



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΜΗ ΕΚΠΗΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΦΟΡΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΜΕ ΦΟΡΟ
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ**

ΒΑΣΙΛΙΚΗ ΣΚΕΥΟΦΥΛΑΞ

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ: ΠΕΠΠΑΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ, 2019

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Θα ήθελα να ευχαριστήσω τους ανθρώπους που με βοήθησαν να ολοκληρώσω την πτυ-
χιακή μου εργασία με θέμα «Μη εκπιπτόμενες δαπάνες και διαφορά φορολογικού συντελεστή
με φόρο εισοδήματος», οι οποίοι με καθοδήγησαν και μου έδωσαν τροφή για σκέψη μέχρι τέ-
λους.

Ιδιαίτερα, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον καθηγητή ΤΕΙ Δυτικής Ελλάδας Μεσολογίου,
τιμήματος Λογιστικής και χρηματοοικονομικής, Πέππα Γεώργιο, που με καθοδήγησε καθ' όλη
τη διάρκεια εκπόνησης της εργασίας αυτής.

Επιπλέον, θα ήθελα να ευχαριστήσω ένα άτομο που με στήριξε, πίστεψε σε μένα καθώς επί-
σης και για το χρόνο που μου αφιέρωσε.

Ευχαριστώ θερμά.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα πτυχιακή εργασία αναφέρεται στις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες οι οποίες πάνε προς αναμόρφωση στο τέλος της χρήσης και στη διαφορά φορολογικού συντελεστή με το φόρο εισοδήματος που αναλογεί στην πραγματικότητα έπειτα από την φορολογική αναμόρφωση, αναλύοντας και τις δαπάνες που έχουν δικαίωμα έκπτωσης οι οποίες αφορούν αποκλειστικά τη δραστηριότητα της επιχείρησης, για να κατανοηθεί καλύτερα η διαφορά μεταξύ αυτών, διότι μερικές από τις δαπάνες είναι αρκετά δυσνόητες αφού υπάρχουν επιπλέον περιορισμοί και όρια που τις καθορίζουν ως εκπιπτόμενες ή μη. Επιπλέον, αναλύει τη διαφορά του φορολογικού συντελεστή με το φόρο εισοδήματος και πως αυτά σχετίζονται μεταξύ τους, αλλά και με των δύο ειδών των επιχειρηματικών δαπανών. Στο παράδειγμα που συμπεριλαμβάνεται σε αυτή την πτυχιακή εργασία με σκοπό την πλήρη κατανόηση του θέματος, έχουν συμπεριληφθεί και τα φορολογικά έντυπα Ν που είναι δήλωση φορολογίας εισοδήματος, το έντυπο Ε3 που είναι η οικονομική κατάσταση της επιχείρησης και η κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης η οποία αναμορφώνει όσες δαπάνες έχουν εκπεσθεί όμως δεν είχαν το δικαίωμα αυτό.

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ.....	ΣΕΛ
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	3
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	6

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1. ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

1.1 ΓΕΝΙΚΑ.....	7
1.2 ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ.....	7
1.2.1 ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ ΠΡΟΣ ΤΟ ΣΥΜΦΕΡΟΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ.....	8
1.2.2 ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΟΥΝ ΣΕ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ.....	9
1.2.3 ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΕΓΓΡΑΦΟΝΤΑΙ ΣΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ ΤΗΝ ΠΕΡΙΟΔΟ ΠΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ ΚΑΙ ΥΠΑΡΧΟΥΝ ΤΑ ΚΑΤΑΛΛΗΛΑ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ.....	9
1.2.4 ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗ & ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ – ΑΡΘΡΟ 22 ^Α ..	10
1.2.5 Η ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ & ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ- ΑΡΘΡΟ 22 ^Α	10

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2. ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

2.1 ΓΕΝΙΚΑ.....	12
2.2 ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	13
2.2.1 ΤΟΚΟΙ ΔΑΝΕΙΩΝ ΑΠΟ ΤΡΙΤΟΥΣ.....	13
2.2.2 ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟ ΜΕΣΟ ΠΛΗΡΩΜΗΣ.....	14
2.2.3 ΜΗ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙΣΕΣ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ.....	14
2.2.4 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ/ΑΠΟΜΕΙΩΣΕΙΣ.....	16
2.2.5 ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΚΑΙ ΠΟΙΝΕΣ.....	16
2.2.6 ΠΑΡΟΧΗ Ή ΛΗΨΗ ΑΜΟΙΒΩΝ ΠΟΥ ΣΥΝΙΣΤΟΥΝ ΠΟΙΝΙΚΟ ΑΔΙΚΗΜΑ.....	17
2.2.7 ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ.....	17
2.2.8 ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΜΙΣΘΩΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ.....	17
2.2.9 ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΟΡΓΑΝΩΣΗ & ΔΙΕΞΑΓΩΓΗ ΗΜΕΡΙΔΩΝ ΠΕΛΑΤΩΝ Ή ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ.....	18
2.2.10 ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΕΞΑΓΩΓΗ ΕΟΡΤΑΣΤΙΚΩΝ ΕΚΔΗΛΩΣΕΩΝ ΦΙΛΟΞΕΝΟΥΜΕΝΩΝ.....	18
2.2.11 ΔΑΠΑΝΕΣ ΨΥΧΑΓΩΓΙΑΣ.....	19

2.2.12 ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ.....	19
2.2.13 ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΑΛΛΟΝΤΑΙ ΣΕ ΠΡΟΣΩΠΟ ΣΕ ΜΗ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΜΟ ΚΡΑΤΟΣ Ή ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΣΕ ΠΡΟΝΟΜΙΑΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ.....	20

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ

3.1 ΓΕΝΙΚΑ.....	21
3.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ.....	22
3.3 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΣΕ ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ.....	24
3.3.1 ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ..	24
3.3.2 ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΑΤΟΜΙΚΗ ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ.....	25
3.3.3 ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ.....	25
3.3.4 ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΣΕ ΝΗΣΙΑ.....	25
3.3.5 ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ/ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΕΜΠΙΠΤΟΥΝ ΣΤΙΣ ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ.....	26

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

4.1 ΓΕΝΙΚΑ.....	27
4.2 ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	28
4.3 ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΚΑΙ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ.....	29
4.4 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ.....	31
4.5 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ.....	32

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

5. Α. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ – ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΚΑΙ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΕΝΤΥΠΩΝ ΚΦΑ, Ν ΚΑΙ Ε3.....	34
---	----

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ.....	53
------------------------	-----------

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	55
--------------------------	-----------

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	56
--------------------------------------	-----------

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η πτυχιακή αυτή εργασία, όπως παρουσιάζεται και στον τίτλο της, θα αναφερθεί σε φορολογικά ζητήματα. Γενικά, θα μελετηθούν εξ' ολοκλήρου οι επιχειρηματικές δαπάνες σύμφωνα με το νόμο Φορολογίας Εισοδήματος 4172/2013 του άρθρου 22, 22^Α και 23, για να μπορέσουν να γίνουν πλήρως κατανοητές οι μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες του θέματος. Επιπλέον, θα μελετηθεί και θα αναλυθεί τι σημαίνει και ποιες είναι οι διαφορές του φορολογικού συντελεστή και του φόρου εισοδήματος. Η παρούσα αυτή εργασία θα χωριστεί σε δύο κύρια σκέλη.

Το πρώτο σκέλος έχει στόχο να παρουσιάσει τις διαφορές των επιχειρηματικών δαπανών, δίνοντας έμφαση στις μη εκπιπτόμενες δαπάνες με τα αποτελέσματα που έχουν αυτές στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης και πως δρουν στα ετήσια οικονομικά αποτελέσματα δίνοντας εφαρμοσμένα παραδείγματα. Οι εκπιπτόμενες και μη εκπιπτόμενες δαπάνες, είναι αρκετά περίπλοκες αφού μπορεί να υπάρχει το ίδιο είδος δαπάνης και απλά να καθορίζεται από το ύψος του ορίου για να χαρακτηριστεί ως εκπιπτόμενη ή μη. Επιπλέον για το χαρακτηρισμό, είναι πολλές φορές δύσκολο να διακριθεί το είδος της δαπάνης που πραγματοποιείται.

Το δεύτερο σκέλος έχει στόχο να παρουσιάσει κυρίως τη διαφορά του φορολογικού συντελεστή με τον φόρο εισοδήματος, να δείξει που και πώς συσχετίζονται μεταξύ τους αλλά και με τις εκπιπτόμενες και μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, καθώς και να γίνει αποσαφήνιση των όρων αυτών μέσω εφαρμοσμένων παραδειγμάτων. Ο φόρος εισοδήματος που σχετίζεται με το φορολογικό συντελεστή, προσδιορίζεται από μια λογιστική χρηματοοικονομική κατάσταση η οποία θα αναφερθεί και θα αναλυθεί στο δεύτερο σκέλος της πτυχιακής αυτής εργασίας. Επιπλέον, θα δοθεί ένα παράδειγμα το οποίο θα περιλαμβάνει τις περισσότερες δαπάνες των άρθρων που μας απασχολούν και θα δοθούν ορισμοί για τα έντυπα Ν και Ε3 που αφορά τα νομικά πρόσωπα και οντότητες καθώς και θα εφαρμοστούν στο παράδειγμα συμπληρωμένα. Ειδικότερα, η πτυχιακή εργασία θα αποτελείται από κεφάλαια τα οποία θα περιλαμβάνουν: τα είδη επιχειρηματικών δαπανών σύμφωνα με το νόμο, ορισμοί δαπανών, φορολογικού συντελεστή και του φόρου εισοδήματος, αναλυτικά και εφαρμοσμένα παραδείγματα των παραπάνω και συμπεράσματα στο τέλος της εργασίας.

Ο σκοπός της εργασίας αυτής είναι να γίνουν όσο το δυνατό πιο κατανοητοί οι όροι και οι σημασίες των: μη εκπιπτόμενες δαπάνες, φορολογικός συντελεστής και φόρος εισοδήματος καθώς και να γίνει ευκολότερη η εφαρμογή τους.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 - ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

Γενικά, στο κεφάλαιο αυτό θα δοθούν ορισμοί, θα αναλυθούν οι εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και θα δοθούν παραδείγματα για την εφαρμογή τους στην πράξη, για την καλύτερη κατανόηση τους ενώ παράλληλα θα γίνονται αναφορές στο νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Ν.4172/2013 (ΚΦΕ) και των άρθρων που μας απασχολούν.

1.1 ΓΕΝΙΚΑ

Πριν ξεκινήσει η βαθύτερη ανάλυση του θέματος, θα πρέπει να δοθούν ενδεικτικά κάποιοι ορισμοί για την κατανόηση των όρων που θα χρησιμοποιηθούν στη συνέχεια.

- **Δαπάνη ή Έξοδο:** είναι ένα χρηματικό ποσό που καλείται να δώσει κάποιο φυσικό πρόσωπο (επιχειρηματίας) για να καλύψει μια ανάγκη του. Για μια επιχείρηση (νομικό πρόσωπο) ή νομική οντότητα (συνεταιρισμοί), δαπάνη είναι τα έξοδα που πραγματοποιεί, είτε αυτά αφορούν τη λειτουργία της είτε όχι.
- **Εκπιπτόμενη επιχειρηματική δαπάνη:** ονομάζονται οι δαπάνες αυτές που εκπίπτουν από τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα μιας επιχείρησης ή από φυσικά πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Μια δαπάνη εκπίπτει διότι σχετίζεται με τη λειτουργία της επιχείρησης αποκλειστικά. Ακαθάριστα έσοδα είναι ο τζίρος/πωλήσεις της επιχείρησης που συμπεριλαμβάνει και όλα τα χρήματα που έχει δαπανήσει για τα έξοδά της. Μια δαπάνη που εκπίπτει θα αφαιρεθεί από τα ακαθάριστα έσοδα με αποτέλεσμα να βρεθεί το καθαρό αποτέλεσμα της.

Ακαθάριστα Έσοδα – Εκπιπτόμενες Δαπάνες = Καθαρό Αποτέλεσμα

- **Μη Εκπιπτόμενη επιχειρηματική δαπάνη:** ονομάζονται αντίστοιχα, οι δαπάνες που δεν εκπίπτουν από τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα μιας επιχείρησης ή από φυσικά πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Μια δαπάνη δεν εκπίπτει γιατί είναι μια δαπάνη που δεν αφορά τη λειτουργία της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή, οι δαπάνες αυξάνουν το καθαρό αποτέλεσμα της επιχείρησης για να βρεθούν τα καθαρά φορολογητέα κέρδη της.

Καθαρό Αποτέλεσμα + Μη Εκπιπόμενες Δαπάνες = Καθαρό Κέρδος

1.2 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ – ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

Ως **εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες** βάσει του Ν.4172/2013 **Αρθ.22**, ορίζονται οι δαπάνες οι οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης κατά τη διαδικασία προσδιορισμού του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών και νομικών προσώπων καθώς και των νομικών οντοτήτων στο τέλος κάθε χρήσης. Με βάση του ΕΛΠ (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) και του ΕΓΛΣ (Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο), οι μη εκπιπόμενες και εκπιπόμενες δαπάνες παρακολουθούνται στην ομάδα 6 – οργανικά έξοδα κατά είδος, του λογιστικού σχεδίου.

1.2.1 ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ ΠΡΟΣ ΤΟ ΣΥΜΦΕΡΟΝ ΤΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ

Όπως ορίζει ο νόμος, οι εκπιπόμενες δαπάνες είναι εκείνες που:

α) πραγματοποιούνται κατά τις εμπορικές δραστηριότητες της επιχείρησης και γίνονται προς το συμφέρον αυτής και αφορούν καθαρά και μόνο τη λειτουργία της. Συγκεκριμένα, στην περίπτωση αυτή εμπίπτει κάθε δαπάνη που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού ή για την υλοποίηση των δράσεων της.

Για παράδειγμα, μια επιχείρηση/εταιρεία που κάνει μεταφορές εμπορευμάτων έχει δαπάνες καυσίμων των επαγγελματιών της αυτοκινήτων οι οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης αφού σχετίζεται άμεσα με τη δραστηριότητά της, όπως επίσης και ένα εστιατόριο όταν κάνει δαπάνες για αγορά α' υλών (όπως παράδειγμα κρέατα και ζυμαρικά) και εμπορευμάτων (όπως παράδειγμα αναψυκτικών και ποτών) έχουν εξίσου δικαίωμα έκπτωσης ολόκληρης της δαπάνης.

1.2.2 ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΟΥΝ ΣΕ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΗ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗ

β) αντιστοιχούν σε πραγματική και όχι εικονική συναλλαγή, της οποίας η αξία να χαρακτηρίζεται ως εύλογη βάσει των στοιχείων της φορολογικής διοίκησης, δηλαδή μια τέτοια δαπάνη μπορεί να είναι αυτή που έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης αλλά δεν έχει πραγματοποιηθεί ή ακόμη δεν αντιστοιχεί σε υπαρκτά πρόσωπα και είδη.

1.2.3 ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΕΓΓΡΑΦΟΝΤΑΙ ΣΤΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ ΤΗΝ ΠΕΡΙΟΔΟ ΠΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΟΥΝΤΑΙ ΚΑΙ ΥΠΑΡΧΟΥΝ ΤΑ ΚΑΤΑΛΛΗΛΑ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ

γ) είναι εκείνες για τις οποίες υπάρχουν οι ανάλογες εγγραφές των συναλλαγών αυτών στα βιβλία της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται, είτε τηρεί απλογραφικά είτε διπλογραφικά βιβλία καθώς και τα ανάλογα παραστατικά για αυτές δημόσια ή ιδιωτικά, ακόμα και σε περίπτωση απώλειας του παραστατικού που δικαιολογεί την εγγραφή του στα τηρούμενα βιβλία, μπορεί να χρησιμοποιηθεί και ένα φωτοαντίγραφο των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

Σημειώνεται σύμφωνα με το Ν.4308/2014¹, όποια επιχείρηση δεν είναι υποχρεωμένη, όπως για παράδειγμα οι αγρότες, να τηρεί βιβλία και να πραγματοποιεί ανάλογες εγγραφές, εάν πληρεί τις υπόλοιπες προϋποθέσεις έχει το δικαίωμα να εκπέσει τις δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδά της. Σημαντική αναφορά για τις δαπάνες είναι πως πρέπει να εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης που αφορούν. Η διαδικασία αυτή ονομάζεται «Αρχή της

¹ Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις

αυτοτέλειας των χρήσεων ή Αρχή του δεδουλευμένου» και αποτελεί μία από τις πιο σημαντικές λογιστικές αρχές.

1.2.4 ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗ & ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ – ΑΡΘΡΟ 22^Α

Ακόμα, ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες βάσει του **Αρθ.22Α** του Ν.4172/2013, χαρακτηρίζονται και αυτές οι οποίες:

α) γίνονται για επιστημονική και τεχνολογική έρευνα, όπως επίσης και οι αποσβέσεις του εξοπλισμού που χρησιμοποιείται αποκλειστικά γι' αυτό το σκοπό τα οποία εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα έχοντας προσαύξηση τριάντα τοις εκατό (30%) σε κάθε έτος. Εάν όμως προκύψουν ζημίες μετά την αφαίρεση του ποσοστού 30%, μεταφέρονται με βάση το Άρθρο 27² του νόμου αυτού.

1.2.5 ΠΙΣΤΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ & ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ- ΑΡΘΡΟ 22^Α

β) η πιστοποίηση των ανωτέρω δαπανών ως δαπάνες έρευνας και τεχνολογίας, γίνεται στα καθαρά κέρδη κατά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης της επιχείρησης και σε διάστημα δέκα (10) μηνών από το Υπουργείο Παιδείας Έρευνας και Θρησκευμάτων. Επισημαίνεται, πως για τη δαπάνη αυτή το πραγματικό ποσό προκύπτει μετά την αφαίρεση επιδοτήσεων ή επιχορηγήσεων που μπορεί να έχουν ληφθεί από την επιχείρηση ή την εταιρεία.

Ειδικότερα, δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό ο οποίος εξυπηρετεί σκοπούς των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, για να προσαυξηθούν κατά τριάντα τοις εκατό (30%) θα πρέπει να αποσβεσθούν ισόποσα τα επόμενα τρία(3) έτη από την πραγματοποίησή τους.

Για παράδειγμα, μια εταιρεία κάνει μια αγορά πάγιου εξοπλισμού το φορολογικό έτος 2018, τον οποίο τον χρησιμοποιεί για σκοπό επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, αξίας 600.000 ευρώ. Αυτό το ποσό κατανέμεται ισόποσα στα επόμενα 3 έτη, ποσού 200.000 ευρώ το οποίο εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας των φορολογικών ετών 2019, 2020 και 2021

² Άρθρο 27 Ν.4172/2013 - Μεταφορές Ζημιών

και επιπλέον το ποσό αυτό των 200.000 ευρώ θα προσαυξηθεί κατά 30% έκαστος, δηλαδή $200.000 \times 30\% = 60.000$ ευρώ το οποίο θα το εκπέσει εξωλογιστικά, δηλαδή από τα καθαρά της κέρδη, σε κάθε έτος.

Τέλος, οι εκπιπτόμενες δαπάνες προσμετρώνται στα έξοδα της επιχείρησης, τα οποία εφόσον αφαιρεθούν από τα έσοδα, διαμορφώνεται το λογιστικό αποτέλεσμα αυτής στο τέλος της χρήσης.

Συνοψίζοντας, ως εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ορίζονται όλες αυτές που πραγματοποιούνται κατά τη λειτουργία της επιχείρησης, αφορούν αποκλειστικά αυτή, και πληρούν τις προϋποθέσεις που αναφέρονται στο Αρθ.22 και Αρθ.22Α του Ν.4172/2013 και ταυτόχρονα δεν παραβιάζουν τα οριζόμενα από το Αρθ.23 του Ν.4172/2013 περί μη εκπιπτόμενων δαπανών.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 – ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

2.1 ΓΕΝΙΚΑ

Γενικά, το κεφάλαιο 3 έχει τη μεγαλύτερη βαρύτητα σημασίας, διότι εδώ θα αναλυθούν οι μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, οι οποίες είναι βασικές και ιδιαίτερες στην επεξήγηση τους, θα δοθούν ορισμοί και παραδείγματα για την καλύτερη κατανόηση αυτών, ενώ παράλληλα θα γίνονται αναφορές στον ΚΦΕ Ν.4172/2013 και των άρθρων που μας απασχολούν.

Ως **μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες** βάσει του Ν.4172/2013 **Αρθ.23**, ορίζονται οι δαπάνες οι οποίες, σε αντίθεση με τις εκπιπτόμενες στο κεφάλαιο 2, δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης κατά τη διαδικασία προσδιορισμού του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών οντοτήτων, φυσικών και νομικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες είναι αυτές που μας αναδιαμορφώνουν το τελικό αποτέλεσμα και ονομάζονται και αλλιώς **λογιστικές διαφορές**.

Όπως προαναφέρθηκε, οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες δεν εκπίπτουν φορολογικά με αποτέλεσμα να προστίθενται στο λογιστικό αποτέλεσμα της επιχείρησης και συνεπώς να αυξάνουν τα φορολογητέα κέρδη αυτής. Επιπλέον, όπως και οι εκπιπτόμενες έτσι και οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες σύμφωνα με τα ΕΛΠ και το ΕΓΛΣ, παρακολουθούνται στην ομάδα 6 – οργανικά έξοδα ανά είδος, του λογιστικού σχεδίου.

Στην ακόλουθη ενότητα θα αναλυθούν πλήρως όλες οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες και παράλληλα θα δίνονται κάποια παραδείγματα για την κατανόηση των όρων.

Καθαρό Αποτέλεσμα + Μη Εκπιπτόμενες Δαπάνες = Καθαρό Κέρδος
--

2.2 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΩΡΙΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ – ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

Σύμφωνα με το Ν.4172/2013 Αρθ.23, ορίζεται ρητά ότι:

2.2.1 ΤΟΚΟΙ ΔΑΝΕΙΩΝ ΑΠΟ ΤΡΙΤΟΥΣ

1. Δεν εκπίπτουν οι τόκοι από τα δάνεια που μια επιχείρηση έχει λάβει από τρίτους, συμπεριλαμβάνοντας όλα τα δάνεια που λαμβάνει από οποιοδήποτε πρόσωπο, εκτός των δανείων που έχει λάβει από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και των ομολογιακών δανείων που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες (ΑΕ). Άρα, οι τόκοι τραπεζικών, διατραπεζικών και ομολογιακών δανείων που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες, συνολικά εκπίπτουν με την επιφύλαξη του Αρθ.49³ του ίδιου νόμου, όπως επίσης και οι τόκοι υπερημερίας από δανειακή σύμβαση εφόσον ακολουθείται τέτοια σύμβαση. Παράδειγμα, με τον όρο «τόκοι υπερημερίας» εννοούμε όταν ένας πελάτης πραγματοποιεί μια σύμβαση με την τράπεζα για τη λήψη δανείου (δανειακή σύμβαση), και ο πελάτης καθυστερεί ή αδυνατεί να καταβάλει τη δόση του δανείου του εγκαίρως κι έτσι αναγκάζεται να πληρώσει επιπλέον επιτόκιο λόγω παραβίασης των όρων δανειακής σύμβασης. Σημειώνεται πως οι τόκοι αυτοί είναι πολύ μεγαλύτεροι του αρχικού επιτοκίου.

Οι τόκοι δανείων δεν εκπίπτουν όταν μια επιχείρηση έχει λάβει από οποιοδήποτε πρόσωπο (εκτός ΑΕ και χρηματοπιστωτικά ιδρύματα⁴), κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν, εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις. Το επιτόκιο που μας ενδιαφέρει είναι το τελευταίο επίσημα δημοσιευμένο της κοντινότερης χρονικής περιόδου πριν την ημερομηνία δανεισμού, όπως αναφέρεται στο δελτίο της Τράπεζας της Ελλάδος (ΤτΕ).

Τράπεζα της Ελλάδος. (2018). Δημοσιεύματα για επιτόκια. [Online]. Διαθέσιμο στο: <https://www.bankofgreece.gr/Pages/> . [ημερομηνία πρόσβασης 7 Δεκεμβρίου 2018]

³ Αρθ.49 Ν.4172/2013-Υποκεφαλαιοδότηση

⁴ Χρηματοπιστωτικά ιδρύματα είναι οι τράπεζες

Για παράδειγμα: Μια επιχείρηση λαμβάνει δάνειο ύψους 100.000 ευρώ από μη συνδεδεμένη επιχείρηση (από τρίτο) με επιτόκιο 5%. Επιπλέον, λαμβάνει δάνειο από μια συνδεδεμένη επιχείρηση 200.000 ευρώ με επιτόκιο 4% και τραπεζικό δάνειο 300.000 ευρώ με επιτόκιο 6%. Το επίσημο επιτόκιο δανεισμού στην αγορά βάση του δελτίου της ΤτΕ είναι 3%. Σε αυτή την περίπτωση υπολογίζουμε μόνο τους τόκους του δανείου από τη μη συνδεδεμένη επιχείρηση, δηλαδή $100.000 \times 5\% = 5.000$ ευρώ, ενώ σύμφωνα με το επίσημο επιτόκιο είναι $100.000 \times 3\% = 3.000$ ευρώ. Αυτό σημαίνει πως το ποσό των τόκων που αντιστοιχεί στη διαφορά των δύο επιτοκίων, δηλαδή $5\% - 3\% = 2\% \Rightarrow 5.000 - 3.000 = 2.000$ ευρώ δεν εκπίπτει φορολογικά. Όσον αφορά το δάνειο από συνδεδεμένη επιχείρηση που εκπίπτει, θα έχει εφαρμογή από τις διατάξεις του Αρθ.49 και του Αρθ.50⁵ ποσού $200.000 \times 4\% = 8.000$ ευρώ. Τέλος, το δάνειο που έχει ληφθεί από την τράπεζα, το οποίο εκπίπτει στο σύνολό του, ποσού $300.000 \times 6\% = 18.000$ ευρώ, αθροιστικά $18.000 + 8.000 = 36.000$ ευρώ θα εφαρμοσθούν τα οριζόμενα του Αρθ.49.

2.2.2 ΔΑΠΑΝΕΣ ΜΕ ΤΡΑΠΕΖΙΚΟ ΜΕΣΟ ΠΛΗΡΩΜΗΣ

2. Δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που σχετίζεται με την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών με αξία πάνω από 500 ευρώ (500,01 ευρώ), από την ημεδαπή ή αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική αποπληρωμή της δεν πραγματοποιήθηκε με τραπεζικό μέσο πληρωμής.

Για παράδειγμα: Εάν η επιχείρηση κάνει μια αγορά αξίας 1.500 ευρώ με μετρητά, το ποσό που είναι μεγαλύτερο των 500 ευρώ, τα 1.000 ευρώ, δε θα εκπίπτουν φορολογικά. Αν όμως η ολική πληρωμή του ποσού γινόταν με κάρτα, θα εκπέσει όλο φορολογικά (1.500 ευρώ). Σε κάθε περίπτωση μας ενδιαφέρει το ποσό που θα πληρωθεί με μετρητά να μην υπερβαίνει τα 500 ευρώ, είτε χρησιμοποιηθεί κάρτα είτε όχι.

2.2.3 ΜΗ ΚΑΤΑΒΛΗΘΕΙΣΕΣ ΑΣΦΑΛΙΣΤΙΚΕΣ ΕΙΣΦΟΡΕΣ

3. Δεν εκπίπτουν οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. Δηλαδή, οι εργατικές⁶ και οι εργοδοτικές⁷ ασφαλιστικές εισφορές που δεν έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα, δηλαδή μέσα

⁵ Αρθ.50 Ν.4172/2013–Ενδοομιλικές συναλλαγές

⁶ Εργατικές ασφαλιστικές εισφορές είναι ποσοστό επί των ακαθάριστων αποδοχών και παρακρατείται από τις αποδοχές κατά την καταβολή του μισθού (16%).

⁷ Εργοδοτικές εισφορές είναι ποσοστό επί των ακαθάριστων αποδοχών και επιβαρύνει τον εργοδότη (25,06%).

στα όρια της νόμιμης προθεσμίας καταβολής ή παράτασή της, καθώς και σε επόμενο φορολογικό έτος θα εκπέσουν από το έτος που θα πληρωθούν και όχι από το έτος που αφορούν οι εισφορές αυτές, το οποίο ισχύει από 01/01/2015 και έπειτα. Η φορολογική μεταχείριση των ασφαλιστικών εισφορών των μελών προσωπικών εταίρων Ο.Ε. , Ε.Ε. και αστικών εταιρειών γίνεται ως εξής:

- Φυσικό πρόσωπο το οποίο ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω ατομικής επιχείρησης και είναι ταυτόχρονα μέλος προσωπικής ή αστικής εταιρείας, οι ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής επιχείρησης, διαφορετικά εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής-αστικής εταιρείας, το οποίο μπορεί να συμβεί εάν η ατομική επιχείρηση βρίσκεται σε αδράνεια. Σε περίπτωση που ο εταίρος συμμετέχει σε περισσότερες προσωπικές εταιρείες, οι ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από αυτή που αποκτά το μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα.

Από την άλλη, η φορολογική μεταχείριση των ασφαλιστικών εισφορών εταίρων Ε.Π.Ε. (Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης), Ι.Κ.Ε. (Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία) ή διαχειριστών αυτών και των μελών Δ.Σ. Α.Ε. (Διοικητικό Συμβούλιο Ανώνυμης Εταιρείας) έχει ως εξής:

- Δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των εταιρειών αυτών, αλλά εάν οι εταίροι αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής τους επιχείρησης. Εάν οι εταίροι δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και οι αμοιβές που λαμβάνουν από την Ε.Π.Ε ή Ι.Κ.Ε. θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, τότε οι ασφαλιστικές εισφορές θα εκπίπτουν από το εισόδημά τους αυτό, με αποτέλεσμα να δηλωθούν από τα φυσικά πρόσωπα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος τους (Ε1).
- Δεν εκπίπτουν οι ασφαλιστικές εισφορές των μελών Δ.Σ. Α.Ε. ή διαχειριστών Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και δε συμμετέχουν στο κεφάλαιο των εταιρειών αυτών και επιπλέον οι αμοιβές που λαμβάνουν λόγω της ιδιότητάς τους, θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και ισχύουν τα ανωτέρω.

Σε περίπτωση που οι αμοιβές των μελών Ο.Ε., Ε.Ε., αστικών εταιρειών και με εταίρων ή διαχειριστών Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε. και μελών Δ.Σ. Α.Ε. που λαμβάνει αμοιβή από την εταιρεία για την εκτέλεση συγκεκριμένου έργου που αυτή ανέθεσε στα πλαίσια άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας και δεν προέρχονται από τα κέρδη, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της εκάστοτε επιχείρησης κατά περίπτωση.

2.2.4 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ-ΑΠΟΜΕΙΩΣΕΙΣ

4. Δεν εκπίπτουν οι κάθε είδους προβλέψεις που δεν παραβιάζουν τα οριζόμενα του Αρθ.26⁸. Προβλέψεις ή αλλιώς πλέον, απομειώσεις, σχηματίζει η επιχείρηση για επισφαλείς απαιτήσεις (πελάτες), για τυχόν καθυστερήσεις στην εξόφληση από αυτούς.

2.2.5 ΠΡΟΣΤΙΜΑ & ΠΟΙΝΕΣ

5. Δεν εκπίπτουν οι χρηματικές ποινές και τα πρόστιμα, συμπεριλαμβανομένου και όλες οι τυχόν προσαυξήσεις όταν υπάρχει εκπρόθεσμη καταβολή προστίμου, που επιβάλλονται εξαιτίας μη τήρησης των συμβατικών υποχρεώσεων των επιχειρήσεων ή παραβάσεων των διατάξεων του νόμου (ποινικές ρήτρες) και τα λοιπά. Δεν εκπίπτει κάθε είδους χρηματικής κύρωσης για παραβάσεις φορολογικής ή ασφαλιστικής νομοθεσίας, το ποσό της εξαγοράς ποινών που επιβάλλονται από τα δικαστήρια, οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλών των εισφορών, αμοιβών, φόρων, τελών, δασμών και λοιπά και οι τόκοι που αποδίδονται, με βάση της παρ.1 Αρθ.169 του Ν.4099/2012⁹, σε βάρος μιας επιχείρησης κατά τη απόκτηση κρατικών ενισχύσεων τις οποίες έλαβαν λόγω του σχηματισμού ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού, με βάση τα Αρθ.2 και 3 του Ν.3220/2004¹⁰, εφόσον οι τόκοι αυτοί αποδίδονται αντί πρόσθετων φόρων και προστίμων και αντίθετα η ωφέλεια από την έκπτωση των τόκων αυτών είναι πιθανό να χαρακτηριστεί ως παράνομη κρατική ενίσχυση. Αυτά, έχουν ισχύ και για τους τόκους (προσαυξήσεις) που επιβάλλονται από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή εφόσον αποτελούν προσαύξηση επί του προστίμου που έχει επιβληθεί από την Επιτροπή.

⁸ Αρθ.26 Ν.4172/2013–Επισφαλείς Απαιτήσεις

⁹ Οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες και ΑΕ διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων.

¹⁰ Μέτρα αναπτυξιακής και κοινωνικής πολιτικής-φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις.

2.2.6 ΠΑΡΟΧΗ Ή ΛΗΨΗ ΑΜΟΙΒΩΝ ΠΟΥ ΣΥΝΙΣΤΟΥΝ ΠΟΙΝΙΚΟ ΑΔΙΚΗΜΑ

6. Δεν εκπίπτουν οι παροχές ή λήψεις αμοιβών σε χρήμα ή σε είδος τα οποία αποτελούν ποινικό αδίκημα, όπως είναι οι δωροδοκίες.

2.2.7 ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ

7. Δεν εκπίπτουν οι φόροι και τα τέλη. Δηλαδή δεν μπορεί να εκπέσει ο φόρος εισοδήματος, ο οποίος θα μας απασχολήσει και θα αναλυθεί σε επόμενο κεφάλαιο, το τέλος επιτηδεύματος, οι έκτακτες εισφορές που επιβάλλονται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα και ο αναλογούν φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών βάσει του Ν.2859/2000 περί ΦΠΑ και δεν παραβιάζει τα οριζόμενα του Αρθ.22 και 22Α του ΚΦΕ περί εκπιπτόμενων δαπανών που εκπίπεται κανονικά από τα ακαθάριστα έσοδα. Διευκρινίζεται, ότι ο ΦΠΑ που επιβάλλεται στις δαπάνες που αφορούν την επέκταση, την προσθήκη και την βελτίωση παγίων, τα οποία χρησιμοποιούνται σε πράξεις μη υπαγόμενες σε ΦΠΑ, όπως επίσης και για αγορές ενσώματων παγίων, προσαυξάνει την αξία κτήσης των παγίων και η αξία αυτή υπόκειται σε απόσβεση, σύμφωνα με το Αρθ.24 του ίδιου νόμου περί φορολογικών αποσβέσεων, εφόσον ο φόρος αυτός δεν εκπίπτει και δεν επιστρέφεται και βαρύνουν τις δαπάνες αυτές και συνεπώς αυξάνουν την αξία κτήσης. Σημειώνεται ότι λοιποί φόροι που δεν συμπεριλαμβάνονται στις υποπεριπτώσεις, όπως ΕΝΦΙΑ, τέλη κυκλοφορίας, τέλη χαρτοσήμου και λοιπά, εκπίπτουν φορολογικά κατά το χρόνο που καταβάλλονται. Τα τέλη κυκλοφορίας και τα τέλη διαφήμισης αποτελούν εξαίρεση, αφού εκπίπτουν από το έτος που αφορούν, με τα τέλη κυκλοφορίας να προκαταβάλλονται.

2.2.8 ΤΕΚΜΑΡΤΟ ΜΙΣΘΩΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΑ

8. Δεν εκπίπτει το τεκμαρτό μίσθωμα (το ποσό του εσόδου) από ιδιοχρησιμοποίηση είτε από δωρεάν παραχώρηση σύμφωνα με την παράγραφο 2 του Αρθ.39¹¹ του ίδιου νόμου, κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό(3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, που η αξία αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τα Αρθ.41 περί προσδιορισμό αξίας ακινήτων και

¹¹ Αρθ.39 Ν.4172/2013-Εισόδημα από ακίνητη περιουσία

Αρθ.41^A περί προσδιορισμό αξίας κτισμάτων και γης του Ν.1249/1982¹². Σημειώνεται πως για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κατά τον προσδιορισμό εισοδήματος από ακίνητη περιουσία, εκπίπτει συνολικά το τεκμαρτό μίσθωμα ανεξάρτητα του μέτρου του 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

2.2.9 ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΙΑ ΤΗΝ ΟΡΓΑΝΩΣΗ & ΔΙΕΞΑΓΩΓΗ ΗΜΕΡΙΔΩΝ ΠΕΛΑΤΩΝ Ή ΕΡΓΑΖΟΜΕΝΩΝ

9. Δεν εκπίπτουν οι δαπάνες για την οργάνωση και για την διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της επιχείρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων(300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό(0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης. Εάν το συνολικό ετήσιο ποσό της εν λόγω δαπάνης υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης, τότε η συνολική δαπάνη εκπίπτει μόνο μέχρι του ποσού που δεν υπερβαίνει το ποσοστό αυτό. Σημειώνεται, πως το ποσό των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα εφαρμόζεται ανά ενημερωτική ημερίδα ή συνάντηση.

2.2.10 ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΙΑ ΤΗ ΔΙΕΞΑΓΩΓΗ ΕΟΡΤΑΣΤΙΚΩΝ ΕΚΔΗΛΩΣΕΩΝ ΦΙΛΟΞΕΝΟΥΜΕΝΩΝ

10. Δεν εκπίπτουν οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων, κατά το μέτρο που υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων(300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό(0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης. Σημειώνεται, πως τα 300 ευρώ είναι ανά εορταστική εκδήλωση και σε κάθε περίπτωση η δαπάνη που θα εκπίπτει δεν μπορεί να υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων.

¹² Διαρρυθμίσεις στην άμεση και έμμεση φορολογία, μισθολογικά θέματα και άλλες διατάξεις.

Για παράδειγμα περιπτώσεων 9 και 10: Μια επιχείρηση έχει ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα 1.000.000 ευρώ και διεξάγει ενημερωτική ημερίδα για τους εργαζόμενους της που είναι 10. Η δαπάνη για τους εργαζόμενους είναι 4.000 ευρώ και η συνολική ετήσια δαπάνη της επιχείρησης είναι 8.000 ευρώ. Το **0,5%** του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος είναι **5.000** ευρώ και οι δαπάνες της επιχείρησης είναι 8.000 ευρώ, άρα: **8.000-5.000= 3.000 ευρώ δεν εκπίπτουν και για τα άτομα ισχύει: 4.000/10=400 ευρώ άρα: 400-300=100 => 100x10=1.000 ευρώ δεν εκπίπτουν.** Τελικά η επιχείρηση μπορεί να εκπέσει ώστε να ισχύουν και οι δύο περιορισμοί αθροιστικά το ποσό των **3.000+1.000=4.000 ευρώ** (δεν υπερβαίνει το 0,5% του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος και το όριο των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα).

2.2.11 ΔΑΠΑΝΕΣ ΨΥΧΑΓΩΓΙΑΣ

11. Δεν εκπίπτουν οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Εξαιρέση αποτελούν οι δαπάνες αυτές όταν πραγματοποιούνται στο πλαίσιο δραστηριότητας των επιχειρήσεων που ως κύριο αντικείμενο τους έχουν την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας, οι οποίες τις εκπίπτουν στο σύνολό τους.

2.2.12 ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

12. Δεν εκπίπτουν οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες. Σημειώνεται πως όποιες δαπάνες έχουν χαρακτηριστεί με βάση το Αρθ.13¹³ του ΚΦΕ ως παροχή σε είδος και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, θεωρείται πως πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης (Αρθ.22 Ν.4172/2013 περίπτωση α') και εκπίπτει ως έξοδο μισθοδοσίας εφόσον πληροί και τις άλλες δύο προϋποθέσεις του ίδιου άρθρου. Διαφορετικές δαπάνες, δηλαδή που δεν είναι χαρακτηρισμένες ως παροχή σε είδος, όπως είναι οι διατακτικές μέχρι έξι(6) ευρώ, παροχές μέχρι τριακόσια(300) ευρώ, χρήση κινητών τηλεφώνων, παραχώρηση κινητών οχημάτων και λοιπά, εκπίπτουν υπό τα οριζόμενα του Αρθ.22 περί εκπιπτόμενων δαπανών.

¹³ Αρθ.13 Ν.4172/2013-Παροχές σε είδος

2.2.13 ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΑΛΛΟΝΤΑΙ ΣΕ ΠΡΟΣΩΠΟ ΣΕ ΜΗ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΜΟ ΚΡΑΤΟΣ Ή ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΣΕ ΠΡΟΝΟΜΙΑΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ

13. Δεν εκπίπτει το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του Αρθ.65¹⁴ του ΚΦΕ, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Εννοείται πως στα πρόσωπα που καταβάλλονται οι δαπάνες, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, είναι φορολογούμενοι κάτοικοι εντός Ε.Ε. ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (ΕΟΧ).

¹⁴ Αρθ.65 Ν.4172/2013-Κράτη μη συνεργάσιμα στο φορολογικό τομέα και κράτη με προνομιακό καθεστώς

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ

3.1 ΓΕΝΙΚΑ

Το κεφάλαιο αυτό θα αναφερθεί στο φορολογικό συντελεστή, θα αναλυθεί βαθύτερα ο όρος και η σημασία του, θα δοθούν παραδείγματα για την πλήρη κατανόησή του, θα διαμορφωθούν πίνακες με τους συντελεστές και ταυτόχρονα θα αναφέρεται στον ΚΦΕ Ν.4172/2013 και τα σχετικά άρθρα. Αρχικά θα δοθούν κάποιιοι ορισμοί των όρων που θα ακολουθήσουν:

- **Φορολογική Βάση:** ονομάζεται το μέγεθος με το οποίο υπολογίζεται η φορολογική υποχρέωση ενός φορολογούμενου, δηλαδή το ποσό φόρου που πρέπει να καταβληθεί. Ενδεικτικά οικονομικά χαρακτηριστικά τα οποία χρησιμοποιούνται στη φορολογική βάση είναι η περιουσία, το εισόδημα και οι δαπάνες του φορολογούμενου.
- **Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα:** Ως κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ορίζεται το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Ουσιαστικά είναι αυτά που αποκτά κάθε φυσικό πρόσωπο που ασκεί κάποια επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως και νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα.

3.2 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ

Με τον όρο φορολογικό συντελεστή, εννοείται ένα ποσοστό (%) που είναι ο συντελεστής που υπολογίζεται πάνω σε μεγέθη φορολογικής βάσης, με αποτέλεσμα να υπολογιστεί η φορολογική υποχρέωση που πρέπει να καταβάλλει ο εκάστοτε φορολογούμενος.

Σύμφωνα με το νόμο 4172/2013 **Αρθ.58** περί **φορολογικού συντελεστή** ορίζεται ρητά ότι:

Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε.), όπως επίσης και τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, οι προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε. , Ε.Ε.), οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών και οι κοινοπραξίες που τηρούν απλογραφικά βιβλία καθώς και τα πιστωτικά ιδρύματα¹⁵, φορολογούνται με συντελεστή είκοσι εννέα τοις εκατό (29%) έως 31/12/2018. Για κάτοικους σε νησιά με πληθυσμό που προκύπτει από την τελευταία απογραφή να είναι κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους, ο φορολογικός συντελεστής μειώνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Στην περίπτωση που έχουν κέρδη που δεν εμπίπτουν στην έννοια των πολύ μικρών επιχειρήσεων, δηλαδή για εγκαταστάσεις ηλεκτρικής ενέργειας, όπως ορίζονται στη Σύσταση 2003/361/ΕΚ της επιτροπής 6^{ης} Μαΐου 2003, από τη διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας προς την εταιρεία «ΔΕΗ ΑΕ» ή άλλο προμηθευτή, μετά από την ένταξή τους στο «Ειδικό Πρόγραμμα Ανάπτυξης Φωτοβολταϊκών Συστημάτων μέχρι 10 Κw», κατόπιν απόφασης Υπουργών Οικονομικών, Ανάπτυξης και Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημοσίων Έργων, απαλλάσσονται του φόρου. Η απαλλαγή αυτή χορηγείται υπό τον όρο ότι τα κέρδη εμφανίζονται σε ειδικό λογαριασμό με την ονομασία «Ειδικό Πρόγραμμα Ανάπτυξης Φωτοβολταϊκών Συστημάτων μέχρι 10 Κw».

Από το φορολογικό έτος 2019 ο φορολογικός συντελεστής επαναπροσδιορίζεται για τα επόμενα πέντε έτη, μειώνοντάς τον κατά ένα τοις εκατό (1%), δηλαδή για το φορολογικό έτος 2019 ο φορολογικός συντελεστής ανέρχεται σε είκοσι οχτώ τοις εκατό 28%, για το φορολογικό έτος 2020 σε 27%, για το φορολογικό έτος 2021 σε 26% και για το φορολογικό έτος 2022 και τα επόμενα έτη σε 25%.

¹⁵ Ν.4261/2014 περί πιστωτικών ιδρυμάτων

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΕΩΣ 2018	29%
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ 2019	28%
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ 2020	27%
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ 2021	26%
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ 2022+	25%

**ΠΙΝΑΚΑΣ 1. ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ ΓΙΑ ΤΑ ΕΠΟΜΕΝΑ
ΕΤΗ**

Ωστόσο, όσον αφορά τα πιστωτικά ιδρύματα, αποτελούν εξαίρεση και ο φορολογικός συντελεστής παραμένει 29%.

Εν συνεχεία του Αρθ.58, τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν αγροτικοί συνεταιρισμοί και οι ομάδες παραγωγών, φορολογούνται με συντελεστή δεκατρία (13%) τοις εκατό. Επιπλέον, ο φορολογούμενος που αποκτά εισόδημα το οποίο υπόκειται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με το Αρθ.62¹⁶, περιλαμβάνει το εισόδημα αυτό στα φορολογητέα κέρδη του πριν την αφαίρεση του παρακρατούμενου φόρου. Ο πληρωτέος φόρος σε σχέση με το εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό που παρακρατήθηκε.

¹⁶ Αρθ.62 Ν.4172/2013 – Πληρωμές Υποκείμενες Σε Παρακράτηση

3.3 ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΣΕ ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ανάλογα από που προέρχονται, έχουν διαφορετική φορολογική αντιμετώπιση και συνεπώς διαφορετικό φορολογικό συντελεστή.

3.3.1 ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φυσικών προσώπων υποβάλλονται σε φόρο ως εξής:

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΩΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ
0 ευρώ	20.000 ευρώ	20%
20.000,01 ευρώ	30.000 ευρώ	29%
30.000,01 ευρώ	40.000 ευρώ	37%
40.000,01 ευρώ	++	45%

ΠΙΝΑΚΑΣ 2. ΟΡΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ

Ο φόρος υπολογίζεται αφού προστεθούν στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα τυχόν εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις. Για την περίπτωση αυτή δεν ισχύουν οι μειώσεις του Αρθ.16 περί μείωση φόρου εισοδήματος. Ιδιαίτερη περίπτωση, εάν ένα φυσικό πρόσωπο αποκτά εισόδημα από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα που υπάγεται σε ασφάλιση του ΟΓΑ (Οργανισμός Γεωργικών Ασφαλίσεων), μαζί με εισόδημα από αγροτική δραστηριότητα, υπολογίζεται η μείωση του φόρου στο Αρθ.16 αποκλειστικά και μόνο για το εισόδημα που αποκτάται από την αγροτική δραστηριότητα και ασφαλώς για το εισόδημα από μισθούς και συντάξεις. Σημειώνεται πως επαγγελματίας αγρότης θεωρείται αυτός που το εισόδημά του προέρχεται τουλάχιστον σε ποσοστό 50% και συνεπώς μόνο τότε μπορεί να γίνει μείωση του φόρου που αφορά αγροτική δραστηριότητα, διαφορετικά δεν παρέχεται η μείωση.

Όσα φυσικά πρόσωπα κάνουν έναρξη επιτηδεύματος από πρώτη Ιανουαρίου 2013 (01/01/2013) και για τα τρία (3) πρώτα έτη άσκησης της δραστηριότητάς τους ο φορολογικός συντελεστής του πρώτου κλιμακίου της κλίμακας που αναφέρεται στον πίνακα 2, μειώνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) εάν το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημά τους από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν υπερβαίνει τις δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ. Δηλαδή ο φορολογικός συντελεστής γίνεται από 20% σε 10%.

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΩΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ
0 ευρώ	20.000 ευρώ	10%

3.3.2 ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΑΤΟΜΙΚΗ ΑΓΡΟΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ

Κέρδη από ατομική αγροτική επιχείρηση φορολογούνται αυτοτελώς, δηλαδή τη στιγμή που πραγματοποιούνται σύμφωνα με την κλίμακα του πίνακα 2. Επιπλέον, ισχύουν οι μειώσεις του Αρθ.16, εφόσον το εισόδημά του προέρχεται από αυτή τη δραστηριότητα τουλάχιστον 50%, και εάν αποκτάται και εισόδημα από μισθούς και συντάξεις, η μείωση του φόρου υπολογίζεται μία φορά στο σύνολο των εισοδημάτων αυτών αποκλειστικά.

3.3.3 ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ

Εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας Αρθ.21¹⁷, φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%).

3.3.4 ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΚΑΤΟΙΚΩΝ ΣΕ ΝΗΣΙΑ

Για τους μόνιμους κάτοικους σε νησιά, με πληθυσμό σύμφωνα με την τελευταία απογραφή κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους, το φορολογητέο εισόδημα της πρώτης κλίμακας του πίνακα 2 αυξάνεται κατά 50% και έπειτα υπολογίζεται ο φόρος.

¹⁷ Αρθ. 21 Ν.4172/2013 – Κέρδη Από Επιχειρηματική Δραστηριότητα

ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ	ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΕΩΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ
0 ευρώ	30.000 ευρώ	20%

3.3.5 ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ/ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΠΟΥ ΕΜΠΙΠΤΟΥΝ ΣΤΙΣ ΠΟΛΥ ΜΙΚΡΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΙΣ

Κέρδη από φυσικά πρόσωπα και από ατομικές επιχειρήσεις που εμπίπτουν στην έννοια των πολύ μικρών επιχειρήσεων, δηλαδή για εγκαταστάσεις ηλεκτρικής ενέργειας, όπως ορίζονται στη Σύσταση 2003/361/ΕΚ της επιτροπής 6^{ης} Μαΐου 2003, από τη διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας προς την εταιρεία «ΔΕΗ ΑΕ» ή άλλο προμηθευτή, μετά από την ένταξή τους στο «Ειδικό Πρόγραμμα Ανάπτυξης Φωτοβολταϊκών Συστημάτων μέχρι 10 Kw», κατόπιν απόφασης Υπουργών Οικονομικών, Ανάπτυξης και Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημοσίων Έργων, απαλλάσσονται του φόρου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 – ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

4.1 ΓΕΝΙΚΑ

Σε συνέχεια της ανάλυσης του θέματος της διαφοράς του φόρου εισοδήματος με του φορολογικού συντελεστή, είναι η αναφορά στον φόρο εισοδήματος και η περαιτέρω ανάλυσή του. Είναι, λοιπόν, απαραίτητο να γίνουν αναφορές στον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, νόμος 4172/2013, και τα αντίστοιχα άρθρα του, να αναλυθούν οι έννοιες και να δοθούν πρακτικά παραδείγματα για την αποτελεσματικότερη κατανόησή του.

- **Φόρος:** Είναι γενικά πολύπλοκος ο ακριβής προσδιορισμός της έννοιας, όμως χαρακτηρίζεται σαν ένα ποσό χρημάτων που επιβάλλεται από το κράτος προς τους φορολογούμενους είτε αυτά είναι φυσικά πρόσωπα είτε επιχειρήσεις, οι οποίοι καλούνται να το καταβάλλουν με σκοπό την αύξηση των κρατικών εσόδων. Ο φόρος μπορεί να έχει διάφορες μορφές, ανάλογα με τη χώρα ή το πολιτικό-οικονομικό-κοινωνικό περιβάλλον, όπως επίσης ανάλογα με την ταχύτητα ή όχι της εισπραξής του, δηλαδή μπορεί να είναι άμεσος ή έμμεσος.
- **Άμεσος Φόρος:** Είναι ο φόρος ο οποίος εισπράττεται άμεσα, δηλαδή την ίδια χρονική στιγμή που σου επιβάλλεται ή κατά τη χρονική στιγμή που πραγματοποιείται μια συναλλαγή.
Ενδεικτικά, άμεσος φόρος είναι ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).
- **Έμμεσος Φόρος:** Είναι ο φόρος ο οποίος εισπράττεται μεταγενέστερα από την στιγμή της επιβολής του ή τη συναλλαγή που αφορά.
Ενδεικτικά, έμμεσος φόρος είναι ο φόρος εισοδήματος.
- **Φόρος Εισοδήματος:** Γενικά με τον όρο «φόρο εισοδήματος» εννοούμε τον φόρο που επιβάλλεται σε κάθε μορφή εισοδήματος που αποκτούν είτε φυσικά είτε νομικά πρόσωπα.

4.2 ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Όπως προαναφέρθηκε στην προηγούμενη παράγραφο, ο φόρος εισοδήματος κατατάσσεται στους έμμεσους φόρους, δηλαδή σε αυτούς που επιβάλλονται μεταγενέστερα οποιασδήποτε συναλλαγής ή οικονομικού γεγονότος.

Όπως είναι εμφανές από την ονομασία του φόρου, επιβάλλεται σε οποιασδήποτε μορφής εισοδήματος, από όπου και αν προέρχεται και όποτε και αν εισπράττεται. Τέτοια εισοδήματα αναφορικά μπορεί να είναι τα εξής:

- Εισόδημα από μισθωτή εργασία.
- Εισόδημα από συντάξεις.
- Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (αφορά νομικά και φυσικά πρόσωπα).
- Εισόδημα από ακίνητη περιουσία (ενοίκια, τα οποία φορολογούνται με ειδική κλίμακα).
- Εισόδημα από κεφάλαιο.
- Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.
- Και σε οποιασδήποτε άλλης μορφής εισοδήματος χαρακτηρίζεται από τακτικότητα και περιοδικότητα.

Εδώ είναι απαραίτητο να σημειωθεί το γεγονός ότι κάθε μορφής προσόδου που δε διακρίνεται από τακτικότητα και περιοδικότητα, μπορεί να χαρακτηριστεί ως εισόδημα, με τη διαφορά όμως ότι αυτό φορολογείται αυτοτελώς και εφάπαξ, και δεν εμπίπτει στις διατάξεις του κώδικα που αφορούν τους συντελεστές φορολογίας εισοδήματος.

Όσον αφορά το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων, θεωρείται από πολλούς δίκαιος και αντικειμενικός φόρος, διότι διακρίνεται από τους συντελεστές της φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, οι οποίοι είναι αυξανόμενοι κλιμακωτά ανάλογα με το ύψος του εισοδήματος.

Αντίθετα, η φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων, για όλα τα νομικά πρόσωπα και οντότητες, επιβάλλεται με φορολογικό συντελεστή που είναι ενιαίος για όλους, χωρίς να κάνει διακρίσεις στο ύψος του εκάστοτε εισοδήματος.

4.3 ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ & ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ

Σύμφωνα με τον νόμο 4172/2013 και **Αρθ.44** περί αντικείμενο φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων ορίζεται ως ο φόρος που επιβάλλεται μια φορά το χρόνο στα κέρδη που πραγματοποιούν όπως αυτά ορίζονται στο Αρθ.2¹⁸ και Αρθ.45¹⁹ του Κ.Φ.Ε. . Ως κέρδη, εννοούμε τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, που όπως αναφέρθηκε είναι το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών (Αρθ. 22, 22^Α και 23), των αποσβέσεων (Αρθ.24) και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις (Αρθ. 26), ενδεικτικά των Αρθ.21-28. Εννοείται πως ο φόρος εισοδήματος καθώς και η προκαταβολή φόρου, εάν δεν υπάρχει φορολογική αναμόρφωση η οποία αναγνωρίζει και αναδιαμορφώνει το αποτέλεσμα λόγω των μη εκπιπτόμενων δαπανών, δεν υπολογίζεται σε περίπτωση ζημίας στο τέλος κάθε χρήσης.

Ο συντελεστής του φόρου εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα είναι 29% ο οποίος αναμένεται για την επόμενη τριετία να μειώνεται κατά 1% κάθε έτος (2019-2022), και να φθάσει εν τέλει στο 26%. Η προκαταβολή φόρου εισοδήματος έχει ορισθεί στο 100% (εκατό τοις εκατό) αυτού, και αποδίδεται στο ελληνικό δημόσιο παράλληλα με το ποσό του φόρου.

Εδώ πρέπει να επισημανθεί πως, η προκαταβολή του φόρου εισοδήματος κάθε έτους έχει την ιδιότητα του συμψηφισμού με το ποσό του φόρου εισοδήματος του επόμενου χρόνου, όπως επίσης και ότι αποτελεί έναν εισπρακτικό μηχανισμό που θεσπίστηκε από τις πολιτικές των τελευταίων ετών και στόχο είχε την αμεσότερη αύξηση των δημοσιονομικών εσόδων του

¹⁸ Αρθ.2 Ν.4172/2013 - Ορισμοί

¹⁹ Αρθ.45 Ν.4172/2013 - Υποκείμενα του φόρου

κράτους για την αντιμετώπιση της κρίσης.

Η εφαρμογή του φόρου εισοδήματος και της προκαταβολής του φόρου γίνεται με τον εξής τρόπο:

Ας υποθέσουμε για παράδειγμα ότι μία επιχείρηση έχει κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 1.000.000 €.

- ✓ Ο φόρος που αναλογεί στα εν λόγω κέρδη είναι: $1.000.000 \text{ €} \times 29\% = 290.000 \text{ €}$.
- ✓ Η προκαταβολή φόρου που αναλογεί: $290.000 \text{ €} \times 100\% = 290.000 \text{ €}$
- ✓ Το τελικό ποσό που θα πρέπει να αποδώσει η επιχείρηση διαμορφώνεται ως εξής :
 $290.000 \text{ € (φόρος εισοδήματος)} + 290.000 \text{ € (προκαταβολή φόρου)} = 580.000 \text{ €}$

Εάν τώρα, η συγκεκριμένη επιχείρηση είχε προκαταβολή φόρου προηγούμενου έτους ύψους 100.000 €, το τελικό ποσό προς καταβολή θα διαμορφωνόταν ως εξής:

- ✓ $290.000 \text{ € (φόρος εισοδήματος)} + 290.000 \text{ € (προκαταβολή φόρου τρέχοντος έτους)} - 100.000 \text{ € (προκαταβολή φόρου προηγούμενου έτους)} = 480.000 \text{ €}$

Παρατηρούμε λοιπόν απ' το παράδειγμα, πως ενώ ο συντελεστής φορολογίας μεμονωμένα στοχεύει στην είσπραξη του 29% από τα κέρδη, δηλαδή περίπου το 1/3, συνυπολογίζοντας και την προκαταβολή φόρου η επιχείρηση φθάνει να «χάνει» σχεδόν το 50% αυτών, ξεχνώντας βέβαια και τις υπόλοιπες φοροδοτικές και λοιπές υποχρεώσεις που βαραίνουν μια επιχείρηση.

Θα μπορούσε εύκολα κανείς να πει λοιπόν, πως ο πραγματικός φορολογικός συντελεστής που έχουν να αντιμετωπίσουν οι επιχειρήσεις δεν είναι 29%, αλλά 58% τουλάχιστον, γεγονός που καθιστά τη συνέχιση της δραστηριότητάς τους αμφίβολη εάν αναλογιστούμε και το γενικότερο δυσμενές περιβάλλον στο οποίο αυτές δραστηριοποιούνται.

4.4 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

Η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης αποτελεί μια από τις βασικότερες λογιστικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσει μια επιχείρηση κατά το κλείσιμο της διαχειριστικής περιόδου αφού μας δείχνει πόσο μεταβλήθηκε η καθαρή της θέση κατά τη διάρκεια της χρήσης. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα υπολογίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης (Κ.Α.Χ.), είτε μιλάμε για μικτά, είτε για καθαρά. Η Κ.Α.Χ. συντάσσεται μια φορά στο τέλος της χρήσης, μαζί με τις υπόλοιπες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, και από αυτή προκύπτει το μικτό αποτέλεσμα, το καθαρό αποτέλεσμα προ φόρων τόκων και αποσβέσεων, καθώς και το καθαρό αποτέλεσμα χρήσης το οποίο είναι το τελευταίο αποτέλεσμα που συμπεριλαμβάνεται στη δομή της και που πάνω στο οποίο μπορεί να υπολογιστεί ο φόρος που θα καταβληθεί.

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ

- ΚΟΣΤΟΣ ΠΩΛΗΘΕΝΤΩΝ

= ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ

- ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ
- ΕΞΟΔΑ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
- + ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ

= ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ ΚΑΙ ΤΟΚΩΝ ΚΑΙ ΑΠΟΣΒΕΣΕΩΝ

- ΧΕΩΣΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ ΧΟΡΗΓΗΣΕΩΝ
- ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ
- + ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΙ ΤΟΚΟΙ ΚΑΤΑΘΕΣΕΩΝ
- +/- ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΚΕΡΔΗ Ή ΖΗΜΙΕΣ

= ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ

- ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

= ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΧΡΗΣΗΣ

ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ

- + ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

= ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ

- ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
- ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ

= ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΚΕΡΔΩΝ ΠΡΟΣ ΔΙΑΝΟΜΗ

ο Κύκλος εργασιών = Πωλήσεις της επιχείρησης

ο Κόστος πωληθέντων = είναι το κόστος των αποθεμάτων που πωλήθηκαν
*Κ.Π.= Αρχικό Απόθεμα + Αγορές – Τελικό Απόθεμα

ο Έξοδα λειτουργίας διάθεσης και διοίκησης, είναι τα έξοδα που έχει μια επιχείρηση που αφορούν τη λειτουργία της.

Ενδεικτικά, η διάθεση των κερδών πραγματοποιείται με τον υπολογισμό του αποθεματικού, με μερίσματα, με αμοιβές από ποσοστά του Δ.Σ. (Διοικητικού Συμβουλίου) και με μεταφορά ως Υπόλοιπο κερδών εις νέο στην επόμενη χρήση.

4.5 ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

Η κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης αποτελεσμάτων είναι μια διαδικασία που ακολουθεί η κάθε επιχείρηση ανεξαρτήτως των βιβλίων που τηρεί, με σκοπό να καταγραφούν όλες οι μη εκπιπόμενες δαπάνες, δηλαδή οι δαπάνες που δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης και που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά, που έχουν όμως καταχωρηθεί στα βιβλία της εκάστοτε επιχείρησης.

ΥΠΟΔΕΙΓΜΑ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ

Συμπληρώνεται σε περίπτωση αναμόρφωσης η στήλη 4 με το ποσό της δαπάνης που δεν εκπίπτει από τον τελικό φόρο.

Α/Α	ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΟΣΟ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ
Άρθρο 23 ν.4172/2013			
1	Τόκοι δανείων από τρίτους	2001	
2	Αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών άνω των 500€ χωρίς τραπεζικό μέσο πληρωμής	2002	
3	Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές	2003	
4	Προβλέψεις/Απομειώσεις	2004	
5	Πρόστιμα και ποινές	2005	
6	Παροχή ή λήψη αμοιβών που συνιστούν ποινικό αδίκημα	2006	
7	Φόροι - Τέλη	2007	

8	Τεκμαρτό μίσθωμα από ακίνητα	2008	
9	Δαπάνες για οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων	2009	
10	Δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων φιλοξενούμενων	2010	
11	Δαπάνες ψυχαγωγίας	2011	
12	Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	2012	
13	Δαπάνες που καταβάλλονται σε πρόσωπο μη συνεργάσιμο κράτος ή υποκείμενο σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς	2013	
14	Δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης	2023	
15	Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση	2020	
16	Δαπάνες που αφορούν ενδοομιλικά μερίσματα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 48	2014	
17	Μη εκπιπτόμενες δαπάνες τόκων – Υποκεφαλαιοδότηση άρθρο 49	2015	
18	Μη εκπιπτόμενες δαπάνες αποσβέσεων από υπεραξίας λόγω συγχώνευσης άρθρα 52 & 54	2016	
19	Δαπάνες φορέων Γενικής Κυβέρνησης που αφορούν έσοδα που απαλλάσσονται	2017	
20	Δαπάνες ναυτιλιακών επιχειρήσεων που αφορούν έσοδα που απαλλάσσονται	2018	
21	Δαπάνες απαλλασσόμενων Ν.Π.	2019	
22	Δαπάνες αστικών μη κερδοσκοπικών εταιρειών	2021	
23	Ζημία χρήσης των εταιρειών που λειτουργούν ως σύστημα εναλλακτικής διαχείρισης του ν. 2939/2001.	2024	
24	Υπερβάλλον ποσό δαπανών πολιτιστικών χορηγιών (άρθρο 12 ν.3525/2007)	2025	
25	Δαπάνες επένδυσης κινηματογραφικής παραγωγής (άρθρο 8 ν3905/2010)	2026	
Σύνολο		2100	

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 – ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

5. Α. ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ – ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

✚ Η εταιρεία Αντωνίου Α.Ε. με κύρια δραστηριότητα στην «αγορά και μεταπώληση έτοιμων ενδυμάτων», με Α.Φ.Μ. 999999999 στην οδό Χρυσανθέμων 00 και Δ.Ο.Υ. Α' Αθηνών, έχει καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο 3.000.000€ με τακτικό αποθεματικό προηγούμενης χρήσης 944.052€ και πραγματοποίησε πωλήσεις ύψους 8.000.000€. Η εταιρεία είχε αρχικό απόθεμα που ανερχόταν σε 1.200.000€ και τελικό απόθεμα που ανερχόταν σε 800.000€. Επιπλέον, τη χρήση 2018 πραγματοποίησε τις κάτωθι δαπάνες: **1)** αναλώσεις α' υλών 3.500.000€ , **2)** έξοδα για αποθήκευση αποθεμάτων 300.000€ , **3)** έξοδα ΔΕΗ, ΟΤΕ, ΕΥΔΑΠ 15.000€ , **4)** καταβεβλημένες ασφαλιστικές εισφορές προσωπικού 30.000€ , **5)** είχε τόκους 40.000€ από δάνειο ύψους 200.000€ που έλαβε από τρίτο με επιτόκιο 20% , **6)** είχε τόκους 20.000€ από δάνειο ύψους 200.000€ που έλαβε από την τράπεζα με επιτόκιο 10% , **7)** αγορά γραφικής ύλης 700€ με μετρητά , **8)** αγορά μελάνια για εκτυπωτές 400€ με μετρητά , **9)** αγορά διάφορων άλλων αναλώσιμων 800€ με τραπεζική κάρτα , **10)** μη καταβεβλημένες ασφαλιστικές εισφορές του τελευταίου μήνα της χρήσης 5.000€ τις οποίες θα πληρώσει τον επόμενο μήνα , **11)** πλήρωσε πρόστιμο φορολογικής αρχής 3.000€ με κάρτα , **12)** στις 24/06/2018 πραγματοποίησε δαπάνες για τη διαμονή πέντε (5) πελατών της 2.500€ , **13)** πραγματοποίησε δαπάνες σίτισης για εκατόν εξήντα επτά (167) προμηθευτών της 50.000€ , **14)** στις 31/10/2018 πραγματοποίησε δαπάνες διαμονής για είκοσι (20) εμπορικούς αντιπροσώπους 5.000€ , **15)** έξοδα για την πραγματοποίηση εκδήλωση ψυχαγωγίας προς τους εργαζομένους της 15.000€ , **16)** ο πρόεδρος της εταιρείας αγόρασε ιδιόκτητο Ι.Χ. αξίας 7.000€ στο όνομα της εταιρείας , **17)** αγορά Ι.Χ. της εταιρείας εννέα (9) θέσεων, αξίας 10.000€ για τη μεταφορά των εργαζομένων της , **18)** έπειτα από επιστολή του νομικού συμβούλου της επιχείρησης προς τον πελάτη η οποία ανέφερε ότι ασκήθηκαν από πλευράς της εταιρείας όλα τα ένδικα μέσα²⁰ για την είσπραξη της απαίτησης, και έπειτα από το χαρακτηρισμό του πελάτη ως

²⁰ Τα ένδικα μέσα ασκούνται από την εταιρεία προκειμένου να διασφαλιστεί η είσπραξη των απαιτήσεων οι οποίες βρίσκονται σε καθυστέρηση. Τέτοια μπορεί να είναι αγωγές, υποθήκες, κατασχέσεις, δεσμεύσεις περιουσιακών στοιχείων και τα λοιπά. Εάν δεν ευδοκιμήσουν αυτά, και δεν καλυφθεί το ύψος της απαίτησης, τότε ο πελάτης κρίνεται ως επισφαλής και σχηματίζεται πρόβλεψη για το αντίστοιχο ποσό της απαίτησης.

επισφαλή, σχημάτισε πρόβλεψη για απαίτηση ύψους 1.000€ που ήταν σε καθυστέρηση 13 μήνες σε ποσοστό 100% , **19**) έπειτα από όλες τις απαραίτητες ενέργειες του νομικού συμβούλου της επιχείρησης και έπειτα από την άσκηση από πλευράς της εταιρείας όλων των ένδικων μέσων για την είσπραξη της απαίτησης, και έπειτα από το χαρακτηρισμό του πελάτη ως επισφαλή λόγω κακής χρηματοοικονομικής κατάστασης, σχηματίστηκε πρόβλεψη για απαίτηση ύψους 2.000€ που ήταν σε καθυστέρηση 14 μήνες σε ποσοστό 100% και **20**) έπειτα από τη άσκηση όλων των ένδικων μέσων από πλευράς της εταιρείας για την είσπραξη της απαίτησης, και έπειτα από το χαρακτηρισμό του πελάτη ως επισφαλή, σχημάτισε πρόβλεψη για απαίτηση ύψους 3.000€ που ήταν σε καθυστέρηση 25 μήνες σε ποσοστό 100%

Ζητείται: **α)** να αναγνωρισθεί το είδος της δαπάνης και να αιτιολογηθεί , **β)** να καταρτιστεί η κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης , **γ)** να υπολογιστεί ο φόρος εισοδήματος **δ)** να υπολογιστεί τακτικό αποθεματικό και Α' μέρος και **ε)** να συμπληρωθεί η κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης, το έντυπο Ν και το έντυπο Ε3.

Λύση:

A) Αναγνώριση δαπάνης και αιτιολογία:

Με βάση το άρθρο 22 του Ν.4172/2013 περί εκπιπόμενων δαπανών, οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για **(1)** αναλώσεις α' υλών 3.500.000€, **(2)** έξοδα για αποθήκευση αποθεμάτων 300.000€ , **(3)** έξοδα ΔΕΗ, ΟΤΕ, ΕΥΔΑΠ 15.000€ , **(4)** καταβεβλημένες ασφαλιστικές εισφορές προσωπικού 30.000€, εκπίπτουν στο σύνολό τους.

Η δαπάνη **(5)** που είχε τόκους από δάνειο που έλαβε από τρίτο με επιτόκιο 20%, βάσει του άρθρου 23 του Ν.4172/2013, δεν εκπίπτει κατά το ποσό που υπερβαίνει το επιτόκιο της τράπεζας της Ελλάδος (10%) :

Δάνειο 200.000€ x επιτόκιο 20% = τόκοι 40.000€ (i)

ενώ θα έπρεπε το επιτόκιο να είναι 10%: 200.000€ x 10% = 20.000€ (ii)

(i),(ii) : 40.000€ - 20.000€ = 20.000€ δεν εκπίπτουν.

Η δαπάνη **(6)** που είχε τόκους από δάνειο που έλαβε από την τράπεζα εκπίπτει στο σύνολό της.

Η δαπάνη **(7)** αγορά γραφικής ύλης με μετρητά 700€, κατά το ποσό που υπερβαίνει το όριο των 500€ που επιτρέπει τις αγορές χωρίς τραπεζικό μέσο πληρωμής, ποσού 200€ δεν εκπίπτει.

Η δαπάνη (8) αγορά μελανιών για εκτυπωτές 400€ με μετρητά, εκπίπτει στο σύνολό του αφού δεν υπερβαίνει το όριο των 500€ που επιτρέπει την αγορά χωρίς τραπεζικό μέσο πληρωμής.

Η δαπάνη (9) αγορά διάφορων άλλων αναλώσιμων 800€ με κάρτα εκπίπτει στο σύνολό της αφού πραγματοποιήθηκε με τραπεζικό μέσο πληρωμής.

Η δαπάνη (10) μη καταβεβλημένες ασφαλιστικές εισφορές ύψους 5.000€ δεν εκπίπτει. Η δαπάνη αυτή θεωρείται προσωρινή διαφορά και δεν εκπίπτει για το 2018, όμως θα εκπεσθεί στο χρόνο που θα πληρωθεί (2019 και μετά) .

Η δαπάνη (11) πλήρωσε πρόστιμο φορολογικής αρχής 3.000€ με κάρτα, βάσει του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 , ανεξάρτητα από τον τρόπο πληρωμής δεν εκπίπτουν κάθε είδους πρόστιμα και ποινές. Επομένως, τα 3.000€ δεν εκπίπτουν.

Η δαπάνη (12) που πραγματοποίησε στις 24/06/2018 για τη διαμονή 5 πελατών της 2.500€, βάσει του ίδιου άρθρου και νόμου ισχύει:

✓ $8.000.000€ \times 0,5\% = 40.000€ > 2.500€$ και

✓ $2.500€ / 5 \text{ άτομα} = 500€ > 300€$, άρα $500€ - 300€ = 200€$, $200€ \times 5 = 1.000€$ δεν εκπίπτουν.

Στην περίπτωση αυτή πρέπει να ισχύουν και οι δύο περιορισμοί για να εκπέσει η δαπάνη, δηλαδή πρέπει η δαπάνη να μην υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων της και να μην υπερβαίνει το ποσό των 300€ ανά συμμετέχοντα.

Η δαπάνη (13) σίτισης για 167 προμηθευτών της 50.000€, με την ίδια λογική της δαπάνης (12) : $50.000€ > 40.000€$ και $50.000€ / 167 \text{ άτομα} = 299,40€ < 300€$, υπερβαίνει τα ακαθάριστα έσοδα κατά 10.000 τα οποία δεν εκπίπτουν.

Η δαπάνη (14) που πραγματοποίησε στις 31/10/2018 για τη διαμονή των 20 εμπορικών αντιπροσώπων 5.000€ :

✓ $5.000€ < 40.000€$ και $5.000€ / 20 \text{ άτομα} = 250€$, άρα η δαπάνη αυτή εκπίπτει στο σύνολό της.

Η δαπάνη (15) έξοδα για την πραγματοποίηση εκδήλωσης ψυχαγωγίας προς τους εργαζομένους της 15.000€, δεν εκπίπτει στο σύνολό της διότι δεν πραγματοποιούνται στο πλαίσιο δραστηριότητας της επιχείρησης.

Η δαπάνη (16) ο πρόεδρος της εταιρείας αγόρασε ιδιόκτητο Ι.Χ. αξίας 7.000€ στο όνομα της εταιρείας , δεν εκπίπτει στο σύνολο της, διότι βάσει του ίδιου νόμου και άρθρου δεν εκπίπτει κάθε προσωπική καταναλωτική δαπάνη.

Η δαπάνη (17) αγορά Ι.Χ. από την εταιρεία εννέα (9) θέσεων αξίας 10.000€ για τη μεταφορά

των εργαζομένων της, εκπίπτει στο σύνολό της γιατί η αγορά έγινε για το συμφέρον της επιχείρησης.

Η δαπάνη (18) έπεται από επιστολή του νομικού συμβούλου της επιχείρησης προς τον πελάτη, σχημάτισε πρόβλεψη για απαίτηση ύψους 1.000€ που ήταν σε καθυστέρηση 13 μήνες σε ποσοστό 100%, εκπίπτει στο σύνολό της διότι αφορά απαίτηση ίση των 1.000€ όπως επίσης και καθυστέρηση άνω των 12 μηνών, οπότε δύναται να σχηματιστεί πρόβλεψη στο 100% του ποσού. (άρθρο 26 , παράγραφος β' , νόμος 4172/2013)

Η δαπάνη (19) έπεται από όλες τις απαραίτητες ενέργειες²¹ του νομικού συμβούλου της επιχείρησης κατέστησε τον πελάτη ως επισφαλή λόγω κακής χρηματοοικονομικής κατάστασης , σχημάτισε πρόβλεψη για απαίτηση ύψους 2.000€ που ήταν σε καθυστέρηση 14 μήνες σε ποσοστό 100%, εκπίπτει κατά 50% διότι αφορά χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των 12 μηνών αλλά μικρότερο των 18 μηνών, οπότε έχει δικαίωμα σχηματισμού πρόβλεψης σε ποσοστό μόνο 50% αντί 100% . επομένως, τα 1.000€ δεν εκπίπτουν. (άρθρο 26 , παράγραφος β' , νόμος 4172/2013)

Η δαπάνη (20) έπεται από σφράγιση επιταγών, σχημάτισε πρόβλεψη για απαίτηση ύψους 3.000€ που ήταν σε καθυστέρηση 25 μήνες σε ποσοστό 100% , η εν λόγω πρόβλεψη εκπίπτει στο σύνολό της διότι αφορά καθυστέρηση άνω των 24 μηνών το οποίο συνεπάγεται δικαίωμα για πρόβλεψη στο 100%. (άρθρο 26 , παράγραφος β' , νόμος 4172/2013)

Στην περίπτωση που η επιχείρηση δεν είχε προβεί στις κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης, οι προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων φορολογικά δε θα αναγνωρίζονταν και θα έπρεπε να γίνει φορολογική αναμόρφωση αποτελεσμάτων.

Τελικά, το σύνολο των μη εκπιπτόμενων δαπανών ή αλλιώς των λογιστικών διαφορών είναι: $20.000€ + 200€ + 5.000€ + 3.000€ + 1.000€ + 10.000€ + 15.000€ + 7.000€ + 1.000€ = \underline{62.200€}$

²¹ Τέτοιες είναι: η αποστολή επιστολών προς τους πελάτες που δημιουργείται η απαίτηση, με τη σφράγιση επιταγών, κατάθεση διαταγής πληρωμής και άλλα, που καθιστούν τον πελάτη μη φερέγγυο.

B) Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης – Κ.Α.Χ:

*Για την επίλυση της ΚΑΧ δίνονται: έξοδα διοίκησης και διάθεσης 10.000€, λοιπά έξοδα 5.000€, λοιπά έσοδα 20.000€ και αποσβέσεις 65.000€.

Κύκλος εργασιών	8.000.000 €
- Κόστος Πωληθέντων[1.200.000+3.500.000-800.000]	5.500.000 €
= Μικτό Αποτέλεσμα	2.500.000 €
- Έξοδα διοίκησης και διάθεσης	10.000 €
- Λοιπά έξοδα	5.000 €
+ Λοιπά έσοδα	20.000 €
= Καθαρό αποτέλεσμα προ φόρων, τόκων και αποσβέσεων	2.505.000 €
- Τόκοι [Εκπιπτόμενοι]	40.000 €
- Αποσβέσεις	65.000 €
= Καθαρό Αποτέλεσμα προ φόρων	2.400.000 €
- Αναλογούν Φόρος [2.400.000 x 29%]	696.000 €
= Καθαρό Αποτέλεσμα Χρήσης	1.704.000 €

Γ) Φόρος εισοδήματος που θα πρέπει να καταβληθεί:

Φορολογική αναμόρφωση αποτελεσμάτων

Καθαρό αποτέλεσμα προ φόρων	2.400.000 €
+ Λογιστικές διαφορές	62.200 €
= Φορολογητέο Αποτέλεσμα	2.462.200 €
- Φόρος εισοδήματος [πραγματικός][2.462.200x29%]	714.038 €
- Προκαταβολή φόρου [100%]	714.038 €
= Υπόλοιπο κερδών προς διανομή	1.034.124 €

Επομένως το ποσού του φόρου που θα πρέπει να αποδοθεί για τη χρήση 2018 είναι :

Πραγματικός Φόρος Εισοδήματος	714.038 €
+ Προκαταβολή Φόρου Εισοδήματος	714.038 €
= Τελικός Φόρος που θα αποδοθεί	1.428.076 €

Δ) Υπολογισμός Τακτικού αποθεματικού και Α' μέρισμα:

Βάσει του Ν. 2190/1920 περί Ανωνύμων Εταιρειών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει σήμερα, είναι υποχρέωση της εταιρείας να σχηματίσει τακτικό αποθεματικό και Α' μέρισμα πριν τη διάθεση κερδών. Η υποχρέωση αυτή παύει να υφίσταται μόνο όταν το τακτικό αποθεματικό φθάσει στο 1/3 του μετοχικού κεφαλαίου.

Το τακτικό αποθεματικό έχει συντελεστή 5% και υπολογίζεται στο αποτέλεσμα αφού αφαιρεθεί ο φόρος από τα καθαρά κέρδη.

Το Α' μέρισμα έχει συντελεστή 35% και υπολογίζεται στο αποτέλεσμα που προκύπτει αφού αφαιρεθεί από τα καθαρά κέρδη ο αναλογούν φόρος και το τακτικό αποθεματικό.

Υπόλοιπο Κερδών προς διανομή	1.034.124 €
- Τακτικό αποθεματικό [1.034.124 x 5%]	51.706 €
= Υπόλοιπο προς διάθεση	982.418 €
- Α' μέρισμα [982.418 x 35%]	343.846 €
= Υπόλοιπο κερδών εις νέον	638.602 €

Μετοχικό κεφάλαιο: 3.000.000€ που το 1/3 αυτού είναι 1.000.000 € άρα:

Τακτικό αποθεματικό χρήσης + Τακτικό αποθεματικό προηγούμενης χρήσης =
51.706€ + 944.052€ = 995.758 € < 1.000.000€ , επομένως μπορεί και πρέπει να σχηματίσει τακτικό αποθεματικό μέχρι να φτάσει τον άνω περιορισμό.

Τελικά, προκύπτει ένα υπόλοιπο κερδών ποσού 638.602€ το οποίο μπορεί να δοθεί ως έκτακτο μέρισμα στους μετόχους ή ως υπόλοιπο κερδών εις νέον, ανάλογα με το τι ορίζει το καταστατικό της επιχείρησης ή τι αποφασίζει το Δ.Σ. .

Ε) Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης (Κ.Φ.Α.) :



ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ:
ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ:
ΑΦΜ:
ΥΠΕΥΘΥΝΟΣ ΛΟΓΙΣΤΗΣ ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΣ:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ

Συμπληρώνεται σε περίπτωση αναμόρφωσης η στήλη (4) με τα αντίστοιχα ποσά.

Α/Α (1)	ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ (2)	ΚΩΔΙΚΟΣ (3)	ΠΟΣΟ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ (4)
Άρθρο 23 ν. 4172/2013			
1.	Τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους (περ.α' άρθρου 23)	2001	20000,00
2.	Δαπάνη για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών άνω 500 ευρώ χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ.β' άρθρου 23)	2002	200,00
3.	Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές (περ.γ' άρθρου 23)	2003	5000,00
4.	Μη εκπιπτόμενες προβλέψεις (περ.δ' άρθρου 23)	2004	1000,00
5.	Πρόστιμα, ποινές και προσαυξήσεις (περ.ε' άρθρου 23)	2005	3000,00
6.	Παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα (περ. στ' άρθρου 23)	2006	
7.	Φόροι-τέλη που δεν εκπίπτουν (περ.ζ' άρθρου 23)	2007	
8.	Τεκμαρτό μίσθωμα κατά μέτρο που υπερβαίνει το 3% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου (περ.η' άρθρου 23)	2008	
9.	Δαπάνες για οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων (περ.θ' άρθρου 23)	2009	11000,00
10.	Δαπάνες για διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων (περιπτ.ι' άρθρου 23)	2010	
11.	Δαπάνες ψυχαγωγίας (περ. ια' άρθρου 23)	2011	15000,00
12.	Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες (περιπτ.ιβ' άρθρου 23)	2012	7000,00
13.	Δαπάνες προς φορολογικούς κατοίκους με έδρα σε κράτος μη συνεργάσιμο ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (περ.ιγ' άρθρου 23)	2013	
14.	Δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (περ. ιδ' άρθρου 23)	2023	
15.	Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση	2020	
Λοιπά			
16.	Δαπάνες που αφορούν ενδοομικά μερίσματα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 48 (παρ.4 άρθρου 48)	2014	
17.	Μη εκπιπτόμενες δαπάνες τόκων-Υποκεφαλαιοδότηση (άρθρο 49 ν.4172/2013)	2015	

18.	Μη εκπιπόμενες δαπάνες αποσβέσεων από υπεραξία λόγω συγχώνευσης (άρθρα 52 & 54 ν.4172/2013)	2016	
19.	Δαπάνες φορέων Γενικής Κυβέρνησης που αφορούν έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας	2017	
20.	Δαπάνες ναυτιλιακών επιχ/σεων που αφορούν έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας	2018	
21.	Δαπάνες απαλλασσόμενων Ν.Π.	2019	
22.	Δαπάνες αστικών μη κερδοσκοπικών εταιρειών που αφορούν έσοδα μη υποκείμενα στο φόρο	2021	
23.	Ζημία χρήσης των εταιρειών που λειτουργούν ως σύστημα εναλλακτικής διαχείρισης του ν. 2939/2001	2024	
24.	Υπερβάλλον ποσό δαπανών πολιτιστικών χορηγιών (άρθρο 12 παρ. 1 ν. 3525/2007)	2025	
25.	Δαπάνες επένδυσης κινηματογραφικής παραγωγής (άρθρο 8 ν. 3905/2010)	2026	
	ΣΥΝΟΛΟ	2100	62200,00

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ _____

Δηλώνω υπεύθυνα ότι έχουν υποβληθεί ορθά όλες οι δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος και απόδοσης των έμμεσων φόρων (παρ. 3 άρθρου 38 ν. 2873/2000)	
ΝΑΙ	1

Ο ΥΠΟΧΡΕΟΣ

ΥΠΟΓΡΑΦΗ-ΣΦΡΑΓΙΔΑ

ΑΝΤΩΝΙΟΥ Α.Ε.

Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΣ

ΥΠΟΓΡΑΦΗ-ΣΦΡΑΓΙΔΑ

ΣΚΕΥΟΦΥΛΑΞ ΒΑΣΙΛΙΚΗ

ΕΝΤΥΠΟ Ε3 – ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ ΑΠΟ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑ :

Το έντυπο Ε3 υποβάλλεται ηλεκτρονικά μέσω της πλατφόρμας του Taxisnet, από όλα τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα που τηρούν απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία , με εξαίρεση να αποτελούν τα φυσικά πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα από γεωργική δραστηριότητα , οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος, που δεν έχουν υποχρέωση υποβολής του εντύπου αυτού.

ΠΙΝΑΚΑΣ Δ'. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (Απολογιστικό - Δημογραφικό θ φύλο)											
Κωδικός	Περιγραφή	Εμπορική δραστηριότητα		Παραγωγική δραστηριότητα		Αγροτική - Βιολογική δραστηριότητα		Παροχή Υπηρεσιών		Σύνολο	
		100	8,000,000	200	300		400	500	8,000,000		
Δ1	Πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών	100	8,000,000	200	300		400	500	8,000,000		
α) Εμπορεύματα											
	Εμπορεύματα έναρξης	101	1,200,000								
	Αγορές εμπορευμάτων χρήσης (καθαρά ποσά)	102	3,500,000								
	Απομείωση εμπορευμάτων	103									
	Εμπορεύματα λήξης	104	800,000,00								
β) Λοιπά έξοδα εμπορικής δραστηριότητας											
	Λοιπά έξοδα εμπορικής δραστηριότητας	105									
γ) Ιδιωπαρογενή παγίων - Αυτοπαραδόσεις - Καταστροφές αποθεμάτων (μείον)											
	Ιδιωπαρογενή παγίων - Αυτοπαραδόσεις - Καταστροφές αποθεμάτων (μείον)	106									
Δ2	Κόστος πωληθέντων εμπορικής δραστηριότητας (α+β+γ)	107	5,500,000								
Υλικά Παραγωγής											
α) Πρώτες ύλες και λοιπά υλικά											
	Πρώτες ύλες και υλικά έναρξης			201		301					
	Αγορές πρώτων υλών και υλικών χρήσης (καθαρά ποσά)			202		302					
	Απομείωση πρώτων υλών και υλικών			203		303					
	Απόθεμα λήξης πρώτων υλών και υλικών			204		304					
	Ιδιωπαρογενή παγίων - Αυτοπαραδόσεις - Καταστροφές αποθεμάτων (μείον)			205		305					
	Κόστος αναλώσεων πρώτων υλών και λοιπών υλικών			206		306					
β) Προϊόντα και παραγωγή σε εξέλιξη											
	Προϊόντα και παραγωγή σε εξέλιξη έναρξης			207		307					
	Απομείωση προϊόντων και παραγωγής σε εξέλιξη			208		308					
	Προϊόντα και παραγωγή σε εξέλιξη λήξης			209		309					
	Ιδιωπαρογενή παγίων - Αυτοπαραδόσεις - Καταστροφές αποθεμάτων (μείον)			210		310					
	Κόστος αναλώσεων προϊόντων και παραγωγής σε εξέλιξη			211		311					
γ) Λοιπά έξοδα παραγωγής											
	Λοιπά έξοδα παραγωγής			212							
Δ3	Κόστος πωληθέντων παραγωγικής δραστηριότητας (α+β+γ)			213							
Αγροτική - Βιολογική δραστηριότητα											
α) Υλικά στοιχεία											
	Αποθέματα έναρξης (ζώων - φυτών)					312					
	Αγορές ζώων - φυτών (καθαρά ποσά)					313					
	Απομείωση ζώων - φυτών - εμπορευμάτων					314					
	Αποθέματα τέλους (ζώων - φυτών)					315					
	Κόστος αναλώσεων ζώων και φυτών					316					
β) Έξοδα παραγωγής											
	Έξοδα παραγωγής					317					
γ) Ιδιωπαρογενή παγίων - Αυτοπαραδόσεις - Καταστροφές αποθεμάτων (μείον)											
	Ιδιωπαρογενή παγίων - Αυτοπαραδόσεις - Καταστροφές αποθεμάτων (μείον)					318					
Δ4	Κόστος πωληθέντων αγροτικής - βιολογικής δραστηριότητας (α+β+γ)					319					
Δ5	Σύνολο δαπανών από παροχή υπηρεσιών							401			
Δ6	Σύνολο (Δ'2+Δ'3+Δ'4+Δ'5)	120	5,500,000	220		320		420	520	5,500,000	
Δ7	Μικτό κέρδος (Δ'1-Δ'6)	121	2,500,000	221		321		421	521	2,500,000	
Δ8	Λοιπά έσοδα εξαιρουμένων των πιστωτικών τόκων	122	20.000,00	222		322		422	522	20.000,00	
Δ9	Λοιπά έξοδα εξαιρουμένων των τόκων και αποσβέσεων	123	15.000,00	223		323		423	523	15.000,00	
Δ10	Αποτελέσματα προ φόρων-τόκων και αποσβέσεων ΕΒΙΤΔΑ (Δ'12+Δ'13)	124	2,505,000	224		324		424	524	2,505,000	
Δ11	Αποσβέσεις	125	65.000,00	225		325		425	525	65.000,00	
Δ12	Αποτελέσματα προ φόρων και τόκων ΕΒΙΤ	126	2,440,000	226		326		426	526	2,440,000	
Δ13	Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	127		227		327		427	527		
Δ14	Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	128	40.000,00	228		328		428	528	40.000,00	
Δ15	Αποτελέσματα προ φόρων	129	2,400,000	229		329		429	529	2,400,000	

Έντυπο Ε3 - ΑΦΜ υπόχρεου 999999999 Σελίδα 3 από 9

Ποσοστό μικτού κέρδους	130		230		330		430		530
------------------------	-----	--	-----	--	-----	--	-----	--	-----

ΠΙΝΑΚΑΣ Ε', ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ						
ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΒΑΣΗ		ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ		Διαφορές	
					Θετικές	Αρνητικές
ενοίκια πάγια	700		708		716	724
άυλα στοιχεία	701		709		717	725
χρηματοοικονομικά στοιχεία	702		710		718	726
προβλέψεις	703		711		719	727
λοιπές διαφορές ενεργητικού	704		712		720	728
λοιπές διαφορές παθητικού	705		713		721	729
διαφορές από ετεροχρονισμό εσόδων	706		714		722	730
διαφορές από ετεροχρονισμό εξόδων	707	X + 5000	715	(X - 5000) = X	723	731
ΣΥΝΟΛΟ					732	733
ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΤ', ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ (Απλογραφικό - Διπλογραφικό Βιβλίο)						
	Εμπορική δραστηριότητα	Παραγωγική δραστηριότητα	Αγροτική - Βιολογική δραστηριότητα	Παροχή Υπηρεσιών	Σύνολο	
α) Αποτελέσματα προ φόρου	140	2,400,000	240	340	440	2,400,000
β) Πλέον: προσωρινές διαφορές μεταξύ ΕΛΠ - Φορολογικής βάσης ⁽⁹⁾	141		241	341	441	541
γ) Μείον: προσωρινές διαφορές μεταξύ ΕΛΠ - Φορολογικής βάσης ⁽⁹⁾	142		242	342	442	542
δ) Πλέον: Δαπάνες μη εκπιπόμενες ⁽¹⁰⁾	143	62,200,00	243	343	443	62,200,00
ε) Μείον: Αφορολόγητα έσοδα ⁽¹¹⁾	144		244	344	444	544
στ) Μείον: Αφορολόγητο αποθεματικό άρ.71Α του ν.4172/2013	145		245	345	445	545
ζ) Μείον: Κέρδη από δώθηση ηλεκτρικής ενέργειας (παρ.6 άρθρου 29 ν.4172/2013) ⁽¹¹⁾	146		246	346	446	546
η) Μείον: Έκπτωση λόγω απαξίωσης στέμιων με αναστροφή (παρ.10 άρθρο 4 ν.3522/2006)	147		247	347	447	547
θ) Μείον: Υπόβαση μεταβίβασης αυτοκινήτου (άρθρο 10 ν. 2579/1998 & άρθρο 5 ν.δ. 1146/1972) ⁽¹¹⁾	148		248	348	448	548
ι) Μείον: Αφορολόγητες επιπτώσεις αναπτυξιακών νόμων	149		249	349	449	549
ια) Μείον: Δαπάνες Επιστημονικής και Τεχνολογικής Έρευνας (άρθρο 22Α ν.4172/2013)	150		250	350	450	550
ιβ) Μείον: Ποσό επένδυσης για παραγωγή κτηματογραφικού έργου (άρθρο 71Ε ν. 4172/2013)	151		251	351	451	551
ιγ) Μείον: Προσευμενείς αποβίβσεις για κόστος ενεργειακής απόδοσης (παρ.10 άρθρου 24 ν.4172/2013) (αβαλογιστικά)	156		256	356	456	556
ιδ) Μείον: Έκπτωση εργοδοτικών εισοδημάτων για τη δημιουργία νέων θέσεων εργασίας (άρθρο 71Δ ν.4172/2013) (αβαλογιστικά)	157		257	357	457	557
Φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα από επιχειρηματική δραστηριότητα (α+β+γ+δ+ε+στ-ζ-η-θ+ια+ιβ+ιγ+ιδ)	152	2,462,200	252		452	2,462,200
Φορολογητέα καθαρά αποτελέσματα από αγροτική - βιολογική δραστηριότητα				352		553
Καθαρά εισόδημα περ.στ' παρ.γρ.2 άρθρου 12 ν.4172/2013⁽¹⁾				453		554
Συνολικά καθαρά αποτελέσματα					555	2,462,200
ΠΙΝΑΚΑΣ Ζ', ΓΕΝΙΚΕΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ (Απλογραφικό - Διπλογραφικό Βιβλίο)						
	Εμπορική δραστηριότητα	Παραγωγική δραστηριότητα	Αγροτική - Βιολογική δραστηριότητα	Παροχή Υπηρεσιών	Σύνολο	
Z1 Σύνολο Εσόδων	160	260	360	460	560	
Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών	161	261	361	461	561	
Λοιπά συνήθη έσοδα	162	262	362	462	562	
Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα	163	263	363	463	563	
Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές	164	264	364	464	564	
Έσοδα συμμετοχών	165	265	365	465	565	
Κέρδη από δώθηση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων	166	266	366	466	566	
Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων και απομειώσεων	167	267	367	467	567	
Κέρδη από επιμέτρηση στην εύλογη αξία	168	268	368	468	568	
Φόρος Εισοδήματος έσοδα	169	269	369	469	569	
Ασυνήθη έσοδα και κέρδη	170	270	370	470	570	

I. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ"			
Ακαθάριστα έσοδα χρήσης	015		
Κέρδη χρήσης βάσει Δ.Λ.Π./ Ε.Λ.Π.	116	2,400,000	
Ή ζημία βάσει 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	2,400,000	
Φορολογική ζημία χρήσης	017		
Σε περίπτωση κερδών προστίθενται και σε περίπτωση ζημίας αφαιρούνται			
1. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	455	62,200,00	
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 έσοδημα ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας (άρθρο 86 ν.4172/2013)	452		
5. Διαφορά κερδών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 50 ν.4172/2013	446		
6.	454		
Σύνολο κερδών	024	2,462,200,00	
Υπόλοιπο ζημιών	224		
Σε περίπτωση κερδών αφαιρούνται και σε περίπτωση ζημίας προστίθενται			
1. Έσοδα από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε Ν.Π. (άρθ. 48 ν.4172/2013)	495		
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		
5. Υπεραξία από εκποίηση μεριδίων ΟΣΕΚΑ (ημεδαπών, Ε.Ε., ΕΟΧ / ΕΖΕΣ)	466		
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 P.S.I.	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 άρθ. 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		
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. 86 ν.4172/2013)	478		
21.	461		
Κέρδη φορολογικού έτους	029	2,462,200,00	
Ζημία φορολογικού έτους	030		

ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΚΕΡΔΩΝ		
α) Διανεμόμενα κέρδη τρέχοντος φορ/κού έτους από επιχειρηματική δραστηριότητα	379	
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. Ποσό διανεμηθέντων κερδών του φορολογικού έτους που έληξε για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος (παρ. 1 άρθρ. 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 άρθρ. 47 ν.4172/2013)	385	
5. Πλέον φόρος που αναλογεί	386	
6. Άθροισμα: (382) + (383) + (385) + (386)	387	
Κέρδη	038	2.462.200,00
Ζημία	338	
Ζημία παρελθουσών χρήσεων	039	
Ποσό διανεμηθέντων κερδών τρέχοντος φορολογικού έτους που φορολογήθηκε με την παρ.1 του άρθρου 47 του ν4172/2013, το οποίο προστίθεται στις μεταφερόμενες ζημιές	078	
ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ	040	2.462.200,00
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 άρθρ. 71Α ν.4172/2013	041	
5. Αφορολόγητο αποθεματικό για την μεταγκατάσταση επιχ/σεων σε επιχειρηματικά πάρκα (παρ. 3 άρθρ. 62 ν.3982/2011)	099	
6. Αφορολόγητο αποθεματικό άρθρου 9 ν. 4171/1981	057	
7. Δαπάνες Επιστημονικής και Τεχνολογικής Έρευνας (άρθρ. 22Α ν.4172/2013) (Εξωλογιστικά)	060	
8. Ποσό επένδυσης για παραγωγή κινηματικού έργου άρθρου 71Ε ν. 4172/2013	076	
9. Έκπτωση λόγω απασχόλησης ατόμων με αναπηρία (παρ. 10 άρθρ. 4 ν.3522/2006) (Εξωλογιστ.)	071	
10. Αφορολόγητο αποθεματικό άρθρου 8 ν.3905/2010	072	
11. Κέρδη Φορέων Κοινωνικής και Αλληλέγγυας 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	2.462.200,00
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 714038,00 x 100%	049	714.038,00
2. Μείον παρακρατηθείς φόρος από πηγή Ελλάδας	050	
3. Προκαταβολή τρέχοντος φορολογικού έτους	051	714.038,00
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	574	
Έντυπο Ν - ΑΦΜ υπόχρεου 999999999 - Σελίδα 3 από 9		
Απαλλαγή καταβολής φόρου κατά το τρέχον φορολογικό έτος	572	
Υπόλοιπο απαλλαγής καταβολής φόρου	573	

VI. ΧΡΕΩΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΟΓΩ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΣΤΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗΣ ΟΜΟΛΟΓΩΝ - Ρ. Σ.Ι. (ν.4046/2012)	
Συνολικό ποσό χρεωστικής διαφοράς	746
Συνολικό ποσό χρεωστικής διαφοράς που αποσβέστηκε 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 ν.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 Εταιρών / Μελών - Κατανομή Κερδών στους Εταίρους / Μέλη Ν.Π. που τηρούν Απολογαφικά 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.							
ΣΥΝΟΛΑ							

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 ν.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 ν.4172/2013)	Καθαρό Εισόδημα		
Εισοδ. από κεφάλαιο (πλην ακίνητ. περιουσίας)			Κέρδος	Ζημία	
Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβ. 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.	Κινητές Αξίες	Εκμίσθωση Ακινήτων:		Β.	Ενοίκια:
		Μερίσματα:			Μισθοί:
Ε	Τόκοι:	.....:		Ε	Εργοδοτικές Εισφορές:
		.....:			Αμοιβές Τρίτων:
Σ	Διαφημίσεις:	.....:		Ξ	Φόροι, Τέλη Χαρτοσήμου:
		.....:			Ανέγερση Ακινήτων:
Ο	Χορηγίες:	.....:		Ο	Δαπάνες Ακινήτων:
		.....:			Για πραγματοποίηση σκοπού:
Δ	Επδοτήσεις Δημοσίου:	.....:		Δ:
	:		:
Α	Λοιπά Έσοδα:	.....:	Α:	
		.....:		Σύνολο ΕΞΟΔΩΝ:	
Σύνολο ΕΣΟΔΩΝ:				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 εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθ. 48 ν.4172/2013					
α/α	Α.Φ.Μ.	Ακαθάριστο Ποσό	Φόρος Ν.Π.	Παρακρατηθείς Φόρος	
1.					
2.					
3.					
ΣΥΝΟΛΑ					
Πίνακας 3Α1β: Μερίσματα αλλοδαπής θυγατρικής κ.μ. της Ε.Ε. πλην αυτών που εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθ. 48 ν.4172/2013					
α/α	Χώρα	Α.Φ.Μ.	Ακαθάριστο Ποσό	Φόρος Ν.Π.	Παρακρατηθείς Φόρος
1.					
2.					
3.					
ΣΥΝΟΛΑ					
Πίνακας 3Α1γ: Μερίσματα αλλοδαπής θυγατρικής τρίτων χωρών					
α/α	Χώρα	Α.Φ.Μ.	Ακαθάριστο Ποσό	Φόρος Ν.Π. (βάσει Σ.Α.Δ.Φ.)	Παρακρατηθείς Φόρος
1.					
2.					
3.					
ΣΥΝΟΛΑ					
Πίνακας 3Α1δ: Μερίσματα ημεδαπής από κέρδη παρελθουσών χρήσεων που δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθ. 48 ν.4172/2013					
α/α	Χώρα	Α.Φ.Μ.	Ακαθάριστο Ποσό	Φόρος Ν.Π.	Παρακρατηθείς Φόρος
1.					
2.					
3.					
ΣΥΝΟΛΑ					
Πίνακας 3Α1ε: Μερίσματα αλλοδαπής θυγατρικής κ.μ. της Ε.Ε. από κέρδη παρελθουσών χρήσεων που δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθ. 48 ν.4172/2013					
α/α	Α.Φ.Μ.	Ακαθάριστο Ποσό	Φόρος Ν.Π.	Παρακρατηθείς Φόρος	
1.					
2.					
3.					
ΣΥΝΟΛΑ					
Πίνακας 3Α2: ΤΟΚΟΙ (άρθ. 37 ν.4172/2013)					
α/α	Τόκοι Απαλλασσόμενοι		Τόκοι Υποκείμενοι σε Παρακράτηση		
			Ακαθάριστο Ποσό	Παρακρατηθείς Φόρος	
1.					
2.					
3.					
ΣΥΝΟΛΑ					
Πίνακας 3Α3: ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ (άρθ. 38 ν.4172/2013)					
α/α	Χώρα	Α.Φ.Μ.	Ακαθάριστο Ποσό	Παρακρατηθείς Φόρος	
1.					
2.					
3.					
ΣΥΝΟΛΑ					
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	
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) Έγγραφο Ν - ΑΦΜ υπόχρεου				499	999999 - Σελίδα 6 από 9
ΣΥΝΟΛΑ				198	

3B: ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ

Πίνακας 3B1: ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ				
α/α	A. Φ.Μ. Συμβολαιογράφου	Αριθμός Συμβολαίου	Υπεραξία	Ζημία
1.				
2.				
3.				
4.				
5.				
ΣΥΝΟΛΑ				
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			
ΣΥΝΟΛΑ				

Πίνακας 4: ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΠΡΟΫΠΟΘΕΣΕΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 48 Ν.4172/2013

Πίνακας 4A: ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΤΟΥ ΑΡΘ. 48 Ν.4172/2013 ΠΟΥ ΚΑΤΕΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔ/ΤΟΣ							
α/α	Χώρα	A. Φ.Μ.	Επωνυμία	Πλήρης Διεύθυνση	% Συμμετοχής	Ημέρα κήσης της συμμετοχής	Ποσό
1.							
2.							
3.							
4.							
5.							
ΣΥΝΟΛΑ							
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.							<input type="checkbox"/> ΝΑΙ 1 <input type="checkbox"/> 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.							<input type="checkbox"/> ΝΑΙ 1 <input type="checkbox"/> 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.							<input type="checkbox"/> ΝΑΙ 1 <input type="checkbox"/> 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 οποιονδήποτε άλλο φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.							<input type="checkbox"/> ΝΑΙ 1 <input type="checkbox"/> 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 1

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

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΓΓΠΣ - ΔΠΛΣΕΛΥ

<p align="center">ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ</p> <p>Έγινε έκπτωση για ποσό: Αριθμ. Τ.Α.Φ.Ε.: Ημ/νία:</p> <p align="center">Ο Ενεργήσας την έκπτωση</p>	<p>Παραλήφθηκε:</p> <p>Εμπρόθεσμα: Εκπρόθεσμα: Μήνες Εκπρ.: Ημ/νία</p> <p>Ο Ενεργήσας τον έλεγχο και Παραλαβών (κωδ.):</p>	<p align="center">Ο Νόμιμος Εκπρόσωπος</p> <p>Επώνυμο: Όνομα: Δ/ση: Α.Φ.Μ.: Ημ/νία</p> <p align="center">Ο Δηλών</p>	<p align="center">Ο Προϊστά/νος Λογιστηρίου</p> <p>Επώνυμο: ΣΚΕΥΟΦΥΛΑΞ Όνομα: ΒΑΣΙΛΙΚΗ Δ/ση: ΧΧ Α.Φ.Μ.: 111111111 Δ.Ο.Υ.: Α ΑΘΗΝΩΝ Αρ. Μητρ. άδ. ασκ. επαγγ/τος ΧΧ Κατηγορ.: ΧΧ Ημ/νία: ΧΧ/ΧΧ/2019</p> <p align="center">Ο Δηλών</p>
---	--	--	--

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Με το τέλος της παρούσας πτυχιακής εργασίας και εφόσον έχουν μελετηθεί διεξοδικώς όλα τα θέματα σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες δαπάνες και τη φορολογία εισοδήματος των επιχειρήσεων, θα μπορούσαμε να καταλήξουμε σε κάποια συμπεράσματα σχετικά με αυτά.

Αρχικά, όσον αφορά τις μη εκπιπτόμενες δαπάνες και οι οποίες είναι αυτές που πραγματοποιούνται χωρίς να εξυπηρετούν τις ανάγκες της επιχείρησης, πέραν των όσων έχουν αναφερθεί στο περιεχόμενο της πτυχιακής εργασίας, θα ήθελα να αναφέρω και την προσωπική μου άποψη σχετικά με αυτές, πως δηλαδή, αποτελούν ένα σημαντικότατο παράγοντα επηρεασμού των οικονομικών αποτελεσμάτων μίας εταιρείας καθώς αυτές έχουν άμεσο αντίκτυπο στα αποτελέσματα που θα εμφανισθούν στο τέλος της χρήσης.

Με άλλα λόγια, είναι ικανές, αποτέλεσμα το οποίο ήταν κερδοφόρο για την επιχείρηση να το επηρεάσουν με τέτοιο τρόπο ώστε να το καταστήσουν εν τέλη ζημιόγono λόγω του τελικώς καταβαλλόμενου φόρου εισοδήματος. Το γεγονός αυτό είναι κακό για την επιχείρηση καθώς αυξάνει το φόρο εισοδήματος που αναλογούσε στα λογιστικά της κέρδη ενσωματώνοντας σε αυτά και μη λογιστικά έσοδα τα οποία φορολογούνται με τον ίδιο ακριβώς τρόπο. Ένα άλλο αρνητικό κομμάτι ενός ζημιόγono αποτελέσματος λόγω μη εκπιπτόμενων δαπανών, είναι η κακή χρηματοοικονομική κατάσταση που θα παρουσιάσει στο τέλος της χρήσης η επιχείρηση.

Από την αντίπερα όχθη, ένα ζημιόγono αποτέλεσμα μπορούν να το καταστήσουν κερδοφόρο υποχρεώνοντας την επιχείρηση στην καταβολή φόρου εισοδήματος, ο οποίος σε περίπτωση απουσίας των μη εκπιπτόμενων δαπανών δε θα της επιβαλλόταν.

Επιπλέον, θα λέγαμε ότι χρειάζεται ενδελεχή παρακολούθηση τόσο η λογιστική βάση όσο και η φορολογική βάση υπολογισμού των κερδών μιας επιχείρησης, καθώς οι μεγάλες αποκλίσεις μεταξύ αυτών δύναται να οδηγήσουν σε υπέρογκη και μη αντιπροσωπευτική των πραγματικών κερδών φορολόγηση.

Τέλος, όσον αφορά τις μη εκπιπτόμενες δαπάνες, θα λέγαμε ότι η καταχώρηση αυτών στα βιβλία της επιχείρησης εξυπηρετεί τους σκοπούς εκείνων οι οποίοι βραχυπρόθεσμα σκέπτονται την αύξηση των εξόδων χωρίς όμως να λαμβάνουν υπόψιν τους τη φορολογική αναμόρφωση η οποία τελικά θα οδηγήσει σε αυξημένη φορολογία του τελικού εισοδήματος.

Όσον αφορά τη δεύτερη θεματική ενότητα της παρούσας πτυχιακής εργασίας, δηλαδή το φορολογικό συντελεστή και το φόρο εισοδήματος των επιχειρήσεων, οι παρατηρήσεις μου έγκεινται στα εξής θέματα.

Αρχικώς, όσον αφορά το συντελεστή με τον οποίο φορολογούνται τα κέρδη μιας επιχείρησης σήμερα και ανέρχεται στο 29% , θα παρατηρούσε κανείς πως λαμβάνοντας υπόψιν και την προκαταβολή του φόρου η οποία ανέρχεται στο 100% του φόρου, οδηγεί τις επιχειρήσεις τελικώς να φορολογούνται με έναν συντελεστή 58% . Κάτι τέτοιο καθιστά δύσκολη τη συνέχιση της δραστηριότητας των επιχειρήσεων καθώς μέσω της φορολογίας χάνουν περισσότερο από το μισό των εσόδων τους και με το υπόλοιπο που τους απομένει καλούνται να εκπληρώσουν όλες τους τις άλλες υποχρεώσεις και ταυτόχρονα να παραμείνουν αποδοτικές, αποτελεσματικές, και ανταγωνιστικές , και όλα αυτά μέσα σε ένα περιβάλλον πίεσης από οικονομικής και κοινωνικής πλευράς.

Επιπλέον, ο φόρος εισοδήματος παρατηρούμε πως ενώ αρχικά διαμορφώνεται μέσω της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης, εν τέλει διαφοροποιείται από την ύπαρξη λογιστικών διαφορών που προκύπτουν από τη φορολογική αναμόρφωση. Δηλαδή, ο αναλογούν φόρος που προκύπτει από τη λογιστική βάση διαφέρει από αυτόν που θα διαμορφωθεί από τη φορολογική βάση και από αυτόν που τελικά θα καταβληθεί προς το Ελληνικό Δημόσιο.

Εν κατακλείδι, θα λέγαμε πως τόσο οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες όσο και ο φορολογικός συντελεστής αποτελούν σημαντικό παράγοντα ο οποίος στο τέλος της χρήσης διαμορφώνει το φόρο εισοδήματος που η επιχείρηση θα κληθεί να καταβάλλει. Και εφόσον στο φορολογικό συντελεστή δε μπορεί να επέμβει με κανένα τρόπο εφόσον αυτός αποτελεί νόμο του κράτους, πρέπει να παρακολουθεί επιμελώς τις μη εκπιπτόμενες δαπάνες και τις λογιστικές διαφορές που θα προκύψουν στο τέλος της χρήσης από αυτές , για να μπορέσει έτσι να είναι σε θέση να προϋπολογίσει τον φόρο εισοδήματος που αυτή θα κληθεί να καταβάλει όπως επίσης και να μπορέσει να διαμορφώσει κατάλληλα και το γενικότερο κόστος της λειτουργίας αυτής.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ❖ Δάπης Θ. Δημήτριος και Δάπη Δ. Αναστασία (2015). Φορολογία Εισοδήματος Νομικών Προσώπων. Β' Έκδοση. Θεσσαλονίκη
- ❖ Δρίτσας Σταμάτιος (2019). Διαβάζοντας τον ισολογισμό και τις οικονομικές καταστάσεις. Αθήνα: Νομική βιβλιοθήκη
- ❖ Κόντος Γ. , Σταμάτης Δ. , Κιούση Α. , Παπαθανασόπουλος Γ. και Σουφλερός Ε. (2015). Χρηματοοικονομική λογιστική. Αθήνα: Διπλογραφία
- ❖ Μέντης Σ. Γρηγόρης (2018). Δίκαιο φορολογίας εισοδήματος. Αθήνα Νομική Βιβλιοθήκη
- ❖ Μπουλέρος Μιλτιάδης (2018). Λογιστικές εργασίες τέλους χρήσεως. Αθήνα: Βροτέας
- ❖ Νόμος 4172/2013. Κώδικας φορολογίας εισοδήματος
- ❖ Νόμος 4308/2014. Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
- ❖ Νόμος 2190/1920. Περί ανώνυμων εταιρειών. Taxheaven
- ❖ Νόμος 4548/2018. Αναμόρφωση του δικαίου των ανωνύμων εταιρειών (Νέος νόμος περί ανωνύμων εταιρειών). Taxheaven
- ❖ Τότσης Χ. (2018). Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος. Αθήνα: Τότσης.
- ❖ Τσιατούρας Φώτης (2017). Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Δ' Έκδοση

ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- ❖ ΑΑΔΕ. Διαθέσιμο online στο: <https://www.aade.gr/>
- ❖ E-forologia, Διαθέσιμο online στο: <https://www.e-forologia.gr/>
- ❖ E-forologia. *Αναλυτικά οι αλλαγές στο έντυπο Ε3 και στην ΚΦΑ*. Διαθέσιμο online στο: <https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=212905>
- ❖ Forologikanea. Διαθέσιμο online στο: <http://www.forologikanea.gr/>
- ❖ Taxheaven. *Νόμος 4172/2013*. Διαθέσιμο online στο: <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528>
- ❖ Taxheaven. Διαθέσιμο online στο: <https://www.taxheaven.gr/>