



**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ  
ΠΑΤΡΩΝ**  
UNIVERSITY OF PATRAS

**ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ  
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

**ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ**

**(πρώην Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής – Μεσολόγγι)**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**«Φορολογική Αναμόρφωση και Συμμόρφωση»**

**Όνοματεπώνυμο Φοιτητών: Βασιλική Αλεξάνδρα Μπολώτου (ΑΜ:16949)**

**Πολονύφης Αθανάσιος(ΑΜ: 16771)**

**Σίνης Γεώργιος (ΑΜ: 16783)**

**Εισηγήτρια : Μπάλλα Βασιλική**

**Μεσολόγγι 2020**

Η έγκριση της πτυχιακής εργασίας από το Τμήμα Διοικητικής Επιστήμης και Τεχνολογίας του Πανεπιστημίου Πατρών δεν υποδηλώνει απαραίτητως και αποδοχή των απόψεων του συγγραφέα εκ μέρους του Τμήματος.

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Θέμα της πτυχιακής μας εργασίας είναι η Φορολογική Αναμόρφωση και Συμμόρφωση. Το φορολογικό σύστημα της Ελλάδας επηρεάζεται από πολλούς παράγοντες που οδηγούν στη διαμόρφωση για την επιτυχημένη πορεία και τελικά την επιβίωση ενός κράτους. Πολλοί είναι οι παράγοντες που συμβάλλουν στη φορολογική συμμόρφωση και αναμόρφωση του φορολογικού συστήματος ενός κράτους.

Η απλότητα και η αποτελεσματικότητα ενός φορολογικού Συστήματος εξασφαλίζει και την φορολογική ανάπτυξη ενός κράτους και παράλληλα αποτρέπει την εμφάνιση φαινομένων όπως της φοροδιαφυγής και της παραοικονομίας. Κρίνεται επομένως σημαντικό, να υπάρχει ένα φορολογικό σύστημα με όλα αυτά τα χαρακτηριστικά. Έτσι θα υπάρξει ένα θετικό οικονομικό αποτέλεσμα, ιδιαίτερα μετά την οικονομική κρίση που διένυσε η Ελλάδα την τελευταία δεκαετία.

Μέσα σε αυτές τις δύσκολες οικονομικές συνθήκες, εξαιτίας της οικονομικής κρίσης, διαπιστώθηκε ότι η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα έφτασε σε ένα πολύ μεγάλο ποσοστό το 2020. Χρήζει επομένως επιτακτική ανάγκη να υπάρξει η φορολογική συμμόρφωση για κάθε τύπο επιχειρήσεων και εταιρειών αλλά και για κάθε φυσικό και νομικό πρόσωπο που υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος. Οι τροποποιήσεις και οι μεταβολές των φορολογικών καθεστώτων έχουν ως αντικειμενικό στόχο τη βελτίωση και αναμόρφωση του εκάστοτε φορολογικού συστήματος.

Οι διατάξεις που ακολουθούνται από τους ειδικούς φοροτεχνικούς με τη συνεργασία των αρμόδιων αρχών επιτελούν και ενισχύουν την φορολογική αναμόρφωση και συμμόρφωση.

**Λέξεις Κλειδιά:** Φοροδιαφυγή, Παραοικονομία, Λογιστική, Φορολογική Βάση, Αναμόρφωση, Συμμόρφωση

## **ABSTRACT**

With this dissertation, the undergraduate cycle of our studies is completed. Its subject is the Tax Reform and Compliance with the tax system of Greece which is a necessary condition for the successful course and ultimately the survival of a state. There are many factors that affect tax compliance and the need to reform the tax system is great.

The simplicity and efficiency of a tax system ensures the tax development of a state and at the same time prevents the emergence of phenomena such as tax evasion and the informal economy. It is therefore important to have a tax system with all these features. Thus, there will be a positive economic result, especially after the economic crisis that Greece went through in the last decade.

In these difficult economic conditions, due to the economic crisis, it was found that tax evasion in Greece reached a rate of about 30% in 2020. Therefore, there is an urgent need for tax compliance for every type of business and companies, Amendments and changes of tax regimes have as objective the improvement and reform of the respective tax system.

The provisions followed by the special tax experts in cooperation with the competent authorities perform and strengthen the tax reform and compliance.

**Key Words:** Tax evasion, Sub-economy, Accounting, Tax base, Reform, Compliance

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	iii
ABSTRACT.....	iv
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ.....	v
ΚΑΤΑΛΟΟΣ ΕΙΚΟΝΩΝ.....	vii
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ.....	viii
ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ.....	ix
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	x
Κεφάλαιο 1 Λογιστικό Σύστημα και Βασικά Λογιστικά Αρχεία σε Λογιστική και Φορολογική Βάση.....	1
1.1 Βασικές Έννοιες — Ορισμοί στην απλογραφία.....	3
1.2 Οντότητες και Λογιστικά Συστήματα.....	4
1.3 Απλογραφικό σύστημα και τα αρχεία που χρησιμοποιεί.....	7
1.4 Λογιστικό Σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία στην διπλογραφία.....	9
1.5 Τα Λογιστικά Αρχεία σύμφωνα με το άρθρο 4.....	22
1.6 Η εξασφάλιση της αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος.....	23
Κεφάλαιο 2 Διαφορές Φορολογικής Βάσης με Λογιστική Βάση(Προσωρινές και μόνιμες διαφορές ).....	24
2.1 Γενικά για την Λογιστική Βάση.....	24
2.2 Διαφορά Λογιστικών Κανόνων από τους Φορολογικούς Κανόνες.....	27
2.3 Ποιοι είναι υπόχρεοι για την υποβολή της φορολογικής αναμόρφωσης.....	28
2.4 Δήλωση Φορολογικής Αναμόρφωσης.....	28
2.5 Προσωρινές Διαφορές μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης.....	30
2.3 Παραδείγματα προσωρινών διαφορών μεταξύ των δύο βάσεων.....	37

2.3.1 Τόκοι υποκεφαλαιοδότησης .....	37
2.4 Πως γίνεται η αναγραφή των διαφορών μεταξύ των δύο βάσεων .....	37
2.5 Μόνιμες διαφορές μεταξύ των δύο βάσεων .....	38
Κεφάλαιο 3 Χαρακτηριστικά εταιρειών που παρουσιάζουν μεγαλύτερη φορολογική αναμόρφωση. ....	49
3.1 Ατομική επιχείρηση με απλογραφικά βιβλία.....	49
Νομικά Πρόσωπα με απλογραφικά βιβλία .....	52
3.3 Νομικά Πρόσωπα με διπλογραφικά βιβλία .....	53
Κεφάλαιο 4 Μη εκπιπτόμενες φορολογικά δαπάνες .....	57
4.1 Γενικά.....	57
4.2 Διατάξεις περί εκπιπτόμενων δαπανών .....	57
4.3 Μη εκπιπτόμενες δαπάνες .....	58
4.4 Αναλυτικά στοιχεία μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών.....	59
Κεφάλαιο 5 Φορολογική συμμόρφωση .....	65
5.1 Τι είναι η φορολογική συμμόρφωση .....	65
5.2 Η φοροδιαφυγή .....	67
5.3 Παραοικονομία .....	71
5.4 Νομοθεσία φορολογικής συμμόρφωσης.....	74
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ .....	83
ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ .....	87

## **ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΕΙΚΟΝΩΝ**

Εικόνα 1 Λογαριασμός .....	24
Εικόνα 2 Λογιστικά/Φορολογικά Στοιχεία .....	25
Εικόνα 3 Λογιστικό/φορολογικό Υπόλοιπο .....	25
Εικόνα 4 Κατάσταση διαφορών .....	26
Εικόνα 6 Κατάσταση Φορολογικής αναμόρφωσης.....	55
Εικόνα 7 Φορολογική αναμόρφωση Λογαριασμού «Αποτελέσματα Χρήσεως».....	56
Εικόνα 8 Η δράσης της ΕΕ το χρονικό διάστημα 2016 και 2018.....	69

## ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1 Στοιχεία μη εκπιπόμενα για την φορολογική Αναμόρφωση .....	29
Πίνακας 2 Ημερολογιακή εγγραφή.....	31
Πίνακας 3 Ανάλυση Μητρώου με λογιστικές και φορολογικές αποσβέσεις .....	35
Πίνακας 4 Δαπάνες και κωδικοί .....	40
Πίνακας 5 Λογιστική και Φορολογική Βάση .....	43
Πίνακας 6 Μείωση Φορολογικής Βάσης.....	43
Πίνακας 7 Περιοδική Δήλωση Φ.Π.Α .....	45
Πίνακας 8 Ευρωπαϊκή Ένωση, Έντυπο N(σελ 1).....	46
Πίνακας 9 Ευρωπαϊκή Ένωση, Έντυπο N .....	47
Πίνακας 10 Τύποι επιχειρήσεων και κωδικοί καταχώρησης.....	50
Πίνακας 11 Τα απλογραφικά βιβλία σε ατομική επιχείρηση .....	50
Πίνακας 12 Τα κέρδη που προκύπτουν από τις ατομικές επιχειρήσεις με τα χρήση του απλογραφικού συστήματος.....	51
Πίνακας 13 Συνολικές Δαπάνες.....	52
Πίνακας 14 Φορολογική Αναμόρφωση Λογαριασμού «Αποτελέσματα Χρήσεως».....	53
Πίνακας 15 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες .....	61
Πίνακας 16 Ειδικά θέματα μη εκπιπόμενων δαπανών.....	63
Πίνακας 17 Εκπιπόμενες Δαπάνες Επιστημονικής και Τεχνολογικής Έρευνας.....	64



## **ΚΑΤΑΛΟΓΟΣ ΔΙΑΓΡΑΜΜΑΤΩΝ**

Διάγραμμα 1 Σύνολο των ατόμων που επιθυμούν ην μεγαλύτερη παρέμβαση της ΕΕ .....	69
Διάγραμμα 2 Το ποσοστό της παραοικονομίας σε ΑΕΠ.....	72
Διάγραμμα 3 Τα επίπεδα της φορολογίας στην ΕΕ.....	73
Διάγραμμα 4 Περιγραφή της παραοικονομίας στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης.....	73

## **ΕΙΣΑΓΩΓΗ**

Ο Ν.3842/2010, όριζε την υποχρέωση όλων των επαγγελματιών σε υποχρεωτική φορολογική αναμόρφωση των εξόδων, ανεξάρτητα αν αυτά τα έξοδα τηρούνταν σε βιβλία με τα αντίστοιχα παραστατικά, και κατόπιν την αναμόρφωση στο τέλος της χρονιάς, δηλαδή τη μείωσή τους, είτε όπως όριζε ο νόμος, είτε επειδή η καταχώρηση αυτών των εξόδων δεν έπρεπε να καταχωρηθεί στα αντίστοιχα βιβλία. Η διαδικασία της φορολογικής αναμόρφωσης των εξόδων, πραγματοποιείται με την συμπλήρωση του εντύπου Ε3 ως αξία, και κατατίθεται με τη δήλωση Ε3. Ακολουθεί, η αποστολή των στοιχείων με αναλυτικό τρόπο, που δείχνει την φορολογική αναμόρφωση και αυτό είναι πάντα υποχρεωτικό, ακόμα και όταν εμφανίζεται μηδενική. Παράλληλα με την φορολογική αναμόρφωση κατατίθενται οι φόροι που έχουν αποδοθεί και ότι έχει μείνει απλήρωτο, όπως ο Φ.Π.Α. Σκοπός της φορολογικής αναμόρφωσης είναι, η αναλυτική καταγραφή όλων εκπιπτόμενων δαπανών με σκοπό την ορθή υποβολή των φορολογικών δηλώσεων.

Με την φορολογική αναμόρφωση όλες οι δαπάνες που δεν είναι εκπιπόμενες αλλά είναι καταχωρημένες, τοποθετούνται στα λογιστικά κέρδη, ώστε να υπολογιστεί σωστά ο φόρος.

Στο πρώτο κεφάλαιο της πτυχιακής εργασίας περιγράφονται τα Λογιστικά αρχεία και στα δύο συστήματα με παραδείγματα και την ανάλογη βιβλιογραφία.

Στο δεύτερο κεφάλαιο εξετάζεται η Λογιστική και η Φορολογική Βάση καθώς και η διάκριση των προσωρινών και μόνιμων διαφορών που εμφανίζονται σε αυτές τις βάσεις.

Στο τρίτο κεφάλαιο μελετώνται τα χαρακτηριστικά των εταιρειών που εμφανίζουν φορολογική αναμόρφωση και αναλύεται διεξοδικά ο τρόπος υλοποίησης.

Στο τέταρτο κεφάλαιο αναλύεται η έννοια της φορολογικής συμμόρφωσης, που συνδέεται στενά με την φοροδιαφυγή και την παραοικονομία.

Τέλος, γίνεται παράθεση των γενικών συμπερασμάτων και των βιβλιογραφικών αναφορών, που υποστήριξαν την εκπόνηση της πτυχιακής εργασίας.

## **Κεφάλαιο 1 Λογιστικό Σύστημα και Βασικά Λογιστικά Αρχεία σε Λογιστική και Φορολογική Βάση**

Το λογιστικό σύστημα της οντότητας έχει ως αντικειμενικό στόχο να ελέγχει τόσο το συνολικό αριθμό των κεφαλαίων όσο και τη φορολογική βάση, όταν παρατηρείται διαφορά στα έσοδα και κάθε άλλο στοιχείο μίας επιχείρησης. Αυτό βέβαια γίνεται καθώς είναι αναγκαία, η ανταπόκριση της οντότητας στις φορολογικές της υποχρεώσεις. Ο έλεγχος είναι δυνατός με κάθε τρόπο που δεν δημιουργεί ζημιά στην επιχείρηση, αλλά γίνεται με ασφάλεια και ακρίβεια για να υπάρχει και ανάλογη αντιστοιχία και ορθότητα στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος καθώς και σε οποιαδήποτε άλλη κατάσταση που δύνανται να υποβληθεί μέσω αυτών των λογιστικών συστημάτων.

Ο θεσμός του φόρου έχει τις ρίζες του στην αρχαιότητα καθώς πάντα αποτελούσε ένα σύνδεσμο με το κράτος και ήταν απαραίτητος για τη σωστή λειτουργία του. Οι εισφορές των εύπορων Αθηναίων στο δημόσιο βίο, χαρακτηρίζονταν ως σημαντικές πηγές χρηματοδότησης των κρατικών εξόδων αφήνοντας τους φόρους σε υποβαθμισμένο μέσο χρηματοδότησης για την αύξηση των δημοσίων εσόδων(Φινοκαλιώτης, 2014).

Κατά τον G.Jeze, *«ο φόρος αποτελεί άμεση και οριστική παροχή των ιδιωτών προ τη δημόσια εξουσία, που είναι αναγκαία για την κάλυψη των δημοσίων βαρών»*( Γεωργαντά,1990).

Συμπερασματικά, ο φόρος αποτελείται από τις εξής παραμέτρους:

α) είναι άμεση καταβολή κάθε φορολογούμενου πολίτη προς την πολιτεία.

β) η καταβολή του είναι υποχρεωτική από κάθε φορολογούμενο.

γ) χαρακτηρίζεται ως μονομερής πράξη καθώς δεν υπάρχει ανταπόδοση κάποιου ανταλλάγματος από το κράτος στον πολίτη που πληρώνει αυτό τον φόρο.

δ) έχει διπλό ρόλο, αφενός γιατί με την καταβολή του καλύπτονται δαπάνες και αφετέρου η πολιτεία είναι σε δυνατή θέση να ανταποκριθεί στις ανάγκες ενός κοινωνικού κράτους που φροντίζει για τους πολίτες του.

Το *«Φορολογικό Δίκαιο»* *«αποτελεί το σύνολο των νομικών κανόνων που διέπουν το περιεχόμενο, τους φορείς και τους όρους νόμιμης άσκησης της φορολογικής εξουσίας του Κράτους»*(Φινοκαλιώτης, 2014). Πρόκειται επομένως για ένα «Δίκαιο», που ασχολείται με την

φορολογία, και για αυτό ονομάζεται φορολογικό δίκαιο. Το Φορολογικό Δίκαιο ρυθμίζει τη σχέση μεταξύ του φορολογούμενου και του δημοσίου φορέα. Η επιβολή των φόρων αποτελεί αρμοδιότητα του κράτους και «η φορολόγηση αφορά το ταμειευτικό δημόσιο (δημοσιονομικό) συμφέρον του Κράτους και όχι ευθέως έναν επί της ουσίας δημόσιο σκοπό σαν τους προαναφερθέντες. Με άλλα λόγια ο φόρος δεν αποτελεί απλώς ένα μέσον πλουτισμού της Πολιτείας αλλά κάτι ευρύτερο, ένα από τα μέσα για την άσκηση της δημόσιας πολιτικής, ιδιαίτερα εκείνης που έγκειται στον πυρήνα της κρατικής κυριαρχίας με αποτέλεσμα οι σχετικές δημόσιες δαπάνες να αποβαίνουν κατ' αρχάς ανελαστικές(Φινοκαλιώτης, 2014).

Ο Wagner υποστήριξε ότι ο φόρος χρησιμοποιείται ως «μέσο διόρθωσης» για την κατάσταση ανάμεσα στις αδύνατες και στις δυνατές οικονομικά τάξεις (Φινοκαλιώτης, 2014).

Με τον όρο «Φορολογική αναμόρφωση κερδών», προσδιορίζεται η πράξη που προκύπτει το «καθαρό κέρδος ή η καθαρή ζημία μιας επιχείρησης», μετά την συνολική άθροιση και των κερδών ή αφαιρέθουν «από τις λογιστικές ζημίες», οι δαπάνες που δεν θεωρούνται εκπιπτόμενες στο φορολογικό καθεστώς που ισχύει. Αποτελεί μία πράξη με ιδιαίτερη σημασία και χρειάζεται προσοχή αφού θα προκύψει από αυτή τη διαδικασία και η σύνταξη της φορολογικής δήλωσης. Με την φορολογική αναμόρφωση καταγράφονται αναλυτικά, οι δαπάνες που δεν εκπίπτουν όπως ορίζεται στις φορολογικές διατάξεις. Η ενέργεια αυτή γίνεται υποχρεωτικά από κάθε επιχείρηση για να υπολογίσει οποιαδήποτε χρήματα που αποτελούν δαπάνες.

*«Σύμφωνα με την 33/1989 απόφαση του ΣτΕ», «ως λογιστική διαφορά νοείται η μείωση του δηλούμενου εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις, η οποία οφείλεται σε προφανή παραδρομή ή σε εσφαλμένο χαρακτηρισμό πραγματικών περιστατικών ή σε ουσιώδη πλάνη περί το δίκαιο, χωρίς την οποία ο φορολογούμενος δεν θα προέβαινε, με βάση την καλή πίστη και τα συναλλακτικά ήθη, στη μείωση του δηλούμενου εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις...»(Εκπεστές δαπάνες και ο ρόλος της παραγωγικότητας της δαπάνης στον φορολογικό έλεγχο των επιχειρήσεων)*

Επομένως, λογιστικές διαφορές χαρακτηρίζονται τα έξοδα ή κάποια από αυτά, που παρόλο που καταχωρήθηκαν στο βιβλίο, δεν θεωρούνται εκπιπτόμενες δαπάνες. Σε τέτοια περίπτωση δεν θεωρούνται «άμεσα παραγωγικές», δηλαδή η δαπάνη δεν ενισχύει την οικονομική κατάσταση της επιχείρησης.

Πέρα λοιπόν, από τις δαπάνες εκείνες που χαρακτηρίζονται εύκολα ως παραγωγικές, υπάρχουν και περιπτώσεις που είναι πιο δύσκολος αυτός ο χαρακτηρισμός, καθώς δεν προσδιορίζεται με

ακρίβεια η μη παραγωγική δαπάνη, π.χ. η δαπάνη για τα ταξιδιωτικά έξοδα της οικογένειας του Δ/ντή της επιχείρησης τα οποία είναι καταχωρημένα στην εταιρεία, αποτελεί μία παραγωγική ή μη παραγωγική δαπάνη και επομένως θα καταχωρηθεί ως εκπιπτόμενη ή όχι. Επίσης, τα έξοδα που αναφέρονται στη χρήση των κινητών τηλεφώνων της εταιρείας και χρησιμοποιούνται από τους υπαλλήλους τόσο για ίδια χρήση όσο και για χρήση στον επαγγελματικό χώρο με αποτέλεσμα να είναι επιτακτική ανάγκη η φορολογική αναμόρφωσή τους. Επιπλέον, στην περίπτωση που η επιχείρηση χρησιμοποιεί επιβατηγά αυτοκίνητα ιδιοκτησίας της, ή τα μισθώνει, όλες οι δαπάνες που προκύπτουν από αυτά επίσης πρέπει να αναμορφωθούν φορολογικά ως λογιστικές διαφορές (Εκπεστές δαπάνες και ο ρόλος της παραγωγικότητας της δαπάνης στον φορολογικό έλεγχο των επιχειρήσεων).

### **1.1 Βασικές Έννοιες — Ορισμοί στην απλογραφία**

**Γεγονός:** Μπορεί να χαρακτηριστεί οποιοδήποτε στοιχείο που μεταβάλλει τα στοιχεία που ανήκουν στην περιουσία της επιχείρησης αλλά και κάθε άλλη υποχρέωσή της.

**Δαπάνη :** Πρόκειται για το συνολικό ποσό *«των ταμειακών διαθεσίμων ή ταμειακών ισοδύναμων ή η εύλογη αξία άλλων ανταλλάγματος που διατίθεται για την απόκτηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υπηρεσίας»*.

**Απαιτήσεις:** Θεωρούνται όλες οι υποχρεώσεις που προκύπτουν από κάθε πώληση προϊόντος ή παροχή υπηρεσιών.

**Εμπορικές υποχρεώσεις:** Πρόκειται για πράξεις που πιστώνονται από κάθε οικονομική συναλλαγή της επιχείρησης.

**Έξοδο:** Κάθε μείωση ή αύξηση οποιουδήποτε στοιχείου της επιχείρησης σε ένα ορισμένο χρονικό διάστημα που επιφέρει αναγκαστικά και την ελάττωση των ποσών που αναγράφονται στην καθαρή θέση, με εξαίρεση κάθε ελάττωση του στοιχείου αυτού, όταν προκύπτει από τον διαμοιρασμό των ιδιοκτητών της επιχείρησης.

**Επιχείρηση:** Πρόκειται για μία συνολική δραστηριότητα και στοιχείων που θεωρούνται περιουσία της και τα χρησιμοποιεί ο ιδιοκτήτης με σκοπό την άμεση εκροή κερδών από τις δραστηριότητες που εκτελούνται σε αυτή. *«Ένα μεταβιβαζόμενο σύνολο δραστηριοτήτων και περιουσιακών στοιχείων θεωρείται σε κάθε περίπτωση επιχείρηση, εάν ενσωματώνει υπεραξία»* (Παπαδέας, 2018: 18).

**Έσοδο:** Είναι το ποσό που αποτελεί το αποτέλεσμα των οικονομικών συναλλαγών της επιχείρησης και προκαλεί αύξηση των κεφαλαίων και των κερδών της σε ορισμένο χρονικό διάστημα, με εξαίρεση των συναλλαγών που προκύπτουν από τους ιδιοκτήτες και συνεισφέρουν στην αύξηση των κερδών τους.

**Ζημιά:** Αφορά την ελάττωση των καθαρών κερδών, όταν αυξάνονται οι υποχρεώσεις της επιχείρησης, ή επέρχεται μείωση της περιουσίας της, με εξαίρεση κάθε μείωση που προκύπτει από τις δραστηριότητες των ιδιοκτητών της επιχείρησης.

**Καθαρό αποτέλεσμα:** Χαρακτηρίζεται κάθε διαφορά ανάμεσα στα έσοδα και τα έξοδα μίας χρονικής στιγμής που λαμβάνουν χώρα ορισμένες δραστηριότητες. Το ποσό που προκύπτει είτε αναφέρεται ως κέρδος αν έχει θετικό πρόσημο είτε ως ζημιά αν έχει αρνητικό πρόσημο.

**Κέρδος:** Αύξηση στα οικονομικά οφέλη που έχει όλα τα κριτήρια και τις προϋποθέσεις. Αυτά επιφέρουν και μία αύξηση που προκύπτει από τις επερχόμενες συναλλαγές και υποχρεώσεις της επιχείρησης. Τα κέρδη δεν περιέχουν «αυξήσεις της καθαρής θέσης που προέρχονται από συναλλαγές με τους ιδιοκτήτες της οντότητας»(Παπαδέας, 2018:64).

**Κύκλος εργασιών:** Πρόκειται για το ακαθάριστο ποσό των εσόδων σε ορισμένο χρονικό διάστημα από τις συναλλαγές της επιχείρησης. Ο κύκλος εργασιών επιφέρει και αύξηση των κερδών από τις δραστηριότητες των ιδιοκτητών, αλλά δεν προστίθενται «οι εκπτώσεις και επιστροφές, ο φόρος προστιθέμενης αξίας και άλλοι φόροι που συνδέονται, άμεσα με τον κύκλο εργασιών» (Παπαδέας, 2018:64).

**Οντότητα:** Χαρακτηρίζεται κάθε «φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, με ή χωρίς νόμισμα» (Παπαδέας, 2018:64).

## **1.2 Οντότητες και Λογιστικά Συστήματα**

Ο προσδιορισμός του χαρακτηρισμού των οντοτήτων «σύμφωνα με το άρθρο 2» των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων ορίζει ότι: Οι οντότητες κατηγοριοποιούνται αντίστοιχα με το εύρος των συναλλαγών τους, στις ομάδες όπως ορίζεται από την «παράγραφο 2 έως 6 του άρθρου 2»:

**Πολύ μικρές.** Είναι οι οντότητες που δεν υπερβαίνουν τα 2 από τα 3 ακόλουθα κριτήρια κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού τους.

1. Ενεργητικό 350.000 ευρώ.
2. Εισόδημα από οικονομικές συναλλαγές 700.000 ευρώ.
3. Περίπου κατά μέσο όρο 10 άτομα απασχολούμενα.

**Μικρές.** Θεωρούνται οι οντότητες που δεν ξεπερνά το οικονομικό τους εύρος δύο από τα παρακάτω στοιχεία.

1. Ενεργητικό συνολικά μέχρι «4.000.000 ευρώ».
2. Το καθαρό κέρδος των εργασιών «8.000.000 ευρώ».
3. Τα άτομα που απασχολούνται την επιχείρηση είναι κατά μέσο όρο «50 άτομα».

**Μεσαίες.** Είναι οι επιχειρήσεις που δεν ανήκουν στις δύο προηγούμενες κατηγορίες και το οικονομικό τους εύρος ανταποκρίνεται σε δύο τουλάχιστον από τα παρακάτω:

1. Ο κύκλος του ποσού που ανήκει στο Ενεργητικό της επιχείρησης δεν ξεπερνά τις «20.000.00.000 ευρώ».
2. Το σύνολο από τις εργασίες δεν είναι μεγαλύτερο από «40.000.000 ευρώ».
3. Τα άτομα που εργάζονται στην επιχείρηση είναι κατά μέσο όρο 250.

**Μεγάλες οντότητες.** Είναι οι οντότητες που ανταποκρίνονται σε δύο τουλάχιστον από τα τρία κριτήρια:

1. Το συνολικό ποσό από το Ενεργητικό δεν ξεπερνάει τις «20.000.000 ευρώ».
2. Το ποσό των συνολικών εργασιών δεν είναι μεγαλύτερο από «40.000.000 ευρώ»
3. Μέσος όρος απασχολούμενων ατόμων 250 άτομα (Παπαδέας, 2018).

Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που χαρακτηρίζεται ως επιτηδευματίας, είναι υποχρεωμένο να τηρεί βιβλία, όταν έχει επιχειρηματική δραστηριότητα από την οποία προέρχεται οποιοδήποτε εισόδημα που έχει αποκτήσει. Το λογιστικό σύστημα μιας επιχείρησης περιέχει διάφορα βιβλία αλλά και πράξεις, που βοηθούν στη σύνταξη πολλών καταστάσεων απαραίτητων για τη λειτουργία μίας επιχείρησης. Αυτά τα βιβλία, αποτελούνται από τα λεγόμενα «λογιστικά αρχεία (βιβλία)» όσο και τα «λογιστικά στοιχεία» (Παπαγεωργίου, 2003).

Τα αρχεία περιλαμβάνουν «βάσεις πρωτογενών πληροφοριακών δεδομένων, παραστατικά των συναλλαγών και γεγονότων (λογιστικά στοιχεία), και άλλα λογιστικά αρχεία (λογιστικά βιβλία) στα οποία καταχωρούνται δεδομένα των συναλλαγών και γεγονότων»(Τουρνά,2015:24)Κάποια τυπικά λογιστικά αρχεία αποτελούν τα παρακάτω:

α) Το σύστημα των βάσεων δεδομένων της επιχείρησης και όλες οι αναφορές που δημιουργεί και εξάγει μετά την επεξεργασία των ανάλογων αρχείων. Τέτοιες αναφορές είναι τα «ημερολόγια, αναλυτικά και συγκεντρωτικά καθολικά και αναλυτικές απογραφές περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων» (Παπαδέας, 2018: 68).

- β) τα βασικά στοιχεία που προσδιορίζουν κάθε επιχείρηση για τη διαδικασία παραγωγής των εμπορευμάτων της και των υπηρεσιών της.
- γ) αρχεία που χρησιμοποιούνται για τον έλεγχο των αποθεμάτων.
- δ) τα στοιχεία του κόστους μίας ορισμένης περιόδου και σε αυτά περιγράφεται το συγκεντρωτικό κόστος.
- ε) καταστάσεις αναλυτικές από το λογισμικό πρόγραμμα του excel για την επεξεργασία των οικονομικών στοιχείων.
- στ) μισθοδοτικές καταστάσεις και οτιδήποτε άλλο βοηθά στη σύνταξη των καταστάσεων.
- ζ) κάθε πρακτικό που είναι απαραίτητο στην διοίκηση της επιχείρησης.
- η) τα παραστατικά, που εκδίδει μια οντότητα κάθε φορά που γίνεται μεταφορά των εμπορευμάτων προς πώληση.
- θ) οι αποδείξεις που συνοδεύουν τα προϊόντα πώλησης των επιχειρήσεων.
- ι) οι καταστάσεις που εκδίδονται για να πληρωθούν τα γραμμάτια ή να εισπραχτούν ατα χρήματα.
- ια) οι καταστάσεις που εισέρχονται σε μία επιχείρηση από εμπορικές συναλλαγές με άλλους
- ιβ) οι κάθε είδους συμβάσεις που συνάπτει η οντότητα.
- ιγ) τα έγγραφα που χρησιμοποιούνται για να επικοινωνήσουν με το προσωπικό και κάθε ασφαλιστικό φορέα και ρυθμιστική αρχή.
- ιδ) έγγραφα που καταρτίζονται για να καλύψουν τις υποχρεώσεις της επιχείρησης» (Παπαδέας, 2018: 68).



### **1.3 Απλογραφικό σύστημα και τα αρχεία που χρησιμοποιεί**

Η επιστήμη της Λογιστικής ασχολείται με κάθε λογιστικό μέγεθος του ισολογισμού που τροποποιείται και μεταβάλλεται. Κάθε αρχείο και συναλλαγή που πραγματοποιείται είναι ανάλογα με το οικονομικό μέγεθος της επιχείρησης.

Η καταχώρηση κάθε παραστατικού στο ανάλογο αρχείο περιλαμβάνει την οικονομική δραστηριότητα της επιχείρησης, άσχετα με το μέγεθος αφού δεν υπάρχει κάποιο θέμα κατά τη διάρκεια της καταχώρησης, και εμφανίζονται και τα ασήμαντα ποσά. Η συστηματική φύλαξη όλων αυτών των στοιχείων μπορεί να γίνεται χειρόγραφα ή και ηλεκτρονικά και κάθε σύμβολο ή συντόμευση που χρησιμοποιείται έχει προσδιοριστεί με σαφήνεια.

Τα παραστατικά μαζί με τις καταστάσεις των στοιχείων που συνοδεύουν τις πωλήσεις, μπορούν να συνταχθούν σε κάθε γλώσσα πέρα από τα ελληνικά ενώ τα λογιστικά αρχεία μόνο στην γλώσσα τους κράτους μας, τα ελληνικά.

Σε περίπτωση που η οντότητα δεν καταρτίζει ισολογισμό, είναι δυνατή η χρήση και άλλου συστήματος λογιστικού, όπως του απλογραφικού συστήματος για να ελέγχονται τα στοιχεία που είναι τα παρακάτω:

A) Κάθε έσοδο που προέρχεται είτε από τα αγαθά ή τις υπηρεσίες σε τρίτους, προκειμένου η διοίκηση κάθε επιχείρησης να έχει πάντα σωστές και άμεσες πληροφορίες και να μπορεί να ανταποκρίνεται σε ελεγκτικούς σκοπούς. Τα έσοδα διακρίνονται σε ορισμένες ομάδες μέσα από το Πληροφοριακό Σύστημα κάθε επιχείρησης, με απλή καταχώρηση ομαδοποιημένα ανά παραστατικό και ανά κατηγορία εσόδου. Αυτή η διαδικασία βέβαια ακολουθεί τους κανόνες του φορολογικού συστήματος της χώρας και κατά την καταχώρηση αφαιρούνται ορισμένα στοιχεία , όπως εκπτώσεις, επιστροφές φόρων και άλλα.

B) Κάθε κέρδος που προκύπτει είτε από την πώληση ή από άλλα χρηματοοικονομικά στοιχεία, συναλλαγματικές διαφορές και άλλα.

γ) Κάθε αγορά στοιχείων που είναι και κατηγοριοποιημένη σε αγορά εμπορευμάτων, στοιχείων που χαρακτηρίζονται πάγια αλλά και άλλα στοιχεία που αγοράζονται.

Δ) Κάθε δαπάνη που ανήκει είτε σε πληρωμές των εργαζομένων, είτε σε άλλα έξοδα. Στις πληρωμές των εργαζόμενων της επιχείρησης περιέχεται και η ασφαλιστική εισφορά που πληρώνεται από τον εργοδότη στον ασφαλιστικό οργανισμό.

E) Κάθε ζημιά που μπορεί να προκλήθηκε εξαιτίας κάποιων πωλήσεων ή καταστροφή των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.

ΣΤ) τους φόρους αλλά και τα τέλη, που είναι δυνατό να προκύψουν σε μία λογιστική εγγραφή για το χρονικό διάστημα που αναφέρονται.

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, είναι υποχρεωτικό να φυλάσσονται βιβλία με τα στοιχεία των αποθεμάτων.

Η απλογραφία αποτελεί μία μέθοδο που οι οικονομικές δραστηριότητες της εταιρείας πρέπει να καταχωρούνται απλά και μόνο σε ένα αρχείο. Αυτό το αρχείο σημαντικό για την επιχείρηση αφού μέσα από αυτό αντλούνται πληροφορίες για τα οικονομικά στοιχεία, (είτε πρόκειται για την περιουσία της επιχείρησης είτε για άλλες συναλλαγές της και υποχρεώσεις).

Επομένως, η επιχείρηση ανά πάσα στιγμή δύναται να έχει ξεκάθαρη εικόνα για την οικονομική της κατάσταση, καθώς και για τα περιουσιακά της στοιχεία που προκύπτουν όταν αφαιρούνται κάθε έξοδο από το συνολικό άθροισμα των στοιχείων που αποτελούν την περιουσία της επιχείρησης

Παρουσιάζει όμως το μειονέκτημα το απλογραφικό σύστημα καθώς όλα τα λογιστικά γεγονότα δεν είναι απόλυτα σωστά αφού

*«ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων της χρήσης γίνεται εξωλογιστικά και αφετέρου δεν υπάρχουν πλήρη και αναλυτικά τα καταγεγραμμένα περιουσιακά στοιχεία (πελάτες, χρεόγραφα, πάγια) και οι υποχρεώσεις της επιχείρησης (προμηθευτές, γραμμάτια, πληρωτέα κ.ά.)». Είναι όμως απλή και δεν κοστίζει και για αυτό χρησιμοποιείται κυρίως από επιχειρήσεις μικρού οικονομικού μεγέθους».*

Το απλογραφικό σύστημα θεωρείται σχετικά εύκολο και φθινό στη χρήση του ιδιαίτερα για τις επιχειρήσεις που χαρακτηρίζονται μικρού τύπου(Τουρνά–Γερμανού, 2015).

Ενδεικτικά οι επιχειρήσεις αυτές είναι οι παρακάτω:

A) Οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες που δεν προβαίνουν σε σύνταξη ισολογισμού, οι ατομικές επιχειρήσεις, οι δικηγορικές εταιρείες και κάθε άλλη επιχείρηση που δεν το εισόδημά της δεν ξεπερνά τα 1.500.000 ευρώ .

B) Οι πωλητές υγρών καυσίμων με εισόδημα που δεν ξεπερνά τα 8.000,000. Η εμπορική δραστηριότητα του υγραερίου κατατάσσεται στις οικονομικές συναλλαγές των πρατηρίων των υγρών καυσίμων, επομένως εδώ ανήκουν και τα κέρδη που προέρχονται από το εμπόριο του υγραερίου.

Γ) Τα σωματεία Ν.Π.Ι.Δ, που δεν είναι κερδοσκοπικά και έχουν απολαβές από δραστηριότητες που δεν ξεπερνούν τα 1.550.000 ευρώ.

Δ) Πιο ειδικά, οι επιχειρήσεις, όπως ορίζεται από την νομοθεσία της παραγράφου 13 του άρθρων του «Ν. 4308/2014», προβαίνουν υποχρεωτικά μόνο σε σύνταξη μίας κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης, ανεξαρτήτως οικονομικού εύρους.

Δ1) Οι μη εγχώριες επιχειρήσεις που έχουν μετακομίσει στην Ελλάδα, όπως ορίζεται από τα νομοθετήματα «89/1967 (ΦΕΚ Α1) και (ΦΕΚ Α' 82)».

Δ2) Κάθε υποκατάστημα επιχείρησης που εκδίδει αεροπορικά προϊόντα εφόσον οι νόμοι της χώρας που έχει εγκατασταθεί, δίνουν τη δυνατότητα μη πληρωμής φόρων εξαιτίας της φορολογικής απαλλαγής που δικαιούται.

Δ3) Επίσης, απαλλάσσεται από την φορολογία, κάθε άτομο που εκμεταλλεύεται πλοία που ανήκουν στη δεύτερη κατηγορία όπως ορίζει το άρθρο «3 τον Ν. 27/1975»(Παπαδέας,2018).

#### **1.4 Λογιστικό Σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία στην διπλογραφία**

Σε περίπτωση που η επιχείρηση καταρτίζει χρηματοοικονομικές καταστάσεις, όπως ο ισολογισμός, τότε χρησιμοποιείται η διπλογραφία, ώστε να ελέγχει τα στοιχεία της επιχείρησης και τα λογιστικά αρχεία που τηρούνται είναι τα παρακάτω:

α) Ένα αρχείο με καταχωρήσεις που αφορούν κάθε συναλλαγή και γεγονός, γνωστό ως ημερολόγιο. Σε αυτό καταγράφονται σε καθημερινή βάση η οικονομική πορεία της επιχείρησης και με βάση αυτό ενημερώνονται και τα υπόλοιπα βιβλία της επιχείρησης.

β) Το αρχείο που περιέχει όλες τις μεταβολές κάθε λογαριασμού που είναι καταχωρημένος από την επιχείρηση και ονομάζεται αναλυτικό ημερολόγιο. «Στο γενικό καθολικό μεταφέρονται από το ημερολόγιο όλοι οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί (γενικοί λογαριασμοί που καταγράφουν μεταβολές των περιουσιακών στοιχείων του οργανισμού καθώς και των εσόδων εξόδων που δημιουργούνται κατά την διάρκεια της χρήσης).

*Στα Αναλυτικά Καθολικά καταγράφεται η ανάλυση των πρωτοβάθμιων λογαριασμών (υπάρχουν αναλυτικά δευτεροβάθμιων, τριτοβάθμιων, τεταρτοβάθμιων)» (Τουρνά – Γερμανού, 2015).*

γ) Ένα αρχείο που συγκεντρώνει το άθροισμα των χρεώσεων και πιστώσεων, αλλά και κάθε υπόλοιπο από κάθε λογαριασμό που υπάρχει στην επιχείρηση. Αυτό ονομάζεται ισοζύγιο.

Σήμερα, με την χρήση πλέον της μηχανογραφημένης λογιστικής τα Αναλυτικά Ημερολόγια αντικαταστάθηκαν με κάθε λογιστικό βιβλίο με οποιοδήποτε σύστημα. Τα λογιστικά βιβλία είτε ανήκουν στο απλογραφικά ή στο διπλογραφικό σύστημα φυλάσσονται με κάθε μέσο είτε

ηλεκτρονικά είτε με τον απλό παραδοσιακό χειρόγραφο τρόπο. Παράλληλα κάθε σύμβολο και κάθε εικόνα που χρησιμοποιούν είναι ξεκάθαρη και ορισμένη με απλότητα(<http://www.opengov.gr/minfin/?p=4843>).

Η διπλογραφική μέθοδος, χρησιμοποιεί για τις οικονομικές συναλλαγές της επιχείρησης, δύο λογαριασμούς. Με τη μέθοδο αυτή, ο ένας λογαριασμός μεγαλώνει (π.χ. το ταμείο γεμίζει με χρήματα) και ο άλλος λογαριασμός λιγοστεύει (π.χ. όταν γίνεται πώληση των προϊόντων για να αποκτήσουμε μετρητά). Η διπλογραφική μέθοδος εξασφαλίζει «την ακρίβεια των λογιστικών πληροφοριών, τη δυνατότητα ελέγχου των λογιστικών σφαλμάτων κατά την καταχώρησή τους στα βιβλία και τον υπολογισμό των αποτελεσμάτων της χρήσης με βάση τις οικονομικές πληροφορίες (όχι εξωλογιστικά). Επίσης, καθιστά εύκολη τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων με βάση τις ακριβείς και λεπτομερείς πληροφορίες που συλλέγονται για όλα τα περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις της επιχείρησης. Η διπλογραφία όμως απαιτεί πολυσύνθετη λογιστική εργασία και έχει υψηλότερο κόστος τήρησης των λογιστικών βιβλίων από την απλογραφία»(Τουρνά- Γερμανού, 2003:23).

Όπως ορίζεται σχετικά με τα λογιστικά αρχεία, οι επιχειρήσεις που δεν χρησιμοποιούν το απλογραφικό αλλά το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα είναι οι παρακάτω:

α) ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ και Ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες.

β) ΟΕ και ΕΕ των οποίων όλα τα άμεσα ή έμμεσα έχουν περιορισμένη ευθύνη.

γ) ΟΕ, ΕΕ, οι ατομικές επιχειρήσεις, οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες κ.λπ. με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 1.500.000 ευρώ.

δ) Τα μη κερδοσκοπικά Ν.Π.Ι.Δ. (σωματεία, σύλλογοι, ενώσεις προσώπων κ.λπ.) εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 1.500.000 ευρώ»(Ο τρόπος τήρησης των λογιστικών βιβλίων (απλογραφικό και διπλογραφικό σύστημα) από Εταιρείες με έδρα την Ελλάδα).

Στο διπλογραφικό σύστημα χρησιμοποιούνται τα βιβλία του Γενικού ημερολογίου, του Γενικού Καθολικού, τα αναλυτικά βιβλία, το βιβλίο απογραφών και Ισολογισμών. Χρησιμοποιείται το λεγόμενο κλασικό σύστημα που είναι γνωστό και ως ιταλικό. Αυτό το σύστημα το χρησιμοποιούν οι επιχειρήσεις που χαρακτηρίζονται από μικρό όγκο συναλλαγών.

Οι επιχειρήσεις που ανήκουν στις μεσαίου μεγέθους όγκου συναλλαγών, χρησιμοποιούν το συγκεντρωτικό σύστημα, που διακρίνεται σε αρκετούς τύπους και είναι οι ακόλουθοι:

- Ο γερμανικός τύπος που χρησιμοποιεί τα ημερολόγια του «ΤΑΜΕΙΟΥ», με την καταχώρηση των πληρωμών της επιχείρησης, την καταχώρηση «ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ», όπου γίνεται κάθε καταχώρηση εκτός των πράξεων που έχουν καταχωρηθεί στο «ΤΑΜΕΙΟ».
- Ο βελτιωμένος γερμανικός τύπος, που χρησιμοποιείται κυρίως από μεγάλες επιχειρήσεις και είναι αναγκαία εκτός από τα προηγούμενα βιβλία και τα «αναλυτικά ημερολόγια των «ΑΓΟΡΩΝ», και των «ΠΩΛΗΣΕΩΝ».
- Ο γαλλικός τύπος, που κάνει χρήση πολλών ημερολογίων, όπως για παράδειγμα, «ΤΡΑΠΕΖΩΝ», «ΓΡΑΜΜΑΤΙΩΝ», «ΕΠΙΤΑΓΩΝ», και άλλα. Η ενημέρωση όλων των παραπάνω βιβλίων εκτελείται το πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα, και παράλληλα διενεργείται και η μεταφορά όλων των εγγραφών στο «ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ», στο «ΓΕΝΙΚΟ ΚΑΘΟΛΙΚΟ», και στα «ΑΝΑΛΥΤΙΚΑ ΚΑΘΟΛΙΚΑ», στο επόμενο χρονικό διάστημα.
- Ο αγγλικός τύπος δεν χρησιμοποιεί συγκεντρωτικά ημερολόγια αλλά γίνεται άμεσα η μεταφορά όλων των εγγραφών στο γενικό καθολικό.
- Τέλος, ο αμερικάνικος τύπος, στον οποίο παρατηρείται η ενσωμάτωση και των δύο ημερολογίων σε ένα βιβλίο(Παπαδέας, 2018).

Όλοι οι παραπάνω τύποι ανήκουν στην χειρόγραφη λογιστική, καθώς η χρήση όλων των ημερολογίων, βοηθούσε στην καταχώρηση κάθε οικονομικού και διαφορετικού γεγονότος. Αυτός που έχει τη δυνατότητα αλλαγής του συστήματος, ο «υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών», μπορεί να το κάνει είτε από την αρχή της οικονομικής περιόδου που διαχειρίζεται τον όγκο των συναλλαγών της οντότητας, είτε κατά τη διάρκεια της οικονομικής περιόδου, αν αποφασιστεί η αλλαγή της τήρησης των βιβλίων με μηχανογραφημένη λογιστική.

Όταν χρησιμοποιείται η διπλογραφική μέθοδος, τότε κάθε τύπος από τους προηγούμενους γίνεται αποδεκτός. Στην μηχανογραφημένη λογιστική, γίνεται ενημέρωση μόνο ενός ημερολογίου με άμεση εκτύπωση όλων των λογαριασμών, των συναλλαγών, προσδιορίζοντας έτσι την σημαντικότητα της μηχανογραφημένης λογιστικής αλλά και την εξασθένιση του παραδοσιακού τρόπου.

Με την χρήση της μηχανογραφημένης λογιστικής, τα ακαθάριστα έσοδα με τον αντίστοιχο ΦΠΑ, καταχωρούνται κάθε μέρα με τα ανάλογα παραστατικά, ώστε όταν υπάρχει ανάγκη ελέγχου της εγγραφής να δίνεται άμεσα η εικόνα της(Παπαδέας, 2018).

### Παράδειγμα σύνδεσης ημερολογίου, καθολικού και μηνιαίων εντύπων ΦΠΑ

Προκειμένου να γίνει κατανοητή η λειτουργία της διπλογραφίας σύμφωνα με το σύστημα των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, ακολουθεί ένα τυπικό παράδειγμα σύμφωνα με τον γερμανικό τύπο. Αποτελείται από οικονομικά γεγονότα με αντίστοιχες εγγραφές στα αναλυτικά ημερολόγια «ΤΑΜΕΙΟΥ και ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ», καθώς επίσης και τον τρόπο συμπλήρωσης του ΦΠΑ (περιοδική δήλωση Ιαν. 2017, Intrastat, listing)(Παπαδέας, 2018:91-94).

#### **ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ 2017**

3.1.17 Στο παρακάτω ημερολόγιο αποτυπώνεται η πιστωτική αγορά εμπορευμάτων αξίας 295.000 € και 5.000 € μεταφορικά και 24% ΦΠΑ. Αυτή η αγορά γίνεται με την έκδοση του τιμολογίου- δελτίου αποστολής Νο 6 του Λ. ΓΚΟΤΣΗ. Η καταχώρηση των ανάλογων εγγραφών που αφορούν τα εμπορεύματα, τις αγορές, τα έξοδα μεταφοράς και κάθε άλλο είδος με την καταβολή του ΦΠΑ δίνουν το αποτέλεσμα που ακολουθεί.

	ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ		X	Π
20	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ		300.000	
20.00.01	<u>Αγορές χρήσεως με 24%</u>	300.000		
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ- ΤΕΛΗ		72.000	
54.00.01	<u>ΦΠΑ αγορών με 24%</u>	72.000		
50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ			372.000
50.00.01	<u>Δ. ΓΚΟΤΣΗΣ</u>	372.000		
	Ως Τιμ.-Δ.Α. Νο 6/3.1.17 Γκότση			

10.1.17 Επιστροφή μέρους των αγορασθέντων στο Λ. Γκότση αξίας 20.000 € και λήψη Πιστωτικού Τιμολογίου Νο.29.

	ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ		X	Π
50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		24.800	
50.00.01	<u>Δ. ΓΚΟΤΣΗΣ</u>	24.800		
20	ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΑ			20.000
20.00.01	<u>Αγορές χρήσεως με 24%</u>	20.000		
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ- ΤΕΛΗ			4.800
54.00.01	<u>ΦΠΑ αγορών με 24%</u>	4.800		
	Ως Πιστ. Τιμ. Νο 29/10.1.17 Γκότση			

11.1.17 Καταβάλλονται στην Τράπεζα 31.000. € για να μεσολαβήσει στην εισαγωγή (CIF) ξυλείας από την Κούβα. Επίσης πληρώνεται το ποσό των 2.000 € για τη μεταφορά ξυλείας από το λιμάνι εκφόρτωσης στις αποθήκες της επιχείρησης. Έτσι στο τιμολόγιο γίνονται οι ακόλουθες εγγραφές:

	ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΤΑΜΕΙΟΥ		X	Π
32	ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ		31.000	
32.01.00	<u>Εισαγωγή ξυλείας.....</u>	31.000		
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			31.000
38.00.00	<u>ΤΑΜΕΙΟ</u>	31.000		
	Εξόφληση εισαγωγής ξυλείας...../11.1.17			
	ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ		X	Π

32	ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ		2.000	
32.01.00	<u>Εισαγωγή ξυλείας .....</u>	2.000		
50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ			2.000
50.00.10	<u>Μεταφορέας.....</u>	2.000		
	Ως φορτωτική Νο...../17.1.17			
	ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΤΑΜΕΙΟΥ			
50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		2.000	
50.01.10	<u>Μεταφορέας .....</u>	2.000		
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			2.000
38.00.00	<u>ΤΑΜΕΙΟ</u>	2.000		
	Εξόφληση φορτωτικής ..../11.1.17			

«18.1.17 Για την παραπάνω εισαγωγή εκδίδεται τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών Νο 11 του εκτελωνιστή Α. ΒΕΡΓΟΥ συνολικού ποσού 6.500€ που προκύπτει από την πρόσθεση του ΦΠΑ εισαγωγής 25.000 επί 24% και δίνει το αποτέλεσμα των 6000€. Προσθέτοντας και την αμοιβή εκτελωνιστή 250 €. Με την πρόσθεση του ΦΠΑ που είναι 60 € αλλά και των υπόλοιπων φόρων και διαφόρων εξόδων που φτάνουν τα 190 €)». Συνολικά πληρώνεται στην τράπεζα το ποσό των 31.000,00€

Στο ποσό αυτό θα προστεθεί και το ποσό των 2.000,00€ που αντιστοιχεί στα μεταφορικά καθώς και οι δαπάνες των Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών για τον εκτελωνισμό. Έτσι το συνολικό ποσό φτάνει τα 6.500,00€» (Παπαδέας, 2018:91).

	ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ		X	Π
32	ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ		6.500	
32.01.00	<u>Εισαγωγή ξυλείας.....</u>	6.500		



50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ			250
	ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ		X	Π
50.00.11	<u>A. ΒΕΡΓΟΣ</u>	250		
35	ΛΟΓ/ΟΙ ΔΙΑΧ. ΠΡΟΚ. & ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ4			6.250
35.00.00	<u>A. ΒΕΡΓΟΣ</u>	6.250		
	Ως ΤΠΥ Νο 11/18.1.17			
	ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ		X	Π
50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ		250	
50.00.11	<u>A. ΒΕΡΓΟΣ 250</u>			
35	ΛΟΓ/ΟΙ ΔΙΑΧ. ΠΡΟΚ. & ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ4			250
35.00.00	<u>A. ΒΕΡΓΟΣ</u>	250		
	Τακτοποίηση λογ/μου προμηθευτών			

Ο λογαριασμός 32 «ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ», έχει χρεωθεί με το ποσό των 39.500,00. Πρέπει να γίνει μία ισόποση μετά τους παρακάτω υπολογισμούς ως εξής:

Συνολικό ποσό: 39.500,00 € .

Στο ποσό πληρωμής 25.000 € για τις πρώτες ύλες, να προστεθεί το ποσό των 250 € και ο λογαριασμός γίνεται 25.250,00 €. Εκτός όμως από την πίστωση αυτή πρέπει να γίνει και η πίστωση του ποσού 57,50 € στον λογαριασμό 5.750 € και έτσι το αποτέλεσμα που προκύπτει είναι το ποσό των 6.060,00 € και αυτό πρέπει να πληρωθεί ως φόρος. Υπάρχει όμως και ο ΦΠΑ που αντιστοιχεί στην αξία εισαγωγής πρώτων υλών με το ποσό των 8.190,00 €.

	ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ		X	Π
24	ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΕΣ ΥΛΕΣ		33.440,00	
24.00.02	<u>Εισαγ. Πρ. υλών με 24%</u>	25.250,00		
24.00.03	<u>Εισαγ. Πρ. υλών απαλ. ΦΠΑ</u>	8.190,00		
54	ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ		6.060,00	
54.00.01	<u>ΦΠΑ αγορών με 24%</u>	6.060,00		
32	ΠΑΡΑΓΓΕΛΙΕΣ ΣΤΟ ΕΞΩΤΕΡΙΚΟ			39.500,00
32.01.00	<u>Εισαγωγή ξυλείας...</u>	39.500,00		
	Μεταφορά λογαριασμών			

« Στις εγγραφές (17.1 και 18.1) του ημερολογίου έγινε χρήση και του ενδιάμεσου λογαριασμού 50 «ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ», ώστε ο Μεταφορέας.... Και ο Εκτελωνιστής .... με τη συμμετοχή τους να πληρώσουν τις αντίστοιχες εισφορές (άρθρο 10 ΕΛΠ).

19.1.17 Η πιστωτική αγορά (FOB) ξυλείας (κωδ. 66389454) από τον Σουηδό R. MATISEN (ΑΦΜ/ προμηθευτή (732215665000) με το πλοίο. Στο τιμολόγιο Νο 19 αναφέρεται ότι τα προϊόντα είναι κορμοί δέντρων με μήκος 50.000 μέτρων, βάρους 200 τόνων και αξίας 800.000 και τρέχουσα τιμή πώλησης 0,10€, ενώ η ισχύουσα ισοτιμία του προηγούμενου μήνα ήταν 0,11€. Για την μεταφορά της ξυλείας έχει εκδοθεί φορτωτική που το συνολικό ποσό φτάνει τα 5.000€. Στο ποσό αυτό της μεταφοράς προστίθεται και το ΦΠΑ με 24%. Έτσι η τρέχουσα αξία είναι 800.000 SEK επί 0.10 γίνεται 80.000€. Και η φορολογητέα αξία είναι 800.000SEK επί το ποσό των 0.11 επομένως το ποσό γίνεται 88.000€. Μεταξύ της τρέχουσας και της φορολογητέας αξίας η διαφορά είναι 8.000 €» Το ποσό που προκύπτει είναι κέρδος για την επιχείρηση και μειώνει τα έξοδα των αγορών και θα αποτυπωθεί στο ημερολόγιο ως μείωση κόστους των πρώτων υλών, επομένως πίστωση ( Παπαδέας, 2018:92).

«Στις ενδοκοινοτικές συναλλαγές επικρατεί τουλάχιστον μέχρι και το 2017 το μεταβατικό καθεστώς ΦΠΑ για τις επιχειρήσεις».

	ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ		X	Π
24	ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘ. ΥΛΕΣ		88.000	
24.00.04	<u>Φορολ. Αξία ενδ. Απόκτ. Με 24%</u>	88.000		
50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ			80.000
50.01	R. MATISEN	80.000		
24	ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘ. ΥΛΕΣ			8.000
24.00.05	Ενδ.αποκτ. Απαλ. ΦΠΑ	8.000		
	Ενδ. αποκτ. Ως τιμ. Νο 19/19.1.17			

	ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ		X	Π
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ		21.120	
54.00.16	<u>ΦΠΑ Φορ. Αξίας ενδ. Αποκτ.</u>	21.120		
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ			21.120
54.00.17	<u>ΦΠΑ Φορ. Αξίας ενδ. Αποκτ.</u>	21.120		
	Υπολογισμός ΦΠΑ ως τιμ. Νο 19/19.1.17			
24	ΠΡΩΤΕΣ ΚΑΙ ΒΟΗΘ. ΥΛΕΣ		5.000	
24.00.06	Ενδοκ. Αποκτ. Με 24%	5.000		
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ		1.200	
54.00.02	ΦΠΑ ενδοκ. Αποκτ. Με 24%	1.200		
50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ			6.200
50.00.12	<u>Μεταφορέας....</u>	6.200		
	Ως φορτωτική Νο ...../19.1.17			

Επειδή λοιπόν, πρέπει να υπολογιστεί και ο ΦΠΑ στη χώρα που γίνεται η πώληση πώλησης (Ελλάδα), δεν υπολογίστηκε ΦΠΑ ως αύξηση των υποχρεώσεων της ελληνικής επιχείρησης προς τον R. Matisen. Θα πρέπει, όμως, να ακολουθήσει μια «φαινομενικά» τυπική εγγραφή, η οποία είναι υποχρεωτικό να καταχωρηθεί και να δείχνει τη χρέωση του ΦΠΑ λόγω αγοράς και την ταυτόχρονη αύξηση (πίστωση) της σχετικής υποχρέωσης προς το ελληνικό κράτος: Άρα στο ποσό των 88.000 ευρώ θα υπολογιστεί ο ΦΠΑ με 24% και το ποσό του φόρου που προκύπτει είναι 21.120 €. Επίσης, θα πρέπει να ενσωματωθούν τα μεταφορικά σε αύξηση του κόστους της ξυλείας κατά 5.000 €» (Παπαδέας, 2018:92).

20.1.17 Αγορά ενός τηλεφωνικού κέντρου αξίας 5.000€ και υπολογισμός του ΦΠΑ με 24% μετρητοίς από το Δ. ΔΗΜΑ με τιμολόγιο – δελτίο αποστολής Νο 63, παρουσιάζουν την παρακάτω εικόνα.

	ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΤΑΜΕΙΟΥ		X	Π
14	ΕΠΙΠΛΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΣ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΣ		5.000	
14.08.00	<u>Τηλεφωνικό κέντρο</u>	5.000		
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ		1.200	
54.00.01	<u>ΦΠΑ αγορών με 24%</u>	1.200		
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			6.200
38.00.00	<u>Ταμείο</u>	6.200		
	Ως Τιμ. Νο 63/20.1.17			

Οι υποχρεώσεις πληρωμής των φόρων και των τελών αντιστοιχούν στο ποσό των 1200 € και θα πρέπει να πληρωθούν από την επιχείρηση στο ποσό της αγοράς των προϊόντων συνολικά. Στον λογαριασμό 24.1.17 παρουσιάζεται η λιανική πώληση μετρητοίς με το ποσό των 62.000 € στο οποίο περιέχεται και το ποσό που αναλογεί στον ΦΠΑ, με τη έκδοση κανονικής απόδειξης που έχει την λιανικής πώληση Νο 87. Το ποσό των 62.000 € διαιρώντας το με το 1,24 μας δίνει 50.000 € στον λογαριασμό 71.00.01.

	ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΤΑΜΕΙΟΥ		X	Π
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ		62.000	
38.00	<u>Ταμείο</u>	62.000		
71	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ			50.000*
71.00.01	Λιαν. Πωλ. Προϊόν με 24%	50.000		
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΠΛΗΡΩΜΕΣ			12.000
54.00.05	<u>ΦΠΑ πωλ. Προϊόν με 24%</u>	12.000		
	Ως απόδ. Λιαν. Πώλησης Νο 87/24.1.17			

25.1.17 Αγορά ανταλλακτικού για το τηλεφωνικό κέντρο αξίας 500 € και ποσό πληρωμής του ΦΠΑ με 24% από το Δ. ΔΗΜΑ με τιμολόγιο – δελτίο αποστολής Νο 9, μετρητοίς.

	ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΤΑΜΕΙΟΥ		X	Π
62	ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ		500	
62.07.04	<u>Επισκ. &amp; συντ. επίπλων &amp; λοιπού εξοπλ.</u>	500		
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ		120	
54.00.08	ΦΠΑ δαπανών με 24%	120		
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			620
38.00.00	<u>Ταμείο</u>	620		
	Εξόφληση τιμολ.- Δ.Α. Νο 94/25.1.17 Δήμα			

Στον λογαριασμό 26.1.17 γίνεται μία πιστωτική πώληση σε κάποιον πελάτη από την Αμερική τον John Loucas αξίας 900.000 USD και εκδίδεται τιμολόγιο με το Νο 13. Η ισοτιμία για 1 USD είναι 0.85 €.

	ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ		X	Π
30	ΠΕΛΑΤΕΣ		765.000	
30.01.00	<u>John Lucas</u>	765.000		
	900.000 USD × 0,85			
71	<u>ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ</u>			765.000
71.01.00	<u>Χονδρ.πώλ.πρ.στο εξωτερ.</u>	765.000		
	Ως Τιμ. Εξαγ. Νο 13/26.1.17 J. Lucas			

Στον λογαριασμό 27.1.17 γίνεται επίσης η Εξόφληση λογαριασμού ύδρευσης ποσού 340 € και του ανάλογου ΦΠΑ, άλλα 55 €.

	ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΤΑΜΕΙΟΥ		X	Π
62	ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ		340	
62.98.02	<u>Ύδρευση (πλην υδρεύσεως παραγωγής)</u>	340		
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ-ΤΕΛΗ		55	
54.00.07	ΦΠΑ δαπανών ύδρευσης	55		
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			395
38.00.00	<u>Ταμείο</u>	395		
	Ως απόδειξη ΕΥΔΑΠ/27.1.17			

Στον λογαριασμό 28.1.17 γίνεται η εξόφληση της ΔΕΗ 1.380 €, από το οποίο τα 1000 € είναι το ηλεκτρικό ρεύμα και τα 250 είναι οι φόροι και τα δημοτικά τέλη. Στο ποσό αυτό προστίθεται και ο ΦΠΑ που είναι άλλα 130 €. Οι εγγραφές αυτές παρουσιάζονται στο παρακάτω ημερολόγιο με τον λογαριασμό 28.1.17.

	ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΤΑΜΕΙΟΥ		X	Π
62	ΠΑΡΟΧΕΣ ΤΡΙΤΩΝ		1.000	
62.98.00	<u>Φωτισμός (πλην ηλ.ενέργ.παραγ.)</u>	1.000		
63	ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ		250	
63.04.00	Ταμείο καθαριότητας και φωτισμού	250		
54	ΥΠΟΧΡ. ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ		130	
54.00.09	<u>ΦΠΑ δαπανών με 13%</u>	130		
38	ΧΡΗΜΑΤΙΚΑ ΔΙΑΘΕΣΙΜΑ			1.380
38.00.00	<u>Ταμείο</u>	1.380		

Στον λογαριασμό 31.1.17 η πιστωτική πώληση προϊόντων (κωδ. 32210475) στον Δανό Α. NIELSEN (ΑΦΜ/ΦΠΑ αγοραστή: 58448359) γίνεται αεροπορικώς. Στο τιμολόγιο Νο 14 διευκρινίζεται ότι πρόκειται για 300 μικροέπιπλα, βάρους 1,5 τόνου και αξίας 1.000.000 DKK (τρέχουσα τιμή αγοράς DKK: 0.12 €, ενώ η ισχύουσα ισοτιμία του προηγούμενου μήνα ήταν 0,13 €). Σημ. οι πωλήσεις σε άλλη χώρα (εξαγωγή 26.1 και ενδοκοινοτική παράδοση 31.1):

Δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ και τα ανάλογα μεταφορικά έξοδα επιβαρύνουν τον πελάτη. Η πραγματική αξία του προϊόντος είναι 1.000.000 DKK. Αυτό το ποσό πολλαπλασιάζεται με το ποσό των 0.12 € και έτσι προκύπτει το πληρωτέο ποσό των 120.000 €. Η φορολογητέα αξία προκύπτει από το ποσό 1.000.000 DKK επί της τιμής 0.13 € που είναι η τρέχουσα ισοτιμία του και κατά συνέπεια προκύπτει το ποσό των 130.000 €.

Η διαφορά - 10.000€ είναι ζημιά , προκαλεί μείωση των εσόδων, πωλήσεων (εκροών) και θα εμφανισθεί στο ημερολόγιο ως μείωση των εσόδων πώλησης προϊόντων (χρέωση). Οι εγγραφές αυτές παρουσιάζονται στο παρακάτω ημερολόγιο ως εξής:

	ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ		X	Π
30	ΠΕΛΑΤΕΣ		120.000	
30.01.01	<u>V. Scel</u>	120.000		
71	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ		10.000	
71.01.02	<u>Διαφ.πραγμ.&amp;φορ.αξίας Ενδ.παραδόσεων</u>	10.000		
71	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ			130.000
71.01.01	<u>Φορ.αξία ενδ.παραδόσεων</u>	130.000		
	Ενδοκοινοτ.παράδ. Ως τιμ. Νο 14/31.1.17			

### 1.5 Τα Λογιστικά Αρχεία σύμφωνα με το άρθρο 4

Η επιχείρηση εκτός από τα αρχεία που περιγράφηκαν στο άρθρο 3 φυλάσσει και τα αρχεία που περιγράφονται αναλυτικά παρακάτω ανάλογα με την ημερομηνία κατάρτισης του ισολογισμού της επιχείρησης.

- «Αρχείο ενσώματων και άυλων παγίων περιουσιακών στοιχείων». Στα αρχεία αυτά υπάρχει αναλυτικά η αξία κτήσης, πρώτα στην αρχή και μετέπειτα σε κάθε φάση και μεταβολή που επέρχεται στο στοιχείο αυτό, «προσθήκη αναπροσαρμογή απομείωση διαγραφή και απόσβεση επί του παγίου». Στο βιβλίο αυτό, ελέγχονται τα στοιχεία που έχει επέλθει πλήρες απόσβεση και έχουν όλες τις προϋποθέσεις των στοιχείων που καλούνται περιουσία της επιχείρησης.
- Βιβλίο τήρησης όλων των επενδύσεων που αφορά τους τίτλους χρέωσης καθαρού κέρδους. Εδώ γίνεται καταχώρηση κατά τίτλο όλων των στοιχείων με την περιγραφή και την λογιστική αξία τους.
- Αρχείο με αποθέματα που ανήκουν στους ιδιοκτήτες της επιχείρησης.
- Αρχείο με αποθέματα που ανήκουν σε τρίτους.
- Αρχείο με τα άλλα στοιχεία που αποτελούν περιουσία της επιχείρησης. Μα αναλυτικό τρόπο γίνεται καταχώρηση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης.
- Αρχείο που αναφέρεται στα στοιχεία του καθαρού κέρδους με την αναλυτική καταχώρηση κάθε λογαριασμού.



- Αρχείο που καταχωρούνται όλοι οι λογαριασμοί και κάθε δραστηριότητα που είναι υποχρεωμένη να εκτελέσει η επιχείρηση. Στο αρχείο αυτό καταχωρούνται αναλυτικά κατά είδους υποχρεώσεις με αναφορά της ποσότητας όταν συντρέχει περίπτωση και της λογιστικής τους αξίας.
- Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα. «Στο αρχείο αυτό παρακολουθείται η ποσότητα των μονάδων του ξένου νομίσματος για τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις που εκφράζονται στο νομισμάτων»(ρθρο 04: Άλλα λογιστικά αρχεία).

Τα στοιχεία που αναφέρονται στα βιβλία που επισημαίνει το άρθρο 4, μπορούν να καταχωρηθούν και σε άλλα βιβλία.

### **1.6 Η εξασφάλιση της αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος**

Τα στελέχη της επιχείρησης που βρίσκονται στον διοικητικό τομέα, είναι υπεύθυνα, για την τήρηση ενός λογιστικού συστήματος για τη λήψη των αντίστοιχων αρχείων και την κατάρτιση των επίσης ορθά λογιστικών καταστάσεων όπως έχει οριστεί από τον νόμο. Τόσο το σύστημα της λογιστικής βάσης όσο και τα βιβλία που καταχωρούνται σε αυτό αποτελούν ενιαίο αρχείο σχετικά με την αξιοπιστία τους για την ανάλογη χρήση τους. Προκειμένου να ανταποκρίνονται στις παρούσες υποχρεώσεις όπως περιγράφονται σε αυτό το άρθρο, τα λογιστικά αρχεία φυλάσσονται με ασφάλεια και κάθε πληρότητα για τον εντοπισμό και την επεξεργασία των δεδομένων που υπάρχουν σε αυτά που δημιουργούνται από τις οικονομικές δραστηριότητες της επιχείρησης(Άρθρα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014).

## Κεφάλαιο 2 Διαφορές Φορολογικής Βάσης με Λογιστική Βάση(Προσωρινές και μόνιμες διαφορές )

### 2.1 Γενικά για την Λογιστική Βάση

Η Λογιστική βάση προσαρμόζει τον τρόπο τήρησης των βιβλίων με διπλογραφία για να ελέγχονται όλες οι διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης. Επομένως, η λογιστική βάση παρακολουθεί τα υπόλοιπα των λογαριασμών κατά τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα. Η φορολογική βάση συγκριτικά με τη λογιστική, ελέγχει τα υπόλοιπα λογαριασμών με βάση τα οριζόμενα στην φορολογική νομοθεσία.

Λογαριασμοί: 66.04.02

Αρχείο Επεξεργασία Προβολή Παράθυρα

### Γενικά Στοιχεία Λογαριασμού

Κωδικός	Περιγραφή
66.04.02	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΩΝ ΓΡΑΦΕΙΩΝ

Παρατηρήσεις

Βαθμός	Τελευταία Ενημέρωση
3	31/12/2015

Εχει κινηθεί

Τύπος Λογαριασμού

Εξόδων  Ανάλυση σε Κατώτερο Βαθμ  Χρεωστικού Υπολοίπου

Χρήση Ποσότητας

Όχι

Ελάχιστο Υπόλοιπο Μέγιστο Υπόλοιπο

Επόμενη > Αποθήκευση

Χρήστης: administrator Εταιρία: 500\_3 Χρήση: 2015 Ημερομηνία: 6/11/2015

Εικόνα 1 Λογαριασμός

Προβολή Λογαριασμού: 66.04.02 - ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΩΝ ΓΡΑΦΕΙΩΝ

Συγκριόμενη Χρήση:  Υποκαταστήματα: Όλα

Κατάσταση: Οριστικά Τιμές: Αξίες

Λογιστικά στοιχεία  Φορολογικά στοιχεία

Τρέχουσα Χρήση

Περίοδος	Χρέωση	Πίστωση	Υπόλοιπο	Προοδ. Υπόλ.
Απογραφή	0,00	0,00	0,00	0,00
Ιανουάριος 15	0,00	0,00	0,00	0,00
Φεβρουάριος 15	0,00	0,00	0,00	0,00
Μάρτιος 15	0,00	0,00	0,00	0,00
Απρίλιος 15	0,00	0,00	0,00	0,00
Μάιος 15	0,00	0,00	0,00	0,00
Ιούνιος 15	0,00	0,00	0,00	0,00
Ιούλιος 15	0,00	0,00	0,00	0,00
Αύγουστος 15	0,00	0,00	0,00	0,00
Σεπτέμβριος 15	0,00	0,00	0,00	0,00
Οκτώβριος 15	0,00	0,00	0,00	0,00
Νοέμβριος 15	0,00	0,00	0,00	0,00
Δεκέμβριος 15	48.000,00	0,00	48.000,00	48.000,00
Ισολογισμού	0,00	0,00	0,00	48.000,00

Εικόνα 2 Λογιστικά/Φορολογικά Στοιχεία

Προβολή Υπολοίπου Λογαριασμού

Κωδικός: 66.04.02 Περιγραφή: ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΜΗΧΑΝΩΝ ΓΡΑΦΕΙΩΝ

Ελάχιστο Υπόλοιπο:  Μέγιστο Υπόλοιπο:

**Λογιστικά στοιχεία**

Αξίες

Οριστικό Υπόλοιπο: 44.000,00

Προσωρινό Υπόλοιπο: 0,00

Συνολικό Υπόλοιπο: 44.000,00

**Φορολογικά στοιχεία**

Αξίες

Οριστικό Υπόλοιπο: 48.000,00

Προσωρινό Υπόλοιπο: 0,00

Συνολικό Υπόλοιπο: 48.000,00

Εικόνα 3 Λογιστικό/φορολογικό Υπόλοιπο

Εποχή 500_3		6/11/2015		Σελίδα: 1	
<b>Κατάσταση Φορολογικών Διαφορών</b>					
Κωδικός	Περιγραφή	Λογιστική Βάση	Φορολογική Βάση	Διαφορά	
		Υπόλοιπο	Υπόλοιπο	Χρέωση	Πισωση
11	ΚΤΡΦΑ-ΕΠΙ.ΠΕΙΣ ΚΤΡ-ΤΕΛΕΡΓΙΑ	351.922,50	0,00	351.922,50	0,00
16	ΑΣΦ.ΑΚΩ.ΠΕΙΣ ΜΕΙ.ΠΟΛ.ΕΤ.ΑΚΩΣ	300,00	0,00	300,00	0,00
50	ΠΡΟΜΗΘΕΥΤΕΣ	-433.506,00	0,00	0,00	433.506,00
54	ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ - ΤΕΛΗ	81.006,00	0,00	81.006,00	0,00
66	ΑΚΩΣ.ΠΛΗΓ.ΣΤ.ΕΠΙ.ΠΕΙΣ ΛΕΙΤ.ΚΩΣΤ	277,50	0,00	277,50	0,00
Σύνολο:		0,00	0,00	433.506,00	433.506,00

Εικόνα 4 Κατάσταση διαφορών

Οι διαφορές μεταξύ των δύο συστημάτων πρέπει να ελέγχονται ώστε το λογιστικό σύστημα κάθε οντότητας πρέπει να ελέγχει και τη λογιστική αλλά και την φορολογική βάση για να εξασφαλίζεται η σωστή κατάρτιση των λογιστικών στοιχείων και δηλώσεων. Ο νόμος των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, προωθεί την παρακολούθηση και των δύο βάσεων από κάθε οντότητα και ειδικά τον ισολογισμό αλλά και την κατάσταση αποτελεσμάτων. Κάθε διαφορά μεταξύ των δύο βάσεων, δημιουργείται εξαιτίας των αποκλίσεων που υπάρχουν στην φορολογική νομοθεσία. Αυτή η παρακολούθηση των διαφορών των δύο βάσεων αποτελεί μία βασική λειτουργία με σκοπό την σωστή υποβολή της φορολογικής δήλωσης (Καραμάνης και συν., 2014).

Εξάλλου, ο νόμος δίνει τη δυνατότητα σε κάθε οντότητα να επιλέξει τη βάση που θα ακολουθήσει και η παράλληλη διατήρηση και των δύο βάσεων με τον παραδοσιακό χειροκίνητο τρόπο, ή ακόμη και σε ένα απλό πρόγραμμα λογιστικών φύλλων, μπορεί να προκαλέσει λάθη, όταν παρατηρείται μεγάλη διαφορά μεταξύ των δυο βάσεων.

Σε περίπτωση που υπάρχει πολύ μεγάλη πολυπλοκότητα ανάμεσα στις δύο βάσεις τότε θεωρείται άμεση και επιτακτική ανάγκη η χρήση των «*λογαριασμών διαφορών βάσεων για την ασφαλή εκπλήρωση της υποχρέωσης του νόμου*» Αυτή περίπτωση παρατηρείται κυρίως στις μεγάλες επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν τα «Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς»(Καραμάνης και συν., 2014).

Ο αριθμός των διαφορών μεταξύ των δύο βάσεων αναφέρεται και στον ισολογισμό αλλά και την κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσης. Επομένως, οι λογαριασμοί διαφορών βάσεων που δημιουργούνται, αναφέρονται στα παραπάνω στοιχεία και επιπλέον, γίνεται παρακολούθηση κάθε διαφοράς των δύο βάσεων.

*«Μόνιμη διαφορά φορολογικής και λογιστικής βάσης είναι η διαφορά που δεν αντιστρέφεται ποτέ».* Το σύστημα της φορολογικής βάσης, παρακολουθεί την «*αρχή του δεδουλευμένου*», εκτός από αυτά που περιέχονται στο «*άρθρο 23 του Ν.4172/2013*», και όταν «*παρατηρείται περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας η οποία ολοκληρώνεται σε επόμενη χρήση*» (Καραμάνης και συν., 2014).

## **2.2 Διαφορά Λογιστικών Κανόνων από τους Φορολογικούς Κανόνες**

Όταν παρατηρείται διαφορά μεταξύ των Λογιστικών κανόνων και των Φορολογικών τότε ακολουθούνται οι φορολογικοί κανόνες. Έτσι, δεν γίνεται αποτίμηση των δραστηριοτήτων που είναι υποχρεωμένη να κάνει η επιχείρηση σε άλλη νομισματική μονάδα και δεν κάνει την ανάλογη καταχώρηση, αλλά αυτό το τμήμα που έχει καταβληθεί στην χρονική περίοδο της χρήσης. Επιπλέον, στα απλογραφικά βιβλία δεν γίνεται καταχώρηση των διάφορων εξόδων, που «*χρησιμοποιούν φορολογικής αναμόρφωσης*». Όταν το Λογιστικό Αποτέλεσμα», δεν είναι «*ορθό*», δεν γίνεται η διαδικασία της φορολογικής αναμόρφωσης, με αποτέλεσμα να παρουσιάζονται προβλήματα σχετικά με τις οικονομικές καταστάσεις της επιχείρησης. Επιβάλλεται επομένως, η καταχώρηση στα λογιστικά βιβλία οποιαδήποτε συναλλαγής της επιχείρησης, είτε είναι μεγάλης οικονομικής αξίας είτε μικρής οικονομικής αξίας. Σε περίπτωση παράλειψης της καταχώρησης, ακόμη και μικρής αξίας, ή σε περίπτωση λανθασμένης καταχώρησης, επηρεάζεται η οικονομική εικόνα της επιχείρησης, ιδιαίτερα αν το ποσό είναι μεγάλο.

### **2.3 Ποιοι είναι υπόχρεοι για την υποβολή της φορολογικής αναμόρφωσης**

Την διαδικασία της φορολογικής αναμόρφωσης είναι υποχρεωμένα να ακολουθήσουν όλα τα πρόσωπα που χαρακτηρίζονται επιτηδευματίες και κάθε εταιρεία που τηρεί τα αντίστοιχα βιβλία και αρχεία. Η δήλωση πρέπει να έχει την υπογραφή:

α) από το πρόσωπο του λογιστή, που έχει υπογράψει και την δήλωση φορολογίας.

β) από το πρόσωπο του επιτηδευματία, σε περίπτωση που η σύνταξή της γίνεται από τον ίδιο και δεν είχε την υποχρέωση από νομική άποψη να υπογράψει τη δήλωση φορολογίας του από λογιστή.

γ) Αν αλλάξει το πρόσωπο του λογιστή τότε ο νέος λογιστής είναι υποχρεωμένος να την υπογράψει, αλλιώς πρέπει να την υπογράψει ο ίδιος ο επιτηδευματίας»(Φορολογική αναμόρφωση, 2013).

Ακόμη και όταν οι φορολογικές δηλώσεις είναι μηδενικές, θεωρείται υποχρεωτική η δήλωση της φορολογικής αναμόρφωσης, όπως επίσης και όταν υπάρξει ζημιά. Επιπλέον, και οι Εταιρίες του Ναυτικού Τύπου (Ν. 959/79) και «Ειδικές Ναυτικές Επιχειρήσεις (Ν. 89/67)», που ενώ είναι απαλλαγμένες από το Ε3, αλλά τηρούν βιβλία, καθώς και οι αγρότες που υπάγονται το κανονικό καθεστώς, πρέπει να υποβάλλουν την κατάσταση της φορολογικής αναμόρφωσης. Αντίθετα, δεν είναι υποχρεωμένοι στην υποβολή της κατάστασης της φορολογικής αναμόρφωσης τα πρόσωπα που χαρακτηρίζονται ως Ν.Π.Δ.Δ. «(εκκλησίες, σχολεία και άλλοι οργανισμοί μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα)»(Φορολογική Αναμόρφωση,2013).

### **2.4 Δήλωση Φορολογικής Αναμόρφωσης**

Στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης περιέχονται τα παρακάτω στοιχεία, που δεν θεωρούνται εκπιπτόμενα, σύμφωνα με το άρθρο 31 του ΚΦΕ. Οι νέοι κανόνες που καθιερώθηκαν με την ψήφιση του νόμου «4172/2013» σχετικά με την φορολογία του εισοδήματος, τις μειώσεις από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες.

Ειδικότερα οι νέες ρυθμίσεις που αφορούν τις επιχειρηματικές δαπάνες και τη μείωση του φόρου από την έκπτωση των δαπανών γίνονται για το συμφέρον της επιχείρησης.

Επομένως για κάθε δαπάνη που υπάρχει στην επιχείρηση και ακολουθεί τις προϋποθέσεις που ορίζει ο νόμος εκπίπτει στην φορολογική δήλωση. Οι δαπάνες που δεν εκπίπτουν κατηγοριοποιούνται σε δύο ομάδες: σε αυτές που λόγω της μορφής τους δεν ομαδοποιούνται πουθενά και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που ξεπερνούν το όριο σύμφωνα με τις νομοθετικές ρυθμίσεις.

Πίνακας 1 Στοιχεία μη εκπιπόμενα για την φορολογική Αναμόρφωση

1.	«Οι δαπάνες για την πληρωμή του προσωπικού μισθοδοσίας χωρίς τις ασφαλιστικές εισφορές. «(παρ. 1, περ. α υποπ. αα)».
2.	Δαπάνες για την αμοιβή των μελών Ομόρρυθμων και Ετερόρρυθμων εταιρειών, Εταιρειών Περιορισμένων Εταιρειών, δεν αναγνωρίζονται «παρ. 1 υποπ. αα, περ. α)»
3.	Εξόδα που γίνονται με σκοπό τις δωρεές «(παρ. 1, περ. α., υποπ. γγ)».
4.	Δαπάνες που καταβάλλονται για την πληρωμή ασφαλειών του εργ/κού προσωπικού, όταν ξεπερνούν το απαιτούμενο ποσό. «(παρ. 1, περ. α, υποπ. δδ)».
5.	Χρήματα που δαπανώνται με σκοπό την επισκευή και συντήρηση αυτ/των ιδιόκτητα πάνω από το όριο που έχει οριστεί «(παρ. 1, περ. β)».
6.	Τα χρήματα που αποτελούν τους τόκους δεν εκπίπτουν ως δαπάνες.
7.	Η πληρωμή των φόρων και των τελών επίσης δεν ανήκουν στις εκπιπόμενες δαπάνες.
8.	Οι αποσβέσεις των στοιχείων που αποτελούν τα πάγια περιουσιακά στοιχεία μίας επιχείρησης πάγιων περιουσιακών στοιχείων, εκτός από τις νόμιμες
9.	Χρήματα που ξοδεύονται για την προβολή μέσω διαφημίσεων «(παρ. 1, περ. ιδ)».
10.	Χρήματα που ξοδεύονται για την μίσθωση των ακινήτων.
11.	Διαμόρφωση εκ νέου των εξόδων λόγω αλλαγής στα αφορολόγητα έσοδα
12.	Δαπάνες για την χρήση των κινητών τηλεφώνων που θεωρούνται τηλέφωνα της επιχείρησης.
13.	Δαπάνες για την πληρωμή προστίμων.
14.	Δαπάνες σε χρηματικά ποσά ή σε είδος στο προσωπικό, που δεν ανήκουν στην μισθοδοσία.

Πηγή: <https://www.taxheaven.gr/circulars/30922/arora>

## 2.5 Προσωρινές Διαφορές μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης

Οι διαφορές των δύο βάσεων είναι δύο κατηγοριών: οι μόνιμες και οι προσωρινές.

Όπως έχει οριστεί από τον νόμο « 4308/2014»

*«Προσωρινή διαφορά (temporary difference) είναι: « Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου, υποχρέωσης ή άλλου στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και της φορολογικής του βάσης, που η οντότητα αναμένει να επηρεάσει στο μέλλον τα φορολογητέα αποτελέσματα, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης θα ανακτηθεί ή διακανονιστεί, ή στην περίπτωση άλλων στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όταν θα επηρεαστούν τα φορολογητέα αποτελέσματα»(Πίνακας προσωρινών διαφορών μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης, 2013).*

Αυτό συμπερασματικά σημαίνει ότι ένα έξοδο ποσού €300 αναγνωρίζεται λογιστικά στη χρήση 2014 αλλά θα εκπίπτει εξαιτίας των φορολογικών καταστάσεων στη χρήση 2015. Το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως 2014 είναι μικρότερο κατά €300 από το φορολογικό αποτέλεσμα αυτής, ενώ στη χρήση 2015 θα παρατηρηθεί ακριβώς το αντίθετο. Τέτοια κατάσταση μπορεί να προκύψει, εξαιτίας των συντελεστών στην απόσβεση για λόγους φορολογίας ή από την αποτύπωση στην εργασία του ατόμου, εξόδων για «παροχές προς αυτούς μετά την εξυπηρέτηση»(Πίνακας προσωρινών διαφορών μεταξύ φορολογικής - λογιστικής βάσης, 2013).

Τα ποσά αυτά γίνονται αντίστροφα ώσπου να γίνει η οριστική εκκαθάριση των ανάλογων στοιχείων. Όταν υπάρχει ένα πάγιο η διαδικασία αυτή θα πραγματοποιηθεί με την αντίθετη διαφορά στο μέλλον που θα εκτελεστεί όταν πραγματοποιηθεί η απόσυρση του παγίου. «Στην περίπτωση προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους μετά την αφυπηρέτηση, η αντιστροφή θα γίνει κατά την καταβολή τους, χρόνος στον οποίο αυτές αναγνωρίζονται φορολογικά»(Παπαδέας, 2018:190).



«Έτσι, αν στην κατάσταση αποτελεσμάτων τα κέρδη ανέρχονται σε 20 εκ. €, ενώ τα φορολογικά κέρδη την φορολογική αναμόρφωση ανέρχονται σε 24 εκ.€ τότε με φορολογικά συντελεστή 29% έχουμε:

20.000.000 επί το ποσό 29% γίνεται 5.800.000 Ο Φόρος βάσει λογιστικών κερδών είναι 24.000.000 επί 29% και δίνει σύνολο 6.960.000

Διαφορά 1.160.000 Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση

Καταβάλλεται φόρος 6.960.000 € και το 1.160.000 € είναι απαιτητό σε μελλοντική φορολογική περίοδο με την παρακάτω ημερολογιακή εγγραφή (Κωδικοί ΕΛΠ)»(Παπαδέας,2018:190).

Πίνακας 2 Ημερολογιακή εγγραφή

39	Αναβαλλόμενος φόρος Ενεργητικού	1.160.000
78.02	Αναβαλλόμενος φόρος (έσοδο)	1.160.000
ή 69.02	Αναβαλλόμενος φόρος (έξοδο)	

Πηγή: (Παπαδέας,2018. σελ:190).

Αντίθετα με ότι συμβαίνει μεταξύ των προσωρινών διαφορών, στις διαφορές τις μόνιμες στις δύο βάσεις δεν υφίστανται καμία αντιστροφή. Εάν για το έτος 2014 η οντότητα έπρεπε να πληρώσει φόρους και άλλα χρήματα που αντιστοιχούν σε φορολογίες το ποσό των €300 ευρώ, ποσό που δεν έχει φορολογική αναγνώριση, στη λογιστική βάση θα εμφανιστεί το ποσό μειωμένο σε ίσα μέρη έναντι στη φορολογική βάση, αλλά αυτή η διαφορά στα χρήματα δεν θα μπορέσει να αλλάξει μελλοντικά, δηλαδή να γίνει αντιστροφή.

Με την εφαρμογή του νόμου «Ν.4308/2014, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», από το 2015, κάθε οντότητα που ακολουθεί την εφαρμογή του παραπάνω νόμου, παρακολουθεί «τη λογιστική βάση των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης», ώστε να μπορεί να έχει σωστή εικόνα της επιχείρησης κατά την κατάρτιση οικονομικών καταστάσεων της επιχείρησης. Οι σημαντικότερες έννοιες που συναντώνται σε μία Λογιστική και Φορολογική βάση περιγράφονται παρακάτω:

**Λογιστική αξία:** Πρόκειται για την αξία που χαρακτηρίζει κάθε στοιχείο στις οικονομικές καταστάσεις.

**Φορολογική βάση:** Είναι η αξία ενός στοιχείου που ανήκει στην περιουσία της επιχείρησης, ή αποτελεί μία υποχρέωση κυρίως για φορολογική διαδικασία. Επειδή απαιτείται η ενημέρωση και των δύο βάσεων με τον σωστό έλεγχο δίνεται η δυνατότητα στις οντότητες της επιλογής της παρακολούθησης μίας από τις δύο βάσεις. Ο έλεγχος αυτός μπορεί να γίνεται με κάθε τρόπο που διασφαλίζει την ορθότητα των στοιχείων (Διαφορές Λογιστικής Φορολογικής Βάσης, 2017)

**α) Απομειώσεις:** Αποτελεί το ποσό που κάθε περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης ξεπερνάει την αξία του.

**Ανακτήσιμη αξία:** αποτελεί το μεγαλύτερο ποσό ανάμεσα στην εύλογη αξία, με μείωση όμως του κόστους διάθεσης.

**Εύλογη αξία:** χαρακτηρίζεται το ποσό με το οποίο ανταλλάσσεται ένα περιουσιακό στοιχείο ή γίνεται ένας διακανονισμός κάτω από κανονικές συνθήκες.

**Αξία χρήσης:** πρόκειται για το ποσό της αξίας των χρημάτων που μελλοντικά θα αποτελέσουν τις εισροές στην επιχείρηση και έχουν δημιουργηθεί από ένα περιουσιακό στοιχείο που χρησιμοποιείται.

**Παρούσα αξία:** αφορά το ποσό που προέρχεται από την «προεξόφληση», στον παρόντα χρόνο ενός χρηματικού ποσού με ένα κατάλληλο επιτόκιο. Ακολουθούν σχετικά παραδείγματα:

«Εστω λοιπόν ότι κατά την 31/12/2012 η λογιστική αξία κτηρίου ανέρχεται σε 200.000 ευρώ, η εύλογη αξία του σε 190.000 ευρώ και η αξία χρήσης του σε 185.000 ευρώ. Η επιχείρηση θα διενεργήσει λογιστική εγγραφή απομείωσης χρεώνοντας τον λογαριασμό ζημιών απομείωσης κτηρίων (10.000 ευρώ) σε πίστωση λογαριασμού σωρευμένων απομειώσεων κτηρίων. Η συγκεκριμένη εγγραφή θα μεταβάλει τη λογιστική βάση και θα επηρεάσει την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης και τον Ισολογισμό, ωστόσο η φορολογική βάση δεν θα μεταβληθεί, καθώς το συγκεκριμένο γεγονός δεν αναγνωρίζεται φορολογικά. Συνεπώς δημιουργείται προσωρινή διαφορά λογιστικής - φορολογικής βάσης κατά τη χρήση. Η διαφορά αυτή θα μηδενιστεί ή θα μειωθεί σε μεταγενέστερη χρήση σε περίπτωση που υπάρξει αναστροφή απομείωσης ή στην περίπτωση εκποίησης του ακινήτου»(Παπαδέας, 2018).

## **β) Αποσβέσεις**

Ο τρόπος υπολογισμού των αποσβέσεων στη λογιστική βάση είναι διαφορετικός συγκριτικά με τον τρόπο που υπολογίζονται οι αποσβέσεις στη φορολογική βάση, και διεξάγεται όπως ορίζεται από τη νομοθεσία . Παρακάτω παρατίθενται τα σημεία που διαφέρουν:

**Λογιστικές αποσβέσεις:** Ξεκινούν όταν ένα στοιχείο που ανήκει στην περιουσία της επιχείρησης χρησιμοποιείται για τέτοια χρήση. Ο υπολογισμός γίνεται με σκοπό την εκτίμηση της αξίας του.

**Φορολογικές αποσβέσεις:** Ξεκινούν μετά από ένα χρονικό διάστημα στο οποίο αρχίζει η υπηρεσία από τον ενδιαφερόμενο φορολογούμενο. Ο τρόπος υπολογισμού τους γίνεται αναλογικά με τους συντελεστές που ισχύουν « άρθρο 24 του Ν. 4172/2013». Επομένως οι αποσβέσεις που αφορούν το λογιστικό σύστημα διαφέρουν από τις αποσβέσεις του φορολογικού συστήματος, με τη δημιουργία προσωρινών και μόνιμων διαφορών λογιστικής - φορολογικής βάσης.

Ακολουθεί ένα τυπικό παράδειγμα με τις φορολογικές αποσβέσεις. Μεταξύ των χωρών υπάρχουν μεγάλες φορολογικές διαφορές αλλά επίσης και στην ίδια την χώρα παρατηρούνται διαφορές καθώς η φορολογική βάση της χώρας μας, προσδιορίζεται από την σταθερή μέθοδο απόσβεσης και συγκεκριμένους φορολογικούς συντελεστές απόσβεσης ανά κατηγορία παγίων. Σχετικά με την λογιστική βάση, ο τρόπος υπολογισμού γίνεται ανάλογα με την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του παγίου και αρχίζουν όταν το περιουσιακό στοιχείο, βρίσκεται σε κατάσταση που μπορεί να χρησιμοποιηθεί και όχι ύστερα από κάποιο χρονικό διάστημα ή χρησιμοποιείται από τον φορολογούμενο, όπως γίνεται στην φορολογική βάση.

Ανάλογα με τα οικονομικά στοιχεία η κάθε επιχείρηση φορολογείται με ορισμένους συντελεστές που δημιουργούνται, σύμφωνα με τις υπάρχουσες κάθε φορά διατάξεις και εφόσον η εκτίμηση της διοίκησης της εταιρείας συμφωνεί ότι υπάρχει αντιστοιχία των συντελεστών που εφαρμόζουν με τους συντελεστές απόσβεσης. Τότε, δεν τίθεται καμία διαφορά μεταξύ των δύο βάσεων. Άρα δεν είναι απαραίτητη η φύλαξη μητρώων και παγίων. Σε περίπτωση όμως, που οι αποσβέσεις στη λογιστική βάση, παρουσιάζουν διαφορές από τις αποσβέσεις στη φορολογική βάση, η οντότητα είναι υποχρεωμένη να εφαρμόσει την παρακολούθηση και των δύο βάσεων. Πιο ειδικά, το βιβλίο με τα πάγια, απαιτεί την παρακολούθηση και των λογιστικών αλλά και των φορολογικών αποσβέσεων. Παρατίθεται ένα αντίστοιχο παράδειγμα:

### **Απόσβεση – Σημειώσεις οδηγίας Ε.Λ.Τ.Ε.**

Στις 30/06/20X1 η ΖΗΤΑ, αγοράζει ένα πάγιο που αξίζει 1.200.000 ευρώ. Σύμφωνα με την εκτίμηση της διοίκησης της ΖΗΤΑ τα στοιχεία που ανήκουν στα πάγια, «έχουν ωφέλιμη οικονομική ζωή 8 έτη (ετήσιος συντελεστής απόσβεσης 12,5%) και καθόλου υπολειμματική αξία», αλλά με βάση το νόμο η απόσβεση του παγίου εκτελείται με συντελεστή 20% κάθε χρόνο. Να γίνει ο προσδιορισμός των λογιστικών και φορολογικών αποσβέσεων του παγίου (Παπαδέας, 2018).

Πίνακας 3 Ανάλυση Μητρώου με λογιστικές και φορολογικές αποσβέσεις

Ανάλυση								
Κατάσταση Παγίου με αποσβέσεις που ανήκουν και στα δύο συστήματα								
	Αποσβέσεις		Πόσο αξίζει κάθε στοιχείο του Παγίου		Αξία του Παγίου που έχει αποσβεστεί		Η διαφορά μεταξύ των δύο αποσβέσεων	
	Λογιστικές	Φορολογικές	Λογιστική Βάση	Φορολογική Βάση	Λογιστικό Ποσό	Φορολογικό Ποσό	Κατάσταση Απ/των	Ισολογισμός
30/06/20X1			1,200,000	1,200,000	0	0		
31/12/20X1	75,000	120 000	18.000	18.000	75,000	120,000	45,000	-45000
31/12/20X2	150,000	240 .000	975,000	840,000	225,000	360 000	90,000	·135.000
31/12/20X3	150,000	240 .000	825,000	600000	375,000	fi00.000	90,000	·225.000
31/12/20X4	150,000	240 .000	675,000	360 000	525,000	840,000	90,000	·315.000
31/12/20X5	150,000	240 .000	525,000	120,000	675,000	UIB0.000	90,000	-405,000
31/12/20X6	150,000	120,000	375,000	0	825,000	1,200,000	·'30.000	·375.000
31/12/20X7	150,000		225 000		975,000	1,200,000	·150.000	·225000
31/12/20X8	150,000		75,000		1,125,000	1,100,000	·150.000	·75.000
31/12/20X9			0				0	

Πηγή: (Παπαδέας,2018)

**γ) Προβλέψεις:** Όπως προκύπτει από τον ορισμό του «Ν.4308/2014», σαν πρόβλεψη θεωρείται κάθε οικονομική δραστηριότητα με συγκεκριμένη μορφή που σε μία ορισμένη ημερομηνία του ισολογισμού, υπάρχει πιθανότητα να συμβεί παρά να μην συμβεί αλλά είναι άγνωστο το ποσό και ο χρόνος που θα προκύψει. Η πρόβλεψη αποτελεί μία σημαντική θεώρηση των χρημάτων που απαιτούνται για να πληρωθεί αυτή η οικονομική δραστηριότητα. Επομένως, η διαδικασία αυτή αναφέρεται σε ένα ορισμένο αίτιο, και αποτελεί μία πράξη που δεν χρησιμοποιείται για την εκτίμηση των ποσών απομείωσης των περιουσιακών στοιχείων της οντότητας.

Συμπερασματικά, οι καταστάσεις των προβλέψεων που σύμφωνα με τη λογιστική βάση οι οντότητες έχουν υποχρέωση να ακολουθήσουν τις διαδικασίες, αλλά σύμφωνα με την φορολογική βάση δεν ισχύει αυτή η αναγνώριση. Σχετικά με την φορολογία των υποχρεώσεων που προέρχονται από τις προβλέψεις, όπως ορίζεται από το «άρθρο 23 του Ν.4172/2013», «δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα οι προβλέψεις εκτός των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων που ορίζονται στο άρθρο 26». Τα νέα δεδομένα που προκύπτουν από την εφαρμογή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, δεν συμφωνούν με την λέξη προβλέψεις, για τα αποτελέσματα που εμφανίζονται .

**δ) Ασφαλιστικές εισφορές:** Μία από τις βασικές αρχές, που βοηθά στη λειτουργία και των δύο βάσεων, είναι η αρχή του δεδουλευμένου.

Η αρχή αυτή, αναγνωρίζει τις επιπτώσεις στις συναλλαγές της οντότητας και την αξία των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Όπως ορίζεται δεν ανήκουν στις δαπάνες που εκπίπτουν τα ποσά που προέρχονται ως ακαθάριστα καθώς και οι ασφαλιστικές εισφορές, που δεν πληρώθηκαν. Επομένως, τα χρήματα που πληρώθηκαν για τις ασφαλιστικές εισφορές μέσα στην χρονική περίοδο που ορίζεται νόμιμα, θεωρούνται ως εκπιπτόμενες δαπάνες. Για παράδειγμα, τα χρήματα που αφορούν στα έτη 2018 και μετά και σχετίζονται με τις ασφαλιστικές εισφορές, πληρώνονται μέσα στην οριζόμενη προθεσμία και αποτελούν εκπιπτόμενες δαπάνες στο έτος που έχουν πληρωθεί, άσχετα αν αναφέρονται σε άλλο έτος (Εγχειρίδιο εργασιών τέλους χρήσεως 2018 - Ενέργειες και χρονοδιάγραμμα σε 56 διαδοχικά «βήματα», 2019)

Σε περίπτωση όμως που οι δαπάνες δεν έχουν πληρωθεί, δεν είναι εκπιπτόμενες και περιέχονται στα χρήματα που πληρώνει ο εργοδότης. Όταν πρόκειται για ασφαλιστικές εισφορές του έτους 2018 και δεν έχουν πληρωθεί αλλά αποτελούν εκπρόθεσμα χρέη, και έχουν ρυθμιστεί για πληρωμή με δόσεις, αυτές θα εκπίπτουν κατά το χρονικό διάστημα που καταβάλλονται

σύμφωνα με την ρύθμιση. (Εγχειρίδιο εργασιών τέλους χρήσεως 2018- Ενέργειες και χρονοδιάγραμμα σε 56 διαδοχικά «βήματα», 2019).

## **2.3 Παραδείγματα προσωρινών διαφορών μεταξύ των δύο βάσεων**

### **2.3.1 Τόκοι υποκεφαλαιοδότησης**

Οι τόκοι αυτής της κατηγορίας δεν εκπίπτουν και δεν αναγράφονται στο πλαίσιο της *Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης*, αλλά στους «Κωδικούς 772 (Λογιστική Βάση) και 780 (Φορολογική Βάση) του Πίνακα Κ του Εντύπου Ε3» (Εκπτώση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνης τόκων - εφαρμοστέες διατάξεις και η ερμηνεία τους, 2017). Το εισόδημα που φορολογείται και ανήκει σε εισόδημα που δεν έχει διανεμηθεί είτε πρόκειται στην επιχείρηση που μπορεί να ανήκει φορολογικά σε άλλη χώρα, συμφωνεί με τα παρακάτω χαρακτηριστικά

Στο διάστημα που η ξένη οντότητα, κάνει διαμοιρασμό των κερδών, που έχουν ενταχθεί σε φορολόγηση, όπως ορίζεται από τις κείμενες νομοθετικές διατάξεις, τα ποσά αυτά δεν φορολογούνται στο μέρος που έχουν φορολογηθεί, καθώς θα συνέβαινε διπλή φορολόγηση του παρόντος εισοδήματος. Συμπερασματικά, το ποσό αυτό, δεν αναγράφεται στο πλαίσιο με τον «κωδικό 452 του Εντύπου Ν, αλλά στους Κωδικούς 771 (Λογιστική Βάση) και 779 (Φορολογική Βάση) του Πίνακα Κ του Εντύπου Ε3» (Εκπτώση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνης τόκων - εφαρμοστέες διατάξεις και η ερμηνεία τους, 2017).

Παρατηρείται, ότι και στις δύο βάσεις οι οικονομικές δραστηριότητες καταχωρούνται ως αποτέλεσμα διαφορών μεταξύ των δύο συστημάτων. Τυπικά παραδείγματα είναι τα παρακάτω:

- «Ο κωδικός της Κ.Φ.Α 2003 Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές (περ.γ'" άρθρου 23)».
- «Ο κωδικός της Κ.Φ.Α 2004 Μη εκπιπόμενες προβλέψεις (περ. δ άρθρου 23)» (Εκπτώση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνης τόκων - εφαρμοστέες διατάξεις και η ερμηνεία τους, 2017).

## **2.4 Πως γίνεται η αναγραφή των διαφορών μεταξύ των δύο βάσεων**

Σε συγκεκριμένο πίνακα «Κ του εντύπου Ε3» περιγράφονται οι διαφορές μεταξύ των δύο βάσεων που χαρακτηρίζονται προσωρινές. Πιο ειδικά, γίνεται η καταχώρηση των προσωρινών διαφορών μεταξύ λογιστικής αξίας, για τις επιχειρήσεις που ακολουθούν «τα Διεθνή Λογιστικά

*Πρότυπα (Δ.Α.Π) ή τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) και φορολογικής αξίας όπως ορίζεται από την νομοθεσία του Ν.4172/2013»(Σγουρινάκης, 2015).*

## **2.5 Μόνιμες διαφορές μεταξύ των δύο βάσεων**

Οι μόνιμες διαφορές μεταξύ των δύο βάσεων αντιστρέφονται. Στην κατηγορία αυτή ανήκουν τα χρήματα που περιέχονται στο άρθρο 23 του «Ν. 4172/2013» και ανήκουν στην κατηγορία των εκπιπτόμενων δαπανών από τη έσοδα της χρήσης εκτός από τις ασφαλιστικές εισφορές που δεν έχουν καταβληθεί και των προβλέψεων.

Πιο συγκεκριμένα ισχύουν τα εξής:

- Χρήματα που αποτελούν τους τόκους των δανείων της οντότητας από άλλα άτομα, πέρα από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, και τα δάνεια μέσω ομολόγων που χορηγούν οι εταιρείες όταν δεν ξεπερνούν τους τόκους που θα δημιουργούνταν σε περίπτωση που το επιτόκιο βρίσκονταν στο ίδιο επίπεδο με το επιτόκιο των δανείων(Σγουρινάκης, 2015).
- Κάθε έξοδο που έχει σχέση με την αγορά των προϊόντων ή τη λήψη υπηρεσιών που η αξία τους είναι μεγαλύτερη από πεντακόσια ευρώ, αφού η εξόφληση δεν πραγματοποιήθηκε μέσω τράπεζας.
- Πρόστιμα και προσαυξήσεις.
- Ο φόρος που αναλογεί στο εισόδημα και το «τέλος επιτηδεύματος και οι έκτακτες εισφορές» για κέρδη που προέρχονται από επιχειρηματικές δραστηριότητες, όπως προβλέπει η νομοθεσία του «Κ.Φ.Ε.», καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας που προκύπτει για κάθε μη εκπιπτόμενη δαπάνη
- Τα χρήματα που αποτελούν το μίσθωμα που χαρακτηρίζεται ως «τεκμαρτό» σε περίπτωση ίδιας χρήσης, όταν ξεπερνάει ένα ποσοστό που αντιστοιχεί στην πραγματική αξία του.
- Έξοδα που αναφέρονται στην υλοποίηση ημερίδων σχετικά με την σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της, όταν ξεπερνούν ένα ορισμένο ποσό ανά άτομο και κατά το μέτρο που τα συνολικά έξοδα δεν ξεπερνούν το «0,5% επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης».



- Έξοδα για τις εορταστικές εκδηλώσεις, διαμονής και σίτισης των συμμετεχόντων όταν δεν ξεπερνούν τα 400 ευρώ ανά άτομο και τα συνολικά έξοδα ξεπερνούν το «0,5% επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης»,
- Έξοδα που σχετίζονται με την ψυχαγωγία, εκτός από την περίπτωση που οι επιχειρηματικές συναλλαγές του φορολογούμενου έχουν ως αντικείμενο ασχολίας τη διασκέδαση και τα έξοδα αυτά γίνονται σε αυτή την εκδήλωση.
- Προσωπικά έξοδα. Πρόκειται για τα χρήματα που καταβάλλει κάθε πρόσωπο είτε είναι φυσικό είτε νομικό, εκτός εάν το άτομο έχει αποδείξει ότι τα έξοδα αυτά σχετίζονται με κανονικές συναλλαγές και δεν προκύπτουν από αυτά κέρδη που αποτελούν αντικείμενο φοροδιαφυγής(Σγουρινάκης, 2015).

Πίνακας 4 Δαπάνες και κωδικοί

ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΔΙΑΦΟΡΑΣ	ΚΩΔΙΚΟΣ Κ.Φ.Α.	ΠΙΝΑΚΑΣ Ε
Υπερβάλλοντες τόκοι δανείων από τρίτους.	ΜΟΝΙΜΗ	2001	ΟΧΙ
Δαπάνη μεγαλύτερη από 600 ευρώ που έχει πληρωθεί	ΜΟΝΙΜΗ	2002	ΟΧΙ
Δαπάνη 2014-2016 άνω των 500 ευρώ εξοφλημένη το 2016 με μη τραπεζικό μέσο πληρωμής	Τροποποίηση της φορολογικής δήλωσης στο έτος που αφορά η δαπάνη προσθέτοντας το ποσό ως θετική λογιστική διαφορά		
Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές	ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ	ΟΧΙ	ΝΑΙ 707-001
Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές 2014-2016	ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ	ΟΧΙ	ΝΑΙ
Χρήματα που πλήρωσαν τα πρόστιμα και τις εισφορές της ασφάλειας άλλων ετών.	ΜΟΝΙΜΗ	2005	ΟΧΙ
Μη εκπιπόμενες προβλέψεις αποζημίωσης προσωπικού	ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ	ΟΧΙ	ΝΑΙ
Μη εκπιπόμενη απομείωση απαιτήσεων από πελάτες (πρώην πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων)	ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ	ΟΧΙ	ΝΑΙ
Πρόστιμα, ποινές, προσαυξήσεις	ΜΟΝΙΜΗ	2005	ΟΧΙ
Παροχή ή λήψη αμοιβών που συνιστούν ποινικό αδίκημα	ΜΟΝΙΜΗ	2006	ΟΧΙ
Φόροι τέλη που δεν εκπίπτουν	ΜΟΝΙΜΗ	2007	ΟΧΙ
ΕΝΦΙΑ καταχώρηση - πληρωμή 2017	ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ	ΟΧΙ	707-002
Τέλος επιτηδεύματος & ο ΦΠΑ που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες	ΜΟΝΙΜΗ	2007	ΟΧΙ
Τεκμαρτό μίσθωμα που υπερβαίνει το 3%	ΜΟΝΙΜΗ	2008	ΟΧΙ
Υπερβάλλουσες δαπάνες για διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων	ΜΟΝΙΜΗ	2009	ΟΧΙ

ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ	ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΔΙΑΦΟΡΑΣ	ΚΩΔΙΚΟΣ Κ.Φ.Α.	ΠΙΝΑΚΑΣ Ε
Υπερβάλλουσες δαπάνες για διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων	ΜΟΝΙΜΗ	2010	ΟΧΙ
Δαπάνες ψυχαγωγίας	ΜΟΝΙΜΗ	2011	ΟΧΙ
Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες	ΜΟΝΙΜΗ	2012	ΟΧΙ
Δαπάνες προς φορολογικούς κατοίκους μη συνεργάσιμων ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς κρατών	ΜΟΝΙΜΗ	2013	ΟΧΙ
Δαπάνες που αφορούν ενδοομικά μερίσματα άρθρου 48	ΜΟΝΙΜΗ	2014	ΟΧΙ
Μη εκπιτόμενες δαπάνες υπεραξίας λόγω συγχώνευσης	ΜΟΝΙΜΗ	2016	ΟΧΙ
Έξοδα φορέων	ΜΟΝΙΜΗ	2017	ΟΧΙ
Έξοδα των επιχειρήσεων που χαρακτηρίζονται ναυτικές.	ΜΟΝΙΜΗ	2018	ΟΧΙ
Δαπάνες απαλλασσόμενων Ν.Π	ΜΟΝΙΜΗ	2018	ΟΧΙ
Διαφορά λογιστικών – φορολογικών αποσβέσεων παγίων/απομείωση παγίων	ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ	ΟΧΙ	ΝΑΙ
Διαφορά λογιστικών – φορολογικών αποσβέσεων άυλων στοιχείων	ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ	ΟΧΙ	ΝΑΙ
Πληρωμή μισθοδοσίας με μετρητά	ΜΟΝΙΜΗ	2023	ΟΧΙ
Απομείωση αξίας αποθεμάτων όταν δεν αναγνωρίζονται	ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ	ΟΧΙ	ΝΑΙ
Απομείωση αξίας χρηματοοικονομικών	ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ	ΟΧΙ	ΝΑΙ
Έξοδα διαφήμισης για το οποίο οφείλεται τέλος διαφήμισης που δεν έχει καταβληθεί μέχρι την υποβολή της δήλωσης	ΜΟΝΙΜΗ	2020	ΟΧΙ
Αμοιβές εταιρών πλην διαχείρισης ή ειδικής εργασίας	ΜΟΝΙΜΗ	2020	ΟΧΙ
Ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν εταιρούς που ασκούν και ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα	ΜΟΝΙΜΗ	2020	ΟΧΙ

ΕΙΔΟΣ ΛΑΠΑΝΗΣ	ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΔΙΑΦΟΡΑΣ	ΚΩΔΙΚΟΣ Κ.Φ.Α.	ΠΙΝΑΚΑΣ Ε
Ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν εταιρους που συμμετέχουν και σε άλλη εταιρεία από την οποία αποκτούν μεγαλύτερο εισόδημα	ΜΟΝΙΜΗ	2020	ΟΧΙ
Ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν εταιρους ΕΠΕ-ΙΚΕ ή μετόχους Α.Ε.	ΜΟΝΙΜΗ	2020	ΟΧΙ
Ενδοομιλικές συναλλαγές	ΜΟΝΙΜΗ	2020	ΟΧΙ
Μεγαλύτερες αποσβέσεις από αυτές που αναγνωρίζονται φορολογικά	ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ	ΟΧΙ	707-004
Μισθοδοσία-αμοιβές διευθυντών, μελών ΔΣ κλπ. -πάγια αντιμισθία δικηγόρων «μπλοκάκια» που εξοφλήθηκαν χωρίς χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής	ΜΟΝΙΜΗ	2023	ΟΧΙ
Διανομή κερδών	ΜΟΝΙΜΗ	2020	ΟΧΙ

Πηγή: (Σγουρινάκης, 2015)

Ο παράλληλος έλεγχος των δύο βάσεων, έχει ως αντικειμενικό στόχο τη συμμόρφωση της οντότητας με την νομοθεσία, με αποτέλεσμα να υπάρχει μία σωστή και νόμιμη φορολογική δήλωση από κάθε πρόσωπο. Έτσι, ο έλεγχος της φορολογικής βάσης, αποτελεί ένα σημαντικό πλεονέκτημα για την «φορολογική αναμόρφωση»(Σγουρινάκης, 2015).

Σχετικά με την διαφορά λογιστικής και φορολογικής βάσης, που έχει τα ίδια χαρακτηριστικά με την μόνιμη διαφορά, τα στοιχεία είναι καθορισμένα, καθώς μεταξύ τους διαφέρουν «εξ αιτίας των προβλέψεων του άρθρου 23 του ΚΦΕ». Ακολουθεί ένα τυπικό παράδειγμα με την καταχώρηση των στοιχείων ως προσωρινή διαφορά»(Σγουρινάκης, 2015).

**Παράδειγμα:** Έστω ότι η επιχείρηση αγόρασε μία μηχανή 200.000 ευρώ (2014). Από την επιχείρηση αποφασίστηκε η απόσβεσή του να πραγματοποιηθεί με μεγαλύτερο συντελεστή συγκριτικά με τον προβλεπόμενο από τον ΚΦΕ. Επομένως, στο τέλος κάθε χρονικής περιόδου θα προέκυπταν διαφορές μεταξύ των δύο βάσεων ως προσωρινές, εξαιτίας των διαφορετικών αποσβέσεων. Η επιχείρηση θα καταγράφει τα απαραίτητα στο έντυπο « Ε3» με σκοπό να διορθωθεί το αποτέλεσμα της διαφοράς Μετά από κάποιο χρονικό διάστημα τεσσάρων περιόδων, θα υπάρχει η παρακάτω κατάσταση(Σγουρινάκης, 2015).

Πίνακας 5 Λογιστική και Φορολογική Βάση

<b>Λογιστική βάση Φορολογική βάση</b>	
ξία απόκτησης.....	200.000.....200.000
Αποσβέσεις:.....	160.000.....20000
Αξία που δεν έχει γίνει απόσβεση .....	40.000.....180.000

Πηγή: (Σγουρινάκης, 2015)

Αν το μηχάνημα πουληθεί στην αρχή της πέμπτης περιόδου, 35.000 ευρώ και στο λογιστικό σύστημα τα στοιχεία που αποτελούν το πάγιο κοστίζουν 20.000 ευρώ, άρα θα προκύψει ότι το κέρδος είναι: 35.000 και αφαιρώντας τις 20.000 = 15.000, και στο φορολογικό σύστημα υπάρχει μείωση (35.000 – 180.000 = – 145.000). Ο πίνακας τότε αλλάζει και γίνεται ως εξής:

Πίνακας 6 Μείωση Φορολογικής Βάσης

<b>«Λογιστική βάση Φορολογική βάση</b>	
Αξία απόκτησης.....	200.000.....100.000
Αποσβέσεις:.....	160.000.....20.000
Αξία που δεν έχει αποσβεστεί.....	40.000.....180.000
Ποσό πώλησης :.....	35.000.....35.000
Κέρδος (Λογιστική βάση).....	15.000..... --.....
Ζημιά (Φορολογική βάση).....	--.....25.000»

Πηγή: (Σγουρινάκης, 2015)

Τα λογιστικά γεγονότα που αποτυπώνονται στον πίνακα επισημαίνουν ότι οι αποσβέσεις στη λογιστική βάση, είναι μεγαλύτερες από τις αποσβέσεις στη φορολογική, εξαιτίας του συντελεστή του 20%, με τον οποίο η επιχείρηση έκανε τις αποσβέσεις. Άρα με την διαδικασία της πώλησης υπάρχει ένα «κέρδος 15.000 ευρώ και ζημιά 25.000 ευρώ». Αν η πώληση είχε πραγματοποιηθεί εντός της περιόδου, οι αποσβέσεις θα γίνονταν τότε ώστε να υπάρχει η «αναπόσβεστη αξία». Έτσι, «τα ΕΛΠ προβλέπουν ότι η απόσβεση να αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για την χρήση για την οποία προορίζεται», ο ΚΦΕ επιβάλλει «η

(φορολογική) απόσβεση του πάγιου περιουσιακού στοιχείου να αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία. Στην παραπάνω άσκηση η διαφορά μεταξύ των δύο βάσεων είναι:

$+ 15.000 - (- 25.000) = + 40.000$ , επομένως έχουν γίνει περισσότερες λογιστικές αποσβέσεις, 40.000 ευρώ. Άρα, θα αφαιρεθούν οι 40.000 ευρώ, ώστε να έχουμε το φορολογητέο αποτέλεσμα(Σγουρινάκης, 2015).

Πίνακας 7 Περιοδική Δήλωση Φ.Π.Α

**Φ<sub>2</sub>** **ΔΗΛΩΣΗ Φ.Π.Α.**  
Υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα (μόνη υποβολή).

ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ: 001  
ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΥΠΟΒΟΛΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ: 002

ΕΤΟΣ: 004 2 0 1 7

ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΟΥ: XXXXXXXXXXXXX 003  
ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΑΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ  
από 0,1 0,1 1,7 έως 3,1 0,1 1,7

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ (Διαγραμμίστε με x)  
ΜΗΝΑΣ: X 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11 12  
ΤΡΙΜΗΝΟ: 006 1 2 3 4  
ΕΣΑΜΗΝΟ: 1 2

ΕΙΔΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ  
007 ΠΡΟΣΠΟΡΤΗΣΗ 008 ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΧΗ 009 ΕΚΤΑΚΤΗ ΔΗΛΩΣΗ

300.000-20.000+500+340+1.000

**Α. ΠΙΝΑΚΑΣ ΜΕ ΤΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΤΟΥ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟΥ ΣΤΟ ΦΟΡΟ Ή ΑΙΡΗΤΗ**

101 ΕΠΩΝΥΜΟ Ή ΕΠΩΝΥΜΙΑ: XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX 67.200+305  
102 ΟΝΟΜΑ: XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX 103 ΟΝΟΜΑ ΠΑΤΕΡΑ: XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX 104 Α + Μ: X, X, X, X, X, X, X, X, X, X

**Β. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΡΟΩΝ - ΕΙΣΡΟΩΝ** μετά την αφαίρεση (κατά συντηλέαση) των επιστροφών - εκπτώσεων.

α	ΕΚΡΩΣΕΙΣ ΠΑΡΑΛΟΓΩΓΩΝ, ΠΥΛΩΝΩΝ ΟΔΩΝ, ΠΑΡΟΧΩΝ ΥΠΕΡΒΑΛΟΝ ΚΑΤΗ, ΕΠΙΔΟΧΩΝ ΑΠΟΚΥ & ΠΡΑΞΩΝ ΠΡΟΒΛΗΤΗ	β	ΕΙΣΡΟΕΣ με έκπτωση έκπτωσης	γ	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΟΩΝ
301	13 331	Αποδοκίματα	361	281.840	361 67.505
302	6 332	Αποδοκίματα από εισοδήματα της αγοράς	362	5.000	362 1.200
303	138.000 24 333 33.120	Αποδοκίματα από αποδόσεις κεφαλαίων	363	25.250	363 6.060
304	9 334	Ευρωπαϊκός αποδοκίματος παθών	364	93.000	364 22.320
305	4 335	Ευρωπαϊκός κερμάτων	365	(5.000+88.000)	365 (21.120+1.200)
306	17 336	Αποδοκίματα κερμάτων	366		366
307	138.000 ΣΥΝ. ΕΚΡΩΣΕΩΝ 337 33.120	Αποδοκίματα κερμάτων	367	405.090	367 97.085
342	120.000	Επιδοτήσεις	400		
345		Επιδοτήσεις	401		
348	765.000	Επιδοτήσεις	402		
349		Επιδοτήσεις	403		
310		Επιδοτήσεις	404		
311	1.023.000	Επιδοτήσεις	405		
312		Επιδοτήσεις	406		
				410	
				407	
				411	
				422	
				423	
				428	
				430	97.085

**Γ. ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ** για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή (κωδ. 337 μείον κωδ. 430)

ΠΕΤΙΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩ	ΚΡΕΔΙΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩ
470 63.965	480
401	483
403	505
404	
502	511
503 63.965	523 ΝΑΙ 1 ΟΧΙ 2
507	523 ΝΑΙ 1 ΟΧΙ 2
508	523 ΝΑΙ 1 ΟΧΙ 2

ΤΡΑΠΕΖΑ ΚΕΔ ΑΡΙΘΜΟΣ ΚΑΡΤΑΓΙΑΣΜΟΥ IBAN

Πληροφορικά στοιχεία Πυλόνιος ε' κτιστική 906 ΑΒΑ εισοδήμ. κωδ.906 907 Μονο κέρδος (κωδ. αριθμ. 9) 908

Ο ΔΗΛΩΣΗ Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ Ο ΠΑΡΑΛΑΒΟΝ Ο ΤΑΜΙΑΣ

ΕΚΔΟΣΗ 2016 050 - Φ.Π.Α. ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Πίνακας 8 Ευρωπαϊκή Ένωση, Έντυπο N(σελ 1)

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ		ΕΝΤΥΠΟ N					
1 Υπόδειος ΑΦΜ		XXXXXXXXXX		Αφίξη		<input checked="" type="checkbox"/>	
XXXXXXX XXXXXXXX XX XXX XXXXXXXXXX XXX XXX XX XXXXXXXXX		2 Περίοδος Μην. Έτος		3			
4 Διόρισ τρίτος ΑΦΜ				01   17			
				5 ΕΘΝΙΚΗ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ (Λιμνούργου 14-16 101 86 ΑΘΗΝΑ)			
				ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ :		<input checked="" type="checkbox"/> <input checked="" type="checkbox"/> <input checked="" type="checkbox"/> <input checked="" type="checkbox"/>	
				ΑΡΜΟΔΙΑ Υ.Σ.Ν :		<input checked="" type="checkbox"/> <input checked="" type="checkbox"/>	
				(Υπηρεσία Στατιστικής Νομού)			
6 Περιγραφή εμπορευμάτων		7 εθν. ειλ.	8 Χώρα προέλ. / Πρω. αρ.	9 Ορ. προέλ.	10 ΦΩΣ	11 Μ	12 Λιμένος εισόδου
Κορμοί δέντρων		1	α	S	E	β	γ
		13 Κωδ. εμπορευμάτων		14 Χ. κωδ.		15 Στατιστ. κωδικός	
		66389454					
		16 Κωδικός μέγεθ (kg)		17 Συμπληρωματικός κωδικός			
		200.000		50.000			
		18 Τιμολογημένο ποσό		19 Στατιστ. αξία			
		88.000					
6 Περιγραφή εμπορευμάτων		7 εθν. ειλ.	8 Χώρα προέλ. / Πρω. αρ.	9 Ορ. προέλ.	10 ΦΩΣ	11 Μ	12 Λιμένος εισόδου
			α	β	γ	δ	ε
		13 Κωδ. εμπορευμάτων		14 Χ. κωδ.		15 Στατιστ. κωδικός	
		16 Κωδικός μέγεθ (kg)		17 Συμπληρωματικός κωδικός			
		18 Τιμολογημένο ποσό		19 Στατιστ. αξία			
6 Περιγραφή εμπορευμάτων		7 εθν. ειλ.	8 Χώρα προέλ. / Πρω. αρ.	9 Ορ. προέλ.	10 ΦΩΣ	11 Μ	12 Λιμένος εισόδου
			α	β	γ	δ	ε
		13 Κωδ. εμπορευμάτων		14 Χ. κωδ.		15 Στατιστ. κωδικός	
		16 Κωδικός μέγεθ (kg)		17 Συμπληρωματικός κωδικός			
		18 Τιμολογημένο ποσό		19 Στατιστ. αξία			
6 Περιγραφή εμπορευμάτων		7 εθν. ειλ.	8 Χώρα προέλ. / Πρω. αρ.	9 Ορ. προέλ.	10 ΦΩΣ	11 Μ	12 Λιμένος εισόδου
			α	β	γ	δ	ε
		13 Κωδ. εμπορευμάτων		14 Χ. κωδ.		15 Στατιστ. κωδικός	
		16 Κωδικός μέγεθ (kg)		17 Συμπληρωματικός κωδικός			
		18 Τιμολογημένο ποσό		19 Στατιστ. αξία			
ΕΠΕΞΗΓΗΣΕΙΣ:		Ταράγματα 00 : Κριτός μέλος προέλευσης		Ταράγματα 01 : Τρίτος αφορολόγος			
		00 - Φίσις αναλλοίωτος					
				20 Τίμολογημένο ποσό υποκείμενο παροχής πληροφοριών ή του δημόσιου ελέγχου			
				ΑΘΗΝΑ		26 - 02 - 2017	



Πίνακας 9 Ευρωπαϊκή Ένωση, Έντυπο N

ΕΥΡΩΠΑΪΚΗ ΕΝΩΣΗ		ΕΝΤΥΠΟ N				
1 Υπόδειγμα	ΑΦΜ	XXXXXXXXXX				
XXXXXXXXXX XXXXXXXXXXXX XX XXX XXXXXXXXXXXX XXX XXX XX XXXXXXXXXXXX		Αφιξη	<input checked="" type="checkbox"/>			
		2 Περίοδος	3			
		Μην. Έτος	01   17			
4 Διεύθυνση	ΑΦΜ	5 ΕΘΝΙΚΗ ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΤΗΣ ΕΛΛΑΔΟΣ (Λιμκούργου 14-16 101 66 ΑΘΗΝΑ)				
		ΑΡΜΟΔΙΑ Δ.Ο.Υ :	<input checked="" type="checkbox"/> <input checked="" type="checkbox"/> <input checked="" type="checkbox"/> <input checked="" type="checkbox"/>			
		ΑΡΜΟΔΙΑ Υ.Σ.Ν :	<input checked="" type="checkbox"/> <input checked="" type="checkbox"/>			
		(Υπηρεσία Στατιστικής Νομού)				
6 Περιγραφή εμπορευμάτων	7 α/α ε/κ	8 Χαρακ. κωδ. / Πρω. αρ.	9 Ομο. παρ.	10 ΦΣ	11 Μ	12 Λογος ομοίωσης
Κορμιά δέντρων	1	0 1 S E   0 1				
	13 Κωδ. εμπορευμάτων	14 Χ. κωδ.	15 Συναρμολογητός κωδός			
	66389454					
	16 Κιβωτά μάζα (kg)	17 Συναρμολογητός κωδός				
	200.000	50.000				
18 Τυπολογημένο ποσό	19 Συναρμολογημένο ποσό					
88.000						
6 Περιγραφή εμπορευμάτων	7 α/α ε/κ	8 Χαρακ. κωδ. / Πρω. αρ.	9 Ομο. παρ.	10 ΦΣ	11 Μ	12 Λογος ομοίωσης
13 Κωδ. εμπορευμάτων	14 Χ. κωδ.	15 Συναρμολογητός κωδός				
16 Κιβωτά μάζα (kg)	17 Συναρμολογητός κωδός					
18 Τυπολογημένο ποσό	19 Συναρμολογημένο ποσό					
6 Περιγραφή εμπορευμάτων	7 α/α ε/κ	8 Χαρακ. κωδ. / Πρω. αρ.	9 Ομο. παρ.	10 ΦΣ	11 Μ	12 Λογος ομοίωσης
13 Κωδ. εμπορευμάτων	14 Χ. κωδ.	15 Συναρμολογητός κωδός				
16 Κιβωτά μάζα (kg)	17 Συναρμολογητός κωδός					
18 Τυπολογημένο ποσό	19 Συναρμολογημένο ποσό					
6 Περιγραφή εμπορευμάτων	7 α/α ε/κ	8 Χαρακ. κωδ. / Πρω. αρ.	9 Ομο. παρ.	10 ΦΣ	11 Μ	12 Λογος ομοίωσης
13 Κωδ. εμπορευμάτων	14 Χ. κωδ.	15 Συναρμολογητός κωδός				
16 Κιβωτά μάζα (kg)	17 Συναρμολογητός κωδός					
18 Τυπολογημένο ποσό	19 Συναρμολογημένο ποσό					
ΕΠΕΞΗΓΗΣΕΙΣ:		28 Τυπολογημένο/συναρμολογημένο του υποδείγματος παρτίδας πληρωσθέντων ή του διελκυστικού τμήματος				
Τετράγωνο 80 : Κριτικός μέσος προϊόντος		Τετράγωνο 11 : Τρίτος αυτοκράτορας				
10 : Φοιτητικό εισιτήριο		ΑΘΗΝΑ 26 - 02 - 2017				

**Παράδειγμα:** Στις παρακάτω Λογιστικές Βάσεις (ΛΒ) των λογαριασμών παρατίθενται ο προσδιορισμός της αντίστοιχης Φορολογικής Βάσης (ΦΒ):

Λογιστική Βάση

Φορολογική Βάση

Έπιπλα		Αποσβεσμένα έπιπλα	
1.000.000			600.000

Η αναπόσβεστη αξία των 400.000 = ΦΒ, αφού Θα εκπίπτει από φορολογητέα μελλοντικά οικονομικά οφέλη.

Πελάτες	
40.000	
Γραμ. ή δάν. εισπραχθέν	
100.000	
Τόκοι εισπραχθέν	
5.000	
Προεισπραχθέντες τόκοι	
	8.000
Δάνεια πληρωτέα	
	800.000

Τα χρήματα που έχουν εισπραχθεί, δεν φορολογούνται, γιατί έχουν συμπεριληφθεί στα φορολογητέα έσοδα π.χ. μέσω των πωλήσεων, τότε ΦΒ = ΑΒ δηλ. μηδενική προσωρινή διαφορά

Αντίθετα, ΦΒ = 0 γιατί όλο το ποσό είναι φορολογητέο όταν εισπραχθεί και ΦΒ = 0 γιατί ισούται με ΑΒ 8.000 - κάθε ποσό που δεν Θα εκπίπτει στο μέλλον (8.000)

Εφόσον οι υποχρεώσεις εκπίπτουν φορολογικά, η εξόφλησή τους δεν έχει φορολογικές συνέπειες (Φ= ΑΒ)

## **Κεφάλαιο 3 Χαρακτηριστικά εταιρειών που παρουσιάζουν μεγαλύτερη φορολογική αναμόρφωση.**

Ανάλογα με τον νομικό τύπο της επιχείρησης τηρούνται και τα αντίστοιχα βιβλία και συμπληρώνονται οι ανάλογοι κωδικοί (Ε3 ή Ν) στη διαδικασία της φορολογικής αναμόρφωσης. Οι τύποι αυτοί είναι οι παρακάτω:

### **3.1 Ατομική επιχείρηση με απλογραφικά βιβλία**

Πρόκειται για εταιρεία που υπάγεται στις προσωπικές εταιρίες, και το άτομο που έχει την πλήρη ευθύνη για τα περιουσιακά στοιχεία και τα χρέη της επιχείρησης είναι το ίδιο που την έχει συστήσει (Ατομική Επιχείρηση). Διαθέτει το πλεονέκτημα ότι είναι ευέλικτη απέναντι στον έλεγχο σε κάθε τομέα, και οι αποφάσεις παίρνονται πολύ γρήγορα αφού ο μοναδικός εταίρος είναι ένα μόνο άτομο. Κύριο μειονέκτημά της είναι ότι σε περίπτωση ανάπτυξης των δραστηριοτήτων της, δεν μπορεί να πραγματοποιηθεί εύκολα ο έλεγχος οπότε απαιτούνται άλλες μορφές επιχείρησης.

Κάθε επιχείρηση εντάσσεται σε κατηγορία βιβλίων ανάλογα: α) με τα μικτά έσοδα και β) την μορφή που ανήκουν

#### **Βιβλία ατομικής Επιχείρησης**

*«Απλογραφικά βιβλία (ή Β' Κατηγορίας ή Εσόδων/Εξόδων)*

*Διπλογραφικά Βιβλία (ή Γ' Κατηγορίας) , όχι υποχρεωτικά για κάθε επιχείρηση που ο κύκλος των εργασιών της είναι μέχρι 1.500.000 ευρώ.*

*Ισοζύγιο Γενικού & Αναλυτικών Καθολικών*

*Βιβλίο Απογραφής & Ισολογισμών»(Ατομική Επιχείρηση).*

Πίνακας 10 Τύποι επιχειρήσεων και κωδικοί καταχώρησης

<b>«ΤΥΠΟΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ &amp; ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ</b>	<b>ΚΩΔΙΚΟΣ ΠΕΙΓΡΑΦΗΣ</b>	<b>ΚΩΔΙΚΟΣ ΠΕΡΙΓΡΑΦΗΣ ΣΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ</b>
<i>Ατομική Επιχείρηση με χρήση απλογραφικών βιβλίων</i>	<i>E3-320 ή E3-321</i>	<i>E3-564-567</i>
<i>Ατομική Επιχείρηση με χρήση διπλογραφικών βιβλίων</i>	<i>E3-489 ή E3-490</i>	<i>E3-196</i>
<i>Νομικά πρόσωπα με χρήση απλογραφικών βιβλίων</i>	<i>N-118 ή N-119</i>	<i>N-455»</i>
<i>Νομικά πρόσωπα με χρήση διπλογραφικών βιβλίων</i>	<i>N-118 ή N-119</i>	<i>N-455»</i>

Πηγή: (Νιφορόπουλος, 2015)

Στην περίπτωση της ατομικής επιχείρησης με απλογραφικά βιβλία υπάρχει το παρακάτω έντυπο που απεικονίζει τον λογιστικό προσδιορισμό των κερδών της επιχείρησης με απλογραφικά βιβλία.

Πίνακας 11Τα απλογραφικά βιβλία σε ατομική επιχείρηση

Q Λογιστικός προσδιορισμός καθαρών κερδών επιχειρήσεων με απλογραφικά βιβλία				
	Εμπορίας - Μεταποίησης	Παροχής Υπηρεσιών	Αγροτικής Δραστηριότητας	Συνολικά
Σύνολο Ακαθάριστων Εσόδων	548	549	550	551
Μείον: Κόστος Πωληθέντων (Αναλώσεων)	552	553	554	555
Μείον: Δαπάνες χρήσης	556	557	558	559
Κέρδος βάσει Λογιστικού προσδιορισμού	560	561	562	563
Πλέον: Δαπάνες μη εκπιπόμενες <sup>(2)</sup>	564	565	566	567
Μείον: Αφορολόγητα έσοδα <sup>(3)</sup>	572	573	574	575
Καθαρά αποτέλεσμα με λογιστικό προσδιορισμό	568	569	570	571

Πηγή: (Νιφορόπουλος 2015)

Στο έντυπο αυτό συμπληρώνεται ο κωδικός 563, με τον αριθμό που θα προκύψει μετά την αφαίρεση των δαπανών από τον κωδικό 555(σχετικά με το κόστος των προϊόντων που πουλήθηκαν) και 559 (σχετικά με τις δαπάνες χρήσης) από το συνολικό ποσό του κωδικού

551(αναφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα). Επομένως, ότι προκύψει θα προκύψει από την «Λογιστική βάση».

Στο πλαίσιο με τους κωδικούς 564-567 θα συμπληρωθούν οι δαπάνες, που δεν είναι εκπιπτόμενες από το εισόδημα που φορολογείται η οντότητα, όπως προκύπτει από τον «πίνακα φορολογικής αναμόρφωσης»(Νιφορόπουλος,2015).

Πίνακας 12 Τα κέρδη που προκύπτουν από τις ατομικές επιχειρήσεις με τα χρήση του απλογραφικού συστήματος

ΠΙΝΑΚΑΣ Σ'. ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΜΕ ΑΠΛΟΓΡΑΦΙΚΑ ΒΙΒΛΙΑ				
πλέον καθαρό μεταφ/νο εισοδ. παρ. 7 αρθρ. 48 ν.2238/94 <sup>(4)</sup>	319		μείον αφορολ. εκπτώσεις αναπτ. νόμων	592
μείον δαπάνη επιστ. έρευνας (εξωλογιστικά)	318		μείον έκπτωση ποσών λόγω απασχ. αναπτύχων παρ.10 αρθρ.4 ν. 3522/06	313
μείον αποσβέσεις άδειας Φ.Δ.Χ. ν. 3888/2010	312			
μείον ποσό επένδυσης παρ. 9 άρθρ. 73 ν. 3842/10	382		383 α   384 β	
μείον το εισόδημα της παρ.6 αρθρ. 29 και παρ. 5 αρθρ. 58 (μέχρι 10 kw) <sup>(5)</sup>	324		Φορολογητέα Καθαρά Αποτελέσματα από επιχειρ. δραστ.	346
μείον αξία πώλησης οχήματος Δ.Χ. (άρθρ. 10 του ν. 2579/1998) <sup>(6)</sup>	325		Φορολογητέα Καθαρά Αποτελέσματα από αγροτική δραστηρ.	347
μείον το κέρδος του άρθρ. 71 του ν. 3842/2010	342		Καθαρό εισόδημα περ. στ' παραγρ. 2 άρθρ.12 <sup>(3)</sup>	348
μείον αξία πώλησης οχήματος Ι.Χ. (άρθρ. 5 του ν. 1146/1972) <sup>(9)</sup>	317			
πλέον προσωρινές διαφορές μεταξύ ΕΛΠ - Φορολογικής Βάσης <sup>(10)</sup>	320			
μείον προσωρινές διαφορές μεταξύ ΕΛΠ - Φορολογικής Βάσης <sup>(11)</sup>	321			

Πηγή:(Νιφορόπουλος,2015)

Στον παραπάνω πίνακα προσδιορίζονται τα φορολογητέα κέρδη των ατομικών επιχειρήσεων με απλογραφικά βιβλία. Στο πεδίο με κωδικό 320, θα μεταφερθεί η διαφορά με θετικό πρόσημο, του κωδικού 797 του πίνακα Κ, αφού έχει ήδη καταχωρηθεί με αναλυτικό τρόπο.

Στον κωδικό «797 του Πίνακα Κ'» θα συμπληρώνονται τα στοιχεία από το πεδίο 320 και θα προστίθενται στα λογιστικά κέρδη. Στον κωδικό «321», θα μεταφερθούν οι διαφορές με αρνητικό πρόσημο, από τον κωδικό 789 και θα αφαιρεθούν από το ποσό που αποτελεί το καθαρό κέρδος. Το τελικό ποσό θα τοποθετηθεί στο πεδίο 346 και αποτελεί τα καθαρά φορολογητέα κέρδη της επιχείρησης. Στην περίπτωση ατομικής επιχείρησης με διπλογραφικά βιβλία συμπληρώνονται οι κωδικοί 473-479 με τα ποσά από τις λογιστικές καταστάσεις(Νιφορόπουλος, 2015).

Πίνακας 13 Συνολικές Δαπάνες

στ) Δαπάνες (συνολικά)		είδη συσκευασίας		446
αμοιβές και έξοδα προσωπικού	439	ζ) Αποτελέσματα και δείκτες	Σύνολο απογραφής	449
αμοιβές και έξοδα τρίτων	442	ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΑΠΟ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ		463
παραχές τρίτων	445	ΜΙΚΤΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΑΠΟ ΠΩΣΕΙΣ		496
φόροι - τέλη	448	ΘΗΚΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ		473
διάφορα έξοδα	451	ΚΑΘΑΡΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ ΚΡΗΝΗΣ		479
τόκοι και συναφή έξοδα	452	κλίση προσαρτές διαφοράς ΕΠ-Φορολογικής Βάσης <sup>(3)</sup>		489
αποσβέσεις παγίων	454	μίσθν προσαρτές διαφοράς ΕΠ-Φορολογικής Βάσης <sup>(4)</sup>		490
προβλέψεις εκμετάλλευσης	456	ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ ΠΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΝΤΑΙ		481
οργανικά έξοδα υποκαταστημάτων	458	ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΑ		483
άθροισμα (με πρόσημο)	460	ΆΛΛΑ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ		485
Γενικό σύνολο εξόδων	462	% μικό εμπιαρικό αποτέλεσμα επί κόστους		500
		% μικό εμπιαρικό αποτέλεσμα επί πωλήσεων		504
		% αποτέλεσμα παραχής υπηρεσιών επί εσόδων		884
Συνολικό ποσό κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης <sup>(1)</sup>	196	Μεταφορά αποτελεσμάτων από απολογαφικά βιβλία <sup>(2)</sup>		
Καθαρό αγροτικό εισόδημα ατομικής επιχείρησης με διπλογραφικά βιβλία	198			

Πηγή: (Νιφορόπουλος, 2015).

## Νομικά Πρόσωπα με απλογραφικά βιβλία

Η μορφή αυτή της εταιρείας, αναφέρεται σε ανεξάρτητο πρόσωπο, που μπορεί να είναι η ένωση τουλάχιστον «δύο φυσικών ή νομικών προσώπων». Δεν υπάρχει σχέση της επιχείρησης με την περιουσία των ατόμων που τη συστήνουν ή την συμμετοχή τους στο κεφάλαιο της εταιρείας. Έχει συγκεκριμένο σκοπό ίδρυσης και για ορισμένο χρόνο. Στην περίπτωση της εταιρείας Νομικά πρόσωπα με απλογραφικά βιβλία ο Λογιστικός προσδιορισμός των κερδών γίνεται ως εξής:

Αφού συμπληρωθούν τα απλογραφικά βιβλία, δεν συμπληρώνεται ο πίνακας Ζ', επειδή η διαδικασία της φορολογικής αναμόρφωσης θα γίνει στο έντυπο Ν. Επομένως, αφού συμπληρωθούν οι κωδικοί, «551, 555, 559 και 563 του ζ' του πίνακα ΣΤ'», τοποθετείται ότι προκύψει στον κωδικό «563, στο έντυπο Ν», για να ακολουθήσει η διαδικασία της φορολογικής αναμόρφωσης και μετέπειτα η φορολόγηση εισοδήματος. Τα πεδία «567, 575 και 571» επίσης δεν αφορούν τις δηλώσεις των νομικών προσώπων(Νιφορόπουλος, 2015).

Πίνακας 14 Φορολογική Αναμόρφωση Λογαριασμού «Αποτελέσματα Χρήσεως»

<b>I. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ"</b>		
Ακαθάριστα έσοδα χρήσης	015	
Κέρδη χρήσης βάσει Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π.	116	
Ή ζημία βάσει χρήσης βάσει Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π.	117	
(+) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π. - Φ.Β.	118	
(-) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π. - Φ.Β.	119	
Φορολογικά κέρδη χρήσης .....	016	
Φορολογική ζημία χρήσης .....	017	
<b>Σε περίπτωση κερδών προστίθενται και σε περίπτωση ζημιάς αφαιρούνται</b>		
1. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	455	
2. Υπόλοιπο Λογ/σμού "Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις (ν.2238/1994)"	453	
3. Χρεωστική διαφορά λόγω πιστωτικού κινδύνου (παρ. 3 άρθ. 27 ν.4172/2013)	457	
4. Μη διανεμηθέν εισόδημα ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας (άρθρο 66 ν.4172/2013)	452	
5. _____	454	
Σύνολο κερδών .....	024	
Υπόλοιπο ζημιών .....	224	

Πηγή: (Νιφορόπουλος, 2015)

### 3.3 Νομικά Πρόσωπα με διπλογραφικά βιβλία

Στην επιχείρηση Νομικά Πρόσωπα με διπλογραφικά βιβλία ο παρακάτω πίνακας προσδιορίζει όλα τα οικονομικά γεγονότα της επιχείρησης. Αυτά τα πρόσωπα, που κρατούν τα διπλογραφικά βιβλία, είναι υποχρεωμένα να συμπληρώσουν τους πίνακες «Η' και Θ'», ώστε το ποσό που θα προκύψει, θα συμπληρωθεί μετέπειτα στο «έντυπο Ν για φορολογική αναμόρφωση και φορολόγηση» εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.



«ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ:

ΕΠΑΓΓΕΛΜΑ:

ΑΦΜ:

ΥΠΕΥΘΥΝΟΣ ΛΟΓΙΣΤΗΣ ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΣ:

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ

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

Α/Α (1)	ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ (2)	ΚΩΔΙΚΟΣ (3)	ΠΟΣΟ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ (4)
Άρθρο 23 ν. 4172/2013			
1.	Τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους (περ.α' άρθρου 23)	2001	
2.	Δαπάνη για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών άνω 500 ευρώ χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ.β' άρθρου 23)	2002	
3.	Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές (περ.γ' άρθρου 23)	2003	
4.	Μη εκπιπτόμενες προβλέψεις (περ.δ' άρθρου 23)	2004	
5.	Πρόστιμα, ποινές και προσωυξήσεις (περ.ε' άρθρου 23)	2005	
6.	Παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα (περ. στ' άρθρου 23)	2006	
7.	Φόροι-τέλη που δεν εκπίπτουν (περ.ζ' άρθρου 23)	2007	
8.	Τεκμαρτό μίσθωμα κατά το μέτρο που υπερβαίνει το 3% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου (περ. η' άρθρου 23)	2008	
9.	Δαπάνες για οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων (περ.θ' άρθρου 23)	2009	
11.	Δαπάνες ψυχαγωγίας (περ. ια' άρθρου 23)	2011	
12.	Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες (περιπτ.ιβ' άρθρου 23)	2012	



A/A (1)	ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ (2)	ΚΩΔΙΚΟΣ (3)	ΠΟΣΟ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ (4)
13.	Δαπάνες προς φορολογικούς κατοίκους με έδρα σε κράτος μη συνεργάσιμο ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (περ. ιγ' άρθρου 23)	2013	
14.	Δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (περ. ιδ' άρθρου 23)	2023	
15.	Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση	2020	
16.	Δαπάνες που αφορούν ενδοομιλικά μερισμάτα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 48 (παρ.4 άρθρου 48)	2014	
17.	Μη εκπιπτόμενες δαπάνες τόκων-Υποκεφαλαιοδότηση (άρθρο 49 ν.4172/2013)	2015	
18	Μη εκπιπτόμενες δαπάνες αποσβέσεων από υπεραξία λόγω συγχώνευσης (άρθρα 52 & 54 ν.4172/2013)	2016	
19	Δαπάνες φορέων Γενικής Κυβέρνησης που αφορούν έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας	2017	
20	Δαπάνες ναυτιλιακών επιχ/σεων που αφορούν έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας	2018	
21	Δαπάνες απαλλασσόμενων Ν.Π.	2019	
22	Δαπάνες αστικών μη κερδοσκοπικών εταιρειών που αφορούν έσοδα μη υποκείμενα στο φόρο	2021	
23	Ζημία χρήσης των εταιρειών που λειτουργούν ως σύστημα εναλλακτικής διαχείρισης του ν. 2939/2001.	2024	
24	Υπερβάλλον ποσό δαπανών πολιτιστικών χορηγιών (άρθρο 12 παρ. 1 ν. 3525/2007)	2025	

ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ .....

Ο ΥΠΟΧΡΕΟΣ      Ο ΛΟΓΙΣΤΗΣ ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΣ  
ΥΠΟΓΡΑΦΗ-ΣΦΡΑΓΙΔΑ      ΥΠΟΓΡΑΦΗ- ΣΦΡΑΓΙΔΑ».

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

Εικόνα 1 Κατάσταση Φορολογικής αναμόρφωσης

Πηγή: <https://www.e-forologia.gr/cms/viewEntipa.aspx>

<b>I. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ"</b>		
Ακαθάριστα έσοδα χρήσης	015	
Κέρδη χρήσης βάσει Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π.	116	
Ή ζημία χρήσης βάσει Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π.	117	
(+) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π. - Φ.Β.	118	
(-) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π. - Φ.Β.	119	
Φορολογικά κέρδη χρήσης .....	016	
Φορολογική ζημία χρήσης .....	017	
<b>Σε περίπτωση κερδών προστίθενται και σε περίπτωση ζημιάς αφαιρούνται</b>		
1. Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	455	
2. Τεκμαρό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου	443	
3. Χρεωστική διαφορά λόγω πιστωτικού κινδύνου (παρ. 3 άρθ. 27 ν.4172/2013)	457	
4. Μη διανεμηθέν εισόδημα ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας (άρθρο 66 ν.4172/2013)	452	
5. Διαφορά κερδών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 50 ν.4172/2013	446	
6. ....	454	
Σύνολο κερδών .....	024	
Υπόλοιπο ζημιών .....	224	
<b>Σε περίπτωση κερδών αφαιρούνται και σε περίπτωση ζημιάς προστίθενται</b>		
1. Έσοδα από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε Ν.Π. (άρθ. 48 ν.4172/2013)	495	
2. Έσοδα που φορολογήθηκαν κατ'εφαρμογή των παρ.12 & 13 του άρθρου 72 ν.4172/2013	474	
3. Υπεραξία από αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου	458	
4. Υπεραξία από μεταβίβαση ημεδαπών εταιρικών ομολόγων (ν.3156/2003) και εταιρικών ομολόγων που έχουν εκδοθεί από εταιρείες Ε.Ε., ΕΟΧ / ΕΖΕΣ	465	
5. Υπεραξία από εκποίηση μεριδίων ΟΣΕΚΑ (ημεδαπών, Ε.Ε., ΕΟΧ / ΕΖΕΣ)	466	
6. Υπεραξία από μεταβίβαση αυτοκινήτου	470	
7. Υπεραξία λόγω συγχώνευσης (άρθ. 52, 53 και 54 ν.4172/2013)	463	
8. Τόκο ομολόγων που εκδίδονται από ΕΤΧΣ κατ'εφαρμογή του προγράμματος P.S.I.	467	
9. Κέρδη από διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας (παρ. 5 άρθ. 58 ν.4172/2013)	459	
10. Απαλλασσόμενα έσοδα φορέων γενικής κυβέρνησης (άρθ. 46 ν.4172/2013)	468	
11. Έσοδα αστικών μη κερδοσκοπικών εταιρικών μη υποκείμενα σε φόρο	471	
12. Έσοδα απαλλασσόμενων Ν.Π. (άρθ. 46 ν.4172/2013) κ.λ.π	469	
13. Έσοδα απαλλασσόμενων Ν.Π. (παρ. 14 και 15 άρθρου 72 ν.4172/2013)	559	
14. Χρεωστική διαφορά λόγω ανταλλαγής ομολόγων (PSI) των νομικών προσώπων των περιπτώσεων α' και δ' άρθ. 45 ν.4172/2013	752	
15. Ωφέλεια από τη διαγραφή χρέους στο πλαίσιο εξωδικαστικού συμβιβασμού ή σε εκτέλεση δικαστικής απόφασης (άρθρο 62 ν.4389/2016)	475	
16. Χρεωστική διαφορά λόγω πιστωτικού κινδύνου (παρ. 3 άρθ. 27 ν.4172/2013)	473	
17. Ποσό που φορολογήθηκε κατά τις προηγούμενες χρήσεις λόγω αναμόρφωσης προβλέψεων	462	
18. Κεφαλαιακά κέρδη από ανταλλαγή ομολόγων (παρ.5 άρθρου 47 ν.4172/2013)	476	
19. Αντιστάθμισμα νησιωτικού κόστους (Α.ΝΗ.ΚΟ.) του ν.4551/2018	479	
20. Ποσό που φορολογήθηκε στις προηγούμενες χρήσεις λόγω αναμόρφωσης δαπανών-τόκων (άρθρο 49 ν.4172/2013)	477	
21. Διανεμηθέν εισόδημα ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας, το οποίο έχει υπαχθεί σε φορολογία τα προηγούμενα φορολογικά έτη (άρθ. 66 ν.4172/2013)	478	
22. ....	461	
Κέρδη φορολογικού έτους .....	029	
Ζημία φορολογικού έτους .....	030	

Εικόνα 2 Φορολογική αναμόρφωση Λογαριασμού «Αποτελέσματα Χρήσεως»

## **Κεφάλαιο 4 Μη εκπιπτόμενες φορολογικά δαπάνες**

### **4.1 Γενικά**

Στο πέρασμα των χρόνων υπήρξαν σημαντικές αλλαγές στην νομοθεσία για τις εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες. Ο νόμος «N.4110/2013, άλλαξε αρκετές από τις νομοθεσίες όπως ορίζονταν από τα άρθρα σχετικά με την φορολογία των εισοδημάτων και τη μείωση των εξόδων από το ακαθάριστο κέρδος της επιχείρησης. Πιο ειδικά, όλες οι αλλαγές των δαπανών που θεωρούνταν εκπιπτόμενες, ορίστηκαν εκ νέου με τον «N.4110/2013». Ο νόμος «N.3842/2010» υποχρεώνει κάθε επιχείρηση να προχωρήσει στη διαδικασία της αναμόρφωσης των δαπανών που χαρακτηρίζονται ως έξοδα και τη μείωσή τους όπως καθορίστηκε από την νομοθεσία καθώς δεν έπρεπε να γίνει η καταχώρησή τους στο βιβλίο.

Ο νόμος «N.4172/2013» και συγκεκριμένα τα άρθρα 1 έως 71 επέφερε σημαντικές αλλαγές στην φορολογία που εδώ και πάρα πολλά χρόνια στηρίζονταν στον νόμο «3323/1955» και κατόπι στον «N. 2238/1994. Τέλος ο νόμος N. 4336/2015 είναι ο πλέον τελευταίος νόμος που επέφερε αλλαγές στα σχετικά άρθρα του ν. 4172/2013». Στο παρόν κεφάλαιο αναφέρονται οι διατάξεις του νόμου που εκπίπτουν από το ακαθάριστο ποσό των εσόδων των οντοτήτων (Ποιες δαπάνες εκπίπτουν από τα έσοδα των επιχειρήσεων και ποιες όχι, 2019).

### **4.2 Διατάξεις περί εκπιπτόμενων δαπανών**

Στο κέρδος που προκύπτει από τις οικονομικές συναλλαγές των επιχειρήσεων, περιέχεται και η έκπτωση που προκύπτει από τη χρήση των δαπανών εφόσον υπακούουν σε κάποιες απαιτήσεις του νόμου:

- Η χρήση των δαπανών πρέπει να γίνεται με αντικειμενικό στόχο το κέρδος της οντότητας.
- Η χρήση των δαπανών, είναι υποχρεωτικό να αντιστοιχεί σε κανονικό γεγονός και το ποσό της συναλλαγής να μην είναι διαφορετικό από την κανονική δαπάνη.
- Κάθε δαπάνη καταχωρείται υποχρεωτικά σε αρχείο οικονομικών συναλλαγών. Οι δαπάνες που είναι σχετικές με έρευνα και εξοπλισμό, όπως και οι αποσβέσεις που αναφέρονται σε τέτοιες διαδικασίες, είναι αυξημένες σε ένα ποσοστό (30%).

- Οι διατάξεις του άρθρου 22 θα πρέπει να εξετάζονται μαζί με τις αντίστοιχες του άρθρου 23 το οποίο ασχολείται με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες. Άρα το βασικό για τον χαρακτηρισμό μίας δαπάνης ως εκπιπτόμενης ή μη είναι ο παρακάτω:
- Κάθε δαπάνη που ανταποκρίνεται στις απαιτήσεις «του άρθρου 22» και παράλληλα δεν έχει κανένα από τους περιορισμούς που προαναφέρθηκαν(Ποιες δαπάνες εκπίπτουν από τα έσοδα των επιχειρήσεων και ποιες όχι, 2019).

### 4.3 Μη εκπιπτόμενες δαπάνες

Κάθε έξοδο που δεν ανταποκρίνεται στις προϋποθέσεις «του άρθρου 22», ή δεν εμπίπτει στους περιορισμούς του άρθρου «23» θεωρείται ως μη εκπιπτόμενη δαπάνη. Σύμφωνα με τον φορολογικό κώδικα και συγκεκριμένα τις ρυθμίσεις του άρθρου «23», οι δαπάνες που δεν θεωρούνται εκπιπτόμενες φορολογικά χωρίζονται σε 2 μεγάλες κατηγορίες:

- 1) Στις δαπάνες που δεν καταχωρούνται ως εκπιπτόμενες αν δεν υπάρχει η προϋπόθεση της συνδρομής κάποιας άλλης προϋπόθεσης.
- 2) Σε αυτές που δεν θεωρούνται εκπιπτόμενες όταν δεν ξεπερνούν το όριο που έχει τεθεί..

Αναλυτικότερα, όπως έχει καθοριστεί για τον φορολογικό κώδικα μη εκπιπτόμενες δαπάνες χαρακτηρίζονται όσες δαπάνες:

- δεν πραγματοποιούνται με σκοπό το κέρδος της επιχείρησης ή όπως συνηθίζεται να λειτουργούν σε εμπορικές δραστηριότητες. Άρα, μία δαπάνη για να εκπίπτει πρέπει να χαρακτηριστεί σημαντικά ιδιαίτερη από τον εργοδότη της επιχείρησης και μπορεί να αφορά νόμιμη ή συμβατική υποχρέωση, επίτευξη σκοπού της επιχείρησης, ανάπτυξη εργασιών επιχείρησης, την καλύτερευση της επιχείρησης στον εμπορικό κόσμο, άνοιγμα του κύκλου των εργασιών της επιχείρησης και μεγαλύτερο εισόδημα της επιχείρησης καθώς και άλλες δράσεις της (ΣτΕ 2033/2012).
- δεν αφορούν την κανονική συναλλαγή, που δεν είναι της ίδιας αξίας με αυτήν που έχει αγοραστεί. Άρα, για να εκπίπτει μία δαπάνη δεν πρέπει να είναι εικονική ή μερικώς εικονική ή ανύπαρκτη. Για παράδειγμα μία δαπάνη που δεν έχει γίνει άλλα έχει περαστεί στα αρχεία θεωρείται ως μη εκπιπτόμενη.
- Δεν έχουν εγγραφεί στα αρχεία της επιχείρησης το χρονικό διάστημα που γίνονται και αυτό είναι αποδεκτό από τη χρήση των κατάλληλων δικαιολογητικών. Άρα, οι δαπάνες

για να εκπίπτουν θα πρέπει να έχουν περαστεί στα βιβλία, το έτος που πραγματοποιήθηκαν και με την χρήση των κατάλληλων δικαιολογητικών. Τα δικαιολογητικά μπορεί ενδεικτικά όπως ορίζονται από τον νόμο «ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π)», είτε είναι του δημοσίου είτε του ιδιωτικού τομέα.. Αν υπάρχει απώλεια των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, χρησιμοποιούνται φωτοτυπίες με την ανάλογη επικύρωση..

Στην περίπτωση επιχείρησης που δεν είναι υποχρεωμένη να φυλάσσει κάποια αρχεία, οι δαπάνες της θεωρούνται εκπιπτόμενες από το ακαθάριστο κέρδος της αν και μόνο αν πληρούνται τα παραπάνω κριτήρια εκτός της υποχρέωσης καταχώρησης στα λογιστικά. Επίσης, σχετικά με το χρόνο της έκπτωσης των δαπανών στο φορολογικό σύστημα, σημειώνεται ότι οι δαπάνες θεωρούνται εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους στο οποίο αναφέρονται. Παρόμοια, οι δαπάνες με δικαιολογητικά που προκύπτουν μέχρι και το χρονικό διάστημα που η επιχείρηση κλείνει τα βιβλία του ισολογισμού και αναφέρονται στην χρήση αυτή που κλείνεται, θεωρούνται εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους στο οποίο αναφέρονται (Ποιες δαπάνες εκπίπτουν από τα έσοδα των επιχειρήσεων και ποιες όχι, 2019).

#### **4.4 Αναλυτικά στοιχεία μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών**

Το άρθρο 23 του ΚΦΕ αποτελεί μία σημαντική παρέμβαση στην φορολογία, καθώς είτε αναλύεται κάθε περίπτωση διεξοδικά που είτε θεωρούνται εκπιπτόμενες είτε όχι.

α) τα ποσά που αποτελούν τους τόκους από τα δάνεια που έχει συνάψει κάθε επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα δάνεια των τραπεζών, αλλά δεν υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέρχονταν αν το επιτόκιο ήταν *«ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκορίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού»* (Πώς εκπίπτουν οι τόκοι των επιχειρήσεων, 2019).

β) κάθε ποσό που δαπανάται με σκοπό την αγορά προϊόντων μεγαλύτερων των πεντακοσίων (500) ευρώ, με την προϋπόθεση ότι δεν έχει εξοφληθεί μερικά ή ολικά με την χρησιμοποίηση τραπεζικού τρόπου για την πληρωμή του.

γ) τα χρήματα που αναφέρονται στις ασφαλιστικές καταβολές και δεν έχουν πληρωθεί.

δ) προβλέψεις με εξαίρεση όσα αναφέρονται στο «άρθρο 26».

ε) χρήματα που καταβάλλονται για την πληρωμή των ποινών και άλλες προσαυξήσεις

στ) ο φόρος που πληρώνεται εξαιτίας του εισοδήματος, και περιέχει το τέλος επιτηδεύματος και κάθε επιπλέον εισφορά, με σκοπό τα κέρδη, καθώς και ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σε δαπάνες που δεν εκπίπτουν αφού δεν είναι εκπιπτόμενος ως φόρος σε κάθε χρηματική εισροή.

η) η μίσθωση σε περίπτωση που πρόκειται για ιδιωτική χρήση και δεν πρέπει να ξεπερνά το ποσοστό περίπου το «τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου». (Ποιες δαπάνες εκπίπτουν από τα έσοδα των επιχειρήσεων και ποιες όχι, 2019).

Τέλος υπάρχουν και ειδικές περιπτώσεις φόρων και τελών που δεν εκπίπτουν οι οποίες ορίζονται από ειδικές διατάξεις σε νόμους όπως:

- Τέλη συνδρομητικής τηλεόρασης, συνδρομητών σταθερής τηλεφωνίας, συνδρομητών κινητής τηλεφωνίας: Τα συγκεκριμένα τέλη θεωρούνται ότι βαρύνουν τους καταναλωτές και δεν εκπίπτει, από τις εταιρίες που παρέχουν τις ανωτέρω υπηρεσίες. Στην περίπτωση που ο συνδρομητής κάποιας από τις παραπάνω υπηρεσίες έχει εισόδημα από εμπορική δραστηριότητα, το ποσό που αφορά τα τέλη εκπίπτει κανονικά.
- Φόρος διαμονής: Αντίστοιχα ο φόρος αυτός αποτελεί τον φόρο, που επισημαίνεται στους πελάτες αλλά δεν εκπίπτει, από την εταιρία που παρέχει την υπηρεσία η οποία απλά συγκεντρώνει τα ποσά. Ωστόσο, για τον πελάτη αναγνωρίζεται προς δαπάνη και εκπίπτει αν πληροί τα κριτήρια.
- Περιβαλλοντικός Φόρος. Πρόκειται για φόρο που πληρώνει ο πελάτης και επομένως δεν θεωρείται εκπιπτόμενος από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Ο παρακάτω πίνακας παρουσιάζει τις περιπτώσεις μη εκπιπτόμενων δαπανών μίας επιχείρησης, όπως και τα κριτήρια, λαμβάνοντας υπόψη τις τροποποιήσεις στα «άρθρα 22 (Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες)» και «23 (Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες)».

Πίνακας 7 Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

«ΕΝΟΤΗΤΑ Α'»		
«ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ		ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
α	Οι τόκοι δανείων από τρίτους.	ΔΕΝ εκπίπτουν οι τόκοι δανείων τρίτων - εξαιρούμενων των τραπεζικών/διατραπεζικών δανείων καθώς και των ομολογικών δανείων των Α.Ε.. Τέλος το <u>αρ. 49</u> του ν. <u>4172/2013</u> (περί υποκεφαλαιοδότησης).
β «ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ		ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
γ	Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές	Οι εμπρόθεσμα καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν
γ.α	Μελών Προσωπικών και Αστικών Εταιρειών	Εφόσον ασκείται ΚΑΙ επιχειρηματική δραστηριότητα εκπίπτουν από τα έσοδα του φορέα αυτού'
γ.β «Μ Η ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ		ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
γ.γ	Αμοιβές μελών Προσωπικών εταιρειών και Αστικών εταιρειών ΠΟΥ ΔΕΝ ΠΡΟΕΡΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΑ ΚΕΡΔΗ ΤΟΥΣ (μη μερίσματα)	Εφόσον το μέλος ως φ.π. ήδη ασκεί (κατά τα άλλα) επιχειρηματική δραστηριότητα (π.χ. μέσω ατομικής επιχείρησης) και η αμοιβή του αυτή αφορά έργο που του ανατέθηκε στο πλαίσιο της αυτής επιχειρηματικής δραστηριότητας τότε εκπίπτει από τα ακαθάριστα έξοδα της Προσωπικής εταιρείας.
γ.δ	Αμοιβές εταίρων Ε.Π.Ε , Ι.Κ.Ε. / μελών Δ.Σ. Α.Ε. / διαχειριστών Ε.Π.Ε , Ι.Κ.Ε. ΠΟΥ ΔΕΝ ΠΡΟΕΡΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΑ ΚΕΡΔΗ ΤΟΥΣ (μη μερίσματα)	Εφόσον το μέλος ως φ.π. ήδη ασκεί (κατά τα άλλα) επιχειρηματική δραστηριότητα (π.χ. μέσω ατομικής επιχείρησης) και η αμοιβή του αυτή αφορά έργο που του ανατέθηκε στο πλαίσιο της αυτής επιχειρηματικής δραστηριότητας τότε εκπίπτει από τα ακαθάριστα έξοδα της Ε.Π.Ε. /Ι.Κ.Ε. / Α.Ε.
δ	Οι κάθε είδους προβλέψεις (με εξαιρέσεις).	ΔΕΝ εκπίπτουν φορολογικά οι κάθε είδους προβλέψεις με εξαίρεση τις προβλέψεις
ε	Πρόστιμα και Ποινές (περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων)	Αφορά: Παραβάσεις της φορολογικής και ασφαλιστικής νομοθεσίας. Ποινικές ρήτρες, και λοιπές χρηματικές ποινές, εξαιτίας αθέτησης συμβατικών υποχρεώσεων..

«ΕΝΟΤΗΤΑ Α'»		
«ΜΗ ΕΚΠΤΗΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ		ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
στ	Παροχή/Λήψη αμοιβών που συνιστούν Ποινικό Αδίκημα	Ποσά που προέρχονται από νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες από τα οποία προκύπτει περιουσιακό όφελος (π.χ. δωροδοκίες).
ζ	Φόροι / Τέλη (περιοριστικά):	Αφορά: Φόρο Εισοδήματος, Τέλος Επιτηδεύματος και έκτακτες εισφορές του Κ.Φ.Ε.
«Μ Η ΕΚΠΤΗΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ		ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ
θ	Δαπάνες οργάνωσης και διεξαγωγής ημερίδων και συναντήσεων συμπεριλαμβανόμενων των δαπανών σίτισης και διαμονής πελατών ή εργαζομένων, για την ενημέρωσή τους σε εταιρικά θέματα, είτε οργανώνονται από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτο, εφόσον υπερβαίνουν τα 300 € ανά συμμετέχοντα και η συνολική ετήσια ετήσια σχετική δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων.	Το όριο των 300 € εφαρμόζεται ανά άτομο, ανά εκδήλωση και ΔΕΝ περιλαμβάνει (για τον υπολογισμό του ορίου αυτού) τα έξοδα για την αίθουσα της εκδήλωσης, τη μεταφορά των συμμετεχόντων και τυχόν αμοιβές ομιλητών ενώ περιλαμβάνει και ενδεχόμενα τέλη που συμπεριλαμβάνονται στα έξοδα διαμονής/εστίασης (π.χ. δημοτικά τέλη). Εν συνέχεια στο μέρος που η συνολική ετήσια δαπάνη της επιχείρησης υπερβαίνει το 0,5% του ακαθάριστου τζίρου της ΔΕΝ εκπίπτει.
ι	Δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων εφόσον υπερβαίνουν τα 300 € ανά συμμετέχοντα.	Το όριο των 300 € εφαρμόζεται ανά άτομο, ανά εορταστική εκδήλωση
ια	Οι δαπάνες ψυχαγωγίας.	Εξαιρούνται δαπάνες ψυχαγωγίας που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας των επιχειρήσεων με κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας
ιβ	Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.	-

Πηγή: <https://www.fpress.gr/oi-eidikoi/story/60979/poies-dapanes-ekpiptovn-apo-ta-esoda-ton-epixeiriseon-kai-poies-oxi>.



Πίνακας 16 Ειδικά θέματα μη εκπιπτόμενων δαπανών

«ΕΙΔΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΩΝ ΔΑΠΑΝΩΝ		
i.	- Διαφημιστική δαπάνη	ΜΗ ΕΚΠΙΤΩΣΗ ΔΑΠΑΝΗΣ σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης (δημοτικών) τελών διαφημιστικής δαπάνης ήτοι απόδοσή τους μετά το πέρας της προθεσμίας υποβολής της
ii.	- Ασφαλιστικές επιχειρήσεις	ΕΚΠΙΠΤΟΥΝ ΜΟΝΟ τα τεχνικά αποθέματα που υποχρεωτικά σχηματίζουν με βάση τις διατάξεις του αρ. 7 του ν.δ. 400/1970 'Περί ιδιωτικής ασφάλισης'.
iii.	- α) Μη Κερδοσκοπικά ν.π.	'ΡΟ RATA κοινών δαπανών'.
	- β) Αστικές Μη κερδοσκοπικές εταιρείες	'PRO RATA κοινών δαπανών'. Ισχύουν τα ίδια ως άνω
	- γ) Φορείς γενικής κυβέρνησης (Φ.Γ.Κ.)	'PRO RATA κοινών δαπανών'.
	- δ1) Οικοδομικές επιχειρήσεις	'PRO RATA κοινών δαπανών'.
iv.	Προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή	Δεδομένου ότι το εισόδημά τους πλέον θεωρείται από επιχειρηματική δραστηριότητα όπως και όλων των λοιπών νομικών προσώπων
v.	Αλλοδαπά ν.π. ή ν. οντότητες ΧΩΡΙΣ φορολογική κατοικία στην Ελλάδα	Ως άνω, και ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΑ του αν αποκτά μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα ή όχι.
vi.	Προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων	Αφορά (ως πρόβλεψη) το ποσό προ Φ.Π.Α.
vii.	Ιδιώτες πάροχοι υπηρεσιών υγείας	Τα ποσά εκπτώσεων που χορηγούνται από τους συμβεβλημένους ιδιώτες παρόχους υπηρεσιών υγείας προς τον ΕΟΠΥΥ».

Πηγή: <https://www.fpress.gr/oi-eidikoi/story/60979/poies-dapanes-ekpiptoun-apo-ta-esoda-ton-epixeiriseon-kai-poies-oxi>

Πίνακας 87 Εκπιπόμενες Δαπάνες Επιστημονικής και Τεχνολογικής Έρευνας

<b>«ΕΝΟΤΗΤΑ Γ»</b>	
<b>«ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΚΑΙ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ (Δαπάνες R και D)»</b>	
Μείωση δαπανών που ανήκουν στην κατηγορία των εξόδων επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας έχουν τα φυσικά και τα νομικά πρόσωπα που πραγματοποιούν τέτοιου είδους δαπάνες χωρία να έχει σχέση ποιο από τα λογιστικά συστήματα χρησιμοποιούν.	
<b>ΟΡΟΙ</b>	<b>ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ</b>
-Προεδρικό Διάταγμα	Για τα χαρακτηρισμό των σχετικών δαπανών εξακολουθεί να ισχύει η με αρ. <u>12962(ΠΟΛ) 2029/3-11-1987</u> απόφαση του Υπουργού Ενέργειας και Τεχνολογίας.
- Οι σχετικές δαπάνες εκπίπτουν κατά το έτος πραγματοποίησης τους ΠΡΟΣΑΥΞΗΜΕΝΕΣ κατά 30%	Η προσαύξηση 30% γίνεται ΕΞΩΛΟΓΙΣΤΙΚΑ (κατά την υποβολή της δήλωσης εισοδήματος), τόσο για τις δαπάνες πάγιου εξοπλισμού όσο και για τις λοιπές δαπάνες.
- Ειδικά οι δαπάνες σε ΠΑΓΙΑ αφού προσαυξηθούν κατανέμονται στα τρία (3) επόμενα έτη	Αν προκύψει ζημιά (αφού αφαιρεθεί η προσαύξηση 30%), αυτή ΣΥΜΨΗΦΙΖΕΤΑΙ με μελλοντικά κέρδη (βλ. <u>αρ. 27 Κ.Φ.Ε.</u> )».

Πηγή: <https://www.fpress.gr/oi-eidikoi/story/60979/poies-dapanes-ekpiptoyn-apo-ta-esoda-ton-epixeiriseon-kai-poies-oxi>

## Κεφάλαιο 5 Φορολογική συμμόρφωση

Η επιβολή των φόρων επιφέρει κάποιες αντιδράσεις και συμπεριφορές που κάποιοι προσπαθούν να τις αποφύγουν. Αυτό δημιουργεί προβλήματα, καθώς οδηγούν στην επιβολή δυο στοιχείων κόστους, που κάθε κράτος προσπαθεί να τα εξαλείψει ή έστω να τα ελαχιστοποιήσει. Αυτά τα στοιχεία είναι: οι μη αντισταθμιζόμενες απώλειες που προκύπτουν όταν οι φόροι δημιουργούν προβλήματα και τη διαχείριση των φόρων που αναλαμβάνουν οι άνθρωποι όπως ορίζεται με την με τη φορολογική νομοθεσία.

### 5.1 Τι είναι η φορολογική συμμόρφωση

Το φορολογικό σύστημα έχει ιδιαίτερη σημασία στην αναμόρφωση μίας πιο ορθά δημιουργημένης και δυνατής οικονομίας. Είναι δυνατό να αντιμετωπίσει κάθε ανισότητα, και για το λόγο αυτό και η φορολογική πολιτική κάθε κράτους, με τη σειρά της επηρεάζει την εργασία, την παιδεία, αλλά και γενικότερα κάθε επένδυση στην αγορά με αντικειμενικό σκοπό την επέκταση. Επομένως, οι επενδύσεις στο φορολογικό καθεστώς, επισημαίνονται ως σημαντικές και αποτελούν τις προτεραιότητες του κράτους με σκοπό την επίτευξη των παρακάτω:

- Ενίσχυση των επενδυτικών κεφαλαίων
- Άμεση στήριξη των εργαζομένων
- Περιορισμός κάθε αδικίας
- Εξασφάλιση της ορθής φορολογικής κατάστασης.

Η φορολογική συμμόρφωση αναφέρεται, στη διάθεση που έχουν οι άνθρωποι για να ανταποκριθούν με επιτυχία στην αποπληρωμή των φόρων που τους επιβάλλει το κράτος, και είναι διαφορετικοί για κάθε άτομο αλλά και για κάθε χώρα. Σύμφωνα με τους (Jackson & Milliro, 1986), που διεξήγαγαν μία βιβλιογραφική έρευνα αναφορικά με την φορολογική συμμόρφωση, επισήμαναν την ύπαρξη αρκετών παραγόντων που επηρεάζουν την φορολογική συμμόρφωση. Οι παράγοντες αυτοί κατηγοριοποιήθηκαν στις παρακάτω ομάδες:

- δημογραφικούς παράγοντες που προσδιορίζουν τις στάσεις και τις αντιλήψεις των φορολογούμενων πολιτών για την φορολογική συμμόρφωση

- τρόποι μη συμμόρφωσης .Οι τρόποι μη συμμόρφωσης επηρεάζονται πολύ εύκολα από το εισόδημα του φορολογούμενου και είναι κατανοητό ό,τι η μεγαλύτερη φοροδιαφυγή παρατηρείται σε άτομα με υψηλό εισόδημα, άτομα που χαρακτηρίζονται αυτοαπασχολούμενοι και τα άτομα που εργάζονται σε υψηλές θέσεις σε επιχειρήσεις(Σαρδέλη, 2014).
- Συμπεριφορές. Οι συμπεριφορές και οι αντιλήψεις των ατόμων επηρεάζονται κυρίως από το περιβάλλον τους. Αρκετοί θεωρούν πώς η άδικη και άνιση φορολόγηση, οδηγεί αρκετούς στην φοροδιαφυγή (Σαρδέλη, 2014).
- Δομή του φορολογικού συστήματος Η δομή του φορολογικού συστήματος μίας χώρας, είναι πολύ σημαντικός παράγοντας για την επιρροή που ασκεί σε κάθε φορολογούμενο άτομο. Η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος καθώς και οι υψηλοί συντελεστές φορολογίας εισοδήματος είτε φυσικών είτε νομικών προσώπων, θεωρούνται από τους πιο βασικούς παραμέτρους που ωθούν ένα πολίτη στην φοροδιαφυγή (Σαρδέλη, 2014).

Πολλές φορές παρατηρείται ότι τόσο η έλλειψη σωστής φορολογικής Διοίκησης όσο και ορθή άσκηση φορολογική πολιτικής, επηρεάζουν αρνητικά την φορολογική συνείδηση και επομένως και την φορολογική συμμόρφωση των πολιτών. Συνεπώς, αυτές οι δύο έννοιες είναι αλληλένδετες μεταξύ τους και πρέπει να λαμβάνονται υπόψη στον σχεδιασμό κάθε φορολογικού συστήματος. Όμως και η έλλειψη σωστού προγραμματισμού για τις εισπράξεις φόρων, δημιουργούν προβλήματα στην φορολογική συμμόρφωση. Πολλά άτομα και επιχειρήσεις δεν πληρώνουν τις υποχρεώσεις τους με αποτέλεσμα κάποιοι φορολογούμενοι να ακολουθούν την ίδια φοροδιαφυγή και η παραοικονομία μεγαλώνει με πολλά προβλήματα στην οικονομία κάθε κράτους(GIZ, 2010).

Η επιβολή αποτελεί έναν δυνατό παράγοντα που κάνει πιο δίκαια ίσως τα φορολογικά συστήματα. Πρόκειται για τη διαδικασία των αρμόδιων αρχών να επιβάλλουν κάποια φορολογική συμπεριφορά και οι φορολογούμενοι πολίτες πρέπει να την υιοθετήσουν. Στο πλαίσιο αυτό περιέχεται η συνεργασία και εκτός συνόρων, ο έλεγχος και η πρόσβαση σε στοιχεία και πληροφορίες, που θα χρειαστούν σε περίπτωση αναζήτησης. Παράλληλα, ενισχύεται η εμπιστοσύνη των πολιτών στην πολιτεία και το φορολογικό σύστημα, εφαρμόζεται η ορθότητα της φορολογικής συμμόρφωσης με διάφορους τρόπους:

- ο Άμεση ενημέρωση στους φορολογούμενους για την αξία που επιτυγχάνεται μέσω της φορολογικής συμμόρφωσης των φορολογούμενων,. Τα έσοδα αυξάνονται και η οικονομία αναπτύσσεται.
- ο Προτροπή των φορολογούμενων να διατηρούν ηθική στάση απέναντι στο φορολογικό σύστημα έτσι ώστε να αντιληφθούν όλοι την σπουδαιότητα της κατάστασης και να προχωρούν στην πληρωμή των φόρων τους.
- ο Να υπάρχει άμεση συνεργασία με τις επιχειρήσεις και τους αρμόδιους φορείς ώστε να συμμορφώνονται κατάλληλα και ανάλογα με τις αρχές του φορολογικού συστήματος (Σαρδέλη, 2014).

## 5.2 Η φοροδιαφυγή

*«Ως φοροδιαφυγή ορίζεται κάθε παράνομη πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου, με την οποία επιδιώκεται η μείωση της φορολογικής του επιβάρυνσης ή η αποφυγή καταβολής βεβαιωμένων φόρων. Η φοροδιαφυγή, ως παράνομη πράξη, καταστρατηγεί διατάξεις φορολογικών νόμων και συνιστά ποινικά κολάσιμη πράξη» (Ernst & Young , 2016:6).*

Στην Ελλάδα, σύμφωνα με το «άρθρ.66 του ν.4337/2015», φοροδιαφυγή αποτελεί και κάθε πράξη με πρόθεση αποφυγής πληρωμής του φόρου π.χ. «φόρου εισοδήματος, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ), ειδικού φόρου ακινήτων (ΕΦΑ), Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), φόρου κύκλου εργασιών, φόρου ασφαλιστρών, τελών ή εισφορών αποκρύπτει από τα όργανα της Φορολογικής Διοίκησης φορολογητέα». Έτσι, πολλές φορές δεν υποβάλλει φορολογική δήλωση, ή όταν υποβάλλει χρησιμοποιεί παραπλανητικά στοιχεία, όχι τα αληθινά για να μην εμφανίζεται στη φορολογία εισοδήματος το εισόδημά του ή να εμφανίζεται μειωμένο(Ράπανος και συν,2014).

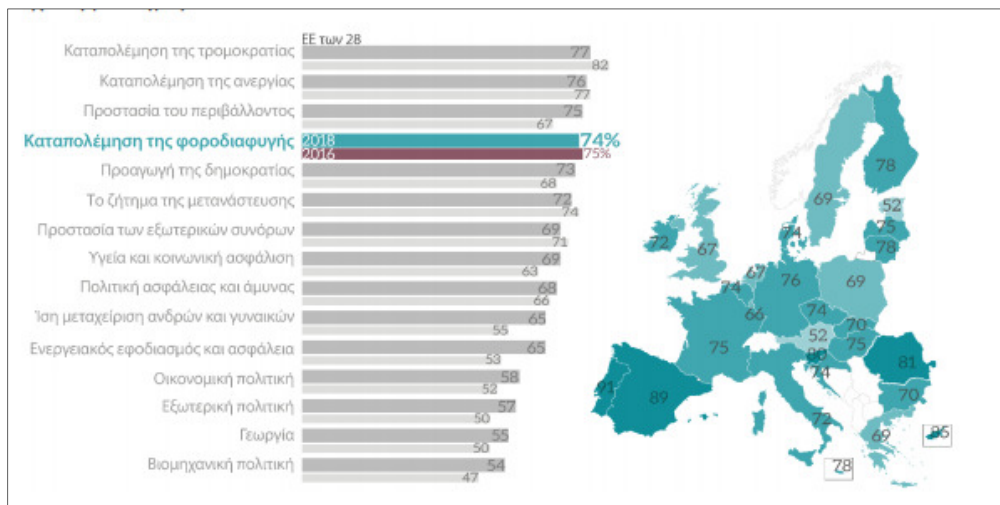
Αρκετοί θεωρούν ταυτόσημες έννοιες την φοροδιαφυγή με την παραοικονομία. Πρόκειται όμως για εντελώς διαφορετικές έννοιες. Η «φοροδιαφυγή είναι η αδήλωτη οικονομία, ενώ η παραοικονομία αποτελεί μη καταγραφόμενη οικονομία» (Schneider, 2002).

Η φοροδιαφυγή προκαλεί ανισότητα στην πληρωμή των φόρων, καθώς κάποιοι πληρώνουν πολλά περισσότερα και κάποιοι καθόλου. Αυτό βέβαια, δημιουργεί προβλήματα αφού υπάρχουν διαφορετικά μέτρα αντιμετώπισης των φορολογούμενων πολιτών, καθώς άτομα με την ίδια

δυνατότητα να πληρώσουν τους φόρους, επιβαρύνονται με διαφορετικό φορολογικό τρόπο. Συνεπώς, το κράτος για να ανταποκριθεί στις απαιτήσεις των δημοσίων εσόδων, προχωράει στην αύξηση των φόρων (Τσάτσος,2012).

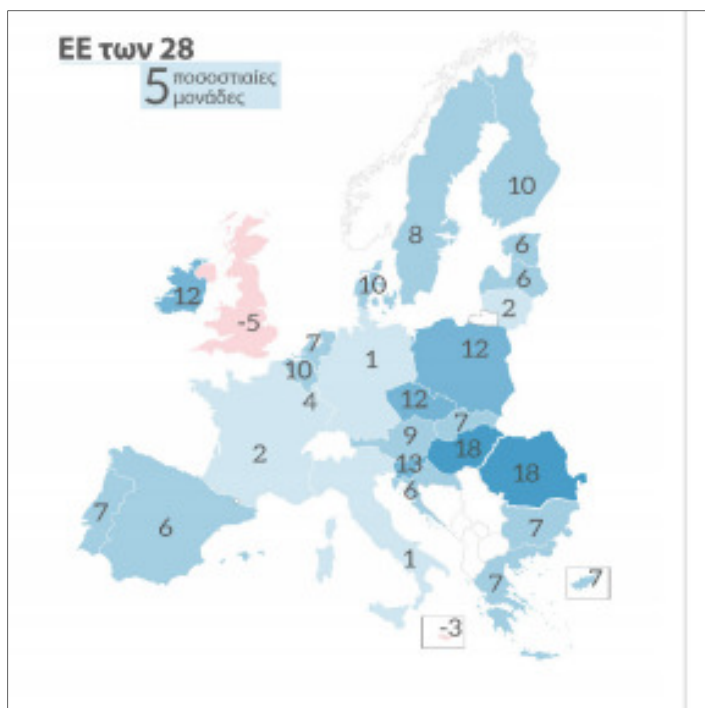
Παράλληλα, η κακή διαχείριση του φορολογικού συστήματος, και ο τρόπος αντιμετώπισης από το κράτος, οδηγούν τους πολίτες στην επιλογή επαγγελματών που διαφεύγουν την φορολογική τους υποχρέωση και κινούνται στην φοροδιαφυγή. Οι επιχειρήσεις που διαφεύγουν την φορολογία, αποκτούν ένα πλεονέκτημα συγκριτικά με τις άλλες του ίδιου τομέα, καθώς δεν πληρώνουν φόρους. Αυτό παρατηρείται στις επιχειρήσεις που διαθέτουν τα προϊόντα τους για πώληση με πολύ λιγότερα χρήματα, και επομένως αποκτούν περισσότερους πελάτες (Τσάτσος,2012).

Από την άλλη υπάρχουν και οι απόψεις των ατόμων που διαφωνούν με όλα τα παραπάνω καθώς πιστεύουν ότι ένα πολύ σημαντικό μέρος των χρημάτων που προέρχεται από τη φοροδιαφυγή, ξαναγυρίζει στην οικονομία, με την κατανάλωση προϊόντων και υπηρεσιών, και μεγαλώνουν τα έσοδα από την αυξανόμενη φορολογία. Επιπλέον, πιστεύουν ότι με την φοροδιαφυγή, ο κάθε φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα αποταμίευσης των χρημάτων που του περισσεύουν. Και μπορεί να τα χρησιμοποιήσει όπως ο ίδιο πιστεύει ότι είναι αναγκαίο. Αρκετοί πάλι θεωρούν ότι μέσω του φαινομένου αυτού, εκφράζεται η αντίθεσή τους με το υπάρχων φορολογικό σύστημα και αυτός είναι ένας τρόπος δυσαρέσκειας και αλλαγής του προϋπάρχοντος φορολογικού καθεστώτος ζητώντας την αντικατάστασή του από την κυβέρνηση. Μέσα στο χρονικό διάστημα 2016-2017, η Ελλάδα από κοινού με την Ευρωπαϊκή Ένωση, ανέλαβε δράσεις με σκοπό την βελτίωση του συστήματος και την φορολογική συμμόρφωση των φορολογούμενων πολιτών. Αντικειμενικός στόχος τους ήταν η πάταξη της φοροδιαφυγής και της φορολογικής παραοικονομίας καθώς και τα δύο αποτελούν μεγάλο πλήγμα για την ΕΕ. (Τσάτσος, 2012).



Διάγραμμα 1 Σύνολο των ατόμων που επιθυμούν ην μεγαλύτερη παρέμβαση της ΕΕ

Πηγή: EPRS, βάσει του Ευρωβαρόμετρου 2016 - 2018.



Εικόνα 3 Η δράσης της ΕΕ το χρονικό διάστημα 2016 και 2018

### 5.2.1 Μέτρα για την πάταξη της φοροδιαφυγής

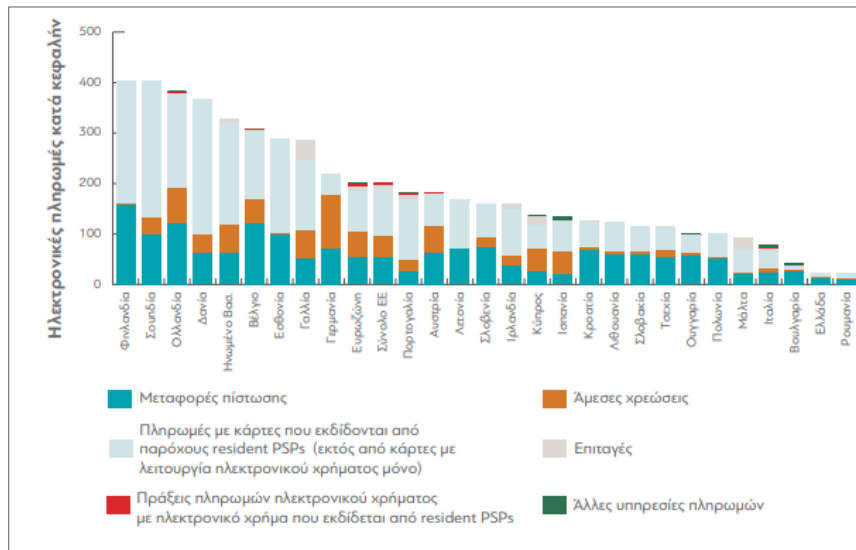
Όπως αναφέρθηκε σε προηγούμενη παράγραφο τόσο η Ελλάδα όσο και η ΕΕ προέβησαν στην υιοθέτηση μίας δέσμης μέτρων ώστε να πατάξουν την φοροδιαφυγή και να εξασφαλίσουν τη βελτίωση της διαφάνειας και της αξιοπιστίας του φορολογικού συστήματος.

- ✓ Αρχικά έγινε η μείωση των Συντελεστών Φορολογίας και σταμάτησε η επιβολή άλλων φορολογικών μέτρων και νόμων. Οι υψηλοί συντελεστές φορολογίας, θεωρείται ότι αποτελεί ένα από τα πιο δυνατά σημεία που ενισχύουν την φοροδιαφυγή των φορολογούμενων πολιτών(Ernst & Young , 2016).
- ✓ Σύμφωνα με την έκθεση του ΟΟΣΑ, στην Ελλάδα υπάρχει ένα πολύ μεγάλο ποσοστό μισθωτών εργαζόμενων συγκριτικά με την ΕΕ. Αυτό πρακτικά σημαίνει ότι αντίστοιχα και το ΦΠΑ, είναι πιο υψηλό, ξεπερνώντας μάλιστα τον μέσο όρο των χωρών του ΟΟΣΑ. Άρα η επιβολή νέων φόρων δεν απέδωσε(Ernst & Young , 2016).
- ✓ Εφαρμογή της χρήσης του πλαστικού χρήματος και Ηλεκτρονικής Τιμολόγησης. Η πληρωμή με την κάρτα ή αλλιώς το γνωστό «πλαστικό χρήμα», ήταν το πιο άμεσο εργαλείο που απέδωσε γρήγορα. Με την χρήση της κάρτας καταπολεμάται η φοροδιαφυγή και γίνεται καταγραφή οποιασδήποτε οικονομικής συναλλαγής τόσο σε εγχώριο επίπεδο όσο και σε διεθνές. Είναι κατανοητό ότι με κάθε ηλεκτρονική συναλλαγή αποτυπώνεται κάθε οικονομική κίνηση με αποτέλεσμα να διευκολύνεται η φορολογία και να αυξάνονται τα κέρδη. Παράλληλα, υπάρχει διαφάνεια και ασκείται ένας σημαντικός φορολογικός έλεγχος απέναντι στην φοροδιαφυγή.
- ✓ Εντατικοποίηση των φορολογικών ελέγχων ώστε να υπάρχει άμεση λύση για κάθε φορολογούμενο πολίτη και κίνητρα για την αληθινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Καλαντώνης, 2015).

Η εντατικοποίηση σε συνδυασμό με την εξεύρεση της λύσης ώστε να επιλύονται οι φορολογικές διαφορές, διευκόλυναν την καταγραφή κάθε παράνομης πράξης και φοροδιαφυγής. Από την άλλη και η επιβολή των προστίμων και άλλων κυρώσεων δρα αποτρεπτικά στην συνέχιση της φοροδιαφυγής. Η επιβολή ποινής σε περίπτωση ελέγχου και εκτέλεσης παράνομης οικονομικής δραστηριότητας υπήρξαν τα αίτια που οι φορολογούμενοι άλλαξαν την συμπεριφορά τους απέναντι στο φορολογικό σύστημα και ενισχύθηκε η εντατικοποίηση των φορολογικών ελέγχων.



Πίνακας 15 Η χρήση των καρτών για τις οικονομικές συναλλαγές



Πηγή: Eurostat, 2014

Στην Ελλάδα, αυτή διαδικασία πραγματοποιείται από τους ειδικούς ελεγκτές με τον πλήρη συντονισμό όλων των αρχών που έχουν την ευθύνη για την ορθότητα του φορολογικού ελέγχου.

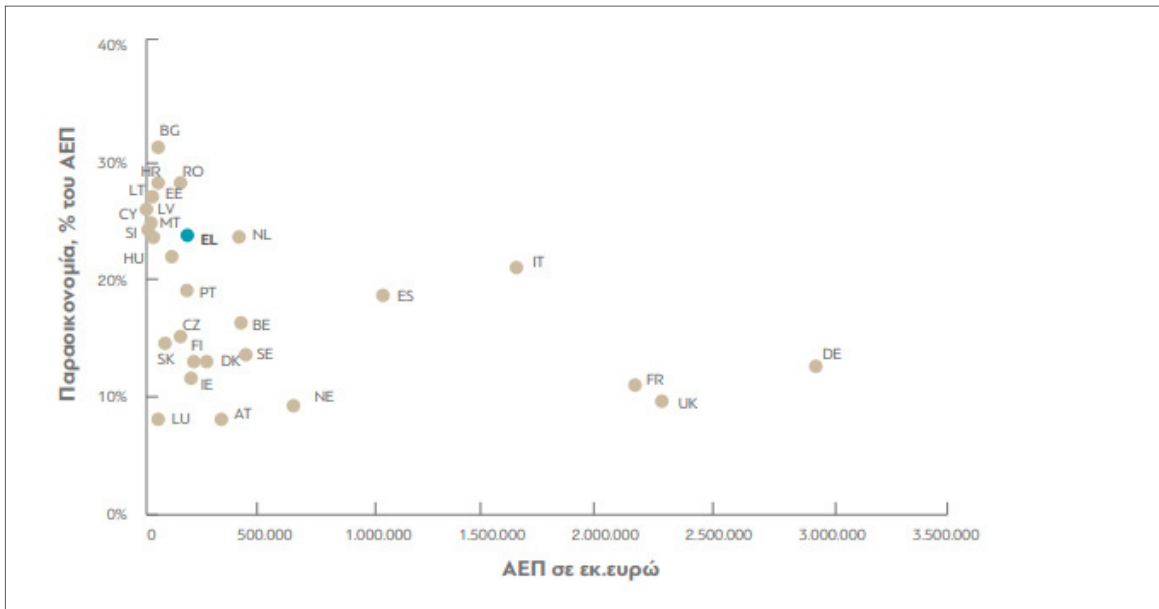
- ✓ Σημαντική αύξηση στις αμοιβές των υπαλλήλων που διενεργούν αυτούς τους ελέγχους προκειμένου να προληφθεί και να αποτραπεί η διαφθορά.
- ✓ Η αύξηση της αμοιβής των υπαλλήλων είναι ένα από τα στοιχεία που χρησιμοποιήθηκε και από την Ελλάδα και από την ΕΕ, ώστε να αντιμετωπιστεί το φαινόμενο της διαφθοράς από τους υπαλλήλους του κράτους και στη συνέχεια να αντιμετωπίσουν αυτοί με αξιοπιστία και διαφάνεια κάθε φορολογική απάτη.

### 5.3 Παραοικονομία

Τα βασικά αίτια που οδηγούν στην παραοικονομία περιγράφονται παρακάτω:

- Η ελάχιστη παρέμβαση του κρατικού μηχανισμού σε περιπτώσει παραοικονομίας με συνέπειες για το ελληνικό κράτος και του φορολογούμενους.
- Η γραφειοκρατία που εμποδίζει ένα φορολογικό μηχανισμό όταν δεν λειτουργεί άμεσα και με σκοπό την εξυπηρέτηση του πολίτη φορολογούμενου.
- Η υψηλή φορολόγηση που πραγματοποιείται είτε άμεσα είτε έμμεσα με την είσπραξη των φόρων.
- Η κατάσταση της φοροδιαφυγής.

- ο Η επιλογή ορισμένων επαγγελμάτων ώστε να μην πληρώνουν φόρους. Το ποσοστό της ανεργίας.



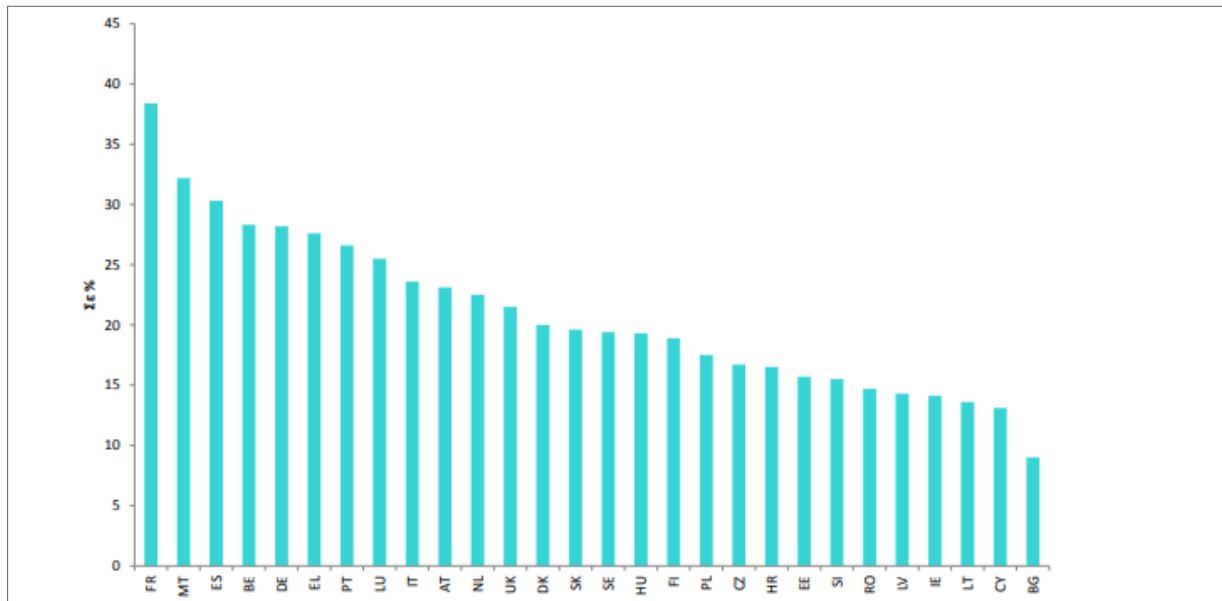
Διάγραμμα 2 Το ποσοστό της παραοικονομίας σε ΑΕΠ.

Πηγή: (Schneider ,2015)

Βασικός τρόπος αποφυγής της παραοικονομίας είναι η αλλαγή του φορολογικού συντελεστή, του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, καθώς αποτελεί ένα σημαντικό κίνητρο για την πάταξη της παραοικονομίας. Και για τον λόγο αυτό, τροποποιήθηκε το ποσοστό του ΦΠΑ, ώστε οι επιχειρήσεις να ανταποκρίνονται καλύτερα απέναντι στις υποχρεώσεις τους(Θεματικό Ενημερωτικό Δελτίο Ευρωπαϊκού Εξαμήνου, 2017).

Η παραοικονομία παρατηρείται κυρίως στα παρακάτω:

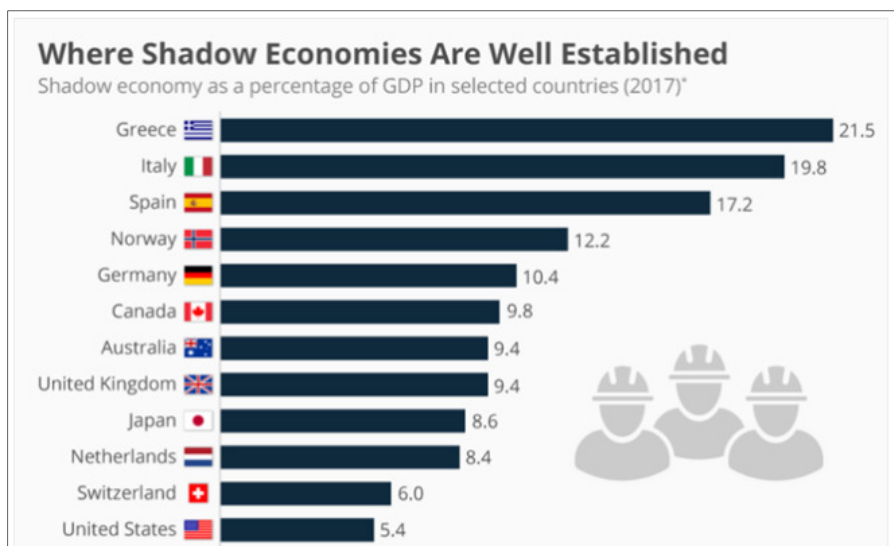
- ο Πληρωμές από εργασία. Πολλά άτομα κάνουν δεύτερη δουλειά, άλλο πάλι εργάζονται χωρίς ασφάλεια και συμβάλλουν στην ανάπτυξη της φοροδιαφυγής.
- ο Τα έσοδα επίσης από δραστηριότητες, που δεν χαρακτηρίζονται νόμιμες,, όπως το παράνομο εμπόριο ποτών και καπνικών ειδών, αποτελούν ένα είδος παραοικονομίας αφού γίνονται χωρίς την έκδοση των παρατατικών(Ράπανος & Καπλάνογλου, 2014).



Διάγραμμα 3 Τα επίπεδα της φορολογίας στην ΕΕ

Πηγή: ZEW (2016).

Σχετικά με την παραοικονομία στην Ελλάδα, υπάρχει η διαπίστωση της πρωτιάς της χώρας μας από τις πόλεις της ΕΕ σύμφωνα με την έρευνα του Ινστιτούτου Εφαρμοσμένων Οικονομικών Ερευνών (Πρωτιά στην παραοικονομία για την Ελλάδα -στο 1/5 του ΑΕΠ της χώρας,2017).



Διάγραμμα 4 Περιγραφή της παραοικονομίας στις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Πηγή: (<https://www.capital.gr/oikonomia/3235844/protia-stin-paraoikonomia-gia-tin-ellada-sto-1-5-tou-aep-tis-xoras>).

Η Ελλάδα όπως και όλη η ΕΕ, αντιλήφθηκαν ότι έπρεπε να υπάρξει μία κοινή αντιμετώπιση της νέας κατάστασης μετά την μεγάλη οικονομική κρίση και «πιο βιώσιμη φορολογική πολιτική», που θα δώσει μία νέα «οικονομική, κοινωνική, πολιτιστική και περιβαλλοντική διάσταση». Τα στοιχεία από την αναφορά του Διεθνούς Νομισματικού Ταμείου, αποδεικνύουν ότι η παραοικονομία σε εγχώριο επίπεδο έγινε μεγαλύτερη κατά την περίοδο της οικονομικής κρίσης και έφτασε σε ποσοστό 30%. Μέσα από τη μελέτη αυτή διαπιστώνεται ότι εξακολουθεί να υπάρχει σημαντική σε μέγεθος παραοικονομία. Αυτό επιφέρει προβλήματα στην απώλεια δημόσιων εσόδων για τη φορολογία.

Σημειώνεται, πως σε χώρες με καλύτερη οικονομία, η παραοικονομία τείνει να είναι μικρότερη σε περίπου 10% με 20% του ΑΕΠ κατά μέσο όρο. Αξίζει να τονισθεί ότι οι νέες οικονομίες, δηλαδή οι οικονομίες που αναπτύσσονται τώρα παρουσιάζουν ένα μεγαλύτερο επίπεδο στην παραοικονομία, που φτάνει περίπου 30% με 35% του ΑΕΠ κατά μέσο όρο. Το μέγεθος της παραοικονομίας είναι πάνω από το 40% του ΑΕΠ στις περισσότερες χώρες και ακόμη υψηλότερες σε ορισμένες περιπτώσεις.

#### **5.4 Νομοθεσία φορολογικής συμμόρφωσης**

Για την αποτροπή της φοροδιαφυγής αλλά και την βελτίωση της φορολογικής συμμόρφωσης. Υπήρξαν αρκετά νομοθετήματα που περιγράφονται παρακάτω:

- 1) Ο νόμος 2523/1997, που προσδιόριζε και ενίσχυε κάθε διοικητικό αλλά και ποινικό πρόστιμο στην φορολογική νομοθεσία και περιέχει νομοθετήματα που αναφέρονται κυρίως στους επιπλέον φόρους και τον υπολογισμό τους, τις κυρώσεις και κάθε επιβολή προστίμου που προκύπτει με σκοπό την εξασφάλιση του δημοσίου συμφέροντος σε περίπτωση φοροδιαφυγής.
- 2) Ο νόμος 3691/2008, που αναφέρεται στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.
- 3) Ο νόμος 3842/2010, περιέχει νομοθετήματα σχετικά με την φορολογική δικαιοσύνη με την βοήθεια των ειδικών νομοθετημάτων για τα χρήματα που δεν εισπράττονται, την κατάσχεση των οικονομικών στοιχείων αλλά και την εφαρμογή Λογισμικών που συνδέονται με κάθε Πληροφοριακό Σύστημα που συναλλάσσεται οικονομικά ο κάθε πολίτης ώστε να υπάρχει έλεγχος όλων των στοιχείων που υπόκεινται σε φορολογία.
- 4) Ο νόμος 3943/2011, καταπολεμά την φοροδιαφυγή και περιέχει νομοθετήματα σχετικά με την σύσταση των ειδικών επιτροπών για την καταπολέμηση της

φοροδιαφυγής. Στο μέτρο αυτό εντάσσονται και άλλες διατάξεις που αφορούν την έγκριση και ορισμό οικονομικών εισαγγελέων για να παρακολουθούν και να αναλάβουν τον συντονισμό του προγράμματος. Επίσης ανανεώνεται το δυναμικό που εργάζεται στο σώμα των ορκωτών Λογιστών και γίνεται δημοσίευση κάθε οφειλή προς το κράτος.

- 5) «Ο νόμος 4174/2013, φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις», με τις τροποποιήσεις, προσδιορίζει ποια είναι τα θέματα που χαρακτηρίζονται ως φοροδιαφυγή.
- 6) «Ο νόμος 4446/2016 Πτωχευτικός κώδικας, Διοικητική Δικαιοσύνη, Τέλη Παράβολα, Οικειοθελής Αποκάλυψη Φορολογητέας Ύλης Παρελθόντων Ετών, Ηλεκτρονικές Συναλλαγές, τροποποιήσεις του ν.4170/2014 και άλλες διατάξεις». Μεταξύ άλλων περιέχει και την εθελοντική δήλωση από τον φορολογούμενο να αποκαλύψει τα εισοδήματα των προηγούμενων ετών, αποφεύγοντας έτσι να κάνουν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, με ανακρίβεια και ψεύτικα στοιχεία. «Περαιτέρω, καθιερώνεται η υποχρεωτική αποδοχή πληρωμών μέσω κάρτας, με στόχο την τροφοδότηση του υπουργείου οικονομικών με στοιχεία που αφορούν τις ηλεκτρονικές συναλλαγές των επιχειρήσεων και παρέχονται ισχυρά κίνητρα για τη διεύρυνση των πληρωμών μέσω της χρήσης κάρτας, αφού οι συναλλαγές μέσω καρτών συμβάλλουν στη διατήρηση του ποσού της μείωσης του φόρου»( Νόμος ν. 3842/2010).

Οι φορολογικοί συντελεστές, αλλά και η φορολογική βάση με την φορολογική συμμόρφωση αποτελούν βασικούς παράγοντες των οικονομικών συνεπειών της φορολογίας. Πολλές φορές, οι διαφορές στους φόρους εισοδήματος των επιχειρήσεων, έχουν ως αποτέλεσμα την μετακίνηση των εταιρειών από χώρες που έχουν υψηλό συντελεστή όπου η φορολογία δεν είναι υψηλή.

Οι φορολογικοί συντελεστές που ισχύουν, περιγράφουν αρκετά και βασικά στοιχεία που αναφέρονται στις επιχειρήσεις και το ποσό που αντιστοιχεί στο Ενεργητικό.

## **B ΜΕΡΟΣ ΑΣΚΗΣΕΙΣ**

### **1<sup>η</sup> ΑΣΚΗΣΗ**

Στην οντότητα με την επωνυμία «ΧΡΩΤΕΞ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ι.Κ.Ε.» με διπλογραφικά βιβλία, προήλθαν κατά το έτος φορολογίας 2019 τα εξής στοιχεία:

#### **Δεδομένα της οντότητας «ΧΡΩΤΕΞ ΜΟΝΟΠΡΟΣΩΠΗ Ι.Κ.Ε.»**

	<b>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</b>	<b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΛΕΙΑ</b>
<b>1</b>	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	70.000,00
<b>2</b>	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	2.600,00
<b>3</b>	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	9.700,00
<b>4</b>	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	3.000,00
<b>5</b>	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	28.000,00
<b>6</b>	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ - ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ	1.700,00
<b>7</b>	ΛΟΙΠΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	2.000,00
<b>8</b>	ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤ/ΤΟΣ	800,00
<b>9</b>	ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΠΑΓΙΟΥ	2.500,00
<b>10</b>	ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ	3.000,00
<b>11</b>	ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ	6.000,00
<b>12</b>	ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΠΑΓΙΟΥ	4.000,00

#### **Επιπρόσθετες πληροφορίες:**

- Τα φορολογικά πρόστιμα - προσαυξήσεις δεν θεωρούνται αναγνωρίσιμα φορολογικά, αλλά δημιουργούν μία διαφορά λογιστικής και φορολογικής βάσης, που χαρακτηρίζεται ως» μόνιμη» (δεν αντιστρέφονται).

- Στα υπόλοιπα έξοδα δεν αναγνωρίζονται φορολογικά δαπάνες ύψους 800,00€ , υφίστανται λογιστικές διαφορές.

**Ζητείται:**

- 1) Να γίνει ο πίνακας και των δύο βάσεων των στοιχείων εσόδων και εξόδων του αναφερόμενου χρονικού διαστήματος
- 2) Να γίνει ο πίνακας με τις διαφορές μεταξύ των δύο βάσεων, κατηγοριοποιημένες σε μόνιμες και προσωρινές και να γίνει υπολογισμός των φορολογητέων κερδών.

**Λύση**

**Ζήτημα 1<sup>ο</sup>**

	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΒΑΣΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ
1	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	70000	70000
2	ΕΠΙΣΤΡΟΦΕΣ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	-2600	-2600
3	ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	-9700	-9700
4	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	-3000	-3000
5	ΑΓΟΡΕΣ ΕΜΠΟΡΕΥΜΑΤΩΝ	-28000	-28000
6	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ - ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ	-1700	0
7	ΛΟΙΠΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	-2000	0
8	ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤ/ΤΟΣ	-800	0
9	ΖΗΜΙΕΣ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΠΑΓΙΟΥ	-2500	-2500
10	ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ	-3000	-2200
11	ΤΟΚΟΙ ΚΑΙ ΣΥΝΑΦΗ ΕΞΟΔΑ	-6000	-6000
12	ΚΕΡΔΗ ΑΠΟ ΠΩΛΗΣΗ ΠΑΓΙΟΥ	4000	4000
		<b>ΚΕΡΔΗ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ</b>	<b>ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ</b>
		<b>14700</b>	<b>20000</b>

## Ζήτημα 2<sup>ο</sup>

	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΛΟΓ/ΚΗ ΒΑΣΗ	ΦΟΡ/ΚΗ ΒΑΣΗ	ΔΙΑΦ.ΒΑΣΕΩΝ
	<b>ΛΟΓ/ΚΑ ΚΕΡΔΗ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ</b>			<b>14700</b>
	<b>ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ</b>			
	<b>ΜΟΝΙΜΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ</b>			
<b>6</b>	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ - ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ	-1700	0	<b>1700</b>
<b>7</b>	ΛΟΙΠΕΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΕΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	-2000	0	<b>2000</b>
<b>8</b>	ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤ/ΤΟΣ	-800	0	<b>800</b>
<b>10</b>	ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ	-3000	-2200	<b>800</b>
	<b>ΦΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ</b>			<b>20000</b>

## 2<sup>η</sup> ΑΣΚΗΣΗ

Δίνονται τα παρακάτω στοιχεία από το ισοζύγιο της επιχείρησης «ΜΠΕΤΟΔΟΜΗ Α.Ε» για το έτος 2019.



**Λεδομένα ισοζυγίου εσόδων και εξόδων της οντότητας «ΜΠΕΤΟΔΟΜΗ Α.Ε.»**

	<b>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</b>	<b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΞΙΑ</b>
<b>1</b>	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΤΟΙΜΩΝ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ	53.000,00
<b>2</b>	ΕΞΟΔΑ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ (ΠΛΗΝ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ)	23.000,00
<b>3</b>	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΑΠΟΖΗΜΕΙΩΣΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	2.700,00
<b>4</b>	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	6.400,00
<b>5</b>	ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ	2.800,00
<b>6</b>	ΑΝΑΣΤΡΟΦΗ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ ΧΡΗΜ/ΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	3.200,00
<b>7</b>	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ ΕΙΣΦΟΡΩΝ ΑΣΦ/ΚΩΝ ΤΑΜΕΙΩΝ	500,00
<b>8</b>	ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΙΑ ΔΙΕΞΑΓΩΓΗ ΕΟΡΤ/ΚΩΝ ΕΚΔΗΛΩΣΕΩΝ	800,00
<b>9</b>	ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤ/ΤΟΣ	1.400,00
<b>10</b>	ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ	2.000,00
<b>11</b>	ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΚΕΡΔΗ	1.500,00

**Επιπρόσθετες πληροφορίες:**

- Το χρηματικό ποσό που θεωρείται ότι αποτελεί αποσβέσεις που έχουν γίνει αποδεκτές φτάνει τα 7.000,00€
- Οι προβλέψεις αποζημιώσεων των εργαζομένων καθώς και η διαδικασία της απομείωσης των στοιχείων που αποτελούν τα πάγια δεν θεωρούνται εκπιπτόμενες δαπάνες και επομένως δεν μπορούν να χρησιμοποιηθούν φορολογικά.

- Κάθε αύξηση δεν αποτελεί στοιχείο που θα χρησιμοποιηθεί φορολογικά, αλλά δημιουργούν μία μόνιμη διαφορά και τις δύο βάσεις και δεν «(δεν αντιστρέφονται)».
- Η κέρδος δεν περιλαμβάνεται στο φόρο εισοδήματος, και δημιουργεί μία προσωρινή διαφορά μεταξύ των δύο βάσεων.
- Στα υπόλοιπα έξοδα αλλά και σε κάθε ζημιά και κέρδος δεν παρουσιάζονται διαφορές μεταξύ των δύο βάσεων.

### **Ζητείται:**

1) Να δημιουργηθεί ο πίνακας με τις δύο βάσεις όλων των εσόδων και εξόδων του εξεταζόμενου χρονικού διαστήματος.

2) Να δημιουργηθεί ο πίνακας με τις διαφορές των δύο βάσεων και να πραγματοποιηθεί η ταξινόμησή τους με βάση το είδος της διαφοράς αν είναι προσωρινή ή μόνιμη.

### **Λύση**

#### **Ζήτημα 1<sup>ο</sup>**

	<b>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</b>	<b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΒΑΣΗ</b>	<b>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ</b>
<b>1</b>	ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΤΟΙΜΩΝ ΠΡΟΙΟΝΤΩΝ	<b>53000</b>	<b>53000</b>
<b>2</b>	ΕΞΟΔΑ ΜΙΣΘΟΔΟΣΙΑΣ (ΠΛΗΝ ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ)	<b>-23000</b>	<b>-23000</b>
<b>3</b>	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΑΠΟΖΗΜΕΙΩΣΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	<b>-2700</b>	<b>0</b>
<b>4</b>	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	<b>-6400</b>	<b>-7000</b>
<b>5</b>	ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ	<b>-2800</b>	<b>0</b>
<b>6</b>	ΑΝΑΣΤΡΟΦΗ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ ΧΡΗΜ/ΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	<b>3200</b>	<b>0</b>
<b>7</b>	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ ΕΙΣΦΟΡΩΝ ΑΣΦ/ΚΩΝ ΤΑΜΕΙΩΝ	<b>-500</b>	<b>0</b>

	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΒΑΣΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ
8	ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΙΑ ΔΙΕΞΑΓΩΓΗ ΕΟΡΤ/ΚΩΝ ΕΚΔΗΛΩΣΕΩΝ	-800	0
9	ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤ/ΤΟΣ	-1400	0
10	ΛΟΙΠΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ	-2000	-2000
11	ΛΟΙΠΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΚΕΡΔΗ	1500	1500
		<b>ΚΕΡΔΗ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ</b>	<b>ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ</b>
		18100	22500

### Ζήτημα 2<sup>ο</sup>

	ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ	ΛΟΓ/ΚΗ ΒΑΣΗ	ΦΟΡ/ΚΗ ΒΑΣΗ	ΔΙΑΦ.ΒΑΣΕΩΝ
	<b>ΛΟΓ/ΚΑ ΚΕΡΔΗ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ</b>			<b>18100</b>
	<b>ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ</b>			
3	ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΑΠΟΖΗΜΕΙΩΣΗΣ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ	-2700	0	2700
4	ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	-6400	-7000	-600
5	ΑΠΟΜΕΙΩΣΗ ΕΝΣΩΜΑΤΩΝ ΠΑΓΙΩΝ	-2800	0	2800
6	ΑΝΑΣΤΡΟΦΗ ΑΠΟΜΕΙΩΣΗΣ ΧΡΗΜ/ΚΩΝ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ	3200		-3200
	<b>ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ</b>	-8700	-7000	1700
	<b>ΜΟΝΙΜΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ</b>			
7	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΕΙΣ ΕΙΣΦΟΡΩΝ ΑΣΦ/ΚΩΝ	-500	0	500

	<b>ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ</b>	<b>ΛΟΓ/ΚΗ ΒΑΣΗ</b>	<b>ΦΟΡ/ΚΗ ΒΑΣΗ</b>	<b>ΔΙΑΦ.ΒΑΣΕΩΝ</b>
	ΤΑΜΕΙΩΝ			
<b>8</b>	ΔΑΠΑΝΕΣ ΓΙΑ ΔΙΕΞΑΓΩΓΗ ΕΟΡΤ/ΚΩΝ ΕΚΔΗΛΩΣΕΩΝ	-800	0	<b>800</b>
<b>9</b>	ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤ/ΤΟΣ	-1400	0	<b>1400</b>
	<b>ΣΥΝΟΛΟ ΜΟΝΙΜΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ</b>	-2700	0	<b>2700</b>
	<b>ΦΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ</b>			<b>22500</b>

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Μέσα από την παρούσα πτυχιακή εργασία παρουσιάστηκε το θέμα της φορολογικής αναμόρφωσης και συμμόρφωσης. Η συγκεκριμένη εργασία περιγράφει τη λογιστική και φορολογική αντιμετώπιση των παγίων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων στην Ελλάδα αφού μπήκε σε ισχύ ο «Ν. 4308/2014», που έφερε την εισαγωγή των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Αντικειμενικός σκοπός αποτέλεσε η ανάδειξη των διαφορών μεταξύ των δύο βάσεων του Λογιστικού Συστήματος.

Η βιβλιογραφική έρευνα, ανέδειξε ότι το θέμα της φορολογικής αναμόρφωσης και συμμόρφωσης αποτελεί ένα θέμα με μεγάλη σημαντικότητα, τόσο σε εγχώριο όσο και σε διεθνές επίπεδο, αφού όλες οι χώρες αντιμετωπίζουν το ζήτημα των διαφορών μεταξύ των δύο βάσεων. Και αυτό βέβαια, θεωρείται, ένα στοιχείο με κάποια λογική αφού κάθε χώρα έχει τη δικιά της φορολογική πολιτική, όπως και τους στόχους της. Η Ευρωπαϊκή ένωση έχει αρχίσει να σκέφτεται τη δυνατότητα εφαρμογής ενιαίων φορολογικών συντελεστών για τις επιχειρήσεις, ώστε να γίνουν ανταγωνιστικές και να περιορίσουν τις διαφορές που δημιουργούνται μεταξύ τους σχετικά με το θέμα της φορολογίας.

Η καταπολέμηση των φαινομένων τόσο της φοροδιαφυγής όσο και της παραοικονομίας, αποτελεί επίσης σημαντική φορολογική προτεραιότητα για κάθε χώρα.

Η παρουσίαση των νομοθετικών πλαισίων θεωρήθηκε απαραίτητη για την ολοκλήρωση της εργασίας, και παρουσίαση την επιτακτική ανάγκη ύπαρξης μίας διαφορετικής αντιμετώπισης των παγίων περιουσιακών στοιχείων σε λογιστική και φορολογική βάση. Μεταξύ των δύο βάσεων παρατηρήθηκαν διαφορές που σχετίζονται με τις αποσβέσεις στις φορολογικές ρυθμίσεις για τις οποίες δεν υπήρχε κάποια άλλη πρόβλεψη στα λογιστικά πρότυπα. Άλλες διαφορές εντοπίζονται στην αξία κτήσης των παγίων και πιο ειδικά στην αποτίμηση με την εύλογη αξία, στην απομείωση των παγίων, στο ποσοστό των συντελεστών των αποσβέσεων αλλά και στο χρονικό διάστημα έναρξης διενέργειας των αποσβέσεων καθώς και τη δυνατότητα διενέργειας αποσβέσεων στα πάγια που δεν είναι ενεργά. Κάθε επιχείρηση ανάλογα με τις ανάγκες της, τις διοικήσεις τους, και το είδος της επιχείρησης που υπάγονται επιλέγει την λογιστική ή τη φορολογική βάση.

Και οι δύο βάσεις είναι νόμιμες και κάθε διοίκηση κρίνει και αποφασίζει τι είναι καλύτερο για αυτήν. Η εφαρμογή των ελληνικών Λογιστικών Προτύπων έχει επιφέρει αρκετές αλλαγές στο ελληνικό φορολογικό σύστημα σε συνδυασμό με άλλα νομοθετήματα. Επιτακτική επομένως, θεωρείται η ανάγκη για ένα σταθερό φορολογικό πλαίσιο που θα επιφέρει βελτίωση στη φορολογική αναμόρφωση και συμμόρφωση.

## ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ernst & Young (2016). *Η Φοροδιαφυγή στην Ελλάδα : Αιτίες , Έκταση και Προτάσεις Καταπολέμησής της*. *διαNEOσις*, Ιούνιος, 2016. Ανάκτηση από [.dianeosis.org/wp-content/uploads/2017/03/Tax\\_Evasion\\_diaNEOsis\\_Upd\\_17\\_03\\_2017.pdf](http://dianeosis.org/wp-content/uploads/2017/03/Tax_Evasion_diaNEOsis_Upd_17_03_2017.pdf).,στις 10/7/2020.

Schneider F. (2015) *Size and Development of the Shadow Economy of 31 European and 5 other OECD Countries from 2003 to 2015: Different Developments*, Department of Economics, Johannes Kepler University & EUROSTAT.

Καραμάνης, Κ., Βρουστούρης, Π.,(2016). Πρώτη αποτίμηση από την εφαρμογή των ελληνικών Λογιστικών Προτύπων Χρηματοοικονομικός Σχεδιασμός νέων επιχειρηματιών. Άρθρο 1/9/2016. Ανάκτηση από τη σελίδα <https://www.taxheaven.gr/circulars/30922/arora>, στις 10/6/2020.

Νιφορόπουλος, Κ. (2016) *Εργασίες τέλους χρήσεως σε συνδυασμό με τα Ε.Λ.Π.* Σημειώσεις.

Παπαγιάννης, Ν., 2016. *Πρακτικός Οδηγός Λογιστικής- Η εφαρμογή των ΕΛΠ στην πράξη*. Οικονομικές εκδόσεις Ε.Ε Έκδοση, Θεσσαλονίκη. Σάκκουλα Α.Ε., 1981

Παπαδέας, Π. 2018.*Λογιστικά Αρχεία-Βιβλία και Στοιχεία με Φ.Π.Α & ΕΛΠ*. Εκδόσεις Παπαδέας. Αθήνα

Παπαδέας, Π. 2018. *Λογιστική Έμμεσων Φόρων σε Εθνικό & Ευρωπαϊκό επίπεδο*. Εκδόσεις Παπαδέας. Αθήνα.

Παπαγεωργίου, Γ.(2003). Τήρηση Λογιστικών αρχείων Ν 4308/2014 (ΦΕΚ 251/24.11.2014) Κεφάλαια 1- 4. Σημειώσεις μαθήματος. Ανάκτηση από τη σελίδα <https://eclass.teicrete.gr/modules/document/file.php/>. Πανεπιστήμιο Θεσσαλίας

Ράπανος, Β. Καπλάνογλου, Γ.,(2014). *Φορολογία και οικονομική ανάπτυξη*.

Σαρδέλη, Κ., (2014). *Φορολογική συνείδηση & συμμόρφωση: προσέγγιση των εννοιών, η ελληνική πραγματικότητα και προοπτικές για το μέλλον*. Διπλωματική Εργασία. Πανεπιστήμιο Πειραιώς.

Σγουρινάκης, Ν.,(2015). *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα*. Εκδόσεις Οικονομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα.

Τάτσος, Ν. (2012). *Θεωρία των Φόρων και Φορολογική Πολιτική*, Εκδόσεις Κριτική, Αθήνα.

Τουρνά- Γερμανού (2015) *Θεωρητικό και Νομικό Πλαίσιο της Λογιστικής. Χρηματοοικονομική Λογιστική* Αθήνα: Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών. Ανάκτηση από [https://repository.kallipos.gr/bitstream/11419/949/1/02\\_chapter\\_3.pdf](https://repository.kallipos.gr/bitstream/11419/949/1/02_chapter_3.pdf).

Φινοκαλιώτης, Κ.,2014. *Φορολογικό Δίκαιο*. Έκδοση 5η' Αθήνα 2014.



## ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

Κορομηλάς, Γ.(2018). *Αίτια και συνέπειες της φοροδιαφυγής*, Ανακτήθηκε από τη σελίδα: <https://www.fpress.gr/oi-eidikoi/story/57116/aitia-kai-synepeies-tis-forodiatyfis>, στις 12/8/2020.

Καλαντώνης, Θ.(2015). *Οι ηλεκτρονικές συναλλαγές εργαλείο για την πάταξη της φοροδιαφυγής*. Ανακτήθηκε από τη σελίδα : <https://www.euro2day.gr/news/economy/article/1353495/oi-hlektronikes-synallages-ergaleio-gia-pataxi-tis-forodiatyfis>, στις 8/8/2020.

Παπαγιάννης, Ν.(2017). *Διαφορές Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης*,. Ανακτήθηκε από τη σελίδα: <https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=203829>, στις 5/8/2020.

*Η φορολογία εισοδήματος στην Ελλάδα*. Ανακτήθηκε από τη σελίδα: <http://www.eea.gr/system/uploads/asset/data/19392/forologia-eisodimatos-stin-Ellada.pdf>, στις 3/8/2020

*Νόμος ν. 3842/2010 ΝΟΜΟΣ ΥΠ'ΑΡΙΘ. 3842 Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις (Φόρος Ακίνητης Περιουσίας)*. Ανακτήθηκε από τη σελίδα από τη σελίδα: <https://www.taxheaven.gr/law/3842/2010>, στις 18/7/2020.

*Εφαρμογές Υπολογισμών On line*. Ανακτήθηκε στις 2/8/2020, από τη σελίδα: <https://www.taxspirit.gr/forologiki-anamorfosi.html>

Ατομική επιχείρηση. Ανακτήθηκε στις 19/8/2020 από τη σελίδα: <https://mitilinos.gr/lyseis/atomiki-epicheirisi>.

Νιφορόπουλος, (2015). *Οδηγός «Φορολογικής Αναμόρφωσης» 2019 (Εξόδων και εσόδων) - Από το «λογιστικό» στο «φορολογητέο» αποτέλεσμα..* Ανακτήθηκε από τη σελίδα <https://www.taxheaven.gr/circulars/30922/arora>, στις 10/8/2020

Έντυπα Εισοδήματος. Ανακτήθηκε από τη σελίδα: <https://www.e-forologia.gr/cms/viewEntipa.aspx>, στις 1/8/2020.

Μανιάτης, Α.,(2019). *Φορολογικό Δίκαιο*. Πανεπιστημιακές Παραδόσεις, Ανακτήθηκε από τη σελίδα: <https://eclass.gunet.gr/modules/document/>, στις 5/8/2020.

*Πρωτιά στην παραοικονομία για την Ελλάδα -στο 1/5 του ΑΕΠ της χώρας(2020).* Ανακτήθηκε από τη σελίδα, <https://www.capital.gr/oikonomia/3235844/protia-stin-paraoikonomia-gia-tin-ellada-sto-1-5-tou-aep-tis-xoras>, στις 18/8/2020.

*Θεματικό ενημερωτικό δελτίο ευρωπαϊκού εξαμήνου φορολογία(2017).* Ανακτήθηκε από τη σελίδα,[https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file\\_import/european-semester\\_thematic-factsheet\\_taxation\\_el\\_0.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/european-semester_thematic-factsheet_taxation_el_0.pdf), στις 6/8/2020.

Μαυρομάτης, Μ. (2016). *Πίνακας μη εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών. Μέχρι και το Ν. 4336/2015 ΦΕΚ Α 94/14-8-2015, ως ο πλέον τελευταίος νόμος που επέφερε αλλαγές στα σχετικά άρθρα του ν. 4172/2013/Κ.Φ.Ε.* Ανακτήθηκε από τη σελίδα, <https://www.taxheaven.gr/circulars/22769/arora>. στις 27/8/2020.

Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα Ν.4308. Παπαγεωργακόπουλος, Δ. Ανακτήθηκε από τη σελίδα, <https://www.taxheaven.gr/circulars/22433/arora>, στις 27/8/2020

Αλωνιάτης, Α.(2019) *Ποιες δαπάνες εκπίπτουν από τα έσοδα των επιχειρήσεων και ποιες όχι.* Ανακτήθηκε από τη σελίδα, <https://www.fpress.gr/oi-eidikoi/story/60979/poies-dapanes-ekriptoyn-apo-ta-esoda-ton-epixeiriseon-kai-poies-oxi>, στις 25/8/2020

Χαλόφτης, Γ. *Παραοικονομία και φοροδιαφυγή στην Ελλάδα εν μέσω οικονομικής κρίσης & συνέπειές της.* Ανακτήθηκε από τη σελίδα [https://www.bep.gr/assets/files/PARAOIKONOMIA\\_PRESENTATION.pdf](https://www.bep.gr/assets/files/PARAOIKONOMIA_PRESENTATION.pdf) 27/8/2020, στις 27/8/2020

Υπουργείο Οικονομικών Άρθρο 03: Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία. Ανακτήθηκε από τη σελίδα : <http://www.opengov.gr/minfin/?p=4843>, στις 20/8/2020.

*‘Ο τρόπος τήρησης των λογιστικών βιβλίων (απλογραφικό και διπλογραφικό σύστημα) από Εταιρείες με έδρα την Ελλάδα’.* Ανακτήθηκε από τη σελίδα: <https://www.taxlaw.gr/kladoi-dikaiou/forologiko-dikαιο/o-tropos-tirisis-ton-logistikon-vivlion-aplografiko-kai-diplografiko-systema-apo-etairies-me-edra-tin-ellada/>, στις 10/8/2020.

Υπουργείο Οικονομικών Άρθρο 04: Άλλα λογιστικά αρχεία Ανακτήθηκε από τη σελίδα: <http://www.opengov.gr/minfin/?p=4843>, στις 20/7/2020.

Άρθρα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ν. 4308/2014)-Κατηγοριοποίηση και Υποχρεώσεις των Επιχειρήσεων-Σχέδιο Λογαριασμών-Οικονομικές Καταστάσεις των Ε.Λ.Π.-Πρώτη εφαρμογή(<https://www.taxheaven.gr/circulars/22433/arora>. Ανακτήθηκε από τη σελίδα: <http://www.opengov.gr/minfin/?p=4843>, στις 20/7/2020.

Φορολογική αναμόρφωση, 2013. Ανακτήθηκε από τη σελίδα: <https://www.taxspirit.gr/forologiki-anamorfosi.html>, στις 25/10/2020.

Πίνακας προσωρινών διαφορών μεταξύ φορολογικής - λογιστικής βάσης Ανακτήθηκε από τη σελίδα: [https://www.taxheaven.gr/dil2016/e3\\_14.html](https://www.taxheaven.gr/dil2016/e3_14.html), στις 15/7/2020.

Εγχειρίδιο εργασιών τέλους χρήσεως, 2018 - Ενέργειες και χρονοδιάγραμμα σε 56 διαδοχικά «βήματα»,2019. Ανακτήθηκε από τη σελίδα: <https://www.taxheaven.gr/circulars/30353/arora-egxeiridio-ergasiwn-telous-xrhsews-2018-energeies-kai-xronodiagramma-se-56-diadoxika-bhmata>, στις 20/8/2020.

Έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνης τόκων - εφαρμοστέες διατάξεις και η ερμηνεία τους, 2017. Ανακτήθηκε από τη σελίδα:<https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=207223>, στις 1/7/2020.

Πώς εκπίπτουν οι τόκοι των επιχειρήσεων, 2019. Ανακτήθηκε από τη σελίδα: <https://www.kathimerini.gr/economy/business/1050072/pos-ekpiptoun-oi-tokoi-ton-epicheiriseon/> στις 17/7/2020.

Εκπιπόμενες και μη εκπιπόμενες δαπάνες επιχειρήσεων - Αποφάσεις της ΔΕΔ που εκδόθηκαν το 2020 και αφορούν σε υποθέσεις με καταλογισμό λογιστικών διαφορών, 2020. Ανακτήθηκε από τη σελίδα: <https://www.taxheaven.gr/news/50470/ekpiptomenes-kai-mh-ekpitpomenes-dapanes-epixeirhsewn-apofaseis-ths-ded-poy-ekdoohkan-to-2020-kai-aforoyn-se-ypoeseis-me-katalogismo-logistikwn-diaforwn>, στις 20/7/2020.

Νόμος ν. 3842/2010 ΝΟΜΟΣ ΥΠ'ΑΡΙΘ. 3842 Αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις (Φόρος Ακίνητης Περιουσίας) <https://www.taxheaven.gr/law/3842/2010>

Copyright © Βασιλική Μπώλου, 2020 Πολονύφης Αθανάσιος, 2020, Σίνης Γεώργιος, 2020.

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος, All rights reserved.

Απαγορεύεται η αντιγραφή, αποθήκευση και διανομή της παρούσας εργασίας, εξ ολοκλήρου ή τμήματος αυτής, για εμπορικό σκοπό. Επιτρέπεται η ανατύπωση, αποθήκευση και διανομή για σκοπό μη κερδοσκοπικό, εκπαιδευτικής ή ερευνητικής φύσης, υπό την προϋπόθεση να αναφέρεται η πηγή προέλευσης και να διατηρείται το παρόν μήνυμα. Ερωτήματα που αφορούν τη χρήση της εργασίας για κερδοσκοπικό σκοπό πρέπει να απευθύνονται προς τον συγγραφέα. Οι απόψεις και τα συμπεράσματα που περιέχονται σε αυτό το έγγραφο εκφράζουν τον συγγραφέα και δεν πρέπει να ερμηνευτεί ότι αντιπροσωπεύουν τις επίσημες θέσεις του Πανεπιστημίου Πατρών.