ δεν παρέχουν σταθερό σύνολο κανόνων για την ταξινόμηση των μισθώσεων και θα υπάρχουν πάντα οριακές περιπτώσεις. Επίσης, είναι μερικές φορές δυνατή η χρήση μισθώσεων για την καλύτερη εμφάνιση των ισολογισμών, υπό την προϋπόθεση ότι ο μισθωτής μπορεί να δικαιολογήσει τη μεταχείρισή τους ως λειτουργικές μισθώσεις.

Η ταξινόμηση μεγάλων συναλλαγών, όπως η πώληση και η εκμίσθωση ακινήτων, μπορεί να έχει σημαντική επίπτωση στους λογαριασμούς και στα μέτρα χρηματοπιστωτικής σταθερότητας, όπως η επιτάχυνση. Ωστόσο, αξίζει να υπενθυμίσουμε ότι η βελτίωση του χρηματοοικονομικού προσανατολισμού μπορεί να αντισταθμιστεί από την επιδείνωση των λειτουργικών ρυθμίσεων και αντιστρόφως.

3.4 Αρχές των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

3.4.1 Χρηματοοικονομικές καταστάσεις

Τα Ε.Λ.Π. ορίζουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ως το ενιαίο σύνολο που παρουσιάζει εύλογα τα περιουσιακά στοιχεία που αναγνωρίζονται στο ενεργητικό, τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση καθώς και όλα τα αποτελεσματικά στοιχεία (έσοδα, έξοδα, κέρδη και ζημιές) και τις χρηματοροές κάθε περιόδου. Οι οικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν:

- Τον πίνακα του Ισολογισμού ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης.
- Τον πίνακα της Κατάστασης Αποτελεσμάτων.
- Τον πίνακα της Κατάστασης Μεταβολών της Καθαρής Θέσης.
- Τον πίνακα της Κατάστασης Χρηματοροών.
- Το Προσάρτημα ή αλλιώς τις Σημειώσεις των οικονομικών καταστάσεων.

Το σύνολο των παραπάνω χρηματοοικονομικών καταστάσεων οφείλουν να καταρτίζουν οι Α.Ε. που εντάσσονται στις μεγάλες οντότητες. Οι μεσαίες οντότητες εξαιρούνται από την υποχρέωση κατάρτισης της κατάστασης χρηματοροών, ενώ οι μικρές και πολύ μικρές δεν οφείλουν να συντάσσουν ούτε την κατάσταση μεταβολών καθαρής θέσης. Ειδικά για τις πολύ μικρές οντότητες η υποχρέωση περιορίζεται στην κατάρτιση συνοπτικού Ισολογισμού και συνοπτικής κατάστασης Αποτελεσμάτων.

Ειδικά για το Προσάρτημα εκτός από τις εταιρείες που υποχρεούνται στην κατάρτισή του (μεγάλες οντότητες) και οι άλλες εταιρείες μπορεί να το καταρτίζουν προαιρετικά με σκοπό την παροχή των σχετικών πληροφοριών. Συνοπτικά στο προσάρτημα θα πρέπει να παρέχονται πληροφορίες για τα παρακάτω:

- Πληροφορίες για την εταιρεία, όπως επωνυμία, έδρα, κατηγορία οντότητας, κλπ.
- Γνωστοποίηση τυχόν γεγονότων που θέτουν σε κίνδυνο την προοπτική για συνεχιζόμενη δραστηριότητα.

- Αναφορά στις λογιστικές πολιτικές που έχουν υιοθετηθεί από την εταιρεία για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων και τυχόν διορθώσεις λαθών, αλλαγή λογιστικών πολιτικών, κλπ.
- Γνωστοποίηση και αιτιολόγηση τυχόν αποκλίσεων από τις διατάξεις του νόμου περί εύλογης παρουσίασης.
- Τη φύση των σημαντικών γεγονότων μετά το τέλος της περιόδου αναφοράς και τυχόν επιπτώσεις τους.
- Λεπτομέρειες όπως σημαντικές υποθέσεις, κατηγορία στοιχείων, λογιστική αξία, κ.ο.κ. για την επιμέτρηση στοιχείων στην εύλογη αξία.
- Λεπτομέρειες για την καθαρή θέση της εταιρείας, όπως οι κατηγορίες των μετοχών που έχουν εκδοθεί, τυχόν οφειλόμενο κεφάλαιο.
- Πληροφορίες για τη φύση και τη μορφή εξασφαλίσεων για την λήψη χρέους.
- Τον λογιστικό χειρισμό ζημιών.
- Πληροφορίες για τους απασχολούμενους στην εταιρεία, όπως ο μέσος όρος αυτών ή οι αμοιβές και τα σχετικά έξοδα.
- Πληροφορίες για αμοιβές, προκαταβολές και πιστώσεις σε μέλη της διοίκησης.
- Πληροφορίες για συναλλαγές με συνδεδεμένες οντότητες.

3.4.2 Γενικές αρχές σύνταξης

Οι δύο βασικές λογιστικές αρχές για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων είναι η αρχή του δουλευμένου και η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας. Οι επιχειρήσεις καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις βάσει της παραδοχής ότι συνεχίζουν τη δραστηριότητά τους και στο προβλεπόμενο μέλλον (η σχετική αξιολόγηση θα πρέπει να γίνεται κατ' ελάχιστον για διάστημα ενός έτους μετά την ημερομηνία Ισολογισμού), εκτός και αν υπάρχει πρόθεση ή οι συνθήκες οδηγούν στη ρευστοποίηση της περιουσίας της επιχείρησης ή στην παύση εργασιών. Επίσης σύμφωνα με την αρχή του δουλευμένου, τα γεγονότα και οι συναλλαγές αναγνωρίζονται και συμπεριλαμβάνονται στις οικονομικές καταστάσεις όταν

προκύπτουν (πραγματοποιούνται) και όχι όταν εισπράττονται ή πληρώνονται (δηλαδή σε ταμειακή βάση). Εκτός από τις προαναφερθείσες παραδοχές που αποτελούν τη βάση για την κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων, θα πρέπει να ακολουθούνται και οι παρακάτω γενικές αρχές:

- Οι λογιστικές πολιτικές που υιοθετούνται από την εταιρεία δεν θα πρέπει να μεταβάλλονται από περίοδο σε περίοδο (εκτός και αν πληρούνται κάποιες προϋποθέσεις), ώστε να είναι εφικτή η συγκρισιμότητα μεταξύ των παρεχόμενων χρηματοοικονομικών πληροφοριών.
- Στην περίπτωση που στις οικονομικές καταστάσεις τα ποσά της προηγούμενης περιόδου δεν είναι συγκρίσιμα με αντίστοιχα της τρέχουσας, θα πρέπει να αναπροσαρμόζονται ώστε να είναι συγκρίσιμα.
- Σύνεση θα πρέπει να επιδεικνύεται στην αναγνώριση και την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, που θα πρέπει να γίνεται ξεχωριστά για το κάθε στοιχείο, χωρίς συμψηφισμούς μεταξύ εσόδων και εξόδων, περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων.
- Τυχόν αρνητικές αναπροσαρμογές στην αξία των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων θα πρέπει να αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα της περιόδου που πραγματοποιούνται ανεξάρτητα αν το αποτέλεσμα είναι κέρδος ή ζημιά.
- Στοιχεία που περιλαμβάνονται στις καταστάσεις Ισολογισμού και Αποτελεσμάτων και προέκυψαν σε προηγούμενη χρήση χωρίς να έχουν κατάλληλα αναγνωριστεί θα πρέπει να αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο.
- Τα υπόλοιπα των στοιχείων που εμφανίζονται στον Ισολογισμό έναρξης θα πρέπει να είναι ίδια με τα αντίστοιχα του Ισολογισμού λήξης της προηγούμενης περιόδου.
- Δεν αναγνωρίζονται κέρδη τα οποία δεν έχουν πραγματοποιηθεί έως την ημερομηνία του Ισολογισμού.

3.4.3 Τύπος και Προθεσμίες υποβολής φορολογικής δήλωσης

Οι Ανώνυμες Εταιρείες έχουν υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης (Έντυπο Ν). Η δήλωση φορολογίας υποβάλλεται ηλεκτρονικά εκτός έξι μηνών από τη λήξη του φορολογικού έτους, δηλαδή για εταιρείες των οποίων η διαχειριστική χρήση τελειώνει την 31^η Δεκεμβρίου η υποβολή της δήλωσης γίνεται έως την 30^η Ιουνίου του επόμενου έτους. Ειδικά για τις εταιρείες που έχουν κάνει διακοπή εργασιών η προθεσμία υποβολής είναι ένας μήνας από τη διακοπή, ενώ για τις εταιρείες που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση εντός έξι μηνών από την ημερομηνία έναρξης της εκκαθάρισης. Σε περίπτωση παράτασης της εκκαθάρισης θα πρέπει να υποβληθεί προσωρινή δήλωση και με τη λήξη της εκκαθάρισης υποβάλλεται η οριστική δήλωση.

Συνοδευτικά με τη δήλωση φορολογίας οι ανώνυμες εταιρείες (και πριν την ηλεκτρονική υποβολή του εντύπου Ν) θα πρέπει να υποβάλλουν επίσης ηλεκτρονικά τα έντυπα Ε3 και Ε2 (όπου απαιτείται). Το Έντυπο Ε3 «Κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα» υποβάλλεται υποχρεωτικά από τις ανώνυμες εταιρείες και συνοδεύεται από την κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης. Σε αυτό το έντυπο περιλαμβάνονται στοιχεία για τον λογιστικό προσδιορισμό του αποτελέσματος. Το έντυπο Ε2 «Αναλυτική κατάσταση για τα μισθώματα ακίνητης περιουσίας» υποβάλλεται μόνο από τις Α.Ε. που έχουν έσοδα από την ενοικίαση ακινήτων.

Με την οριστική υποβολή της δήλωσης βεβαιώνεται ο φόρος εισοδήματος και η καταβολή του φόρου μπορεί να γίνει σε έξι μηνιαίες ισόποσες δόσεις. Η πρώτη δόση καταβάλλεται έως και την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που έπεται την ημερομηνία υποβολής και οι υπόλοιπες πέντε, τους πέντε επόμενους μήνες. Στην περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής οι αναλογούντες τόκοι στον φόρο εισοδήματος υπολογίζονται αυτόματα από το taxisnet ενώ τα αυτοτελή πρόστιμα βεβαιώνονται από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. σε μεταγενέστερο χρόνο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ - ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ Α.Ε. ΚΑΙ ΔΙΑΝΟΜΗ

ΚΕΡΔΩΝ

Στο σημείο αυτό παρουσιάζεται ένα τυπικό παράδειγμα διανομής κερδών Ανώνυμης Εταιρείας:

1. Εγγραφές διανομής κερδών

α) Ο λογ. 42.00 εμφανίζεται πιστωμένος με το ποσό των 500 ευρώ που είναι το υπόλοιπο κερδών. Έτσι λοιπόν γίνεται η εξής εγγραφή.

	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
42. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΗΣ		
42.00.00.00 Υπόλοιπο κερδών εις νέο	500	
88. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
88.02.00.00 Υπόλοιπο κερδών χρήσης		500

β) Για το φόρο της Α.Ε. που είναι 47.249,99 γίνονται οι εξής εγγραφές.

88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
88.08.00.00 Φόρος εισοδήματος χρήσης	47.249,99	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ		
54.07.00.000 Φόρος εισοδήματος		47.249,99
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ		
54.07.00.000 Φόρος εισοδήματος	47.249,99	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ		
54.08.00.00 Λογ/σμος εκκαθάρισης φόρων		47.249,99

γ) Τα καθαρά κέρδη χρήσης που είναι 200.000€ εμφανίζονται στην πίστωση του λογ. 88.00.00.00 ο Λογαρ. λοιπόν καθώς και 88.02 και 88.08 εξισώνονται και μεταφέρονται στο λογ. 88.99.00.00

88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
88.00.00.00 Καθαρά κέρδη χρήσης	200.000	
88.02.00.00 Υπόλοιπο κερδών	500	
88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ		
88.08.00.00 Φόρος εισοδήματος χρήσης		47.249,99
88.99.00.00 Κέρδη προς διάθεση χρήσης		153.250,01

δ) Με βάση το πίνακα διανομής κερδών γίνεται η εξής εγγραφή.

88 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ

88.99.00.00 Κέρδη προς διάθεση χρήσης	153.250,01
41 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ	
41.02.00.00 Τακτικό αποθεματικό	7.500
41.05.00.00 Έκτακτο αποθεματικό	74.000
41.08.00.00 Αφορολόγητο αποθεματικό	11.000,04
42 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΡΟΣ ΔΙΑΘΕΣΗ	
42.00.00.00 Υπόλοιπο κερδών	749,97
53 ΠΙΣΤΩΤΕΣ	
53.01.00.00 Μερίσματα ανωνύμων μετοχών	45.000
53.08.00.00 Αμοιβές Δ.Σ.	15.000

ε) Για την προκαταβολή φόρου της τρέχουσας χρήσης 30.712,49 η εξής εγγραφή

33 ΧΡΕΩΣΤΕΣ ΔΙΑΦΟΡΟΙ

33.13.00.00 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	30.712,49
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ	
54.08.00.00 Λογ/σμος εκκαθάρισης φόρων	30.712,49

Γενικά ισχύουν τα ακόλουθα:

Κεφαλαιοποίηση αφορολογήτων αποθεματικών	
Σχετική διάταξη	Φορολογική αντιμετώπιση
Άρθρο 13 Ν. 1473/1984	Κεφαλαιοποιούνται φορολογούμενα με συντελεστή 10% με την προϋπόθεση ισόποσης αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου με την καταβολή μετρητών από παλαιούς και νέους μετόχους
Άρθρο 22 Ν. 1828/1989	Κεφαλαιοποιούνται χωρίς την καταβολή φόρου
Άρθρο 101 Ν. 1892/1990	Κεφαλαιοποιούνται φορολογούμενα με συντελεστή 5%
Άρθρο 26 Ν. 2065/1992	Η υπεραξία κεφαλαιοποιείται χωρίς την καταβολή φόρου με την προϋπόθεση, για τις Α.Ε. και τις Ε.Π.Ε., ότι η εταιρεία δεν θα

	διαλυθεί ή το κεφάλαιο της δεν θα μειωθεί με σκοπό διανομής στους μετόχους ή εταίρους του ποσού της προκύψασας υπεραξίας των ακινήτων, πριν από την πάροδο 5 ετών από το χρόνο της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων
Άρθρο 8 Ν. 2579/1998	Τα φορολογηθέντα αποθεματικά με τις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν. 2579/1998 κεφαλαιοποιούνται χωρίς την περαιτέρω καταβολή φόρου
Άρθρο 2 Ν. 3200/2004	Κεφαλαιοποιούνται χωρίς την καταβολή φόρου
Άρθρο 10 Ν. 3513/2006	Τα φορολογηθέντα αποθεματικά με τις διατάξεις του άρθρου 10 του Ν. 3513/2006 κεφαλαιοποιούνται χωρίς την περαιτέρω καταβολή φόρου

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2

Ανώνυμη εταιρεία για τη διαχειριστική περίοδο 1.1/31.12.2014 έχει τα ακόλουθα δεδομένα:

- Καθαρά κέρδη ισολογισμού (Λ. 82.01), **200.000,00** ευρώ.
- Μερίσματα που θα διανεμηθούν στους μετόχους **80.000,00** ευρώ.
- Έσοδα από συμμετοχή σε Ε.Π.Ε. που συμπεριλαμβάνονται στα ακαθάριστα έσοδα **40.000,00** ευρώ.
- Φόρος με συντελεστή **21%** που παρακρατήθηκε από την Ε.Π.Ε. κατά την καταβολή των εσόδων αυτών **8.400,00** ευρώ, (40.000,00 x 21%).

α) Υπολογισμός ποσού εσόδων από τη συμμετοχή στην Ε.Π.Ε. που συμπεριλαμβάνονται στα διανεμόμενα μερίσματα

$$\frac{40.000,00 \times 80.000,00}{100} = 16.000,00$$

200.000,00

β) Υπολογισμός οφειλόμενου φόρου διανεμομένων κερδών

	Διανεμόμενα κέρδη		80.000,00
Επί	Συντελεστή παρακράτησης φόρου *	25%	
	Φόρος που αναλογεί		20.000,00
Μείον	Φόρος που παρακρατήθηκε για τα μερίσματα που συμπεριλαμβάνονται στα διανεμόμενα κέρδη (16.000,00 χ 21%)	3.360,00	
	Οφειλόμενος φόρος διανεμομένων κερδών		16.640,00

* Ο συντελεστής 25% αφορά διανεμόμενα κέρδη που εγκρίνονται από γενικές συνελεύσεις από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Κατά συνέπεια, επειδή η διανομή του μερίσματος στους μετόχους της Α.Ε. από τα κέρδη της διαχειριστικής περιόδου 1.1/31.12.2014 θα εγκριθεί από τη Γενική Συνέλευση η οποία θα συνέλθει μέχρι την 30^η Ιουνίου 2014, η παρακράτηση φόρου θα διενεργηθεί με συντελεστή 25%.

Το ποσό των εσόδων (από τη συμμετοχή στην Ε.Π.Ε.), το οποίο δεν διανεμήθηκε, ύψους **24.000,00** ευρώ (40.000,0 – 16.000,00) θα εμφανισθεί σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού και κατά τη διανομή ή κεφαλαιοποίησή του θα παρακρατηθεί φόρος σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις και θα συμψηφιστεί ο φόρος που ήδη είχε παρακρατηθεί.

Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση κατά την οποία δεν προκύψει ποσό φόρου για καταβολή, θα πρέπει να υποβληθεί η σχετική δήλωση.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 3:

Η εταιρία ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΑΕ παρουσιάζει στα λογιστικά της βιβλία, πριν από τη διανομή κερδών της χρήσης 2013, τα εξής ποσά στους συγκεκριμένους λογαριασμούς:

Μετοχικό Κεφάλαιο ολοσχερώς καταβλημένο 400.000 ευρώ

Τακτικό Αποθεματικό 30.000 ευρώ

Κέρδη χρήσης 2013 10.000 ευρώ

α) Υπολογισμός του φόρου εισοδήματος

Από τα κέρδη της ΑΕ γίνεται πρώτα ο υπολογισμός του φόρου εισοδήματος με συντελεστή 32%, πάνω σ' αυτά. Δηλαδή ο φόρος είναι:

$10.000 \times 32\% = 3.200$ ευρώ = φόρος εισοδήματος ΑΕ

β) Παρακράτηση κερδών για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού

Από τα κέρδη της χρήσης 2013 που απομένουν, μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος, γίνεται η παρακράτηση με συντελεστή 5% για σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού.

Η παρακράτηση αυτή γίνεται υποχρεωτικά έως ότου το τακτικό αποθεματικό φτάσει το 1/3 του μετοχικού κεφαλαίου, δηλαδή έως ότου αυτό φτάσει τα 133.333,34 ευρώ ($400.000/3 = 133.333,34$ ευρώ).

Στην περίπτωσή μας, το τακτικό αποθεματικό είναι μόνο 30.000 ευρώ. Κατά συνέπεια, υπάρχουν ακόμα περιθώρια για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού.

Για αυτό γίνεται κανονικά η παρακράτηση για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού, ως εξής:

10.000 ευρώ κέρδη \ominus 3.200 ευρώ φόρος = 6.800 ευρώ \rightarrow υπόλοιπο κερδών

$6.800 \times 5\% = 340$ ευρώ = τακτικό αποθεματικό

γ) Διανομή α' μερίσματος

Μετά την παρακράτηση κερδών για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού, σειρά έχει η διανομή του α' μερίσματος. Το μικρότερο ποσό που μπορούμε να διανείμουμε ως α' μέρισμα (σε περίπτωση που υπάρχουν κέρδη) είναι το 6% επί του καταβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, μείον το φόρο 32% που αναλογεί στο ποσό αυτό. Σε περίπτωση όμως που το 35% των κερδών, που απομένουν μετά την αφαίρεση του

φόρου των κερδών και του τακτικού αποθεματικού, είναι μεγαλύτερο από το 6% του μετοχικού κεφαλαίου, τότε το ποσό αυτό δίνεται ως α' μέρισμα.

Τα κέρδη όμως της παραπάνω εταιρίας είναι μόνο 10.000 ευρώ, δηλαδή δεν επαρκούν ούτε για την διανομή του 6% του μετοχικού κεφαλαίου που είναι 16.320 ευρώ ($400.000 \times 6\% = 24.000$ ευρώ - $24.000 \times 32\%$ φόρος = 7.680 ευρώ, υπόλ. 16.320,00 ευρώ).

Στην περίπτωση αυτή λοιπόν ακολουθείται η εξής σειρά:

Από τα κέρδη της επιχείρησης γίνεται πρώτα ο υπολογισμός και η αφαίρεση του φόρου με συντελεστή 32%. Στη συνέχεια, επί του υπολοίπου των κερδών γίνεται παρακράτηση για τακτικό αποθεματικό και ό,τι περισσεύει, αποτελεί πλέον το καθαρό ποσό του α' μερίσματος που καταβάλλεται ελεύθερο φόρου στους μετόχους. Δηλαδή, ακολουθείται η εξής διεργασία:

α) Υπολογισμός του φόρου εισοδήματος της ΑΕ

Κέρδη $10.000 \times 32\% = 3.200$ ευρώ = φόρος εισοδήματος

β) Υπολογισμός του τακτικού αποθεματικού

Κέρδη $10.000 - 3.200$ φόρος = 6.800 ευρώ = κέρδη χωρίς φόρο

$6.800 \times 5\% = 340$ ευρώ = τακτικό αποθεματικό

γ) Υπολογισμός του α' μερίσματος

Κέρδη $10.000 - 3.200$ (φόρος εισοδήματος) - 340 ευρώ (τακτικό αποθεματικό) = 6.460 ευρώ = καθαρό ποσό α' μερίσματος που καταβάλλεται στους μετόχους

Μετά τους παραπάνω υπολογισμούς, ο πίνακας διανομής κερδών συντάσσεται ως εξής:

Πίνακας διανομής κερδών με 31.12.2013

(Κέρδη χρήσης 2013: 10.000 ευρώ)

Λογ/σμοί	Φόρος Α.Ε.	Υπόλοιπα κέρδη
Τακτικό Αποθεματικό	340	340

Α΄ Μέρισμα	?	6.460
Φόρος Κερδών	3.200	?
ΣΥΝΟΛΟ	3.200	6.800

Οι λογιστικές εγγραφές ακολουθούν την εξής σειρά:

α) Για το ποσό του φόρου της ΑΕ που είναι 3.200 ευρώ γίνονται οι εξής εγγραφές:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.2013</u>	<u>ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
69.01 ΤΡΕΧΩΝ ΦΟΡΟΣ (ΕΞΟΔΟ) ΠΕΡΙΟΔΟΥ			
69.01.08.000	Φόρος εισοδήματος χρήσης 2013	3.200	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ			
54.01.01.000	Φόρος εισοδήματος 2013		3.200
Φόρος εισοδήματος 2013			
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ			
54.01.01.000	Φόρος εισοδήματος 2013	3.200	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ			
54.01.00.000	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων 2013		3.200
Φόρος εισοδήματος 2013			

β) Τα καθαρά κέρδη χρήσης που είναι 10.000 ευρώ εμφανίζονται στην πίστωση του λογαριασμού 82.02.00 (Καθαρά κέρδη χρήσεως). Ο λογαριασμός λοιπόν 82.02.00 καθώς και ο λογαριασμός 69.01 εξισώνονται και μεταφέρονται στο λογ. 82.01, ως εξής:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.13</u>	<u>ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
82 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ			
82.01	Συγκέντρωση αποτελεσματικών λογαριασμών	10.000	
69.01 ΤΡΕΧΩΝ ΦΟΡΟΣ (ΕΞΟΔΟ) ΠΕΡΙΟΔΟΥ			
69.01.08.000	Φόρος εισοδήματος χρήσης 2013		3.200
82.02	Κέρδη προς διάθεση χρήσης 2013		6.800

Κέρδη προς διάθεση 2013

γ) Με βάση τον παραπάνω πίνακα διανομής κερδών, γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.13</u>	<u>ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
82 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΠΕΡΙΟΔΟΥ			
82.02	Κέρδη προς διάθεση χρήσης 2013	6.800	
46 ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ ΝΟΜΩΝ			
46.02.00.000	Τακτικό αποθεματικό		340
53 ΛΟΙΠΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ			
53.05.00.000	Μερίσματα ανωνύμων μετοχών		6.460
Διάθεση κερδών 2013			

δ) Για την προκαταβολή φόρου της τρέχουσας χρήσης που είναι 2.080 ευρώ (3.200 x 65% = 2.080 ευρώ) γίνεται η εξής εγγραφή:

<u>ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ 31.12.13</u>	<u>ΕΓΓΡΑΦΩΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΩΝ</u>	<u>ΧΡΕΩΣΗ</u>	<u>ΠΙΣΤΩΣΗ</u>
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ ΚΑΙ ΤΕΛΗ			
54.01.03.000	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	2.080	
54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ			
54.01.00.000	Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων 2013		2.080
Προκαταβολή φόρου			

Για την προκαταβολή φόρου της προηγούμενης χρήσης 2012 (αν υπήρχε) θα γινόταν ακριβώς αντίθετη εγγραφή από αυτήν που έγινε πιο πάνω. Δηλαδή, αν η προκαταβολή της προηγούμενης χρήσης ήταν π.χ. 4.000 ευρώ, τότε με το ποσό αυτό θα χρεωνόταν ο λογαριασμός 54.01.00.000 και θα πιστωνόταν ο λογαριασμός 54.01.03.000.

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 4:

Το ποσό που διανέμεται στους μετόχους δε μπορεί να υπερβαίνει:

$$\begin{aligned} & \text{το ποσό των αποτελεσμάτων της χρήσης που έχει λήξει} \\ & + \\ & \text{τα κέρδη από προηγούμενες χρήσεις} \\ & + \\ & \text{τα αποθεματικά, τα οποία αποφάσισε η γενική συνέλευση τη διανομή τους –} \\ & \text{εφόσον επιτρέπεται} \end{aligned}$$

(Σύμφωνα με το άρθρο 44α, παρ. 2, Κ.Ν.2190/1920)

ΣΕΙΡΑ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΚΕΡΔΩΝ

1. Συμψηφισμός ζημιών προηγούμενης/ων χρήσεων (Άρθρο 45α, παρ. 1 και 44α, παρ. 2 Κ.Ν.2190/1920)

2. Αφαίρεση του αναλογούντα φόρου εισοδήματος (Άρθρο 45, παρ. 1 Κ.Ν.2190/1920).

(Υπολογίζεται επί του συνόλου των κερδών, διανεμόμενων και μη, αναμορφωμένων με την προσθήκη των λογιστικών διαφορών και μειωμένων με τις ζημίες προηγούμενων χρήσεων, τα αφορολόγητα αποθεματικά κ.λ.π).

3. Σχηματισμός τακτικού αποθεματικού (Άρθρο 45, παρ. 2α Κ.Ν.2190/1920).

(Υπολογίζεται επί των λογιστικών κερδών της χρήσης, μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος).

4. Διανομή στους μετόχους του πρώτου μερίσματος (παρ. 8, άρθρο 1, Ν.3220/2004).

5. Αποθεματικό για ίδιες μετοχές (ισόποσο με την αξία κτήσης των μετοχών αυτών), εφόσον συντρέχει η περίπτωση αυτή (άρθρο 42ε, παρ. 13 Κ.Ν.2190/1920).

6. Διάθεση του υπολοίπου των καθαρών κερδών, κατά το καταστατικό και τις αποφάσεις της τακτικής γενικής συνέλευσης:

Πρόσθετο μέρισμα

Αμοιβές και ποσοστά Δ.Σ.

Μέρισμα στο προσωπικό

Αποθεματικά (φορολογημένα και αφορολόγητα) κ.λ.π

Επίσης θα πρέπει σε κάθε περίπτωση να λαμβάνονται υπόψη οι απαγορευτικές διατάξεις περί διανομής κερδών του άρθρου 43, παρ. 3, περ. δ' και 4α και του άρθρου 44α, παρ. 1 και 2 του Κ.Ν.2190/1920.

Τακτικό Αποθεματικό

(άρθρο 44 του Κ.Ν.2190/20) Κάθε χρόνο το **5% των κερδών** διατίθεται για σχηματισμό **Τακτικού Αποθεματικού**, υποχρεωτικά, μέχρι το ποσό να φτάσει το **1/3 του Εταιρικού Κεφαλαίου**.

Ο σχηματισμός γίνεται από:

τα κέρδη της χρήσης

-

κάθε ζημία

-

κάθε εταιρικού βάρους (πχ φόρος εισοδήματος)

Το Τακτικό Αποθεματικό θα υπολογισθεί

Καθαρά κέρδη χρήσεως	650.000,00
Μείον: Διαφορές φορ. Ελέγχου πρ. Χρήσεων	55.000,00
	595.000,00
Μείον: Ο φόρος που αναλογεί (20%)	119.000,00
Υπόλοιπο κερδών για σχηματισμό Τ.Α.	476.000,00
Τακτικό Αποθεματικό: 476.000,00 X 5% =	23.800,00

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΤΑΚΤΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ και Λογαριασμοί ΕΓΛΣ

<u>ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ Α.Ε.</u>			
			<u>ΠΟΣΑ</u>
	88.00(86.99)	Καθαρά αποτελέσματα Χρήσεως	22.772.84
Μείον	88.03 (42.01)	Ζημίες προηγ. χρήσης	16.639.78
	88.04 (42.01)	Ζημίες προηγ. χρήσεων προς κάλυψη	0,00
	42.04	Διαφορές Φορολογικού ελέγχου	0,00
	88.09	Λοιποί μη ενσ/νοι στο λειτουρ.Κόστος Φόροι	0,00
<u>Υπόλοιπο Κερδών</u>			<u>6.133,06</u>
X 20%			
Μείον	88.08	Φόρος εισοδήματος	1.226,61
<u>Υπόλοιπο Κερδών</u>			<u>4.906,45</u>
Μείον	41.02	Τακτικό Αποθεματικό	Υπ.κερδών X5% 245,32

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 5: Προσδιορισμός φορολογητέου εισοδήματος και φόρου στις Α.Ε.

Τέλος παρουσιάζεται ένα παράδειγμα (δημοσιευμένο στην Ναυτεμπορική), προσδιορισμού των οικονομικών αποτελεσμάτων και διάθεσης κερδών υποθετικής ανώνυμης εταιρείας (Α-Β Α.Ε.) που τηρεί τα βιβλία της βάσει των Ε.Λ.Π. (Βουθούνης, 2019). Στον παρακάτω πίνακα παρουσιάζονται τα αριθμητικά δεδομένα της εταιρείας για το φορολογικό έτος 2018.

Ακαθάριστα έσοδα	100.000.000
Ανάλυση λοιπών εσόδων και κερδών:	
Έσοδα από τόκους καταθέσεων	800.000
Παρακρατηθέντας φόρος τόκων (15%)	120.000
Μέρισμα από συμμετοχές (καθαρό)	200.000
Εισπρακτέο μέρισμα	170.000
Παρακρατηθέντας φόρων 15%	30.000
Κέρδη από πώληση μεριδίων Α.Κ.	500.000
Κέρδη από πώληση μετοχών	1.000.000
Έσοδα από εκμίσθωση καταστημάτων	300.000
Μέρισμα από συμμετοχή (άρθρο 48 Ν. 4172/2013)	1.000.000
Έσοδα από υπεραξία μεταβίβασης εταιρικών ομολόγων	400.000
Έσοδα από πωλήσεις στο ελληνικό δημόσιο	150.000
Παρακράτηση φόρου από ελληνικό δημόσιο	6.000
Έσοδα από προβλέψεις ήδη φορολογημένες	250.000
Συνολικές δαπάνες	90.000.000
Καθαρά κέρδη προ φόρων	10.000.000
Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων	2.000.000
Ποσό αναμόρφωσης	510.000
Επένδυση με φορολογική απαλλαγή	4.500.000

Για τον υπολογισμό του τακτικού αποθεματικού από τα καθαρά κέρδη προ φόρων αφαιρείται η διαφορά του φορολογικού ελέγχου προηγούμενων ετών και στο φορολογητέο ποσό, δηλαδή 8.000.000 υπολογίζεται ο φόρος με φορολογικό συντελεστή 29%, ύψους 2.320.000. Τα κέρδη μετά την επιβολή της φορολογίας είναι 5.680.000, από τα οποία σχηματίζεται το τακτικό αποθεματικό, ποσού 284.000 και το διαθέσιμο κέρδος των 5.396.000. Από αυτό το ποσό το 35% (1.888.600€) διατίθεται ως μερίσμα και επένδυση με φορολογική απαλλαγή σχηματίζεται αφορολόγητο αποθεματικό 360.000.

Β' ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ

1. Υπολογισμός φόρου εισοδήματος

Φορολογητέα κέρδη	8.360.000,00€
Φόρος εισοδήματος (8.360.000,00 X 29%)	2.424.400,00€
Μείον: Φόρος που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη (1.888.600,00€ X 29/71)	771.400,00
Υπόλοιπο ποσό μη καταβαλλόμενου φόρου	1.653.000,00

2. Αφορολόγητο αποθεματικό επένδυσης

Ανώτατο ύψος μη καταβολής φόρου πρώτη χρήσης (1.800.000,00 X 20%)	360.000,00€
--	-------------

Επομένως, το ποσό απαλλαγής από καταβολή φόρου που θα εμφανισθεί σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού, κατά το φορολογικό έτος 2018, ανέρχεται στο ύψος των **360.000,00€** (Κωδ. 574 εντύπου Ν).

Λόγω των μη εκπιπτόμενων δαπανών στα καθαρά κέρδη προστίθεται το ποσό της αναμόρφωσης και αφαιρούνται τα έσοδα από μερίσματα, κέρδη από πώληση μεριδίων, η υπεραξία εταιρικών ομολόγων και το ήδη φορολογημένο ποσό της αναμόρφωσης των προβλέψεων και προκύπτουν τα φορολογητέα κέρδη 8.360.000€. Ο οφειλόμενος φόρος υπολογίζεται από τον φόρο που αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη, μείον το αφορολόγητο ποσό των επενδύσεων, την προκαταβολή του προηγούμενου έτους και τους φόρους που έχουν ήδη παρακρατηθεί. Το ποσό φόρου που βεβαιώνεται για καταβολή περιλαμβάνει τον οφειλόμενο φόρο, την προκαταβολή του επόμενου έτους, το χαρτόσημο και το τέλος επιτηδεύματος, το ύψος του οποίου είναι 3.106.910€.

2.3.5. Υπολογισμός φορολογητέων κερδών

Καθαρά κέρδη ισολογισμού	10.000.000,00€	
Πλέον: Λογιστικές διαφορές (δηλωθείσες)		
Κωδ. 455 εντύπου Ν		<u>510.000,00€</u>
Σύνολο δηλωθέντων κερδών		<u>10.510.000,00€</u>

ΑΦΑΙΡΟΥΝΤΑΙ:

- Έσοδα από μερίσματα ή κέρδη σε Ν.Π. (άρθρου 48 Ν. 4172/2013)	1.000.000,00€	
- Κέρδη από πώληση μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων	500.000,00€	
- Έσοδα από υπεραξία μεταβίβασης ημεδαπών εταιρικών ομολόγων	400.000,00€	
- Ποσό που φορολογήθηκε κατά τις προηγούμενες χρήσεις λόγω αναμόρφωσης προβλέψεων	<u>250.000,00€</u>	<u>2.150.000,00€</u>
Φορολογητέα κέρδη		<u>8.360.000,00€</u>

2.3.6. Υπολογισμός οφειλόμενου φόρου

Φόρος που αναλογεί 8360.000,00 X 29%		2.424.400,00€
Μείον:		
Απαλλαγή καταβολής φόρου Ν. 4399/2016 λόγω πραγματοποίησης επενύσεων		<u>360.000,00</u>
		<u>2.064.400,00</u>
Μείον:		
α) Προκαταβολή φορολογικού έτους 2017	1.000.000,00€	
β) Παρακρ. φόρος τόκων (800.000,00 X 15%)	120.000,00€	
γ) Φόρος Ν.Π. της εταιρείας «Ψ» (που αναλογεί)	81.690,00€	
δ) Φόρος που παρακρατήθηκε από την εταιρεία «Ψ» από τα μερίσματα	30.000,00€	
ε) Φόρος που παρακρατήθηκε από πωλήσεις στο Δημόσιο	<u>6.000,00€</u>	<u>1.237.690,00€</u>
Οφειλόμενος φόρος		826.710,00
Πλέον:		
Προκαταβολή τρέχοντος φορολογικού έτους (ανάλυση υπολογισμού στην επόμενη παρ. 2.3.7.)		2.268.400,00
Χαρτόσημο και ΟΓΑ χαρ/μου (300.000,00 X 3,60%)		10.800,00
Τέλος επιτηδεύματος (άρ. 31 Ν. 3986/2011)		<u>1.000,00</u>
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		<u>3.106.910,00</u>

Το ποσό προς διανομή είναι 5.935.600€.

Λογιστικά κέρδη προ φόρων	10.000.000,00
Μείον: Διαφορές φορολογικού ελέγχου	2.000.000,00
Τρέχον φόρος εισοδήματος	<u>2.064.400,00</u>
Σύνολο προς διανομή	<u>5.935.600,00</u>

Διάθεση σε:	
Τακτικό αποθεματικό	284.000,00
Ελάχιστο μέρισμα	1.888.600,00
Ειδικό αποθεματικό άρ. 48 Ν. 4172/2013 (συμμετοχών)	1.000.000,00
Αφορολόγητο αποθεματικό επενύσεων Ν. 4399/2016	360.000,00
Ειδικό αποθεματικό από πώληση μεριδίων αμοιβαίων κεφαλ.	500.000,00
Ειδικό αποθεματικό από μεταβίβαση εταιρικών ομολόγων	400.000,00
Υπόλοιπο κερδών εις νέο	<u>1.503.000,00</u>
	<u>5.935.600,00</u>

Το συμπληρωμένο έντυπο Ν με τα παραπάνω στοιχεία παρουσιάζεται στο παράρτημα Α.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Οι νέοι φορολογικοί κανόνες στην Ελλάδα αποσκοπούν στον εξορθολογισμό των απαιτήσεων ενός ατόμου να θεωρείται από κοινού υπεύθυνος, να περιορίσει το χρονικό διάστημα κατά το οποίο μπορεί να υφίσταται τέτοια υποχρέωση και να επιτευχθεί η κατάλληλη ισορροπία μεταξύ της εταιρείας και της διοίκησής της, για την πληρωμή του φορολογικά χρέη της εταιρείας. Επιπλέον, αυτοί οι κανόνες καταργούν την από κοινού ευθύνη των μετόχων που κατέχουν συγκεκριμένη συμμετοχή (δηλαδή περισσότερο από 10%) σε μη εισηγμένη εταιρεία κεφαλαίου.

Σύμφωνα με τους ελληνικούς φορολογικούς κανόνες, η διαχείριση μιας εταιρείας ευθύνεται από κοινού και εις ολόκληρον για την πληρωμή των φορολογικών χρεών που ανήκουν στην εταιρεία. Αυτοί οι κανόνες άλλαξαν σημαντικά κατά την πρόσφατη φορολογική μεταρρύθμιση που πραγματοποιήθηκε στο τέλος του 2019.

Συγκεκριμένα, σε περίπτωση που μια εταιρεία ή ένα νομικό πρόσωπο δεν έχει καταβάλει συγκεκριμένους φόρους, οι οποίοι στη συνέχεια έχουν καθυστερήσει, ή τέτοια χρέη αξιολογούνται μετά από φορολογικό έλεγχο, ορισμένα πρόσωπα που σχετίζονται με την εταιρεία ευθύνονται από κοινού και εις ολόκληρον για την πληρωμή της εταιρείας φορολογικό χρέος. Ο κανόνας αποσκοπεί στη διασφάλιση της είσπραξης των φορολογικών χρεών. Τα εν λόγω πρόσωπα μπορεί να είναι ο διευθύνων σύμβουλος, οι διαχειριστές, οι διευθυντές, οι εκκαθαριστές και οποιοσδήποτε ασκεί τη de facto διαχείριση της εταιρείας.

Σε περίπτωση που η διοίκηση ασκείται από μια εταιρεία, θα ζητηθούν τα άτομα που θα θεωρηθούν από κοινού ευθύνη με αναφορά στους εταιρικούς κανόνες. Όταν για παράδειγμα, μια ελληνική εταιρεία Α.Ε. (ανώνυμη εταιρεία) διαχειρίζεται μια εταιρεία, η εν λόγω εταιρεία πρέπει να διορίσει έναν ιδιώτη για τη διαχείριση της ελληνικής εταιρείας Α.Ε. Στην περίπτωση αυτή, ο ιδιώτης ευθύνεται από κοινού και εις ολόκληρον για τις φορολογικές οφειλές της Ελληνικής Α.Ε., υπό την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι άλλοι όροι.

Τα χρέη μπορεί να περιλαμβάνουν φόρους, κυρώσεις, τόκους και επιβαρύνσεις που προκύπτουν από τη μη καταβολή φόρου εισοδήματος, παρακράτηση φόρου, φόρους που μεταφέρονται στην κατανάλωση, ΦΠΑ) και τον

ετήσιο φόρο ακίνητης περιουσίας (ΕΝΦΙΑ), που οφείλει η εταιρεία. Οι φορολογικές οφειλές που προκύπτουν από το τέλος χαρτοσήμου, τον φόρο συσσώρευσης κεφαλαίου και άλλους φόρους, δασμούς και αυτόνομες κυρώσεις, δεν καλύπτονται από το πεδίο εφαρμογής των νέων κανόνων.

Η από κοινού ευθύνη της διοίκησης καθορίζεται κατά τη λειτουργία της εταιρείας ή κατά τη στιγμή της διάλυσης ή της συγχώνευσης ή κατά την εκκαθάρισή της. Ωστόσο, η κοινή ευθύνη περιορίζεται μόνο σε φορολογικές οφειλές που καθίστανται ληξιπρόθεσμες κατά τη διάρκεια της θητείας της διοίκησης, σε αντίθεση με το προηγούμενο καθεστώς σύμφωνα με το οποίο η διοίκηση της εταιρείας κατά τη στιγμή της διάλυσης της θα μπορούσε να θεωρηθεί από κοινού υπεύθυνη για φορολογικές οφειλές που προέκυψαν πριν από τη θητεία τους .

Επιπλέον, σύμφωνα με τους νέους κανόνες, η διοίκηση της εταιρείας πρέπει να ενεργεί με ευθύνη. Το βάρος της απόδειξης για τη μη ύπαρξη σφάλματος βαρύνει τη διεύθυνση. Αναμένεται να εκδοθεί υπουργική απόφαση, παρέχοντας ενδεικτικές περιπτώσεις όπου δεν θα υπάρξει σφάλμα. Σύμφωνα με το προηγούμενο καθεστώς, η κοινή ευθύνη καθορίστηκε απλώς λόγω της άσκησης της διαχείρισής τους, ανεξάρτητα από το αν η διεύθυνση ενήργησε εσφαλμένη.

Οι κανόνες ισχύουν επίσης για εκκρεμείς υποθέσεις. Ισχύει μια ειδική διαδικασία για την ανακούφιση των προσώπων που θεωρήθηκαν από κοινού και εις ολόκληρον υπεύθυνοι σύμφωνα με τους προηγούμενους κανόνες, υπό την προϋπόθεση ότι η εν λόγω ευθύνη δεν έχει καθοριστεί σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες.

BIBΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Αλεξανδρίδου, Ε., (2000), Δίκαιο Εμπορικών Εταιριών, Εκδόσεις: Σάκκουλα
- Γεωργιάδης, Α., (2007), Ανώνυμη Εταιρία Ν. 2190/1920 & Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης Ν. 3190/1955, Εκδόσεις: Σάκκουλας
- Γεωργιάδης, Α., (2010), Ανώνυμη εταιρία ν. 2190/1920 & εταιρεία περιορισμένης ευθύνης ν. 3190/1955: Ενημέρωση μέχρι και τον Ν.3763/2009 & 3769/2009, Εκδόσεις: Σάκκουλας
- Γκούσκου, Α., (1999), Αμοιβές των μελών διοικητικού συμβουλίου ανώνυμης εταιρείας : Παραδοσιακές και νέες μορφές αμοιβής, Εκδόσεις: Σάκκουλας
- Γλύτση, Ε., Κορρές, Γ. (2002), Οικονομία του Πολιτισμού, Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο
- Επιστημονική Ομάδα ΠΙΜ, (2011), Σύγχρονη Κωδικοποίηση Κ.Φ.Ε, Κ.Β.Σ, Φ.Π.Α, Ποινολόγιο, Φ.Α.Π, Νομοθεσία, ΠΙΜ ΕΡΓΑΣΙΑΚΗ
- Ηλιοκαύτου Δ., Ηλιοκαύτου, Χ., (2007), Πρακτικός Οδηγός Ε.Π.Ε., Εκδόσεις: Ηλιοκαύτου Ε. & Σια Ο.Ε.
- Καλαμάρας Ν., Καλαμάρα Αικ., (2013), Γενική Λογιστική Θεωρία και Εφαρμογή, Εκδόσεις Σταμούλη
- Λεοντάρης, Μ., (1999), Προσωπικές Εταιρίες Ε.Π.Ε. – Κοινοπραξίες, Εκδόσεις: Παμίσος
- Μέντης Γ., (2003), Φορολογική Νομοθεσία και Πρακτική 1 - Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων, Εκδόσεις ΕΛΛΗΝ
- Παπαδέας Π., (2008), Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων με ΦΠΑ & ΕΓΛΣ, Εκδόσεις Παπαδέας
- Παπαδέας Π., (2013), Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.) με ΦΠΑ & ΕΓΛΣ, Εκδόσεις Παπαδέας
- Περάκης, Ε., (2012), Το νέο δίκαιο της ανώνυμης εταιρίας, Εκδόσεις: Νομική Βιβλιοθήκη
- Πομόνης Ν., (2009), Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων, Εκδόσεις Σταμούλη
- Ρόκας, Ν., (2008), Εμπορικές εταιρείες, Εκδόσεις: Αντ. Ν. Σάκκουλα
- Σαϊτής Ε., (2011), Κώδικας Βιβλίων Στοιχείων - Ανάλυση και Ερμηνεία Μέχρι και το Ν.3842/2010, EPSILON NET

- Σπυρίδωνος, Α., (2001), Τα δικαιώματα της μειοψηφίας στην ανώνυμη εταιρεία, Εκδόσεις: Νομική Βιβλιοθήκη
- Σταματόπουλος Δ., (2010), Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων & Στοιχείων (Πρακτικό Βοήθημα, Βασικές Έννοιες), Εκδόσεις Elforin Φορολογικό Ινστιτούτο
- Σταματόπουλος Δ., (2013), Σταματόπουλος Γ, Σταματόπουλος Π., Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, Εκδόσεις Elforin Φορολογικό Ινστιτούτο
- Τότσης Χ., (2013), Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, Εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ

ΝΟΜΟΙ

- Νόμος 4548/2018, (ΦΕΚ Α΄ 104/13-06-2018), Αναμόρφωση του δικαίου των ανώνυμων εταιρειών
- Νόμος 4308/2014, (ΦΕΚ Α΄ 251/24-11-2014), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

- Lawspot. (2019, Μάρτιος 19). *Λαγοπούλου - Μαλαμίδης Δικηγορική Εταιρεία*.
Ανάκτηση Οκτώβριος 24, 2020, από
<https://www.lagopoulou.gr/%CF%84%CE%B1-%CE%B5%CE%AF%CE%B4%CE%B7-%CF%84%CF%89%CE%BD-%CE%B5%CF%84%CE%B1%CE%B9%CF%81%CE%B5%CE%B9%CF%8E%CE%BD-%CF%83%CF%84%CE%B7%CE%BD-%CE%B5%CE%BB%CE%BB%CE%AC%CE%B4%CE%B1-%CE%B4%CE%B9%CE%B1%CF%86/>

- ΑΑΔΕ. (2020). Δήλωση φορολογίας εισοδήματος Νομικών Προσώπων-Οντοτήτων, Ανάκτηση Νοέμβριος 10, 2020, από <https://www.aade.gr/epiheiriseis/forologikes-ypiresies/eisodima/dilosi-forologias-eisodimatos-nomikon-prosopon-ontotiton>
- Αληφαντής, Γ. (2018, Οκτώβριος 10). *Logistis*. Ανάκτηση Οκτώβριος 24, 2020, από https://logistikoskosmos.blogspot.com/2018/10/blog-post_323.html
- Βουθούνης, Α. (2019), Η Ναυτεμπορική Πέμπτη, 11 Απριλίου 2019 (σελ. 1, 10 και 11), ανακτήθηκε Νοέμβριος 15, 2020, από https://tax-analysis.blogspot.com/p/blog-page_03.html
- Κουμεντάκης, Σ. (2019, Νοέμβριος 9). *Koumentakis & Associates Law Firm*. Ανάκτηση Οκτώβριος 24, 2020, από <https://koumentakislaw.gr/arthra/ike-vs-ae/>
- Μοντεσάντου, Λ. (2019, Οκτώβριος 10). *Taxheaven*. Ανάκτηση Οκτώβριος 24, 2020, από <https://www.taxheaven.gr/circulars/29581/arora-epilogh-nomikh-s-morfhs-epixeirhshs-12-sygkritikoi-pinakes-me-58-shmeia-sygkrishs>

Παραρτήματα

Παράρτημα Α: Έντυπο Ν – Παράδειγμα συμπλήρωσης



ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ
 άρθρου 45 ν.4172/2013

Φορολογικό Έτος: 2018

Αριθμός Δήλωσης: _____

Τύπος Δήλωσης: ΑΡΧΙΚΗ ΤΡΟΠΙΚΗ

ΣΕ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ: ΝΑΙ 1

ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ: ΝΑΙ 1

Προς την Δ.Ο.Υ.: ΦΑΕΕ ΑΘΗΝΩΝ

Δ.Ο.Υ. προηγούμενης δήλωσης: ΦΑΕΕ ΑΘΗΝΩΝ

Έλεγχος υποχρεωτικός από νόμιμο
 ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο: 649 ΝΑΙ 1 ΟΧΙ 2

Στοιχεία ΥΠΟΧΡΕΟΥ		
ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΤΙΤΛΟΣ	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
"Α-Β "		0 9 4 0 0 0 0 0 1
Δ/ΝΣΗ ΕΔΡΑΣ (ΠΟΛΗ, ΟΔΟΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ, ΤΑΧ. ΚΩΔ.)	ΤΗΛΕΦΩΝΟ	ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ
ΑΓΙΟΥ ΚΩΝ/ΣΤΑΝΤΙΝΟΥ 4 10431	2105221880	Α.Ε.

Στοιχεία ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΥ		
ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ		Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ Λ ΒΟΥΘΟΥΝΗΣ		
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΠΟΛΗ, ΟΔΟΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ, ΤΑΧ. ΚΩΔ.)	ΤΗΛΕΦΩΝΟ	
	6944540666	

Φορολογητέα Αποτελέσματα:		
Φορολογητέα Κέρδη	001	8.360.000,00
ή Ζημία	003	
Κέρδος που φορολογείται (παρ.1 άρθρ.47 ν.4172/2013)	079	
Φορολογική απαίτηση άρ. 27Α ν. 4172/2013	995	
Υπόλοιπο φορολογικής απαίτησης για επιστροφή	996	

Υπάγεστε:					
652	Στην παρ. 2 άρθρου 58 ν.4172/2013 και είστε εγγεγραμμένοι στο Μητρώο του άρθρου 19 του ν.4384/2016	ΝΑΙ	1	ΟΧΙ	<input checked="" type="checkbox"/>

655	Υποβολή δήλωσης για εισπρατ. μερίσματα πριν τη συμπλήρωση 24 μηνών (παρ. 1 άρθρου 48 ν. 4172/2013)	ΝΑΙ	1	ΟΧΙ	<input checked="" type="checkbox"/>
656	Κατάθεση εγγνητικής επιστολής (παρ. 3 άρθρου 48 ν. 4172/2013)	ΝΑΙ	1	ΟΧΙ	<input checked="" type="checkbox"/>

Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων Α.Α.Δ.Ε.

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ, κ.λπ.			
Φόρος που αναλογεί: [521] 8.360.000,00 x 29%	004	2.424.400,00	
Φόρος που αναλογεί με βάση τις διατάξεις της παρ.1 άρθρ.47 ν.4172/2013: _____ x 29%	080		
Απαλλαγή καταβολής φόρου ν.3908/2011 (λόγω πραγματοποίησης επενδύσεων)	579		
Απαλλαγή καταβολής φόρου ν.4399/2016 (λόγω πραγματοποίησης επενδύσεων)	574	360.000,00	
Μισθώματα για χρήση ακινήτου (παρ. Β2 άρθρ. 43 και παρ. Β2 άρθρ. 44 ν.4030/2011)	575		
Άθροισμα: [(004) + (080) - (579) - (574) - (575)]	700	2.064.400,00	(α)
Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση	009	156.000,00	
Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε	090		
Φόρος που προκαταβλήθηκε	008	1.000.000,00	
Φόρος νομικού προσώπου για εισπρατ. μερίσματα (παρ.3 άρθρ.68 ν.4172/2013)	052	81.690,00	
Φόρος οικοδομικών επιχειρήσεων λόγω πώλησης ημιτελών οικοδομών	111		
Πιστωτικό ποσό προηγούμενων χρήσεων (εφαρμογή παρ. 6 άρθρ. 3 ν.4046/2012)	751		
Φόρος αλλοδαπής	600		
Άθροισμα: (009) + (090) + (008) + (052) + (111) + (751) + (600)	701	1.237.690,00	(β)
Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό	012		(β) - (α) = (δ)
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	011	826.710,00	(α) - (β) = (γ)
Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους	014	2.268.400,00	
Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	006	9.000,00	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου	007	1.800,00	
Τέλος επιτηδεύματος (άρθρ. 31 ν.3986/2011)	911	1.000,00	
Άθροισμα: (011) + (014) + (006) + (007) + (911)	702	3.106.910,00	(ε)
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	704	3.106.910,00	(ε) - (δ)
Πιστωτικό ποσό	703		(δ) - (ε)
Πιστωτικό ποσό κατ' εφαρμογή της παρ. 6 άρθρ. 3 ν.4046/2012	749		(στ)
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή	750		(δ) - (ε) - (στ)

Έκδοση 1.0 - 2015

I. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ"		
Ακαθάριστα έσοδα χρήσης	015	100.000.000,00
Κέρδη χρήσης βάσει Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π.	116	10.000.000,00
Ή ζημία χρήσης βάσει Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π.	117	
(+) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π. - Φ.Β.	118	
(-) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π. - Φ.Β.	119	
Φορολογικά κέρδη χρήσης	016	10.000.000,00
Φορολογική ζημία χρήσης	017	
Σε περίπτωση κερδών προστίθενται και σε περίπτωση ζημιάς αφαιρούνται		
1. Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	455	510.000,00
2. Υπόλοιπο Λογ/σμού "Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις (ν.2238/1994)"	453	
3. Χρεωστική διαφορά λόγω πιστωτικού κινδύνου (παρ. 3 άρθ. 27 ν.4172/2013)	457	
4. Μη διανεμηθέν εισόδημα ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας (άρθρο 66 ν.4172/2013)	452	
5. Διαφορά κερδών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 50 ν.4172/2013	446	
6.	454	
Σύνολο κερδών	024	10.510.000,00
Υπόλοιπο ζημιών	224	
Σε περίπτωση κερδών αφαιρούνται και σε περίπτωση ζημιάς προστίθενται		
1. Έσοδα από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε Ν.Π. (άρθ. 48 ν.4172/2013)	495	1.000.000,00
2. Έσοδα που φορολογήθηκαν κατ'εφαρμογή των παρ.12 &13 του άρθρου 72 ν.4172/2013	474	
3. Υπεραξία από αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου	458	
4. Υπεραξία από μεταβίβαση ημεδαπών εταιρικών ομολόγων (ν.3156/2003) και εταιρικών ομολόγων που έχουν εκδοθεί από εταιρείες Ε.Ε., ΕΟΧ / ΕΖΕΣ	465	400.000,00
5. Υπεραξία από εκποίηση μεριδίων ΟΣΕΚΑ (ημεδαπών, Ε.Ε., ΕΟΧ / ΕΖΕΣ)	466	500.000,00
6. Υπεραξία από μεταβίβαση αυτοκινήτου	470	
7. Υπεραξία λόγω συγχώνευσης (άρθ. 52, 53 και 54 ν.4172/2013)	463	
8. Τόκο ομολόγων που εκδίδονται από ΕΤΧΣ κατ'εφαρμογή του προγράμματος Ρ.Σ.Ι.	467	
9. Κέρδη από διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας (παρ. 5 άρθ. 58 ν.4172/2013)	459	
10. Απαλλασσόμενα έσοδα φορέων γενικής κυβέρνησης (άρθ. 46 ν.4172/2013)	468	
11. Έσοδα αστικών μη κερδοσκοπικών εταιρειών μη υποκείμενα σε φόρο	471	
12. Έσοδα απαλλασσόμενων Ν.Π. (άρθ. 46 ν.4172/2013) κ.λ.π	469	
13. Έσοδα απαλλασσόμενων Ν.Π. (παρ. 14 και 15 άρθρου 72 ν.4172/2013)	559	
14. Χρεωστική διαφορά λόγω ανταλλαγής ομολόγων (PSI) των νομικών προσώπων των περιπτώσεων α' και δ' άρθ. 45 ν.4172/2013	752	
15. Ωφέλεια από τη διαγραφή χρέους στο πλαίσιο εξωδικαστικού συμβιβασμού ή σε εκτέλεση δικαστικής απόφασης (άρθρο 62 ν.4389/2016)	475	
16. Χρεωστική διαφορά λόγω πιστωτικού κινδύνου (παρ. 3 άρθ. 27 ν.4172/2013)	473	
17. Ποσό που φορολογήθηκε κατά τις προηγούμενες χρήσεις λόγω αναμόρφωσης προβλέψεων	462	250.000,00
18. Κεφαλαιακά κέρδη από ανταλλαγή ομολόγων (παρ.5 άρθρου 47 ν.4172/2013)	476	
19. Ποσό που φορολογήθηκε στις προηγούμενες χρήσεις λόγω αναμόρφωσης δαπανών-τόκων (άρθρο 49 ν.4172/2013)	477	
20. Διανεμηθέν εισόδημα ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας, το οποίο έχει υπαχθεί σε φορολογία τα προηγούμενα φορολογικά έτη (άρθ. 66 ν.4172/2013)	478	
21.	461	
Κέρδη φορολογικού έτους	029	8.360.000,00
Ζημία φορολογικού έτους	030	

ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΚΕΡΔΩΝ			
α) Διανεμόμενα κέρδη τρέχοντος φορ/κού έτους από επιχειρηματική δραστηριότητα	379		1.888.600,00
β) Διανεμόμενα κέρδη τρέχοντος φορ/κού έτους για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήμ.	380		
γ) Διανεμόμενα κέρδη τρέχοντος φορ/κού έτους φορέων γενικής κυβέρνησης για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος	381		
Συνολικό ποσό διανεμόμενων κερδών	430		1.888.600,00
1. Ποσό διανεμηθέντων κερδών του φορολογικού έτους που έληξε για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος (παρ. 1 άρθ. 47 ν.4172/2013)	382		
2. Πλέον φόρος που αναλογεί	383		
3. Ποσό διανεμηθέντων κερδών του φορολογικού έτους που έληξε για τα οποία δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 1 άρθρου 47 ν.4172/2013	384		
4. Ποσό διανεμηθέντων ή κεφαλαιοποιηθέντων κερδών (αποθεματικών) για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος (παρ. 1 άρθ. 47 ν.4172/2013)	385		
5. Πλέον φόρος που αναλογεί	386		
6. Άθροισμα: (382) + (383) + (385) + (386)	387		
	Κέρδη	038	8.360.000,00
	Ζημία	338	
	Ζημία παρελθουσών χρήσεων	039	
Ποσό διανεμηθέντων κερδών τρέχοντος φορολογικού έτους που φορολογήθηκε με την παρ.1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013, το οποίο προστίθεται στις μεταφερόμενες ζημίες	078		
ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	040		8.360.000,00
ΖΗΜΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	400		
ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΑΝΑΠΤΥΞΙΑΚΩΝ ΝΟΜΩΝ, κ.λπ.			
1. Αφορολόγητο αποθεματικό ν.1892/1990	046		
2. Αφορολόγητο αποθεματικό ν.2601/1998	044		
3. Αφορολόγητο αποθεματικό ν.3299/2004	045		
4. Αφορολόγητο αποθεματικό άρθρου 71Α ν.4172/2013	041		
5. Αφορολόγητο αποθεματικό για την μετεγκατάσταση επιχ/σεων σε επιχειρηματικά πάρκα (παρ. 3 άρθ. 62 ν.3982/2011)	099		
6. Αφορολόγητο αποθεματικό άρθρου 9 ν. 4171/1961	057		
7. Δαπάνες Επιστημονικής και Τεχνολογικής Έρευνας (άρθ. 22Α ν.4172/2013) (Εξωλογιστικά)	060		
8. Ποσό επένδυσης για παραγωγή κινηματ/κού έργου άρθρου 71Ε ν. 4172/2013	076		
9. Έκπτωση λόγω απασχόλησης ατόμων με αναπηρία (παρ. 10 άρθ. 4 ν.3522/2006) (Εξωλογιστ.)	071		
10. Αφορολόγητο αποθεματικό άρθρου 8 ν.3905/2010	072		
11. Κέρδη Φορέων Κοινωνικής και Αλληλεγγύας Οικονομίας που φορολογούνται στο όνομα των εργαζομένων (παρ.2 άρθρ. 72 ν.4430/2016)	053		
12. Έκπτωση εργοδοτικών εισφορών για τη δημιουργία νέων θέσεων εργασίας (άρθρο 71Δ ν. 4172/2013) (εξωλογιστικά)	054		
13. Προσαυξημένες αποσβέσεις για κόστος ενεργειακής απόδοσης (παρ. 10 άρθρο 24 ν. 4172/2013) (εξωλογιστικά)	056		
14.	059		
	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ	048	8.360.000,00
	ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΖΗΜΙΑΣ	448	
	ΤΕΚΜΑΡΤΑ ΚΕΡΔΗ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ	100	
II. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΡΕΧΟΝΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ			
ΝΕΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ (μειωμένη προκαταβολή) 950 ΝΑΙ 1 Χρόνος έναρξης εργασιών (νέας επιχ.):			
1. Φόρος κερδών 2.424.400,00 x	049		2.424.400,00
2. Μείον παρακρατηθείς φόρος από πηγή Ελλάδος	050		156.000,00
3. Προκαταβολή τρέχοντος φορολογικού έτους	051		2.268.400,00
III. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ			
Εισόδημα για το οποίο καταβλήθηκε φόρος στην αλλοδαπή	610		
Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή	620		
IV. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΛΛΑΓΗ (ν.3908/2011)			
Συνολική δικαιούμενη απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος βάσει της εκδοθείσας απόφασης ολοκλήρωσης	576		
Απαλλαγή καταβολής φόρου κατά το τρέχον φορολογικό έτος	577		
Υπόλοιπο απαλλαγής καταβολής φόρου	578		
V. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΛΛΑΓΗ (ν.4399/2016)			
Συνολική δικαιούμενη απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος βάσει της εκδοθείσας απόφασης ολοκλήρωσης	571		1.800.000,00
Απαλλαγή καταβολής φόρου κατά το τρέχον φορολογικό έτος	572		360.000,00
Υπόλοιπο απαλλαγής καταβολής φόρου	573		1.440.000,00

VI. ΧΡΕΩΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΟΓΩ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΣΤΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗΣ ΟΜΟΛΟΓΩΝ - P.S.I. (v.4046/2012)	
Συνολικό ποσό χρεωστικής διαφοράς	746
Συνολικό ποσό χρεωστικής διαφοράς που αποσβέσθηκε στις προηγούμενες χρήσεις	747
Ποσό απόσβεσης χρεωστικής διαφοράς τρέχοντος φορολογικού έτους	753
Υπολειπόμενο ποσό χρεωστικής διαφοράς προς απόσβεση	748
VII. ΧΡΕΩΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΟΓΩ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΚΙΝΔΥΝΟΥ (παρ. 3 άρθ. 27 v.4172/2013)	
Συνολικό ποσό χρεωστικής διαφοράς	811
Ποσό απόσβεσης χρεωστικής διαφοράς τρέχοντος φορολογικού έτους	812
Υπολειπόμενο ποσό χρεωστικής διαφοράς προς απόσβεση	813

Πίνακας 1: ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ περ. β', ε' και στ' ΑΡΘΡΟΥ 45 Ν.4172/2013							
Στοιχεία Εταίρων / Μελών - Κατανομή Κερδών στους Εταίρους / Μέλη Ν.Π. που τηρούν Απλογραφικά Βιβλία							
α/α	Α.Φ.Μ. Μελών	Όνοματεπώνυμο ή Επωνυμία	% Συμμετοχής	Ιδιότητα	Κέρδη Φορολογούμενα στο όνομα της εταιρείας, κ.λπ. (προ φόρου) (α)	Κύριος Φόρος Εταιρείας, κ.λπ. (β)	Καθαρό Ποσό Κερδών Εταίρων/Μελών (γ) = (α) - (β)
1.							
2.							
3.							
4.							
5.							
6.							
7.							
8.							
9.							
10.							
Σ Υ Ν Ο Λ Α							

Πίνακας 2: ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ περ. γ' ΑΡΘΡΟΥ 45 Ν.4172/2013						
Πίνακας 2Α: Εισόδημα από Ακίνητη Περιουσία						
Συνολικό Εισόδημα από Ακίνητα	Δαπάνες που εκπίπτουν και αφορούν τα ακίνητα (πλην ιδιοχρησιμοποίησης) (παρ. 3β και 3γ άρθ. 39 v.4172/2013)		Δαπάνη Ιδιοχρησιμοποίησης	Κέρδος	Ζημία	
	75%	100%				
Πίνακας 2Β: Λοιπά Έσοδα από Επιχειρηματική Δραστηριότητα						
Έσοδα		Ακαθάριστο Ποσό	Δαπάνες που εκπίπτουν (άρθ. 22 και 23 v.4172/2013)	Καθαρό Εισόδημα		
Εισοδ. από κεφάλαιο (πλην ακίνητ. περιουσίας)				Κέρδος	Ζημία	
Εισόδημα από υπεραξία μεταβιβ. κεφαλαίου			Χρεωστική διαφορά λόγω ανταλλαγής ομολόγων (PSI)			
Ζημία από μεταβίβαση κεφαλαίου						
Εισόδημα από επιχειρηματικές συναλλαγές						
ΣΥΝΟΛΟ						
Λοιπά έσοδα μη φορολογούμενα						
Πίνακας 2Γ: Φορολογητέο Εισόδημα		Φορολογητέα Κέρδη:		Ζημία:		
Πίνακας 2Δ: Κατάσταση Εσόδων - Εξόδων						
Α.	Εκμίσθωση Ακινήτων:		B.	Ενοίκια:		
	Κινητές Αξίες	Μερίσματα:		Μισθοί:		
E		Τόκοι:	E	Εργοδοτικές Εισφορές:		
	:		Αμοιβές Τρίτων:		
Σ	Διαφημίσεις:		Ξ	Φόροι, Τέλη Χαρτοσήμου:		
	Συνδρομές:			Ανέγερση Ακινήτων:		
O	Χορηγίες:		O	Δαπάνες Ακινήτων:		
	Επιδότησεις Δημοσίου:			Για πραγματοποίηση σκοπού:		
Δ	Λοιπά Έσοδα:		Δ:		
			:		
A	Σύνολο ΕΣΟΔΩΝ:		A	Σύνολο ΕΞΟΔΩΝ:		

Πίνακας 3: ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΗΓΕΣ					
3Α: ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ					
Πίνακας 3Α1: ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ (άρθ. 36 ν.4172/2013)					
Πίνακας 3Α1α: Μερίσματα ημεδαπής πλην αυτών που επιτίπουν στις διατάξεις του άρθ. 48 ν.4172/2013					
a/α	A.Φ.Μ.	Ακαθάριστο Ποσό	Φόρος Ν.Π.	Παρακρατηθείς Φόρος	
1.	094000002	281.690,00	81.690,00	30.000,00	
2.					
3.					
Σ Υ Ν Ο Λ Α		281.690,00	81.690,00	30.000,00	
Πίνακας 3Α1β: Μερίσματα αλλοδαπής θυγατρικής κ.μ. της Ε.Ε. πλην αυτών που επιτίπουν στις διατάξεις του άρθ. 48 ν.4172/2013					
a/α	Χώρα	A.Φ.Μ.	Ακαθάριστο Ποσό	Φόρος Ν.Π.	Παρακρατηθείς Φόρος
1.					
2.					
3.					
Σ Υ Ν Ο Λ Α					
Πίνακας 3Α1γ: Μερίσματα αλλοδαπής θυγατρικής τρίτων χωρών					
a/α	Χώρα	A.Φ.Μ.	Ακαθάριστο Ποσό	Φόρος Ν.Π. (βάσει Σ.Α.Δ.Φ.)	Παρακρατηθείς Φόρος
1.					
2.					
3.					
Σ Υ Ν Ο Λ Α					
Πίνακας 3Α1δ: Μερίσματα ημεδαπής από κέρδη παρελθουσών χρήσεων που δεν επιτίπουν στις διατάξεις του άρθ. 48 ν.4172/2013					
a/α	A.Φ.Μ.	Ακαθάριστο Ποσό	Φόρος Ν.Π.	Παρακρατηθείς Φόρος	
1.					
2.					
3.					
Σ Υ Ν Ο Λ Α					
Πίνακας 3Α1ε: Μερίσματα αλλοδαπής θυγατρικής κ.μ. της Ε.Ε. από κέρδη παρελθουσών χρήσεων που δεν επιτίπουν στις διατάξεις του άρθ. 48 ν.4172/2013					
a/α	Χώρα	A.Φ.Μ.	Ακαθάριστο Ποσό	Φόρος Ν.Π.	Παρακρατηθείς Φόρος
1.					
2.					
3.					
Σ Υ Ν Ο Λ Α					
Πίνακας 3Α2: ΤΟΚΟΙ (άρθ. 37 ν.4172/2013)					
a/α	Τόκοι Απαλλασσόμενοι		Τόκοι Υποκείμενοι σε Παρακράτηση		
			Ακαθάριστο Ποσό	Παρακρατηθείς Φόρος	
1.			800.000,00	120.000,00	
2.					
3.					
Σ Υ Ν Ο Λ Α			800.000,00	120.000,00	
Πίνακας 3Α3: ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ (άρθ. 38 ν.4172/2013)					
a/α	Χώρα	A.Φ.Μ.	Ακαθάριστο Ποσό	Παρακρατηθείς Φόρος	
1.					
2.					
3.					
Σ Υ Ν Ο Λ Α					
Πίνακας 3Α4: ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ (άρθ. 39 ν.4172/2013)					
Είδος Εισοδήματος				Κωδ	Ακαθάριστο Εισόδημα
Εκμίσθωση και υπεκμίσθωση (εκτός του ποσού κωδ. αριθμ. 215)				200	300.000,00
Δωρεάν Παραχώρηση				209	
Ιδιοχρησιμοποίηση				210	
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία που υπάγεται σε Φ.Π.Α.				211	
Εκμίσθωση και υπεκμίσθωση κατοικιών				215	
Εκμίσθωση και υπεκμίσθωση (άρθ. 4 ν.2234/1994 και παρ. 3 άρθ. 22 ν.4283/2014)				199	
Σ Υ Ν Ο Λ Α				198	300.000,00



3B: ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ				
Πίνακας 3B1: ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ				
α/α	Α.Φ.Μ. Συμβολαιογράφου	Αριθμός Συμβολαίου	Υπεραξία	Ζημία
1.				
2.				
3.				
4.				
5.				
Σ Υ Ν Ο Λ Α				
Πίνακας 3B2: ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΤΙΤΛΩΝ (άρθ. 42 ν.4172/2013)				
α/α	Είδος Τίτλου		Υπεραξία	Ζημία
1.	Μετοχές μη εισηγμένες			
2.	Μετοχές και άλλες κινητές αξίες εισηγμένες			
3.	Μερίδια ή μερίδες σε προσωπικές εταιρείες			
4.	Κρατικά ομόλογα και έντοκα γραμμάτια			
5.	Εταιρικά ομόλογα			
6.	Παράγωγα			
Σ Υ Ν Ο Λ Α				

Πίνακας 4: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 48 Ν.4172/2013							
Πίνακας 4A: ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΤΟΥ ΑΡΘ. 48 Ν.4172/2013 ΠΟΥ ΚΑΤΕΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟΝ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔ/ΤΟΣ							
α/α	Χώρα	Α.Φ.Μ.	Επωνυμία	Πλήρης Διεύθυνση	% Συμ-μετοχής	Ημέρια κτήσης της συμμετοχής	Ποσό
1.	ΕΛΛΑΔΑ	094000003	" Χ "		30	10/9/2015	1.000.000,00
2.							
3.							
4.							
5.							
Σ Υ Ν Ο Λ Α							1.000.000,00
Πίνακας 4B: ΣΥΝΔΡΟΜΗ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΩΝ ΓΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΑΡΘ. 48 Ν.4172/2013							
1. Ο δικαιούχος (νομικό πρόσωπο) κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον 10%, επί τουλάχιστον δύο (2) έτη, της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που προβαίνει στη διανομή.						ΝΑΙ	1
						ΟΧΙ	1
2. Ο καταβάλλων τα διανεμόμενα κέρδη (νομικό πρόσωπο) περιλαμβάνεται στους τύπους των εταιρειών που απαριθμούνται στο Μέρος Α του Παραρτήματος Ι της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ.						ΝΑΙ	1
						ΟΧΙ	1
3. Ο καταβάλλων τα διανεμόμενα κέρδη (νομικό πρόσωπο) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό τρίτο κράτος.						ΝΑΙ	1
						ΟΧΙ	1
4. Ο καταβάλλων τα διανεμόμενα κέρδη (νομικό πρόσωπο) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Μέρος Β του Παραρτήματος Ι της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο αντικατάστησε έναν από τους φόρους αυτούς.						ΝΑΙ	1
						ΟΧΙ	1

ΥΠΕΥΘΥΝΗ ΔΗΛΩΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΥ / ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΥ

Δηλώνω ότι πληρείται η ως άνω προϋπόθεση 1 του Πίνακα 4B και ότι θα προσκομίσω στην ελεγκτική αρχή, όταν μου ζητηθεί τα σχετικά έγγραφα που βεβαιώνουν τις προϋποθέσεις 2, 3 και 4 του Πίνακα 4B.

ΝΑΙ



Πίνακας 4Γ: ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΓΓΥΗΤΙΚΗΣ ΕΠΙΣΤΟΛΗΣ ΥΠΕΡ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ	
Ποσό εισπραττόμενων κερδών	Π
Συντελεστής φορολογίας εισοδήματος του νομικού προσώπου ή της μόνιμης εγκατάστασης	Ο
Ποσό εγγύησης προς τη Φορολογική Αρχή	Σ
Ημερομηνία και αριθμός της εγγυητικής επιστολής	Α

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ Γ.Π.Σ. - ΔΙ.Π.Σ.Ε.Υ.

<p>ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ</p> <p>Έγινε έκπτωση για ποσό:</p> <p>Αριθμ. Τ.Α.Φ.Ε.:</p> <p>Ημ/νία:</p> <p>Ο Ενεργήσας την έκπτωση</p>	<p>Παραλήφθηκε:</p> <p>Εμπρόθεσμα:</p> <p>Εκπρόθεσμα:</p> <p>Μήνες Εκπρ.:</p> <p>Ημ/νία:</p> <p>Ο Ενεργήσας τον έλεγχο και Παραλαβών (κωδ.):</p>	<p>Ο Νόμιμος Εκπρόσωπος</p> <p>Επώνυμο: ΒΟΥΘΟΥΝΗΣ</p> <p>Όνομα: ΑΘΑΝΑΣΙΟΣ</p> <p>Δ/ση: ΑΓ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΥ 4</p> <p>Α.Φ.Μ.:</p> <p>Ημ/νία:</p> <p>Ο Δηλών</p>	<p>Ο Προϊστάμενος Λογιστηρίου</p> <p>Επώνυμο:</p> <p>Όνομα:</p> <p>Δ/ση:</p> <p>Α.Φ.Μ.:</p> <p>Δ.Ο.Υ.:</p> <p>Αρ.Μητρ.άδ.άσκ.επαγγ/τος:</p> <p>Κατηγορ.:</p> <p>Ημ/νία:</p> <p>Ο Δηλών</p>
---	--	---	--



