

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΝΕΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ
(Ε.Λ.Π.) - Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

ΤΟΥΤΣΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΓΚΟΛΦΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ, ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑΚΟΣ ΥΠΟΤΡΟΦΟΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2017

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤ. ΕΛΛΑΔΑΣ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ ΝΕΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ
(Ε.Λ.Π.) - Η ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ
ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

ΤΟΤΣΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

dispel@hotmail.gr

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

ΓΚΟΛΦΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ, ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΑΚΟΣ ΥΠΟΤΡΟΦΟΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2017

Η έγκριση της πτυχιακής εργασίας από το Τμήμα Λογιστικής Χρηματοοικονομικής / Μεσολογίου του ΤΕΙ Δυτικής Ελλάδας δεν υποδηλώνει απαραίτητως και αποδοχή των απόψεων του συγγραφέα εκ μέρους του Τμήματος.

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η φορολογία εισοδήματος των επιχειρήσεων, δηλαδή το λογιστικό σύστημα που εφαρμόζει μια επιχείρηση για την νόμιμη και δίκαιη φορολόγησή της, πραγματεύεται λογιστικά αρχεία (ηλεκτρονικά ή φυσικά), βιβλία και παραστατικά, και εφαρμόζεται ανάλογα με το μέγεθος και τη φύση της επιχείρησης (Καραγιώργος, 2015), όπως αναλυτικά θα δειχθεί παρακάτω.

Το λογιστικό σύστημα της επιχείρησης πρέπει να είναι σύμφωνο, τόσο της λογιστικής αξίας όσο και της φορολογική βάσης, όταν είναι διαφορετικές, των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, με στόχο τη συμμόρφωση της επιχείρησης με την εκάστοτε φορολογική νομοθεσία για την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων (Φλώρος, 2010).

Με δικαιοδοσία της Διοίκησης της επιχείρησης από το εφαρμοζόμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να δίνονται εύκολα, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλες οι πληροφορίες που χρειάζονται για να δύναται ευχερής η σύναψη συμφωνιών και επαληθεύσεων / διασταυρώσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου (Οικονομικού ή Λογιστικού).

Στα λογιστικά στοιχεία / αρχεία καταγράφεται κάθε συναλλαγή και γεγονός της επιχείρησης, ανεξάρτητα από την αξία (κόστος). Έτσι, η έννοια του σημαντικού μεγέθους (ποσού) δεν έχει καμία σχέση στην καταγραφή των συναλλαγών και των γεγονότων.

Οι επιχειρήσεις που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του νόμου 4308/2014 είναι τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε. καθώς και οι ατομικές επιχειρήσεις. Παράλληλα στις ρυθμίσεις του νόμου αυτού ανήκουν πλέον και οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι συνεταιρισμοί, οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (Κορομηλάς, 2017).

Επιπροσθέτως στις διατάξεις του νόμου ανήκουν πλέον και τα Ν.Π.Ι.Δ., τα σωματεία, οι σύλλογοι, οι ενώσεις προσώπων και γενικά τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, αφού έχουν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Η παρούσα πτυχιακή εργασία πραγματεύεται την φορολογία εισοδήματος των επιχειρήσεων σύμφωνα με τα Νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) - Η εφαρμογή τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων.

Γράφτηκε στα πλαίσια του προπτυχιακού προγράμματος του τμήματος Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής της σχολής Διοίκησης & Οικονομίας του Τεχνολογικού Εκπαιδευτικού Ιδρύματος Δυτικής Ελλάδας από τον φοιτητή Τότση Γεώργιο υπό την επίβλεψη του Καθηγητή Γκόλφη Γεώργιου, τον οποίο και θερμά ευχαριστώ για την πολύτιμη βοήθειά του, την συμβολή, υπομονή και την υποστήριξη του για την ολοκλήρωση της πτυχιακής.

Τους καθηγητές του τμήματός μου για τις γνώσεις που μου έδωσαν όλα τα χρόνια των σπουδών μου.

Τέλος θέλω να ευχαριστήσω τους γονείς μου για την υπομονή τους αλλά και την ανιδιοτελή αγάπη τους όλα τα χρόνια των σπουδών μου.

Τότσης Γεώργιος, 2017

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Το θέμα της παρούσας πτυχιακής εργασίας είναι η φορολογία εισοδήματος των επιχειρήσεων σύμφωνα με τα Νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) και η εφαρμογή τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων. Αναλύεται ως εξής:

Αρχικά στο 1^ο κεφάλαιο οι: «Γενικές Διατάξεις Φορολογίας Εισοδήματος ν.4172/2013», παρουσιάζονται εισαγωγικές έννοιες και οι γενικές διατάξεις του ν.4172/2013 (άρθρο 1^ο «Πεδίο εφαρμογής», άρθρο 2^ο «Ορισμοί», άρθρο 3^ο «Υποκείμενα του φόρου», άρθρο 4^ο «Φορολογική κατοικία», άρθρο 5^ο «Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή», άρθρο 6^ο «Μόνιμη εγκατάσταση», άρθρο 7^ο «Φορολογητέο εισόδημα», άρθρο 8^ο «Φορολογικό έτος», άρθρο 9^ο «Πίστωση φόρου αλλοδαπής»).

Στο 2^ο κεφάλαιο η: «Φορολογία Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Επιχειρήσεων Ν.4172/2013» καταγράφονται οι γενικές διατάξεις (άρθρο 44^ο «Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών επιχειρήσεων», άρθρο 45^ο «Υποκείμενα του φόρου», άρθρο 46^ο «Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα»), το Φορολογητέο Εισόδημα (άρθρο 47^ο «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα», άρθρο 48^ο «Απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων», άρθρο 49^ο «Υποκεφαλαιοδότηση», Άρθρο 50^ο «Ενδοομιλικές συναλλαγές», άρθρο 51^ο «Μεταφορά λειτουργιών», άρθρο 52^ο «Εισφορές ενεργητικού έναντι μετοχών», Άρθρο 53^ο «Ανταλλαγή μετοχών», άρθρο 54^ο «Συγχωνεύσεις και διασπάσεις», άρθρο 55^ο «Μεταφορά της καταστατικής έδρας μίας SE ή μίας SCE», άρθρο 56^ο «Μη εφαρμογή ευεργετημάτων», άρθρο 57^ο «Εκκαθάριση»), ο Φορολογικός Συντελεστής (άρθρο 58^ο «Φορολογικός συντελεστής»), η Φορολόγηση στην Πηγή (άρθρο 59^ο «Φορολόγηση στην πηγή», άρθρο 60^ο «Φορολογικός συντελεστής»), και η Παρακράτηση Φόρου (άρθρο 61^ο «Υπόχρεοι σε παρακράτηση», άρθρο 62^ο «Πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση», άρθρο 63^ο «Απαλλαγή για ορισμένες ενδοομιλικές πληρωμές», άρθρο 64^ο «Συντελεστές παρακράτησης φόρου»).

Το θέμα του 3^{ου} κεφαλαίου είναι η: «Φορολογία Εισοδήματος με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ν. 4308/2014». Αναλύονται το Πεδίο Εφαρμογής και οι Κατηγορίες Επιχειρήσεων βάσει μεγέθους (άρθρο 1^ο «Πεδίο εφαρμογής», άρθρο 2^ο «Καθορισμός μεγέθους επιχειρήσεων»), τα Λογιστικά Αρχεία (άρθρο 3^ο «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία», άρθρο 4^ο «Άλλα λογιστικά αρχεία», άρθρο 5^ο «Διασφάλιση αξιοπιστίας

λογιστικού συστήματος», άρθρο 6^ο «Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων», άρθρο 7^ο «Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων», τα Παραστατικά Πωλήσεων (άρθρο 8^ο «Τιμολόγιο πώλησης», άρθρο 9^ο «Περιεχόμενο τιμολογίου», άρθρο 10^ο «Απλοποιημένο τιμολόγιο και συγκεντρωτικό τιμολόγιο», άρθρο 11^ο «Χρόνος έκδοσης τιμολογίου», άρθρο 12^ο «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών», άρθρο 13^ο «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης», άρθρο 14^ο «Ηλεκτρονικό τιμολόγιο», Άρθρο 15^ο «Αυθεντικότητα του τιμολογίου»), οι Αρχές Σύνταξης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων (άρθρο 16^ο «Ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων», άρθρο 17^ο «Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων»), οι «Κανόνες Επιμέτρησης» (άρθρο 18^ο «Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία», άρθρο 19^ο «Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία», άρθρο 20^ο «Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών», άρθρο 21^ο «Προκαταβολές δαπανών και λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία», άρθρο 22^ο «Υποχρεώσεις», άρθρο 23^ο «Κρατικές επιχορηγήσεις και αναβαλλόμενοι φόροι», άρθρο 24^ο «Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία», άρθρο 25^ο «Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων», άρθρο 26^ο «Στοιχεία της καθαρής θέσης», άρθρο 27^ο «Συναλλαγές και στοιχεία σε ξένο νόμισμα», άρθρο 28^ο «Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών»), το «Προσάρτημα (Σημειώσεις) και Απαλλαγές» (άρθρο 29^ο «Προσάρτημα (σημειώσεις) επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων», άρθρο 30^ο «Απλοποιήσεις και απαλλαγές»), οι Ενοποιημένες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις (άρθρο 31^ο «Κατηγοριοποίηση επιχειρήσεων και ομίλων για σκοπούς ενοποίησης», άρθρο 32^ο «Προϋποθέσεις υποχρεωτικής ενοποίησης», άρθρο 33^ο «Κατηγορίες επιχειρήσεων που απαλλάσσονται από ενοποίηση», άρθρο 34^ο «Κανόνες κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων», άρθρο 35^ο «Μέθοδος της καθαρής θέσης για συγγενείς και κοινοπραξίες», άρθρο 36^ο «Σημειώσεις των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων»).

Στο 4^ο κεφάλαιο: «Παραδείγματα Φορολογίας Εισοδήματος Επιχείρησης», παρουσιάζεται ο τρόπος σύστασης Ανώνυμης Εταιρείας, τα γεγονότα με ονόματα, η κατάσταση αποτελεσμάτων, οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις και διάφορα παραδείγματα Φορολογίας Εισοδήματος Επιχείρησης.

Στο 5^ο και τελευταίο κεφάλαιο τα: «Συμπεράσματα», καταγράφονται τα αποτελέσματα και οι παρατηρήσεις για την φορολογία εισοδήματος των επιχειρήσεων

σύμφωνα με τα Νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) και η εφαρμογή τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	iv
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	vi
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ	ix
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΕΙΚΟΝΩΝ – ΣΧΗΜΑΤΩΝ.....	xiv
ΕΙΚΟΝΕΣ	xiv
ΠΙΝΑΚΕΣ.....	xiv
ΣΧΗΜΑΤΑ.....	xiv
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ - ΑΠΟΔΟΣΗ ΟΡΩΝ	xvi
1 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: «ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Ν.4172/2013».....	1
1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	1
1.2 «ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ».....	2
1.2.1 Άρθρο 1 ^ο «Πεδίο Εφαρμογής»	2
1.2.2 Άρθρο 2 ^ο «Ορισμοί».....	3
1.2.3 Άρθρο 3 ^ο «Υποκείμενα του φόρου».....	4
1.2.4 Άρθρο 4 ^ο «Φορολογική κατοικία»	4
1.2.5 Άρθρο 5 ^ο «Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή»	5
1.2.6 Άρθρο 6 ^ο «Μόνιμη Εγκατάσταση»	6
1.2.7 Άρθρο 7 ^ο «Φορολογητέο εισόδημα».....	8
1.2.8 Άρθρο 8 ^ο «Φορολογικό έτος»	8
1.2.9 Άρθρο 9 ^ο «Πίστωση φόρου αλλοδαπής»	9
2 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: «ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ Ν.4172/2013».....	10
2.1 ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ.....	10

2.1.1	Άρθρο 44 ^ο «Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών επιχειρήσεων».....	10
2.1.2	Άρθρο 45 ^ο «Υποκείμενα του φόρου».....	10
2.1.3	Άρθρο 46 ^ο «Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα»	11
2.2	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ.....	11
2.2.1	Άρθρο 47 ^ο «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα».....	12
2.2.2	Άρθρο 48 ^ο «Απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων».....	13
2.2.3	Άρθρο 49 ^ο «Υποκεφαλαιοδότηση»	14
2.2.4	Άρθρο 50 ^ο «Ενδοομιλικές συναλλαγές»	14
2.2.5	Άρθρο 51 ^ο «Μεταφορά λειτουργιών»	14
2.2.6	Άρθρο 52 ^ο «Εισφορές ενεργητικού έναντι μετοχών»	15
2.2.7	Άρθρο 53 ^ο «Ανταλλαγή μετοχών»	17
2.2.8	Άρθρο 54 ^ο «Συγχωνεύσεις και διασπάσεις».....	18
2.2.9	Άρθρο 55 ^ο «Μεταφορά της καταστατικής έδρας μίας SE ή μίας SCE»	20
2.2.10	Άρθρο 56 ^ο «Μη εφαρμογή ευεργετημάτων»	21
2.2.11	Άρθρο 57 ^ο «Εκκαθάριση»	21
2.3	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ	22
2.3.1	Άρθρο 58 ^ο «Φορολογικός συντελεστής»	22
2.4	ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΣΤΗΝ ΠΗΓΗ	23
2.4.1	Άρθρο 59 ^ο «Φορολόγηση στην πηγή»	23
2.4.2	Άρθρο 60 ^ο «Φορολογικός συντελεστής»	24
2.5	ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ	24
2.5.1	Άρθρο 61 ^ο «Υπόχρεοι σε παρακράτηση»	24
2.5.2	Άρθρο 62 ^ο «Πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση»	25
2.5.3	Άρθρο 63 ^ο «Απαλλαγή για ορισμένες ενδοομιλικές πληρωμές»	26
2.5.4	Άρθρο 64 ^ο «Συντελεστές παρακράτησης φόρου»	27

3	ΚΕΦΑΛΑΙΟ: «ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ Ν. 4308/2014»	30
3.1	ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	30
3.2	ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΜΕΓΕΘΟΥΣ.....	31
3.2.1	Άρθρο 1 ^ο «Πεδίο εφαρμογής».....	32
3.2.2	Άρθρο 2 ^ο «Καθορισμός μεγέθους επιχειρήσεων».....	35
3.3	ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ	37
3.3.1	Άρθρο 3 ^ο «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία»	37
3.3.2	Άρθρο 4 ^ο «Άλλα λογιστικά αρχεία».....	39
3.3.3	Άρθρο 5 ^ο «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος».....	40
3.3.4	Άρθρο 6 ^ο «Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων».....	43
3.3.5	Άρθρο 7 ^ο «Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων»	43
3.4	ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ.....	44
3.4.1	Άρθρο 8 ^ο «Τιμολόγιο πώλησης»	45
3.4.2	Άρθρο 9 ^ο «Περιεχόμενο τιμολογίου».....	46
3.4.3	Άρθρο 10 ^ο «Απλοποιημένο τιμολόγιο και συγκεντρωτικό τιμολόγιο».....	48
3.4.4	Άρθρο 11 ^ο «Χρόνος έκδοσης τιμολογίου».....	48
3.4.5	Άρθρο 12 ^ο «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών»	49
3.4.6	Άρθρο 13 ^ο «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης»	51
3.4.7	Άρθρο 14 ^ο «Ηλεκτρονικό τιμολόγιο»	51
3.4.8	Άρθρο 15 ^ο «Αυθεντικότητα του τιμολογίου»	52
3.5	ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ.....	52
3.5.1	Άρθρο 16 ^ο «Ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων».....	53
3.5.2	Άρθρο 17 ^ο «Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων»	54
3.6	«ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ»	56

3.6.1	Άρθρο 18 ^ο «Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία».....	57
3.6.2	Άρθρο 19 ^{ον} «Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία».....	58
3.6.3	Άρθρο 20 ^ο «Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών».....	60
3.6.4	Άρθρο 21 ^ο «Προκαταβολές δαπανών και λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία».....	61
3.6.5	Άρθρο 22 ^ο «Υποχρεώσεις».....	61
3.6.6	Άρθρο 23 ^ο «Κρατικές επιχορηγήσεις και αναβαλλόμενοι φόροι».....	62
3.6.7	Άρθρο 24 ^ο «Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία».....	62
3.6.8	Άρθρο 25 ^ο «Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων».....	64
3.6.9	Άρθρο 26 ^ο «Στοιχεία της καθαρής θέσης».....	65
3.6.10	Άρθρο 27 ^ο «Συναλλαγές και στοιχεία σε ξένο νόμισμα».....	66
3.6.11	Άρθρο 28 ^ο «Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών»... ..	66
3.7	«ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ (ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ) ΚΑΙ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ».....	67
3.7.1	Άρθρο 29 ^ο «Προσάρτημα (σημειώσεις) επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων».....	67
3.7.2	Άρθρο 30 ^ο «Απλοποιήσεις και απαλλαγές».....	70
3.8	ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ.....	73
3.8.1	Άρθρο 31 ^ο «Κατηγοριοποίηση επιχειρήσεων και ομίλων για σκοπούς ενοποίησης».....	73
3.8.2	Άρθρο 32 ^ο «Προϋποθέσεις υποχρεωτικής ενοποίησης».....	74
3.8.3	Άρθρο 33 ^ο «Κατηγορίες επιχειρήσεων που απαλλάσσονται από ενοποίηση» .	76
3.8.4	Άρθρο 34 ^ο «Κανόνες κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων».....	78
3.8.5	Άρθρο 35 ^ο «Μέθοδος της καθαρής θέσης για συγγενείς και κοινοπραξίες»	80

3.8.6	Άρθρο 36 ^ο «Σημειώσεις των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων».....	81
4	ΚΕΦΑΛΑΙΟ: «ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ».....	83
4.1	ΣΥΣΤΑΣΗ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	83
4.2	ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕ ΟΝΟΜΑΤΑ.....	83
4.3	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ	84
4.4	ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ.....	84
4.5	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ	85
4.6	ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΩΝ ΕΓΓΡΑΦΩΝ	86
5	ΚΕΦΑΛΑΙΟ: «ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ»	88
	ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	90

ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΕΙΚΟΝΩΝ – ΣΧΗΜΑΤΩΝ

ΕΙΚΟΝΕΣ

Εικόνα 3.1: Τιμολόγιο πώλησης.....	45
------------------------------------	----

ΠΙΝΑΚΕΣ

Πίνακας 4.1: Κατάσταση Αποτελεσμάτων.....	84
-------------------------------------------	----

ΣΧΗΜΑΤΑ

Σχήμα 1.1: Γενικές Διατάξεις Φορολογίας Εισοδήματος.....	2
Σχήμα 1.2: Πεδίο Εφαρμογής Κ.Φ.Ε.....	3
Σχήμα 2.1: Τα άρθρα του των Γενικών Διατάξεων Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Επιχειρήσεων του Ν. 4172/2013.....	10
Σχήμα 2.2: Τα άρθρα του Φορολογητέου Εισοδήματος Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Επιχειρήσεων του Ν. 4172/2013.....	12
Σχήμα 2.3: Το μοναδικό άρθρο του Φορολογικού Συντελεστή Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Επιχειρήσεων του Ν. 4172/2013.....	22
Σχήμα 2.4: Τα άρθρα του των Γενικών Διατάξεων Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Επιχειρήσεων του Ν. 4172/2013.....	23
Σχήμα 2.5: Τα άρθρα της Παρακράτησης Φόρου της Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Επιχειρήσεων του Ν. 4172/2013.....	24
Σχήμα 3.1: Κεφάλαια Ελληνικών Λογιστικών Πρότυπων.....	30
Σχήμα 3.2: Τα άρθρα του Πεδίου Εφαρμογής και Κατηγορίες Επιχειρήσεων Βάσει Μεγέθους της Φορολογίας Εισοδήματος με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα του Ν. 4308/2014.....	32

Σχήμα 3.3: Τα άρθρα των Λογιστικών Αρχείων της Φορολογίας Εισοδήματος με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα του Ν. 4308/2014.....	37
Σχήμα 3.4: Αρχεία (βιβλία) που τηρεί κατά περίπτωση η επιχείρηση, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού). 39	
Σχήμα 3.5: Τα άρθρα των Παραστατικών Πωλήσεων της Φορολογίας Εισοδήματος με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα του Ν. 4308/2014.....	44
Σχήμα 3.6: Τα άρθρα των Αρχών Σύνταξης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων της Φορολογίας Εισοδήματος με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα του Ν. 4308/2014.....	53
Σχήμα 3.7: Τα άρθρα των Κανόνων Επιμέτρησης της Φορολογίας Εισοδήματος με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα του Ν. 4308/2014.....	57
Σχήμα 3.7: Τα άρθρα του Προσαρτήματος (Σημειώσεις) και Απαλλαγών της Φορολογίας Εισοδήματος με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα του Ν. 4308/2014.	67
Σχήμα 3.7: Τα άρθρα των Ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων της Φορολογίας Εισοδήματος με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα του Ν. 4308/2014.....	73

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ - ΑΠΟΔΟΣΗ ΟΡΩΝ

ΑΕ: Ανώνυμη Εταιρεία

ΑΕΕΜΚ: Ανώνυμη Εταιρεία Επενδύσεων Μεταβλητού Κεφαλαίου

ΑΝ.Ε.Μ.: Αναπτυξιακή Ένωση Μακεδονίας

Α.Φ.Μ.: Αριθμός Φορολογικού Μητρώου

Δ.Π.Χ.Α.: Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς

ΕΑΒ: Ελληνική Αεροπορική Βιομηχανία

ΕΒΟ: Ελληνική Βιομηχανία Όπλων

Ε.Γ.Λ.Σ.: Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

Ε.Ε.: Ετερόρρυθμη Εταιρεία

ΕΕ: Ευρωπαϊκή Ένωση

ΕΚ: Ευρωπαϊκή Κοινότητα

Ε.Λ.Π.: Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Ε.Π.Ε.: Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης

ΕΟΚ: Ευρωπαϊκή Οικονομική Κοινότητα

Ι.Κ.Ε.: Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία

Κ.Β.Σ.: Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων

Κ.Ε.Π.Α.: Κέντρο Επιχειρηματικής Πολιτιστικής Ανάπτυξης

Κ.Φ.Ε.: Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος

ΚΦΑΣ: Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών

ν.: νόμος

Ν.Π.Ι.Δ.: Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου

Ο.Ε.: Ομόρρυθμη Εταιρεία

ΟΣΕΚΑ: Οργανισμοί Συλλογικών Επενδύσεων σε Κινητές Αξίες

ΠΥΡΚΑΛ: Πυριτιδοποιείου και Καλυκοποιείου

ΦΕΚ: Φύλλο Εφημερίδας Κυβερνήσεως

Φ.Π.Α.: Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

EBITDA: Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization (Κέρδη Προ Φόρων, Φόρων, Αποσβέσεων και Αποσβέσεων Χρεολυσίων)

Royalties: δικαιώματα

FIFO: first in, first out (Πρώτο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν)

LIFO: last-in, first-out (Τελευταίο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν)

SCE: European Cooperative Society (Ευρωπαϊκή Συνεταιριστική Εταιρεία)

SE: European Society (Ευρωπαϊκή Εταιρεία)

1 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: «ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Ν.4172/2013»

1.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Τις φορολογικές διατάξεις πάντα χαρακτηρίζαν οι αλληπάλληλες μεταβολές, με συνέπεια να είναι απαραίτητη η συνεχής ενημέρωση, η προσεκτική ανάλυση των νέων δεδομένων, σχετικά με τις φορολογικές επιβαρύνσεις, τόσο επί των εισοδημάτων που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα, όσο και επί των αποτελεσμάτων που παρουσιάζουν οι οικονομικές μονάδες, επιχειρήσεις, νομικά πρόσωπα και νομικές επιχειρήσεις (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2017).

Στην Ελλάδα η τελευταία νομοθετική διάταξη για τον κώδικα φορολογίας εισοδήματος πραγματοποιήθηκε με τον νόμο υπ' αριθ. 4172 (ΦΕΚ Α 167 23.7.2013).

Στις διατάξεις του Κεφαλαίου 4 του ν. 4325/2015 «Αποκατάσταση αδικιών - Επαναφορά προσωπικού - Κινητικότητα»¹, εμπίπτουν υπάλληλοι μόνιμοι και με σχέση εργασίας ιδιωτικού δικαίου αορίστου χρόνου, οι οποίοι τελούν σε καθεστώς διαθεσιμότητας σύμφωνα με τον παρόντα νόμο, ακόμη και εάν έχει παρέλθει ο χρόνος της διαθεσιμότητας χωρίς να έχει λυθεί η υπαλληλική τους σχέση. Ο θεσμός της διαθεσιμότητας των άρθρων 80, 81, 82, 90, 91 και 93 του παρόντος νόμου καταργείται με την ολοκλήρωση των διαδικασιών του Κεφαλαίου 4 του ν. 4325/2015 (Τότσης, 2016).

Όσοι υπάλληλοι τέθηκαν σε καθεστώς διαθεσιμότητας με βάση τις διατάξεις του παρόντος νόμου, σύμφωνα με το άρθρο 39 του ν. 4369/2016, ο χρόνος της διαθεσιμότητας θεωρείται ως χρόνος πραγματικής υπηρεσίας και λαμβάνεται υπόψη για τη μισθολογική και βαθμολογική εξέλιξη.

Κατά το άρθρο 70 του ν. 4369/2016 όσοι υπάλληλοι έχουν περιληφθεί σε οριστικούς πίνακες διάθεσης του παρόντος νόμου, δεν έχουν μεταφερθεί/μεταταχθεί μέχρι και τη δημοσίευση του ν. 4369/2016, σε συσταθείσες θέσεις, οι οποίες δεν έχουν καλυφθεί πλήρως, μπορούν, μετά από αίτησή τους, η οποία θα κατατεθεί στη Διεύθυνση

¹Νόμος ν.4325/2015: «Εκδημοκρατισμός της Διοίκησης - Καταπολέμηση Γραφειοκρατίας και Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση. Αποκατάσταση αδικιών και άλλες διατάξεις»

Διοικητικού/Προσωπικού του φορέα που ανήκαν οργανικά, να επανέλθουν σε συνιστώμενες προσωποπαγείς θέσεις της ειδικότητας που κατείχαν στον ως άνω φορέα με τον ίδιο βαθμό και στο ίδιο μισθολογικό κλιμάκιο το οποίο κατείχαν κατά τη θέση τους σε διαθεσιμότητα βάσει του παρόντος νόμου (Κορομηλάς, 2017), (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), 2014).

1.2 «ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ»

Παρακάτω παρατίθενται τα άρθρα των Γενικών Διατάξεων Φορολογίας Εισοδήματος (Σχήμα 1.1) (Σγουρινάκης & Μιχελινάκης, 2017) (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), 2014).



Σχήμα 1.1: Γενικές Διατάξεις Φορολογίας Εισοδήματος.

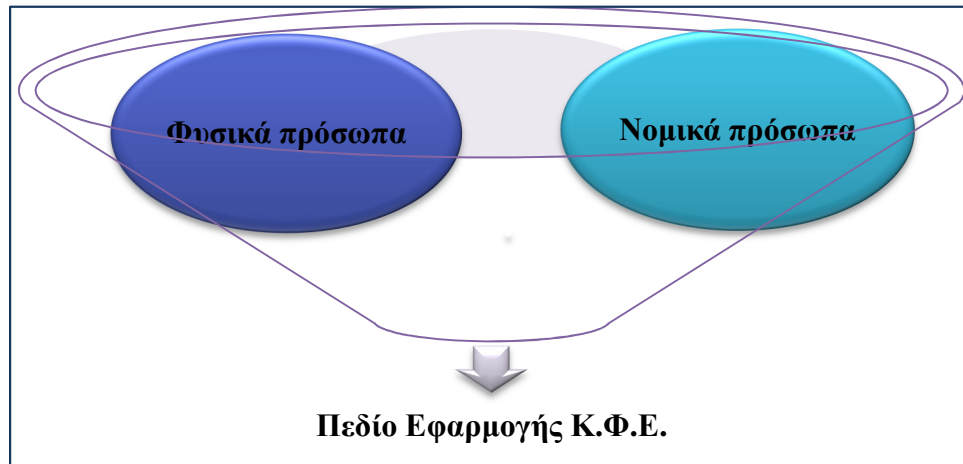
Πηγή: (Σγουρινάκης & Μιχελινάκης, 2017).

1.2.1 Άρθρο 1° «Πεδίο Εφαρμογής»

Με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) ρυθμίζεται η φορολογία του εισοδήματος (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), 2014):

- των φυσικών προσώπων,
- των νομικών προσώπων και των κάθε είδους νομικών επιχειρήσεων.

Επίσης, με τον Κ.Φ.Ε. ρυθμίζεται ο τρόπος φορολόγησης για τις κατηγορίες εισοδημάτων όπως ορίζονται στον Κ.Φ.Ε, αλλά και ο τρόπος απόδοσης των φόρων με την υποβολή της δήλωσης, την προκαταβολή του φόρου και την παρακράτησή του.



Σχήμα 1.2: Πεδίο Εφαρμογής Κ.Φ.Ε..

Πηγή: (Σγουρινάκης & Μιχελινάκης, 2017).

1.2.2 Άρθρο 2^ο «Ορισμοί»

Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. οι όροι που χρησιμοποιούνται έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, εκτός εάν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά. Δηλαδή ως (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), 2014):

- a) «**φορολογούμενος**»: νοείται κάθε πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε.,
- b) «**πρόσωπο**»: νοείται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική επιχείρηση,
- c) «**νομικό πρόσωπο**»: νοείται κάθε επιχείρηση ή εταιρεία με νομική προσωπικότητα ή ένωση επιχειρήσεων ή εταιρειών με νομική προσωπικότητα,
- d) «**νομική επιχείρηση**»: νοείται κάθε μάρφωμα εταιρικής ή μη οργάνωσης ανεξαρτήτως νομικής προσωπικότητας και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως συνεταιρισμός, οργανισμός, κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, κάθε μορφής ίδρυμα ή οποιοδήποτε μάρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου,
- e) «**υπόχρεος σε παρακράτηση**»: νοείται κάθε πρόσωπο το οποίο έχει υποχρέωση να παρακρατά φόρο στην πηγή σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε.,

- f) «**συγγενικό πρόσωπο**»: νοείται ο/η σύζυγος και οι ανιόντες ή κατιόντες σε ευθεία γραμμή,
- g) «**συνδεδεμένο πρόσωπο**»: νοείται κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Ειδικότερα, ως συνδεδεμένα πρόσωπα θεωρούνται:
- a. κάθε πρόσωπο το οποίο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια, ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία (33%) τοις εκατό, με βάση την αξία ή τον αριθμό, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,
 - b. δύο ή περισσότερα πρόσωπα με την προϋπόθεση κάποιο τρίτο πρόσωπο να κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία (33%) τοις εκατό, με βάση την αξία ή τον αριθμό, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,
 - c. κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.

1.2.3 Άρθρο 3^ο «Υποκείμενα του φόρου»

Ο φορολογούμενος ο οποίος έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα φορολογείται για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, δηλαδή το παγκόσμιο εισόδημά του και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.

Αντίθετα, ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα φορολογείται για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), 2014).

1.2.4 Άρθρο 4^ο «Φορολογική κατοικία»

Φορολογικός κάτοικος Ελλάδας θεωρείται ένα φυσικό πρόσωπο, εφόσον (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), 2014):

- a) έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του, ή τη συνήθη διαμονή του, ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων δηλαδή τους προσωπικούς, οικονομικούς ή κοινωνικούς δεσμούς του , ή
- b) είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή.

Φορολογικός κάτοικος Ελλάδος για το φορολογικό έτος στη διάρκεια του οποίου συμπληρώνεται η δωδεκάμηνη περίοδος θεωρείται ένα φυσικό πρόσωπο το οποίο έχει φυσική παρουσία στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα άνω των εκατόν ογδόντα τριών (183) ημερών εντός οποιασδήποτε δωδεκάμηνης περιόδου, αδιαλείπτως ή με διαλείμματα.

Φορολογικός κάτοικος Ελλάδας για οποιοδήποτε φορολογικό έτος θεωρείται ένα νομικό πρόσωπο ή μία νομική επιχείρηση, εφόσον:

- a) συστάθηκε ή ιδρύθηκε σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο,
- b) έχει την καταστατική έδρα του στην Ελλάδα, ή
- c) βρίσκεται στην Ελλάδα ο τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης οποιαδήποτε περίοδο στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

Ο «τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης» θεωρείται ότι είναι στην Ελλάδα βάσει των πραγματικών περιστατικών και των συνθηκών λαμβάνοντας υπόψη:

- a) τον τόπο άσκησης καθημερινής διοίκησης,
- b) τον τόπο λήψης στρατηγικών αποφάσεων,
- c) την κατοικία της πλειοψηφίας των μετόχων ή εταίρων,
- d) τον τόπο ετήσιας γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων,
- e) τον τόπο τήρησης βιβλίων και στοιχείων,
- f) τον τόπο συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης,
- g) την κατοικία των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης.

1.2.5 Άρθρο 5^ο «Εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή»

Κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας θεωρεί εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή, όπως (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), 2014):

- a) Το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις της ημεδαπής,

- b) Το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις της αλλοδαπής και πληρώνεται από το Ελληνικό Δημόσιο,
- c) Το εισόδημα από υπηρεσίες διοίκησης, συμβουλευτικές και τεχνικές που παρέχονται στην ημεδαπή,
- d) Το εισόδημα από καλλιτεχνικές και αθλητικές δραστηριότητες που παρέχονται στην ημεδαπή,
- e) Το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στην ημεδαπή,
- f) Το εισόδημα από την μεταβίβαση παγίων περιουσιακών στοιχείων από αλλοδαπό που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή,
- g) Το εισόδημα από ακίνητη περιουσία και από λοιπά δικαιώματα που προκύπτουν από την ακίνητη περιουσία, με την προϋπόθεση τα ακίνητα βρίσκονται στην ημεδαπή,
- h) Το εισόδημα από την πώληση ακίνητης περιουσίας στην ημεδαπή,
- i) Το εισόδημα από την πώληση ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή ποσοστών συμμετοχής, μετοχών, εισηγμένων ή μη, ομολόγων και παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων,
- j) Το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από νομικό πρόσωπο που έχει τη φορολογική του κατοικία στην ημεδαπή,
- k) Το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από τις νομικές επιχειρήσεις που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή,
- l) Το εισόδημα από τόκους καταβληθέντες ή πιστωθέντες από κάτοικο Ελλάδας ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή,
- m) Το εισόδημα από δικαιώματα που πιστώνεται ή καταβάλλεται από κάτοικο ημεδαπής ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή.

1.2.6 Άρθρο 6^ο «Μόνιμη Εγκατάσταση»

«Μόνιμη εγκατάσταση» είναι ο καθορισμένος τρόπος επιχειρηματικών δραστηριοτήτων με τον οποίο διεξάγονται συνολικά ή εν μέρει οι δραστηριότητες της επιχείρησης (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), 2014).

Ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» περιλαμβάνει κυρίως:

- a) τόπο της διοίκησης,
- b) υποκατάστημα,
- c) γραφείο,
- d) εργοστάσιο,

- e) εργαστήριο,
- f) ορυχείο, μεταλλείο, πηγή πετρελαίου ή αερίου, λατομείο ή οποιοδήποτε άλλο τόπο εξόρυξης φυσικών πόρων.

Ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση», ανεξάρτητα από τις παραπάνω διατάξεις του παρόντος άρθρου, θεωρείται ότι δεν περιλαμβάνει:

- a) τη χρήση εγκαταστάσεων μόνο για το σκοπό της αποθήκευσης, έκθεσης, ή παράδοσης των αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση,
- b) τη διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων της επιχείρησης αποκλειστικά με σκοπό την αποθήκευση, έκθεση ή παράδοση,
- c) τη διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων της επιχείρησης μόνο με σκοπό την επεξεργασία από άλλη επιχείρηση,
- d) τη διατήρηση καθορισμένου τύπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μόνο με σκοπό την αγορά αγαθών ή εμπορευμάτων ή τη συλλογή πληροφοριών για την επιχείρηση,
- e) τη διατήρηση ενός καθορισμένου τύπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μόνο με σκοπό τη διεξαγωγή από την επιχείρηση κάθε άλλης δραστηριότητας προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα,
- f) τη διατήρηση ενός καθορισμένου τύπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μόνο με σκοπό το συνδυασμό εργασιών που αναφέρονται στις περιπτώσεις α' έως ε', με την προϋπόθεση η συνολική δραστηριότητα του καθορισμένου τύπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων που προκύπτει από τον εν λόγω συνδυασμό να έχει προπαρασκευαστικό ή βοηθητικό χαρακτήρα.

Ανεξάρτητα από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2, όταν ένα πρόσωπο, εκτός από τον ανεξάρτητο πράκτορα για τον οποίο εφαρμόζεται η παράγραφος 6, ενεργεί για λογαριασμό της επιχείρησης και έχει εξουσιοδότηση την οποία ασκεί συνήθως στην ημεδαπή να συνάπτει συμφωνίες στο όνομα της επιχείρησης, τότε η επιχείρηση αυτή θεωρείται ότι έχει τη μόνιμη εγκατάστασή της στην Ελλάδα αναφορικά με τις δραστηριότητες που το πρόσωπο αυτό αναλαμβάνει για λογαριασμό της, εκτός αν οι δραστηριότητες του εν λόγω προσώπου περιορίζονται σε εκείνες που ορίζονται στην παράγραφο 4, οι οποίες έστω και αν ασκούνται μέσω ενός καθορισμένου τύπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, δεν καθιστούν τον τόπο αυτό μόνιμη εγκατάσταση κατά τις διατάξεις της παραγράφου αυτής.

Μία επιχείρηση δεν θεωρείται ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα αν η δραστηριότητά της περιορίζεται στη διεξαγωγή εργασιών μέσω μεσίτη, γενικού

αντιπροσώπου με προμήθεια ή οποιουδήποτε άλλου ανεξάρτητου πράκτορα, εφόσον τα πρόσωπα αυτά ενεργούν στο πλαίσιο της συνήθους επιχειρηματικής τους δραστηριότητας.

Το γεγονός ότι μία επιχείρηση που είναι φορολογικός κάτοικος στην Ελλάδα ελέγχει ή ελέγχεται από μία άλλη επιχείρηση που είναι κάτοικος άλλου κράτους ή η οποία διεξάγει εργασίες μέσω μόνιμης εγκατάστασης ή με άλλο τρόπο σε αυτό το άλλο κράτος δεν καθιστά από μόνο του την πρώτη επιχείρηση μόνιμη εγκατάσταση της δεύτερης.

1.2.7 Άρθρο 7^ο «Φορολογητέο εισόδημα»

Το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών οι οποίες εκπίπτουν σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα λέγεται φορολογητέο εισόδημα (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), 2014).

Με τον Κ.Φ.Ε. διακρίνονται οι ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

- a) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,
- b) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,
- c) εισόδημα από κεφάλαιο, και
- d) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

1.2.8 Άρθρο 8^ο «Φορολογικό έτος»

Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. Το φορολογικό έτος για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές επιχειρήσεις οι οποίες τηρούν διπλογραφικά βιβλία μπορεί να λήγει στις 30 Ιουνίου. Όμως σε καμία περίπτωση δεν μπορεί το φορολογικό έτος να υπερβαίνει τους δώδεκα (12) μήνες.

Ένα νομικό πρόσωπο ή μια νομική επιχείρηση που είναι φορολογικός κάτοικος στην ημεδαπή και ανήκει κατά ποσοστό που υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) σε αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική επιχείρηση, κατά παρέκκλιση της παραγράφου 1, μπορεί να χρησιμοποιήσει ως φορολογικό έτος το φορολογικό έτος του αλλοδαπού νομικού προσώπου ή νομικής επιχείρησης.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος ο φόρος που επιβάλλεται αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος.

Εάν ο φορολογούμενος προβαίνει σε έναρξη ή παύση εργασιών ή δραστηριοτήτων στη διάρκεια του φορολογικού έτους, τότε το πρώτο φορολογικό έτος λήγει στις 31 Δεκεμβρίου και το τελευταίο φορολογικό έτος αρχίζει την 1^η Ιανουαρίου, με την επιφύλαξη

του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 1 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), 2014).

1.2.9 Άρθρο 9^ο «Πίστωση φόρου αλλοδαπής»

Εάν ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους εισόδημα στην αλλοδαπή, τότε ο καταβλητέος φόρος εισοδήματός του, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), 2014).

2 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: «ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ Ν.4172/2013»

2.1 ΓΕΝΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ

Παρακάτω παρατίθενται τα άρθρα των Γενικών Διατάξεων Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Επιχειρήσεων του Ν. 4172/2013 (Σχήμα 2.1) (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), 2014), (Σγουρινάκης & Μιχελινάκης, 2017).



Σχήμα 2.1: Τα άρθρα του των Γενικών Διατάξεων Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Επιχειρήσεων του Ν. 4172/2013.

Πηγή: (Σγουρινάκης & Μιχελινάκης, 2017).

2.1.1 Άρθρο 44° «Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών επιχειρήσεων»

Ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές επιχειρήσεις αποτελεί τον «Φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών επιχειρήσεων» (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), 2014).

2.1.2 Άρθρο 45° «Υποκείμενα του φόρου»

Στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών επιχειρήσεων εντάσσονται (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), 2014):

- a) Οι κεφαλαιουχικές εταιρείες της ημεδαπής ή της αλλοδαπής.
- b) Οι προσωπικές εταιρείες της ημεδαπής ή της αλλοδαπής.

- c) Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου της ημεδαπής ή της αλλοδαπής και στα οποία περιλαμβάνονται τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, εκτός και εάν αποκτούν εισοδήματα από συνδρομές μελών και δωρεές, τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο.
- d) Οι συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών.
- e) Οι κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα.
- f) Οι κοινοπραξίες.
- g) Οι νομικές επιχειρήσεις που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις.

2.1.3 Άρθρο 46^ο «Απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα»

Απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος έχουν (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), 2014):

- a) Οι φορείς γενικής κυβέρνησης εκτός και αν αποκτούν εισόδημα από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου,
- b) Η Τράπεζα της Ελλάδος,
- c) Οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ),
- d) Οι διεθνείς οργανισμοί, με την προϋπόθεση η απαλλαγή από το φόρο να προβλέπεται βάσει διεθνούς συμβάσεως που έχει κυρωθεί στην ημεδαπή ή τελεί υπό τον όρο της αμοιβαιότητας.

2.2 ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ

Παρακάτω παρατίθενται τα άρθρα του Φορολογητέου Εισοδήματος Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Επιχειρήσεων του Ν. 4172/2013 (Σχήμα 2.2) (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), 2014), (Σγουρινάκης & Μιχελινάκης, 2017).



Σχήμα 2.2: Τα άρθρα του Φορολογητέου Εισοδήματος Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Επιχειρήσεων του Ν. 4172/2013.

Πηγή: (Σγουρινάκης & Μιχελινάκης, 2017).

2.2.1 Άρθρο 47° «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα»

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ', του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε προσδιορίζεται το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο.

Έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρούνται όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές επιχειρήσεις που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), 2014).

2.2.2 Άρθρο 48^ο «Απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων»

Τα ενδοομιλικά μερίσματα ενός νομικού πρόσωπου ή ενός φορολογικού κάτοικου Ελλάδας απαλλάσσονται από το φόρο με την προϋπόθεση (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), 2014):

- a) Ο λήπτης φορολογούμενος να κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον 10% της αξίας ή το πλήθος του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που διανέμει.
- b) Το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής να διακρατείται επί τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες.
- c) Το νομικό πρόσωπο που προβαίνει σε διανομή κερδών τα οποία υπόκεινται σε φόρο να μην έχουν έδρα σε κράτος που περιλαμβάνεται στα μη συνεργάσιμα κράτη σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Ε.

Η παραπάνω παράγραφος ισχύει και για τα νομικά πρόσωπα που δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας, με την προϋπόθεση το ενδοομιλικό μέρισμα να συνδέεται με επιχειρηματικές δραστηριότητες που διεξάγονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα εντός ή μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα.

Στην περίπτωση που η διανομή κερδών αναγγέλλεται από το νομικό πρόσωπο σε λήπτη φορολογούμενο που δεν έχει διακρατήσει το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής επί είκοσι τέσσερις (24) μήνες, αλλά πληροί την προϋπόθεση γ' της παραγράφου 1, καθώς και αυτή της παραγράφου 2, τότε ο λήπτης φορολογούμενος δύναται προσωρινά να ζητήσει την απαλλαγή που παρέχεται στις συγκεκριμένες παραγράφους, με την προϋπόθεση να παρέχει εγγύηση στη Φορολογική Διοίκηση ίση με το ποσό του φόρου που θα όφειλε να καταβάλει σε περίπτωση μη χορήγησης της απαλλαγής. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να απαιτήσει την υπέρ αυτής κατάπτωση της εγγύησης, μόνο εάν ο λήπτης φορολογούμενος δεν διακρατεί το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής επί τουλάχιστον είκοσι τέσσερις μήνες (24) μήνες.

Εάν η διανομή κερδών που αναφέρεται στην παράγραφο 1 και 2 προκύπτει από συμμετοχή σε άλλο νομικό πρόσωπο, τότε ο φορολογούμενος δεν μπορεί να εκπέσει τις επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή.

2.2.3 Άρθρο 49^ο «Υποκεφαλαιοδότηση»

Οι δαπάνες τόκων δεν θεωρούνται εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες, στο βαθμό που οι πλεονάζουσες δαπάνες τόκων υπερβαίνουν το δέκα τοις εκατό (10%) των φορολογητέων κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA). Τα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων καθορίζονται βάσει των οικονομικών καταστάσεων που συντάσσονται σύμφωνα με τους ελληνικούς κανόνες λογιστικής και με τις φορολογικές αναπροσαρμογές που προβλέπονται στον Κ.Φ.Ε.

Ο όρος «πλεονάζουσες δαπάνες τόκων» πρόκειται για το πλεόνασμα των δαπανών τόκων έναντι του εισοδήματος από τόκους.

Στους τόκους που αναφέρονται στην παράγραφο 1 δεν υπάρχουν αυτοί που προκύπτουν από τραπεζικά δάνεια, εκτός κι αν πρόκειται για αυτά για τα οποία έχει χορηγηθεί οποιασδήποτε μορφής εγγύηση από συνδεδεμένο με την επιχείρηση μέρος κατά την έννοια του άρθρου 2 του παρόντος (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), 2014).

2.2.4 Άρθρο 50^ο «Ενδοομιλικές συναλλαγές»

Στα κέρδη της επιχείρησης αρκεί να μη μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου περιλαμβάνονται οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από την ημεδαπή επιχείρηση, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή ίσων αποστάσεων), όταν πραγματοποιούνται συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε ή μεταξύ των συνδεδεμένων επιχειρήσεων και τρίτων (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), 2014).

2.2.5 Άρθρο 51^ο «Μεταφορά λειτουργιών»

Κάθε επιχειρηματική αναδιάρθρωση, η οποία θεωρείται εγχώρια ή διασυνοριακή αναδιοργάνωση λειτουργιών, περιουσιακών στοιχείων, κινδύνων ή και επιχειρηματικών ευκαιριών, την οποία πραγματοποιούν ή στην οποία εμπλέκονται συνδεδεμένα πρόσωπα με συνδεδεμένα κέρδη εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος άρθρου (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), 2014):

- a) «Οι λειτουργίες, τα περιουσιακά στοιχεία, οι κίνδυνοι ή και οι επιχειρηματικές ευκαιρίες που αναδιοργανώνονται, μεταφέρονται ή μεταβιβάζονται» αποτελούν «πακέτο μεταβίβασης» για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου.
- b) Σε περίπτωση κατά την οποία λόγω επιχειρηματικής αναδιάρθρωσης διενεργείται μία συναλλαγή ή σειρά συναλλαγών, οι οποίες συνιστούν μεταβίβαση ή χορήγηση άδειας χρήσης υπεραξίας ή άυλων περιουσιακών στοιχείων, τότε η μεταβίβαση αυτή ή η χορήγηση άδειας χρήσης πρέπει να γίνεται έναντι αντίτιμου όπως ορίζει η των ίσων αποστάσεων, λαμβάνοντας υπόψη τη συνολική αξία των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων, καθώς και τις σχετικές λειτουργίες και τους κινδύνους («πακέτο μεταβίβασης»).
- c) Οι επιχειρηματικές αναδιρθρώσεις των παραπάνω περιπτώσεων δεν συνεπιφέρουν καμία αναπροσαρμογή στην περίπτωση που ο φορολογούμενος μπορεί να παράσχει αποδεικτικά στοιχεία τα οποία τεκμηριώνουν ότι δεν μεταβιβάστηκαν ούτε χορηγήθηκε άδεια χρήσης για ουσιώδη άυλα στοιχεία ή περιουσιακά στοιχεία και ότι καταβλήθηκε αντίτιμο σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, κατά τρόπο ώστε η ανάθεση κινδύνων και λειτουργιών είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων, με συνεκτίμηση άλλων συγκρίσιμων περιπτώσεων.
- d) Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν μπορεί να παράσχει τα αποδεικτικά στοιχεία που ορίζονται στην περίπτωση γ' , και δεν υπάρχει άλλη συγκρίσιμη συναλλαγή ή σειρά συναλλαγών, τότε καθορίζεται ένα αντίτιμο όπως ορίζει η αρχή των ίσων αποστάσεων βάσει της συνολικής αξίας των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων, λειτουργιών και κινδύνων («πακέτου μεταβίβασης») συνεκτιμώντας την αναγόμενη παρούσα αξία μελλοντικών κερδών που προσδοκούνται από την μεταβίβαση ως σύνολο και συνδέονται με τη λειτουργία και όλα τα συνδεδεμένα υποκείμενα περιουσιακά στοιχεία. Ο φορολογούμενος μπορεί να χρησιμοποιεί οποιαδήποτε άλλη μέθοδο, εάν μπορεί να αποδείξει ότι η συναλλαγή είναι σύμφωνη με την αρχή των ίσων αποστάσεων.

2.2.6 Άρθρο 52^ο «Εισφορές ενεργητικού έναντι μετοχών»

«Εισφορά ενεργητικού» είναι κάθε πράξη μέσω της οποίας η εταιρεία (εφεξής η «εισφέρουσα εταιρεία»), χωρίς να λυθεί, μεταβιβάζει έναν ή περισσότερους κλάδους δραστηριότητας σε άλλη υφιστάμενη εταιρεία (εφεξής η «λήπτρια εταιρεία»). «Κλάδος δραστηριότητας» είναι το σύνολο των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού ενός

τμήματος μιας επιχείρησης, τα οποία συνιστούν από οργανωτική άποψη αυτόνομη εκμετάλλευση, δηλαδή ένα σύνολο ικανό να λειτουργήσει αυτοδύναμα.

Η εισφορά ενεργητικού, κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, δεν συνεπάγεται καμία φορολογία των υπεραξιών οι οποίες υπολογίζονται με βάση τη διαφορά μεταξύ της πραγματικής αξίας των μεταβιβαζομένων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και της φορολογητέας αξίας τους. «Φορολογητέα αξία» είναι η αξία βάσει της οποίας θα είχε υπολογισθεί κάθε κέρδος ή ζημία ώστε να φορολογηθεί η υπεραξία της εισφέρουσας εταιρείας, εάν αυτά τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού πωλούνταν κατά την εισφορά ενεργητικού αλλά ανεξάρτητα από αυτή.

Η λήπτρια εταιρεία, κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, πραγματοποιεί τις αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού σύμφωνα με τους κανόνες που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν δεν είχε γίνει η εισφορά ενεργητικού.

Το παρόν άρθρο εφαρμόζεται μόνον εάν οι εισφέρουσες και οι λήπτριες εταιρείες έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα ή σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Το παρόν άρθρο εφαρμόζεται (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), 2014):

- a) στην εισφορά ενεργητικού, με την προϋπόθεση η εισφέρουσα και η λήπτρια εταιρεία να είναι και οι δύο φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας,
- b) στην εισφορά ενεργητικού, με την προϋπόθεση η εισφέρουσα εταιρεία να είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους μέλους της ΕΕ και η λήπτρια εταιρεία να είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, και εφόσον μετά τη μεταβίβαση τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις και οι ζημίες που μεταβιβάζονται να μην αποδίδονται σε μόνιμη εγκατάσταση εκτός Ελλάδας της λήπτριας εταιρείας,
- c) στην εισφορά ενεργητικού, με την προϋπόθεση η λήπτρια εταιρεία να είναι κάτοικος άλλου Κράτους Μέλους της ΕΕ και η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας ή άλλου κράτους μέλους της ΕΕ με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, και με την προϋπόθεση ότι μετά τη μεταβίβαση, τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις και οι ζημίες που μεταβιβάζονται αποδίδονται σε μόνιμη εγκατάσταση που τηρεί στην Ελλάδα η λήπτρια εταιρεία.

Στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος άρθρου εμπίπτουν τα νομικά πρόσωπα που:

- a) περιλαμβάνονται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α της Οδηγίας 2009/133/EK, όπως ισχύει,
- b) είναι φορολογικοί κάτοικοι κράτους μέλους της ΕΕ σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος τρίτου κράτους εκτός ΕΕ κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος,
- c) υπόκεινται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β της Οδηγίας 2009/133/EK ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

2.2.7 Άρθρο 53^ο «Ανταλλαγή μετοχών»

Το παρόν άρθρο έχει εφαρμογή σε μέτοχο ή εταίρο ο οποίος μέσω ανταλλαγής μετοχών ή εταιρικών μεριδίων, αποκτά τίτλους μιας εταιρείας σε αντάλλαγμα τίτλων άλλης εταιρείας, εφόσον ζητηθεί από τον μέτοχο ή εταίρο και πληρούνται οι προϋποθέσεις του παρόντος άρθρου.

«Ανταλλαγή μετοχών», λοιπόν, είναι κάθε πράξη με την οποία ένα νομικό πρόσωπο (εφεξής: «η αποκτώσα εταιρεία») αποκτά τίτλους άλλου νομικού προσώπου (εφεξής: «η αποκτώμενη εταιρεία») σε αντάλλαγμα για την έκδοση ή τη μεταβίβαση τίτλων αυτής προς τους μετόχους ή εταίρους της αποκτώμενης εταιρείας, υπό την προϋπόθεση ότι ύστερα από την ανταλλαγή μετοχών η αποκτώσα εταιρεία θα κατέχει τουλάχιστον την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου της αποκτώμενης εταιρείας ή το πενήντα τοις εκατό (50%) και μία μετοχή τουλάχιστον της αξίας του μετοχικού κεφαλαίου της αποκτώμενης εταιρείας.

Όπως ορίζεται στην παράγραφο 2, στην περίπτωση της ανταλλαγής μετοχών, η αποκτώσα εταιρεία μπορεί να προβεί σε χρηματική καταβολή έναντι της έκδοσης ή μεταβίβασης τίτλων, υπό την προϋπόθεση η χρηματική καταβολή να μην υπερβαίνει το δέκα (10%) της ονομαστικής αξίας, ή, αν δεν υπάρχει ονομαστική αξία, το δέκα τοις εκατό (10%) της λογιστικής αξίας των τίτλων.

Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται υπό την προϋπόθεση ότι η αποκτώσα και η αποκτώμενη εταιρεία είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας και/ ή άλλου κράτους μέλους της ΕΕ και (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), 2014):

- a) ο μέτοχος είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, ή

- b) ο μέτοχος δεν είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και κατέχει τόσο τους αρχικούς τίτλους όσο και τους νέους τίτλους μέσω μόνιμης εγκατάστασης που διατηρεί στην Ελλάδα.

2.2.8 Άρθρο 54^ο «Συγχωνεύσεις και διασπάσεις»

Σε περιπτώσεις συγχωνεύσεων και διασπάσεων, όπως ορίζονται στις παραγράφους 2, 3 και 4ο εφαρμόζεται το παρόν άρθρο, εφόσον ζητηθεί από την εισφέρουσα και τη λήπτρια εταιρεία ή εταιρείες, ή εφόσον ζητηθεί από μέτοχο της εισφέρουσας εταιρείας, και πληρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στις ακόλουθες παραγράφους.

Σύμφωνα με το παρόν άρθρο «συγχώνευση» είναι κάθε πράξη με την οποία (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), 2014):

- a) ένα ή περισσότερα νομικά πρόσωπα (εφεξής οι «εισφέρουσες εταιρείες»), κατά τη διάλυσή τους χωρίς να τεθούν υπό καθεστώς εκκαθάρισης, μεταβιβάζουν όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού τους σε άλλο υφιστάμενο νομικό πρόσωπο (εφεξής η «λήπτρια» εταιρεία) με αντάλλαγμα για την έκδοση ή μεταβίβαση στους μετόχους της εισφέρουσας εταιρείας τίτλων του εταιρικού κεφαλαίου της λήπτριας εταιρείας,
- b) δύο ή περισσότερα νομικά πρόσωπα (εφεξής οι «εισφέρουσες εταιρείες»), κατά τη διάλυσή τους χωρίς να τεθούν υπό καθεστώς εκκαθάρισης, μεταβιβάζουν όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού τους σε νομικό πρόσωπο που συστήνουν (εφεξής η «λήπτρια εταιρεία») με αντάλλαγμα την έκδοση ή τη μεταβίβαση στους μετόχους της εισφέρουσας εταιρείας τίτλων του εταιρικού κεφαλαίου της λήπτριας εταιρείας.

Σύμφωνα με το παρόν άρθρο «διάσπαση» είναι κάθε πράξη με την οποία:

- a) ένα νομικό πρόσωπο (εφεξής, η «εισφέρουσα εταιρεία»), κατά τη διάλυσή της χωρίς να τεθεί σε καθεστώς εκκαθάρισης, μεταβιβάζει όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού της σε δύο ή περισσότερα υφιστάμενα ή νέα νομικά πρόσωπα (εφεξής: οι λήπτριες εταιρείες) με αντάλλαγμα την κατ' αναλογία (pro rata) έκδοση ή μεταβίβαση στους μετόχους της τίτλων του εταιρικού κεφαλαίου των ληπτριών εταιρειών,
- b) ένα νομικό πρόσωπο (εφεξής η «εισφέρουσα εταιρεία») μεταβιβάζει έναν ή περισσότερους κλάδους δραστηριότητας σε νομικό πρόσωπο που συστήνει (εφεξής η «λήπτρια εταιρεία»), αφήνοντας τουλάχιστον έναν κλάδο δραστηριότητας στην εισφέρουσα εταιρεία, με αντάλλαγμα την έκδοση ή μεταβίβαση στους μετόχους του ή στο ίδιο το νομικό πρόσωπο τίτλων του εταιρικού κεφαλαίου της λήπτριας εταιρείας. Ως

κλάδος δραστηριότητας θεωρείται το σύνολο των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού ενός τμήματος μιας εταιρείας, τα οποία συνιστούν από οργανωτική άποψη αυτόνομη εκμετάλλευση, δηλαδή ένα σύνολο ικανό να λειτουργήσει αυτοδύναμα.

Το παρόν άρθρο εφαρμόζεται για τα νομικά πρόσωπα που:

- a) περιλαμβάνονται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα I Μέρος A της Οδηγίας 2009/133/EK, όπως ισχύει,
- b) είναι φορολογικοί κάτοικοι κράτους μέλους της ΕΕ όπως προκύπτει από τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος τρίτου κράτους εκτός ΕΕ κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος
- c) υπόκεινται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα I Μέρος Β της Οδηγίας 2009/133/EK ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

Σύμφωνα με τους κανόνες που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία η λήπτρια εταιρεία διενεργεί αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού, εάν δεν είχε λάβει χώρα η συγχώνευση ή η διάσπαση.

Η λήπτρια εταιρεία, κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, μπορεί να μεταφέρει τα αποθεματικά και τις προβλέψεις που σχηματίστηκαν από την εισφέρουσα εταιρεία, με τις φορολογικές απαλλαγές και τους όρους που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εφόσον η μεταβίβαση δεν είχε λάβει χώρα.

Επίσης, η λήπτρια εταιρεία μπορεί, κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, να μεταφέρει τις ζημίες της εισφέρουσας εταιρείας, υπό τους ίδιους όρους που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν η συγχώνευση ή η διάσπαση δεν είχε λάβει χώρα.

Τέλος, αν η λήπτρια εταιρεία, κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, συμμετέχει στο εταιρικό κεφάλαιο της εισφέρουσας εταιρείας απαλλάσσεται από το φόρο για κάθε υπεραξία που προκύπτει λόγω της ακύρωσης αυτής της συμμετοχής.

Οι διατάξεις του άρθρου εφαρμόζονται για τη μεταβίβαση στοιχείων ενεργητικού και παθητικού:

- a) στη μεταβίβαση κλάδου ή κλάδων δραστηριότητας της Ελλάδας ή άλλου κράτους μέλους της ΕΕ, με την προϋπόθεση η εισφέρουσα και η λήπτρια εταιρεία να είναι και οι δύο φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας,

- b) εφόσον η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους μέλους της ΕΕ, και η λήπτρια εταιρεία είναι κάτοικος Ελλάδας, στο βαθμό που μετά τη συγχώνευση ή τη διάσπαση τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις και οι ζημίες που μεταβιβάζονται δεν αποδίδονται σε εκτός Ελλάδος μόνιμη εγκατάσταση της λήπτριας εταιρείας,
- c) εφόσον η λήπτρια εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος άλλου κράτους μέλους της Ε.Ε. και η εισφέρουσα εταιρεία είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας ή άλλου κράτους μέλους της Ε.Ε., στο βαθμό που μετά τη συγχώνευση ή τη διάσπαση τα στοιχεία του ενεργητικού, οι υποχρεώσεις, τα αποθεματικά, οι προβλέψεις και οι ζημίες που μεταβιβάζονται αποδίδονται σε μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα της λήπτριας εταιρείας.

Ο μέτοχος ή εταίρος της εισφέρουσας εταιρείας, κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, δεν υπόκειται σε φόρο για την υπεραξία που αποκτά λόγω της συγχώνευσης ή της διάσπασης, με εξαίρεση το τμήμα που αντιστοιχεί, κατ' αναλογία, σε τυχόν χρηματική.

Επίσης, ο μέτοχος ή εταίρος, κατά την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, δεν αποδίδει στους τίτλους που λαμβάνει ως αντάλλαγμα, μεγαλύτερη φορολογητέα αξία από την αξία που είχαν οι ανταλλασσόμενοι τίτλοι αμέσως πριν την ανταλλαγή μετοχών.

Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου μπορεί να εφαρμοστούν σε μέτοχο ο οποίος, σε περίπτωση συγχώνευσης ή διάσπασης, ανταλλάσσει τίτλους της εισφέρουσας εταιρείας με τίτλους της λήπτριας εταιρείας, εφόσον:

- a) ο μέτοχος είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, ή
- b) ο μέτοχος δεν είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και διακρατεί τόσο τίτλους της εισφέρουσας όσο και αυτούς της λήπτριας εταιρείας μέσω μόνιμης εγκατάστασης που διατηρεί στην Ελλάδα.

2.2.9 Άρθρο 55^ο «Μεταφορά της καταστατικής έδρας μίας SE ή μίας SCE»

Σύμφωνα με τις διατάξεις των Κανονισμών 2157/2001 του Συμβουλίου της 8ης Οκτωβρίου 2001 (ΕΕΚ L 294/1/10.11.2001) και 435/2003 του Συμβουλίου της 22ας Ιουλίου 2003 (ΕΕΚ L 207/1/18.8.2003) αντίστοιχα, η μεταφορά από την Ελλάδα σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης της καταστατικής έδρας μίας ευρωπαϊκής εταιρείας (SE) ή μία ευρωπαϊκής συνεταιριστικής εταιρείας (SCE), χωρίς λύση της εταιρείας ή σύσταση νέου νομικού προσώπου, δεν συνεπάγεται φορολογία των υπεραξιών που υπολογίζονται σύμφωνα

με την παράγραφο 8 του άρθρου 54 των στοιχείων του ενεργητικού και του παθητικού της SE ή της SCE, τα οποία προσαρτώνται σε μόνιμη εγκατάσταση αυτής στην Ελλάδα.

Η μόνιμη εγκατάσταση που δημιουργείται κατ' εφαρμογή των διατάξεων της προηγούμενης παραγράφου, εξακολουθεί να υπολογίζει αποσβέσεις επί της αξίας των περιουσιακών στοιχείων που προσαρτώνται σε αυτή, με τους ίδιους όρους και προϋποθέσεις ως εάν δεν είχε γίνει η μεταφορά της καταστατικής έδρας.

Οι προβλέψεις ή τα αποθεματικά που είχε σχηματίσει η ευρωπαϊκή εταιρεία (SE) ή η ευρωπαϊκή συνεταιριστική εταιρεία (SCE) πριν από τη μεταφορά της καταστατικής έδρας της σε άλλο κράτος μέλος και τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος και δεν προκύπτουν από μόνιμη εγκατάσταση αυτής στην αλλοδαπή, δεν υπόκεινται σε φορολογία κατά το χρόνο της μεταφοράς της καταστατικής έδρας στο όνομα της SE ή της SCE, με την προϋπόθεση ότι συνεχίζουν να εμφανίζονται αυτούσια στα βιβλία της δημιουργούμενης μόνιμης εγκατάστασής της στην Ελλάδα. Διαφορετικά, υπόκειται σε φορολογία σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις.

Η μόνιμη εγκατάσταση διατηρεί τυχόν δικαίωμα μεταφοράς ζημίας από παρελθούσες χρήσεις της SE ή της SCE, που μετέφερε την καταστατική της έδρα σε άλλο κράτος - μέλος σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), 2014).

2.2.10 Άρθρο 56^ο «Μη εφαρμογή ευεργετημάτων»

Όταν κάποια από τις πράξεις που αναφέρονται στα άρθρα 52, 53, 54 και 55 έχει ως κύριο στόχο ή ως έναν από τους κύριους στόχους τη φοροδιαφυγή ή τη φοροαποφυγή, τότε αίρονται ολικά ή μερικά τα ευεργετήματα που προβλέπονται σε αυτά τα άρθρα. Επειδή η πράξη δεν πραγματοποιείται για οικονομικά θεμιτούς λόγους, όπως είναι η αναδιάρθρωση ή η ορθολογικότερη οργάνωση των δραστηριοτήτων των εταιρειών που ενέχονται στη σχετική πράξη, αυτό μπορεί να αποτελέσει τεκμήριο ότι κύριος ή ένας από τους κύριους στόχους της πράξης αυτής είναι η φοροδιαφυγή ή η φοροαποφυγή (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), 2014).

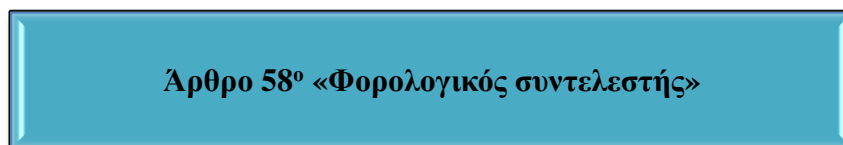
2.2.11 Άρθρο 57^ο «Εκκαθάριση»

Διανομή κέρδους κατά το φορολογικό έτος εντός του οποίου ολοκληρώθηκε η εκκαθάριση του νομικού προσώπου ή της νομικής επιχείρησης θεωρείται το προϊόν της

εκκαθάρισης, στο βαθμό που το εν λόγω προϊόν υπερβαίνει το καταβεβλημένο κεφάλαιο (Σγουρινάκης & Μιχελινάκης, 2017).

2.3 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ

Παρακάτω παρατίθενται το μοναδικό άρθρο του Φορολογικού Συντελεστή Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Επιχειρήσεων του Ν. 4172/2013 (Σχήμα 2.3) (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), 2014), (Σγουρινάκης & Μιχελινάκης, 2017).



Σχήμα 2.3: Το μοναδικό άρθρο του Φορολογικού Συντελεστή Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Επιχειρήσεων του Ν. 4172/2013.

Πηγή: (Σγουρινάκης & Μιχελινάκης, 2017).

2.3.1 Άρθρο 58° «Φορολογικός συντελεστής»

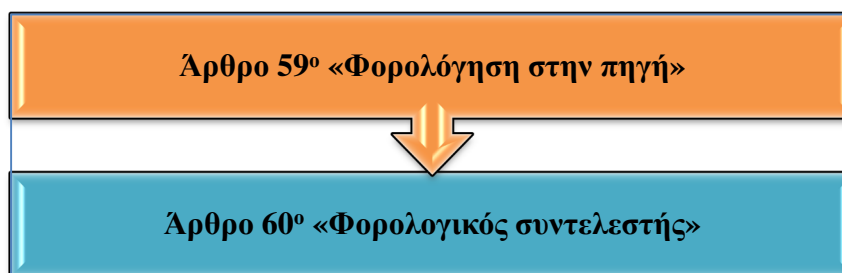
Με συντελεστή είκοσι έξι τοις εκατό (26%) φορολογούνται τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι εταιρείες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία. Όταν οι υπόχρεοι των περιπτώσεων β', δ', ε' και στ' του άρθρου 45 τηρούν απλογραφικά βιβλία τα κέρδη που αποκτούν από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται σύμφωνα με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 29.

Με συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%) φορολογούνται τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί και οι ομάδες παραγωγών.

Ο φορολογούμενος του οποίου το εισόδημα υπόκειται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με το άρθρο 62, περιλαμβάνει το εισόδημα αυτό στα φορολογητέα κέρδη του πριν την αφαίρεση του παρακρατούμενου φόρου. Ο πληρωτέος από το φορολογούμενο φόρος σε σχέση με το εν λόγω εισόδημα μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), 2014).

2.4 ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΣΤΗΝ ΠΗΓΗ

Παρακάτω παρατίθενται τα άρθρα της Φορολόγησης στην Πηγή της Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Επιχειρήσεων του Ν. 4172/2013 (Σχήμα 2.4) (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), 2014), (Σγουρινάκης & Μιχελινάκης, 2017).



Σχήμα 2.4: Τα άρθρα του των Γενικών Διατάξεων Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Επιχειρήσεων του Ν. 4172/2013.

Πηγή: (Σγουρινάκης & Μιχελινάκης, 2017).

2.4.1 Άρθρο 59° «Φορολόγηση στην πηγή»

Τα παρακάτω πρόσωπα έχουν την υποχρέωση να παρακρατούν φόρο σύμφωνα με το σύστημα φορολόγησης στην πηγή (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), 2014):

- a) Κάθε φυσικό πρόσωπο που αποκτά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ή νομικό πρόσωπο ή νομική επιχείρηση που διενεργεί πληρωμές ή δίνει παροχές σε είδος στους εργαζομένους τους.
- b) Κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική επιχείρηση που καταβάλλει συντάξεις σε φυσικά πρόσωπα.
- c) Τα ταμεία κοινωνικής ασφάλισης ή παρόμοιες επιχειρήσεις που διενεργούν πληρωμές στους ασφαλισμένους τους.

Όπως αναφέρεται στην παράγραφο 1, το πρόσωπο το οποίο καταβάλλει εισόδημα για μισθωτή εργασία σύμφωνα με το άρθρο 12, ευθύνεται για την παρακράτηση φόρου και απόδοσή του στο κράτος. Ο υπόχρεος οφείλει, εάν δεν διενεργείται παρακράτηση, να καταβάλλει το φόρο που δεν παρακρατήθηκε, καθώς και τυχόν πρόστιμα και ποινές που προβλέπονται στην κείμενη νομοθεσία.

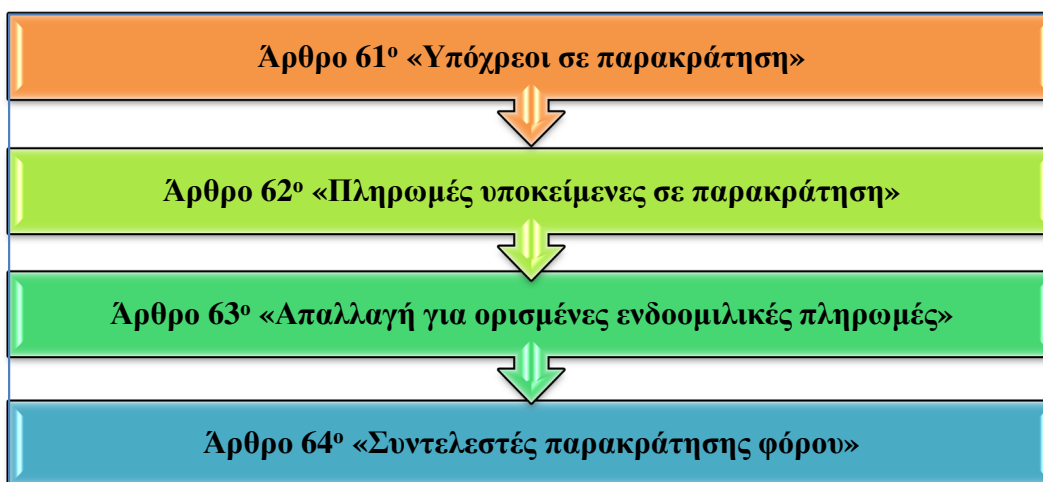
2.4.2 Άρθρο 60° «Φορολογικός συντελεστής»

Σε παρακράτηση φόρου με βάση την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15 μετά από προηγούμενη αναγωγή του σε ετήσιο υπόκειται το μηνιαίο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, συμπεριλαμβανομένων των παροχών σε είδος όπως και των εφάπαξ παροχών.

Ο τρόπος αναγωγής του μηνιαίου εισοδήματος της παραγράφου 1 σε ετήσιο, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού καθορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), 2014).

2.5 ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ

Παρακάτω παρατίθενται τα άρθρα της Παρακράτησης Φόρου της Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Επιχειρήσεων του Ν. 4172/2013 (Σχήμα 2.5) (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), 2014), (Σγουρινάκης & Μιχελινάκης, 2017).



Σχήμα 2.5: Τα άρθρα της Παρακράτησης Φόρου της Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Επιχειρήσεων του Ν. 4172/2013.

Πηγή: (Σγουρινάκης & Μιχελινάκης, 2017).

2.5.1 Άρθρο 61° «Υπόχρεοι σε παρακράτηση»

Όπως ορίζεται στο άρθρο 64 κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική επιχείρηση ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του

στην Ελλάδα, οι φορείς γενικής κυβέρνησης, ή κάθε φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, αλλά δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα, και προβαίνει σε πληρωμές σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο άρθρο 62 έχει την υποχρέωση παρακράτησης φόρου (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), 2014).

2.5.2 Άρθρο 62^ο «Πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση»

Σε παρακράτηση φόρου υπόκειται οι ακόλουθες πληρωμές (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), 2014):

- a) Τα μερίσματα
- b) Οι τόκοι
- c) Τα δικαιώματα (royalties)
- d) Οι αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, ανεξαρτήτως εάν έχουν παρασχεθεί στην Ελλάδα, όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο
- e) Το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων.

Δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, με την επιφύλαξη της παραγράφου 2 του άρθρου 64, τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές επιχειρήσεις που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα και λαμβάνουν αμοιβές για τις υπηρεσίες που αναφέρονται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 1.

Σε παρακράτηση φόρου υπόκειται κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική επιχείρηση που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα και λαμβάνει αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες ή και αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες. Στην περίπτωση που το ως άνω νομικό πρόσωπο ή νομική επιχείρηση επιλέξει να φορολογηθεί ως εάν το εν λόγω εισόδημα να είχε αποκτηθεί κατά την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα ο παρακρατηθείς φόρος πιστώνεται έναντι του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών επιχειρήσεων.

2.5.3 Άρθρο 63^ο «Απαλλαγή για ορισμένες ενδοομιλικές πληρωμές»

Δεν παρακρατείται καθόλου φόρος, ανεξάρτητα από το άρθρο 61, από μερίσματα και παρόμοιες πληρωμές που διανέμονται σε νομικό πρόσωπο το οποίο περιλαμβάνεται στο Παράρτημα της Οδηγίας 90/435/ΕΟΚ σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών μελών, όπως αυτή ισχύει, με την προϋπόθεση (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), 2014):

- a) το νομικό πρόσωπο που εισπράττει να κατέχει μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%), με βάση την αξία ή τον αριθμό, στο μετοχικό κεφάλαιο ή δικαιώματα σε κέρδη δικαιώματα ψήφου του φορολογούμενου που προβαίνει στη διανομή,
- b) το ελάχιστο ποσοστό κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής να διακρατείται για τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες,
- c) το νομικό πρόσωπο που εισπράττει:
 - a. να περιλαμβάνεται στους τύπους απαριθμούνται στο Παράρτημα I Μέρος Α της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ, όπως ισχύει,
 - b. να είναι φορολογικός κάτοικος κράτους μέλους της ΕΕ σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και να μην θεωρείται φορολογικός κάτοικος τρίτου κράτους εκτός ΕΕ κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος,
 - c. να υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα I Μέρος Β της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

Δεν παρακρατείται φόρος, ανεξάρτητα από το άρθρο 61, από τόκους και δικαιώματα (royalties) που καταβάλλονται σε νομικό πρόσωπο που αναφέρεται στο Παράρτημα της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων διαφορετικών κρατών μελών, όπως αυτή ισχύει, με την προϋπόθεση:

- a) το νομικό πρόσωπο ή η νομική επιχείρηση που εισπράττει να κατέχει μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%), με βάση την αξία ή τον αριθμό, στο μετοχικό κεφάλαιο ή δικαιώματα ψήφου του φορολογούμενου που προβαίνει στην καταβολή,

- b) το ελάχιστο ποσοστό κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής να διακρατείται για τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες, και
- c) το νομικό πρόσωπο που εισπράττει:
- να περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α της Οδηγίας 2009/133/EK, όπως ισχύει, και
 - να είναι φορολογικός κάτοικος κράτους μέλους της ΕΕ σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος τρίτου κράτους εκτός ΕΕ κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και
 - να υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β της Οδηγίας 2009/133/EK ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

Εάν ένας φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα διανείμει μέρισμα, καταβάλλει τόκους ή δικαιώματα σε νομικό πρόσωπο που δεν έχει συμπληρώσει είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής, αλλά πληροί τους όρους των παραγράφων 1 και 2, τότε ο υπόχρεος σε παρακράτηση που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα μπορεί προσωρινά να μην προβεί σε παρακράτηση φόρου, με την προϋπόθεση να καταθέσει (τραπεζική) εγγύηση στη Φορολογική Διοίκηση ποσού ίσου προς:

$$\frac{\text{συντελεστής παρακράτησης}}{1 - / - \text{συντελεστής παρακράτησης}} \times \text{διανεμηθέν ή καταβληθέν ποσό}$$

Η Φορολογική Διοίκηση έχει το δικαίωμα να απαιτήσει κατάπτωση της εγγύησης στην περίπτωση που το νομικό πρόσωπο που εισέπραξε τα ποσά δεν διακράτησε το ελάχιστο ποσοστό κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής για τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες. Η απαλλαγή από την υποχρέωση παρακράτησης φόρου καθίσταται οριστική, και η εγγύηση λήγει την ημερομηνία κατά την οποία συμπληρώνονται είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής.

2.5.4 Άρθρο 64^ο «Συντελεστές παρακράτησης φόρου»

Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013), 2014):

- a) για μερίσματα είναι δέκα τοις εκατό (10%)
- b) για τόκους είναι δεκαπέντε τοις εκατό (15%)
- c) για δικαιώματα (royalties) και λοιπές πληρωμές είναι είκοσι τοις εκατό (20%)
- d) για αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες είναι είκοσι τοις εκατό (20%).
- e) για το ασφάλισμα που καταβάλλεται με τη μορφή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής είναι δεκαπέντε τοις εκατό (15%).

Οι φορείς γενικής κυβέρνησης κατά την προμήθεια κάθε είδους αγαθών ή υπηρεσιών από νομικά πρόσωπα, έχουν την υποχρέωση, κατά την καταβολή ή την έκδοση της σχετικής εντολής πληρωμής της αξίας αυτών, να παρακρατούν φόρο εισοδήματος, ο οποίος υπολογίζεται στο καθαρό ποσό της αξίας των αγαθών ή υπηρεσιών με συντελεστή:

- a) ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) για τα υγρά καύσιμα και τα προϊόντα καπνοβιομηχανίας.
- b) ποσοστό τέσσερα τοις εκατό (4%) για τα λοιπά αγαθά
- c) ποσοστό οκτώ τοις εκατό (8%) για την παροχή υπηρεσιών.

Εξαιρούνται από την παρακράτηση φόρου οι υπόχρεοι του πρώτου εδαφίου:

- a) όταν προμηθεύονται αγαθά ή τους παρέχονται υπηρεσίες και δεν απαιτείται σύμβαση, στην περίπτωση που η καθαρή αξία αυτών, κατά συναλλαγή, δεν υπερβαίνει το ποσό των εκατόν πενήντα (150) ευρώ,
- b) όταν λαμβάνουν υπηρεσίες ή προμηθεύονται ηλεκτρικό ρεύμα, τηλεφωνικές συνδιαλέξεις, τηλεγραφήματα, γραμματόσημα, φωταέριο, νερό και εισιτήρια γενικά,
- c) όπου προβλέπεται παρακράτηση ή προκαταβολή φόρου από άλλη διάταξη για το ίδιο έσοδο και
- d) όταν προμηθεύονται αγαθά ή τους παρέχονται υπηρεσίες από τις πολεμικές βιομηχανίες ΕΑΒ, ΕΒΟ, ΠΥΡΚΑΛ και ΕΛΘΟ, καθώς και από το Κέντρο Επιχειρηματικής Πολιτιστικής Ανάπτυξης (Κ.Ε.Π.Α.) και την Αναπτυξιακή Ένωση Μακεδονίας (ΑΝ.Ε.Μ.).

Η παρακράτηση φόρου εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση σε περίπτωση που αυτός που λαμβάνει την πληρωμή, εκτός από τις αμοιβές που αναφέρονται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 1, η οποία υπόκειται σε παρακράτηση φόρου είναι φυσικό πρόσωπο που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα ή νομικό πρόσωπο ή νομική επιχείρηση που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

Σε περίπτωση που η παρακράτηση φόρου δεν εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση ο παρακρατηθείς φόρος πιστώνεται έναντι του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα ή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών επιχειρήσεων, κατά περίπτωση.

3 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: «ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΜΕ ΤΑ ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ Ν. 4308/2014»

3.1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα δηλαδή ο Ν. 4308/2014 παρουσιάζονται στο παρόν κεφάλαιο (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις).

Με τον Ν. 4308/2014 αντιμετωπίζονται δύο αντικείμενα (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014):

- A. Οι κανόνες τήρησης λογιστικών αρχείων και στοιχείων (άρθρα 3-15) (Πρόκειται για τα θέματα που κάλυπταν προηγουμένως ο Κ.Β.Σ. - Κ.Φ.Α.Σ.).
- B. Το πλαίσιο κατάρτισης και παρουσίασης των οικονομικών καταστάσεων (άρθρα 16-36) (Πρόκειται για τα θέματα που κάλυπταν προηγουμένως το Ε.Γ.Λ.Σ. και οι σχετικές διατάξεις Κ.Ν. 2190/1920).

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα αποτελούνται από 8 κεφάλαια και 44 άρθρα σύμφωνα με το παρακάτω Σχήμα 2.1 (Νιφορόπουλος, 2015), (Κορομηλάς, 2017):



Σχήμα 3.1: Κεφάλαια Ελληνικών Λογιστικών Πρότυπων.

Πηγή: (Κορομηλάς, 2017).

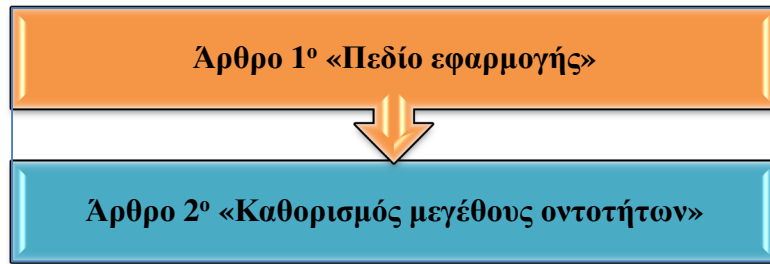
Επίσης έχουν τέσσερα παραρτήματα (Κορομηλάς, 2017):

1. Παράρτημα Α: Ορισμοί (οι παρατιθέμενοι ορισμοί στο παράρτημα Α λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη για την εφαρμογή των ρυθμίσεων του νόμου).
2. Παράρτημα Β: Υποδείγματα χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Καλύπτουν τις εξής περιπτώσεις²:
 - a. Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Χρηματοοικονομικά στοιχεία σε κόστος κτήσης),
 - b. Ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Χρηματοοικονομικά στοιχεία στην εύλογη αξία),
 - c. Ατομικές (Συνοπτικές) χρηματοοικονομικές καταστάσεις πολύ μικρών επιχειρήσεων,
 - d. Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Χρηματοοικονομικά στοιχεία στο κόστος),
 - e. Ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις (Χρηματοοικονομικά στοιχεία στην εύλογη αξία) και
 - f. Χρηματοοικονομικές καταστάσεις οργανισμών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ).
3. Παράρτημα Γ: Σχέδιο λογαριασμών (Προτεινόμενο και όχι υποχρεωτικό).
4. Παράρτημα Δ: Σύνδεση σχεδίου λογαριασμών με τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

3.2 ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΚΑΙ ΚΑΤΗΓΟΡΙΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ ΒΑΣΕΙ ΜΕΓΕΘΟΥΣ

Παρακάτω παρατίθενται τα άρθρα του Πεδίου Εφαρμογής και Κατηγορίες Επιχειρήσεων Βάσει Μεγέθους της Φορολογίας Εισοδήματος με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα του Ν. 4308/2014 (Σχήμα 3.2) (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014).

² Συνολικά υπάρχουν: 16 υποδείγματα καταστάσεων.



Σχήμα 3.2: Τα άρθρα του Πεδίου Εφαρμογής και Κατηγορίες Επιχειρήσεων Βάσει Μεγέθους της Φορολογίας Εισοδήματος με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα του Ν. 4308/2014.

Πηγή: (Κορομηλάς, 2017).

3.2.1 Άρθρο 1^ο «Πεδίο εφαρμογής»

Οι ορισμοί του παραρτήματος Α' λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014).

Με τις παρακάτω επιχειρήσεις εφαρμόζονται οι ρυθμίσεις αυτού του νόμου³:

- a) Τα νομικά πρόσωπα με τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.
- b) Τα νομικά πρόσωπα με τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη καθώς μπορεί να είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης α' της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμο με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.
- c) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη επιχείρηση που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

³ Η φράση «του ιδιωτικού τομέα» της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 διαγράφηκε με την παράγραφο 1α του άρθρου 41 του ν. 4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/03-08-2016) από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 03/08/2016, σύμφωνα με το άρθρο 69 του ίδιου νόμου.

Η περίπτωση δ' της παραγράφου 2, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1β του άρθρου 41 του ν. 4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/03-08-2016) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 03/08/2016, σύμφωνα με το άρθρο 69 του ίδιου νόμου. Η περίπτωση ε' της παραγράφου 2, τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 1γ του άρθρου 41 του ν. 4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/03-08-2016) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 03/08/2016, σύμφωνα με το άρθρο 69 του ίδιου νόμου.

- d) Οι φορείς της Γενικής Κυβέρνησης του άρθρου 14 του ν. 4270/2014 (Α' 143) οι οποίοι μέχρι τη θέση σε ισχύ του παρόντος είχαν την υποχρέωση εφαρμογής του Π.Δ. 1123/1980 (Α' 283).
- e) Οι φορείς του δημοσίου τομέα του άρθρου 14 του ν. 4270/2014 εκτός Γενικής Κυβέρνησης οι οποίοι μέχρι τη θέση σε ισχύ του παρόντος είχαν την υποχρέωση εφαρμογής του Π.Δ. 1123/1980.

Οι κατηγορίες επιχειρήσεων που ακολουθούν έχουν υποχρέωση σύνταξης των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση, δυνάμει του Κανονισμού 1606/2002 (Δ.Π.Χ.Α. – υποχρεωτική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.), για τις ατομικές και ενοποιημένες χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις⁴:

- a) Οι επιχειρήσεις δημοσίου ενδιαφέροντος, όπως ορίζονται στο παράρτημα αυτού του νόμου.
- b) Τα χρηματοδοτικά ιδρύματα της περίπτωσης 26 της παρ. 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθμ. 575/2013, εφόσον υπόκεινται σε απαιτήσεις κεφαλαιακής επάρκειας.
- c) Οι ανώνυμες εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών του ν. 3606/2007 (Οδηγία 2004/39/ΕΚ).
- d) Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου του ν. 3371/2005.
- e) Οι ανώνυμες εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία του ν. 2778/1999.
- f) Οι ανώνυμες εταιρείες κεφαλαίου επιχειρηματικών συμμετοχών του ν. 2367/1995.
- g) Οι ανώνυμες εταιρείες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων του ν. 4099/2012 (Οδηγία 2009/65/ΕΚ).
- h) Οι επιχειρήσεις χαρτοφυλακίου.
- i) Οι επιχειρήσεις που έχουν αυτή την υποχρέωση βάσει άλλης νομοθετικής διάταξης.

Με απόφαση της διοίκησής της, κάθε άλλη επιχείρηση υποκείμενη στον παρόντα νόμο, μπορεί να εφαρμόζει προαιρετικά τα Δ.Π.Χ.Α., όπως αυτά έχουν υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση (προαιρετική εφαρμογή Δ.Π.Χ.Α.). Η εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α. στην

⁴ Η περίπτωση β' της παραγράφου 3 καταργήθηκε με την παράγραφο 1δ του άρθρου 41 του ν. 4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/03-08-2016) από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 03/08/2016, σύμφωνα με το άρθρο 69 του ίδιου νόμου.

περίπτωση αυτή είναι υποχρεωτική για πέντε συνεχόμενες ετήσιες περιόδους από την πρώτη εφαρμογή των Δ.Π.Χ.Α..

Οι επιχειρήσεις οι οποίες επιλέγουν να συντάξουν τις ατομικές χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους με κριτήριο τις Δ.Π.Χ.Α., συντάσσουν και τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους με βάση τα ίδια πρότυπα, στην περίπτωση που είναι υποχρεωμένες να συντάξουν ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Μόνο τα άρθρα 3 έως και 15 και την παρ. 32 του άρθρου 29 του παρόντος νόμου εφαρμόζουν οι επιχειρήσεις που, υποχρεωτικά ή προαιρετικά, συντάσσουν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους βάσει των Δ.Π.Χ.Α..

Μόνο τα άρθρα 3 έως και 15 του παρόντος νόμου, πλην των διατάξεων των παραγράφων 8 έως 12 του άρθρου 3 και των διατάξεων που αφορούν την κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων⁵ εφαρμόζουν οι φορείς του δημόσιου τομέα του άρθρου 14 του ν. 4270/2014 οι οποίοι από άλλη διάταξη νόμου υποχρεώνονταν σε εφαρμογή του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών της Υποπαραγράφου Ε1 της παρ. Ε' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Α' 222), όταν δεν εμπίπτουν στις περιπτώσεις της παρ. 2.

Τις διατάξεις των άρθρων 3 έως και 15, πλην της παρ. 14 του άρθρου 5 του παρόντος νόμου εφαρμόζει η Τράπεζα της Ελλάδας, στο μέτρο που δεν αντιβαίνουν το Καταστατικό της. Η ίδια επιχείρηση συντάσσει Ισολογισμό (κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης), Κατάσταση αποτελεσμάτων και Προσάρτημα (σημειώσεις), με κριτήριο τους κανόνες και τα υποδείγματα που ορίζονται από τις λογιστικές αρχές του Ευρωσυστήματος.

Οι οργανισμοί επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ) του ν. 4099/2012 (Οδηγία 2009/65/EK) είτε λειτουργούν με τη μορφή αμοιβαίου κεφαλαίου είτε με τη μορφή ανώνυμης εταιρείας επενδύσεων μεταβλητού κεφαλαίου (ΑΕΕΜΚ):

α) Επιμετρούν το ενεργητικό τους που αναφέρεται στις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 59 του ν. 4099/2012 (παράγραφοι 1 και 2 του άρθρου 50 της Οδηγίας 2009/65/EK) στην

⁵Η παράγραφος 7, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1ε του άρθρου 41 του ν. 4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/03-08-2016) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 03/08/2016, σύμφωνα με το άρθρο 69 του ίδιου νόμου.

εύλογη αξία του. Ο προσδιορισμός των εύλογων αξιών και οι σχετικές γνωστοποιήσεις γίνονται με βάση τις Δ.Π.Χ.Α..

- b) Επιμετρούν τις διαφορές του κατεχόμενου, στο τέλος της περιόδου, ενεργητικού του σημείου (α) αυτής της παραγράφου καταχωρούνται, στην Κατάσταση Εξέλιξης των Καθαρών Περιουσιακών Στοιχείων.
- c) Εφαρμόζουν τα άρθρα 3 έως και 15 του παρόντος νόμου, καθώς και τα άρθρα 16 έως και 30 και 37 έως και 40 του παρόντος νόμου για τα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, υποχρεώσεις, έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημιές, κατά περίπτωση.

Κατάσταση χρηματοοικονομικής θέσης (ισολογισμό) του υποδείγματος Β.11 και Κατάσταση εξέλιξης των καθαρών περιουσιακών στοιχείων περιόδου του υποδείγματος Β.12 συντάσσουν οι επιχειρήσεις της παραγράφου 9 του παρόντος άρθρου.

Στο άρθρο 30 του παρόντος νόμου ρυθμίζονται θέματα άλλων απλοποιήσεων και απαλλαγών ανά κατηγορία επιχειρήσεων, σε ό, τι αφορά στις ατομικές χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις.

3.2.2 Άρθρο 2^ο «Καθορισμός μεγέθους επιχειρήσεων»

Στις παρακάτω κατηγορίες των παραγράφων 2 έως 6 του παρόντος άρθρου κατατάσσονται οι επιχειρήσεις με βάση το μέγεθός τους (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014).

➤ Πολύ μικρές επιχειρήσεις

Πρόκειται για τις επιχειρήσεις οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

- a) Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων) 350.000 ευρώ.
- b) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών 700.000 ευρώ.
- c) Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου 10 άτομα.

Συγκεκριμένα, οι επιχειρήσεις της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών επιχειρήσεων μόνο εάν ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό του 1.500.000 ευρώ.

➤ Μικρές επιχειρήσεις

Πρόκειται για τις επιχειρήσεις οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές επιχειρήσεις και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

- a) Σύνολο ενεργητικού 4.000.000 ευρώ.
- b) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών 8.000.000 ευρώ.
- c) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου 50 άτομα.

➤ **Μεσαίες επιχειρήσεις**

Πρόκειται για τις επιχειρήσεις οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές ή μικρές επιχειρήσεις και οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

- a) Σύνολο ενεργητικού 20.000.000 ευρώ.
- b) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών 40.000.000 ευρώ.
- c) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου 250 άτομα.

➤ **Μεγάλες επιχειρήσεις**

Πρόκειται για τις επιχειρήσεις οι οποίες κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

- a) Σύνολο ενεργητικού 20.000.000 ευρώ.
- b) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών 40.000.000 ευρώ.
- c) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου 250 άτομα.

Το ποσό του κονδυλίου «Σύνολο ενεργητικού» και το καθαρό ποσό του κονδυλίου «Κύκλος εργασιών» αποτελούν εκείνα τα αντίστοιχα κονδύλια των υποδειγμάτων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ως εξής:

- a) «Σύνολο ενεργητικού» είναι το ποσό του κονδυλίου «Σύνολο ενεργητικού» του υποδείγματος ισολογισμού B.1.1 ή B.1.2 ή B.5, αναλόγως.
- b) «Κύκλος εργασιών» είναι το ποσό του κονδυλίου «Κύκλος εργασιών (καθαρός)» του υποδείγματος της Κατάστασης αποτελεσμάτων B.2.1 ή B.2.2 ή B.6, αναλόγως.

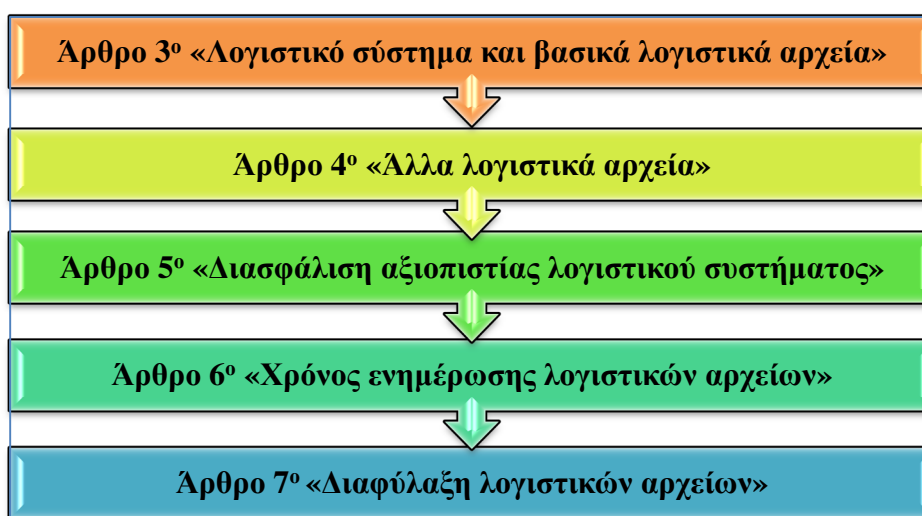
Ο κύκλος εργασιών για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, σε περίπτωση περιόδου διαφορετικής του δωδεκάμηνου, υπολογίζεται κατ' αναλογία σε ετήσια βάση.

Στην περίπτωση που η επιχείρηση υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει τα όρια δύο εκ των τριών κριτηρίων των παραγράφων 2 και 4 έως 6 ή το κριτήριο της παραγράφου 3 του

παρόντος άρθρου για δύο διαδοχικές περιόδους, τότε για τους σκοπούς εφαρμογής των ρυθμίσεων αυτού του νόμου η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους ενεργοποιείται από την περίοδο που έπεται των δύο εν λόγω διαδοχικών περιόδων.

3.3 ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΑΡΧΕΙΑ

Παρακάτω παρατίθενται τα άρθρα των Λογιστικών Αρχείων της Φορολογίας Εισοδήματος με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα του Ν. 4308/2014 (Σχήμα 3.3) (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014).



Σχήμα 3.3: Τα άρθρα των Λογιστικών Αρχείων της Φορολογίας Εισοδήματος με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα του Ν. 4308/2014.

Πηγή: (Κορομηλάς, 2017).

3.3.1 Άρθρο 3° «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία»

Η επιχείρηση ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, τηρεί αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014).

Με το λογιστικό σύστημα της επιχείρησης παρακολουθείται σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού.

Για το λογιστικό σύστημα της επιχείρησης είναι απαραίτητο να παρακολουθείται η λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης. Επίσης, είναι απαραίτητο να παρακολουθείται και η φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο και πρέπει να ορίζεται με σαφήνεια το νόημά τους όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα.

Στην περίπτωση που η επιχείρηση συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα για την παρακολούθηση των στοιχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου και τηρεί:

- a) Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο).
- b) Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό).
- c) Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο).

Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η επιχείρηση δεν συντάσσει ισολογισμό, έχει τη δυνατότητα, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων – εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν:

- a) Κάθε είδους έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα.
- b) Κάθε είδους κέρδη.
- c) Κάθε είδους αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.
- d) Κάθε είδους έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.

- e) Κάθε είδους ζημίες.
- f) Κάθε είδους φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος.

3.3.2 Άρθρο 4^ο «Άλλα λογιστικά αρχεία»

Πέραν των αρχείων του άρθρου 3, η επιχείρηση τηρεί κατά περίπτωση, τα αρχεία (βιβλία) που περιγράφονται στις επόμενες παραγράφους, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού) (Σχήμα 3.4) (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014).



Σχήμα 3.4: Αρχεία (βιβλία) που τηρεί κατά περίπτωση η επιχείρηση, με ημερομηνία αναφοράς την ημερομηνία τέλους της περιόδου αναφοράς (ημερομηνία του ισολογισμού).

Πηγή: (Κορομηλάς, 2017).

1. **Αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων.** Με τήρηση αναλυτικής μερίδας, στο αρχείο αυτό, παρακολουθείται η αξία κτήσης κατά την αρχική αναγνώριση, καθώς και κάθε επακόλουθη μεταβολή, με ένδειξη των σωρευτικών ποσών και των ποσών που αφορούν την περίοδο αναφοράς. Επίσης, στο αρχείο αυτό παρακολουθούνται και τα πλήρως αποσβεσμένα πάγια τα οποία εξακολουθούν να πληρούν τον ορισμό του παγίου περιουσιακού στοιχείου, είτε εξακολουθούν να είναι σε λειτουργία είτε όχι.

2. **Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους.** Στο συγκεκριμένο αρχείο καταχωρούνται κατά τίτλο τα υπάρχοντα στοιχεία με σύντομη περιγραφή και αναφορά της ποσότητας και της λογιστικής αξίας τους.
3. **Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων:**
 - a. Τα ποσοτικά δεδομένα της φυσικής απογραφής (σύντομη περιγραφή είδους, μονάδα μέτρησης και ποσότητα), κατά είδος και διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο.
 - b. Η κατά μονάδα αξία επιμέτρησης, όπως και η συνολική αξία επιμέτρησης του κάθε είδους.
 - c. Ο προσδιορισμός της ποσότητας των αποθεμάτων μπορεί να γίνεται με έμμεσες τεχνικές που είναι αξιόπιστες και κατάλληλα τεκμηριωμένες.
 - d. Αναλώσιμα υλικά αγαθά τα οποία δεν είναι σημαντικά μπορούν να μην απογράφονται.
4. **Αρχείο αποθεμάτων τρίτων.** Μια επιχείρηση η οποία κατέχει αποθέματα κυριότητας άλλης επιχείρησης τηρεί αρχείο στο οποίο καταγράφονται αναλυτικά τα σχετικά αποθέματα, κατά είδος και ποσότητα και διακεκριμένα κατά αποθηκευτικό χώρο, σύμφωνα με τις περιπτώσεις α' και γ' της παραγράφου 4 του παρόντος άρθρου.
5. **Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων.** Στο συγκεκριμένο αρχείο καταχωρούνται αναλυτικά κατά είδος τα υπάρχοντα λοιπά περιουσιακά στοιχεία, με σύντομη περιγραφή και αναφορά της ποσότητας, όπου συντρέχει περίπτωση, και της λογιστικής τους αξίας.
6. **Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης.** Εδώ καταχωρούνται αναλυτικά κατά είδος οι λογαριασμοί καθαρής θέσης.
7. **Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων.** Σε αυτό το αρχείο καταχωρούνται αναλυτικά κατά είδος οι υποχρεώσεις, με αναφορά της ποσότητας (όταν συντρέχει περίπτωση) και της λογιστικής τους αξίας.
8. **Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα.** Εδώ παρακολουθείται η ποσότητα των μονάδων του ξένου νομίσματος για τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις που εκφράζονται στο νόμισμα αυτό.

3.3.3 Άρθρο 5^ο «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος»

Η διοίκηση της επιχείρησης ευθύνεται για την τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή,

σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά στα επιμέρους συστατικά τους εξετάζονται το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς του νόμου (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014).

Τα λογιστικά αρχεία, για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1:

- a) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της επιχείρησης.
- b) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.
- c) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

Το λογιστικό σύστημα πρέπει να δίνει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, το οποίο διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να κατανοεί τη δομή και τη λειτουργία του, τα τηρούμενα αρχεία στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της επιχείρησης, καθώς και η χρηματοοικονομική κατάσταση στην οποία βρίσκεται η επιχείρηση.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις κάθε επιχείρησης που υπόκεινται στον παρόντα νόμο, πριν από την έκδοσή τους, εγκρίνονται κατά περίπτωση από το αρμόδιο όργανο διοίκησης της επιχείρησης και υπογράφονται από το εξουσιοδοτημένο μέλος του και τον κατά το νόμο υπεύθυνο λογιστή για τη σύνταξη αυτών, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία.

Με τα κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) τεκμηριώνεται κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την επιχείρηση. Τα συγκεκριμένα παραστατικά εκδίδονται είτε από την επιχείρηση είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Στα παραστατικά αναφέρονται όλες οι απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος.

Η επιχείρηση κατά την κρίση της εφαρμόζει κατάλληλες δικλίδες για:

- a) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

- b) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- c) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

Πιο συγκεκριμένα, η επιχείρηση με κατάλληλες δικλίδες παρακολουθεί τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα είτε έχουν τιμολογηθεί είτε όχι. Με τον ίδιο τρόπο παρακολουθεί τα αποθέματά της σε χώρους τρίτων ή τα αποθέματα τρίτων σε δικούς της χώρους. Κατ' ελάχιστο, για τις διακινήσεις αυτές παρακολουθούνται:

- a) η πλήρης επωνυμία ή το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του εμπλεκόμενου μέρους,
- b) η ποσότητα και το είδος των διακινούμενων αγαθών, και
- c) η ημερομηνία που έγινε η διακίνηση.

Όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα.

Η ημερομηνία έκδοσης ή λήψης του σχετικού παραστατικού καταχωρείται στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία).

Μετά την οριστικοποίηση των καταχωρήσεων των δεδομένων των συναλλαγών ή γεγονότων στα λογιστικά αρχεία, αλλαγή μπορεί να γίνει μόνο εφόσον είναι εφικτό να προσδιοριστεί με ασφάλεια το αρχικό περιεχόμενο των αρχείων (δεδομένα των συναλλαγών ή γεγονότων) καθώς και η ημερομηνία που έγινε η αλλαγή.

Μία μητρική επιχείρηση που έχει θυγατρική και δεν υπόκειται στο νόμο αυτόν, πρέπει να λαμβάνει τα ενδεδειγμένα μέτρα ώστε να διασφαλίζεται ότι η θυγατρική τηρεί λογιστικά αρχεία με τρόπο που παρέχει τη δυνατότητα στη μητρική να συμμορφώνεται με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

Σε περίπτωση που δύο ή περισσότερες επιχειρήσεις συνενώνονται σε μία ή σε περίπτωση αλλαγής του νομικού τύπου της επιχείρησης, η νέα επιχείρηση ευθύνεται για τη συμμόρφωση των προηγούμενων επιχειρήσεων με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου.

Όταν η επιχείρηση χρησιμοποιεί τρίτο πρόσωπο για την εκπλήρωση οποιασδήποτε υποχρέωσης, το τρίτο μέρος έχει, στην περίπτωση οποιουδήποτε ελέγχου, τις ίδιες υποχρεώσεις συνεργασίας με το ελεγκτικό όργανο (ελεγκτής) όπως η επιχείρηση. Μη συνεργασία του τρίτου μέρους με το ελεγκτικό όργανο δεν απαλλάσσει την επιχείρηση από οποιαδήποτε υποχρέωση προβλέπεται από τον παρόντα νόμο.

3.3.4 Άρθρο 6^ο «Χρόνος ενημέρωσης λογιστικών αρχείων»

Τα λογιστικά αρχεία (βιβλία) ενημερώνονται ως εξής (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014):

- a) Όταν μια επιχείρηση συντάσσει ισολογισμό, τότε η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε μήνα γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα το αργότερο.
- b) Όταν μια επιχείρηση δεν συντάσσει ισολογισμό, τότε η ενημέρωση για τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα παραστατικά του κάθε ημερολογιακού τριμήνου γίνεται μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του τριμήνου το αργότερο.
- c) Σε κάθε περίπτωση, η ενημέρωση γίνεται εντός του χρόνου που απαιτείται για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Ο προσδιορισμός της ποσότητας αποθεμάτων διενεργείται σε κατάλληλο χρόνο που διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης.

Η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου ολοκληρώνεται στο συντομότερο χρόνο από:

- a) έξι μήνες από τη λήξη της περιόδου ή
- b) το χρονικό όριο που επιτρέπει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που τίθενται από τη φορολογική ή άλλη νομοθεσία της χώρας.

3.3.5 Άρθρο 7^ο «Διαφύλαξη λογιστικών αρχείων»

Σύμφωνα με τις διατάξεις αυτού του νόμου, το σύνολο των λογιστικών αρχείων που η επιχείρηση τηρεί διαφυλάσσονται για το μεγαλύτερο χρονικό διάστημα από (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014):

- a) Πέντε (5) έτη από τη λήξη της περιόδου.

b) Το χρόνο που ορίζεται από άλλη νομοθεσία.

Τα λογιστικά αρχεία μπορούν να διαφυλάσσονται σε οποιαδήποτε μορφή, εφόσον υπάρχει σύστημα αναζήτησης, εμφάνισης και εκτύπωσης ή αναπαραγωγής αυτών, για τη διευκόλυνση οποιουδήποτε ελέγχου.

Ειδικά για κάθε τιμολόγιο, διαφυλάσσονται επιπλέον τα δεδομένα που διασφαλίζουν την αυθεντικότητα και την ακεραιότητα του περιεχομένου του, σύμφωνα με τις παραγράφους (1) και (2) του παρόντος άρθρου.

3.4 ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ

Παρακάτω παρατίθενται τα άρθρα των Παραστατικών Πωλήσεων της Φορολογίας Εισοδήματος με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα του Ν. 4308/2014 (Σχήμα 3.5) (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014), (Κορομηλάς, 2017).



Σχήμα 3.5: Τα άρθρα των Παραστατικών Πωλήσεων της Φορολογίας Εισοδήματος με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα του Ν. 4308/2014.

Πηγή: (Κορομηλάς, 2017).

3.4.1 Άρθρο 8^ο «Τιμολόγιο πώλησης»

Το τιμολόγιο αποτελεί το στοιχείο το οποίο εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο επιχείρηση για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, αλλά και σε κάθε συναλλαγή που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), με βάση την ισχύουσα νομοθεσία (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014).

The image shows a standard Greek invoice form titled 'ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ (ΓΙΑ ΤΗΝ ΠΩΛΗΣΗ ΑΓΑΘΩΝ)'. At the top, there are fields for 'ΕΠΩΧΕΙΑ' (Company) and 'ΦΠΑ' (VAT). Below the title, there are fields for 'ΕΠΩΧΕΙΑ:', 'ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ:', 'ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ:', 'Δ.Ο.Υ.:', and 'Α.Φ.Μ.:', along with 'ΠΡΩΗ:' and 'Α.Φ.Μ.:' for the recipient. A table with columns for 'ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΑΓΑΘΩΝ', 'Μ.Μ.', 'ΠΟΣΟΤΗΤΑ', 'ΤΙΜΗ ΜΟΝΑΔΑΣ', 'Φ.Π.Α. %', and 'ΣΥΝΟΛΟ' is provided for listing items. At the bottom, there are fields for 'ΟΙΚΟΝΟΜΟΣ', 'ΕΚΔΟΣΗ', 'ΑΞΙΑ', 'Φ.Π.Α.', 'ΣΥΝΟΛΟ', and 'ΟΛΟΚΛΗΡΩΣΗ'.

Εικόνα 3.1: Τιμολόγιο πώλησης.

Πηγή: (Σταματόπουλος & Καραβοκύρης, 2017).

Τιμολόγιο θεωρείται κάθε έγγραφο το οποίο περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που είναι απαραίτητες για το τιμολόγιο, εφόσον ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.

Μια επιχείρηση που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες ευθύνεται για τη διασφάλιση έκδοσης τιμολογίου για κάθε πώληση. Το τιμολόγιο πώλησης εκδίδει ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή.

Το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών είναι πιστωτικό τιμολόγιο.

Μέρος των λογιστικών αρχείων της επιχείρησης αποτελούν τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια.

Το Δημόσιο, οι περιφέρειες, οι νομαρχίες, οι δήμοι και κοινότητες και οι λοιποί οργανισμοί δημοσίου δικαίου δεν υποχρεούνται να εκδίδουν τιμολόγιο για τις δραστηριότητες ή πράξεις, τις οποίες πραγματοποιούν ως δημόσια εξουσία, ακόμα κι αν εισπράττουν δικαιώματα, τέλη, εισφορές ή άλλες επιβαρύνσεις.

Οι επιχειρήσεις που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής. Σε αυτό το παραστατικό αναφέρεται:

- a) Η ημερομηνία έκδοσης.
- b) Η επωνυμία, η διεύθυνση και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του αντισυμβαλλόμενου.
- c) Η ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών.
- d) Η ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών.
- e) Η αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας, κατά περίπτωση, και το συνολικό ποσό της συναλλαγής.
- f) Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων.

3.4.2 Άρθρο 9^ο «Περιεχόμενο τιμολογίου»

Υποχρεωτικά στο τιμολόγιο πρέπει να υπάρχουν οι ακόλουθες ενδείξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014):

- a) Η ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.
- b) Ο αύξων αριθμός για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.
- c) Ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), βάσει του οποίου ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

- d) Ο Α.Φ.Μ. του πελάτη, βάσει του οποίου έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.
- e) Η πλήρης επωνυμία και η πλήρης διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.
- f) Η ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.
- g) Η ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.
- h) Η αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., η αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., η αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και η αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.
- i) Ο συντελεστής Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.
- j) Το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α., εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς, σύμφωνα με το οποίο η πληροφορία αυτή παραλείπεται.
- k) Ο όρος «Αυτο-τιμολόγηση», όταν το τιμολόγιο εκδίδεται από τον λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών.
- l) Στην περίπτωση που η πράξη απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., η διάταξη της εθνικής νομοθεσίας (ν. 2859/2000) ή η διάταξη της Οδηγίας 2006/112/EK ή άλλη διάταξη, σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτόν.
- m) Στην περίπτωση που ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του Φ.Π.Α., η αναφορά «Αντίστροφη επιβάρυνση».
- n) Επί ενδοκοινοτικής παράδοσης ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, τα στοιχεία που προβλέπονται από την ισχύουσα νομοθεσία περί Φ.Π.Α., βάσει της Οδηγίας 2006/112/EK.
- o) Στην περίπτωση που εφαρμόζεται το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους των πρακτορείων ταξιδίων, η αναφορά «Καθεστώς περιθωρίου – Ταξιδιωτικά πρακτορεία».
- p) Ο όρος «Καθεστώς περιθωρίου – Μεταχειρισμένα αγαθά» ή «Καθεστώς περιθωρίου – Έργα τέχνης» ή «Καθεστώς περιθωρίου – Αντικείμενα συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας», όταν εφαρμόζεται ένα από τα ειδικά καθεστώτα που ισχύουν στον τομέα των

μεταχειρισμένων αγαθών και των αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής και αρχαιολογικής αξίας, αντίστοιχα.

- q) Στην περίπτωση που ο υπόχρεος στο Φ.Π.Α. είναι φορολογικός αντιπρόσωπος κατά την έννοια της ισχύουσας νομοθεσίας περί Φ.Π.Α. και της σχετικής Οδηγίας 2006/112/EK, τα πλήρη στοιχεία του εν λόγω προσώπου, καθώς και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) αυτού.

3.4.3 Άρθρο 10° «Απλοποιημένο τιμολόγιο και συγκεντρωτικό τιμολόγιο»

Η έκδοση απλοποιημένου τιμολογίου επιτρέπεται στις παρακάτω δύο περιπτώσεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014):

- a) όταν το ποσό του τιμολογίου δεν ξεπερνά το ποσό των 100 ευρώ, ή
- b) όταν το εκδιδόμενο τιμολόγιο είναι έγγραφο της παρ. 3 του άρθρου 8.

Υποχρεωτικά το απλοποιημένο τιμολόγιο έχει τις ακόλουθες ενδείξεις:

- a) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.
- b) Τον προσδιορισμό της επιχείρησης που πωλεί τα αγαθά ή τις υπηρεσίες.
- c) Τον προσδιορισμό των αγαθών ή των υπηρεσιών που προσφέρονται.
- d) Το ποσό του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή τις απαιτούμενες πληροφορίες για τον υπολογισμό του.
- e) Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 8, αναφορά στο αρχικό τιμολόγιο και τις συγκεκριμένες ενδείξεις (δεδομένα) που τροποποιούνται.

3.4.4 Άρθρο 11° «Χρόνος έκδοσης τιμολογίου»

Ένα τιμολόγιο εκδίδεται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.

Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014):

- a) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, το τιμολόγιο εκδίδεται το πολύ μέχρι τη 15^η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας.
- b) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15^η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία

απαιτείται μέρος της σχετικής αμοιβής για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.

- c) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.
- d) Στην περίπτωση έκδοσης συγκεντρωτικού τιμολογίου της παρ. 3 του άρθρου 10, το συγκεντρωτικό τιμολόγιο εκδίδεται το πολύ μέχρι τη 15^η του επόμενου μήνα από το μήνα εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε το πρώτο γεγονός πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που συμπεριλαμβάνεται στο συγκεντρωτικό τιμολόγιο.
- e) Όταν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, το τιμολόγιο μπορεί να εκδίδεται μέχρι το τέλος της ετήσιας περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων ή η οριστικοποίηση της συναλλαγής από τον αγοραστή, κατά περίπτωση.

3.4.5 Άρθρο 12^ο «Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών»

Στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να εκδίδεται για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8.

Υποχρεωτικά το στοιχείο λιανικής πώλησης έχει τις ακόλουθες ενδείξεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014):

- a) Την ημερομηνία έκδοσης.
- b) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.
- c) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.
- d) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.
- e) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

Πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης εκδίδεται στην περίπτωση εκπτώσεων ή επιστροφών. Για κάθε εκδιδόμενο πιστωτικό στοιχείο λιανικής πώλησης άνω των 50 ευρώ τηρείται από τον πωλητή αρχείο με το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση του πελάτη.

Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

Η επιχείρηση που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές ευθύνεται για τη διασφάλιση έκδοσης στοιχείου λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιου, για κάθε σχετική πώληση. Διαφορετικά, η επιχείρηση μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση παραστατικού από τρίτο πρόσωπο εξ' ονόματος και για λογαριασμό της, χωρίς να απαλλάσσεται από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί σχετικό παραστατικό, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη, σύμφωνα με αυτόν το νόμο.

Οι επιχειρήσεις μπορούν να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης χρησιμοποιώντας υπηρεσίες παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8.

Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, κατόπιν δημοσίευσης αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες επιχειρήσεις σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος, επιτρέπεται η απαλλαγή ορισμένων κατηγοριών επιχειρήσεων από την υποχρέωση της παραγράφου 8.

η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο επιτρέπεται κατ' εξαίρεση, αντί της εφαρμογής των παραγράφων 8 ή 10 του παρόντος άρθρου, για περιστασιακές λιανικές πωλήσεις.

Η επιχείρηση μπορεί να εκδίδει παραστατικά λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο σε περίπτωση που διακοπεί το σύστημα διανομής ηλεκτρικής ενέργειας ή διακοπεί η λειτουργία του μέσου έκδοσης παραστατικών, λόγω τεχνικού προβλήματος.

Η επιχείρηση που εκδίδει στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παραγράφου 8, εντός δέκα (10) ημερών από την έναρξη ή την παύση της χρήσης του εν λόγω μέσου στη Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών της Γενικής Διεύθυνσης Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών διαβιβάζει τις ακόλουθες πληροφορίες:

- a) Τον τύπο και το σειριακό αριθμό (κωδικό) του κατασκευαστή του χρησιμοποιούμενου μέσου που απαιτείται για την ταυτοποίηση του εν λόγω μέσου.
- b) Την ημερομηνία απόκτησης και την ημερομηνία οριστικής παύσης της χρήσης του μέσου.

Οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των Παρόχων Ηλεκτρονικής Τιμολόγησης όπως και οι διαδικασίες ελέγχου των τιμολογίων και των στοιχείων λιανικής πώλησης που εκδίδονται και αυθεντικοποιούνται με την χρήση υπηρεσιών των Παρόχων Ηλεκτρονικής Τιμολόγησης καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, η οποία εκδίδεται μετά από πρόταση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

3.4.6 Άρθρο 13^ο «Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης»

Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014):

- a) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής.
- b) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.
- c) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού.
- d) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν απαιτείται μέρος της αμοιβής για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.

3.4.7 Άρθρο 14^ο «Ηλεκτρονικό τιμολόγιο»

Το τιμολόγιο μπορεί να εκδίδεται σε μορφή ηλεκτρονική ή έντυπη.

Οποιοδήποτε τιμολόγιο περιέχει τις πληροφορίες που απαιτούνται από τον παρόντα νόμο και το οποίο έχει εκδοθεί και ληφθεί σε ηλεκτρονική μορφή αποτελεί ηλεκτρονικό τιμολόγιο.

Οι επαναλαμβανόμενες ενδείξεις στα διάφορα τιμολόγια μπορούν να παρατίθενται μία μόνο φορά, όταν είναι εφικτή η πρόσβαση στο σύνολο των πληροφοριών κάθε τιμολογίου, στην περίπτωση που πλήθος ηλεκτρονικών τιμολογίων αποστέλλονται ή τίθενται συγκεντρωτικά στη διάθεση του ίδιου προσώπου που αποκτά αγαθά ή λαμβάνει υπηρεσίες (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014).

3.4.8 Άρθρο 15^ο «Αυθεντικότητα του τιμολογίου»

Η αυθεντικότητα της προέλευσης, η ακεραιότητα του περιεχομένου και η αναγνωσιμότητα του τιμολογίου που λαμβάνεται ή εκδίδεται από την επιχείρηση, έντυπα ή ηλεκτρονικά, διασφαλίζεται από το χρόνο της έκδοσής του έως τη λήξη της περιόδου διαφύλαξής του.

Στη συνέχεια ακολουθούν οι τρόποι με τους οποίους ενδεικτικά διασφαλίζεται η αυθεντικότητα της προέλευσης και η ακεραιότητα του περιεχομένου ενός ηλεκτρονικού τιμολογίου. Αυτοί είναι (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014):

- a) Χρήση προηγμένης ηλεκτρονικής υπογραφής που έχει δημιουργηθεί από έναν μηχανισμό δημιουργίας ασφαλών ηλεκτρονικών υπογραφών και στηρίζεται σε πιστοποιητικό εγκεκριμένου φορέα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του π.δ.150/2001 (Α'125).
- b) Ηλεκτρονική ανταλλαγή δεδομένων (EDI), όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 2 της σύστασης 1994/820/EK της Επιτροπής, της 19ης Οκτωβρίου 1994 (Επίσημη Εφημερίδα Ε.Κ. EL 388/28.12.1994), εφόσον η συμφωνία σχετικά με αυτήν την ανταλλαγή προβλέπει τη χρησιμοποίηση διαδικασιών που εγγυώνται τη γνησιότητα της προέλευσης και την ακεραιότητα των δεδομένων.
- c) Εκκαθάριση συναλλαγών πωλήσεων μέσω ενός παρόχου υπηρεσιών πληρωμών που τελεί υπό την εποπτεία της Τράπεζας της Ελλάδος, σύμφωνα με το ν. 3862/2010.
- d) Χρήση των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, σύμφωνα με τις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 12.

3.5 ΑΡΧΕΣ ΣΥΝΤΑΞΗΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ

Ακολουθούν τα άρθρα των Αρχών Σύνταξης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων της Φορολογίας Εισοδήματος με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα του Ν. 4308/2014 (Σχήμα 3.6) (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014), (Κορομηλάς, 2017).



Σχήμα 3.6: Τα άρθρα των Αρχών Σύνταξης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων της Φορολογίας Εισοδήματος με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα του Ν. 4308/2014.

Πηγή: (Κορομηλάς, 2017).

3.5.1 Άρθρο 16° «Ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων»

Όλες οι συναλλαγές και όλα τα γεγονότα που καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της περιόδου, με βάση τις διατάξεις του παρόντος νόμου.

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι ένα ενιαίο σύνολο και παρουσιάζουν τα αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία, τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση, τα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, καθώς και τις χρηματοροές της εκάστοτε περιόδου, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014).

Στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεγάλων επιχειρήσεων του άρθρου 2, περιλαμβάνεται:

- a) Ο Ισολογισμός ή η Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).
- b) Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).
- c) Η Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας).
- d) Η Κατάσταση Χρηματοροών (Πίνακας).
- e) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

Στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των μεσαίων επιχειρήσεων του άρθρου 2, περιλαμβάνεται:

- a) Ο Ισολογισμός ή η Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).
- b) Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).
- c) Η Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας).
- d) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

Στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των πολύ μικρών και μικρών επιχειρήσεων του άρθρου 2, περιλαμβάνεται:

- a) Ο Ισολογισμός ή η Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας).
- b) Η Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας).
- c) Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων καταρτίζονται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα υποδείγματα του Παραρτήματος Β: υπόδειγμα Β.1.1 ή Β.1.2 (Ισολογισμός), Β.2 (Κατάσταση Αποτελεσμάτων, Β.2.1 ή Β.2.2), Β.3 (Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης) και Β.4 (Κατάσταση Χρηματοροών).

Οι πολύ μικρές επιχειρήσεις μπορούν να καταρτίζουν συνοπτικό Ισολογισμό του υποδείγματος Β.5 και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία.

Οι πολύ μικρές επιχειρήσεις της παρ. 2(γ) του άρθρου 1 του παρόντος νόμου έχουν τη δυνατότητα, να καταρτίζουν μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων του υποδείγματος Β.6, εάν δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία.

Ακολουθούν οι περιπτώσεις κατά τις οποίες επιτρέπεται απόκλιση από τη δομή και το περιεχόμενο των υποδειγμάτων του Παραρτήματος Β’:

- a) Περαιτέρω ανάλυση των κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μόνο εάν τηρείται η διάρθρωση των υποδειγμάτων.
- b) Νέα κονδύλια μπορούν να προστίθενται, εφόσον το περιεχόμενό τους δεν περιλαμβάνεται σε άλλο κονδύλι προβλεπόμενο στα υποδείγματα.
- c) Τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μπορούν να συγχωνεύονται όταν:
 - a. τα ποσά τους δεν είναι σημαντικά σε σχέση με τους σκοπούς της εύλογης παρουσίασης της παρ. 2 του άρθρου 16 ή και
 - b. η συγχώνευση παρέχει μεγαλύτερη σαφήνεια.

3.5.2 Άρθρο 17^ο «Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων»

Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας καθώς και τις ακόλουθες γενικές αρχές οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις

συντάσσονται με σαφήνεια. Δηλαδή (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014):

- a) Οι λογιστικές πολιτικές χρησιμοποιούνται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο, ώστε να διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών.
- b) Όταν τα ποσά της προηγούμενης περιόδου δεν συγκρίνονται με τα αντίστοιχα της τρέχουσας περιόδου, τα ποσά της προηγούμενης περιόδου (περιόδων) προσαρμόζονται αναλόγως, ώστε να γίνουν συγκρίσιμα.
- c) Η αναγνώριση και η επιμέτρηση των στοιχείων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων γίνεται με σύνεση και ξεχωριστά για κάθε στοιχείο. Δεν επιτρέπονται συμψηφισμοί μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή μεταξύ εξόδων και εσόδων, εκτός εάν τέτοιος συμψηφισμός προβλέπεται από τον παρόντα νόμο.
- d) Στην περίοδο που λαμβάνουν χώρα αναγνωρίζονται όλες οι αρνητικές προσαρμογές της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, ανεξάρτητα από το εάν το αποτέλεσμα της περιόδου είναι κέρδος ή ζημία.
- e) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή με βάση την αρχή του δουλευμένου.
- f) Αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο, σύμφωνα με το άρθρο 28 του παρόντος νόμου, όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προέκυψαν σε προηγούμενη περίοδο, αλλά δεν έχουν αναγνωριστεί κατάλληλα με βάση τις προβλέψεις του παρόντος νόμου.
- g) Τα υπόλοιπα έναρξης του ισολογισμού σε κάθε περίοδο συμφωνούν με τα αντίστοιχα υπόλοιπα λήξης της προηγούμενης περιόδου, με την επιφύλαξη του άρθρου 28 του παρόντος νόμου.
- h) Η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας αξιολογείται τουλάχιστον για διάστημα 12 μηνών μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.
- i) Δεν αναγνωρίζονται κέρδη που δεν έχουν πραγματοποιηθεί την ημερομηνία του ισολογισμού με την επιφύλαξη του άρθρου 24 του παρόντος νόμου.

Τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρακολουθούνται λογιστικά και παρουσιάζονται σύμφωνα με την οικονομική ουσία των συναλλαγών ή γεγονότων.

Σύμφωνα με το πλαίσιο που καθορίζεται στον παρόντα νόμο, οι επιχειρήσεις που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις, μπορούν να αναζητούν ερμηνευτική

καθοδήγηση από τα σχετικά Δ.Π.Χ.Α., στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών συμβαδίζουν με τον παρόντα νόμο.

Όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται βάσει της θεμελιώδους παραδοχής της συνέχισης της δραστηριότητας της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων επιμετρώνται, σύμφωνα με το κεφάλαιο 5 του παρόντος νόμου.

Όταν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται βάσει της θεμελιώδους παραδοχής της συνέχισης της δραστηριότητας της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τότε:

- a) Τα περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στις καθαρές ρευστοποιήσιμες αξίες τους.
- b) Οι υποχρεώσεις μαζί με τις προβλέψεις, επιμετρώνται στα ποσά που αναμένεται να απαιτηθούν για το διακανονισμό τους.

3.6 «ΚΑΝΟΝΕΣ ΕΠΙΜΕΤΡΗΣΗΣ»

Ακολουθούν τα άρθρα των Κανόνων Επιμέτρησης της Φορολογίας Εισοδήματος με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα του Ν. 4308/2014 (Σχήμα 3.7) (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014), (Κορομηλάς, 2017).



Σχήμα 3.7: Τα άρθρα των Κανόνων Επιμέτρησης της Φορολογίας Εισοδήματος με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα του Ν. 4308/2014.

Πηγή: (Κορομηλάς, 2017).

3.6.1 Άρθρο 18° «Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία»

Τα στοιχεία αυτά αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης και κατόπιν επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος κτήσεως. Αναλυτικότερα, μεταξύ άλλων, στα πάγια περιλαμβάνονται (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014):

- a) Η υπεραξία, ως άυλο στοιχείο.
- b) Οι δαπάνες βελτίωσης παγίων.
- c) Οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης, μόνο όταν εμπίπτουν στον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου.
- d) Οι δαπάνες ανάπτυξης, οι οποίες αναγνωρίζονται ως περιουσιακό στοιχείο εφόσον πληρούνται όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

- a. Υπάρχει πρόθεση και τεχνική δυνατότητα από την επιχείρηση να ολοκληρώσει τα σχετικά στοιχεία, προκειμένου να είναι διαθέσιμα προς χρήση ή διάθεση.
 - b. Εκτιμάται ως πιθανό ότι τα στοιχεία αυτά θα αποφέρουν μελλοντικά οικονομικά οφέλη.
 - c. Υπάρχει αξιόπιστο σύστημα επιμέτρησης των αποδοτέων σε αυτά ποσών κόστους⁶.
- e) Το κόστος αποσυναρμολόγησης, απομάκρυνσης ή αποκατάστασης ενσώματων πάγιων στοιχείων, όταν η σχετική υποχρέωση γεννάται για την επιχείρηση ως αποτέλεσμα της εγκατάστασης του παγίου ή της χρήσης του στη διάρκεια μιας συγκεκριμένης περιόδου, για σκοπούς άλλους από την παραγωγή αποθεμάτων στη διάρκεια αυτής της περιόδου.

Σχετικά με τα Ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία:

- a) Στο κόστος κτήσης ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου περιλαμβάνεται το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσει το στοιχείο στην κατάσταση λειτουργίας για την οποία προορίζεται.
- b) Στο κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου περιλαμβάνεται το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και άλλο κόστος που σχετίζεται άμεσα με το εν λόγω πάγιο στοιχείο.
- c) Στο κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου περιλαμβάνεται μια εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το συγκεκριμένο πάγιο στοιχείο, στο βαθμό που τα ποσά αυτά αναφέρονται στην περίοδο κατασκευής.
- d) Στο κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου μακράς περιόδου κατασκευής ή παραγωγής μπορεί να υπάρχει επιβάρυνση με τόκους εντόκων υποχρεώσεων κατά το μέρος που αναλογούν σε αυτό.
- e) Στο κόστος που έχουν απορροφήσει κατά την ημερομηνία του ισολογισμού επιμετρώνται ημιτελή ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία.
- f) Δεν αναγνωρίζονται, συμπεριλαμβανομένης της υπεραξίας, εσωτερικώς δημιουργούμενα άυλα στοιχεία με την εξαίρεση των δαπανών ανάπτυξης της παραγράφου 1.

3.6.2 Άρθρο 19^{ον} «Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία»

Όλα τα χρηματοοικονομικά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος.

⁶ Σε κάθε άλλη περίπτωση, η σχετική δαπάνη αναγνωρίζεται ως έξοδο, σύμφωνα με το άρθρο 25.

Μετά την αρχική αναγνώριση, τα χρηματοοικονομικά στοιχεία επιμετρώνται στο κόστος κτήσεως μείον ζημίες απομείωσης.

Ειδικότερα, τα έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρώνται στο αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή με τη σταθερή μέθοδο, εάν η μέθοδος του αποσβέσιμου κόστους έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. κατά την επιμέτρηση έντοκων χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων χρησιμοποιείται μόνο η μέθοδος του αποσβέσιμου κόστους κτήσης.

Τα στοιχεία εκείνα που τεκμαίρεται ότι εμπεριέχουν σημαντικά ποσά τόκων θεωρούνται ως έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, έστω και εάν αυτό δεν ορίζεται ρητά.

Όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις, τότε τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία υπόκεινται σε έλεγχο απομείωσης.

Ενδείξεις απομείωσης θεωρείται ότι υφίστανται όταν:

- a) Υπάρχουν προφανείς, σοβαρές χρηματοοικονομικές δυσκολίες του εκδότη ή του υπόχρεου των χρηματοοικονομικών στοιχείων ή
- b) Η λογιστική αξία είναι πολύ υψηλότερη από την εύλογη αξία αυτών των στοιχείων (όταν η εύλογη αξία υπάρχει) ή
- c) Οι δυσμενείς τοπικές, εθνικές ή διεθνείς συνθήκες αυξάνουν την πιθανότητα αθέτησης βασικών δεσμεύσεων που απορρέουν από τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

Όταν η λογιστική αξία του στοιχείου είναι μεγαλύτερη από το ποσό που η επιχείρηση εκτιμά ότι θα ανακτήσει από το στοιχείο αυτό, τότε προκύπτει ζημία απομείωσης.

Η επιχείρηση εκτιμά ότι το ποσό που θα ανακτήσει από ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο είναι το μεγαλύτερο από:

- a) Την παρούσα αξία του ποσού που εκτιμάται ότι θα ληφθεί από το περιουσιακό στοιχείο, υπολογιζόμενη με τη χρήση του αρχικού πραγματικού επιτοκίου ή
- b) Την εύλογη αξία του στοιχείου, μειωμένη με το απαιτούμενο κόστος πώλησης.

Η επιχείρηση δεν αναγνωρίζει ένα χρηματοοικονομικό περιουσιακό στοιχείο εφόσον:

- a) Εκπνεύσουν τα συμβατικά δικαιώματα επί των ταμιακών ροών του στοιχείου ή

- b) Μεταβιβάσει όλους τους κινδύνους και τα οφέλη που προκύπτουν από την κυριότητα του στοιχείου αυτού.

Ανάλογα με τις προθέσεις της διοίκησης της επιχείρησης και το συμβατικό ή εκτιμώμενο χρόνο διακανονισμού τους, τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία παρουσιάζονται στον ισολογισμό ως μη κυκλοφορούντα ή ως κυκλοφορούντα.

3.6.3 Άρθρο 20^ο «Επιμέτρηση αποθεμάτων και υπηρεσιών»

Αρχικά τα αποθέματα αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης.

Στο κόστος κτήσης των αποθεμάτων περιλαμβάνεται το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση και κατάστασή τους.

Επίσης, το κόστος παραγωγής προϊόντος ή υπηρεσίας προσδιορίζεται με μία από τις γενικά αποδεκτές μεθόδους κοστολόγησης και περιλαμβάνει (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014):

- a) Το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και άλλο κόστος που έχουν άμεση σχέση με το εν λόγω στοιχείο
- b) Μία εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που έχουν έμμεση σχέση με το εν λόγω στοιχείο, στο βαθμό που τα έξοδα αυτά αναφέρονται στην περίοδο παραγωγής.

Τα αποθέματα, μετά την αρχική αναγνώριση, επιμετρώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.

Το κόστος κτήσης του τελικού αποθέματος:

- a) Προσδιορίζεται, σύμφωνα με τη μέθοδο «Πρώτο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (FIFO) ή τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου ή άλλη τεκμηριωμένα γενικά αποδεκτή μέθοδο. Η χρήση της μεθόδου «Τελευταίο Εισαχθέν – Πρώτο Εξαχθέν» (LIFO) δεν επιτρέπεται.
- b) Χρησιμοποιείται η ίδια μέθοδος για όλα τα αποθέματα που έχουν παρόμοια φύση και χρήση από την επιχείρηση.
- c) Το κόστος αποθεμάτων που δεν είναι συνήθως αντικαταστατά, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικά έργα, προσδιορίζεται με τη μέθοδο του εξατομικευμένου κόστους.

3.6.4 Άρθρο 21° «Προκαταβολές δαπανών και λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία»

Αρχικά οι προκαταβολές αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης (καταβαλλόμενα ποσά). Κατόπιν επιμετρώνται στο αρχικό κόστος κτήσης, εκτός από τα χρησιμοποιηθέντα ποσά με βάση την αρχή του δουλευμένου και τυχόν ζημίες απομείωσης.

Τα λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία αρχικά αναγνωρίζονται στο κόστος κτήσης και κατόπιν επιμετρώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και ανακτήσιμης αξίας (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014).

3.6.5 Άρθρο 22° «Υποχρεώσεις»

Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικά στο οφειλόμενο ποσό τους και κατόπιν της αρχικής αναγνώρισης ο επιμετρώνται στα οφειλόμενα ποσά.

Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αντί της εφαρμογής των παραγράφων 1 έως 3 του παρόντος άρθρου, αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρώνται ύστερα στο αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο, με την προϋπόθεση η επιμέτρηση με τον κανόνα της παρούσας παραγράφου να έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Σύμφωνα με την παράγραφο 4 του παρόντος άρθρου για την επιμέτρηση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, η αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων γίνεται στο καθαρό ποσό που αναλαμβάνεται.

Η επιχείρηση παύει να αναγνωρίζει μια χρηματοοικονομική υποχρέωση από τη στιγμή που η συμβατική δέσμευση εκπληρώνεται, ακυρώνεται ή εκπνέει.

Αρχικά οι μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται και κατόπιν μετρώνται στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό τους.

Αρχικά οι προβλέψεις αναγνωρίζονται και κατόπιν μετρώνται στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για το διακανονισμό τους.

Διαφορές που προκύπτουν είτε κατά την επανεκτίμησή είτε κατά το διακανονισμό των μη χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων, συμπεριλαμβανομένων των προβλέψεων, αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες της περιόδου στην οποία προκύπτουν (Ελληνικά

Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014).

3.6.6 Άρθρο 23^ο «Κρατικές επιχορηγήσεις και αναβαλλόμενοι φόροι»

Αρχικά οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Στη συνέχεια, οι κρατικές επιχορηγήσεις αποσβένονται με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα, στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του στοιχείου που επιχορηγήθηκε.

Αρχικά οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα αναγνωρίζονται ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν.

Οι επιχειρήσεις αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους. Αντίθετα, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις αναγνωρίζονται στο βαθμό που είναι σφόδρα πιθανό και τεκμηριωμένο ότι θα υπάρχουν φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων οι εκπιπτόμενες προσωρινές διαφορές μπορούν να χρησιμοποιηθούν (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014).

3.6.7 Άρθρο 24^ο «Επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία»

Εναλλακτικά των οριζόμενων στα άρθρα 18 έως 23 παρέχεται η δυνατότητα τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις του παρόντος άρθρου να μετρώνται μετά από την αρχική τους αναγνώριση στην εύλογη αξία τους.

Για τα επενδυτικά ακίνητα (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014):

- a) Οι διαφορές από την επιμέτρηση των επενδυτικών ακινήτων στην εύλογη αξία τους θεωρούνται κέρδη ή ζημίες στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.
- b) Η εύλογη αξία των επενδυτικών ακινήτων τουλάχιστον κάθε δυο χρόνια προσδιορίζεται και όταν οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία του στοιχείου διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του.

- c) Η εύλογη αξία των επενδυτικών ακινήτων εκτιμάται κανονικά από επαγγελματία εκτιμητή που διαθέτει τα κατάλληλα προσόντα, λαμβάνοντας υπόψη δεδομένα της αγοράς και σύμφωνα με τις αρχές των προτύπων του κλάδου της εκτιμητικής.
- d) Όταν τα επενδυτικά ακίνητα μετρώνται στην εύλογη αξία δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

Για τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία:

- a) Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία όταν εφαρμόζεται επιμέτρηση στην εύλογη αξία, μετρώνται στην εύλογη αξία τους εκτός από το κόστος που απαιτείται για τη διάθεσή τους.
- b) Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία που μετρώνται στην εύλογη αξία τους δεν υπόκεινται σε απόσβεση.
- c) Διαφορές από την επιμέτρηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία:

- a) Ως στοιχείο (διαφορά) της καθαρής θέσης, στην περίοδο που προκύπτουν αναγνωρίζονται οι διαφορές από την επιμέτρηση των διαθεσίμων για πώληση χρηματοοικονομικών στοιχείων στην εύλογη αξία τους (κέρδη ή ζημιές).
- b) Όταν τα εν λόγω στοιχεία διαγραφούν ή όταν υπάρχουν αντικειμενικά τεκμήρια ότι τα περιουσιακά στοιχεία έχουν μειωθεί, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 19, τότε το κονδύλι της καθαρής θέσης της περίπτωσης α' μεταφέρεται στα αποτελέσματα.
- c) Όταν οι λόγοι που τις προκάλεσαν παύουν να ισχύουν, τότε οι ζημιές απομείωσης της περίπτωσης β' αναστρέφονται στα αποτελέσματα.

Ακολουθεί ο ορισμός της εύλογης αξίας των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων:

- a) Η αγοραία αξία, όταν υπάρχουν χρηματοοικονομικά στοιχεία για τα οποία υπάρχει αγορά που δημιουργεί αξιόπιστες τιμές.
- b) Η εύλογη αξία μπορεί να προσδιοριστεί από τα συστατικά στοιχεία ή το παρόμοιο στοιχείο, εάν η αγοραία αξία δεν είναι άμεσα διαθέσιμη για ένα στοιχείο, αλλά μπορεί να εντοπιστεί για συστατικά του στοιχείου ή για ένα παρόμοιο στοιχείο.
- c) Στην περίπτωση χρηματοοικονομικών στοιχείων για τα οποία δεν μπορεί να εντοπιστεί μια αξιόπιστη αγορά, η αξία που προκύπτει από γενικά αποδεκτά μοντέλα και τεχνικές

μέτρησης, υπό τον όρο ότι αυτά τα μοντέλα και οι τεχνικές διασφαλίζουν μια εύλογη εκτίμηση της αγοραίας αξίας.

3.6.8 Άρθρο 25^ο «Στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων»

Τα στοιχεία του παρόντος άρθρου αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων στο ενδεδειγμένο κατά περίπτωση κονδύλι και βάσει των παραγράφων 2 έως 14 κατωτέρω.

Τα έσοδα από πώληση αγαθών αναγνωρίζονται όταν (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014):

- a) Μεταβιβάζονται στον αγοραστή οι ουσιαστικοί κίνδυνοι και τα οφέλη που συνδέονται με την κυριότητά τους.
- b) Τα αγαθά γίνονται αποδεκτά από τον αγοραστή.
- c) Τα οικονομικά οφέλη από τη συναλλαγή μπορούν να επιμετρηθούν αξιόπιστα και θεωρείται σφόδρα πιθανή η εισροή τους στην επιχείρηση.

Τα έσοδα που προέρχονται από τη χρήση περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης από τρίτους αναγνωρίζονται ως εξής:

- a) Οι τόκοι με βάση τη χρονική αναλογία με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο.
- b) Τα μερίσματα ή παρόμοιας φύσης εισόδημα από τη συμμετοχή στην καθαρή θέση άλλων επιχειρήσεων όταν εγκρίνονται από το αρμόδιο όργανο που αποφασίζει τη διανομή τους.
- c) Τα δικαιώματα με βάση τους σχετικούς συμβατικούς όρους.

Τα κέρδη από επιμετρήσεις περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, συμπεριλαμβανομένων των κερδών από αναστροφές προβλέψεων και απομειώσεων, αναγνωρίζονται με κριτήριο τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου.

Τα κέρδη παρουσιάζονται κατάλληλα στην κατάσταση αποτελεσμάτων με το καθαρό ποσό τους.

Τα έξοδα περιλαμβάνουν:

- a) Τα έξοδα ίδρυσης.
- b) Το κόστος κτήσης ή κόστος παραγωγής, κατά περίπτωση, των πωληθέντων αγαθών ή υπηρεσιών.
- c) Τις πάσης φύσεως δαπάνες μισθοδοσίας εργαζομένων, περιλαμβανομένων των προβλέψεων για μελλοντικές παροχές.

- d) Τα έξοδα έρευνας.
- e) Τα έξοδα ανάπτυξης.
- f) Τις επισκευές και συντηρήσεις.
- g) Τις αποσβέσεις ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων.
- h) Τις προβλέψεις για λοιπούς κινδύνους και έξοδα.
- i) Τους τόκους και τα συναφή έξοδα.
- j) Τα έξοδα και τις ζημίες που προκύπτουν από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.
- k) Τις ζημίες που προκύπτουν από τη διαγραφή περιουσιακών στοιχείων.
- l) Τις λοιπές προκύπτουσες ζημίες που παρουσιάζονται με το καθαρό ποσό τους.
- m) Το φόρο εισοδήματος της περιόδου, τρέχοντα και αναβαλλόμενο, κατά περίπτωση.
- n) Κάθε άλλο έξοδο που έχει προκύψει και δεν περιλαμβάνεται στις προηγούμενες κατηγορίες.

Το σχετικό ποσό είναι πιθανόν να ενσωματώνει τόκο όταν συμφωνίες για αγορά ή πώληση περιλαμβάνουν όρους για αναβολή της πληρωμής. Το αντίστοιχο έσοδο ή κόστος μετράται στο αποσβέσιμο κόστος με τη μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή τη σταθερή μέθοδο, αντί της επιμέτρησης στο ονομαστικό ποσό, μόνο όταν το αποσβέσιμο κόστος εκτιμάται ότι έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

3.6.9 Άρθρο 26^ο «Στοιχεία της καθαρής θέσης»

Τα στοιχεία της καθαρής θέσης περιλαμβάνουν (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014):

- a) Το καταβληθέν από τους ιδιοκτήτες κεφάλαιο της επιχείρησης, όπου συμπεριλαμβάνεται:
 - a. Το υπέρ του άρτιου ποσού αυτού και
 - b. Οποιαδήποτε εισφορά των ιδιοκτητών εφόσον υπάρχει ανέκκλητη δέσμευση κεφαλαιοποίησής της και υποχρέωση της επιχείρησης για έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων προς τους συνεισφέροντες εντός δώδεκα (12) μηνών από την ημερομηνία της εισφοράς.
- b) Τα αποθεματικά τα οποία σχηματίζονται με κριτήριο διατάξεις της φορολογικής ή άλλης νομοθεσίας ή του καταστατικού.
- c) Τα αποτελέσματα εις νέον.
- d) Τις διαφορές από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία τους.

- e) Τους ιδίους τίτλους καθαρής θέσης της επιχείρησης, όταν συντρέχει περίπτωση που παρουσιάζονται ως ξεχωριστό στοιχείο αφαιρετικά της καθαρής θέσης.
- f) Κέρδη και ζημιές από τη διάθεση ή ακύρωση ιδίων τίτλων καθαρής θέσης, όταν συντρέχει περίπτωση, που αναγνωρίζονται κατευθείαν στην καθαρή θέση ως ξεχωριστό στοιχείο, προσθετικά ή αφαιρετικά αναλόγως.

Εφόσον είναι σημαντικό για τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις το κόστος που σχετίζεται άμεσα με στοιχείο της καθαρής θέσης, τότε παρακολουθείται αφαιρετικά του στοιχείου αυτού της καθαρής θέσης.

3.6.10 Άρθρο 27^ο «Συναλλαγές και στοιχεία σε ξένο νόμισμα»

Κατά την αρχική αναγνώριση μία συναλλαγή σε ξένο νόμισμα μετατρέπεται στο νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης με την ισχύουσα συναλλαγματική ισοτιμία κατά τη συναλλαγή (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014).

Στο τέλος κάθε περιόδου αναφοράς:

- a) Τα νομισματικά στοιχεία μετατρέπονται με την ισοτιμία κλεισίματος της ημερομηνίας του ισολογισμού.
- b) Τα μη νομισματικά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και επιμετρώνται στο ιστορικό κόστος, μετατρέπονται με την ισοτιμία της αρχικής αναγνώρισης.
- c) Τα μη νομισματικά στοιχεία που εκφράζονται σε ξένο νόμισμα και επιμετρώνται στην εύλογη αξία, μετατρέπονται με την ισοτιμία της ημέρας στην οποία η εύλογη αξία προσδιορίστηκε.

Στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν αναγνωρίζονται οι συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από το διακανονισμό νομισματικών στοιχείων ή από τη μετατροπή τους με ισοτιμία διαφορετική από την ισοτιμία μετατροπής κατά την αρχική αναγνώριση ή κατά τη σύνταξη προγενέστερων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

3.6.11 Άρθρο 28^ο «Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών»

Οι μεταβολές των λογιστικών πολιτικών και οι διορθώσεις λαθών αναγνωρίζονται αναδρομικά όταν διορθωθούν (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014):

- a) Οι λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και της καθαρής θέσης, για τη σωρευτική επίδραση της μεταβολής κατά την έναρξη και λήξη της συγκριτικής και της τρέχουσας περιόδου, και
- b) Τα έσοδα, τα κέρδη, τα έξοδα και οι ζημίες, όσον αφορά την επίδραση επί των λογιστικών μεγεθών της συγκριτικής περιόδου.

3.7 «ΠΡΟΣΑΡΤΗΜΑ (ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ) ΚΑΙ ΑΠΑΛΛΑΓΕΣ»

Ακολουθούν τα άρθρα του Προσαρτήματος (Σημειώσεις) και Απαλλαγών της Φορολογίας Εισοδήματος με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα του Ν. 4308/2014 (Σχήμα 3.8) (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014), (Κορομηλάς, 2017).



Σχήμα 3.8: Τα άρθρα του Προσαρτήματος (Σημειώσεις) και Απαλλαγών της Φορολογίας Εισοδήματος με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα του Ν. 4308/2014.

Πηγή: (Κορομηλάς, 2017).

3.7.1 Άρθρο 29° «Προσάρτημα (σημειώσεις) επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων»

Για την κατάρτιση του προσαρτήματος των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ακολουθούνται οι παρακάτω αρχές (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014):

- a) Οι επιχειρήσεις που δεν έχουν την υποχρέωση να παρέχουν τις πληροφορίες μιας παραγράφου του παρόντος άρθρου μπορούν να παρέχουν τις σχετικές πληροφορίες προαιρετικά. Στην περίπτωση αυτή, οι επιχειρήσεις παρέχουν τις εν λόγω πληροφορίες σε πλήρη συμφωνία με τα οριζόμενα στην αντίστοιχη παράγραφο αυτού του άρθρου.
- b) Οι πληροφορίες επί των κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρατίθενται με τη σειρά με την οποία τα κονδύλια αυτά παρουσιάζονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

- c) Όταν γίνεται χρήση συντομεύσεων, διαγραμμάτων ή συμβόλων στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, γίνονται πιο σαφείς οι απαιτούμενες για την κατανόησή τους πληροφορίες.
- d) Όταν πληροφορίες του παρόντος άρθρου παρατίθενται στους πίνακες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τότε οι πληροφορίες αυτές μπορεί να μην επαναλαμβάνονται στο προσάρτημα.

Στο προσάρτημα περιλαμβάνονται οι επεξηγηματικές πληροφορίες και αναλύσεις των παραγράφων 3 έως 34 του παρόντος άρθρου, εκτός και εάν προβλέπεται απαλλαγή.

Οι πληροφορίες έχουν σχέση με:

- a) Την επωνυμία της επιχείρησης.
- b) Το νομικό τύπο της επιχείρησης.
- c) Την περίοδο αναφοράς.
- d) Τη διεύθυνση της έδρας της επιχείρησης.
- e) Το δημόσιο μητρώο στο οποίο είναι εγγεγραμμένη η επιχείρηση ή αντίστοιχες πληροφορίες, κατά περίπτωση.
- f) Το εάν η επιχείρηση λειτουργεί με την παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας.
- g) Το εάν η επιχείρηση είναι υπό εκκαθάριση.
- h) Την κατηγορία της επιχείρησης (πολύ μικρή, μικρή, μεσαία, μεγάλη, δημοσίου συμφέροντος), σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.
- i) Τη δήλωση ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν καταρτιστεί σε πλήρη συμφωνία με τον παρόντα νόμο.

Σε περίπτωση αλλαγών λογιστικών πολιτικών, αλλαγών λογιστικών εκτιμήσεων ή διόρθωσης λαθών, αναφέρεται το γεγονός, οι λόγοι που οδήγησαν στην αλλαγή ή τη διόρθωση, και γνωστοποιούνται επαρκώς οι σχετικές επιπτώσεις στα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Όταν ένα περιουσιακό στοιχείο ή μία υποχρέωση σχετίζεται με περισσότερα από ένα κονδύλια του ισολογισμού, τότε γνωστοποιείται η σχέση του στοιχείου αυτού με τα σχετιζόμενα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Ακολουθεί πίνακας ο οποίος παρουσιάζει κάθε κονδύλι των ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων, όπως:

- a) Το κόστος κτήσης ή το κόστος παραγωγής ή την εύλογη αξία (του άρθρου 24) σε περίπτωση που έχει εφαρμοστεί επιμέτρηση στην εύλογη αξία, στην αρχή και στο τέλος της περιόδου για κάθε κονδύλι.
- b) Τις προσθήκες, τις μειώσεις και τις μεταφορές μεταξύ των κονδυλίων των παγίων κατά τη διάρκεια της περιόδου.
- c) Τις αποσβέσεις και απομειώσεις αξίας που αφορούν την περίοδο.
- d) Τις σωρευμένες αποσβέσεις και απομειώσεις στην αρχή και στο τέλος της περιόδου.
- e) Τις λοιπές μεταβολές των σωρευμένων αποσβέσεων και απομειώσεων κατά τη διάρκεια της περιόδου.
- f) Το ποσό με το οποίο προσαυξήθηκε η αξία κτήσης πάγιων περιουσιακών στοιχείων λόγω κεφαλαιοποίησης τόκων στην περίοδο, σύμφωνα με την παράγραφο 2δ του άρθρου 18.
- g) Λοιπές μεταβολές.

Σύμφωνα με το άρθρο 24, σε περίπτωση επιμέτρησης στην εύλογη αξία παρατίθεται:

- a) Σαφής δήλωση ότι έχει χρησιμοποιηθεί η δυνατότητα επιμέτρησης στην εύλογη αξία, καθώς και τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων που έχουν επιμετρηθεί στην εύλογη αξία.
- b) Περιγραφή των σημαντικών υποθέσεων όπου βασίζονται τα υποδείγματα και οι τεχνικές επιμέτρησης.
- c) Ανά κονδύλι στοιχείων του ισολογισμού: η εύλογη αξία, οι μεταβολές της που έχουν αναγνωριστεί στα αποτελέσματα, καθώς και οι μεταβολές αυτής που έχουν αναγνωριστεί απευθείας στην καθαρή θέση (διαφορές εύλογης αξίας).
- d) Πίνακας στον οποίο παρουσιάζεται η κίνηση των διαφορών εύλογης αξίας κατά τη διάρκεια της περιόδου, με ανάλυση σε μικτό ποσό και αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος, όταν αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογία.
- e) Για κάθε κατηγορία παράγωγων χρηματοοικονομικών μέσων, πληροφορίες για την έκταση και τη φύση τους, συμπεριλαμβανόμενων των όρων και των συνθηκών που μπορεί να επηρεάσουν το ποσό, το χρόνο και την πιθανότητα μελλοντικών χρηματοροών.
- f) Για πάγια στοιχεία, η λογιστική αξία των παγίων αυτών που θα αναγνωρίζονταν στον ισολογισμό, εάν τα εν λόγω στοιχεία δεν είχαν επιμετρηθεί στην εύλογη αξία τους, σύμφωνα με το άρθρο 24.

Για τους απασχολούμενους στην επιχείρηση κατά τη διάρκεια περιόδου παρέχονται οι εξής πληροφορίες:

- a) Ο μέσος όρος των απασχολούμενων.
- b) Η ανάλυση του μέσου όρου των απασχολούμενων ανά κατηγορία.
- c) Αν δεν αναφέρονται χωριστά στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων οι δαπάνες για παροχές σε εργαζόμενους της περιόδου, γνωστοποιούνται αναλυτικά τα συνολικά ποσά των εξής κατηγοριών αυτών των δαπανών:
 - a. Μισθοί και ημερομίσθια.
 - b. Κοινωνικές επιβαρύνσεις.
 - c. Παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία.

Τα ποσά προκαταβολών και πιστώσεων που χορηγήθηκαν στα μέλη διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων, με μνεία του επιτοκίου, των όρων χορήγησης και των ποσών που επιστράφηκαν, διαγράφηκαν ή δεν εισπράχθηκαν λόγω αποποίησης, καθώς και τις δεσμεύσεις που αναλήφθηκαν για λογαριασμό τους, με οποιαδήποτε εγγύηση. Τα στοιχεία αυτά γνωστοποιούνται αθροιστικά για κάθε κατηγορία των προσώπων αυτών.

3.7.2 Άρθρο 30^ο «Απλοποιήσεις και απαλλαγές»

Οι πολύ μικρές επιχειρήσεις της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 που κάνουν, σύμφωνα με το νόμο, χρήση της επιλογής της παραγράφου 8 του άρθρου 16 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014):

- a) Μπορούν να μην εφαρμόζουν τις παραγράφους 8 και 9 του άρθρου 3 περί σχεδίου λογαριασμών.
- b) Μπορούν να μην εφαρμόζουν τις παραγράφους 6 έως και 8 του άρθρου 4.
- c) Δεν εφαρμόζουν τις παραγράφους 11 και 12 του άρθρου 16 περί απόκλισης από τα υποδείγματα των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- d) Μπορούν να μην εφαρμόζουν την παράγραφο 6 του άρθρου 17 περί λογιστικής παρακολούθησης και παρουσίασης των συναλλαγών και γεγονότων λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική τους ουσία.
- e) Μπορούν να μην εφαρμόζουν την παράγραφο 9 του άρθρου 17 περί δυνατότητας απόκλισης από τις διατάξεις αυτού του νόμου για την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

- f) Μπορούν να μην εφαρμόζουν την παράγραφο 2γ του άρθρου 18 περί προσαύξησης, με έμμεσο κόστος, του κόστους κτήσης ιδιοπαραγόμενων πάγιων στοιχείων.
- g) Χρησιμοποιούν τις μεθόδους απόσβεσης παγίων στοιχείων της φορολογικής νομοθεσίας και δεν εφαρμόζουν τις σχετικές ρυθμίσεις των παραγράφων 3(α)(1) έως και 3(α)(4) του άρθρου 18.
- h) Δεν εφαρμόζουν την παράγραφο 3(α)(6) του άρθρου 18 περί μη απόσβεσης της υπεραξίας και άλλων άυλων στοιχείων με απεριόριστη ωφέλιμη ζωή. Τα εν λόγω στοιχεία, εφόσον υπάρχουν, αποσβένονται με τον τρόπο που ορίζει η φορολογική νομοθεσία.
- i) Δεν εφαρμόζουν την παράγραφο 3β του άρθρου 18 περί απομείωσης των ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων, αλλά ακολουθούν τις εκάστοτε ισχύουσες φορολογικές ρυθμίσεις.
- j) Αντιμετωπίζουν λογιστικά όλες τις συμβάσεις μίσθωσης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.
- k) Δεν εφαρμόζουν την παράγραφο 3 του άρθρου 19 περί χρήσης της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή της σταθερής μεθόδου κατά την επιμέτρηση χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων στο αποσβέσιμο κόστος.
- l) Αναγνωρίζουν ζημιές απομείωσης χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων με βάση τη φορολογική νομοθεσία και δεν εφαρμόζουν τις παραγράφους 4 έως και 8 του άρθρου 19.
- m) Δεν εφαρμόζουν τις παραγράφους 3β και 5 του άρθρου 20 περί προσαύξησης, με έμμεσο κόστος και τόκους, του κόστους παραγωγής αποθεμάτων.
- n) Δεν εφαρμόζουν την παράγραφο 4 του άρθρου 22 περί χρήσης της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή της σταθερής μεθόδου κατά την επιμέτρηση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων στο αποσβέσιμο κόστος.
- o) Αναγνωρίζουν προβλέψεις, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και δεν εφαρμόζουν τις παραγράφους 11 έως και 14 του άρθρου 22.
- p) Αναγνωρίζουν τις κρατικές επιχορηγήσεις, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και δεν εφαρμόζουν τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 23.
- q) Δεν εφαρμόζουν τις παραγράφους 3 έως και 5 του άρθρου 23 περί δυνατότητας αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας.
- r) Δεν εφαρμόζουν το άρθρο 24 του παρόντος νόμου περί επιμέτρησης στην εύλογη αξία.

s) Μπορούν να μην εφαρμόζουν τις παραγράφους 1 έως και 3 του άρθρου 28 περί αναδρομικής διόρθωσης των επιπτώσεων από αλλαγές λογιστικών πολιτικών και αναγνώριση λαθών και αναγνωρίζουν τις σχετικές επιπτώσεις στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στην περίοδο που η αλλαγή λογιστικής πολιτικής πραγματοποιείται ή το λάθος εντοπίζεται.

Οι πολύ μικρές επιχειρήσεις των παραγράφων 2α και 2β του άρθρου 1 που κάνουν χρήση της επιλογής της παραγράφου 7 του άρθρου 16:

- a) Δεν εφαρμόζουν την παράγραφο 9 του άρθρου 17 περί δυνατότητας απόκλισης από τις διατάξεις αυτού του νόμου για την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.
- b) Δεν εφαρμόζουν το άρθρο 24 του παρόντος νόμου περί επιμέτρησης στην εύλογη αξία.
- c) Μπορούν να μην εφαρμόζουν τις παραγράφους 1 έως και 3 του άρθρου 28 περί αναδρομικής διόρθωσης των επιπτώσεων από αλλαγές λογιστικών πολιτικών και αναγνώριση λαθών και αναγνωρίζουν τις σχετικές επιπτώσεις στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στην περίοδο που η αλλαγή λογιστικής πολιτικής πραγματοποιείται ή το λάθος εντοπίζεται.

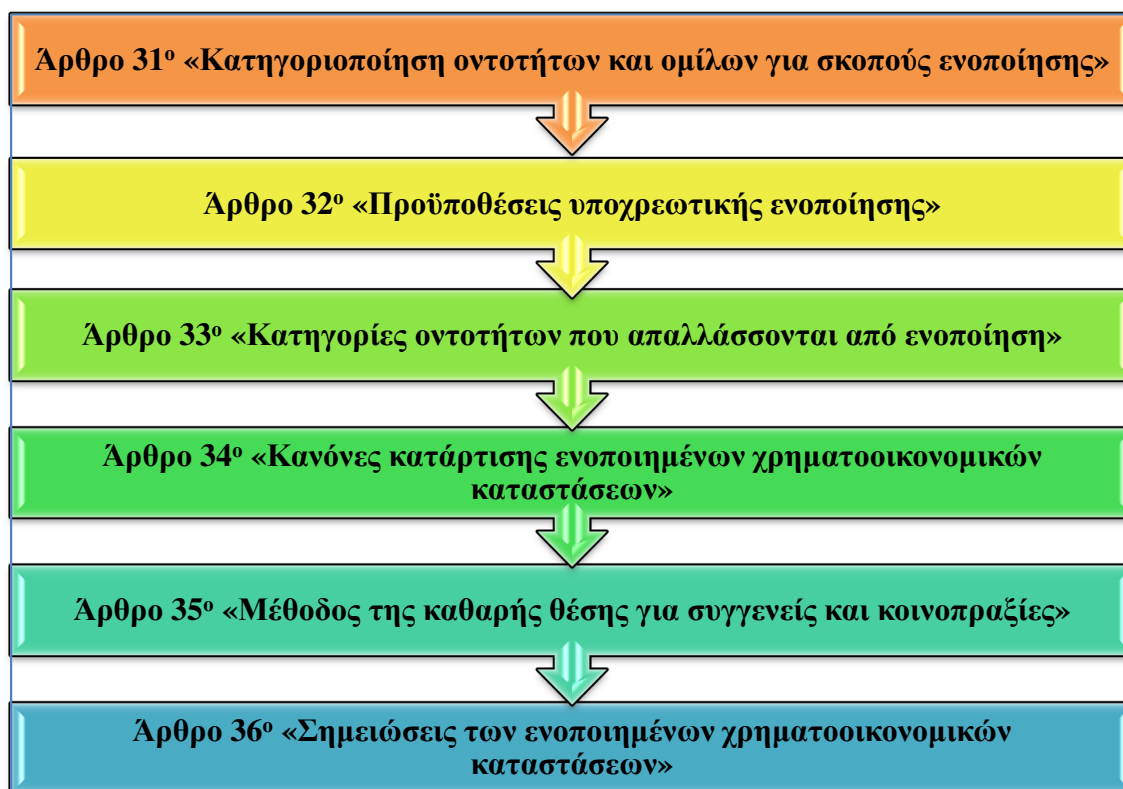
Οι παρακάτω επιχειρήσεις της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 μπορούν να συντάξουν μόνο συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων, σύμφωνα με το υπόδειγμα Β.6 και παρέχουν τις πληροφορίες της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου:

- a) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τους νόμους 89/1967 και 378/1968.
- b) Τα υποκαταστήματα των αλλοδαπών αεροπορικών επιχειρήσεων που λειτουργούν στην Ελλάδα και απαλλάσσονται φόρου εισοδήματος με τον όρο της αμοιβαιότητας.
- c) Ο εκμεταλλευτής πλοίου δεύτερης κατηγορίας του άρθρου 3 του ν. 27/1975.

Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων υπάρχει η δυνατότητα να καθορίζονται ειδικές απλουστεύσεις και απαλλαγές σε ό, τι αφορά στην τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και στην έκδοση λογιστικών στοιχείων (παραστατικών) για κατηγορίες επιχειρήσεων με κριτήρια το μέγεθος ή το είδος της δραστηριότητας ή τον τρόπο ή τον τόπο άσκησης αυτής και εφόσον διασφαλίζεται ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης.

3.8 ΕΝΟΠΟΙΗΜΕΝΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Ακολουθούν τα άρθρα των Ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων της Φορολογίας Εισοδήματος με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα του Ν. 4308/2014 (Σχήμα 3.7) (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014), (Κορομηλάς, 2017).



Σχήμα 3.9: Τα άρθρα των Ενοποιημένων Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων της Φορολογίας Εισοδήματος με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα του Ν. 4308/2014.

Πηγή: (Κορομηλάς, 2017).

3.8.1 Άρθρο 31° «Κατηγοριοποίηση επιχειρήσεων και ομίλων για σκοπούς ενοποίησης»

Μικροί θεωρούνται οι όμιλοι οι οποίοι αποτελούνται από μία μητρική και θυγατρικές επιχειρήσεις προς υπαγωγή σε ενοποίηση και δεν υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον δύο από τα ακόλουθα τρία κριτήρια (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014):

- a) Σύνολο ενεργητικού: 4.000.000 ευρώ.
- b) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 8.000.000 ευρώ.

c) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 50 άτομα.

Μεσαίοι θεωρούνται οι όμιλοι, οι οποίοι αποτελούνται από μια μητρική και θυγατρικές επιχειρήσεις προς υπαγωγή σε ενοποίηση και δεν υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον δύο από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

a) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.

b) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.

c) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.

Μεγάλοι θεωρούνται οι όμιλοι οι οποίοι αποτελούνται από μία μητρική και θυγατρικές επιχειρήσεις προς υπαγωγή σε ενοποίηση και υπερβαίνουν τα όρια τουλάχιστον δύο από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

a) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.

b) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.

c) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.

3.8.2 Άρθρο 32^ο «Προϋποθέσεις υποχρεωτικής ενοποίησης»

Τις ρυθμίσεις των άρθρων 32 έως 36 εφαρμόζουν οι εξής επιχειρήσεις (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014):

a) Οι μητρικές των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του παρόντος νόμου.

b) Κάθε άλλη επιχείρηση όταν επιλέγει ή υποχρεώνεται από άλλη νομοθεσία, να συντάσσει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Μια μητρική επιχείρηση συντάσσει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις για την ίδια και κάθε άλλη επιχείρηση, εάν για την συγκεκριμένη μητρική επιχείρηση ισχύει οποιοδήποτε από τα παρακάτω «(α) έως (ε)»:

a) Έχει τα περισσότερα δικαιώματα ψήφου των μετόχων, εταίρων ή μελών της άλλης επιχείρησης (θυγατρική επιχείρηση).

b) Μπορεί να διορίζει ή να παύει την πλειοψηφία των μελών του διοικητικού, διαχειριστικού ή εποπτικού οργάνου της άλλης επιχείρησης (θυγατρική επιχείρηση) και ταυτόχρονα είναι μέτοχος, εταίρος ή μέλος αυτής της επιχείρησης.

- c) Δύνανται να ασκεί κυριαρχική επιρροή στην άλλη επιχείρηση (θυγατρική επιχείρηση), της οποίας είναι μέτοχος, εταίρος ή μέλος.
- d) Είναι μέτοχος, εταίρος ή μέλος της άλλης επιχείρησης και είτε:
- a. ελέγχει από μόνη της εταίρους ή μέλη της επιχείρησης αυτής (θυγατρική επιχείρηση), την πλειοψηφία των δικαιωμάτων ψήφου των μετόχων, εταίρων ή μελών της είτε
 - b. ισχύουν αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:
 - i. Η πλειοψηφία των μελών των διοικητικών, διαχειριστικών ή εποπτικών οργάνων της επιχείρησης αυτής (θυγατρικής επιχείρησης) που είχαν τη διοίκηση κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου, καθώς και κατά την προηγούμενη περίοδο και μέχρι την κατάρτιση των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, έχει διοριστεί μόνο ως αποτέλεσμα της άσκησης των δικαιωμάτων ψήφου αυτής.
 - ii. Τα δικαιώματα ψήφου που κατέχονται από τη μητρική επιχείρηση αντιπροσωπεύουν τουλάχιστον το 20% των συνολικών δικαιωμάτων ψήφου στη θυγατρική επιχείρηση.
 - iii. Κανένα τρίτο μέρος δεν έχει τα δικαιώματα που αναφέρονται στα σημεία α', β' ή γ' της παρούσας παραγράφου, αναφορικά με αυτή την επιχείρηση (θυγατρική επιχείρηση).
- e) Μπορεί να ασκεί ή πράγματι ασκεί κυριαρχική επιρροή ή έλεγχο στην άλλη επιχείρηση (θυγατρική επιχείρηση).

Τα δικαιώματα ψήφου, διορισμού και παύσης της πλειοψηφίας των μελών του διοικητικού, διαχειριστικού ή εποπτικού οργάνου κάθε θυγατρικής επιχείρησης για την εφαρμογή των στοιχείων α', β' και δ' της παραγράφου 2 αυτού του άρθρου, αλλά και τα δικαιώματα κάθε προσώπου που ενεργεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό της μητρικής επιχείρησης ή μιας άλλης θυγατρικής επιχείρησης, προστίθενται σε εκείνα της μητρικής επιχείρησης.

Μια μητρική επιχείρηση και όλες οι θυγατρικές της επιχειρήσεις ενοποιούνται ανεξαρτήτως της έδρας των θυγατρικών επιχειρήσεων.

Κάθε επιχείρηση που υπάγεται στην ελληνική νομοθεσία συντάσσει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, εάν αυτή η επιχείρηση και μία άλλη(ες) επιχείρηση(εις) με

την(τις) οποία(ες) δεν συνδέεται με τις σχέσεις που ορίζονται στις παραγράφους 2 έως 5 του παρόντος άρθρου, διοικούνται σε ενιαία βάση, σύμφωνα με:

- a) Τη σύμβαση που έχει υπογραφεί με την άλλη επιχείρηση, ή
- b) Τις προβλέψεις στο ιδρυτικό έγγραφο ή το καταστατικό της άλλης επιχείρησης.

Οι επιχειρήσεις που αναφέρονται στις παραγράφους 6 και 7 και όλες οι θυγατρικές τους επιχειρήσεις ενοποιούνται, στην περίπτωση που μία ή περισσότερες από αυτές τις επιχειρήσεις εμπίπτουν στις κατηγορίες των επιχειρήσεων που αναφέρονται στις περιπτώσεις α' ή β' της παραγράφου 2 του άρθρου 1 του παρόντος νόμου.

Η παράγραφος 6 του παρόντος άρθρου και οι παράγραφοι 1, 6 και 7 του άρθρου 33 και τα άρθρα 34 έως 36 εφαρμόζονται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 7 του παρόντος άρθρου, με την επιφύλαξη των κατωτέρω αναφερομένων:

- a) αναφορές σε μητρικές επιχειρήσεις εκλαμβάνονται ως αναφερόμενες σε όλες τις επιχειρήσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 7 του παρόντος άρθρου, και
- b) τα διάφορα κονδύλια καθαρής θέσης που περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις είναι τα συνολικά ποσά των αντίστοιχων κονδυλίων που αναλογούν σε καθεμία επιχείρηση που αναφέρεται στην παράγραφο 7 του παρόντος άρθρου.

3.8.3 Άρθρο 33^ο «Κατηγορίες επιχειρήσεων που απαλλάσσονται από ενοποίηση»

Οι μικροί και οι μεσαίοι όμιλοι δεν έχουν υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, εκτός και εάν κάποια από τις επιχειρήσεις του ομίλου είναι δημοσίου συμφέροντος.

Μια μητρική επιχείρηση δεν υποχρεούται να συντάξει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, εάν αυτή η μητρική επιχείρηση είναι επίσης θυγατρική επιχείρηση μιας άλλης επιχείρησης, η οποία υπόκειται στο δίκαιο ενός κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, και (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014):

- a) Η μητρική επιχείρηση της απαλλασσόμενης επιχείρησης έχει όλες τις μετοχές της απαλλασσόμενης επιχείρησης. Οι μετοχές στην απαλλασσόμενη επιχείρηση που

κατέχονται από μέλη των διοικητικών, διαχειριστικών ή εποπτικών οργάνων βάσει νομικής δέσμευσης ή δέσμευσης στο ιδρυτικό έγγραφό της ή στο καταστατικό της, δεν λαμβάνονται υπόψη για το σκοπό της απαλλαγής, ή

- b) η μητρική επιχείρηση της απαλλασσόμενης επιχείρησης, έχει το 90% ή περισσότερο των μετοχών της απαλλασσόμενης και οι υπόλοιποι μέτοχοι ή μέλη αυτής έχουν εγκρίνει την απαλλαγή.

Στην απαλλαγή που αναφέρεται στην παράγραφο 2 πρέπει να πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στη συνέχεια:

- a) Η απαλλασσόμενη επιχείρηση και, με την επιφύλαξη της παραγράφου 6 του παρόντος άρθρου, όλες οι θυγατρικές της επιχειρήσεις ενοποιούνται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενός μεγαλύτερου συνόλου επιχειρήσεων, η μητρική επιχείρηση του οποίου διέπεται από το δίκαιο κράτους-μέλους.
- b) Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που αναφέρονται στην περίπτωση α' της παρούσας παραγράφου του μεγαλύτερου συνόλου επιχειρήσεων συντάσσονται από την μητρική επιχείρηση αυτού του συνόλου, σύμφωνα με το δίκαιο του κράτους-μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης που διέπει αυτή τη μητρική επιχείρηση, σύμφωνα με την Οδηγία 2013/34/ΕΕ, ή τα Δ.Π.Χ.Α. που έχουν υιοθετηθεί βάσει του Κανονισμού 1606/2002 της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
- c) Αναφορικά με την απαλλασσόμενη επιχείρηση, τα κατωτέρω στοιχεία δημοσιεύονται με τον τρόπο που απαιτείται από το δίκαιο της χώρας μέλους στο οποίο υπόκειται η εν λόγω επιχείρηση, σύμφωνα με το άρθρο 30 της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ:
- a. Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που αναφέρονται στην περίπτωση α' της παρούσας παραγράφου.
 - b. Η έκθεση ελέγχου.
- d) Οι σημειώσεις των ετησίων χρηματοοικονομικών καταστάσεων της απαλλασσόμενης επιχείρησης γνωστοποιούν τα παρακάτω:
- a. την επωνυμία και την έδρα της μητρικής επιχείρησης που συντάσσει τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που αναφέρονται στην περίπτωση α' της παρούσας παραγράφου, και
 - b. την απαλλαγή από την υποχρέωση σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

Μια μητρική επιχείρηση δεν υποχρεούται να συντάξει ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, εάν η εν λόγω μητρική επιχείρηση είναι θυγατρική μιας άλλης μητρικής επιχείρησης η οποία δεν διέπεται από το δίκαιο ενός κράτους-μέλους, εφόσον πληρούνται όλες οι παρακάτω προϋποθέσεις:

- a) Η απαλλασσόμενη επιχείρηση και, με την επιφύλαξη της παραγράφου 6, όλες οι θυγατρικές της επιχειρήσεις ενοποιούνται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις ενός μεγαλύτερου συνόλου επιχειρήσεων.
- b) Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που αναφέρονται στην περίπτωση α' της παρούσας παραγράφου, συντάσσονται:
 - a. σύμφωνα με την Οδηγία 2013/34/ΕΕ ή
 - b. σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α. ή
 - c. με τρόπο ισοδύναμο των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων που συντάσσονται βάσει της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ ή
 - d. με τρόπο ισοδύναμο των Δ.Π.Χ.Α., όπως αυτός καθορίζεται, σύμφωνα με τον Κανονισμό της Επιτροπής της Ευρωπαϊκής Ένωσης 1569/2007 της 21^{ης} Δεκεμβρίου 2007 που καθιερώνει το μηχανισμό για τον προσδιορισμό της ισοδυναμίας των λογιστικών προτύπων που εφαρμόζονται από τρίτες χώρες που εκδίδουν τίτλους βάσει των Οδηγιών 2003/71/ΕΚ και 2004/109/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου.
- c) Οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις που αναφέρονται στην περίπτωση α' ανωτέρω, έχουν ελεγχθεί από έναν ή περισσότερους νόμιμους ελεγκτές ή ελεγκτικές εταιρείες (ελεγκτικά γραφεία), που έχουν αδειοδοτηθεί για να διενεργούν ελέγχους χρηματοοικονομικών καταστάσεων, βάσει της εθνικής νομοθεσίας η οποία διέπει την επιχείρηση που συντάσσει αυτές τις καταστάσεις.
- d) Οι περιπτώσεις γ' και δ' της παραγράφου 3 πρέπει να εφαρμόζονται.

3.8.4 Άρθρο 34^ο «Κανόνες κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων»

Σύμφωνα με τα υποδείγματα Β.7 έως και Β.10 του Παραρτήματος Β' του παρόντος νόμου καταρτίζονται οι ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Τα άρθρα 16 έως 29 του παρόντος νόμου εφαρμόζονται αναφορικά με τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, λαμβάνοντας υπόψη τις ουσιώδεις

προσαρμογές που προκύπτουν από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων συγκριτικά με τις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

Οι λογιστικές αξίες των μετοχών στο κεφάλαιο των επιχειρήσεων που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση συμψηφίζονται έναντι της αναλογίας που αντιπροσωπεύουν στην καθαρή θέση εκείνων των επιχειρήσεων, ως εξής (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014):

- a) Εκτός της περίπτωσης μετοχών στο κεφάλαιο της μητρικής επιχείρησης που κατέχονται είτε από την ίδια την επιχείρηση είτε από άλλη επιχείρηση που περιλαμβάνεται στην ενοποίηση, οι οποίες αντιμετωπίζονται ως ίδιες μετοχές, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο, ο εν λόγω συμψηφισμός γίνεται με βάση τις λογιστικές αξίες που υπάρχουν κατά την ημερομηνία που εκείνες οι επιχειρήσεις περιελήφθησαν στην ενοποίηση για πρώτη φορά.
- b) Δεν εφαρμόζονται οι προβλέψεις του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης α' και η περίπτωση β' της παρούσας παραγράφου όταν η μητρική και η θυγατρική ελέγχονται τελικά από το ίδιο μέρος τόσο πριν όσο και μετά την ενοποίηση, και εφόσον ο έλεγχος δεν είναι προσωρινός.

Ιδιαίτερα, απαλείφονται από τις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις τα παρακάτω:

- a) Υποχρεώσεις και απαιτήσεις μεταξύ των επιχειρήσεων.
- b) Έσοδα, κέρδη, έξοδα και ζημίες που σχετίζονται με συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων.
- c) Κέρδη και ζημίες που προκύπτουν από συναλλαγές μεταξύ των επιχειρήσεων, όταν περιλαμβάνονται στις λογιστικές αξίες των περιουσιακών στοιχείων.

Τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση επιμετρώνται με τις ίδιες μεθόδους και, σύμφωνα με τα άρθρα 16 έως 29 του παρόντος νόμου.

Όταν τα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις που περιλαμβάνονται στις ενοποιημένες χρηματοοικονομικές καταστάσεις έχουν επιμετρηθεί με τη χρήση διαφορετικών λογιστικών πολιτικών από αυτές που χρησιμοποιούνται για σκοπούς της

ενοποίησης, τα συγκεκριμένα περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις, σύμφωνα με τις μεθόδους που χρησιμοποιούνται στην ενοποίηση, επαναμετρώνται.

Όταν η θυγατρική μιας μητρικής επιχείρησης καταρτίζει τις χρηματοοικονομικές της καταστάσεις σε ένα νόμισμα άλλο από το νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής επιχείρησης, τότε τα στοιχεία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της θυγατρικής μετατρέπονται στο νόμισμα στο οποίο καταρτίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις της μητρικής επιχείρησης.

3.8.5 Άρθρο 35^ο «Μέθοδος της καθαρής θέσης για συγγενείς και κοινοπραξίες»

Το 35^ο άρθρο περιλαμβάνει την ενοποίηση μιας επιχείρησης που έχει μια συμμετοχή σε συγγενή ή κοινοπραξία, και η συμμετοχή αυτή εμφανίζεται στον ενοποιημένο ισολογισμό σε ιδιαίτερο κονδύλι με τον τίτλο «συμμετοχή σε συγγενή ή και κοινοπραξία», βάσει της μεθόδου της καθαρής θέσης.

Έτσι η μέθοδος της καθαρής θέσης, δηλαδή μια συγγενής ή κοινοπραξίας αναγνωρίζεται κατά την απόκτησή της στο κόστος κτήσης.

Εν συνεχεία το ποσό που αντιστοιχεί στην αναλογία της καθαρής θέσης της συγγενούς ή της κοινοπραξίας, και προκύπτει από την εφαρμογή των παραπάνω παραγράφων του παρόντος άρθρου, αυξομειώνεται ανάλογα με το ποσό της μεταβολής της καθαρής θέσης της κατά τη διάρκεια της περιόδου που αντιστοιχεί στα συμμετοχικά δικαιώματα της επιχείρησης (επενδυτής) και μειώνεται με το ποσό των εισπραττόμενων μερισμάτων που αναλογούν σε αυτά τα συμμετοχικά δικαιώματα.

Αλλά η θετική διαφορά μεταξύ του κόστους κτήσης και της αναλογίας της καθαρής θέσης που αποκτήθηκε δεν μπορεί να συσχετισθεί με κάποια κατηγορία περιουσιακών στοιχείων ή υποχρεώσεων, αντιμετωπίζεται ως «υπεραξία», σύμφωνα με την παράγραφο 3(α) (6) ή 3(α) (7), κατά περίπτωση, του άρθρου 18.

Αυτή η αναλογία των αποτελεσμάτων των συγγενών ή των κοινοπραξιών που αποδίδεται στα συμμετοχικά δικαιώματα της επιχείρησης εμφανίζεται στα ενοποιημένα αποτελέσματα ως ξεχωριστό κονδύλι με τον τίτλο «αποτέλεσμα από συγγενείς και κοινοπραξίες» (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014).

3.8.6 Άρθρο 36^ο «Σημειώσεις των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων»

Οι λεγόμενες «σημειώσεις» των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων περικλείουν όλες τις πληροφορίες, με τρόπο που διευκολύνεται η αξιολόγηση της χρηματοοικονομικής θέσης των επιχειρήσεων, σε σύγκριση με τις ετήσιες. Πιο συγκεκριμένα (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308), 2014):

- a) Με την αναγγελία των διαφόρων συναλλαγών με τα ενδιαφερόμενα μέρη, οι συναλλαγές μεταξύ των μερών που συμπεριλαμβάνονται στην ενοποίηση και έχουν απαλειφθεί, διαγράφονται.
- b) Με την αναγγελία του αριθμού των εργαζομένων που εργάστηκαν στη διάρκεια της περιόδου, γίνεται ξεχωριστή αναγγελία για τον αριθμό των εργαζομένων που εργάστηκαν σε από κοινού ελεγχόμενες δραστηριότητες της επιχείρησης.
- c) Με την αναγγελία των ποσών των αποζημιώσεων, των προκαταβολών και των πιστώσεων που δίνονται σε μέλη των διοικητικών, διαχειριστικών και εποπτικών συμβουλίων, ανακοινώνονται μόνο τα ποσά που δίνονται σε μέλη αυτών των συμβουλίων της μητρικής επιχείρησης, από την ίδια και τις θυγατρικές της.

Οι «σημειώσεις» των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων, εκτός των πληροφοριών που απαιτούνται, εντάσσουν:

- a) Για τις επιχειρήσεις που εντάσσονται στην ενοποίηση:
 - a. Τις επωνυμίες και την έδρα των επιχειρήσεων.
 - b. Την συγκεκριμένη αναλογία στο κεφάλαιο αυτών των επιχειρήσεων από άλλες επιχειρήσεις που περιλαμβάνονται στην ενοποίηση εκτός της μητρικής επιχείρησης ή από πρόσωπα που ενεργούν στο όνομά τους αλλά για λογαριασμό των εν λόγω επιχειρήσεων, και
 - c. Η αναγγελία μπορεί να μην αναφέρεται όταν η αντιστοιχία στο κεφάλαιο και στα δικαιώματα ψήφου είναι η ίδια.
 - d. Δίνεται πληροφόρηση για την εξαίρεση των επιχειρήσεων που αναφέρονται στο άρθρο 33.
- b) Τις επωνυμίες και την έδρα των συγγενών επιχειρήσεων που ανήκουν στην ενοποίηση και την αναλογία του κεφαλαίου τους που δίνεται από επιχειρήσεις που συμμετέχουν

στην ενοποίηση, όπως ορίζεται στο άρθρο 35 ή από πρόσωπα που ενεργούν στο όνομά τους αλλά για λογαριασμό αυτών των επιχειρήσεων.

- c) Τις επωνυμίες και τα μητρώα εγγραφής των κοινοπραξιών και των από κοινού συγκεκριμένων ενεργειών, τους παράγοντες που βασίζεται η κοινή διοίκηση (έλεγχος) και η αναλογία του κεφαλαίου τους που ελέγχεται από επιχειρήσεις που ανήκουν στην ενοποίηση ή από πρόσωπα που ενεργούν στο όνομά τους αλλά για λογαριασμό αυτών των επιχειρήσεων.
- d) Έτσι με κάθε επιχείρηση, που ανήκουν στην ενοποίηση, είτε οι ίδιες είτε μέσω προσώπων που ενεργούν στο όνομά τους αλλά για λογαριασμό αυτών των επιχειρήσεων, έχουν συμμετοχικά δικαιώματα, όπως:
 - a. Τις επωνυμίες και την έδρα αυτών των επιχειρήσεων.
 - b. Την αναλογία του κατεχόμενου κεφαλαίου.
 - c. Το ποσό της καθαρής θέσης και των αποτελεσμάτων για την πιο πρόσφατη περίοδο της υπό αναφορά επιχείρησης για την οποία έχουν εγκριθεί χρηματοοικονομικές καταστάσεις.
- e) Οι πληροφορίες για την καθαρή θέση και τα αποτελέσματα της περίπτωσης δ' μπορούν να μην υπολογίζονται όταν η εν λόγω επιχείρηση δεν δημοσιεύει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της.

Οι χρησιμοποιούμενες μέθοδοι για τον υπολογισμό του ποσού της υπεραξίας και της κάθε μεταβολής της σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο αναλύονται στις σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

4 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: «ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ»

4.1 ΣΥΣΤΑΣΗ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

Η ανώνυμη εταιρεία μπορεί να ιδρυθεί από ένα ή περισσότερα πρόσωπα ή να καταστεί μονοπρόσωπη με τη συγκέντρωση όλων των μετοχών σε ένα μόνο πρόσωπο. Τα ιδρυτικά μέλη της ανώνυμης εταιρείας μπορεί να είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα.

Το ελάχιστο ύψος μετοχικού κεφαλαίου που απαιτεί ο νόμος για την σύσταση μιας ΑΕ είναι 24.000 ευρώ, ενώ υπάρχουν περιπτώσεις που ο νόμος απαιτεί πολύ μεγαλύτερο ποσό κεφαλαίου.

Το κεφάλαιο πρέπει να είναι καταβεβλημένο κατά την σύστασή της. Δεν είναι απαραίτητο να είναι σε μετρητά, μπορεί να είναι και εισφορά σε είδος, δηλαδή εισφορά περιουσιακού στοιχείου στην εταιρεία (πχ ακίνητο). Όμως στην περίπτωση που μέρος ή το σύνολο του αρχικού μετοχικού κεφαλαίου καλύπτεται με εισφορά σε είδος θα πρέπει να έχει προηγηθεί αποτίμηση μέχρι του ύψους του κεφαλαίου (Πετράκης, 2015).

Η ευθύνη είναι της εταιρείας με την περιουσία της, όχι των εταίρων.

4.2 ΓΕΓΟΝΟΤΑ ΜΕ ΟΝΟΜΑΤΑ

Γεγονότα:

1. Αγορά εμπορευμάτων
2. Αγορά παγίων
3. Πληρωμή Μισθών
4. Πληρωμή Προμηθευτών
5. Είσπραξη από πώληση υπηρεσιών
6. Είσπραξη από λήψη δανείου
7. Είσπραξη από πώληση εμπορευμάτων
8. Είσπραξη αρχικού κεφαλαίου από τους εταίρους
9. Είσπραξη από προμήθειες
10. Είσπραξη ενοικίου

4.3 ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ

Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα για την παρακολούθηση των στοιχείων που τηρεί:

- a) Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο).
- b) Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό).
- c) Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο).

Στον παρακάτω πίνακα φαίνεται η κατάσταση αποτελεσμάτων:

Πίνακας 4.1: Κατάσταση Αποτελεσμάτων.

Ομάδα 6	Ομάδα 6
Έξοδα και ζημιές	Οργανικά Έξοδα κατ' είδος
Ομάδα 7	Ομάδα 7
Έσοδα και κέρδη	Οργανικά Έσοδα κατ' είδος
Ομάδα 8	Ομάδα 8
Ιδιοπαραγωγή, υποκαταστήματα και αποτελέσματα περιόδου	Λογαριασμοί Αποτελεσμάτων

4.4 ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις περιλαμβάνουν:

1. Τον Ισολογισμό ή Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης (Πίνακας),
2. Την Κατάσταση Αποτελεσμάτων (Πίνακας),
3. Την Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης (Πίνακας),
4. Την Κατάσταση Χρηματοροών (Πίνακας),
5. Το Προσάρτημα (Σημειώσεις).

4.5 ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ

Πρώτο παράδειγμα. Εισπράττω από πελάτη μου 100 ευρώ μετρητά, για την εξόφληση τιμολογίου που του είχα εκδόσει.

ΧΡΕΩΣΗ: ΤΑΜΕΙΟ ΜΕΤΡΗΤΩΝ (ΛΟΓ. 38.00) 100 ΕΥΡΩ

ΠΙΣΤΩΣΗ: ΠΕΛΑΤΕΣ (ΛΟΓ. 30.00) 100 ΕΥΡΩ

Δεύτερο παράδειγμα. Πληρώνω στον προμηθευτή μου 100 ευρώ μετρητά για εξόφληση τιμολογίου που μου είχε εκδόσει.

ΧΡΕΩΣΗ: ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ(ΛΟΓ. 50.00) 100 ΕΥΡΩ

ΠΙΣΤΩΣΗ: ΤΑΜΕΙΟ ΜΕΤΡΗΤΩΝ (ΛΟΓ. 38.00) 100 ΕΥΡΩ

Τρίτο παράδειγμα. Αγοράζω μετρητοίς από τον προμηθευτή μου, εμπορεύματα αξίας 100 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24% (άρα πληρώνω).

ΧΡΕΩΣΗ: ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΦΠΑ 24% (ΛΟΓ. 20.01.00.0024)

100 ΕΥΡΩ

ΧΡΕΩΣΗ: ΦΠΑ ΑΓΟΡΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ 24% (ΛΟΓ. 54.00.20.0024)

100 ΕΥΡΩ

ΠΙΣΤΩΣΗ: ΤΑΜΕΙΟ (ΛΟΓ. 38.00): 100 ΕΥΡΩ

Τέταρτο παράδειγμα. Πουλάω εμπορεύματα αξίας 100 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 24% μετρητοίς σε πελάτη μου (άρα εισπράττω).

ΧΡΕΩΣΗ: ΤΑΜΕΙΟ ΜΕΤΡΗΤΩΝ (ΛΟΓ. 38.00) 124 ΕΥΡΩ

ΠΙΣΤΩΣΗ: ΠΩΛΗΣΗ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ ΧΟΝΔΡΙΚΗΣ ΜΕ ΦΠΑ 24% (ΛΟΓ. 70.00.00.0024) 100 ΕΥΡΩ

ΠΙΣΤΩΣΗ: ΦΠΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ 24% (ΛΟΓ. 54.00.70.0024) 24 ΕΥΡΩ

4.6 ΔΙΑΦΟΡΑ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ ΑΝΑΛΥΣΗΣ ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΩΝ ΕΓΓΡΑΦΩΝ

Η βασική λογική που διέπει την διαδικασία είναι η εξής:

- ΠΑΙΡΝΩ = ΧΡΕΩΝΩ
- ΔΙΝΩ = ΠΙΣΤΩΝΩ

Πρώτο παράδειγμα. Αγορά επί πιστώσει εμπορευμάτων αξίας 1000 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24 % 240 ευρώ από τον προμηθευτή μας (ΑΓΟΡΑ ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ).

ΧΡΕΩΣΗ: ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠ/ΤΩΝ 24% (ΛΟΓ. 20.01.00.0024) 1000 ΕΥΡΩ

ΧΡΕΩΣΗ: ΦΠΑ ΑΓΟΡΩΝ ΕΜΠ/ΤΩΝ 24% (ΛΟΓ. 54.00.20.0024) 240 ΕΥΡΩ

ΠΙΣΤΩΣΗ: ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ (ΛΟΓ. 50.00) 1240 ΕΥΡΩ

Η βασική λογική που διέπει την διαδικασία είναι η εξής:

ΠΑΙΡΝΩ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ = ΧΡΕΩΝΩ ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ

Δεύτερο παράδειγμα. Πώληση εμπορευμάτων επί πιστώσει αξίας 1000 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 24% 240 ευρώ σε πελάτη μας (ΠΩΛΗΣΗ ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ).

ΧΡΕΩΣΗ: ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ (ΛΟΓ. 30.00) 1240 ΕΥΡΩ

ΠΙΣΤΩΣΗ: ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠ/ΤΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΦΠΑ 24% (ΛΟΓ. 70.00.00.0024)
1000 ΕΥΡΩ

ΠΙΣΤΩΣΗ: ΦΠΑ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΕΜΠ/ΤΩΝ 24% (ΛΟΓ. 54.00.70.0024) 240 ΕΥΡΩ

Η βασική λογική που διέπει την διαδικασία είναι η εξής:

ΔΙΝΩ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ = ΠΙΣΤΩΝΩ ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ

Τρίτο παράδειγμα. Πελάτης μας, μας εξοφλεί Τιμολόγιο δικό μας με επιταγή μεταχρονολογημένη δική του 500 ευρώ (ΛΟΠΕΣ ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΕΣ).

ΧΡΕΩΣΗ: ΕΠΙΤΑΓΕΣ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΕΣ ΜΕΤΑΧΡΟΝΟΛΟΓΗΜΕΝΕΣ (ΛΟΓ. 33.90)

500 ΕΥΡΩ

ΠΙΣΤΩΣΗ: ΠΕΛΑΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ (ΛΟΓ. 30.00)

500 ΕΥΡΩ

Η βασική λογική που διέπει την διαδικασία είναι η εξής:

ΠΑΙΡΝΩ ΕΠΙΤΑΓΗ ΑΠΟ ΤΟΝ ΠΕΛΑΤΗ = ΧΡΕΩΝΩ ΕΠΙΤΑΓΗ ΕΙΣΠΡΑΚΤΕΑ

Τέταρτο παράδειγμα. Εξοφλώ προμηθευτή μου με επιταγή μεταχρονολογημένη δική μου αξίας 800 ευρώ (ΛΟΠΕΣ ΣΥΜΨΗΦΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ).

ΧΡΕΩΣΗ: ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ (ΛΟΓ. 50.00) 800 ΕΥΡΩ

ΠΙΣΤΩΣΗ: ΕΠΙΤΑΓΕΣ ΠΛΗΡΩΤΕΕΣ ΜΕΤΑΧΡΟΝΟΛΟΓΗΜΕΝΕΣ (ΛΟΓ. 53.90) 800 ΕΥΡΩ

Η βασική λογική που διέπει την διαδικασία είναι η εξής:

ΔΙΝΩ ΕΠΙΤΑΓΗ ΣΕ ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΗ = ΠΙΣΤΩΝΩ ΕΠΙΤΑΓΗ ΠΛΗΡΩΤΕΑ

5 ΚΕΦΑΛΑΙΟ: «ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ»

Η παρούσα πτυχιακή εργασία πραγματεύεται την φορολογία εισοδήματος των επιχειρήσεων σύμφωνα με τα Νέα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) - Η εφαρμογή τους στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων.

Σύμφωνα με τις τελευταίες ρυθμίσεις του φορολογικού νόμου 4308/2014 οι επιχειρήσεις που υπόκεινται σε αυτόν είναι τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε. και τέλος οι ατομικές επιχειρήσεις. παράλληλα στις ρυθμίσεις του τελευταίου φορολογικού νόμου που ισχύει στην Ελλάδα εντάσσονται και οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι συνεταιρισμοί, οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες, και επιπλέον οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ακόμη οι διατάξεις του φορολογικού νόμου 4308/2014 επηρεάζουν και τα Ν.Π.Ι.Δ., τα σωματεία, τους συλλόγους, τις ενώσεις προσώπων και γενικά τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, εφόσον έχουν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Αλλά δεν έχουν υποχρέωση εφαρμογής του φορολογικού νόμου 4308/2014:

- οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α.
- τα φυσικά πρόσωπα τα οποία –μερικές φορές- ως δευτερεύουσα απασχόληση (ευκαιριακή παρεπόμενη δραστηριότητα)⁷, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες, και εφόσον το εισόδημα που αποκτούν από τις συναλλαγές αυτές δεν ξεπερνά τις 10.000 € ετησίως.

Ο φορολογικός νόμος 4308/2014 δημιουργεί ένα νέο σχέδιο λογαριασμών το οποίο πλέον χρησιμοποιείται ως μέρος του λογιστικού συστήματος της επιχείρησης, δηλαδή για το περιεχόμενο και την ονοματολογία των λογαριασμών καθώς και το βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης αυτών. Τα βασικά στοιχεία για τη δομή και το περιεχόμενο του σχεδίου

⁷ Ως ευκαιριακή παρεπόμενη δραστηριότητα (δευτερεύουσα απασχόληση) νοείται η δραστηριότητα που δεν ασκείται συνεχόμενα και αποδεικνύεται από τα πραγματικά περιστατικά. Πραγματικά περιστατικά είναι ιδίως η συνέχεια ή μη της άσκησης της δραστηριότητας αυτής, η ύπαρξη ιδιαίτερης επαγγελματικής εγκατάστασης, η ύπαρξη ιδιαίτερου εξοπλισμού και μηχανικών μέσων για την παροχή των υπηρεσιών αυτών.

λογαριασμών που δημιουργεί ο φορολογικός νόμος 4308/2014 σε σύγκριση με το σχέδιο λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. έχει ως εξής:

Πλέον όλοι οι λογαριασμοί κατηγοριοποιούνται σε 8 ομάδες ανάλογα της φύσης των λογιστικών γεγονότων που καταχωρούνται σε αυτούς. Αναλυτικότερα:

- οι ομάδες 1 έως 3 καλύπτουν τα περιουσιακά στοιχεία,
- η ομάδα 4 την καθαρή θέση και
- η ομάδα 5 τις υποχρεώσεις μιας επιχείρησης.
- Οι ομάδες 6 και 7 καλύπτουν τους αποτελεσματικούς λογαριασμούς και πιο συγκεκριμένα η ομάδα 6 περιλαμβάνει τα λειτουργικά έξοδα καθώς και τα έκτακτα και ανόργανα έξοδα ενώ η ομάδα 7 καλύπτει τα λειτουργικά έσοδα καθώς και τα έκτακτα και ανόργανα έσοδα.
- Τέλος η ομάδα 8 καλύπτει τα έξοδα σε ιδιοπαραγωγή, τους δοσοληπτικούς λογαριασμούς των υποκαταστημάτων και τα αποτελέσματα της χρήσης.

Άξιο παρατήρησης αποτελεί το γεγονός ότι φορολογικός νόμος 4308/2014, δεν επιτάσσει το υποχρεωτικό κλείσιμο των βιβλίων μέσω των ειδικών εγγραφών της ομάδας 8 που ίσχυε σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ.

Αρα δεν είναι επιτακτική η χρήση των κωδικών του προτεινόμενου σχεδίου λογαριασμών. Έτσι οι επιχειρήσεις, με δική τους επιλογή, μπορούσαν να συνεχίσουν να χρησιμοποιούν το υπάρχον σχέδιο λογαριασμών που ήταν σε ισχύ κατά την 31^η Δεκεμβρίου 2014, δηλαδή το σχέδιο λογαριασμών του Π.Δ. 1123/80 ή του Π.Δ. 148/1984 περί εφαρμογής του Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων ή του Π.Δ. 384/1992 περί εφαρμογής Κλαδικού Λογιστικού Σχεδίου Τραπεζών, κατά περίπτωση. Πλέον όμως οφείλουν να πράξουν τις απαραίτητες διαδικασίες/εργασίες/προσαρμογές και προσθήκες στο σχέδιο λογαριασμών που τηρούν για την κάλυψη των απαιτήσεων του παρόντος νόμου και των πληροφοριακών τους αναγκών.

Ουσιαστικά η μετάβαση από τον παλιό φορολογικό νόμο στον νέο έγινε δίχως σοβαρά προβλήματα, έτσι οι επιχειρήσεις μπορούσαν να συνεχίσουν να τηρούν το σχέδιο λογαριασμών του Ε.Γ.Λ.Σ. όσο αφορά τη χρήση των κωδικών και έτσι δεν προκλήθηκαν προβλήματα από τη μεταβίβαση στο νέο λογιστικό πλαίσιο.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308). (2014, 11 24). *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις (Νόμος Υπ' Αριθ. 4308)*. Ανάκτηση από taxheaven: <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>
- Ελληνικό Ινστιτούτο Υγιεινής και Ασφάλειας της Εργασίας. (1957, 10 12). *Νομοθετικό Διάταγμα: Αριθ. 3789/57 (Περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως ενίων διατάξεων της Εργατικής Νομοθεσίας) (ΦΕΚ 210/Α/12-10-57)*. Ανάκτηση από Ελληνικό Ινστιτούτο Υγιεινής και Ασφάλειας της Εργασίας: http://www.elinyae.gr/el/lib_file_upload/210-57.1111495702063.pdf
- Καραγιώργος, Θ. (2015). *Λογιστική εταιριών και φορολογία εισοδήματος*. Αθήνα: Αφοι Θεοφάνη Καραγιώργου.
- Κορομηλάς, Γ. (2017). *Φορολογικές Σημειώσεις 2017*. Αθήνα: TAX ADVISORS.
- Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013). (2014). *Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013)*. Ανάκτηση από Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων: http://www.publicrevenue.gr/kpi/static/doc/egkuglioi_n4172/kvdikasforologiaseisodimatos.html
- Νιφορόπουλος, Κ. (2015). *ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Ν. 4308/2014)- Κατηγοριοποίηση και Υποχρεώσεις των Επιχειρήσεων - Σχέδιο Λογαριασμών - Οικονομικές Καταστάσεις των Ε.Α.Π. Πρώτη εφαρμογή*. Αθήνα: ΩΡΙΩΝ Α.Ε.Ο.Ε.Λ-Grand Value Institute-Taxheaven.
- Πετράκης, Ε. (2015). *ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ Ν.4308/2014 (ΕΡΜΗΝΕΙΕΣ-ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ-ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ)*. Αθήνα: ΤΜΣ Α.Ε. ΟΡΚΩΤΩΝ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ.
- Σγουρινάκης, Ν., & Μιχελινάκης, Β. (2017). *Πρακτικές λύσεις Φορολογίας & Λογιστικής 2016*. Αθήνα: ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ.
- Σταματόπουλος, Δ., & Καραβοκύρης, Α. (2017). *Φορολογία Εισοδήματος Ανάλυση - Ερμηνεία*. Αθήνα: ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ Ι. & ΣΙΑ Ε.Ε.

Τότσης, Χ. (2016). *Κώδικες Φορολογίας Εισοδήματος (Νόμος 4172/2013)*. Αθήνα: ΟΜΙΛΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΤΟΤΣΗ Α.Ε.Β.Ε.

Τραϊανόπουλος, Β. (2014, 11 19). *Κανονισμός εργασίας - Ποιοι είναι υπόχρεοι - Διαδικασία - Νομική ισχύς - Κυρώσεις*. Ανάκτηση από *ergasiaka*: <http://www.ergasiaka-gr.net/2014/11/kanonismos-ergasias.html#.WLXCRzuLS71>

Φλώρος, Α. (2010). *Φορολογική λογιστική*. Αθήνα: Σύγχρονη Εκδοτική.

Πνευματικά δικαιώματα

Copyright © ΤΕΙ Δυτικής Ελλάδας. Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Δηλώνω ρητά ότι, σύμφωνα με το άρθρο 8 του Ν. 1599/1988 και τα άρθρα 2,4,6 παρ. 3 του Ν. 1256/1982, η παρούσα εργασία αποτελεί αποκλειστικά προϊόν προσωπικής εργασίας και δεν προσβάλλει κάθε μορφής πνευματικά δικαιώματα τρίτων και δεν είναι προϊόν μερικής ή ολικής αντιγραφής, οι πηγές δε που χρησιμοποιήθηκαν περιορίζονται στις βιβλιογραφικές αναφορές και μόνον.

Τότσης Γεώργιος, 2017