



**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ
ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ
ΙΔΡΥΜΑ
ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ**

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ & ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Οι φορολογικές υποχρεώσεις για Α.Ε. που τηρεί τα
λογιστικά της βιβλία σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά
Πρότυπα**

ΠΟΛΟΝΥΦΗΣ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΣ

ΛΙΑΚΑΚΗΣ ΝΙΚΟΛΑΟΣ

ΕΠΟΠΤΕΥΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΕΠΠΑΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2019

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ

Αρχικά θέλω να ευχαριστήσουμε τον καθηγητή μας και εισηγητή της συγκεκριμένης εργασίας κύριο Πέππα Γεώργιο. Χωρίς την πολύτιμη βοήθειά του δεν θα είχαμε φτάσει σε αυτό το σημείο. Στη συνέχεια ένα μεγάλο ευχαριστώ στους καινούριους φίλους που αποκτήσαμε στα χρόνια φοίτησής μας στο ΤΕΙ. Για πάντα μαζί, στα εύκολα και δύσκολα, στα καλά και στα κακά.

Το μεγαλύτερο ευχαριστώ όμως το χρωστάμε στις οικογένειές μας, που τόσα χρόνια μας στήριξαν και θα συνεχίσουν να το κάνουν σε αυτή και σε τόσες άλλες προσπάθειες.

Η ευγνωμοσύνη μας είναι μεγάλη και ελπίζουμε να φανούμε αντάξιοι τη εμπιστοσύνη σας.

Με σεβασμό

Πολονύφης Κωνσταντίνος

Λιακάκης Νικόλαος

Περιεχόμενα

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ **Σφάλμα! Δεν έχει οριστεί σελιδοδείκτης.**

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ	3
ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ^ο	9
ΑΝΩΝΥΜΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ.....	9
1.1. ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΙΣ ΑΝΩΝΥΜΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ.....	9
1.1.1. Τι είναι οι εταιρείες;.....	9
1.1.2. Ανώνυμες Εταιρείες (Α.Ε.).....	9
1.2. ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΜΙΑΣ Α.Ε.....	13
1.3. ΑΝΩΝΥΜΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ	15
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ^ο	22
ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ – Δ.Λ.Π.12.....	22
2.1. ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Δ.Λ.Π.)	22
2.1.1. Δημιουργία και σκοπός των Δ.Λ.Π.	23
2.1.2. Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα	25
2.1.3. Αναγκαιότητα για τα Δ.Λ.Π.	28
2.2. ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....	31
2.2.1. Ανασκόπηση	31
2.2.2. Περιεχόμενο του Ε.Γ.Λ.Σ.....	33
2.3. Δ.Λ.Π.12	34
2.3.1. Εισαγωγή	34
2.3.2. Σκοπός του Δ.Λ.Π. 12.....	35
2.3.3. Έννοιες και ορισμοί στο Δ.Λ.Π. 12.....	35
2.3.4. Βασικές Αρχές του Δ.Λ.Π. 12	37
2.4. ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ	37
2.4.1. Διαφορές στον τρόπο θεσμοθέτησης των Προτύπων	37
2.4.2. Διαφορές στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων	38
2.4.3. Διαφορές από κανόνες στο θεσμικό πλαίσιο	39
2.5. ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ	40
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ^ο	42
Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ Α.Ε.	42
3.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ	42

3.2. ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ.....	42
3.2.1. Τρέχων φόρος.....	42
3.2.2. Συμπληρωματικός φόρος.....	43
3.2.3. Επιβαλλόμενος φόρος και εκπτώσεις.....	44
3.2.4. Φόρος από μετοχές στο Χρηματιστήριο.....	44
3.2.5. Φόρος από διάφορα εισοδήματα.....	45
3.3. ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ Ο ΡΟΛΟΣ ΤΗΣ.....	46
3.3.1. Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις.....	48
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ^ο	52
Η ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	52
4.1. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ.....	52
4.2. ΦΟΡΟΙ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ.....	53
4.3. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ.....	53
4.4. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ.....	54
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.....	56
ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ.....	56
5.1. Δ.Λ.Π. 12.....	56
Παράδειγμα Υπολογισμού Αναβαλλόμενης Φορολογίας λόγω προσαρμογής στα Δ.Λ.Π. (Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση).....	56
5.2. Δ.Λ.Π. 12.....	57
Παράδειγμα Υπολογισμού Αναβαλλόμενης Φορολογίας λόγω προσαρμογής στα Δ.Λ.Π. (Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση).....	57
5.3. Παράδειγμα Αναβαλλόμενων φόρων επί Διαφοράς Αποσβέσεων.....	58
5.4. Παράδειγμα Αναβαλλόμενης Φορολογίας.....	59
5.5. Λογιστική αξία μικρότερη από τη φορολογική βάση: φορολογική απαίτηση.....	61
5.8. ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΠΕΛΑΤΩΝ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ.....	62
5.8.1. Τρόπος υποβολής των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών - προμηθευτών.....	62
5.8.2. Κυρώσεις.....	64
5.9. ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ.....	65
5.9.1. Τι ονομάζουμε Ενδοκοινοτική συναλλαγή.....	65
5.9.2. Τριγωνικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές.....	67
5.9.3. Παραδείγματα.....	68
5.10. ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α.	71
5.10.1. Εισαγωγικές έννοιες.....	71

5.10.2 Δήλωση Φ.Π.Α.....	71
5.10.3 Περιοδική δήλωση Φ.Π.Α.....	72
5.11. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	74
5.11.1. Εισαγωγικές έννοιες.....	74
5.11.2. Ταξινόμηση φόρων	74
5.11.3 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.....	75
5.12. ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ	76
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ	77
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	79
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΙΑΣ Α.Ε.	79
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	85

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Εδώ και αρκετά χρόνια η Ελλάδα πορεύεται με μια οικονομική κρίση στην πλάτη της και ταλανίζεται από τις συνέπειές της. Το οικονομικό περιβάλλον συνεχώς μεταβάλλεται οπότε και όσα επαγγέλματα εξαρτώνται από αυτό. Εξαίρεση βέβαια δεν μπορεί να αποτελέσουν οι διάφορες επιχειρήσεις οι οποίες λόγω της μεταβαλλόμενης αυτής οικονομικής κατάστασης, αντιμετωπίζουν με τη σειρά τους πολλές δυσκολίες. Το ζήτημα της φορολογίας τους είναι ίσως το μεγαλύτερο πρόβλημα που τις απασχολεί.

Από το 2005 και μετά οι εταιρείες στη χώρα μας που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, έχουν υιοθετήσει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.). Μέχρι τώρα η εφαρμογή τους ήταν υποχρεωτική μόνο για τις εισηγμένες ΑΕ και ΕΠΕ στο χρηματιστήριο αξιών και προαιρετική για τις υπόλοιπες εταιρείες.

Με τα Δ.Λ.Π. η φορολογία εισοδήματος έχει δεχτεί μεγάλες αλλαγές όχι τόσο στους κανόνες εφαρμογής της αλλά στον τρόπο αντίληψής της. Στην παρούσα εργασία θα ασχοληθούμε με τη φορολογία εισοδήματος και την εφαρμογή του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12, το οποίο αναφέρεται ως «Φόρος Εισοδήματος» και περιλαμβάνει τους βασικούς ορισμούς, καθώς και την αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης και απαίτησης, την αποτίμηση των τρεχουσών και αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων καθώς και την αναγνώριση του φορολογικού εξόδου και εσόδου.

Όλα τα παραπάνω μας έκαναν να χωρίσουμε την εργασία μας σε πέντε κεφάλαια στην προσπάθεια μας να κατανοήσουμε καλύτερα την φορολογία εισοδήματος και τα ΔΛΠ.

Στο πρώτο κεφάλαιο κάνουμε μια αναφορά στις Ανώνυμες Εταιρείες, στον τρόπο λειτουργίας τους, στο καταστατικό τους, στην διοίκησή τους αλλά και στη φορολογία τους.

Στο δεύτερο κεφάλαιο ασχοληθήκαμε με τα ΔΛΠ. Πολλές οι πληροφορίες και μεγάλη σύγχυση στην αποκρυπτογράφησή τους. Παρόλα αυτά εντοπίσαμε τον τρόπο

λειτουργίας τους, στον σκοπό και τον στόχο τους. Επίσης αναφερθήκαμε στα ΕΛΠ σε μια προσπάθεια σύγκρισης των δύο προτύπων και τέλος ασχοληθήκαμε με το ΔΛΠ 12 που μας αφορά περισσότερο στη συγκεκριμένη εργασία.

Στο τρίτο κεφάλαιο αντικείμενο μας ήταν η φορολογία των ανώνυμων εταιρειών, τρέχουσας και αναβαλλόμενης, ενώ

Στο τέταρτο κεφάλαιο μας απασχόλησαν η παρουσίαση των φόρων και η γνωστοποίησή τους με τις οικονομικές καταστάσεις.

Τέλος στο πέμπτο και τελευταίο κεφάλαιο δίνουμε κάποια παραδείγματα για την κατανόηση των φόρων στις οικονομικές καταστάσεις.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1^ο

ΑΝΩΝΥΜΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ

1.1. ΓΕΝΙΚΑ ΓΙΑ ΤΙΣ ΑΝΩΝΥΜΕΣ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ

1.1.1. Τι είναι οι εταιρείες;

Πρώτα από όλα θα πρέπει να καταλάβουμε την έννοια της επιχείρησης. Η επιχείρηση ή αλλιώς επιχειρηματική οικονομική μονάδα είναι αυτή, στα πλαίσια της οποίας συνδυάζονται συστηματικά και ορθολογικά οι παραγωγικοί συντελεστές με σκοπό την παραγωγή αγαθών και υπηρεσιών που καλύπτουν άμεσα ή έμμεσα τις ανθρώπινες ανάγκες, επιτυγχάνοντας την πραγματοποίηση κέρδους το οποίο περιέρχεται στους φορείς της (Λαζαρίδης, Παπαδόπουλος, 2006).

Οι επιχειρήσεις λοιπόν, ανάλογα με την νομική τους μορφή, διακρίνονται σε ατομικές και εταιρικές. Στη συνέχεια οι εταιρικές διακρίνονται σε:

- προσωπικές εταιρίες ή εταιρίες μεριδίων όπως Ο.Ε., απλή Ε.Ε., αφανής ή συμμετοχική εταιρία,
- κεφαλαιουχικές εταιρίες ή εταιρίες κατά μετοχές, όπως κατά μετοχές Ε.Ε., Α.Ε., συμπλοιοκτησία και
- μεικτές όπως Ε.Π.Ε., συνεταιρισμός.

1.1.2. Ανώνυμες Εταιρείες (Α.Ε.)

Τι είναι η ανώνυμη εταιρεία; Είναι κεφαλαιουχική εταιρεία με νομική υπόσταση¹, για τα χρέη της οποίας ευθύνεται μόνο η ίδια με την περιουσία της. Κάθε ανώνυμη εταιρεία είναι εμπορική, έστω και αν ο σκοπός της δεν είναι η άσκηση εμπορικής επιχείρησης.

Για τη σύσταση μιας Α.Ε. πρέπει να πληρούνται προϋποθέσεις όπως η κατάρτιση καταστατικού, η κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου, η έγκριση του

¹ Σύμφωνα με τον νόμο 3604/2007, ο οποίος επήλθε από τροποποιήσεις του νόμου 2190/1920

καταστατικού και η χορήγηση άδειας σύστασης της Α.Ε. από τη Διοίκηση καθώς και η τήρηση διατυπώσεων δημοσιότητας.

Μπορεί να ιδρύεται από ένα ή περισσότερα πρόσωπα, πολλοί μέτοχοι δηλαδή, ή μπορεί να συγκεντρώσει όλους τους μετόχους σε ένα μόνο πρόσωπο οπότε χαρακτηρίζεται σαν μονοπρόσωπη. Όπως και να έχει τα στοιχεία του ενός ή των πολλών μετόχων δημοσιεύονται στο ανωνύμων εταιρειών και εταιρειών περιορισμένης ευθύνης της εφημερίδας της κυβερνήσεως.

Πρόκειται λοιπόν για μία κεφαλαιουχική εταιρεία² και αφορά τη σοβαρότερη μορφή εταιρικής δραστηριότητας, η οποία διέπεται από ειδικό νομικό καθεστώς. Είναι αυτόνομο νομικό πρόσωπο, με δική του επωνυμία, περιουσία και έδρα, ανεξάρτητο από τα φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν.

1.1.2.1. Καταστατικό και ίδρυση Α.Ε.

Σύμφωνα με τον νόμο 3604/2007 στο καταστατικό μιας Α.Ε. πρέπει να περιέχονται τα εξής (Μιχαλόπουλος, 2007):

- Η εταιρική επωνυμία και ο σκοπός της εταιρείας
- Η έδρα της εταιρείας
- Η διάρκειά της
- Το ύφος και ο τρόπος καταβολής του εταιρικού κεφαλαίου
- Το είδος των μετοχών, ο αριθμός τους η ονομαστική τους αξία και η έκδοσή τους
- Για κάθε κατηγορία μετοχών θα πρέπει να αναφέρεται ο ακριβής αριθμός τους
- Η μετατροπή των μετοχών από επώνυμες σε ανώνυμες και το αντίστροφο
- Για τις γενικές συνελεύσεις θα πρέπει να αναφέρονται τα πάντα για τη σύγκλιση, τη συγκρότηση, τη λειτουργία και τις αρμοδιότητές τους
- Τα πάντα για τους ελεγκτές

² ΦΕΚ 189/Α' /8.8.2007

- Τα δικαιώματα των μετόχων
- Τα πάντα για τον ισολογισμό και τη διάθεση των κερδών και τέλος
- Για τη λύση της εταιρείας και την εκκαθάριση της περιουσίας της.

Επίσης στο καταστατικό μιας Α.Ε. μπορούν να συμπεριληφθούν και άλλες διατάξεις, προαιρετικές θα λέγαμε, οι οποίες όμως αφορούν την έναρξη και την ομαλή λειτουργία της, όπως:

- Ο ορισμός των μελών του πρώτου διοικητικού συμβουλίου μέχρι την πρώτη τακτική γενική συνέλευση, χωρίς όμως να γίνεται συγχρόνως και συγκρότηση σε σώμα δηλαδή να καθορίζεται ο Πρόεδρος, ο Αντιπρόεδρος, ο Διευθύνων Σύμβουλος κλπ. Τελευταία όμως σε πολλές περιπτώσεις η Διοίκηση δέχεται καταστατικό με τα οποία καθορίζεται το Δ.Σ. με ταυτόχρονη συγκρότησή του σε Σώμα.
- Ο ορισμός των ελεγκτών της πρώτης εταιρικής χρήσης.
- Η παροχή δικαιώματος στα μέλη του Δ.Σ. να ασκούν με οποιαδήποτε ιδιότητα, δραστηριότητα σε τομείς συναφείς με τον σκοπό της Α.Ε. και συνεπώς ανταγωνιστική, μέχρι την σύγκληση της πρώτης Γενικής Συνέλευσης η οποία και θα αποφασίσει τελικά αν θα παραχωρήσει τελικά στα μέλη του Δ.Σ. το δικαίωμα αυτό.
- Η παροχή δικαιώματος στο Δ.Σ. ή στην Γ.Σ. της αύξησης του Μετοχικού Κεφαλαίου σύμφωνα με τους όρους του άρθρου 13 του Ν. 2190/20.
- Η δυνατότητα εκλογής από το Δ.Σ. προσωρινού μέλους μέχρι την προσεχή Γ.Σ. σε περίπτωση θανάτου, παραίτησης ή άλλου λόγου αποχώρησης μέλους του Δ.Σ. Η δυνατότητα αυτή υπάρχει εφόσον τα εναπομείναντα μέλη είναι τουλάχιστον τρία.
- Η ανάθεση εκπροσώπησης της Α.Ε. είτε γενικά είτε για ορισμένες πράξεις σε ένα ή περισσότερα μέλη του Δ.Σ. ή σε άλλα πρόσωπα.

Πρέπει εδώ να προσθέσουμε ότι οι ιδρυτές της ανώνυμης εταιρείας είναι υπεύθυνοι για την αποκατάσταση της ζημιάς³ που μπορεί να υπέστη η εταιρεία ή οι μέτοχοι, από παραλείψεις υποχρεωτικών διατάξεων στο καταστατικό ή ανακριβείς

³ Άρθρο 4, Ν.3604/2007

πληροφορίες που δόθηκαν κατά την εγγραφή στο κεφάλαιο ή περιλήφθηκαν στο καταστατικό. Η αποζημίωση πρέπει να δοθεί στα πέντε πρώτα χρόνια από την ίδρυσή της, αλλιώς η αξίωσή της παραγράφεται. Στο καταστατικό της εταιρείας ή στην απόφαση της γενικής συνέλευσης πρέπει να ορίζεται η θητεία των μελών του Δ.Σ., και ο χρόνος αυτής. Η έλλειψη διοίκησης του νομικό προσώπου, η οποία υφίσταται και σε περίπτωση λήξης της θητείας του Δ.Σ. και μέχρι της εκλογής του νέου Δ.Σ., δεν επηρεάζει την ύπαρξη του νομικού προσώπου.

Η ίδρυση τώρα μιας Α.Ε. απαιτεί κεφάλαιο τουλάχιστον 24.000€ το οποίο διαιρείται σε ίσα μερίδια που ονομάζονται μετοχές και τις κατέχουν φυσικά ή νομικά πρόσωπα (μέτοχοι) ανάλογα με το κεφάλαιο που έχουν εισφέρει, συμβολαιογραφικό έγγραφο (καταστατικό) περίληψη του οποίου δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως καθώς επίσης και έγκριση από την αρμόδια Νομαρχία.

Επιπρόσθετα πρέπει να αναφέρουμε ότι το ποσό του κεφαλαίου με το οποίο συμμετέχει κάθε μέτοχος είναι ανάλογο της ευθύνης που του αντιστοιχεί.

Η Α.Ε. υποχρεούται στην τήρηση βιβλίων Γ κατηγορίας. Τα διοικητικά όργανα της εταιρείας είναι η Γενική Συνέλευση των μετόχων, η οποία παίρνει αποφάσεις για τα σοβαρότερα εταιρικά θέματα και το Διοικητικό Συμβούλιο, το οποίο εκλέγεται από τη Γενική Συνέλευση και αποφασίζει για θέματα καθημερινής λειτουργίας. Οι αποφάσεις της εταιρείας στηρίζονται στην αρχή της πλειοψηφίας τόσο από πλευράς Γενικής Συνέλευσης όσο και από πλευράς Διοικητικού Συμβουλίου. Για την προστασία της μειοψηφίας ορισμένες αποφάσεις της Γενικής Συνέλευσης για πολύ σοβαρά θέματα (ορίζονται από το Νόμο και το καταστατικό), λαμβάνονται με μεγαλύτερο ποσοστό πλειοψηφίας.

1.1.2.2. Χαρακτηριστικά μιας Α.Ε.

Τα βασικά χαρακτηριστικά της Ανώνυμης Εταιρείας είναι τα:

- Τα πάντα δημοσιοποιούνται τόσο κατά την ίδρυση της εταιρείας όσο και σε όλη τη διάρκεια της ύπαρξής της.
- Όσον αφορά τους μετόχους, όσες μετοχές διαθέτουν τόσες είναι και οι ψήφοι που έχουν στη γενική συνέλευση, ενώ σε περίπτωση που η εταιρεία πάθει

ζημιά ή πτωχεύσει, κάθε ένας από αυτούς είναι υπεύθυνος για το ποσό των μετοχών που διαθέτει.

- Μπορεί να γίνει μεταβίβαση μετοχών και των δικαιωμάτων τους.
- Η συμμετοχή των μετόχων στην εκλογή της διοίκησης, στη διαμόρφωση των γενικών αρχών της πολιτικής και στα κέρδη, γίνεται ανάλογα με τον αριθμό των μετοχών που διαθέτει ο καθένας.
- Μία Α.Ε. μπορεί να έχει δική της περιουσία διαφορετική από αυτή των μετόχων της, και έχει πλήρη ευθύνη έναντι των πιστωτών της και του Δημοσίου μέχρι του συνόλου της αξίας της κινητής και ακίνητης περιουσίας της.
- Η ζωή της είναι μεγάλη, πάνω από 30 χρόνια .
- Ένας ιδιοκτήτης μετοχών μιας Α.Ε., μπορεί να είναι και υπάλληλος της εταιρείας, δηλαδή ασφαλισμένος στο ΙΚΑ.

1.2. ΔΙΟΙΚΗΣΗ ΜΙΑΣ Α.Ε.

Λόγω της μεγάλης οικονομικής και κοινωνικής σημασίας η οποία αποδίδεται στο θεσμό της Α.Ε., υπάρχουν πλούσιες σχετικά νομοθετικές διατάξεις μέσω των οποίων ρυθμίζονται θέματα οργάνωσης και διοίκησης της Α.Ε. Η νομοθεσία ορίζει τα βασικά όργανα διοίκησης της Α.Ε., περιγράφει τον τρόπο συγκρότησης και λειτουργίας τους και ορίζει την έκταση της εξουσίας και των καθηκόντων τους. Ειδικότερα:

1) Διοικητικό Συμβούλιο.

Η Α.Ε. διοικείται από το Διοικητικό Συμβούλιο που αποτελείται από μετόχους ή από τρίτα πρόσωπα. Η θητεία του είναι το πολύ διετής. Το Διοικητικό Συμβούλιο διορίζει η Γενική Συνέλευση που είναι το ανώτατο όργανο της Α.Ε. Κάθε χρόνο μέσα σε 6 μήνες από τη λήξη της χρήσης συγκαλείται η τακτική Γενική Συνέλευση. Απαρτία υπάρχει αν παρίστανται μέτοχοι που εκπροσωπούν το 1/5 τουλάχιστον του καταβαλλομένου κεφαλαίου. Θα πρέπει οι μέτοχοι αυτοί να έχουν καταθέσει τις μετοχές τους στο ταμείο της Α.Ε. ή όπου αλλού ορίζεται πέντε ημέρες τουλάχιστον πριν από την σύγκληση της Γενικής Συνέλευσης (Καραγιάννης, 2007).

Το διοικητικό συμβούλιο αποτελεί το πρώτο όργανο διοίκησης της Εταιρείας. Σύμφωνα με τη νομοθεσία το διοικητικό συμβούλιο *«είναι αρμόδιο να αποφασίζει όλα τα θέματα τα σχετικά με την διοίκηση της εταιρείας και τη διαχείριση της περιουσίας της έτσι ώστε να επιτευχθεί ο σκοπός της ίδρυσής της»*.

Επίσης το διοικητικό συμβούλιο εκπροσωπεί την εταιρεία και είναι υπεύθυνο για την υλοποίηση των αποφάσεων της γενικής συνέλευσης.

Για την εξασφάλιση ευελιξίας και ταχύτητας στη λειτουργία της Α.Ε., αρμοδιοτήτων του διοικητικού συμβουλίου σε άλλα όργανα όπως είναι ο πρόεδρος του διοικητικού συμβουλίου ή μέλος αυτού, χαρακτηριζόμενο ως διευθύνων ή διοικών σύμβουλος, αλλά και σε άλλα κατώτερα όργανα φέροντα διάφορες ονομασίες, ανάλογα με τη φύση και την έκταση των καθηκόντων που τους ανατίθενται.

2) Γενική Συνέλευση. Η Γ.Σ. απαρτίζεται από τους μετόχους χάριν των οποίων υπάρχει και λειτουργεί η Α.Ε. και αποτελεί το ανώτατο όργανο διοίκησης αυτής. Μέσα από τη λειτουργία και τις αποφάσεις της Γ.Σ. διαμορφώνεται η βούληση της εταιρίας. Στην αρμοδιότητα της υπάγονται γενικής φύσεως θέματα τα οποία έχουν ιδιαίτερη σημασία για την επιτυχία των σκοπών της εταιρικής επιχείρησης και την προστασία των δικαιωμάτων των μετόχων. Τέτοια θέματα είναι η τροποποίηση του καταστατικού και η μετατροπή της εταιρίας σε εταιρία περιορισμένης ευθύνης, η συγκρότηση και η εποπτεία των άλλων οργάνων διοίκησης, η έγκριση την ισολογισμού και του λογαριασμού των αποτελεσμάτων χρήσεως. Το σύστημα λειτουργίας της Γ.Σ. είναι κεφαλαιοκρατικό. Η δύναμη της ψήφου καθενός μετόχου εξαρτάται από το ποσοστό του κεφαλαίου που εκπροσωπούν οι μετοχές του (Φλώρος,1993).

Στο τέλος κάθε χρόνου, συντάσσεται Ισολογισμός. 20 ημέρες πριν από την τακτική Γενική Συνέλευση. Αντίγραφο του Ισολογισμού μαζί με την έκθεση του Δ.Σ. των ελεγκτών υποβάλλονται στο Υπουργείο Εμπορίου. Μέσα σε 20 ημέρες από τη Γενική Συνέλευση υποβάλλεται στο ίδιο Υπουργείο αντίγραφο των πρακτικών της Γενικής Συνέλευσης. Από τα κέρδη της κάθε χρήσης, που απομένουν μετά την αφαίρεση του φόρου, παρακρατείται ποσοστό 5%, για τακτικό αποθεματικό, που είναι υποχρεωτικό μέχρι να φτάσει το 1/3 του μετοχικού κεφαλαίου. Το υπόλοιπο των κερδών κατανέμεται όπως ορίζει ο νόμος και όπως αποφασίσει η Γενική Συνέλευση (Χέβας,2000).

3) Οι ελεγκτές. Ο θεσμός των ελεγκτών αποβλέπει στην κατοχύρωση και την προστασία των συμφερόντων της μειοψηφίας των μετόχων, των δανειστών και παντός άλλου συναλλασσομένου με την εταιρία, αλλά και του κοινωνικού συνόλου γενικότερα το οποίο σε τελική ανάλυση ωφελείται από την εύρυθμη και αποδοτική λειτουργία της Α.Ε. Οι ελεγκτές είναι δύο, εκτός εάν προέρχονται από το σώμα ορκωτών λογιστών, οπότε δυνατόν να είναι και ένας. Εκλέγονται από τη γενική συνέλευση με ετήσια θητεία δυνάμενη να ανανεώνεται χωρίς περιορισμό. Οι ελεγκτές έχουν δικαίωμα και καθήκον να λαμβάνουν γνώση και να παρακολουθούν τις πράξεις του διοικητικού συμβουλίου καθώς και παντός άλλου οργάνου το οποίο αναμειγνύεται με τη διαχείριση. Επίσης δικαιούνται να λαμβάνουν γνώση του περιεχομένου των λογιστικών βιβλίων και στοιχείων καθώς και παντός άλλου εγγράφου που έχει σχέση με τη διαχείριση της εταιρικής περιουσίας κατά τρόπον ώστε να διασφαλίζεται και να ελέγχεται η νομιμότητα και η σκοπιμότητα των διαχειριστικών ενεργειών. Ελέγχουν τον ισολογισμό και το λογαριασμό των αποτελεσμάτων του τέλους κάθε διαχειριστικής περιόδου (χρήσεως) και υποβάλλουν σχετική έκθεση στη Γ.Σ. των μετόχων (Φλώρος,1993).

1.3. ΑΝΩΝΥΜΕΣ ΕΤΑΙΡΙΕΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

Η φορολογία στα εισοδήματα των νομικών προσώπων επιβλήθηκε το 1959 με την ψήφιση του νόμου 3843/1958 και συνεχίστηκε με αυτή τη μορφή επί 35 χρόνια. Με τον νόμο αυτόν, τα εισοδήματα των ανωνύμων εταιριών, των συνεταιρισμών και των αλλοδαπών επιχειρήσεων εισήχθησαν στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων. Το φορολογικό σύστημα που καθιερώθηκε, ήθελε τα μη διανεμόμενα κέρδη, αυτά δηλαδή που αποθεματοποιούνταν, να φορολογούνται στο όνομα της ανώνυμης εταιρείας, ενώ τα διανεμόμενα φορολογούνταν στο όνομα των δικαιούχων μετόχων, συμβούλων κλπ.

Από κει και πέρα τα κέρδη αυτά θεωρούνταν εισόδημα κινητών αξιών για τους δικαιούχους μετόχους και παρακρατούνταν φόρος μερισμάτων. Ο φόρος εισοδήματος, που αρχικά είχε καταβληθεί από την ανώνυμη εταιρεία κατά το χρόνο που προέκυψαν τα άνω κέρδη, συμψηφιζόταν με τον φόρο μερισμάτων. Στο δημόσιο αποδίδονταν η διαφορά, ενώ υπήρχε περίπτωση, η διαφορά να δημιουργούσε απαίτηση επιστροφής φόρου εισοδήματος για την ανώνυμη εταιρεία.

Το 1992 όμως έγιναν σημαντικές φορολογικές αλλαγές στην Ελλάδα με τη σπουδαιότερη αυτή της ενιαίας φορολογίας όλων των νομικών προσώπων με ένα ενιαίο συντελεστή που αρχικά ορίστηκε σε ποσοστό 35% επί του συνόλου των φορολογητέων κερδών των επιχειρήσεων αυτών. Η καινοτομία αυτή επικυρώθηκε με το νόμο 2065/1992 σύμφωνα με τον οποίο, με την καταβολή του φόρου εισοδήματος επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για τα διανεμόμενα κέρδη. Πιο απλά αυτό σημαίνει ότι τα νομικά πρόσωπα, όταν διανέμουν κέρδη με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών στα μέλη του Δ.Σ., τους διευθυντές, στο προσωπικό κλπ., δεν προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου, επειδή τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου (Αληφάντης, 2001).

Σύμφωνα με τον νόμο 2190/20⁴, ως καθαρά κέρδη της ανώνυμης εταιρείας λογίζονται αυτά που προκύπτουν μετά την αφαίρεση, από τα πραγματοποιηθέντα ακαθάριστα κέρδη κάθε εξόδου, κάθε ζημίας, των προβλεπόμενων από το νόμο αποσβέσεων και κάθε άλλου εταιρικού βάρους. Επίσης σε άλλα άρθρα του ίδιου νόμου⁵, ορίζεται ο τρόπος διάθεσης (διανομής) των καθαρών κερδών της ανώνυμης εταιρείας. Συγχρόνως όμως ισχύουν και οι διατάξεις του άρθρου 3 του Α.Ν. 148/67⁶

Με αυτό τον τρόπο κρατείται ορισμένο ποσοστό από τα καθαρά κέρδη ώστε να σχηματιστεί το τακτικό αποθεματικό και τη διανομή του πρώτου μερίσματος. Αν υπάρχει, μετά από αυτό, υπόλοιπο από τα καθαρά κέρδη, αυτό διατίθεται κατά πως ορίζει το καταστατικό. Βέβαια τα κέρδη που απομένουν προκύπτουν μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος⁷. Αυτό έχει σαν συνέπεια ότι το τακτικό αποθεματικό που σχηματίζουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και τα κέρδη που διανέμουν όπως τα μερίσματα, οι αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου, τα κέρδη στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, είναι ελεύθερα φόρου, καθόσον προέρχονται από

⁴ παρ. 1 του άρθρου 45, του Κ.Ν. 2190/20

⁵ άρθρα 44, 44α, 45, 46α και 43, παρ. 3δ του Κ.Ν. 2190/20

⁶ Όπως τροποποιήθηκε κατ' αρχήν με το άρθρο 1 του Ν. 876/79 και στη συνέχεια με την παρ. 18 του άρθρου 3 του Ν. 2753/1999 (ΦΕΚ Α' 249/17-11-1999), το άρθρο 25 του Ν. 2789/2000 (ΦΕΚ Α' 21/11-2-2000) και το άρθρο 10 του Ν. 3460/2006 (ΦΕΚ Α' 105/30-5-06)

⁷ εξαιρούνται οι τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρείες- άρθρο 99, παρ. 1 του Ν. 2238/94

το υπόλοιπο των κερδών που προκύπτει μετά την αφαίρεση από αυτά του αναλογούντος φόρου εισοδήματος, ο οποίος αποτελεί εταιρικό βάρος της εταιρείας⁸

Σε αυτό το σημείο θα προσπαθήσουμε να δώσουμε κάποιες έννοιες ώστε να απλουστευτούν όλα τα παραπάνω. Σύμφωνα λοιπόν με τον ισχύοντα νόμο η επιχείρηση δηλαδή η εταιρία, υποχρεούται να σχηματίζει ένα κεφάλαιο, το λεγόμενο Αποθεματικό Κεφάλαιο⁹, με σκοπό την κάλυψη ενδεχόμενων ζημιών που θα προκύψουν στη διάρκεια ζωής της επιχείρησης. Σε κάθε εταιρική χρήση αφαιρείται υποχρεωτικά από το σύνολο των καθαρών κερδών, το ένα εικοστό (1/20) τουλάχιστον αυτών, για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Η αφαίρεση για το σχηματισμό του αποθεματικού αυτού παύει να είναι υποχρεωτική, όταν αυτό φθάσει το ένα τρίτο (1/3) τουλάχιστον του μετοχικού κεφαλαίου. Το τακτικό αποθεματικό χρησιμοποιείται αποκλειστικά για την εξίσωση πριν από κάθε διανομή μερίσματος του τυχόν χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού κερδών και ζημιών. Η κράτηση για τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται στα καθαρά κέρδη της χρήσης μετά την αφαίρεση των ζημιών προηγούμενων χρήσεων, αν υπάρχουν, και του φόρου εισοδήματος. Υπάρχουν βέβαια και οι εξαιρέσεις στον κανόνα. Έτσι υπάρχουν περιπτώσεις όπου η ανώνυμη εταιρεία δεν υποχρεούται στη δημιουργία τακτικού αποθεματικού, όπως:

- Όταν αυτό φθάσει να καλύπτει το 1/3 τουλάχιστον του μετοχικού κεφαλαίου.
- Όταν ο φόρος εισοδήματος υπερκαλύπτει το σύνολο των καθαρών κερδών της χρήσης. Στην περίπτωση αυτή δεν είναι δυνατός ο σχηματισμός τακτικού αποθεματικού, διότι δεν υπάρχουν πραγματικά κέρδη.
- Όταν τα κέρδη της χρήσης υπερκαλύπτονται από ζημίες προηγούμενων χρήσεων.

Για τα κέρδη του πρώτου μερίσματος, σε κάθε εταιρική χρήση αφαιρείται υποχρεωτικά από το σύνολο των καθαρών κερδών, ποσό ίσο με έξι τα εκατό (6%) τουλάχιστον επί του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, σύμφωνα με την δεύτερη παράγραφο του άρθρου 45 περ. β' του Κ.Ν. 2190/1920.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 3 του Α.Ν. 148/67, που ισχύει συγχρόνως όπως είπαμε και πιο πάνω με τον ισχύοντα νόμο, οι ανώνυμες

⁸ 1112918/10736/ΠΟΛ. 1248/12-11-92 και 1045732/10183/ΠΟΛ. 1120/30-3-93 εγκ. Υπ. Οικ.

⁹ άρθρο 44 του Κ.Ν. 2190/20

εταιρείες είναι υποχρεωμένες να διανέμουν κάθε έτος σε μετρητά στους μετόχους του 35% τουλάχιστον των καθαρών κερδών από την εκποίηση μετοχών οι οποίες κατέχονται τουλάχιστον από δεκαετίας και αντιπροσωπεύουν συμμετοχή μεγαλύτερη του 20% επί του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου θυγατρικής τους εταιρείας, εφόσον το ποσό αυτό είναι μεγαλύτερο από εκείνο που προκύπτει, είναι μεγαλύτερο από το 6% του καταβεβλημένου κεφαλαίου. Αν όμως η γενική συνέλευση το αποφασίσει, οι παραπάνω διατάξεις, δεν εφαρμόζονται εάν η Γενική Συνέλευση των μετόχων με πλειοψηφία του 65% τουλάχιστον του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου το αποφασίσει. Στην περίπτωση αυτή όμως, το μη διανεμόμενο μέρος μέχρι του ποσοστού 35% επί των καθαρών κερδών, μεταφέρεται στα βιβλία της εταιρείας σε ειδικό αποθεματικό προς κεφαλαιοποίηση. Το αποθεματικό αυτό υποχρεούται η ανώνυμη εταιρεία εντός τετραετίας από το χρόνο του σχηματισμού του να το κεφαλαιοποιήσει, με έκδοση νέων μετοχών που παραδίδονται δωρεάν στους δικαιούχους μετόχους, εκτός κι αν η Γενική Συνέλευση με πλειοψηφία του 70% τουλάχιστον του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου αποφασίσει το αντίθετο. Στην περίπτωση αυτή, η διαφορά δεν θα εμφανισθεί σε λογαριασμό αποθεματικού αφού δεν προβλέπεται στο νόμο. Αυτονόητο είναι ότι διανέμεται υποχρεωτικά στους μετόχους μέρος, ίσο τουλάχιστον με το 6% του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου¹⁰.

Μετά τις παραπάνω κρατήσεις οι οποίες πραγματοποιούνται υποχρεωτικά από το νόμο, για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού και τη διανομή πρώτου μερίσματος, οδηγούμαστε στην διάθεση του υπόλοιπου ποσού καθαρών κερδών που τυχόν απομένει, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο καταστατικό της εταιρείας¹¹. Από το ίδιο άρθρο προκύπτει ότι, μόνο το καταστατικό μπορεί να ορίζει πως θα διατίθεται το υπόλοιπο των ετησίων κερδών της εταιρείας, μετά τις υποχρεωτικές κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρος. Για αυτό είναι σκόπιμο να υπάρχει στο καταστατικό πρόβλεψη για το πώς θα διανεμηθεί το υπόλοιπο των κερδών της χρήσης ή τουλάχιστον γενική ρήτρα με την οποία θα επαφίεται η διανομή του

¹⁰ Σχετικά με την ερμηνεία των διατάξεων των παρ. 2 και 3 του άρθρου 3 του 148/67 (παρ. 18 και 19 του άρθρου 3 του Ν. 2753/99), έχει εκδοθεί η με αριθμ. 1030026/10403/ΠΟΛ. 1108/22-3-2000 εγκύκλιος του Υπ. Οικονομικών

¹¹ Άρθρο 45, παρ.2, περ. γ' του Κ.Ν. 2190/20

υπολοίπου των κερδών της χρήσης στην κρίση της τακτικής Γενικής Συνέλευσης των μετόχων.

Τα ετήσια κέρδη λοιπόν μπορούν να διατεθούν

- για καταβολή προσθέτου μερίσματος στους μετόχους
- για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας με έκδοση νέων μετοχών που παρέχονται δωρεάν στους μετόχους αντί προσθέτου μερίσματος,
- για καταβολή αμοιβών στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου,
- για σχηματισμό αποθεματικών κ.λ.π.
- μεταφέρεται προς διάθεση στην επόμενη χρήση.

Όσον αφορά την καταβολή του μερίσματος στους μετόχους, αυτή γίνεται στους επόμενους δύο μήνες από τη στιγμή που η τακτική συνέλευση των μετόχων εγκρίνει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Το άρθρο 1 του Ν.Δ. 1195/42 ορίζει ότι μετά την πάροδο πενταετίας από το έτος που γεννήθηκε η απαίτηση, μερίσματα τα οποία δεν απαιτήθηκαν παραγράφονται υπέρ του Δημοσίου. Το μέρισμα, αποτελεί για το δικαιούχο μέτοχο εισόδημα από «κινητές αξίες» και δεν υπόκειται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος, καθότι προέρχεται από εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί στο όνομα της ανώνυμης εταιρείας και εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου μετόχου για το εισόδημα αυτό¹².

Ο Ν. 2238/94 ορίζει με σχετικό άρθρο του ότι οι μέτοχοι που έχουν ανώνυμες μετοχές που δεν είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, πρέπει κατά την εξαργύρωσή τους να υποβάλλουν υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του Ν. 1599/1986, ότι είναι κύριοι ή επικαρπωτές των μετοχών.

Όσον αφορά την διανομή των καθαρών κερδών υπάρχουν κάποια σημεία που χρειάζονται ιδιαίτερη προσοχή. Έτσι απαγορεύεται η διανομή των κερδών μέχρι το σημείο που έχει γίνει απόσβεση όλων των εξόδων που έγιναν για την ίδρυση της εταιρείας¹³. Η διανομή των κερδών στους μετόχους γίνεται μόνο και μόνο τότε όταν τα κεφάλαια από τα ίδια κεφάλαια της εταιρείας είναι περισσότερα από το ποσό του μετοχικού κεφαλαίου¹⁴. Τέλος το ποσό που θα διατεθεί στους μετόχους πρέπει να είναι μικρότερο από το ποσό των αποτελεσμάτων της τελευταίας χρήσης που έχει

¹² Άρθρο 54, παρ. 1 του Ν. 2238/94

¹³ Άρθρο 43, παρ. 3δ του Κ.Ν. 2190/20

¹⁴ Άρθρο 44α, παρ. 1 του Κ.Ν. 2190/20

λήξει, στο οποίο προστίθενται τα κέρδη από προηγούμενες χρήσεις. Από αυτά βέβαια βγαίνει το ποσό για τις ζημιές των προηγούμενων χρήσεων και τα ποσά που επιβάλλεται να διατεθούν για το σχηματισμό αποθεματικών, σύμφωνα με το νόμο και το καταστατικό¹⁵.

Σε άρθρο του νέου φορολογικού νόμου 3697/2008, τροποποιείται η παράγραφος του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και προβλέπεται μείωση συντελεστών φόρου, όπως και στις Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης και αύξηση συντελεστών προκαταβολής φόρου εισοδήματος. Πιο συγκεκριμένα, ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο συνολικό φορολογητέο εισόδημά τους, μετά την 1^η Ιανουαρίου του 2014.

Με τροποποίηση σε άρθρο του νόμου 2338/1994 προβλέπεται ότι όλα τα κέρδη των νομικών προσώπων, οπότε και των Α.Ε. φορολογούνται με ποσοστό 26% από την 1^η Ιανουαρίου 2013 ενώ τα διανεμόμενα κέρδη έχουν παρακράτηση 10%. (Καραβοκύρης, Σταματόπουλος, 2008)

Καταλαβαίνουμε λοιπόν ότι όλες οι Α.Ε. είναι υποχρεωμένες να υποβάλουν φορολογική δήλωση, η οποία πρέπει να κατατίθεται το αργότερο μέχρι στις αρχές του πέμπτου μήνα μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.

Όταν και εφόσον η δήλωση αυτή δεν κατατεθεί τότε η αρμόδια ΔΟΥ (Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία) εκδίδει ειδικό φύλλο, στο οποίο φαίνεται το φορολογητέο εισόδημα που προκύπτει από τα βιβλία και το ποσό του φόρου που αναλογεί μαζί με τον πρόσθετο φόρο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 86, αντίγραφο του οποίου κοινοποιείται στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο. Μετά την οριστικοποίηση του φύλλου ελέγχου, ο φόρος βεβαιώνεται εφάπαξ.

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

Σε τροποποιητική δήλωση εντός τριάντα ημερών μετά από εξάμηνο λήξης της διαχειριστικής περιόδου, υποχρεούται οι Α.Ε. οι οποίες στα καθαρά κέρδη τους υπάρχουν εισοδήματα τα οποία απαλλάσσονται από τη φορολογία ή φορολογούνται με ειδικό τρόπο. Ο φόρος που θα προκύψει από την τροποποιητική δήλωση

¹⁵ άρθρο 44α, παρ. 2 του Κ.Ν. 2190/20

καταβάλλεται μέσα σε τρεις μηνιαίες δόσεις, η πρώτη από τις οποίες καταβάλλεται με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης και οι υπόλοιπες δύο την τελευταία εργάσιμη ημέρα των δύο επόμενων μηνών.

Τέλος αν μέσα στο χρονικό όριο της ίδιας διαχειριστικής χρήσης αλλά μεταγενέστερα γίνει μερική ή ολική έγκριση διανομής των κερδών, τότε υποβάλλεται συμπληρωματική δήλωση εντός τριάντα ημερών και ο φόρος που θα προκύψει καταβάλλεται εφάπαξ με την εμπρόθεσμη δήλωση.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2^ο

ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ - Δ.Λ.Π.12

2.1. ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Δ.Λ.Π.)

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) (Grant Thornton, 2006) ή αλλιώς ή “International Accounting Standards” προέκυψαν από την ανάγκη ύπαρξης ενιαίων αρχών και κανόνων που πρέπει να διέπουν τη λειτουργία κάθε επιχείρησης σε ό,τι αφορά τις οικονομικές της καταστάσεις και την πληροφόρηση στους ενδιαφερόμενους. Ουσιαστικά είναι κωδικοποιημένες λογιστικές πολιτικές και κανόνες που εφαρμόζουν τα στελέχη μιας επιχείρησης, καθώς επίσης και οι λογιστές όταν συντάσσουν τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις. Με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. υπάρχει μεγάλη λογιστική ποιότητα, όμως υπάρχει και αντικειμενικότητα καθώς επίσης και αμεροληψία κατά την παρουσίαση των χρηματοοικονομικών αποτελεσμάτων (Καββαδίας,2003). Θα πρέπει επίσης να αναφέρουμε ότι αυτές οι οικονομικές καταστάσεις, που περιγράφονται παρακάτω, πρέπει να αντιμετωπίζονται ενιαία.

Οι καταστάσεις αυτές είναι:

- Ισολογισμός
- Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως
- Κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων (είναι μία νέα οικονομική κατάσταση για την Ελλάδα και παρουσιάζει τις επιμέρους μεταβολές που επήλθαν στα ίδια κεφάλαια κατά την διάρκεια της χρήσης)
- Κατάσταση Ταμειακών Ροών
- Προσάρτημα με σημειώσεις

Το διοικητικό συμβούλιο των εκάστοτε επιχειρήσεων είναι υπεύθυνο για την κατάρτιση και δημοσιοποίηση των παραπάνω καταστάσεων. Όταν αυτές οι καταστάσεις καταρτίζονται από τις επιχειρήσεις για ιδίαν χρήση τότε μπορούν να συνταχθούν χωρίς Δ.Λ.Π.. Όταν όμως αυτές καταρτίζονται με σκοπό τη

δημοσιοποίησή τους και τη χρησιμοποίησή τους από τρίτους όπως μέτοχοι και επενδυτές τότε είναι απαραίτητη η χρήση των Δ.Λ.Π.(Τσάμης, 2003).

Ένας ορισμός που δίνει ο κανονισμός 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου είναι¹⁶:

«Ως Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα νοούνται τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ), τα Διεθνή Πρότυπα χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ) και οι συναφείς ερμηνείες (ερμηνείες της SIC- ΔΠΧΠ), οι μεταγενέστερες τροποποιήσεις των εν λόγω προτύπων και συναφών ερμηνειών καθώς και τα μελλοντικά πρότυπα και συναφείς ερμηνείες που θα εκδώσει ή θα δημοσιεύσει στο μέλλον ο Οργανισμός Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΟΔΛΠ)».

2.1.1. Δημιουργία και σκοπός των Δ.Λ.Π.

Όσο σίγουρο είναι ότι η νομοθεσία κάθε χώρας ρυθμίζει τις οικονομικές καταστάσεις και πιο συγκεκριμένα την έκδοσή τους, άλλο τόσο σίγουρο είναι ότι οι οικονομικές καταστάσεις μεταξύ τους μπορεί να φαίνονται όμοιες στις διάφορες χώρες. Οι διαφορές όμως μεταξύ τους είναι πολλές και ποικίλες. Οφείλονται δε στις διαφορετικές συνθήκες κοινωνικού, πολιτικού ή και νομικού περιεχομένου, οι οποίες επηρεάζουν την θέσπιση των εθνικών λογιστικών διατάξεων.

Το ρόλο του μεσάζοντα με στόχο την εναρμόνιση των κανόνων, των λογιστικών προτύπων και των διαφόρων λογιστικών μεθόδων καλείται να παίζει η επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων ή αλλιώς International Accounting Standards Committee- IASC. Η Επιτροπή αυτή συγκροτήθηκε στις 29 Ιουνίου του 1973 ύστερα από κοινή συμφωνία των επαγγελματικών λογιστικών σωμάτων της Γαλλίας, Γερμανίας, Καναδά, Αυστραλίας, Μεξικού, Ολλανδίας, Ηνωμένου Βασιλείου, Ιρλανδίας και ΗΠΑ.

Ποια είναι τα καθήκοντα της συγκεκριμένης επιτροπής; Να δημιουργεί και να κοινοποιεί σε τρίτους λογιστικά πρότυπα που πρέπει να τηρούνται από τους αρμόδιους φορείς κατά τη διαμόρφωση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων όπως επίσης πρέπει να βρίσκει τρόπους ώστε τα συγκεκριμένα πρότυπα

¹⁶ άρθρο 2 του κανονισμού αριθ. 1606/2002 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 19ης Ιουλίου 2002

γίνουν αποδεκτά και να τηρηθούν παγκοσμίως. Καθήκον αλλά και υποχρέωση της παραπάνω επιτροπής είναι να δουλεύει συνεχώς όλους εκείνους τους τρόπους με τους οποίους θα παρουσιάζονται οι οικονομικές καταστάσεις μέσω των Δ.Λ.Π.

Σκοπός της παρέμβασης είναι η ελαχιστοποίηση των διαφορών μεταξύ τους σε παγκόσμια κλίμακα ώστε να είναι δυνατή η συγκρισιμότητά τους. Μέχρι τώρα λοιπόν έχουν δημιουργηθεί πάνω από σαράντα (40) Δ.Λ.Π. που έχουν σκοπό την κατάρτιση και παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων και όλα όσα αφορούν τις οικονομικές συναλλαγές τους.

Στις αρχές του 1997 δημιουργήθηκε η Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών (ΜΕΔ) με σκοπό να προωθήσει των Δ.Λ.Π. παγκοσμίως ώστε να μπορέσει να γίνει η σύγκρισή των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παγκόσμια

Από το 2002 και μετά υπεύθυνο για τα θέματα των Δ.Λ.Π. είναι το Συμβούλιο των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IASB). Κάθε χώρα και Οργανισμός που έχει ενδιαφέρον και συμφέροντα για την κατάρτιση νέων ΔΛΠ συμμετέχει στο Συμβούλιο με 1 ψήφο.

Παράλληλα δημιουργήθηκε και η νέα Επιτροπή Διερμηνειών Διεθνούς Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRIC), η βασική αρμοδιότητα της οποίας είναι η ερμηνεία των Δ.Λ.Π. όπως και η πληροφόρηση και η σωστή καθοδήγηση πάνω σε θέματα που αφορούν τα πρότυπα που εκδίδονται.

Τα νέα πρότυπα δημιουργούνται με την εξής διαδικασία:

- Ειδική επιτροπή ορίζεται όταν προκύπτουν σχετικά ζητήματα με τις οικονομικές καταστάσεις, η οποία παρουσιάζει στο Συμβούλιο συγκεκριμένο σχέδιο αντιμετώπισης του προβλήματος.
- Αν το σχέδιο αυτό γίνει αποδεκτό (πρέπει να συμφωνήσουν τα 2/3 των μελών του Συμβουλίου) τότε αποστέλλεται στα αρμόδια όργανα των διαφόρων κρατών για μελέτη και κατάθεση των απόψεων τους.
- Μετά από μελέτη των διάφορων απόψεων και σχολίων το Συμβούλιο ίσως αναπροσαρμόσει το σχέδιο και προχωρά στην ψηφισή του. Εδώ χρειάζεται τα 3/4 των μελών του Συμβουλίου, για να ψηφιστεί, οπότε αποτελεί Δ.Λ.Π. και εκδίδεται στην Αγγλική γλώσσα (Τουρνά-Γερμανού, 2003).

Στη συνέχεια από το 2005 και μετά η Ευρωπαϊκή Ένωση αναγνώρισε τον σπουδαίο ρόλο των Δ.Λ.Π. στην εναρμόνιση των διεθνών λογιστικών κανονισμών

και πρότεινε την υποχρεωτική εφαρμογή τους από όλες τις εταιρείες οι οποίες είναι εισηγμένες σε χρηματιστήρια αξιών στην εμβέλειά της.

2.1.2. Εφαρμογή των Δ.Λ.Π. στην Ελλάδα

Το εύκολο της υπόθεσης είναι οι επιχειρήσεις και οι οργανισμοί των διαφόρων χωρών, να υιοθετήσουν τα Δ.Λ.Π.. Το δύσκολο είναι η σωστή μετάβαση από τα εθνικά πρότυπα που ισχύουν σε κάθε χώρα, στα διεθνή.

Το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο και το Συμβούλιο της Ευρωπαϊκής Ένωσης με τον Κανονισμό 1606/2002, αποφάσισαν την υποχρεωτική υιοθέτηση των Δ.Λ.Π. από το 2005 και μετά για τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ειδικά για αυτές που είχαν εταιρείες εισηγμένες στα διάφορα χρηματιστήρια¹⁷.

Βέβαια τα Δ.Λ.Π. δεν υπερισχύουν πάντα των λογιστικών κανόνων και αρχών που ισχύουν για τις οικονομικές καταστάσεις ενός Κράτους. Απλώς είναι ένας τρόπος συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παγκοσμίως με την προϋπόθεση ότι η Ευρώπη σέβεται τον τρόπο σύνταξης και παρουσίασης των οικονομικών αυτών καταστάσεων των Κρατών μελών επιβάλλοντας επιπρόσθετες λογιστικές προδιαγραφές ενώ τα κράτη μέλη από την άλλη μεριά, οι διάφορες Κυβερνήσεις επιτρέπεται να επιβάλουν στις επιχειρήσεις τους τη χρήση των Δ.Λ.Π. (Το Βήμα, 2009).

Για την ομαλή εφαρμογή ενός τέτοιου σχεδίου, δηλαδή της μετάβασης από τα εγχώρια λογιστικά πρότυπα στα διεθνή, απαιτείται πολλή δουλειά από όλους τους αρμόδιους φορείς ώστε να προσαρμοστούν οι επιχειρήσεις στις νέες αλλαγές όσον αφορά τη σύνταξη και παρουσίαση των οικονομικών τους καταστάσεων. (Γεωργίου, 2003).

Όσον αφορά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, το σίγουρο είναι ότι είναι υποβιβασμένα σε σχέση με τα Δ.Λ.Π. και αυτό φαίνεται στη δυνατότητα κατανόησης, τη συνάφεια, την αξιοπιστία και τη συγκρισιμότητα των λογιστικών καταστάσεων, και την παροχή χρήσιμης πληροφόρησης που συντελεί στην

¹⁷Ο Κανονισμός 1606/2002, που αφορά τα ΔΛΠ, δημοσιεύτηκε στην επίσημη εφημερίδα της Ευρωπαϊκής Κοινότητας και καθιστά υποχρεωτική την εφαρμογή των ΔΛΠ που υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή επιτροπή για τα Κράτη-μέλη.

ορθολογική λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων, στην έγκαιρη ανάδειξη κινδύνων, και στη βελτίωση της αξιοπιστίας και της πιστοληπτικής ικανότητας των ελληνικών επιχειρήσεων (Πρωτοψάλτης,2009).

Στην Ελλάδα τα Δ.Λ.Π. εφαρμόστηκαν μετά την 1/1/2005, υλοποιώντας τον νόμο 3229/2004, από τις ελληνικές Α.Ε. που είχαν μετοχές που ήταν εισηγμένες στο χρηματιστήριο. από τις ελληνικές επιχειρήσεις με τη νομική μορφή της ανώνυμης εταιρείας (Α.Ε.) που οι μετοχές τους ή άλλες κινητές τους αξίες είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο. Μετά το 2007 τα Δ.Λ.Π. εφαρμόστηκαν από τις δημόσιες επιχειρήσεις και από τις Τράπεζες με νομική μορφή Α.Ε.

Οι οικονομικές καταστάσεις λοιπόν συντάσσονται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. και αυτό ισχύει για όλες τις καταστάσεις που είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν και να δημοσιεύουν οι επιχειρήσεις. Επίσης, είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν τις ετήσιες χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις με Δ.Λ.Π. και οι θυγατρικές επιχειρήσεις των εισηγμένων εταιρειών στο Χρηματιστήριο (Grant Thornton, 2006).

Οι οικονομικές καταστάσεις που πρέπει να δημοσιεύουν οι εταιρείες που υιοθετούν τα Δ.Λ.Π. είναι αυτές του Ισολογισμού, των Αποτελεσμάτων Χρήσης, των Μεταβολών Ιδίων Κεφαλαίων, των Ταμειακών ροών και σημειώσεις για τις οικονομικές καταστάσεις στο Προσάρτημα.

Παρακάτω φαίνονται πιο συνοπτικά όλες εκείνες οι επιχειρήσεις και οργανισμοί, γενικώς όλες οι οντότητες, οι οποίες είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν τις ετήσιες χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (Δ.Π.Χ.Α.), όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από τον κανονισμό 1606/2002¹⁸ της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Καραγιάννης Δ. , Καραγιάννη Α., Καραγιάννης Ι.,2007).

Οι οντότητες αυτές είναι:

- οι οντότητες δημοσίου ενδιαφέροντος
- οι θυγατρικές των επιχειρήσεων που έχουν έδρα στην Ελλάδα αλλά τους ανήκουν μετοχές οι οποίες είναι εισηγμένες σε χρηματιστήρια κρατών – μελών της Ε.Ε. Βέβαια αυτές έχουν την υποχρέωση των Δ.Λ.Π. αν και μόνο αν αντιπροσωπεύουν ατομικά ή αθροιστικά ποσοστό μεγαλύτερο από 5% του καθαρού κύκλου εργασιών ή του ενεργητικού ή του μέσου όρου των εργαζόμενων της μητρικής

¹⁸ Κανονισμός 1606/2002 : ΔΠΧΑ – υποχρεωτική εφαρμογή ΔΠΧΑ

- οι ανώνυμες εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών
- οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου
- οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία
- οι ανώνυμες εταιρείες κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών
- οι ανώνυμες εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων
- οι εταιρείες χαρτοφυλακίου
- οι εταιρείες που έχουν αυτή την υποχρέωση βάσει άλλης νομοθετικής διάταξης.

Προαιρετικά μπορούν να εφαρμόζουν ΔΠΧΑ όλες οι εταιρείες που μετά από απόφαση της διοίκησής τους υπόκεινται στον Ν. 4308/2014. Στην περίπτωση αυτή η εφαρμογή των ΔΠΧΑ είναι υποχρεωτική για πέντε συνεχόμενες ετήσιες περιόδους από την πρώτη εφαρμογή των ΔΠΧΑ.

Επίσης, πρέπει να γίνει κατανοητό ότι οι εταιρείες που συντάσσουν τις ατομικές τους οικονομικές καταστάσεις με ΔΠΧΑ είναι υποχρεωμένες να συντάσσουν με αυτό τον τρόπο και τις ενοποιημένες τους καταστάσεις, όταν βέβαια υποχρεούται στη σύνταξή τους.

Στον παρακάτω πίνακα φαίνονται συνοπτικά τα ισχύοντα Δ.Λ.Π.

ΔΛΠ 1 Παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων

ΔΛΠ 2 Αποθέματα

ΔΛΠ 7 Κατάσταση Ταμειακών Ροών

ΔΛΠ 8 Λογιστικές πολιτικές, Μεταβολές στις Λογιστικές εκτιμήσεις και Λάθη

ΔΛΠ 10 Γεγονότα μετά την ημερομηνία του Ισολογισμού

ΔΛΠ 11 Συμβάσεις κατασκευής έργων

ΔΛΠ 12 Φόροι εισοδήματος

ΔΛΠ 16 Ενσώματες Ακινήτοποιήσεις

ΔΛΠ 17 Μισθώσεις

ΔΛΠ 18 Έσοδα

ΔΛΠ 19 Παροχές σε εργαζόμενους

ΔΛΠ 20 Λογιστική των Κρατικών Επιχορηγήσεων και Γνωστοποίηση της Κρατικής Επιχορήγησης

- ΔΛΠ 21** Οι επιδράσεις των μεταβολών στις τιμές συναλλάγματος
- ΔΛΠ 23** Κόστος δανεισμού
- ΔΛΠ 24** Γνωστοποιήσεις Συνδεόμενων Μερών
- ΔΛΠ 26** Λογιστική Απεικόνιση και Παρουσίαση των Προγραμμάτων Παροχών Συνταξιοδότησης
- ΔΛΠ 27** Ενοποιημένες και Ιδιαίτερες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις
- ΔΛΠ 28** Επενδύσεις σε Συγγενείς Επιχειρήσεις
- ΔΛΠ 29** Παρουσίαση Οικονομικών Στοιχείων σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες
- ΔΛΠ 31** Δικαιώματα σε Κοινοπραξίες
- ΔΛΠ 32** Χρηματοοικονομικά Μέσα: Παρουσίαση
- ΔΛΠ 33** Κέρδη ανά Μετοχή
- ΔΛΠ 34** Ενδιάμεση Χρηματοοικονομική Έκθεση
- ΔΛΠ 35** Απομείωση Αξίας Περιουσιακών Στοιχείων
- ΔΛΠ 36** Προβλέψεις, Ενδεχόμενες Υποχρεώσεις και Ενδεχόμενα Περιουσιακά Στοιχεία.
- ΔΛΠ 37** Άυλα Περιουσιακά Στοιχεία
- ΔΛΠ 38** Χρηματοοικονομικά Μέσα – Καταχώρηση και Αποτίμηση
- ΔΛΠ 39** Επενδύσεις σε Ακίνητα
- ΔΛΠ 41** Γεωργία

Εμείς παρακάτω, στη συγκεκριμένη εργασία, θα αναλύσουμε το Δ.Λ.Π. 12, το οποίο αναφέρεται στο θέμα της εργασίας μας.

2.1.3. Αναγκαιότητα για τα Δ.Λ.Π.

Στην εποχή που ζούμε υπάρχει ακόμη περισσότερη ανάγκη για την υιοθέτηση κοινών κανόνων στη σύνταξη και παρουσίαση των Οικονομικών Καταστάσεων, που στοχεύουν στην ακριβέστερη παρουσίαση των οικονομικών μεγεθών και στην εξαγωγή σαφών συμπερασμάτων, για την εν γένει οικονομική κατάσταση

επιχειρήσεων, οργανισμών και συναφών οντοτήτων. Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) προέκυψε από την ανάγκη του Ενιαίου των Οικονομικών Καταστάσεων που υποχρεωτικά συντάσσουν οι Επιχειρήσεις – Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού & Δημοσίου Τομέα, που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ.

Χωρίς τα Δ.Λ.Π. δεν υπάρχει εμπιστοσύνη επί των Στοιχείων των Οικονομικών Καταστάσεων, που συντάσσονται σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, οπότε αποτρέπεται η εισροή ξένων κεφαλαίων από Χρηματοπιστωτικούς Οργανισμούς του Εξωτερικού, όπου το κόστος του χρήματος, είναι σημαντικά μικρότερο από τους αντίστοιχους της εγχώριας αγοράς.

Εδώ πρέπει να απαντήσουμε σε ένα σπουδαίο ερώτημα. Είναι αναγκαία τα Δ.Λ.Π.; Επίσης υπάρχουν οφέλη από την εφαρμογή τους; Η απάντηση δίνεται παρακάτω. Έτσι τα Δ.Λ.Π. είναι απαραίτητα γιατί με την εφαρμογή τους:

- Δεν αντιμετωπίζουμε πλέον τις ιδιαιτερότητες του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.
- Γίνεται πιο εύκολη ενημέρωση των χρηστών των οικονομικών καταστάσεων και αυτό
 - Γιατί ακολουθεί ετήσια έκθεση των Οικονομικών και
 - Γιατί υπάρχει ομοιομορφία στις συλλεγόμενες πληροφορίες
- Γίνονται πιο κατανοητές και αξιοποιούνται περισσότερο οι οικονομικές καταστάσεις των διάφορων επιχειρήσεων σε ευρωπαϊκό αλλά και σε παγκόσμιο επίπεδο.
- Οι διεθνείς αγορές τώρα γίνονται περισσότερο προσβάσιμες
- Εξασφαλίζουν αξιόπιστη χρηματοοικονομική πληροφόρηση.

Από την άλλη κατανοητό είναι ότι από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. προέκυψαν κάποια προβλήματα. Αυτά συνοπτικά φαίνονται παρακάτω:

- Υπάρχει αδυναμία όσον αφορά την βαθιά κατανόηση και εφαρμογή των προτύπων
- Υπάρχει δυσκολία στη συλλογή και επεξεργασία των πληροφοριών
- Υπάρχει έλλειψη στελεχών με εξειδίκευση και εμπειρία
- Υπάρχουν σημαντικές διαφορές με την φορολογική νομοθεσία.

Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να τονίσουμε πως κάθε χώρα διέπεται από τη δική της φορολογική νομοθεσία. Αυτό σημαίνει ότι και οι κάθε επιχείρηση πληροφορεί για τα οικονομικά της τους τρίτους με βάση αυτή τη νομοθεσία, πράγμα που δημιουργεί μάλλον προβλήματα στους μετόχους αλλά και στους επενδυτές των εταιρειών αυτών αφού προβάλλει την φορολογική τους εικόνα και όχι την πραγματική. Αν λάβουμε υπόψη μας τις διαφορές στη φορολογία στις διάφορες χώρες, δημιουργείται λανθασμένη εικόνα για συγκεκριμένες επιχειρήσεις.

Με την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. οι στόχοι της παγκοσμιοποίησης των οικονομικών καταστάσεων έρχονται εις πέρας. Αυτό οφείλεται κυρίως στην ανάπτυξη, στην δημοσίευση και στην εφαρμογή τους σε οικονομικές καταστάσεις γενικού σκοπού. Αυτές οι καταστάσεις απευθύνονται σε πολλούς χρήστες με διαφορετικές ανάγκες και απαιτήσεις πληροφόρησης όπως είναι οι μέτοχοι, οι πιστωτές, οι εργαζόμενοι οι επενδυτές και οι εποπτικές αρχές. Από την άλλη, υπάρχουν και οι λοιπές χρηματοοικονομικές αναφορές που περιέχουν πληροφορίες που παρέχονται εκτός των παραπάνω οικονομικών καταστάσεων με σκοπό την κατανόηση των οικονομικών καταστάσεων από τους χρήστες και την λήψη σωστών αποφάσεων. (Τσάμης, 2017)

Αυτό που θα πρέπει να προσέχουν οι χρήστες των Δ.Λ.Π. είναι ότι αυτά χρησιμοποιούνται για τη λύση ουσιωδών προβλημάτων και πρέπει να εφαρμόζονται στο σύνολό τους. Τώρα κάθε περιορισμός στην εφαρμογή τους πρέπει να προβλέπεται από τον κανονισμό τους. Σίγουρα με την εφαρμογή τους δημιουργούνται σε παγκόσμιο επίπεδο δημιουργούνται αποδεκτοί λογιστικοί κανόνες και πρακτικές με σκοπό την κατανόησή τους από όλο και μεγαλύτερο πλήθος ανθρώπων.

Τέλος πρέπει να τονίσουμε ότι πολλές μελέτες που έγιναν πάνω στα Δ.Λ.Π. και στις εφαρμογές τους έδειξαν την ανάγκη που υπάρχει στο οικονομικό στερέωμα παγκοσμίως για κοινά λογιστικά πρότυπα ώστε να μπορεί να γίνει σύγκριση μεταξύ των επιχειρήσεων που βρίσκονται σε διαφορετικές χώρες. Με τον τρόπο αυτόν μάλλον θα μεγαλώσει η ροή κεφαλαίων από χώρα σε χώρα και θα μειωθούν οι εξαγορές και οι συγχωνεύσεις των επιχειρήσεων.

2.2. ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ

Στο σημείο αυτό θα αναφερθούμε λίγο περισσότερο στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα σε μια προσπάθεια να γίνει μια σύγκρισή τους με τα Δ.Λ.Π..

Το ελληνικό λογιστικό σχέδιο είναι αυτό που αντιπροσωπεύει τα ελληνικά λογιστικά σχέδια(Ε.Γ.Λ.Σ.). στηρίχτηκε στο γαλλικό μοντέλο και από το 2006 και μετά ακολουθούνται οι αρχές των Δ.Λ.Χ.Π. θα πρέπει επίσης να κατανοήσουμε το γεγονός ότι οι φορολογία κάποιες φορές είναι διαφορετική από τους λογιστικούς υπολογισμούς στην ελληνική πραγματικότητα οπότε για το σκοπό αυτό θα πρέπει να τηρούνται τα ΕΓΣΛ. Για τις οικονομικές καταστάσεις όμως είναι απαραίτητη η εφαρμογή των λογιστικών πρακτικών που προκύπτουν από τα ΔΛΧΠ όπως θα πρέπει να τηρούνται οι φορολογικοί υπολογισμοί που επιτάσσει ο εμπορικός κώδικας και η ελληνική νομολογία των εταιριών για την καταβολή των φόρων. Επίσης, αξίζει να σημειωθεί ότι η ανάλυση πολλών περαιτέρω βαθμίδων λογαριασμών είναι ενδεικτική και υπάρχουν κενοί λογαριασμοί για τις ανάγκες της κάθε επιχείρησης.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. εφαρμόζεται υποχρεωτικά για τις επιχειρήσεις στην Ελλάδα που τηρούν Λογιστικά Βιβλία Γ' Κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) από το έτος 1992¹⁹. Το Ε.Γ.Σ.Λ. αποτελεί την κοινή λογιστική γλώσσα των επιχειρήσεων και με τη βοήθειά του έγινε εφικτή μια λογιστική τυποποίηση σε εθνικό επίπεδο²⁰.

2.2.1. Ανασκόπηση

Σε μια γρήγορη ανασκόπηση της πορείας του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου πρέπει να πούμε ότι οι πρώτες προσπάθειες για την κατάρτισή του, έγιναν το 1954 για

¹⁹ Προεδρικό Διάταγμα 186/92

²⁰ Νόμος 4308/2014, Πολ.1003/31.12.2014, www.e-forologia.gr, www.taxheaven.gr

πρώτη φορά, όταν συστάθηκε η πρώτη επιτροπή χωρίς όμως ουσιαστικό αποτέλεσμα για την χρηματοοικονομική λογιστική. Χρειάστηκαν να περάσουν πάνω από είκοσι πέντε χρόνια για να μπορέσει η πέμπτη πια, επιτροπή που είχε συσταθεί, να καταλήξει στην ολοκλήρωση του Εθνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Από την αρχή του έτους 1982²¹ τέθηκε σε προαιρετική εφαρμογή το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο. Αργότερα και μέχρι το 1987 με μια σειρά από τροποποιήσεις και προεδρικά διατάγματα υποχρεώθηκαν, έμμεσα, οι Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης (ΕΠΕ) και οι Ανώνυμες Εταιρείες (ΑΕ) να ακολουθούν τους κανόνες του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Το 1992²², εφαρμόστηκε για πρώτη φορά ΕΓΣΛ για τις επιχειρήσεις που κρατούν βιβλία Γ' Κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ). (Η Καθημερινή, 2016)

Από το '96 και μετά έγιναν πολλές αλλαγές στο Ελληνικό λογιστικό σχέδιο οι οποίες όμως το κατέστησαν απαραίτητο και υποχρεωτικό για όλες τις επιχειρήσεις.

Εδώ θα πρέπει να τονίσουμε ότι υπάρχουν μεγάλες δυσκολίες στην εναρμόνιση του λογιστικού σχεδίου. Αυτές συνοψίζονται στα εξής σημεία:

- Οι γενικές αρχές της Λογιστικής δεν εφαρμόζονται
- Μια ενιαία αντιμετώπιση όλων των λογαριασμών είναι πολύ δύσκολη
- Η χρηματοοικονομική λειτουργία των επιχειρήσεων βαλτώνει
- Η ενημέρωση του κεντρικού καταστήματος είναι μια δύσκολη διαδικασία
- Στην εφαρμογή της μηχανογραφημένης λογιστικής.

Με όλα τα παραπάνω καταλαβαίνουμε λοιπόν ότι το Ελληνικό Κράτος έχει αδυναμία στο να φτιάξει ένα ΕΓΛΣ που θα αφορά την χρηματοοικονομική λειτουργία των επιχειρήσεων. Με το Π.Δ. 186/92 "Περί υποχρεωτικής εφαρμογής του Ενιαίου Γενικού Λογιστικού Σχεδίου" άρχισε η υποχρέωση των επιχειρήσεων να τηρούν τα ΕΓΣΛ (Νιφορόπουλος, 2015).

Ποιος είναι ο σκοπός των ΕΓΣΛ; Επιδιώκεται:

²¹ Προεδρικό Διάταγμα 1123/1980

²² Προεδρικό Διάταγμα Π.Δ. 186/92

- Ένας ενιαίος τρόπος χειρισμού των λογιστικών συναλλαγών
- Η απεικόνιση της πραγματικής οικονομικής κατάστασης και της περιουσίας μιας επιχείρησης
- Η σωστή εκτίμηση της πιστοληπτικής ικανότητας των οικονομικών μονάδων
- Η διευκόλυνση των ενδιαφερομένων ώστε να κατανοήσουν τους ισολογισμούς και τους λογαριασμούς καθώς επίσης και τις υπόλοιπες οικονομικές καταστάσεις
- Η απλούστευση και διευκόλυνση των ελέγχων
- Η αύξηση της παραγωγικότητας

2.2.2. Περιεχόμενο του Ε.Γ.Λ.Σ

Τα βασικά στοιχεία του Ε.Γ.Σ.Λ. όπως αναφέρονται στο Π.Δ 1123/80, είναι τα εξής:

- Το Ε.Γ.Λ.Σ. ακολουθεί το δεκαδικό σύστημα. Οι ομάδες 1, 2,3, 4, 5, 6, 7 και 8 αποτελούν τον πρώτο κύκλο της γενικής λογιστικής. Η ομάδα 9 αποτελεί το δεύτερο κύκλο της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως και η ομάδα 10 αποτελεί τον τρίτο κύκλο των λογαριασμών τάξεως. Οι τρεις κύκλοι λειτουργούν ανεξάρτητα ο ένας από τους άλλους, χωρίς να αποκλείεται η μεταξύ τους συνεργασία.
- Περιέχει το σχέδιο των λογαριασμών της γενικής λογιστικής και οδηγίες για τη λειτουργία και τη συνδεσμολογία των λογαριασμών αυτών με διευκρινίσεις στην ορολογία και το περιεχόμενό τους. Η γενική λογιστική, όπως σημειώνεται και παραπάνω περιλαμβάνει τις ομάδες λογαριασμών 1, 2, 3, 4, 5, 6, 7 και 8.
- Περιλαμβάνει τους λογαριασμούς που ανήκουν στην ομάδα 10 και εμφανίζουν αλλότρια περιουσιακά στοιχεία, απαιτήσεις από αμοτεροβαρείς συμβάσεις, στοιχεία από λαμβανόμενες ή παρεχόμενες εγγυήσεις εμπράγματα ή άλλου είδους ασφάλειες. Ακόμα μπορεί να περιλαμβάνει και λογαριασμούς, που παρέχουν διάφορα στατιστικά στοιχεία και άλλες πληροφορίες. Οι λογαριασμοί τάξεως λειτουργούν, ως γνωστόν, κατά ζεύγη.
- Περιλαμβάνουν τις οικονομικές καταστάσεις που περιέχουν τον ισολογισμό τέλους χρήσεως, το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεως, τον πίνακα διαθέσεως αποτελεσμάτων, το λογαριασμό γενικής εκμεταλλεύσεως και το

προσάρτημα επί του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως. Επίσης στο μέρος αυτό περιλαμβάνονται και οι αριθμοδείκτες.

- Στην ομάδα αυτή, την 9η, περιλαμβάνονται οι λογαριασμοί, που μας δίνουν την ομαδοποίηση των εξόδων, για τα κέντρα κόστους, για την εξαγωγή του κόστους των παραγόμενων προϊόντων ή υπηρεσιών. Η ομάδα των λογαριασμών κόστους μπορεί να λειτουργήσει εντελώς αυτόνομα, δηλαδή χωρίς να είναι συνδεδεμένη οργανικά με τους λογαριασμούς των άλλων ομάδων. Έτσι μπορεί να εφαρμόζεται η γενική λογιστική, καθώς και οι λογαριασμοί τάξεως, χωρίς να χρησιμοποιείται στη λογιστική της επιχειρήσεως η ομάδα λογαριασμών κόστους (9η). Άλλωστε και σήμερα αυτό συμβαίνει στις περισσότερες επιχειρήσεις, που τηρούν τη γενική λογιστική, αλλά αποφεύγουν την εσωλογιστική κοστολόγηση – κάτι που επιτρέπει η σχετική νομοθεσία.

2.3. Δ.Λ.Π.12

2.3.1. Εισαγωγή

Σε αυτό το σημείο πρέπει να τονίσουμε ότι, όσον αφορά τη φορολόγηση μιας επιχείρησης, ένα από τα σημαντικότερα θέματα είναι ο τρόπος λογιστικής παρακολούθησης των τρεχουσών και των μελλοντικών φορολογικών συνεπειών που προκύπτουν από συναλλαγές που πραγματοποιεί μία επιχείρηση κατά την διάρκεια της τρέχουσας χρήσης. Όλα τα παραπάνω αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης.

Το Δ.Λ.Π. 12 (Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – «Φόροι Εισοδήματος») οδηγεί στον τρόπο με τον οποίο ορισμένες συναλλαγές της επιχείρησης οι οποίες επιδρούν στην φορολογία της και ο λογιστικός χειρισμός αυτής της φορολογικής επίδρασης, δεν θα πρέπει να συμβαδίζει με τις φορολογικές υποχρεώσεις ή απαιτήσεις, αλλά με την ακολουθούμενη λογιστική αρχή που εφαρμόζεται στο χειρισμό των συναλλαγών αυτών. Ο χειρισμός αυτός είναι συνέπεια του γεγονότος ότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν αποτελούν απεικόνιση της φορολογικής συμμόρφωσής της, αλλά της οικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων χρήσης της επιχείρησης σε μία συγκεκριμένη ημερομηνία κατά την οποία καταρτίζεται ο ισολογισμός.

Πιο απλά και για να γίνουμε πιο κατανοητοί, το συγκεκριμένο πρότυπο ασχολείται με το φόρο εισοδήματος, συγκρίνοντας τη λογιστική αξία των στοιχείων του Ενεργητικού και των υποχρεώσεων με την αντίστοιχη φορολογική τους βάση προκειμένου να αναγνωρίσει την αναβαλλόμενη φορολογία που προκύπτει από τις διαφορές.

2.3.2. Σκοπός του Δ.Λ.Π. 12

Σκοπός αυτού του προτύπου είναι ο καθορισμός του λογιστικού χειρισμού του φόρου εισοδήματος, όπως είπαμε και πιο πάνω. Το βασικότερο θέμα εδώ είναι η λογιστικοποίηση των τρεχουσών και μελλοντικών φορολογικών συνεπειών από τη μελλοντική ανάκτηση (τακτοποίηση) της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείων (υποχρεώσεων) που είναι καταχωρημένα στον ισολογισμό μίας επιχείρησης και από συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας περιόδου που είναι καταχωρημένα στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης (Πρωτοψάλτης, 2004).

Σίγουρα αυτό το Πρότυπο απαιτεί από την επιχείρηση να λογιστικοποιεί τις φορολογικές συνέπειες των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τον ίδιο τρόπο που λογιστικοποιεί τις ίδιες συναλλαγές και άλλα γεγονότα. Επίσης, ασχολείται με την καταχώρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που προκύπτουν από αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους, με την παρουσίαση των φόρων εισοδήματος στις οικονομικές καταστάσεις και με τη γνωστοποίηση των πληροφοριών που αφορούν τους φόρους εισοδήματος.

Το Πρότυπο πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση των φόρων εισοδήματος δηλαδή όλων των φόρων που επιβάλλονται στο εσωτερικό και στο εξωτερικό και βασίζονται στο φορολογητέο εισόδημα. Οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν επίσης φόρους, όπως οι παρακρατούμενοι φόροι, οι οποίοι είναι πληρωτέοι από μία θυγατρική, συγγενή ή κοινοπραξία κατά τη διανομή κερδών προς την επιχείρηση που συντάσσει οικονομικές καταστάσεις.

2.3.3. Έννοιες και ορισμοί στο Δ.Λ.Π. 12

Στη συγκεκριμένη παράγραφο θα δώσουμε κάποιους ορισμούς στην προσπάθειά μας να καταλάβουν όλοι οι αναγνώστες της εργασίας ποιο είναι το αντικείμενο του Δ.Λ.Π. 12 (Μπεκρή, 2009).

Θα ακούσουμε για:

- Λογιστικό αποτέλεσμα, που είναι το κέρδος ή ζημία μιας περιόδου, πριν αφαιρεθεί ο φόρος.
- Φορολογητέο κέρδος (ή ζημία), δηλαδή το ποσό του κέρδους (ή της ζημίας) μιας περιόδου.
- Έξοδο φόρου (ή έσοδο) που είναι ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος.
- Τρέχων φόρος, δηλαδή το ποσό των φόρων που αφορά στο φορολογητέο κέρδος (ή ζημία) μιας περιόδου.
- Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις που είναι τα ποσά των φόρων που θα καταβληθούν μελλοντικά.
- Αναβαλλόμενα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία, δηλαδή οι φόροι που μπορούν να ανακτηθούν μελλοντικά.
- Προσωρινές διαφορές, που είναι οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου και της φορολογικής βάσης του.
- Η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης, δηλαδή το ποσό που αποδίδεται σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς.

Και επειδή παραπάνω γίνεται λόγος για τη φορολογική βάση, θέλουμε σε αυτό το σημείο να πούμε ότι είναι το ποσό που εκπίπτει φορολογικά από φορολογητέα οικονομικά οφέλη που θα δημιουργηθούν σε μια οικονομική οντότητα, όταν ανακτήσει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου (Grant Thornton, 2006).

Η φορολογική βάση μιας υποχρέωσης είναι η λογιστική αξία της, μείον κάθε ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά σε σχέση με αυτήν την υποχρέωση σε μελλοντικές περιόδους. Στην περίπτωση εσόδου το οποίο εισπράττεται προκαταβολικά, η φορολογική βάση της προκύπτουσας υποχρέωσης είναι η λογιστική αξία της, μείον κάθε ποσό του εσόδου που δεν θα είναι φορολογητέο σε μελλοντικές περιόδους (Καραγιάννης Δ., Καραγιάννη Α., Καραγιάννης Ι., 2007).

Στο σημείο αυτό θα θέλαμε να πούμε ότι οι προσωρινές διαφορές, στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, προσδιορίζονται από τη σύγκριση των λογιστικών αξιών των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, με την κατάλληλη φορολογική βάση. Σε όσες περιοχές προβλέπεται η υποβολή ενοποιημένης φορολογικής δήλωσης, η φορολογική βάση προσδιορίζεται με αναφορά στη δήλωση αυτή. Σε άλλες όμως περιοχές, που δεν προβλέπεται τέτοια δήλωση, η φορολογική

βάση προσδιορίζεται με αναφορά στις φορολογικές δηλώσεις κάθε επιχείρησης του ομίλου.

2.3.4. Βασικές Αρχές του Δ.Λ.Π. 12

Οι πιο βασικές αρχές του συγκεκριμένου προτύπου είναι οι εξής:

- Για να γίνει ανάκτηση ή διακανονισμός της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης από μια επιχείρηση, θα πρέπει πρώτα να γίνει αναγνώριση του συγκεκριμένου στοιχείου. Αν τώρα η διαδικασία αυτή της ανάκτησης της λογιστικής αξίας, είναι πιθανό να καταστήσει τις μελλοντικές πληρωμές φόρων μεγαλύτερες (ή μικρότερες) από ότι αυτές θα ήταν, τότε η επιχείρηση, πρέπει να αναγνωρίσει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.
- Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο το οποίο αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, αν οι συναλλαγές και τα οικονομικά γεγονότα που αφορούν αυτή τη φορολογική επίδραση αναγνωρίζονται επίσης στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και
- Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο το οποίο αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, αν οι συναλλαγές και τα οικονομικά γεγονότα που αφορούν αυτή τη φορολογική επίδραση αναγνωρίζονται επίσης στα ίδια κεφάλαια.

2.4. ΣΥΓΚΡΙΣΗ ΕΛΛΗΝΙΚΩΝ ΚΑΙ ΔΙΕΘΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΤΥΠΩΝ

Από αυτά που είδαμε παραπάνω, καταλαβαίνουμε ότι υπάρχουν σημαντικές διαφορές μεταξύ των ΔΛΠ και ΕΛΠ. Στην παράγραφο αυτή θα δούμε τις διαφορές αυτές και θα προσπαθήσουμε να τις κατατάξουμε σε κατηγορίες.

2.4.1. Διαφορές στον τρόπο θεσμοθέτησης των Προτύπων

Πιο πάνω είδαμε πως τα ΔΛΠ, αναπτύσσονται και καθορίζονται από το Συμβούλιο Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (IFRS). Στη διαδικασία που ακολουθείται μετέχουν όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη όσον αφορά τα πρότυπα. Από την άλλη, τα

ΕΛΠ, θεσμοθετούνται από τις κυβερνητικές πλειοψηφίες για να ωφεληθούν τα ενδιαφερόμενα μέλη, χωρίς όμως αυτά να μετέχουν στην όλη διαδικασία.

Εδώ θέλουμε να τονίσουμε ότι οι παράγοντες που επηρέασαν τη διαμόρφωση των ΕΛΠ είναι άγνωστοι για την Ελλάδα, όπως επίσης άγνωστες παραμένουν και οι επιπτώσεις που αυτά επέφεραν στα συμφέροντα των ενδιαφερόμενων μερών.

2.4.2. Διαφορές στη σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων

Εδώ υπάρχουν σημαντικές διαφορές σε διάφορους τομείς.

1)Καταρχάς στις καταρτιζόμενες οικονομικές καταστάσεις. Στα ΕΛΠ είναι αναγκαία η κατάρτιση του ισολογισμού²³, του λογαριασμού Αποτελεσμάτων χρήσης, του Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων και του Προσαρτήματος. Τα ΔΛΠ απαιτούν την κατάρτιση δύο νέων οικονομικών καταστάσεων:

- την Κατάσταση Ταμιακών Ροών, τις οποίες η ελληνική νομοθεσία απαιτεί μόνο για τις εισηγμένες εταιρείες στο χρηματιστήριο²⁴ και
- την Κατάσταση Μεταβολών των ιδίων Κεφαλαίων, την οποία τα Δ.Λ.Π. απαιτούν για όλες τις εταιρείες και η οποία δεν προβλέπεται από την ελληνική νομοθεσία. Εκεί υπάρχει σε αντιστοιχία κάπως, ο πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Η Κατάσταση Μεταβολών των Ιδίων Κεφαλαίων περιέχει πληροφορίες που αναφέρονται και στον κατά ΕΛΠ Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων, αλλά και όλες εκείνες τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες προκειμένου ο χρήστης να κατανοήσει τις μεταβολές που επήλθαν στην καθαρή θέση της εταιρίας.

2)Διαφορές υπάρχουν επίσης στο περιεχόμενο του Προσαρτήματος και στις επεξηγηματικές σημειώσεις. Τα ΔΛΠ απαιτούν στο προσάρτημα να περιλαμβάνονται πολύ περισσότερες πληροφορίες από όσες απαιτεί η ελληνική νομοθεσία. Οι γνωστοποιήσεις κάθε γεγονότος, όπως τα κέρδη ανά μετοχή, η εύλογη αξία επενδύσεων σε ακίνητα και άλλες, είναι αναγκαίες ώστε να υπάρχει διαφάνεια στις οικονομικές καταστάσεις.

3) Διαφορές στις Ενοποιημένες Οικονομικές Καταστάσεις. Στα ΕΛΠ οι διαφορές ενοποίησης σβήνονται είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα σε περισσότερες από

²³ άρθρο 42α του Ν. 2190/1920

²⁴ απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου της επιτροπής Κεφαλαιαγοράς (5/204/14.11.2000)

μία χρήσεις, οι οποίες δεν μπορούν να υπερβαίνουν τα πέντε χρόνια. Μπορούν επίσης να αφαιρεθούν απευθείας από τα ίδια κεφάλαια του ενοποιημένου ισολογισμού. Επιπρόσθετα εμφανίζονται, στον ενοποιημένο ισολογισμό σε ιδιαίτερο κονδύλι με τίτλο «δικαιώματα μειοψηφίας», στην κατηγορία «Ίδια Κεφάλαια». Από την άλλη στα ΔΛΠ η απόσβεση αυτή δεν μπορεί να ξεπερνάει τα 20 έτη, ενώ η χρονική διάρκεια της απόσβεσης και η μέθοδος υπολογισμού της απόσβεσης επανεκτιμώνται στο τέλος κάθε χρήσης. Εδώ οι διαφορές ενοποίησης παρουσιάζονται στον ενοποιημένο ισολογισμό σε ιδιαίτερη κατηγορία, ξεχωριστά από τις υποχρεώσεις και τα ίδια κεφάλαια.

4) Διαφορές στη Δομή και στο περιεχόμενο του Ισολογισμού και της Κατάστασης Αποτελεσμάτων. Οι διαφορές εδώ μεταξύ ΔΛΠ και ΕΛΠ παρουσιάζονται:

- στις κρατικές επιχορηγήσεις που με βάση τα ΔΛΠ δεν πρέπει να εμφανίζονται στα ίδια κεφάλαια, ενώ με τα ΕΛΠ εμφανίζονται με ιδιαίτερο κονδύλι στα ίδια κεφάλαια
- στο ποσό του φόρου εισοδήματος της χρήσης που με βάση τα ΔΛΠ εμφανίζεται ως τελευταίο αφαιρετικό στοιχείο στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και όχι στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων Χρήσης που με βάση τα ΕΛΠ, δείχνει τόσο τα «αποτελέσματα προ φόρων» όσο και τα «αποτελέσματα μετά φόρων».
- στα δικαιώματα μειοψηφίας επί των ιδίων κεφαλαίων που κατά τα ΔΛΠ, πρέπει να εμφανίζονται ξεχωριστά από τα Ίδια κεφάλαια, σε αντίθεση με τα ΕΛΠ.

2.4.3. Διαφορές από κανόνες στο θεσμικό πλαίσιο

Υπάρχουν κανόνες στο θεσμικό πλαίσιο των ΔΛΠ οι οποίοι εκλείπουν στα ΕΛΠ όσον αφορά τη λογιστική μεταχείριση συγκεκριμένων θεμάτων. Αυτοί αφορούν στη:

1. Λογιστική αναβαλλόμενων φόρων²⁵
2. Λογιστική μεταχείριση μελλοντικών υποχρεώσεων για παροχές σε εργαζόμενους²⁶

²⁵ ΔΛΠ39 παρ.142

²⁶ ΔΛΠ 19 παρ.52

3. Αναγνώριση προβλέψεων στα πλαίσια συνένωσης επιχειρήσεων που μπορούν να θεωρηθούν σαν εξαγορές²⁷
4. Λογιστική κοινοπραξιών που μπορεί να βασιστεί στην αξία κτήσης²⁸
5. Μέτρηση της απομείωσης της αξίας των ασώματων ακινητοποιήσεων²⁹
6. Λογιστική μεταχείριση της εσωτερικά δημιουργούμενης φήμης και άλλων παρόμοιων στοιχείων αν και συνήθως αυτά δεν κεφαλαιοποιούνται³⁰
7. Λογιστική κάλυψης κινδύνων για παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα³¹
8. Ενοποίηση επιχειρήσεων ειδικού σκοπού³²

2.5. ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΤΑΡΤΙΣΗΣ ΚΑΙ ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗΣ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Στα τέλη της δεκαετίας του '90, η Επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων, εξέδωσε το *Πλαίσιο Κατάρτισης και Παρουσίασης των Οικονομικών Καταστάσεων* το οποίο δεν αποτελεί ΔΛΠ και δεν υπερισχύει των όσων διέπουν τα ΔΛΠ.

Στο πλαίσιο αυτό διατυπώνεται σαφώς, η γνώμη της Επιτροπής ότι οι κανόνες και οι θεμελιώδεις αρχές της λογιστικής μεταβάλλονται στο χρόνο και υπόκεινται στην εξελικτική διαδικασία της συνεχούς κρίσης, αναθεώρησης, αναδιατύπωσης και πιθανώς και αντικατάστασης τους. Ο σκοπός της επιτροπής σίγουρα ήταν να δώσει τη δυνατότητα στους επενδυτές, πιστωτές και τα άλλα ενδιαφερόμενα μέρη μιας επιχείρησης να κατανοήσουν καλύτερα και να εμπιστευθούν περισσότερο τις οικονομικές καταστάσεις.

Το αντικείμενο του συγκεκριμένου πλαισίου είναι γενικώς οι οικονομικές καταστάσεις. Πιο συγκεκριμένα ασχολείται με τον σκοπό τους, με τα χαρακτηριστικά εκείνα που καθορίζουν τις πληροφορίες (χρήσιμες ή όχι), τα στοιχεία τα οποία καταρτίζουν³³ τις οικονομικές καταστάσεις μια εταιρείας (από τον προσδιορισμό τους

²⁷ ΔΛΠ22 παρ.31

²⁸ ΔΛΠ31 παρ.25,32

²⁹ ΔΛΠ 36

³⁰ ΔΛΠ 32 παρ.77

³¹ ΔΛΠ 39 παρ.142

³² Διερμηνεία 12

³³ Παράγραφοι 22 και 23 του Πλαισίου

και την απεικόνισή τους έως και την αποτίμησή τους³⁴) και βέβαια με το κεφάλαιο και τη διατήρησή του.

Οι παραδοχές με τις οποίες συντάσσονται οι οικονομικές καταστάσεις είναι η Αρχή του δεδουλευμένου και η Συνεχιζόμενη δραστηριότητα. Από την άλλη τα χαρακτηριστικά των οικονομικών καταστάσεων είναι η Κατανοητότητα, η Συνάφεια η Αξιοπιστία και η Συγκρισιμότητα

Από τα παραπάνω γίνεται κατανοητό ότι στο πλαίσιο αυτό δίνει μια σαφή κατεύθυνση για τη δομή και το περιεχόμενο των οικονομικών καταστάσεων καθώς και για τις αρχές όπως και τις παραδοχές κατάρτισης τους. Στο σημείο αυτό πρέπει να γίνει κατανοητό ότι η διοίκηση της επιχείρησης και μόνο αυτή έχει τη βασική ευθύνη για την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών της καταστάσεων.

³⁴ Παράγραφοι 86-101 του Πλαισίου

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3^ο

Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ Α.Ε.

3.1. ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Παραπάνω, στα προηγούμενα κεφάλαια έγινε αναφορά για τις Α.Ε. και τη νομολογία που τις διέπει. Ανακεφαλαιώνοντας έχουμε να πούμε και όσον αφορά βέβαια τη φορολογία των εταιρειών αυτών, ότι μέχρι το 1989 ίσχυαν στη χώρα μας δύο νομοσχέδια σχετικά με τη φορολογία εισοδήματος:

- το νομοθετικό διάταγμα 3325/55, το οποίο οριστικοποιήθηκε το 1955 και προέβλεπε ότι «επιβάλλεται φόρος επί του συνολικού καθαρού εισοδήματος το οποίο έχει ανακτηθεί από παντός φυσικού προσώπου» καθώς και
- το νομοθετικό διάταγμα 3843/58, το οποίο ρύθμιζε τη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων.

Τα δύο αυτά νομοσχέδια ενώθηκαν στον «Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος», μετά το '89³⁵. Τον ίδιο χρόνο έγινε νέα αλλαγή και προέκυψε ο νόμος 2238/94, στον οποίον τα άρθρα 1-97 έχουν να κάνουν με την φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων και τα επόμενα 98-108 στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων. Το 2002 κυρώθηκε ο νέος φορολογικός νόμος 22/38/94, ως κώδικας φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Από τότε μέχρι και σήμερα έχουν γίνει πολλές τροποποιήσεις χωρίς όμως να αλλάξει ο βασικός του κορμός (Ντζανάτος, 2008).

3.2. ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

3.2.1. Τρέχων φόρος

³⁵ προεδρικό διάταγμα 129/89. Πιο συγκεκριμένα Τα άρθρα 1-85 αφορούσαν τη φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων και τα υπόλοιπα 86-104 τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων.

Η τρέχουσα φορολογία αναφέρεται στον τρέχων φόρο, δηλαδή είναι το ποσό του φόρου εισοδήματος που καταβάλλεται στις φορολογικές αρχές και το οποίο αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη της χρήσης³⁶. Τι είναι ο τρέχων φόρος; Μια τρέχουσα υποχρέωση της επιχείρησης καθώς στο ελληνικό φορολογικό καθεστώς ένα μέρος του τρέχοντος φόρου καταβάλλεται προκαταβολικά κατά τη διάρκεια της χρήσης, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εντός του επόμενου έτους.

Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Ν. 2238/94 έχουμε ότι:

<<Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει ο νόμος. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου και λήγει την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους>>

Σίγουρα, ο τρέχων φόρος για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους θα πρέπει να αναγνωρίζεται ως υποχρέωση, στο βαθμό που δεν έχει ακόμη διευθετηθεί, καθώς και ως στοιχείο του ενεργητικού, στο βαθμό που τα ποσά που έχουν ήδη καταβληθεί υπερβαίνουν το οφειλόμενο ποσό. Από την άλλη μεριά το όφελος από μία φορολογική ζημία η οποία μπορεί να μεταφερθεί αναδρομικά για ανάκτηση τρέχοντος φόρου προηγούμενης περιόδου, πρέπει να καταχωρείται ως περιουσιακό στοιχείο. Οι τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις πρέπει να αποτιμώνται στο ποσό που αναμένεται να πληρωθεί στις φορολογικές αρχές (είτε να ανακτηθεί από αυτές), με βάση τις τιμές και τους νόμους που έχουν θεσπιστεί μέχρι την ημερομηνία του Ισολογισμού (Νεγκάκης, 2015).

3.2.2. Συμπληρωματικός φόρος

Ο συμπληρωματικός φόρος³⁷ είναι ένας ειδικός φόρος και υπολογίζεται με συντελεστή ενάμισι τοις εκατό (1,5%). Είναι ο φόρος που υποβάλλεται στο ακαθάριστο ποσό των εισοδημάτων από ακίνητα.

Το ποσό του συμπληρωματικού φόρου αυτής της παραγράφου δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από το ποσό του φόρου που αναλογεί στο συνολικό καθαρό

³⁶ όπως αυτά προσδιορίζονται σύμφωνα με το φορολογικό νόμο 2238/94

³⁷ περιγράφεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 9 του νόμου 2238/94 για τα φυσικά πρόσωπα, και στην παράγραφο 3 του άρθρου 109 του ίδιου νόμου για τα νομικά πρόσωπα.

εισόδημα. Ειδικώς, ο συντελεστής αυξάνεται σε τρία τοις εκατό (3%) και επιβάλλεται στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα που χρησιμοποιούνται ως κατοικίες, εφόσον η επιφάνεια κατοικίας υπερβαίνει τα τριακόσια (300) τετραγωνικά μέτρα ή πρόκειται για επαγγελματική μίσθωση.

3.2.3. Επιβαλλόμενος φόρος και εκπτώσεις

Στον νόμο 2238/94 και συγκεκριμένα στο άρθρο 109 προκύπτει ότι, από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογούμενο εισόδημα και του συμπληρωματικού φόρου εκπίπτουν (Καραβοκύρης Α., Σταματόπουλος Δ., 2008):

- Ο φόρος που επιπίπτει στην αυτοτελή φορολόγηση εισοδήματος από κινητές αξίες και από επιχειρήσεις και επαγγέλματα,
- Ο φόρος που επιπίπτει στις περιπτώσεις παρακράτησης φόρου. Αφαιρείται ο φόρος που παρακράτησαν οι άλλες εταιρίες κατά την παροχή εισοδημάτων στην εταιρεία, όμως συνεχίζει να υπάρχει ο φόρος που παρακρατεί η εταιρία, λόγω της παροχής εισοδημάτων σε τρίτους, όπως για παράδειγμα ο φόρος 10% κατά την διανομή μερισμάτων. Αυτός ο φόρος αφαιρείται κατά την δήλωση φορολογίας εισοδήματος των δικαιούχων μερισμάτων, καθώς τους έχει παρακρατηθεί από την εταιρία.
- Η προκαταβολή φόρου
- Ο φόρος που αναλογεί στα αφορολόγητα αποθεματικά, μερίσματα ή κέρδη συμμετοχών και άλλα, που διανέμονται και με τα οποία έχουν προσανυζηθεί τα υποκείμενα σε φορολογία κέρδη του νομικού προσώπου.
- Ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στο εξωτερικό για το εισόδημα που προέκυψε εκεί και υπόκειται σε φορολογία.

3.2.4. Φόρος από μετοχές στο Χρηματιστήριο

Ο νόμος 3697/2008, στο άρθρο 16 ορίζει ότι τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α. σε τιμή ανώτερη της τιμής απόκτησής τους, για εταιρείες οι οποίες τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και οι

οποίες αποκτώνται από 1.1.2009 και μετά, φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%). Για τον υπολογισμό του κέρδους ως κόστος κτήσης των μετοχών λαμβάνεται η μέση τιμή απόκτησης αυτών. Σε περίπτωση πραγματοποίησης περισσότερων της μίας συναλλαγών επί μετοχών συγκεκριμένης εταιρείας, θεωρείται ότι η πώλησή τους λαμβάνει χώρα με τη χρονολογική σειρά που αποκτήθηκαν. Ειδικά για μετοχές τις οποίες ο δικαιούχος απέκτησε στο πλαίσιο προγράμματος χορήγησης μετοχών, για τον προσδιορισμό του κέρδους ως τιμή κτήσης λαμβάνεται η χρηματιστηριακή τιμή των μετοχών κατά το χρόνο χορήγησης του δικαιώματος. Προς τούτο, ο πωλητής των μετοχών υποχρεούται να υποβάλλει ιδιαίτερη δήλωση επιστροφής φόρου εντός αποκλειστικής προθεσμίας τριών μηνών από τη λήξη κάθε έτους για τις συναλλαγές που πραγματοποιήθηκαν εντός αυτού. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζεται η διαδικασία επιστροφής του παρακρατηθέντος φόρου, η αρμόδια Δ.Ο.Υ., ο τύπος και το περιεχόμενο της υποβαλλόμενης δήλωσης και τα απαιτούμενα δικαιολογητικά.

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

3.2.5. Φόρος από διάφορα εισοδήματα

Στο άρθρο 18 του προηγούμενου νόμου, αναφέρεται ρητά ότι υπάρχει παρακράτηση φόρου 10%, στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες με τη μορφή, αμοιβών και ποσοστών των μελών του διοικητικού συμβουλίου και των διευθυντών, αμοιβών εργατοϋπαλληλικού προσωπικού, εκτός μισθού, καθώς και μερισμάτων ή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας, ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε

μετρητά ή μετοχές. Έτσι για παράδειγμα οι ημεδαπές εταιρείες δεν προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου επί των κερδών που διανέμουν προς εταιρείες άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, των οποίων είναι θυγατρικές.

Αν στα καθαρά κέρδη, περιλαμβάνονται και μερίσματα από συμμετοχή της σε άλλες ανώνυμες εταιρίες, αν αυτά έχουν φορολογηθεί ήδη με 10% σε περίπτωση διανομής κερδών, τότε αυτό αφαιρείται από το φόρο που υποχρεούται να καταβάλλει για τα διανεμόμενα κέρδη με τη δήλωση,

Στα εισοδήματα που παρακρατείται φόρος 20% είναι (Φλώρος Α., 2004):

- Αυτά που προέρχονται από μερίσματα και τόκους από τίτλους και μετοχές Α.Ε., από ομόλογα και χρεόγραφα του Ελληνικού καθώς και από αμοιβές και ποσοστά των διοικητικών συμβούλων, όπως και από αμοιβές εκτός του μισθού και ποσοστά που πήραν διευθυντές και διαχειριστές των Α.Ε
- Αυτά που προέρχονται από μερίσματα και τόκους της προηγούμενης περίπτωσης που έχουν αποκτηθεί στο εξωτερικό
- Αυτά που έχουν αποκτηθεί από τόκους και τίτλους έντοκης κατάθεσης τοις μετρητοίς ή εγγύησης, καθώς και κάθε τίτλου χρεωστικού με υποθήκη, ενέχυρο ή όχι
- Αυτά που προέρχονται από κέρδη αμοιβαίων κεφαλαίων
- Αυτά που εκπίπτουν από κέρδη ανωνύμων εταιριών που διανέμονται με τη μορφή μετρητών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό τους.
- Από την υπεραπόδοση επενδύσεων των μαθηματικών αποθεμάτων, για ασφαλίσεις ζωής.
- Αυτά που προέρχονται από τόκους οι οποίοι καταχωρούνται στον Λογαριασμό Νεότητας Προσωπικού Ο.Τ.Ε., που τηρείται στον Οργανισμό Τηλεπικοινωνιών Ελλάδας Α.Ε..Ο λογαριασμός αυτός δημιουργήθηκε με σκοπό την χορήγηση εφάπαξ χρηματικής παροχής στα ενήλικα τέκνα των μισθωτών του Ο.Τ.Ε. και ενημερώνεται από τις μηνιαίες εισφορές τους.

3.3. ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΑΙ Ο ΡΟΛΟΣ ΤΗΣ

Ο αναβαλλόμενος φόρος προκύπτει όταν ένα έσοδο ή ένα έξοδο αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα χρήσεως, αλλά το φορολογικό όφελος ή η επιβάρυνση αναβάλλεται και πραγματοποιείται σε μεταγενέστερο χρόνο. Οι επιχειρήσεις πρέπει να αναγνωρίζουν όλες τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις (ΑΦΥ), ενώ οι φορολογικές απαιτήσεις (ΑΦΑ) αναγνωρίζονται στο βαθμό που είναι πιθανόν ότι θα υπάρχουν κέρδη έναντι των οποίων οι εκπιπτόμενες προσωρινές διαφορές μπορούν να χρησιμοποιηθούν. Ο αναβαλλόμενος φόρος, είτε περιουσιακό στοιχείο είτε υποχρέωση, αναγνωρίζεται αρχικά και επιμετράται μεταγενέστερα στο ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή του ισχύοντος φορολογικού συντελεστή σε κάθε προσωρινή διαφορά.

Αναβαλλόμενη φορολογία δε δημιουργείται στις εξής περιπτώσεις (Ντζανάτος, 2008):

- Όταν οι προσωρινές διαφορές προέρχονται, βάση της σχετικής νομοθεσίας από την αναπροσαρμογή της αξίας των παγίων στοιχείων του Ενεργητικού. Αν όμως τα Δ.Λ.Π. απαιτούν την επανεκτίμηση της αξίας των στοιχείων και την απεικόνιση της πραγματικής τους αξίας στον Ισολογισμό, τότε οι προσωρινές διαφορές που εμφανίζονται οδηγούν στη δημιουργία μιας αναβαλλόμενης φορολογίας, η οποία θα διακανονιστεί με τη χρήση του παγίου στοιχείου (αποσβέσεις) ή με την πώλησή του. Αυτή καταχωρείται απευθείας στο λογαριασμό των Ιδίων Κεφαλαίων και όχι στα Αποτελέσματα της χρήσεως.
- Όταν οι προσωρινές διαφορές προέρχονται από το επιπλέον ποσό που καταβάλλει αυτός που αγοράζει μια επιχείρηση πλέον της αξίας της και των αρχικών υποχρεώσεών της. Υπάρχουν αρκετές νομοθεσίες στις οποίες δεν επιτρέπεται η απόσβεση της υπεραξίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος. Σε αυτές τις νομοθεσίες η υπεραξία έχει φορολογική βάση μηδενική, διότι δέχονται τις αξίες των περιουσιακών στοιχείων όπως διαμορφώνονται στις οικονομικές καταστάσεις της αποκτώμενης, οπότε και δεν προκύπτει αναβαλλόμενη φορολογία. Αν όμως η φορολογική νομοθεσία επιτρέψει την απόσβεση της υπεραξίας, αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογία.
- Όταν οι προσωρινές διαφορές προέρχονται από τις επενδύσεις σε θυγατρικές, συγγενείς και κοινοπραξίες. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι βέβαια η μητρική

επιχείρηση να ελέγχει το χρόνο της αναστροφής των διαφορών αυτών και είναι πιθανό ότι οι προσωρινές διαφορές δεν θα αναστραφούν στο προβλεπτό μέλλον.

Οι προσωρινές διαφορές προσδιορίζονται με βάση τη λογιστική αξία της απαίτησης ή της υποχρέωσης. Απαγορεύεται η προεξόφληση των αναβαλλόμενων ποσών των χρεωστικών ή πιστωτικών φόρων.

Ο αναβαλλόμενος φόρος υπολογίζεται από τον φορολογικό καθεστώς που θα ισχύει κατά την ημερομηνία πραγματοποίησης της διαφοράς. Αν υπάρχουν αλλαγές στη φορολογία τότε θα πρέπει να γίνει αναπροσαρμογή των παλιών και νέων συνθηκών. Και αυτό γιατί η αναβαλλόμενη φορολογία πρέπει να υπολογίζεται με βάση τους φορολογικούς συντελεστές που αναμένεται να ισχύουν στην περίοδο κατά την οποία θα διακανονιστεί η απαίτηση ή η υποχρέωση.

Τέλος, θα πρέπει να αναφερθεί ότι οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις απεικονίζονται στον Ισολογισμό στα «Πάγια περιουσιακά στοιχεία Ενεργητικού και Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις», ενώ οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις στο Παθητικό «Προβλέψεις και Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις».

3.3.1. Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις

Σύμφωνα με τα ΔΛΠ οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις θα πρέπει να αναγνωρίζονται για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές.

Με την καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου η λογιστική αξία θα ανακτηθεί με τη μορφή οικονομικών οφελών που θα εισρεύσουν στην επιχείρηση σε μελλοντικές περιόδους. Όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τη φορολογική βάση του, το ποσό των φορολογητέων οικονομικών οφελών θα υπερβαίνει το ποσό που θα επιτρέπεται ως έκπτωση για φορολογικούς σκοπούς. Η διαφορά αυτή είναι μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά και η υποχρέωση πληρωμής του φόρου εισοδήματος που προκύπτει σε μελλοντικές περιόδους είναι μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Στη συνέχεια η προσωρινή διαφορά θα αναστρέφεται όταν η επιχείρηση θα ανακτήσει τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου και θα υπάρχει φορολογητέο κέρδος.

Από την άλλη για όλες τις εκπεστές προσωρινές διαφορές θα αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, στην έκταση που είναι πιθανό ότι θα υπάρχει

διαθέσιμο φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου η εκπεστέα προσωρινή διαφορά μπορεί να χρησιμοποιηθεί

Παράδειγμα: Ένα περιουσιακό στοιχείο που κοστίζει 150 έχει λογιστική αναπόσβεστη αξία 100. Η σωρευμένη απόσβεση για φορολογικούς σκοπούς είναι 90 και ο φορολογικός συντελεστής είναι 25%. Η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου είναι 60 (κόστος 150- σωρευμένη φορολογική απόσβεση 90). Για να ανακτήσει τη λογιστική αξία των 100, η επιχείρηση πρέπει να κερδίσει φορολογητέο εισόδημα των 100, αλλά έχει δυνατότητα να εκπέσει φορολογική απόσβεση μόνο 60. Συνεπώς η επιχείρηση θα πληρώσει φόρους εισοδήματος 10 ($40 \cdot 25\%$), όταν θα ανακτήσει το αναπόσβεστο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Η διαφορά μεταξύ του αναπόσβεστου ποσού των 100 και της φορολογικής βάσης των 60 είναι μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά των 40. Για το λόγο αυτό, η επιχείρηση καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 10 ($40 \cdot 25\%$) που αντιπροσωπεύει τους φόρους εισοδήματος που θα πληρώσει, όταν θα ανακτήσει το αναπόσβεστο ποσό του περιουσιακού στοιχείου.

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

(α) Έσοδα τόκων που περιλαμβάνονται στο λογιστικό αποτέλεσμα με βάση την περίοδο που αφορούν αλλά μπορεί, σε ορισμένες νομοθεσίες, να συμπεριληφθούν στο φορολογητέο εισόδημα όταν εισπράττονται. Η φορολογική βάση κάθε απαίτησης καταχωρημένης στον Ισολογισμό σε σχέση με τέτοια έσοδα είναι μηδενική, γιατί τα έσοδα δεν επηρεάζουν το φορολογητέο εισόδημα μέχρι να εισπραχθούν.

(β) Απόσβεση που χρησιμοποιείται στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος (φορολογικής ζημίας) μπορεί να διαφέρει από αυτή που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος. Η προσωρινή διαφορά είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και της φορολογικής βάσης του, η οποία είναι το αρχικό κόστος του περιουσιακού στοιχείου μείον όλες τις εκπτώσεις σε σχέση με αυτό το περιουσιακό στοιχείο που επιτρέπονται από τις φορολογικές αρχές κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος

της τρέχουσας και των προηγούμενων περιόδων. Μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά προκύπτει και καταλήγει σε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, όταν η φορολογική απόσβεση είναι επιταχυνόμενη (αν η φορολογική απόσβεση είναι μικρότερη από τη λογιστική απόσβεση, προκύπτει μία εκπεστέα προσωρινή διαφορά και καταλήγει σε μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση).

(γ) Κόστος ανάπτυξης μπορεί να κεφαλαιοποιείται και να αποσβένεται στη διάρκεια μελλοντικών περιόδων κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος αλλά να εκπίπτει κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος στην περίοδο στην οποία προκύπτει. Τέτοια κόστη ανάπτυξης έχουν μηδενική φορολογική βάση, καθώς έχουν ήδη εκπέσει από το φορολογητέο εισόδημα. Η προσωρινή διαφορά είναι η διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας του κόστους ανάπτυξης και της μηδενικής φορολογικής βάσης του. (Δ.Λ.Π. 12, Παράγραφοι 16 και 17).

Κατά την καταχώρηση μια υποχρέωσης εξυπακούεται ότι η λογιστική αξία της θα τακτοποιηθεί σε μελλοντικές με την εκροή από την επιχείρηση πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη. Όταν οι πόροι εκρέουν από την επιχείρηση, μέρος ή το σύνολο των ποσών τους μπορεί να είναι εκπεστέο κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος μίας μεταγενέστερης περιόδου από αυτή στην οποία καταχωρείται η υποχρέωση. Σε τέτοιες περιπτώσεις, υπάρχει μία προσωρινή διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της υποχρέωσης και της φορολογικής βάσης της. Ως εκ τούτου, προκύπτει μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση σε σχέση με τους φόρους εισοδήματος που θα είναι ανακτήσιμοι σε μελλοντικές περιόδους, οπότε αυτό το μέρος της υποχρέωσης θα μπορεί να εκπεστεί κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος. Ομοίως αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από τη φορολογική βάση του, η διαφορά δημιουργεί μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση από την άποψη του φόρου εισοδήματος, η οποία θα είναι ανακτήσιμη σε μελλοντικές περιόδους.

Πρέπει τέλος να τονίσουμε ότι οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις μπορεί να συμψηφίζονται μόνο αν:

- η επιχείρηση έχει νομικά εφαρμόσιμο δικαίωμα να συμψηφίσει τρέχοντα φορολογικά στοιχεία ενεργητικού με τρέχουσες υποχρεώσεις και
- οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις αφορούν φόρους εισοδήματος που επιβάλλονται από την ίδια φορολογική αρχή και σχετίζονται

με την ίδια φορολογούμενη επιχείρηση ή με διαφορετικές επιχειρήσεις, οι οποίες σκοπεύουν είτε να συμψηφίσουν τις τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις με τις υποχρεώσεις είτε να εισπράξουν τις απαιτήσεις και συγχρόνως να διακανονίσουν τις υποχρεώσεις σε κάθε μελλοντική περίοδο στην οποία οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις θα διακανονιστούν και οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις θα ανακτηθούν.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

Η ΠΑΡΟΥΣΙΑΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΚΑΙ ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

4.1. ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Αρχικά πρέπει να πούμε ότι οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να περιλαμβάνουν ανάλυση των σημαντικότερων ποσών (Ντζανάτος Δ., 2008), βάσει των οποίων έχει προσδιοριστεί το έξοδο της φορολογίας. Ποια είναι αυτά τα ποσά; Είναι:

- Οποιοδήποτε διακανονισμοί έχουν γίνει κατά την διάρκεια του έτους επί της τρέχουσας φορολογίας και πιθανόν να αφορούσαν και προηγούμενες χρήσεις.
- Το ποσό του αναβαλλόμενου φορολογικού εξόδου που προήλθε από αλλαγή του φορολογικού συντελεστή.
- Το ποσό του αναβαλλόμενου φορολογικού εξόδου που δημιουργήθηκε στην τρέχουσα χρήση ή αφορούσε διαγραφή εξόδου, που δημιουργήθηκε σε προηγούμενες χρήσεις.
- Το τρέχων έξοδο της φορολογίας
- Το ύψος του οφέλους που προέκυψε από φορολογικές ζημιές ή ελαφρύνσεις προηγούμενων ετών και δεν είχε αναγνωριστεί παρά μόνο στο τρέχον έτος.
- Το συνολικό ποσό των προσωρινών διαφορών που σχετίζονται με επενδύσεις ή συμφέροντα σε εξαρτημένες ή συνδεδεμένες επιχειρήσεις και κοινοπραξίες, για τις οποίες δεν έχει δημιουργηθεί αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.
- Το ύψος των φορολογικών ζημιών ή ελαφρύνσεων προηγούμενων ετών που έχει αναγνωριστεί στο τρέχον έτος για τη μείωση του αναβαλλόμενου φορολογικού εξόδου.
- Το ύψος του φορολογικού εξόδου που αναλογεί στην επίδραση επί των λογιστικών αποτελεσμάτων από αλλαγές στις ακολουθούμενες λογιστικές αρχές ή θεμελιώδη λάθη.

- Το συνολικό ποσό της τρέχουσας ή αναβαλλόμενης φορολογίας που επηρεάζει την καθαρή θέση της επιχείρησης.
- Το ύφος των εκπεστέων προσωρινών διαφορών, φορολογικών ζημιών ή ελαφρύνσεων, που δεν έχουν αξιοποιηθεί και για τις οποίες δεν δημιουργήθηκε αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση
- Τα έκτακτα έσοδα και έξοδα

4.2. ΦΟΡΟΙ ΣΤΟΝ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟ

Στον ισολογισμό της επιχείρησης πρέπει να εμφανίζονται ξεχωριστά από τα υπόλοιπα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού, οι τρέχοντες φόροι, απαιτήσεις ή υποχρεώσεις. Οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις δεν θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις τρέχουσες υποχρεώσεις ή στο κυκλοφορούν ενεργητικό αντιστοίχως.

Σκοπός του εγχειρήματος αυτού είναι η ισομερής κατανομή του απολογισμού των φορολογικών υποχρεώσεων μιας επιχείρησης, έτσι ώστε οποιαδήποτε προσωρινή διαφορά προκύψει, είτε όταν ένα έξοδο εκπίπτει για λογιστικούς και φορολογικούς λόγους αλλά το ποσοστό κατά το οποίο εκπίπτει για την κάθε περίπτωση διαφέρει και τότε δημιουργείται θέμα διαφοράς χρόνου ολικής διαγραφής, είτε όταν ένα συγκεκριμένο έξοδο εκπίπτει τόσο για λογιστικούς όσο και για φορολογικούς λόγους αλλά εντός διαφορετικών οικονομικών χρήσεων για την κάθε περίπτωση, να κατανεμηθεί με βάση την αυτοτέλεια των χρήσεων που επηρεάζονται.

Οπότε και οι τρέχουσες και οι αναβαλλόμενες υποχρεώσεις και απαιτήσεις απεικονίζονται ως ιδιαίτερα κονδύλια στη σύνταξη του ισολογισμού.

4.3. ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

Οι φόροι έξοδα (ή φόροι έσοδα) που αφορούν το κέρδος (ή ζημία) από συνήθεις δραστηριότητες πρέπει να παρουσιάζονται ξεχωριστά στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης. Οι φόροι έξοδα (ή έσοδα) είναι:

- Ο τρέχων φόρος της χρήσης.

- Ο αναβαλλόμενος φόρος που προκύπτει από την πίστωση (ή χρέωση) του λογαριασμού της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης (ή απαίτησης).
- Η διαφορά μεταξύ του ποσού που είχε αναγνωριστεί για φόρο εισοδήματος προηγούμενων χρήσεων και του ποσού που τελικά επέβαλαν οι φορολογικές αρχές

4.4. ΓΝΩΣΤΟΠΟΙΗΣΕΙΣ

Τα σημαντικά ποσά από τα οποία αποτελείται το έξοδο (έσοδο) φόρου εισοδήματος πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά. Στο έξοδο (έσοδο) φόρου μπορεί να περιλαμβάνονται:

- Τρέχων φόρος έξοδο (έσοδο).
- Το ποσό του αναβαλλόμενου εξόδου, (εσόδου) φόρου που σχετίζεται με τη δημιουργία και αναστροφή των προσωρινών διαφορών.
- Το ποσό του αναβαλλόμενου εξόδου, (εσόδου) φόρου που σχετίζεται με μεταβολές στους φορολογικούς συντελεστές ή επιβολή νέων φόρων.
- Το ποσό του οφέλους που προκύπτει από μη καταχωρηθείσα προηγουμένως φορολογική ζημιά, πιστωτικό φόρο ή προσωρινή διαφορά προηγούμενης περιόδου, που χρησιμοποιείται για τη μείωση του τρέχοντος χρεωστικού φόρου.
- Το ποσό του οφέλους από μη καταχωρηθείσα προηγουμένως φορολογική ζημιά, πιστωτικό φόρο ή προσωρινή διαφορά προηγούμενης περιόδου, που χρησιμοποιείται για τη μείωση του αναβαλλόμενου εξόδου φόρου.
- Αναβαλλόμενο έξοδο φόρου, που προκύπτει από την μείωση ή αναστροφή προηγούμενης μείωσης, μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης.
- Το ποσό του εξόδου φόρου (εισοδήματος) που σχετίζεται με εκείνες τις αλλαγές των λογιστικών πολιτικών και τα λάθη που περιλαμβάνονται στο κέρδος ή τη ζημιά, επειδή δεν μπορούν να λογιστικοποιηθούν αναδρομικά.

Επίσης στις γνωστοποιήσεις θα πρέπει να περιλαμβάνονται ξεχωριστά και τα ακόλουθα:

- Το σύνολο του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου που αφορά σε στοιχεία που χρεώθηκαν ή πιστώθηκαν στα ίδια κεφάλαια.

- Μία εξήγηση της σχέσης μεταξύ του εξόδου (εσόδου) φόρου και του λογιστικού αποτελέσματος

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το ποσό μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης και τη φύση της απόδειξης που στηρίζει την καταχώρησή της όταν:

- I. Η χρησιμοποίηση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης εξαρτάται από μελλοντικά φορολογητέα κέρδη, επί πλέον των κερδών που ανακύπτουν από την αναστροφή υπαρχουσών φορολογητέων προσωρινών διαφορών και
- II. Η επιχείρηση υπέστη ζημία είτε στην τρέχουσα είτε σε προηγούμενη περίοδο στην ίδια φορολογική δικαιοδοσία στην οποία προέκυψε η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τη δυνατότητα να αντιλαμβάνονται, αν η σχέση μεταξύ του εξόδου (εσόδου) φόρου και του λογιστικού αποτελέσματος είναι ασυνήθης, όπως επίσης και τους σημαντικούς παράγοντες που μπορεί να επηρεάσουν αυτή τη σχέση στο μέλλον.

Η σχέση μεταξύ εξόδου (εσόδου) φόρου και λογιστικού αποτελέσματος μπορεί να επηρεάζεται από διάφορους παράγοντες όπως έσοδα απαλλασσόμενα από τη φορολογία, έξοδα μη εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος (φορολογικής ζημίας), την επίπτωση των φορολογικών ζημιών και των φορολογικών συντελεστών εξωτερικού.

Κατά την εξήγηση της σχέσης μεταξύ εξόδου (εσόδου) φόρου και λογιστικού αποτελέσματος, η επιχείρηση χρησιμοποιεί ένα εφαρμοστέο φορολογικό συντελεστή που παρέχει την πλέον κατανοητή πληροφόρηση στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεών της. Συχνά, ο πλέον κατανοητός συντελεστής είναι ο εγχώριος συντελεστής φόρου στη χώρα στην οποία εγκαταστημένη η επιχείρηση, συναθροίζοντας το φορολογικό συντελεστή που εφαρμόζεται στους εθνικούς φόρους με τους συντελεστές που εφαρμόζονται στην κάθε τοπική φορολογία και οι οποίοι υπολογίζονται επί ενός ουσιαστικά παρόμοιου επιπέδου φορολογητέου εισοδήματος (φορολογικής ζημίας). Όμως, για μια επιχείρηση που δραστηριοποιείται σε διάφορες χώρες, μπορεί να είναι πιο κατανοητή η συγκέντρωση ξεχωριστών συμφωνιών που καταρτίζονται με τη χρήση των εγχώριων συντελεστών για κάθε επί μέρους χώρα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

5.1. Δ.Λ.Π. 12

Παράδειγμα Υπολογισμού Αναβαλλόμενης Φορολογίας λόγω προσαρμογής στα Δ.Λ.Π. (Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση)

Η εταιρεία υπολογίζει αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων με βάση τους κανόνες των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΠΔ.299/2003) συνολικής αξίας 150.000 ευρώ. Τα καθαρά αποτελέσματα προ φόρων της χρήσης ανήλθαν στο ποσό των 450.000 ευρώ. Η εταιρεία φορολογείται με συντελεστή 25%

Για τις ανάγκες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων υπολόγισε αποσβέσεις ύψους 200.000 ευρώ.

Τα καθαρά αποτελέσματα που προσδιορίστηκαν με βάση τους κανόνες των ΔΛΠ ανήλθαν στο ποσό των 400.000 ευρώ.

Υπολογίστε τον αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος

Αποτελέσματα Ε.Λ.Π.	Αποτελέσματα Δ.Λ.Π.	Διαφορά
450.000	400.000	50.000

Εφόσον τα Αποτελέσματα με βάση τα Ε.Λ.Π. είναι μεγαλύτερα (>) από τα αποτελέσματα με βάση τα Δ.Λ.Π. τότε έχουμε μία περίπτωση Αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης.

Η κατάλληλη λογιστική εγγραφή που γίνεται στα βιβλία των Δ.Λ.Π. είναι :

ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ Δ.Λ.Π

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
18.90	Μακροπρόθεσμες Απαιτήσεις/απαίτηση από αναβαλλόμενη φορολογία	12.500,00	

$$50.000 \times 25\% = 12.500$$

54.08	Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη/ φόρος κερδών χρήσης	12.500,00
-------	---	-----------

5.2. Δ.Λ.Π. 12

Παράδειγμα Υπολογισμού Αναβαλλόμενης Φορολογίας λόγω προσαρμογής στα Δ.Λ.Π. (Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση)

Η εταιρεία υπολογίζει αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων με βάση τους κανόνες των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ΠΔ.299/2003) συνολικής αξίας **130.000** ευρώ. Τα καθαρά αποτελέσματα προ φόρων της χρήσης ανήλθαν στο ποσό των **420.000** ευρώ. Η εταιρεία φορολογείται με συντελεστή 25%. Για τις ανάγκες των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων υπολόγισε αποσβέσεις ύψους **150.000** ευρώ.

Τα καθαρά αποτελέσματα που προσδιορίστηκαν με βάση τους κανόνες των ΔΛΠ ανήλθαν στο ποσό των **450.000** ευρώ. Υπολογίστε τον αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος

Αποτελέσματα Ε.Λ.Π.	Αποτελέσματα Δ.Λ.Π.	Διαφορά
420.000	450.000	- 30.000

Εφόσον τα Αποτελέσματα με βάση τα Ε.Λ.Π. είναι μικρότερα (<) από τα αποτελέσματα με βάση τα Δ.Λ.Π. τότε έχουμε μία περίπτωση Αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης.

Η κατάλληλη λογιστική εγγραφή που γίνεται στα βιβλία των Δ.Λ.Π. είναι :

ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
45.90	Μακροπρόθεσμες Υποχρεώσεις/απαίτηση από αναβαλλόμενη φορολογία		7.500,00

$$30.000 \times 25\% = 7.500$$

	Υποχρεώσεις από	
54.08	φόρους – τέλη/ φόρος	7.500,00
	κερδών χρήσης	

5.3. Παράδειγμα Αναβαλλόμενων φόρων επί Διαφοράς Αποσβέσεων

Έστω ότι την 31/12/2016 η εταιρία Α Α.Ε εμφανίζει στα ενσώματα πάγια της μηχανήμα αξίας κτήσης 1.200.000 το οποίο αποκτήθηκε την 1/1/2011. Υποθέτουμε ότι η εταιρία παρουσίαζε λογιστικά κέρδη από το 2011 μέχρι και το 2016 1.700.000. Η ωφέλιμη ζωή του μηχανήματος υπολογίστηκε σε 5 έτη ενώ ο φορολογικός συντελεστής ανέρχεται σε 15%. Ο συντελεστής φόρου που επιβάλλεται στο φορολογικό εισόδημα ανέρχεται στο 29%.

Α) Προσδιορισμός ετήσιας Αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης ή υποχρέωσης

ΈΤΗ	2011	2012	2013	2014	2015	2016
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	180.000	180.000	180.000	180.000	180.000	180.000
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000	200.000

ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

	ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ
ΚΕΡΔΗ ΧΡΗΣΗΣ	1.700.000	1.700.000
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ		180.000

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	200.000	
ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ	1.500.000	
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ		1.520.000
ΤΡΕΧΟΝ ΦΟΡΟΣ		440.800
ΦΟΡΟΣ - ΕΞΟΔΟ	435.000	

Τρέχον Φόρος = $1.520.000 \times 29\% = 440.800$

Φόρος-Εξοδο = $1.500.000 \times 29\% = 435.000$

Επομένως Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση = $440.800 - 435.000 = 5.800$

Η ημερολογιακή εγγραφή που θα διενεργείται κάθε χρόνο θα είναι.

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Φόρος Εισοδήματος (Εξοδο)	435.000	
Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση	5.800	
Τρέχων Φόρος		440.800

Επομένως η εταιρία Α πληρώνει για κάθε χρόνο περισσότερο φόρο από αυτόν που της αναλογεί.

Β) Προσδιορισμός Λογιστικής και Φορολογικής Αξίας Μηχανήματος

ΈΤΗ	2011	2012	2013	2014	2015	2016
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΞΙΑ	1.000.000	800.000	600.000	400.000	200.000	0
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΞΙΑ	1020.000	840.000	660.000	480.000	300.000	120.000

5.4. Παράδειγμα Αναβαλλόμενης Φορολογίας

Έστω πάγιο περιουσιακό στοιχείο της εταιρίας Γ Α.Ε με αξία κτήσης 500.000 όπου η ωφέλιμη οικονομική ζωή του ορίζεται στα 5 έτη ενώ σύμφωνα με τις φορολογικές αρχές οι αποσβέσεις διενεργούνται με φορολογικό συντελεστή 25% . Να διενεργηθούν οι λογιστικές εγγραφές που αφορούν τον τρέχον και τον αναβαλλόμενο φόρο για όλες τις χρήσεις υποθέτοντας ότι τα κέρδη προ φόρων και αποσβέσεων είναι 600.000 και ο φόρος εισοδήματος είναι 29%

ΕΤΗ	2016	2017	2018	2019	2020
ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΠΟΣΒΕΣΗ	80.000	80.000	80.000	80.000	80.000
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΞΙΑ	420.000	360.000	280.000	200.000	120.000

ΕΤΗ	2016	2017	2018	2019	2020
ΑΞΙΑ ΚΤΗΣΗΣ	500.000	500.000	500.000	500.000	500.000
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ	100.000	100.000	100.000	100.000	100.000
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ	400.000	300.000	200.000	100.000	0
ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΟΓ.ΑΞ. – ΦΟΡ.ΒΑΣΗ	20.000	60.000	80.000	100.000	120.000

Για το έτος 2016:

$$\text{Φόρος Έξοδο} = 600.000 - 80.000 = 520.000 \times 29\% = 150.800$$

$$\text{Τρέχων Φόρος} = 600.000 - 100.000 = 500.000 \times 29\% = 145.000$$

$$\text{Αναβαλλόμενη Φορολογική υποχρέωση Φόρος Έξοδο} - \text{Τρέχων Φόρος} = 5.800$$

Λογιστικές Εγγραφές

	<u>Χρέωση</u>	<u>Πίστωση</u>
Φόρος Εισοδήματος	150.800	

A.Φ.Υ	145.000
Τρέχων Φόρος	5.800

Και για τα επόμενα έτη ο φόρος προκύπτει ίδιος.

5.5. Λογιστική αξία μικρότερη από τη φορολογική βάση: φορολογική απαίτηση

Για μια επιχείρηση που αγοράζει ένα εξάρτημα στις αρχές του 2018 με αξία κτήσης 200.000 ευρώ και ωφέλιμη ζωή 6 έτη δίνονται τα εξής στοιχεία.

Συντελεστής απόσβεσης για φορολογία :10%

Φορολογικός συντελεστής: 29%

Συντελεστής απόδοσης για ωφέλιμη ζωή: 12,5%

Στο τέλος του 2018 η λογιστική αξία του εξαρτήματος και η φορολογική βάση είναι:

	Εξάρτημα	Συσ. Αποσβέσεις	Αναπ. αξία
Λογιστική Αξία	200.000	25.000	175.000
Φορολογική βάση	200.000	20.000	180.000

Η λογιστική αξία είναι μικρότερη από την φορολογική του βάση οπότε η επιχείρηση θα αναγνωρίσει μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

ΕΤΗ	2018	2019	2020	2021	2022	2023
ΛΟΓ.ΑΞΙΑ	175.000	150.000	125.000	100.000	75.000	50.000
ΦΟΡ. ΒΑΣΗ	180.000	160.000	140.000	120.000	100.000	80.000
ΔΙΑΦΟΡΑ	5.000	10.000	15.000	20.000	25.000	30.000
ΑΝΑΒ. ΦΟΠΟΛ. ΑΠΑΙΤΗΣΗ	1450	2900	4350	5800	7250	8700

ΕΠΙΔΡΑΣΗ	1450	1450	1450	1450	1450	1450
ΣΕ ΚΑΡΔΗ -						
ΖΗΜΙΕΣ						

5.8. ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΠΕΛΑΤΩΝ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΩΝ

Στις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών και προμηθευτών περιλαμβάνονται γενικά οι συναλλαγές που πραγματοποίησαν οι επιτηδευματίες για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους, από αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών, από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών και από καταβολή ή είσπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων³⁸.

5.8.1. Τρόπος υποβολής των συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών - προμηθευτών

Με την Πολ. 1114/18.8.2005 καθιερώθηκε η υποχρέωση υποβολής των συγκεντρωτικών καταστάσεων, που υποβάλλονται για συναλλαγές οι οποίες πραγματοποιούνται από 1.1.2005 και εφεξής, αποκλειστικά και μόνο με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (TAXISnet).

Σύμφωνα με την Πολ. 1081/2006 στις περιπτώσεις που έχει γίνει διακοπή επιτηδεύματος, δεδομένου ότι δεν είναι δυνατή η χορήγηση κωδικού χρήστη από το σύστημα TAXISnet για την εν συνεχεία υποβολή των καταστάσεων μέσω αυτού, οι συγκεντρωτικές καταστάσεις υποβάλλονται αποκλειστικά και μόνο με ηλεκτρομαγνητικά μέσα αποθήκευσης δεδομένων (δισκέτα) στην αρμόδια ΔΟΥ του υπόχρεου σε υποβολή τους, ανεξαρτήτως πλήθους εγγραφών που έχουν καταχωρισθεί σε αυτές.

³⁸ άρθρο 20 παρ.1α του ΚΒΣ

Τα ηλεκτρονικά αρχεία που υποβάλλονται είναι δύο: ένα ενιαίο αρχείο πελατών - προμηθευτών (με την ονομασία il01) και ένα ενιαίο αρχείο πιστωτικών υπολοίπων πελατών - προμηθευτών εάν υπάρχουν τέτοια (με την ονομασία il01.pis).

Οι ηλεκτρονικά υποβαλλόμενες καταστάσεις γίνονται αποδεκτές εφόσον πληρούν τις παρακάτω προϋποθέσεις:

α) Αφορούν εμπρόθεσμη υποβολή.

β) Υποβάλλονται είτε ενιαία για την έδρα και τις εγκαταστάσεις της επιχείρησης είτε για την έδρα και κάθε εγκατάσταση ξεχωριστά.

γ) Οι συναλλασσόμενοι καταχωρίζονται υποχρεωτικά με τον ΑΦΜ τους. Όταν ο συναλλασσόμενος δεν είναι υπόχρεος σε υποβολή καταστάσεων, μόνο τότε μπορεί να καταχωρισθεί και με ΑΔΤ ή άλλο έγκυρο έγγραφο αποδεικτικό της ταυτότητάς του.

Για τη δημιουργία του κατάλληλου αρχείου προς υποβολή οι υπόχρεοι έχουν τις εξής δυνατότητες:

1. Δημιουργία μέσω του λογισμικού που χρησιμοποιούν για την ηλεκτρονική τήρηση των βιβλίων τους, εφόσον αυτό εκπληροί τις τεχνικές προδιαγραφές που ορίζονται στο παράρτημα της Πολ. 1157/2005, όπως τροποποιήθηκε με την Πολ. 1081/2006.

2. Χρήση της εφαρμογής E - ΚΒΣ, που έχει αναπτυχθεί από τη ΓΓΠΣ και η οποία διατίθεται δωρεάν από το δικτυακό τόπο της www.gsis.gr, για τη δημιουργία του κατάλληλου αρχείου (il01/il01.pis) ή

3. Μέσω των ΚΕΠ με προσκόμιση σε αυτά των καταστάσεων σε χειρόγραφο – έντυπη ή ηλεκτρομαγνητική μορφή. Στην περίπτωση της χειρόγραφης – έντυπης μορφής, ο συνολικός αριθμός εγγραφών (πελατών και προμηθευτών) δεν θα πρέπει να ξεπερνά τις δέκα (10) καταχωρίσεις. Το ίδιο ισχύει και για τις καταστάσεις Πιστωτικών Υπολοίπων. Μετά την πληκτρολόγησή τους δημιουργείται αρχείο, το οποίο υποβάλλεται μέσω διαδικτύου (Internet). Ο ανωτέρω περιορισμός των εγγραφών δεν αφορά τις καταστάσεις που υποβάλλονται προσκομιζόμενες σε ηλεκτρομαγνητική μορφή.

Μετά την αποστολή του μαγνητικού αρχείου ως αποδεικτικό υποβολής εμφανίζονται και εκτυπώνονται:

• Το ημερολογιακό έτος αναφοράς.
• Ο αριθμός παραλαβής (αριθμός πρωτοκόλλου).
• Η επωνυμία δηλούντος.
• Ο ΑΦΜ δηλούντος/αριθμός εγκατάστασης.
• Ο αριθμός μητρώου Ανώνυμης Εταιρείας.
• Το αντικείμενο εργασιών.
• Ένδειξη για το είδος της κατάστασης (πελατών-προμηθευτών ή πιστωτικών υπολοίπων).
• Το σύνολο των φορολογικών στοιχείων πελατών.
• Το σύνολο καθαρής αξίας πελατών.
• Το σύνολο των φορολογικών στοιχείων προμηθευτών.
• Το σύνολο καθαρής αξίας προμηθευτών.
• Ένδειξη αν πρόκειται για αρχική ή τροποποιητική δήλωση.

Υπενθυμίζεται ότι με τις τεχνικές προδιαγραφές των προγραμμάτων δημιουργίας των σχετικών αρχείων, μπορούν να υποβάλλονται από τους υπόχρεους καταστάσεις όπου στις αναλυτικές γραμμές (πελατών ή προμηθευτών) ο ΑΦΜ του συναλλασσόμενου εμφανίζεται δύο φορές, αρκεί η ένδειξη υπόχρεου να είναι διαφορετική στις δύο αυτές γραμμές. Αυτό σημαίνει ότι μπορεί κάποιος να δηλώσει έναν πελάτη του σε δύο γραμμές, τη μια όπου το πεδίο υπόχρεος έχει την τιμή 0 (υπόχρεος) και τη δεύτερη όπου το πεδίο υπόχρεος έχει την τιμή 1 (μη υπόχρεος), ενώ το ίδιο ισχύει και για τις γραμμές των προμηθευτών³⁹.

5.8.2. Κυρώσεις

Σημειώνεται τέλος ότι η μη υποβολή, η εκπρόθεσμη ή η ανακριβής υποβολή των συγκεντρωτικών καταστάσεων συνεπάγεται πρόστιμα σύμφωνα με τις διατάξεις

³⁹ ΠΟΛ. 1103/15.07.2008

της παρ. 1 του άρθρου 9 και της περ. ζ της παρ. 6 του άρθρου 5 του Ν 2523/1997⁴⁰ (όπως αυτός τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν.3842/2010) ως ακολούθως:

ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΒΑΣΗΣ	ΒΑΣ. ΥΠ	Σ.Β	ΥΨΟΣ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΝΑ ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΒΣ
Μη υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων ή υποβολή εκπρόθεσμα μετά το τέλος του έτους της προθεσμίας υποβολής ή παράλειψη καταχώρησης αντισυμβαλλομένων ή ανακριβής καταχώρηση αξίας για παραλείψεις ή ανακρίβειες πάνω από 14.673 € μετά το τέλος του έτους.	1	3	A:300x3=900 € B:600x3=1.800 € Γ:900x3=2.700 €
Παραλείψεις ή ανακρίβειες μέχρι 14.673 €, μη υποβολή στοιχείων εφόσον ο υπόχρεος υποβάλλει τα στοιχεία μέχρι τη λήξη της προθεσμίας της διοικητικής επίλυσης της διαφοράς ή άσκησης εμπρόθεσμης προσφυγής με μεγέθη μέχρι 14.673 €.	1	1	A: 300 € B: 600 € Γ: 900 €

5.9. ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

5.9.1. Τι ονομάζουμε Ενδοκοινοτική συναλλαγή

Στις αρχές της δεκαετίας του 2000, άρχισε να λειτουργεί η Ενιαία Ευρωπαϊκή Αγορά, με ταυτόχρονη κατάργηση των φορολογικών συνόρων μεταξύ των καρτών – μελών της Ε.Ε.. Έτσι αναθεωρήθηκαν κάποιες έννοιες και ορισμοί με τη συναλλαγή

⁴⁰ όπως αυτός τροποποιήθηκε και ισχύει με το Ν.3842/2010

των επιχειρήσεων μεταξύ των κρατών – μελών της Ε.Ε. να ονομάζεται τώρα ενδοκοινοτική συναλλαγή, ενώ η λέξη εισαγωγή ονομάστηκε ενδοκοινοτική απόκτηση.

Έτσι με τον όρο ενδοκοινοτική συναλλαγή, εννοούμε την αγοραπωλησία των αγαθών που πραγματοποιείται μεταξύ των κρατών – μελών της Ε.Ε.. Κάθε τέτοια συναλλαγή χωρίζεται σε κατηγορίες οι οποίες είναι:

- συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων,
- συναλλαγές με απαλλασσόμενα πρόσωπα,
- πωλήσεις σε ιδιώτες,
- πωλήσεις από απόσταση,
- παροχή υπηρεσιών και
- συναλλαγές μεταξύ μη υποκείμενων ή μεταξύ ιδιωτών.

Όσον αφορά τις συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων, πραγματοποιούνται μεταξύ επιχειρήσεων που υποχρεώνονται με το φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) που λειτουργούν σε διαφορετικά κράτη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Ακόμα, μπορούν να υπάρξουν συναλλαγές μεταξύ προσώπων ή επιχειρήσεων των κρατών –μελών αλλά ένας εκ των συναλλασσόμενων να μην είναι υποκείμενος στο Φ.Π.Α. Παρόλο που οι συναλλαγές αυτές είναι ενδοκοινοτικές, διέπονται από ειδικούς κανόνες με σκοπό να προσδιοριστεί ο τρόπος φορολόγησής τους.

Έστω, για παράδειγμα ότι μια απαλλασσόμενη επιχείρηση αγοράσει αγαθά από ένα άλλο κράτος της Ε.Ε., τότε θα καταβάλλει κανονικά το Φ.Π.Α. στη χώρα προέλευσης όταν η αξία τους δεν υπερβαίνει τα 10.000€. αν τώρα η αξία είναι μεγαλύτερη από το παραπάνω ποσό, τότε το Φ.Π.Α. οφείλεται στη χώρα που είναι εγκατεστημένο η απαλλασσόμενη επιχείρηση. Αυτό σημαίνει ότι η επιχείρηση που απαλλάσσεται οφείλει να εγγραφεί στο VIES (σύστημα ελέγχου των ενδοκοινοτικών συναλλαγών) και να καταστεί υποκείμενη στο Φ.Π.Α., προκειμένου να μην επιβαρυνθεί με το Φ.Π.Α. της χώρας προέλευσης από τον πωλητή αλλά να τον καταβάλει με έκτακτη περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. στο κράτος που είναι εγκατεστημένη. Επίσης, πρέπει να επισημανθεί ότι η επιχείρηση μη υποκείμενη στο Φ.Π.Α., μπορεί να επιλέξει τόπο φορολόγησης το κράτος που είναι εγκατεστημένη ακόμα και για αξίες αγαθών μικρότερες των 10.000€. Πριν την αγορά όμως,

επιβάλλεται να εγγραφεί στο VIES έτσι ώστε ο πωλητής να τον τιμολογήσει χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας.

Παράδειγμα

Για παράδειγμα ο Δήμος Μεσολογγίου, ο οποίος δεν υπόκειται σε Φ.Π.Α. παραγγέλλει στην Γερμανία ανυψωτικά μηχανήματα και στη συμφωνία πώλησης ορίζεται ως τόπος παράδοσης η Ιταλία. Με την εισαγωγή των μηχανημάτων στην Ιταλία επιβάλλονται και καταβάλλονται οι δασμοί και λοιπές επιβαρύνσεις.

Στη συνέχεια ο Δήμος Μεσολογγίου μεταφέρει από την Ιταλία στην Ελλάδα τα μηχανήματα αυτά. Στην περίπτωση αυτή, η μεταφορά τους στην Ελλάδα θεωρείται ως ενδοκοινοτική απόκτηση και καταβάλλεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στην αξία αυτών εφόσον βέβαια οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις του Δήμου υπερβαίνουν το όριο των 10.000,00€ ή έχει ενταχθεί οικειοθελώς στο σύστημα του Φ.Π.Α.

Τέτοιες αγοραπωλησίες μπορούν να γίνουν και από απόσταση. Τώρα οι συναλλαγές πραγματοποιούνται με αποστολή των αγαθών σε άλλα κράτη ή περιοχές με υποκείμενο στο Φ.Π.Α. να είναι και ο πωλητής και ο αγοραστής αντίστοιχα για κάθε χώρα. Όταν ο αγοραστής είναι πρόσωπο που ενεργεί ως ιδιώτης δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ενώ συνάμα υποχρεούται από άλλες διατάξεις να καταβάλλει το φόρο ως ενδοκοινοτική απόκτηση.

5.9.2. Τριγωνικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές

Τριγωνική ενδοκοινοτική συναλλαγή χαρακτηρίζουμε μια συναλλαγή όταν ενεργείται μεταξύ τριών προσώπων εγκατεστημένων σε διαφορετικά κράτη-μέλη υποκείμενων στο φόρο με ΑΦΜ/ΦΠΑ και με φυσική μεταφορά αγαθών από ένα κράτος στο άλλο.

Ο τρόπος της τριγωνικής συναλλαγής καθορίζει :

- Τον τελικό παραλήπτη
- Το ενδιάμεσο πρόσωπο
- Τον αρχικό αποστολέα

Αυτός που κάνει ενδοκοινοτικές συναλλαγές έχει υποχρέωση:

- Να τις αποτυπώνει στη περιοδική δήλωση Φ.Π.Α, κατά τη συμπλήρωσή αυτής, την φορολογική περίοδο κατά την οποία συνέβη η συναλλαγή.
- Να υποβάλλει τους Ανακεφαλαιωτικούς Πίνακες Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων και Αποκτήσεων (listing). Η ημερομηνία υποβολής των αρχικών και εμπροθέσμων Ανακεφαλαιωτικών Πινάκων για τις αποκτήσεις αγαθών, παραδόσεις αγαθών, παρεχομένων υπηρεσιών και λήψεων υπηρεσιών είναι η 26^η ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της μηνιαίας περιόδου την οποία αφορά.

Η υποβολή πραγματοποιείται ηλεκτρονικά μέσω TAXISnet.

- Να υποβάλλει στατιστική δήλωση INTRASTAT αποστολής-άφιξης, όταν είναι αποστολέας ή τελικός παραλήπτης των αγαθών. Προϋπόθεση είναι η συναλλαγές να έχουν υπερβεί στο προηγούμενο έτος ή στο τρέχον ένα ορισμένο όριο που καλείται << κατώφλι εξομοίωσης >> .

5.9.3. Παραδείγματα

Έστω ότι Ελληνική εταιρεία Α, παραγγέλλει εμπορεύματα αξίας 200.000€ σε προμηθευτή της στην Ισπανία.

Ο Ισπανός προμηθευτής δίνει εντολή σε Πολωνική επιχείρηση να σταλούν τα παραγγελμένα εμπορεύματα απ' ευθείας στην Ελλάδα. Ακολουθώς ο Ισπανός προμηθευτής τιμολογεί την εταιρία Α.

Η εταιρία Α είναι ο **τελικός παραλήπτης**.

Η Διακίνηση αγαθών στην Ελλάδα θεωρείται Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών με υποχρέωση απόδοσης του ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας. Ο φόρος που αναλογεί στις πράξεις των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αποτυπώνετε Λογιστικά, χωρίς στην ουσία να καταβάλλεται, με τη μέθοδο της χρεοπίστωσης.

α) Λογιστικές εγγραφές :

ΧΡΕΩΣΗ ΠΙΣΤΩΣΗ

20.01.01	Ενδοκοινοτικές αγορές.	200.000	
50.95	Προμηθευτές Ενδοκοινοτικοί.		200.000
54.00.20.44	ΦΠΑ εισροών ενδοκοινοτικών αποκτήσεων X/ΕΦΚ.	46.000	
54.00.80.44	ΦΠΑ εισροών ενδοκοινοτικών αποκτήσεων X/ΕΦΚ.		46.000

β) Συμπλήρωση Περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ :

ΚΩΔ 303 : 200.000	ΚΩΔ 364 : 200.000
ΚΩΔ 333 : 46.000	ΚΩΔ 384 : 46.000

γ) Υποβάλλει Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων (από Ισπανία).

δ) Δήλωση INTRASTAT Άφιξης (από Πολωνία).

➤ Η Ελληνική εταιρεία Α αγοράζει προϊόντα από Αγγλική εταιρία και δίνει εντολή να παραδοθούν σε επιχείρηση στην Κύπρο. Ακολούθως εκδίδει τιμολόγιο αξίας 190.000 ευρώ προς την Κυπριακή εταιρία ενώ δέχεται ένα τιμολόγιο αξίας 180.000 ευρώ από την Αγγλική εταιρία.

Εδώ η Α είναι το **ενδιάμεσο πρόσωπο** μεταξύ αγοραστή-προμηθευτή. Αγοράζει αγαθά από προμηθευτή εγκατεστημένο σε ένα κράτος-μέλος και χωρίς να τα παραλάβει τα μεταπωλεί σε πελάτη της άλλου κράτους-μέλους.

Η συναλλαγή αυτή θεωρείται ενδοκοινοτική παράδοση ,χωρίς υποχρέωση απόδοσης ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας φορολογείται το κράτος-μέλος του αγοραστή σαν ενδοκοινοτική απόκτηση.

α) Λογιστικές εγγραφές :

		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
20.01.01	ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΑΓΟΡΕΣ	180.000	
50.95	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΟΙ		180.000
30.10	ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΟΙ	190.000	
70.60	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΙ/ΤΩΝ ΣΕ Ε.Ε		190.000

β) Συμπλήρωση Περιοδικής: ΚΩΔ 342: 190.000

γ) Υποβάλλει Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Αποκτήσεων από Αγγλία, Παραδόσεων προς Κύπρο.

δ) Δεν υποβάλλει INTRASTAT ούτε άφιξης ούτε αποστολής επειδή δεν υπήρξε φυσική μετακίνηση εμπορευμάτων προς ή από την Ελλάδα.

➤ Η Ελληνική Α πουλάει εμπορεύματα 120.000 € σε πελάτη της εγκατεστημένο στην Γαλλία. Τα εμπορεύματα αποστέλλονται κατ' εντολή και για λογαριασμό της Γαλλικής Εταιρείας από την Ελλάδα απευθείας σε εταιρεία εγκατεστημένη στο Βέλγιο.

Η συναλλαγή είναι ενδοκοινοτική παράδοση χωρίς υποχρέωση απόδοσης ΦΠΑ στο εσωτερικό της χώρας ,διότι φορολογείται το κράτος- μέλος του αγοραστή σαν ενδοκοινοτική απόκτηση. Η ελληνική εταιρία είναι **ο αρχικός αποστολέας**.

α) Λογιστικές εγγραφές:

		ΧΡΕΩΣΗ	ΠΙΣΤΩΣΗ
30.10	ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΟΙ	120.000	
70.60	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΣΤΗΝ Ε.Ε.		120.000

β) Συμπλήρωση Περιοδικής: ΚΩΔ. 342 : 120.000

γ) Υποβάλλει Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Ενδοκοινοτικών Παραδόσεων προς Γαλλία.

δ) Δήλωση INTRASTAT Αποστολής (Βέλγιο). (taxpress.gr)

5.10. ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α.

5.10.1. Εισαγωγικές έννοιες

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας ή αλλιώς Φ.Π.Α. είναι ένας έμμεσος γενικός φόρος κατανάλωσης με τον οποίο επιβαρύνεται η συνολική δαπάνη του καταναλωτή για την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών.

Στο φόρο υπόκεινται όλα τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν ατομική επιχείρηση, τα νομικά πρόσωπα ή ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από τη νομική τους μορφή (π.χ. ανώνυμες εταιρίες, Ε.Π.Ε., ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, συνεταιρισμοί, κοινοπραξίες, κοινωνίες αστικού δικαίου κ.λπ.).

Σαν φορολογητέες πράξεις νοούνται οι:

- Παράδοση αγαθών
- Παράδοση ακινήτων
- Παροχή υπηρεσιών
- Εισαγωγή αγαθών και η
- Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών

5.10.2 Δήλωση Φ.Π.Α.

Όλοι οι υπόχρεοι στο Φ.Π.Α., ανεξάρτητα αν πραγματοποιούν ή όχι ενδοκοινοτικές συναλλαγές, πρέπει να υποβάλλουν περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. (κανονική ή έκτακτη). Ωστόσο, όσοι κάνουν ενδοκοινοτικές συναλλαγές, αποκτήσεις ή παραδόσεις υποχρεούνται να τις απεικονίσουν στη περιοδική τους δήλωση, μιας που οι δηλούμενες αξίες σε εθνικό επίπεδο διασταυρώνονται με στοιχεία του

κοινοτικού επιπέδου μέσω των περιοδικών δηλώσεων και των δηλώσεων listing (ανακεφαλαιωτικοί πίνακες) , με σκοπό να υφίσταται έλεγχος. Ειδικά οι ενδοκοινοτικές παραδόσεις πρέπει να περιλαμβάνονται στη δήλωση της φορολογικής περιόδου που πραγματοποιήθηκε η παράδοση βάση τιμολογίου και εντός τριμήνου listing της ίδιας περιόδου.

Από την άλλη πλευρά, οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις είναι αναγκαίο να περιλαμβάνονται στη δήλωση φορολογικής περιόδου που πραγματοποιήθηκε η απόκτηση.

Με βάση τα βιβλία που τηρεί κάθε επιχείρηση, υποβάλλονται και οι αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις. Πιο συγκεκριμένα, οι περιοδικές δηλώσεις για τα βιβλία β' κατηγορίας υποβάλλονται κάθε τρίμηνο ενώ κάθε μήνα για γ' κατηγορίας βιβλία.

Εκτός από περιοδικές δηλώσεις, οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές, συναλλαγές, αποκτήσεις και παραδόσεις, οφείλουν να υποβάλλουν στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και δήλωση Intrastat (Σύστημα Συλλογής Στατιστικών Στοιχείων). Επομένως, όσες επιχειρήσεις πραγματοποιούν συναλλαγές αγαθών με χώρες εντός της Ευρωζώνης και εφόσον αυτές οι συναλλαγές υπερβαίνουν στο προηγούμενο ή τωρινό έτος ένα ορισμένο όριο, το οποίο καλείται «κατώφλι εξομοίωσης», καλούνται να υποβάλλουν και τη δήλωση Intrastat.

Η δήλωση intrastat για υποκείμενους που τηρούν βιβλία γ' κατηγορίας είναι μηνιαία και υποβάλλεται μέχρι την 26η του επόμενου μήνα που ακολουθεί τη φορολογική περίοδο ανεξάρτητα από το τελευταίο ψηφίο του ΑΦΜ. Τέλος, για υποκείμενους που υποβάλλουν τις περιοδικές δηλώσεις στη Δ.Ο.Υ. κατά τρίμηνο, η δήλωση intrastat υποβάλλεται μέχρι την 20η του επόμενου μήνα από αυτόν που πραγματοποιήθηκαν οι ενδοκοινοτικές συναλλαγές.

5.10.3 Περιοδική δήλωση Φ.Π.Α

Όπως είπαμε και πιο πάνω όλοι οι υπόχρεοι στο φόρο πρέπει να υποβάλλουν περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. (Taxheaven.gr-ΠΟΛ.1084/2016, 2016).

Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής:

- ένας ημερολογιακός μήνας, για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για το Δημόσιο όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπόκειται στο φόρο,
- ένα ημερολογιακό τρίμηνο, για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.

Η αρχική εμπρόθεσμη περιοδική δήλωση, ανεξάρτητα από το υπόλοιπο που προκύπτει υποβάλλεται στη Δ.Ο.Υ. υποχρεωτικά μόνο μέσω TAXISnet στην ηλεκτρονική διεύθυνση: www.taxisnet.gr ή www.gsis.gov.gr.

5.10.3.1. Παράδειγμα υπόχρεου με απλογραφικά βιβλία

Υπόχρεος με απλογραφικά βιβλία είχε τις εξής συναλλαγές την περίοδο 1/4 30/6/2018:

Πωλήσεις με 23%: 25.000

Πωλήσεις με 24%: 10.000

Αγορές με 23%: 12.000

Αγορές με 24%: 6.000

Δαπάνες φορολογητέες με 23%: 3.500

Δαπάνες φορολογητέες με 24%: 2.200

Ενδοκοινοτική απόκτηση Απριλίου: 1.800

Στην περίπτωση αυτή ο ΦΠΑ προς απόδοση είναι:

$$\begin{aligned}
 & (25.000 \times 23\%) + (10.000 \times 24\%) + (1.800 \times 23\%) - (12.000 \times 23\%) - \\
 & - (6.000 \times 24\%) - (3.500 \times 23\%) - (2.200 \times 24\%) - (1.800 \times 23\%) = \\
 & = 5750 + 2.400 + 414 - 2760 - 1440 - 805 - 528 - 414 \\
 & = 2617 \text{ ευρώ.}
 \end{aligned}$$

5.11. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

5.11.1. Εισαγωγικές έννοιες

Οικονομικά μεγέθη όπως το εισόδημα, η καταναλωτική δαπάνη και περιουσία ενός ατόμου, μιας οικογένειας ή μιας επιχείρησης αποτελούν τη φορολογική βάση επί της οποίας υπολογίζεται ένας φόρος. Ο φόρος που αντιστοιχεί σε κάθε μονάδα της φορολογικής βάσης συνιστά τον φορολογικό συντελεστή, ο οποίος μπορεί να είναι σταθερός ανά μονάδα ή αναλογικός με βάση την αξία και συγχρόνως σταθερός, προοδευτικός ή αντίστροφα προοδευτικός ανάλογα με το αν το ποσό του φόρου που τελικά πληρώνεται μένει σταθερό, αυξάνεται ή μειώνεται όταν αυξάνεται η φορολογική βάση.

5.11.2. Ταξινόμηση φόρων

Οι φόροι μπορεί να διακριθούν σε εκείνους που επιβάλλονται:

- α) στην τρέχουσα παραγωγή και
- β) στην περιουσία (Δράκος, 1996).

Στην πρώτη κατηγορία περιλαμβάνονται οι φόροι εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και οι φόροι στη δαπάνη (γενικοί φόροι επί της κατανάλωσης προϊόντων και υπηρεσιών όπως ΦΠΑ, και ειδικοί φόροι κατανάλωσης σε προϊόντα όπως καπνός, πετρελαιοειδή, οινόπνευμα κ.ά.). Στη δεύτερη κατηγορία περιλαμβάνονται φόροι που μπορεί να αφορούν τη μεταβίβαση ή την κατοχή περιουσίας, οι οποίοι είναι δυνατό να επιβληθούν επί της συνολικής αξίας του ενεργητικού ενός προσώπου πριν ή μετά την αφαίρεση τυχόν υποχρεώσεων του (όπως ο Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων – ΕΝΦΙΑ).

5.11.3 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Ο φόρος υπολογίζεται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα του υπόχρεου νομικού προσώπου, με φορολογικούς συντελεστές οι οποίοι καθορίζονται κατά κατηγορία υποχρεώσεων, ως εξής:

- Για τις λοιπές ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, των οποίων οι μετοχές κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου είναι ανώνυμες ή μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών και για τις αλλοδαπές εταιρείες και οργανισμούς που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, 40%.
- Για τις λοιπές ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, 35%. Σε περίπτωση ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών που έχουν ονομαστικές και ανώνυμες μετοχές μη εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, ο συντελεστής της περίπτωσης ά επιβάλλεται στο μέρος των κερδών που αναλογεί στον αριθμό των υπαρχουσών ανωνύμων μετοχών. Για την εξεύρεση του πιο πάνω μέρους κερδών επιμερίζονται τα συνολικά καθαρά κέρδη ανάλογα με τον αριθμό των ονομαστικών και ανωνύμων μετοχών που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου.
- Για τα λοιπά νομικά πρόσωπα 35%

Επίσης επιβάλλεται και συμπληρωματικός φόρος στο εισόδημα από ακίνητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται με συντελεστή 3% στο συνολικό ακαθάριστο εισόδημα που προέρχεται από ακίνητα. Ο φόρος αυτός δεν επιβάλλεται σε εισοδήματα από ακίνητα των νομικών προσώπων, τα οποία απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος για τα εισοδήματα αυτά.

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

- Ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε, στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο.
- Ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εισοδημάτων, που διανέμονται και με τα οποία έχουν προσαυξηθεί τα υποκείμενα σε φορολογία κέρδη του

νομικού προσώπου. Ειδικά για τις τραπεζικές και ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρίες εκπίπτει από το συνολικό φόρο του νομικού προσώπου, ολόκληρο το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε για εισοδήματα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

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

5.12. ΠΑΡΑΚΡΑΤΟΥΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ

Από την 1η Ιανουαρίου 2009, η Ελλάδα επιβάλλει παρακράτηση φόρου 10% στα εταιρικά μερίσματα, εκτός εάν το μέρισμα πληροί τις προϋποθέσεις για εφαρμογή της οδηγίας περί μητρικών και θυγατρικών εταιρειών της ΕΚ ή εάν εφαρμόζεται χαμηλότερος συντελεστής βάσει μιας ισχύουσας συνθήκης για τη διπλή φορολογία. Επιβάλλει επίσης παρακράτηση φόρου επί των τόκων και δικαιωμάτων, ωστόσο οι φορολογικοί συντελεστές μπορούν να μειωθούν ή να εξαλειφθούν με μια ισχύουσα σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας ή εάν η πληρωμή πληροί τις προϋποθέσεις εφαρμογής της οδηγίας περί τόκων και δικαιωμάτων.

Οι παρακρατούμενοι φόροι (μισθωτών υπηρεσιών, ελευθέρων επαγγελματιών κ.ά.) βαρύνουν, κατά το νόμο, τους δικαιούχους (τρίτους) και όχι την επιχείρηση, η οποία απλώς υποχρεούται να παρακρατήσει το ποσό του φόρου και να το καταβάλει στο Δημόσιο.

Οι παρακρατούμενοι φόροι, ως βαρύνοντες τρίτα πρόσωπα, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Και σε περίπτωση ακόμη που η επιχείρηση καταβάλει εξ ιδίων το φόρο που βαρύνει τους τρίτους, πάλι δεν πρέπει να αναγνωρίζεται η έκπτωση του φόρου από τα έσοδα, λόγω της απαγορευτικής διάταξης του νόμου, η οποία έχει γενικό χαρακτήρα

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Όσον αφορά τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, υπήρξε ανάγκη για ένα γενικό πλαίσιο από λογιστικές αρχές, διεθνώς αποδεκτές. Σε αυτό συντέλεσαν οι συνεχόμενες αλλαγές και εξελίξεις στο οικονομικό περιβάλλον και η παγκοσμιοποίηση των αγορών.

Με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα δίνεται ακριβώς αυτό, ένα κοινό και πλέον αποδεκτό μέσο της παρουσίασης των λογιστικών αρχών και κανόνων που θα πρέπει να εφαρμόζονται για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Η εφαρμογή τους διασφαλίζει την έγκυρη και αξιόπιστη πληροφόρηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των οικονομικών οντοτήτων και ιδιαίτερα των επιχειρήσεων, έτσι ώστε να μπορεί να γίνει σύγκριση των στοιχείων αυτών με τα αντίστοιχα άλλων επιχειρήσεων της εγχώριας και διεθνής αγοράς που δραστηριοποιούνται στον ίδιο κλάδο.

Τα ΔΛΠ εφαρμόζονται υποχρεωτικά από 1/1/2005 στην Ελλάδα, για τις επιχειρήσεις οι οποίες είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο και προαιρετικά για τις υπόλοιπες. Ο ρόλος τους είναι να γεφυρώνουν την επικοινωνία των επιχειρήσεων διεθνώς με τους λογιστές, τους ελεγκτές και των χρηστών ώστε να ωφεληθούν όλοι τα μέγιστα.

Με την υιοθέτηση και εφαρμογή των ΔΛΠ σημειώθηκαν αξιοσημείωτες αλλαγές στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των εταιριών. Η πιο σημαντική ίσως, σύμφωνα με τις μέχρι τώρα εκτιμήσεις και έρευνες, είναι ότι οι οικονομικές καταστάσεις σταμάτησαν να είναι και φορολογικές λόγω της εφαρμογής του Δ.Λ.Π. 12 και συγκεκριμένα με τη δημιουργία της αναβαλλόμενης φορολογίας με την οποία καθορίζονται οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας των στοιχείων και της αντίστοιχης φορολογικής τους αξίας, με την προϋπόθεση ότι αυτές οι διαφορές δημιουργούν μελλοντικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις. Αποδεσμεύουν δηλαδή, τις οικονομικές καταστάσεις από τη φορολογική νομοθεσία

Η πιο σημαντική αλλαγή, καινοτομία θα λέγαμε που εισάγουν τα ΔΛΠ και πιο συγκεκριμένα το ΔΛΠ 12 στην ελληνική λογιστική πραγματικότητα είναι η αναβαλλόμενη φορολογία. Από το 2015 τέθηκαν σε ισχύ τα ΕΛΠ (Ν. 4308/2014), δίνοντας τη δυνατότητα στις οικονομικές οντότητες να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο

φόρο στις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις. Με την εισαγωγή της έννοιας της αναβαλλόμενης φορολογίας διακρίνεται ο διαχωρισμός μεταξύ των λογιστικών και των φορολογικών καταστάσεων, οι οποίες έχουν ως στόχο τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας. Οι οικονομικές οντότητες λοιπόν, που αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο, θα πρέπει να αναγνωρίζουν όλες τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις, ενώ οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις αναγνωρίζονται στο βαθμό που είναι πιθανό ότι θα υπάρχουν φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων οι εκπεστέες προσωρινές διαφορές μπορούν να χρησιμοποιηθούν.

Επίσης ο φόρος εισοδήματος αντιμετωπίζεται πλέον ως έξοδο της περιόδου και όχι με τη μέθοδο του πληρωτέου φόρου και επομένως θα έχουν εφαρμογή και για τον συγκεκριμένο οι θεμελιώδεις λογιστικές παραδοχές που ισχύουν για όλα τα έξοδα, μεταξύ των οποίων και αυτή του δεδουλευμένου. Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας εφαρμόζεται για να αποτρέψει τους ετεροχρονισμούς που προκαλούνται από τη διαφοροποίηση μεταξύ του λογιστικού πλαισίου και της φορολογικής νομοθεσίας και προκειμένου να παρουσιαστεί ένα ορθότερο λογιστικό αποτέλεσμα.

Τέλος θέλουμε να τονίσουμε ότι τα ΔΛΠ εφαρμόζονται από τις επιχειρήσεις οι οποίες θέλουν να έχουν μια σωστή και αποτελεσματική διαχείριση και είναι οι κανόνες εκείνοι που πρέπει να εφαρμόζουν και να εκτελούν σε όλες τις ενέργειες που εκτελούνται στα πλαίσια της φορολογίας και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΙΑΣ Α.Ε.

Μία Α.Ε. η οποία έχει καταβλημένο μετοχικό κεφάλαιο ευρώ 15.000.000 στο οποίο συμμετέχουν κατά 80% ημεδαπή ΑΕ και από το έτος 2005 κατά 20% Γερμανική Α.Ε. Στη χρήση που έληξε στις 31.12.2010 (1/1/2010 - 31/12/2010) πραγματοποίησε καθαρά κέρδη ευρώ 8.000.000. Τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσεως ανήλθαν σε ευρώ 40.000.000 και μεταξύ αυτών περιλαμβάνονται:

- α) «Κέρδη από πώληση μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων εσωτερικού» ευρώ 600.000.
- β) «Έσοδα από συμμετοχές σε λοιπές επιχειρήσεις εσωτερικού» ευρώ 400.000 για τα οποία έχει παρακρατηθεί φόρος (10%) Ν. 3697/08 ποσού ευρώ 40.000 ο οποίος έχει απεικονισθεί σε χρέωση του λογ. 33. Απαίτηση από Ελληνικό Δημόσιο.
- γ) «Τόκοι καταθέσεων τραπεζών εσωτερικού» ευρώ 300.000. Κατά την είσπραξη των τόκων αυτών παρακρατήθηκε φόρος 10% από ευρώ 30.000, ο οποίος έχει απεικονισθεί σε χρέωση του λογαριασμού 33.13.06.
- δ) «Έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο» ευρώ 1.800.000. Επί των εσόδων αυτών αποδόθηκε φόρος εισοδήματος, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης της εταιρείας, ποσού ευρώ 216.000. Ο φόρος αυτός απεικονίζεται σε χρέωση του λογαριασμού 33.13.99.
- ε) «Κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο ευρώ 300.000. Τα κέρδη αυτά η διοίκηση της εταιρείας δεν επιθυμεί να φορολογηθούν.

Μεταξύ των εξόδων και των βαρών της χρήσεως περιλαμβάνονται:

- α) Χρεωστικοί τόκοι ποσού ευρώ 3.000.000.
- β) Έξοδα που δεν προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν.2238/94 η έκπτωσή τους από τα ακαθάριστα έσοδα, συνολικού ποσού ευρώ 680.000.
- γ) Διαφορές φορολογικού ελέγχου ευρώ 950.000.

δ) Φόροι μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος ευρώ 50.000. Από το τελευταίο προσωρινό ισοζύγιο (προ διαθέσεως των κερδών) προκύπτει ότι:

1. Η ζημία της προηγούμενης χρήσεως ανέρχεται σε ευρώ 1.000.000.
2. Το σχηματισμένο μέχρι την 31.12.2009 τακτικό αποθεματικό ανέρχεται σε ευρώ 4.790.000.

Από τη δήλωση φόρου εισοδήματος της προηγούμενης χρήσης, η οποία υποβλήθηκε εμπρόθεσμα, προκύπτει ότι η φορολογική ζημία της χρήσεως 2009 ανέρχεται σε ευρώ 300.000. Το διοικητικό συμβούλιο της ανώνυμης εταιρείας αποφάσισε στη συνεδρίαση της 28.3.2011 να προτείνει στη τακτική Γενική Συνέλευση των μετόχων, που θα συγκληθεί την 27η Ιουνίου 2011, όπως τα κέρδη της χρήσεως 2010 να διατεθούν σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Ν.2190/1920, και να δοθούν στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου αμοιβές συνολικού ποσού ευρώ 337.500. Με βάση τα ανωτέρω να προσδιορισθεί ο οφειλόμενος φόρος εισοδήματος.

1.1 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΤΑΚΤΙΚΟΥ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟΥ

Κέρδη χρήσεως		8.000.000
Μείον:		
Διαφορές φορολογικού ελέγχου	950.000	
Φόροι μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος	50.000	1.000.000
Υπόλοιπο κερδών		7.000.000
Μείον:		
Ζημία προηγούμενης χρήσης		1.000.000
Κέρδη άρθρου 45 Ν. 2190/1920		6.000.000
Μείον:		
Αναλογών φόρος εισοδήματος 24%		1.440.000
Υπόλοιπο κερδών		4.560.000

Συντελεστής κράτησης τακτικού αποθεματικού	5%
Κράτηση χρήσεως 2010	228.000
ΤΑΚΤΙΚΟ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΟ	
Υπόλοιπο λογαριασμού 31.12.2009	4.790.000
Κράτηση χρήσεως 2010	228.000
ΣΥΝΟΛΟ	5.018.000

Σύμφωνα με το άρθρο 44 του Ν. 2190/1920 η κράτηση για τακτικό αποθεματικό παύει να είναι υποχρεωτική όταν αυτό φθάσει τουλάχιστον το ένα τρίτο του μετοχικού κεφαλαίου.

Μετοχικό κεφάλαιο ευρώ 15.000.000 X 1/3 = ευρώ 5.000.000

Συνεπώς η κράτηση για τακτικό αποθεματικό της χρήσεως 2010 περιορίζεται σε ευρώ 210.000 δηλ. 4.790.000+210.000=5.000.000

1.2 ΠΡΩΤΟ ΜΕΡΙΣΜΑ

Μετά την τροποποίηση της περίπτωσης β' της παραγράφου 2 του άρθρου 45 του Κ.Ν. 2190/1920 από το άρθρο 54 του Ν. 3604/2007, το υποχρεωτικό μέρισμα που διανέμεται από κέρδη ισολογισμών, προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 3 του Α.Ν. 148/1967.

Κέρδη		χρήσεως
8.000000		
Μείον:		
Διαφορές φορολογικού ελέγχου		950.000
Φόροι μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος	50.000	1.000.000
Υπόλοιπο κερδών		7.000.000

Μείον:

Ζημία προηγούμενης χρήσης	1.000.000
Κέρδη άρθρου 45 Ν. 2190/1920	6.000.000
Μείον:	
Αναλογών φόρος εισοδήματος 24%	<u>1.440.000</u>
	4.560.000
Μείον:	
Κράτηση για τακτικό αποθεματικό	210.000
Υπόλοιπο κερδών	4.350.000
Ποσοστό επί του υπολοίπου των κερδών	35%
Διανεμητέο μέρισμα	1.522.500
ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ	
Μέρισμα ευρώ	1.522.500
Αμοιβές Διοικητικού Συμβουλίου	337.500
Σύνολο διανεμομένων	1.860.000

1.3. ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓΟΥΝ ΣΕ ΕΣΟΔΑ ΠΟΥ ΑΠΑΛΑΣΣΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΦΟΡΟ

Έσοδα αφορολόγητα ευρώ	600.000
Έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο ευρώ	1.800.000
Έσοδα από συμμετοχές ευρώ	400.000
Σύνολο ευρώ	2.800.000
Ακαθάριστα έσοδα ευρώ	40.000.000

Χρεωστικοί τόκοι ευρώ	3.000.000
-----------------------	-----------

ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Χρεωστικοί τόκοι ευρώ	210.000
-----------------------	---------

(3.000.000 X 2.800.000 : 40.000.000)

Λοιπές δαπάνες (2.800.000 X 5%) ευρώ	140.000
--------------------------------------	---------

Σύνολο ευρώ	350.000
-------------	---------

1.3 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Στα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται έσοδα αφορολόγητα και έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο, με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Έτσι για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της εταιρείας προστίθεται σε αυτά το μέρος των εσόδων αυτών που αναλογεί στο μέρισμα (διανεμόμενα κέρδη), μετά από αναγωγή αυτού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου εισοδήματος. Για τον προσδιορισμό των διανεμομένων κερδών που αναλογούν στα αφορολόγητα και στα κατ' ειδικό τρόπο φορολογηθέντα έσοδα λαμβάνονται τα συνολικά κέρδη που προκύπτουν από τον ισολογισμό της χρήσεως. Στην προκειμένη περίπτωση, το υπουργείο Οικονομικών θεωρεί ως κέρδη ισολογισμού τα καθαρά κέρδη τα οποία προκύπτουν από την κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως (λογαριασμός 86.99), σύμφωνα με το έντυπο «Δήλωση φορολογίας εισοδήματος» και όχι τα κέρδη όπως αυτά προσδιορίζονται από το άρθρο 45 του Ν. 2190/1920, σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 99 του Ν. 2238/1994.

Καθαρά κέρδη ισολογισμού	8.000.000
--------------------------	-----------

Λογιστικές διαφορές	680.000
---------------------	---------

Δαπάνες που αναλογούν σε απαλλασσόμενα έσοδα	<u>350.000</u>
--	----------------

	9.030.000
--	-----------

Μείον

Έσοδα από συμμετοχές	400.000	
Έσοδα αφορολόγητα	600.000	
Έσοδα φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο	1.800.000	
Κέρδη από πώληση μετοχών εισηγμένων	300.000	3.100.000
Κέρδη χρήσεως		5.930.000
Πλέον		
Αναλογία αφορολογήτων εσόδων επί των διανεμομένων (1.860.000 X 600.000 : 8.000.000)		139.500
Αναλογών φόρος εισοδήματος (139.500 X 0,24: 0,76)		44.053
183.553		
Πλέον		
Αναλογία φορολογηθέντων εσόδων κατ' ειδικό τρόπο επί των διανεμομένων (1.860.000 X 1.800.000: 8.000.000)		418.500
Αναλογών φόρος εισοδήματος (418.500 X 0,24: 0,76)		132.158
550.658		
Σύνολο κερδών προς φορολογία	6.664.211	
Μείον:		
Ζημία (φορολογική) προηγούμενης χρήσεως		300.000
Κέρδη προς φορολογία		6.364.211
Συντελεστής φορολογίας		24%
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ		<u>1.527.411</u>
		<u>300.000</u>

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Αληφάντης Γ., 2001, διανεμόμενα κέρδη ΑΕ και ΕΠΕ, δεύτερη έκδοση, εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα
- Βλάχος, Χ., Λουκάς, Λ.,2009, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Εκδόσεις Παπαζήση – Globaltraining, Αθήνα.
- Γεωργίου Α.,2003, Διεθνή λογιστικά πρότυπα IAS. Αθήνα: Εκδόσεις Σάκκουλα.
- Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – «Φόροι Εισοδήματος»
- Δράκος Γ.Ε., 1996, Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική, Α. Σταμούλης, Αθήνα – Πειραιάς.
- Καββαδίας Λ.Σ., 2003, Εισαγωγή στα διεθνή λογιστικά πρότυπα. Εκδόσεις Ipirotiki Software & Publications. Αθήνα.
- Καραγιάννης Δ.,2007, Συστάσεις – Μετατάξεις – Μετατροπές – Συγχωνεύσεις –Απορροφήσεις – Λύσεις και Εκκαθαρίσεις επιχειρήσεων στην πράξη, 4η Έκδοση, Εκδόσεις Αρίων, Θεσσαλονίκη
- Καραγιώργος, Θ., Πετρίδης, Α.Γ.,2010, Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα Θεωρία και Πράξη, Η Εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Γ.Λ.Σ.), Εκδόσεις Μ. Αλεξοπούλου – Α. Καραγιώργος ΟΕ, Θεσσαλονίκη.
- Λαζαρίδης Γ., Παπαδόπουλος Δ., 2006, Χρηματοοικονομική διοίκηση, τεύχος Β΄, Θεσσαλονίκη
- Μιχαλόπουλος Γ., 2007, Δίκαιο εταιρειών- κωδικοποίηση νομοθεσίας, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα, 8η έκδοση
- Νεγκάκης Χ.,2015, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα, Θεσσαλονίκη
- Ντζανάτος Δ., 2008,Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα
- Πρωτοψάλτης Ν.,2009, Παραδείγματα εφαρμογής-ΔΛΠ, ΔΠΧΠ, Διερμηνείες, Τόμος Α&Β. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη.
- Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών 1998, Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο Αριθμός 12: Φόροι Εισοδήματος, Έκδοση Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, Αθήνα.
- Τουρνά–Γερμανού Ε.,2003, Γενική Λογιστική με ΕΓΛΣ (Δ΄ έκδοση). Αθήνα

- Φλώρος Χ., 1993, Σύγχρονη διοικητική των επιχειρήσεων, Εκδόσεις Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα
- Φλώρος Α., 2004, Φορολογική Λογιστική- Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων Λογιστική και Πρακτική Αντιμετώπιση, Σύγχρονη Εκδοτική, Αθήνα
- Χέβας Δ., 2000, Ειδικά λογιστικά και φορολογικά θέματα εταιρειών, 3η Έκδοση, Εκδόσεις Οικονομικών, Αθήνα
- Grant Thornton, 2006, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Τόμος Α, Β Έκδ., Αθήνα

ΔΙΑΔΥΚΤΙΟ

- Βήμα, (2009). 'Η εφαρμογή των ΔΛΠ στην Ελλάδα'

Διαθέσιμο στο: <http://www.tovima.gr/finance/financenews/article/?aid=249381/>
Πρόσβαση 9/03/2019

- Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.)

Διαθέσιμο στο: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=LEGISSUM:l26040>

Πρόσβαση 14/03/2019

- Καθημερινή, (2015). 'Οι βασικές διατάξεις των νέων ελληνικών λογιστικών προτύπων'

Διαθέσιμο στο: <http://www.kathimerini.gr/811073/article/oikonomia/ellhnikh-oikonomia/oi-vasikes-diata3eis-twn-newn-ellhnikwn-logistikwn-protypwn/>

Πρόσβαση 12/3/2019

- Μπεκρη Α. (2009), 'Διεθνές λογιστικό πρότυπο 12 – Φόροι Εισοδήματος'

Διαθέσιμο στο: <http://poe-doy.gr/index.php/forologiki-epithewrиси/nomoi-diataxeis?/>
Πρόσβαση 09/2/2019

- Νιφορόπουλος Κ., (2015) Έλληνικά λογιστικά πρότυπα (Ν. 4308/2014)- Κατηγοριοποίηση και υποχρεώσεις των επιχειρήσεων-Σχέδιο λογαριασμών- Οικονομικές καταστάσεις των Ε.Λ.Π.-πρώτη εφαρμογή

Διαθέσιμο στο: <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/22433/>

Πρόσβαση 10/03/2019

- 'Σύνορα – Σύνοψη της Ευρωπαϊκής Ένωσης – Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα'.

Διαθέσιμο στο:

http://europa.eu/legislation_summaies/internal_market_/single_market_services/financial_services_general_framework/126040_el.htm

Πρόσβαση 10/03/2019

- Τριγωνικές ενδοκοινοτικές συναλλαγές

Διαθέσιμο στο: <http://taxpress.gr/archives/30970>

Πρόσβαση 23/2/2019

- Τσάμης Α. (2003), 'Η εισαγωγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων'

Διαθέσιμο στο: https://www.hba.gr/5Ekdosis/UplPDFs/deltia/4_2002/05.pdf/

Πρόσβαση 15/03/2019