



ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΚΑΙ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

του

ΚΑΡΑΓΚΟΥΝΗ ΔΗΜΗΤΡΙΟΥ

Επιβλέπων Καθηγητής: ΓΚΙΝΟΓΛΟΥ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του μεταπτυχιακού διπλώματος στη Λογιστική και
Χρηματοοικονομική
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Σεπτέμβριος 2012

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ.....	4
Α' ΜΕΡΟΣ	
I. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	6
α. ΤΟ ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	7
α.1 Η α.ε. από πλευράς φορολογίας γενικά.....	9
β. ΤΟ ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	9
β.1 Ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος.....	12
(λογιστικός προσδιορισμός)	
II. Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ.....	17
III. ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΣΥΝΤ/ΣΤΕΣ ΚΑΙ ΟΙ ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ....	18
IV. Η ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	19
V. Η ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΣΤΑ ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ	20
VI. Ο ΧΡΟΝΟΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	28
VII. Η ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	28
VIII. Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	29
Β' ΜΕΡΟΣ	
I. ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ (ΔΛΠ 12).....	30
α. ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ.....	31
α.1. Βασικός κανόνας	31
α.2 Εξαιρέσεις από το βασικό κανόνα.....	32
α.3 Συνενώσεις επιχειρήσεων.....	33
α.4 Περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία.....	34
α.5 Υπεραξία.....	35
α.6 Αρχική αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης.....	36
α.7 Εκπεστέες προσωρινές διαφορές.....	37
β. ΑΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΤΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΖΗΜΙΕΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ	39
β.1 Γενικός κανόνας.....	39
β.2 Πιθανά μελλοντικά φορολογητέα κέρδη.....	40
β.3 Επανεκτίμηση μη – αναγνωρισμένων αναβαλλόμενων φορολογικών στοιχείων του ενεργητικού.....	41

γ. ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ, ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ, ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ.....	41
γ.1 Δημιουργία προσωρινής διαφοράς.....	41
γ.2 Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις.....	43
γ.3 Αναβαλλόμενα φορολογικά στοιχεία του ενεργητικού.....	43
ΕΠΙΛΟΓΟΣ – ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ.....	44
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	46
ΑΡΘΟΓΡΑΦΙΑ.. ..	47
ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑΣ.....	49

ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

Σήμερα, γίνεται γενικά αποδεκτό ότι φορολογική υποχρέωση υπέχουν όχι μόνο τα φυσικά αλλά και τα νομικά πρόσωπα και ενόψει της ύπαρξης ιδιαίτερης προσωπικότητας σε σχέση με τα φυσικά πρόσωπα που τα αποτελούν αλλά και ενόψει ότι η μη φορολόγησή τους θα οδηγούσε στο να παραμείνει αφορολόγητο το τμήμα των εισοδημάτων τους που δεν διανέμεται στα πρόσωπα που τα αποτελούν.

Καταρχάς, νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα είναι όσα έχουν την εμπορική ιδιότητα είτε με βάση το ουσιαστικό κριτήριο της διενέργειας εμπορικών πράξεων ή με βάση το τυπικό κριτήριο. Κρίσιμο κριτήριο¹ που συνήθως χρησιμοποιείται για το χαρακτηρισμό ενός νομικού προσώπου ως κερδοσκοπικού χαρακτήρα είναι η απόκτηση από το πρόσωπο αυτό της εμπορικής ιδιότητας. Αντίθετα, νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα είναι εκείνα τα οποία δεν έχουν σκοπό της ύπαρξής τους το κέρδος. Από όλη δηλαδή τη δραστηριότητά τους και όχι μόνο από το καταστατικό τους προκύπτει ότι έχουν ως σκοπό κριτήριο διαφορετικό από εκείνον της απόκτησης κέρδους. Ο σκοπός αυτός πρέπει να προβλέπεται στο καταστατικό αλλά και να επιβεβαιώνεται και στην πράξη σύμφωνα με τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Από τη στιγμή που το φορολογικό δίκαιο της χώρας μας δεν καθορίζει την έννοια του ημεδαπού νομικού προσώπου ως υποκειμένου της φορολογίας εισοδήματος κρίθηκε αναγκαίο για τον καθορισμό της έννοιας ο ερμηνευτής και εφαρμοστής των σχετικών φορολογικών διατάξεων να προσφύγει στις σχετικές διατάξεις του ιδιωτικού διεθνούς δικαίου και μάλιστα στη διάταξη του άρθρου 10 ΑΚ το οποίο για τον καθορισμό της ιθαγένειας ή εθνικότητας του νομικού προσώπου έχει υιοθετήσει το κριτήριο της έδρας² της διοίκησης του προσώπου αυτού³. Ο χαρακτηρισμός

1

Για τα κριτήρια διάκρισης μεταξύ των νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα και των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα βλ. αναλυτικότερα σε *Μπάρμπα Ν.*, Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων (όπως ισχύει με τους νόμους 3453/2006, 3522/2006, 3610/2007 «Αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις»), γ' έκδοση, εκδόσεις Σάκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2008, σελ. 447-450 όπου και γίνεται αναφορά στη χαρακτηριστική απόφαση επί του θέματος 3668/1984 του Συμβουλίου της Επικρατείας.

2

Για τις Α.Ε. που έχουν συσταθεί σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής νομοθεσίας και έχουν την

λοιπόν ενός νομικού προσώπου ως κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα έχει μεγάλη σημασία από φορολογική άποψη, εφόσον από το χαρακτηρισμό αυτό θα εξαρτηθεί αν ένα συγκεκριμένο νομικό πρόσωπο υπόκειται ή όχι στο φόρο για ορισμένα ή για το σύνολο των εισοδημάτων του. Επιπρόσθετα, κατά τη νομοθεσία της φορολογίας εισοδήματος τα νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα διακρίνονται περαιτέρω στα ημεδαπά και στα αλλοδαπά, διάκριση που έχει σημασία διότι τα ημεδαπά ν.π. κερδοσκοπικού χαρακτήρα υπόκεινται στην απεριόριστη φορολογία του εισοδήματός τους υπό την έννοια ότι φορολογούνται τόσο για τα εισοδήματά τους που προκύπτουν στην Ελλάδα όσο και για τα εισοδήματά τους που προκύπτουν στην αλλοδαπή. Τα δε αντίστοιχα αλλοδαπά υπόκεινται στην περιορισμένη φορολογία υπό την έννοια ότι φορολογούνται μόνο για τα εισοδήματά τους που προέρχονται από πηγή και από τη μόνιμη εγκατάστασή τους που βρίσκεται στην Ελλάδα.

Η φορολογία εισοδήματος των κερδοσκοπικών νομικών προσώπων κατά το ελληνικό δίκαιο σέβεται τη νομική προσωπικότητα των εταιριών και λαμβάνει υπόψη τις διακρίσεις εταιριών του εμπορικού δικαίου και την αντίστοιχη ευθύνη εταιριών του εμπορικού δικαίου και την αντίστοιχη ευθύνη εταίρων, μετόχων και διαχειριστών που το εμπορικό δίκαιο τους απονέμει. Ο εταιρικός τύπος εξακολουθεί να αποτελεί στην Ελλάδα βασικό κριτήριο⁴ της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων. Ωστόσο, η ανάγκη ουδετερότητας της φορολογίας των νομικών προσώπων έναντι της επιλογής του εταιρικού τύπου επιβάλλεται πλέον τόσο από την Ε.Ε. όσο και από τις συνθήκες παγκοσμιοποίησης υπό τις οποίες υποχρεούνται να επιβιώσουν και να αναπτυχθούν σήμερα όλες οι επιχειρήσεις.

Αντικείμενο της παρούσας εργασίας θα αποτελέσει η πρώτη κατηγορία των νομικών προσώπων και ειδικότερα εκείνων που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρίας⁵, και μάλιστα των ημεδαπών

καταστατική τους έδρα στην Ελλάδα δεν είναι δυνατό να θεωρηθεί ότι έχουν την πραγματική έδρα τους στην αλλοδαπή εάν τόσο το Δ.Σ. όσο και οι συνελεύσεις των μετόχων συνέρχονται και λαμβάνουν αποφάσεις στην Ελλάδα.

3

Βλ. σε *Μπάρμπα Ν.*, Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων (όπως ισχύει με τους νόμους 3453/2006, 3522/2006, 3610/2007 «Αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις»), γ' έκδοση, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2008, σελ. 324.

4

Βλ. σχετικά σε *Μελέτη Θεοχαροπούλου Ε.*, Η εκλογίκευση της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, ΔΦΝ 2003/260.

5

Ανώνυμη εταιρία είναι η εμπορική κεφαλαιουχική εταιρία που έχει πλήρη νομική προσωπικότητα και υποχρεωτικό κεφάλαιο το οποίο διαιρείται σε ίσα μερίδια, τις μετοχές και της οποίας οι εταίροι δεν έχουν οποιαδήποτε ευθύνη για τα εταιρικά χρέη. Στην εταιρία αυτή η πραγμάτωση του σκοπού στηρίζεται στην περιουσιακή συμβολή μεγάλου αριθμού εταίρων. Βλ. αναλυτικότερα για τα χαρακτηριστικά της Α.Ε. σε *Αντωνόπουλο Β.*, Δίκαιο Ανώνυμης Εταιρίας και Ε.Π.Ε. σύμφωνα με το νόμο 3604/2007 «Αναμόρφωση - μορφοποίηση ν. 2190/1920 περί Α.Ε.», β' έκδοση,

ν.π. Είναι άλλωστε αποδεκτό στη θεωρία και στην πράξη ότι το μεγαλύτερο ενδιαφέρον από πλευράς προσέγγισης και ανάλυσης εμφανίζουν οι Α.Ε. λόγω της πολυπλοκότητας στο δραστικό τους δυναμικό. Με βάση τη διαπίστωση αυτή όπου προβάλλει έντονα η έννοια της κερδοφορίας εμφανίζει ιδιαίτερο ενδιαφέρον η διερεύνηση του φορολογητέου καθαρού κέρδους και οι ιδιαίτερα αναζητήσεις πάνω στη διαφορά μεταξύ του συνόλου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και του συνόλου των εξόδων αυτής, ζήτημα που θα αναπτυχθεί εκτενώς παρακάτω. Το πρώτο και κύριο μέρος της εργασίας καταλαμβάνει η φορολογία εισοδήματος των ΑΕ βάσει των σχετικών προβλέψεων του ΚΦΕ ενώ στο δεύτερο μέρος θα γίνει αναφορά στο διεθνές λογιστικό πρότυπο 12 (ias 12) και την αναβαλλόμενη φορολογία.

Α΄ ΜΕΡΟΣ

I. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ⁶

Με το ν.δ. 3843/1958⁷ θεσπίστηκε αρχικά στη χώρα μας η φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων, τα εισοδήματα των οποίων μέχρι του έτους αυτού υπόκειντο –κατά περίπτωση- στους αναλυτικούς φόρους εισοδήματος και έκτοτε το νομικό καθεστώς υπέστη αρκετές μεταβολές εκ των οποίων η σημαντικότερη είναι η ένταξη των Ε.Π.Ε. στη φορολογία αυτή με το ν. 2096/1992. Μέχρι τη φορολογική μεταρρύθμιση του ν. 2065/1992 τα φορολογητέα κέρδη των προσωπικών εταιριών, των κοινοπραξιών και των κοινωνιών καθώς και των Ε.Π.Ε. κατανέμονταν στους εταίρους με βάση τα ποσοστά συμμετοχής τους, οι οποίοι και φορολογούνταν με τους εκάστοτε ισχύοντες συντελεστές της κλίμακας του άρθρου 9 του ν.δ. 3323/1955⁸. Με το νόμο όμως

εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2008, σελ. 1-7.

6

Βλ. σχετικά σε *Φορτσάκη Θ.*, Φορολογικό Δίκαιο, γ' έκδοση, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008, σελ.145-146.

7

Με βάση το νόμο αυτό ίσχυε ένα σύστημα ενιαίου φόρου όπου στο συνολικό καθαρό εισόδημα των ν.π. επεβάλλετο ένας αναλογικός συντελεστής. Βασικά υιοθετήθηκε το εφαρμοζόμενο δυαδικό σύστημα φορολογίας σε πολύ απλοποιημένη μορφή χωρίς το μειονέκτημα ότι για τη φορολογία των μη διανεμόμενων κερδών που φορολογούνταν στο όνομα του νομικού προσώπου εφαρμόζονταν ιδιαίτερος συντελεστής για κάθε κατηγορία (πηγή) εισοδήματος. Βλ. σχετικά σε *Μελέτη Γρηγοράκου Θ.*, Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων άρθρων 2 παρ.4 και 101 παρ.1 και 2 του ΚΦΕ Ν. 2238/1994, ΛΟΓΙΣΤΗΣ 2010, σελ. 1287

8

Με το νόμο αυτό εισήχθη στη χώρα μας προοδευτικός προσωπικός ενιαίος φόρος εισοδήματος, που επιβάλλεται στο συνολικό εισόδημα κάθε φυσικού προσώπου βλ. σχετικά σε *Μελέτη Γρηγοράκου Θ.*, Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων άρθρων 2 παρ.4 και 101 παρ.1 και 2 του ΚΦΕ Ν. 2238/1994, ΛΟΓΙΣΤΗΣ 2010/1283.

2238/1994⁹ κωδικοποιήθηκαν σε ενιαίο κείμενο οι ρυθμίσεις για τη φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Οι δε ανώνυμες εταιρίες καθώς και συνεταιρισμοί φορολογούνταν τα νομικά τους πρόσωπα για τα μη διανεμόμενα κέρδη τους με τους εκάστοτε ισχύοντες συντελεστές, ενώ για τα διανεμόμενα κέρδη τους φορολογούνταν με βάση την ισχύουσα κλίμακα του άρθρου 9 οι δικαιούχοι (μέτοχοι, μέλη Δ.Σ., διευθυντές και προσωπικό της Α.Ε. καθώς και τα μέλη του συνεταιρισμού). Σταθμό στη φορολογία εισοδήματος ως προς τα νομικά πρόσωπα και το θέμα της παρούσας εισήγησης αποτελεί ο ν. 2065/1992 (με έναρξη ισχύος από την 01.07.1992). Με τις προβλέψεις του οι Ε.Π.Ε.¹⁰ εντάχθηκαν στη φορολογία νομικών προσώπων μαζί με τις ανώνυμες εταιρίες και μέχρι την εφαρμογή του ν. 3697/2008 υποκείμενο φόρου ήταν το νομικό πρόσωπο της ανώνυμης εταιρίας και της Ε.Π.Ε. για το σύνολο των φορολογητέων κερδών τους. Έτσι, τα διανεμόμενα κέρδη καταβάλλονταν στους δικαιούχους (μετόχους, μέλη Δ.Σ. κτλ. της Α.Ε., εταίρους της Ε.Π.Ε.) ελεύθερα φόρου (χωρίς δηλαδή να γίνει καμία παρακράτηση φόρου). Μετά την κωδικοποίηση αυτή οι διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων εντάχθηκαν στο δεύτερο τμήμα του ενιαίου πλέον κώδικα (άρθρα 98 επ. ν.2238/1994 {Κ.Φ.Ε.}) ενώ σημαντικές μεταβολές επέφερε στις σχετικές ρυθμίσεις επέφεραν οι ν. 3091/2002, ο ν. 3296/2004 αλλά ο ν.3943/2011 καθώς και ο πρόσφατος ν. 4072/2012.

α. ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε. στο φόρο εισοδήματος υπόκεινται α) οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, β) οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα, γ) οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους, δ) οι αλλοδαπές¹¹ επιχειρήσεις

9

Για τη διάρθρωση του νόμου περί φορολογίας εισοδήματος βλ. σχετικά σε *Κόντο-Μάναλη Α.*, Η φορολογία των επιχειρήσεων (πλαίσια-διαδικασία-ερμηνεία & πράξη), τόμος Α', Δίκαιο & Οικονομία, εκδόσεις Σάκουλα Π., Αθήνα 2007, σελ. 65-66.

10

Βλ. σχετικά σε *Μελέτη Αληφάντη Γ.*, Λογιστής 2011/994, Αλλαγές στη φορολογία των εταιριών περιορισμένης ευθύνης και των συνεταιρισμών βάσει του ν. 3943/2011.

11

Έχει γίνει δεκτό ότι κριτήριο για να χαρακτηριστεί μία εταιρία ή οργανισμός ως αλλοδαπό νομικό πρόσωπο είναι να έχει η εταιρία ή ο οργανισμός την έδρα στην αλλοδαπή και να έχει συσταθεί κατά τις διατάξεις της αλλοδαπής νομοθεσίας. Δηλαδή, η εθνικότητα ή η ιθαγένεια του νομικού προσώπου προσδιορίζεται από την έδρα αυτού κατά το δίκαιο της οποίας αυτό έχει συσταθεί και λειτουργεί. Ως έδρα νοείται ο τόπος που πράγματι ασκείται η διοίκηση του νομικού προσώπου, βλ. σχετικές παραπομπές σε *Μελέτη Γρηγοράκου Θ.*, ό.π., σελ. 1383.

που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, ε) οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και στ) οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες¹².

Αξίζει να σημειωθεί ότι στο φόρο υπόκεινται και ημεδαπά ή αλλοδαπά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα σύμφωνα με την παράγραφο 2 του ανωτέρου άρθρου. Η διάκριση αυτή μεταξύ κερδοσκοπικού και μη χαρακτήρα νομικών προσώπων δεν είναι άνευ πρακτικής σημασίας ενόψει του περιορισμού του αντικειμένου του φόρου των μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικών προσώπων σε αντίθεση με τα κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα που υπέχουν απεριόριστη φορολογική υποχρέωση.

Μία βασική επισήμανση έγκειται στο ότι στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων εντάσσονται και αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν είναι νομικά πρόσωπα κατά το δίκαιο της χώρας τους ενώ αντίθετα δεν εντάσσονται ημεδαπές εταιρίες έχουσες νομική προσωπικότητα όπως οι προσωπικές εταιρίες (ομόρρυθμη, ετερόρρυθμη εταιρία) και οι οποίες υπάγονται στο φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. Βέβαια, οι εν λόγω διαφοροποιήσεις δεν μπορούν να βρουν κάποια λογική θεμελίωση αλλά είναι δυνατό να θέσουν ζητήματα ως προς τη συμβατότητά τους με το κοινοτικό δίκαιο. Σε κάθε περίπτωση πάντως υπό τους ελληνικούς κανόνες ιδιωτικού διεθνούς δικαίου η ικανότητα του νομικού προσώπου προσδιορίζεται από το δίκαιο της έδρας του, σύμφωνα με το άρθρο 10 ΑΚ, αν και δεν προσδιορίζεται αν ως έδρα νοείται η πραγματική ή καταστατική. Αλλού, το ελληνικό δίκαιο προβλέπει ότι η πραγματική έδρα είναι νομικά σημαντική για το νομικό πρόσωπο όταν το καταστατικό δεν ορίζει διαφορετικά - άρα όταν η έδρα ορίζεται από το καταστατικό, η καταστατική έδρα υπερισχύει της πραγματικής. Ο κανόνας αυτός όμως δεν εντάσσεται συστηματικά στους ελληνικούς κανόνες ι.δ.δ.δ.¹³ Η κρατούσα άποψη στη θεωρία και στη νομολογία των πολιτικών δικαστηρίων κρίνει ότι ο κανόνας του άρθρου 10 ΑΚ αναφέρεται στην πραγματική έδρα ήτοι στο κέντρο της διοικητικής του δραστηριότητας.

¹²

Η διάταξη αυτή προστέθηκε με την παράγραφο 10 του άρθρου 116 του ν. 4072/2012 και ισχύει από τη δημοσίευση της στο ΦΕΚ ήτοι από την 11^η.04.2012 σύμφωνα με το άρθρο 330 του ίδιου νόμου.

¹³

Βλ. σχετικά σε Μελέτη *Κωνσταντινίδη Ν.*, Η έννοια της «πραγματικής έδρας», εταιρίας εντός της Ε.Ε. για σκοπούς ελληνικού φορολογικού δικαίου και η εγκατάσταση που προβλέπεται στις διατάξεις του α.ν. 89/1967, ΔΦΝ 2011, σελ. 1229 επ. όπου και αναλύονται οι κανόνες του ιδιωτικού διεθνούς δικαίου που εφαρμόζονται επί των εταιριών ενώ εξετάζεται το κυριαρχικό δικαίωμα των ελληνικών φορολογικών αρχών να υποβάλλουν το εισόδημα νομικού προσώπου που έχει ιδρυθεί κατά το δίκαιο κράτους μέλους της Ε.Ε. σε φορολόγηση κατά το ελληνικό φορολογικό σύστημα.

Επιπρόσθετα, τα αμοιβαία κεφάλαια επιχειρηματικών συμμετοχών¹⁴ του νόμου 2992/2002¹⁵ δεν είναι υποκείμενα οποιουδήποτε φόρου.

α.1 Η α.ε από πλευράς φορολογίας γενικά

Η φορολογική μεταχείριση της Α.Ε. επιβάλλει προηγουμένως να διερευνηθεί ο τρόπος προσδιορισμού των ακαθάριστων εσόδων και του φορολογητέου εισοδήματός της, ζήτημα που αναπτύσσεται αναλυτικά κατωτέρω με αναφορά επίσης στην περίπτωση που περιλαμβάνονται σε αυτά και μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες καθώς και σε εκείνη που στα καθαρά κέρδη περιλαμβάνονται και τα εισοδήματα φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και που αφορά και την Ε.Π.Ε. Να σημειωθεί ότι σύμφωνα με τον καταστατικό νόμο των Α.Ε. το καταστατικό των εταιριών αυτών οφείλει να περιέχει διατάξεις σχετικά με τον ισολογισμό, για τη διάθεση των κερδών κτλ. και το οποίο θα καθορίσει τα πλαίσια ώστε να επιβάλλονται οι κρατήσεις από τα καθαρά κέρδη για το σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού και τη διανομή¹⁶ του μερίσματος.

β. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Το αντικείμενο του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων προβλέπεται στο άρθρο 99 του ΚΦΕ. Για τις ημεδαπές Α.Ε.¹⁷ και Ε.Π.Ε.¹⁸, εκτός των τραπεζικών και ασφαλιστικών¹⁹, είναι το συνολικό

¹⁴

Βλ. σχετικά στο άρθρο 7 παρ.21 ν. 2992/2002 (αμοιβαία κεφάλαια επιχειρηματικών συμμετοχών) και σύμφωνα με το οποίο η φορολόγηση των μεριδιούχων Α.Κ.Ε.Σ. για το κάθε μορφής εισόδημα που αποκτούν υπό την ιδιότητα αυτή γίνεται στο πρόσωπό τους ως εξ αδιαρέτου συγκυρίων, κοινωνιών και γενικά συνδικαιούχων των περιουσιακών στοιχείων που απαρτίζουν το Α.Κ.Ε.Σ.

¹⁵

Άρθρο 7 παρ.21 εδ.α. ν. 2992/2002.

¹⁶

Βλ. άρθρα 44, 45 ν. 2190/1920 όπου και αναφέρονται τα σχετικά με τη διανομή των καθαρών κερδών ζητήματα.

¹⁷ Βλ. σχετικά σε π.δ. 30/1998, άρθρα 1-2, όπου και προβλέπονται οι όροι και οι προϋποθέσεις διάθεσης μετοχών εταιριών στους εργαζομένους στις επιχειρήσεις σε Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, 42^η έκδοση, ενημερωμένη και με το ν. 4072/2012 με επιμέλεια του *Τότση Χ.*, εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ 2012, σελ. 426 επ. οποιαδήποτε ανώνυμη εταιρία μπορεί να διανείμει τις μετοχές της στο προσωπικό της ή στο

καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή, για τις δημόσιες και δημοτικές επιχειρήσεις το συνολικό καθαρό κέρδος και για τους συνεταιρισμούς που έχουν συσταθεί νόμιμα και για τις ενώσεις αυτών το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή πριν από την αφαίρεση των χορηγούμενων εκπτώσεων στα μέλη τους. Αναφορικά με τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιοδήποτε τύπο εταιρίας καθώς και τους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς οι οποίοι αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων στο φόρο υπόκειται το καθαρό κέρδος από τη μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και το καθαρό εισόδημα από πηγή κείμενη στην Ελλάδα.

Η έννοια της μόνιμης εγκατάστασης²⁰ στην Ελλάδα αλλοδαπών νομικών προσώπων προβλέπεται στο άρθρο 100 του υπό κρίση νομοθετήματος. Δυνάμει του άρθρου αυτού θεωρείται ότι υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης ή οργανισμού στην Ελλάδα όταν : α) διατηρεί στην Ελλάδα ένα ή περισσότερα υποκαταστήματα²¹, πρακτορεία, παραρτήματα, γραφεία, αποθήκες, εργοστάσια ή εργαστήρια και εγκαταστάσεις εκμετάλλευσης φυσικών πόρων, β) προβαίνει στη βιομηχανοποίηση πρώτων υλών ή στην επεξεργασία γεωργικών προϊόντων σε δικές τους εγκαταστάσεις τρίτων που ενεργούν κατ' εντολή και για λογαριασμό τους, γ) διεξάγουν στην Ελλάδα εργασίες ή παρέχουν υπηρεσίες μέσω αντιπροσώπου, ο οποίος έχει εξουσιοδότηση και μπορεί να διαπραγματεύεται και να συνάπτει συμβάσεις για λογαριασμό του νομικού προσώπου

προσωπικό εταιρίας που είναι συνδεδεμένη μαζί της σύμφωνα με το άρθρο 16 παρ.2 του κ. ν. 2190/1920.

¹⁸ Άρθρο 99 παρ.1 περ.α του Κ.Φ.Ε.

¹⁹ Άρθρο 99 παρ.1 περ.α του Κ.Φ.Ε., ειδικά σε ημεδαπές τραπεζικές και ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρίες σε φόρο υπόκειται το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή με αφαίρεση του μέρους αυτών που αναλογεί στα αφορολόγητα έσοδα ή στα εισοδήματα που φορολογούνται με ειδικό τρόπο και με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

²⁰ Βλ. σχετικά απόφαση ΣτΕ 394/2011, ΔΦΝ 2011/1894, σύμφωνα με την οποία από μόνη τη διενέργεια φορολογητέων πράξεων εντός της χώρας δεν αποκτάται μόνιμη εγκατάσταση παρά μόνο αν η παρουσία της επιχείρησης στην Ελλάδα εμφανίζει τουλάχιστον μία ελάχιστη συνοχή δηλαδή εφόσον υπάρχει σε μόνιμη βάση το ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό που είναι αναγκαίο για την παροχή των συγκεκριμένων υπηρεσιών. Για να κριθεί η συνοχή και τελικά το αν ο πάροχος έχει ή όχι μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, πράξεις οι οποίες σε οικονομικό επίπεδο συνιστούν ενιαία παροχή υπόκεινται σε ενιαία φορολογική μεταχείριση. Επομένως, αν η επιχείρηση τυχόν κατατιμήσει βοηθητικές ή υποστηρικτικές ενέργειες για τις οποίες δε διαθέτει η ίδια το αναγκαίο ανθρώπινο δυναμικό και αναθέσει υπεργολαβικώς την άσκησή τους σε άλλη επιχείρηση οι εργασίες αυτές οι οποίες δεν έχουν οικονομική αυτοτέλεια διότι δε συνιστούν αφ' εαυτών σκοπό για τους πελάτες αλλά μέσο απόλαυσης της κύριας υπηρεσίας αντιμετωπίζονται ως τμήμα της κύριας παροχής. Έτσι, το ανθρώπινο και τεχνικό δυναμικό δια του οποίου παρέχονται οι εν λόγω παρεπόμενες υπηρεσίες λαμβάνεται και αυτό υπόψη προκειμένου να κριθεί αν ο πάροχος της κύριας υπηρεσίας έχει αποκτήσει μόνιμη εγκατάσταση στον τόπο παροχής της υπηρεσίας αυτής.

²¹ Βλ. σχετικά Μελέτη *Μάλλιου Α.*, ΔΦΝ 2010/1702, Οι προϋποθέσεις έκπτωσης δαπανών διοίκησης και λειτουργίας από τα ακαθάριστα έσοδα υποκαταστημάτων στην Ελλάδα (ερμηνεία του άρθρου 100 παρ.2 του ν. 2238/1994 σε αναφορά με το Μοντέλο Σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας του Ο.Ο.Σ.Α.).

αλλά και όταν οι εργασίες ή υπηρεσίες προσφέρονται χωρίς αντιπρόσωπο εφόσον αφορούν την κατάρτιση μελετών ή σχεδίων ή τη διεξαγωγή ερευνών, δ) διατηρούν αποθέματα εμπορευμάτων επί των οποίων εκτελούν παραγγελίες και ε) συμμετέχουν σε προσωπική εταιρία ή Ε.Π.Ε. με έδρα την Ελλάδα.

Αξίζει να σημειωθεί ότι στη φορολόγηση των αλλοδαπών²² επιχειρήσεων μόνο εφόσον δεν υφίσταται διμερής σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας η οποία και υπερτερεί, εφαρμόζονται οι ανωτέρω διατάξεις.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω οι εταιρίες κερδοσκοπικού χαρακτήρα διακρίνονται σε ημεδαπές και αλλοδαπές. Ως προς τη φορολογική τους μεταχείριση λοιπόν όπως και αναφέρθηκε και ανωτέρω οι μεν ημεδαπές υπέχουν φορολογική υποχρέωση για το σύνολο των εισοδημάτων τους²³, δηλαδή τόσο αυτών που αποκτώνται στην ημεδαπή όσο και αυτών που αποκτώνται στην αλλοδαπή και οι δε αλλοδαπές επιχειρήσεις μόνο για τα αποκτηθέντα στην Ελλάδα εισοδήματα²⁴ είτε μέσω της μόνιμης εγκατάστασης είτε από πηγή κείμενη σε αυτήν. Η «εθνικότητα» λοιπόν της εταιρίας είναι το κρίσιμο στοιχείο²⁵ για την υπαγωγή στην απεριόριστη και στην περιορισμένη φορολογία.

Ενδιαφέρον παρουσιάζει το ζήτημα²⁶ που αφορά το κυριαρχικό δικαίωμα των ελληνικών φορολογικών αρχών να υποβάλλουν το εισόδημα του νομικού προσώπου που έχει ιδρυθεί κατά το δίκαιο κράτους μέλους της Ε.Ε. σε φορολόγηση κατά το ελληνικό φορολογικό σύστημα. Το ζήτημα δύναται να τεθεί ενώπιον των ελληνικών δικαστηρίων στην περίπτωση που το Υπουργείο Οικονομικών θεωρήσει ότι η πραγματική έδρα της κοινοτικής εταιρίας βρίσκεται στην Ελλάδα και όχι στο κράτος μέλος της Ε.Ε. όπου έχει την καταστατική έδρα της. Με άλλα λόγια, η σύσταση και λειτουργία του νομικού προσώπου κατά το δίκαιο κράτους μέλους της Ε.Ε. δεν ανταποκρίνεται στην οικονομική πραγματικότητα. Υπό αυτήν την έννοια ενδέχεται να επικαλεστεί ότι η ίδρυση του

²² Βλ. και απόφαση ΣτΕ 3805/1994, ΛΟΓΙΣΤΗΣ 1996/904, «δια την υπαγωγή στη φορολογία εισοδήματος των αλλοδαπών επιχειρήσεων εκμεταλλεζόμενων πλοία ή αεροσκάφη υπό τις εκτιθέμενες ειδικότερες προϋποθέσεις, δεν απαιτείται, ενόψει της φύσεως και του πεδίου δραστηριότητας των επιχειρήσεων μεταφοράς, νομική προσωπικότητας εταιρικού τύπου, αλλά αρκεί η ύπαρξη και δράση στον ανωτέρω τομέα επιχειρήσεως, έστω και υπό μορφήν ατύπου ενώσεως προσώπων, η οποία ως τοιαύτη, είναι υποκείμενο φορολογικής υποχρεώσεως, λαμβανομένου υπόψη ότι στο ισχύον φορολογικό σύστημα δεν είναι άγνωστες οι περιπτώσεις αναγωγής σε φορολογικούς υποχρέους ατύπων ενώσεων προσώπων μη αποτελουσών νομικά πρόσωπα».

²³ Απεριόριστη φορολογική υποχρέωση.

²⁴ Περιορισμένη φορολογική υποχρέωση.

²⁵ Βλ. και άρθρο 10 ΑΚ όπου χρησιμοποιείται η πραγματική έδρα της εταιρίας ως συνδετικό στοιχείο και θα πρέπει η έδρα της επιχείρησης στην Ελλάδα να τηρεί τις διατυπώσεις της ελληνικής νομοθεσίας περί ίδρυσης της εταιρίας..

²⁶ Βλ. σχετικά σε Μελέτη Κωνσταντινίδη Ν., Η έννοια της «πραγματικής έδρας», εταιρίας εντός της Ε.Ε. για σκοπούς ελληνικού φορολογικού δικαίου και η εγκατάσταση που προβλέπεται στις διατάξεις του α.ν. 89/1967, ΔΦΝ 2011/1229

νομικού προσώπου στην αλλοδαπή αποτελεί τεχνητό κατασκεύασμα που αποσκοπεί αποκλειστικά στη φορο-αποφυγή επειδή λόγω της ίδρυσης στην αλλοδαπή τεκμαίρεται και υπαγωγή των κερδών εκεί ήτοι υπό ευνοϊκότερο φορολογικό καθεστώς σε σύγκριση με το ελληνικό (π.χ. ευρύτερες απαλλαγές φορολόγησης εισοδήματος κτλ.). Έχοντας θεωρήσει λοιπόν την κοινοτική εταιρία ως φορολογικό κάτοικο της Ελλάδας, η ελληνική φορολογική αρχή θα φορολογήσει την κοινοτική εταιρία στην Ελλάδα για το παγκόσμιο εισόδημά της σύμφωνα με το ελληνικό φορολογικό δίκαιο. Πάντως, η κοινοτική εταιρία δεν μπορεί να διεκδικήσει άνευ περιορισμών το δικαίωμα στην ελευθερία εγκατάστασης²⁷ ως εταιρία ιδρυθείσα κατά το εθνικό δίκαιο κράτους μέλους ώστε να αποφύγει να φορολογηθεί στην Ελλάδα ως φορολογικός κάτοικος της Ελλάδας. Περαιτέρω ανάλυση του υπό κρίση θέματος εκφεύγει του αντικειμένου της παρούσας εισήγησης.

β.1 Ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος(λογιστικός προσδιορισμός)

Λαμβάνοντας υπόψη τις ιδιαιτερότητες που παρουσιάζει η φορολογική νομοθεσία σχετικά με τη διαμόρφωση του τελικά φορολογητέου ποσού του καθαρού εισοδήματος των ημεδαπών Α.Ε., η διαμόρφωση του ποσού αυτού είναι δυνατό να διακριθεί σε αυτή που αφορά τις κοινές Α.Ε. και σε εκείνη που αφορά τις ημεδαπές ανώνυμες τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρίες για την οποία εφαρμόζονται ειδικές ρυθμίσεις. Το συνολικό καθαρό φορολογητέο εισόδημα όπως προκύπτει από τους ισολογισμούς των ν.π. κερδοσκοπικού χαρακτήρα (Α.Ε. και Ε.Π.Ε.²⁸ που αποτελούν και

²⁷ Βλ. σχετικά σε Μελέτη Κωνσταντινίδη Ν., Η έννοια της «πραγματικής έδρας», εταιρίας εντός της Ε.Ε. για σκοπούς ελληνικού φορολογικού δικαίου και η εγκατάσταση που προβλέπεται στις διατάξεις του α.ν. 89/1967, ΔΦΝ 2011, σελ. 1234-1235 όπου και γίνεται αναφορά στους περιορισμούς της ελευθερίας εγκατάστασης που επιβάλλονται για φορολογικούς λόγους.

Να σημειωθεί ότι δεν είναι αρκετό μία εταιρία που ιδρύθηκε σε κράτος μέλος να επικαλεστεί ενώπιον του ελληνικού διοικητικού δικαστηρίου ότι δεν υπόκειται σε ελληνική φορολόγηση απλώς και μόνο επειδή τα ελληνικά δικαστήρια υποχρεούνται να κοιτάζουν στο εθνικό δίκαιο του κράτους ίδρυσης για να κρίνουν αν πρόκειται για μία έγκυρα συστημένη εταιρία και κατά αυτόν τον τρόπο να ισχυριστεί βάσιμα ότι δεν είναι φορολογικός κάτοικος της Ελλάδας. Απαιτούνται λοιπόν επιπλέον προϋποθέσεις : το κοινοτικό δίκαιο προβλέπει ότι τα εθνικά δίκαια των κρατών μελών μπορούν να προβλέπουν περιορισμούς στην ελευθερία εγκατάστασης μέσω εφαρμογής των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων που προβλέπουν ειδικό καθεστώς για τους αλλοδαπούς υπηκόους και δικαιολογούνται από λόγους δημοσίας τάξης, δημοσίας ασφαλείας και δημοσίας υγείας βάσει και του άρθρου 52 της Συνθήκης. Ένα κράτος μέλος μπορεί να χρησιμοποιήσει το εθνικό φορολογικό δίκαιο για να εμποδίσει μία εταιρία να αποφύγει τη φορολόγηση εντός της επικράτειάς του ακόμη και αν η εταιρία ισχυρίζεται ότι υπό ορισμένες συνθήκες αυτοί οι κανόνες του εθνικού φορολογικού δικαίου συνιστούν περιορισμό στην άσκηση του δικαιώματος ελεύθερης εγκατάστασης εντός της κοινότητας,

αντικείμενο εξέτασης της παρούσας εργασίας) που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ με την αφαίρεση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως και αναλύθηκαν ανωτέρω, των παραγωγικών δαπανών αυτών δεν είναι και το τελικά φορολογητέο εισόδημα επί του οποίου εφαρμόζεται ο αναλογικός συντελεστής φόρου. Το ποσό αυτό που αποτελεί και τη βάση επιβολής φόρου προβλέπει ορισμένες διορθωτικές μειώσεις αλλά και ορισμένες διορθωτικές προσαυξήσεις που αποβλέπουν κυρίως στην αποφυγή φαινομένων διπλής φορολογίας ή της μη φορολογίας του φορολογητέου ποσού.

Οι διορθωτικές μειώσεις του φορολογητέου καθαρού κέρδους των ημεδαπών Α.Ε. προκύπτουν από τη γενική διάταξη του άρθρου 106 παρ.1 του ΚΦΕ σύμφωνα με την οποία αν μεταξύ των εισοδημάτων των νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα συμπεριλαμβάνονται και μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές σε άλλες εταιρίες των οποίων τα κέρδη έχουν φορολογηθεί αυτοτελώς και με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης της δικαιούχου εταιρίας, τα εισοδήματα αυτά αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη του νομικού προσώπου κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών του προσώπου αυτού. Σε περίπτωση όμως που στα καθαρά κέρδη της ημεδαπής Α.Ε. ή Ε.Π.Ε. συμπεριλαμβάνονται και εισοδήματα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή αφορολόγητα έσοδα και περαιτέρω λαμβάνει χώρα διανομή κερδών για τον προσδιορισμό των διανεμόμενων κερδών λαμβάνονται τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν από τους ισολογισμούς των νομικών αυτών προσώπων.

Ως προς τις διορθωτικές προσαυξήσεις²⁹ που προβλέπει η οικεία φορολογική νομοθεσία, εάν όμως στα καθαρά κέρδη³⁰ που προκύπτουν από τους ανωτέρω αναφερόμενους ισολογισμούς περιλαμβάνονται και έσοδα αφορολόγητα για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου προστίθεται σε αυτά μέρος των αφορολόγητων εσόδων που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή μετά την αναγωγή του εξευρισκόμενου ποσού σε μικτό

Βλ. αναλυτικότερα σε *Μπάρμπα Ν.*, ό.π, σελ. 370 επ. στις οποίες κατ' αναλογία και με τις Α.Ε. προκειμένου να γίνει εκκαθάριση του οφειλόμενου φόρου των Ε.Π.Ε. απαιτείται, πρώτον να βρεθεί το τελικά φορολογητέο ποσό του καθαρού κέρδους των εταιριών αυτών με ορισμένες διορθωτικές μεταβολές και δεύτερον επί του ποσού αυτού να εφαρμοστεί ο εκάστοτε ισχύων αναλογικός συντελεστής του φόρου και τρίτον να γίνουν ορισμένες διορθωτικές μεταβολές στο ποσό του αναλογούντος φόρου,

29

Βλ. αναλυτικότερα σε *Μπάρμπα Ν.*, Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων (όπως ισχύει με τους νόμους 3453/2006, 3522/2006, 3610/2007 «Αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις»), γ' έκδοση, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2008, σελ.347 επ.

30

Βλ. άρθρο 106 παρ.2 και 3 ΚΦΕ και σχετικά σε Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, 42^η έκδοση, ενημερωμένη και με το ν. 4072/2012 με επιμέλεια του *Τότση Χ.*, εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ 2012, σελ. 452 επ.

ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου. Με άλλα λόγια, λοιπόν, αν σε περίπτωση των διανεμόμενων κερδών του ν.π. περιλαμβάνονταν και κέρδη που είτε ήταν αφορολόγητα είτε φορολογούνται με ειδικό τρόπο με την παρακράτηση του φόρου στην πηγή από τη διανέμουσα αυτά επιχείρηση δεν εξαντλούνταν η φορολογική υποχρέωση της λήπτριας εταιρίας. Ειδικότερα στις εν λόγω περιπτώσεις, τα ποσά των αφορολόγητων εισοδημάτων και των εισοδημάτων που είχαν φορολογηθεί με ειδικό τρόπο επανεπεντάσσονταν κατ' αναλογία στη φορολογική βάση του νομικού προσώπου αφού προηγουμένως, μετατρέπονταν σε μικτά.

Στο σημείο αυτό αξίζει να γίνει μνεία στις ημεδαπές τραπεζικές και ασφαλιστικές Α.Ε.³¹ στις οποίες το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή μετά την αφαίρεση μέρους αυτών που αναλογεί στα αφορολόγητα έσοδα ή στα εισοδήματα που φορολογούνται με ειδικό τρόπο και με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης αποτελεί το αντικείμενο του φόρου³². Καταρχήν, για τη διαμόρφωση³³ του τελικά φορολογητέου ποσού από το συνολικό καθαρό κέρδος των τραπεζικών και ασφαλιστικών εταιριών αφαιρούνται τα τυχόν υπάρχοντα μεταξύ των εσόδων μερίσματα από τη συμμετοχή τους σε άλλες εταιρίες όπως συμβαίνει και στις κοινές Α.Ε. Για δε τον προσδιορισμό του μέρους αυτού των κερδών που αναλογούν στα αφορολόγητα έσοδα ή στα έσοδα που φορολογούνται με ειδικό τρόπο και με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, γίνεται επιμερισμός των συνολικών καθαρά κερδών ανάλογα με το ύψος των φορολογούμενων (ακαθάριστων) εσόδων και των αφορολόγητων ή των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο και με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Εξάλλου, επειδή από το συνολικό ακαθάριστο εισόδημα των τραπεζικών και ασφαλιστικών ανωνύμων εταιριών αφαιρείται μέρος μόνο των αφορολόγητων κερδών ή των κερδών που έχουν φορολογηθεί με ειδικό τρόπο, δεν γίνεται παράλληλα καμία προσαύξηση των εσόδων των υπό κρίση εταιριών που προκύπτουν με βάση τον ισολογισμό κατά το ποσό των δαπανών που αντιστοιχούν στα παραπάνω έσοδα. Σε περίπτωση όμως που οι εν λόγω εταιρίες διανέμουν μεταξύ των κερδών τους και κέρδη που είναι είτε αφορολόγητα ή φορολογήθηκαν με ειδικό τρόπο και με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης τότε γίνεται διορθωτική προσαύξηση των φορολογητέων κερδών τους

31

Βλ. αναλυτικότερα σε *Μπάριπα Ν.*, ό.π., σελ. 354 επ. Βλ. επίσης ειδικότερες ρυθμίσεις στο άρθρο 15 του ν. 3229/2004 σε Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, 42^η έκδοση, ενημερωμένη και με το ν. 4072/2012 με επιμέλεια του *Τότση Χ.*, εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ 2012, σελ. 458 επ, καθώς και σελ. 461 επ. όπου γίνεται αναφορά στο άρθρο 10 του ν. 3513/2006 (ΦΕΚ 265Α/05.12.2006) σχετικά με την αυτοτελή φορολογία αποθεματικών των τραπεζών.

32

Βλ. άρθρο 99 παρ.1 ΚΦΕ.

33

Πραγματοποιείται λοιπόν διορθωτική μείωση βάσει του άρθρου 106 παρ.1 του ΚΦΕ.

στο μέρος των κερδών που αναλογούν στα ανωτέρω αφορολόγητα και ή φορολογούμενα με ειδικό τρόπο κέρδη, μετά την αναγωγή του ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου. Εξάλλου, παρατηρείται ότι κατά τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος των τραπεζικών Α.Ε. δεν εφαρμόζονται οι ρυθμίσεις που αφορούσαν τις κοινές Α.Ε. σχετικά με τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών τους. Δηλαδή, δεν αφαιρούνται από τα λογιστικά καθαρά κέρδη το σύνολο των αφορολόγητων κερδών και των κερδών που είχαν φορολογηθεί με ειδικό τρόπο και με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης αλλά μόνο ένα μικρό μέρος αυτών δηλαδή το ποσό των καθαρών κερδών που αναλογεί στα αφορολόγητα έσοδα και τα έσοδα που φορολογούνται με ειδικό τρόπο, τρόπος³⁴ που έχει επικριθεί από τη δημοσιονομική επιστήμη.

Μεταξύ των εξόδων διαχείρισης που εκπίπτουν δυνάμει του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. είναι τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού³⁵ εφόσον έχουν καταβληθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του ΙΚΑ ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για καταβολή των εισφορών. Ακόμη, έξοδα διαφήμισης, δαπάνες συντήρησης μηχανημάτων³⁶, οι δεδουλευμένοι τόκοι δανείων, τα ποσά των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις εφόσον έχουν οριστικοποιηθεί³⁷, οι καταβολές που γίνονται από την Α.Ε. σε μέλη του Δ.Σ. από υπαρκτή σχέση εργασίας και μάλιστα ανεξάρτητα από το έγκυρο ή μη της σχετικής σύμβασης³⁸. Εκπίπτουνται επίσης τα ποσά που καταβάλλει ημεδαπή Α.Ε. για την εξαγορά των ιδρυτικών της τίτλων και προνομιούχων μετοχών της εφόσον οι τόκοι δεν προέρχονται από τα κέρδη της. Στο σημείο αυτό θα πρέπει να επισημανθεί σε αντίθεση με τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων όπου ο λογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις γίνεται χωριστά σε σχέση με τα εισοδήματα των άλλων πηγών, ο λογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος των νομικών προσώπων γίνεται ενιαία με τις άλλες πηγές εισοδήματος. Το ποσό λοιπόν που απομένει μετά τις εκπτώσεις αποτελεί το συνολικό καθαρό εισόδημα των νομικών προσώπων.

Όσον αφορά τις επιχειρήσεις που εφαρμόζουν είτε υποχρεωτικά είτε προαιρετικά τα Διεθνή

34 Βλ. αναλυτικότερα σε Μπάρμπα Ν., ό.π., σελ. 357 επ.

35 Βλ. περ. αα του άρθρου 31 της παρ. 1 περ.α του Κ.Φ.Ε.

36 Βλ. περ. β της παρ. 1 του άρθρου 31 της παρ. 1 του Κ.Φ.Ε.

37 Βλ. σχετικά σε ΣτΕ 3126/ 2000, ΔΦΝ 2002/566.

38 Βλ. σχετικά σε ΣτΕ 4039/1999, ΔΔΙΚΗ 2002/183.

Λογιστικά Πρότυπα που υιοθετούνται από την Ε.Ε. για την εξεύρεση του συνολικά καθαρού φορολογητέου εισοδήματος των εταιριών : α) στην περίπτωση που πρόκειται για εταιρίες που τηρούν βιβλία βάσει των διατάξεων της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας τα κέρδη ή οι ζημίες προκύπτουν από αυτά ενώ όσα προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π. δεν λαμβάνονται υπόψη για φορολογικούς σκοπούς και β) στην περίπτωση που οι εταιρίες τηρούν βιβλία σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. που υιοθετούνται από την Ε.Ε. τα κέρδη ή οι ζημίες προκύπτουν αποκλειστικά από τον Πίνακα Φορολογιών Αποτελεσμάτων Χρήσης.

Επιπρόσθετα, ως προς τις αποσβέσεις³⁹ επί των παγίων⁴⁰ περιουσιακών στοιχείων για να αναγνωριστούν και να εκπέσουν φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ.1 περ. στ⁴¹ του ΚΦΕ, θα πρέπει να πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις⁴² : α) τα περιουσιακά στοιχεία πρέπει να χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση κατά τη διαχειριστική περίοδο για την οποία διενεργούνται οι αποσβέσεις. Συνεπώς, παρά το γεγονός ότι εννοιολογικά, οι αποσβέσεις δύνανται να αφορούν τη μείωση της αξίας του πάγιου περιουσιακού στοιχείου που μπορεί να προέλθει από την πάροδο μίας εύλογης χρονικής περιόδου, για

39

Απόσβεση νοείται η μείωση της αξίας ενός παγίου περιουσιακού στοιχείου εξαιτίας της αναμενόμενης λειτουργικής φθοράς από τη χρήση του, της τεχνολογικής απαξίωσης, της παρόδου του χρόνου ή κάποιας έκτακτης ζημίας που προκλήθηκε.

40

Βλ. άρθρο 42ε παρ.2 του ν. 2190/1920 ως πάγιο ενεργητικό ορίζεται «το σύνολο των αγαθών, αξιών και δικαιωμάτων που προορίζονται να παραμείνουν μακροχρόνια και με την ίδια περίπου μορφή στην εταιρία, με στόχο να χρησιμοποιούνται για την επίτευξη των σκοπών της».

41

Βλ. σχετικά και σε π.δ. 299/2003 σύμφωνα με το οποίο η διενέργεια ετήσιων αποσβέσεων για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία είναι υποχρεωτική. Κατά συνέπεια ανεξάρτητα από το αποτέλεσμα της χρήσης, οι αποσβέσεις πρέπει να υπολογίζονται σε συμφωνία με τους συντελεστές που καθορίζονται με αποτέλεσμα να βαρύνουν τα αποτελέσματα διαχειριστικών χρήσεων. Για τον υπολογισμό λοιπόν των αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να εφαρμόζουν είτε τον κατώτερο είτε τον ανώτερο συντελεστή απόσβεσης που ορίζεται στο π.δ. 299/2003. Περαιτέρω, για χρήσεις από 01.01.2005 οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να εφαρμόζουν και οποιονδήποτε άλλον ενδιάμεσο συντελεστή αρκεί αυτός να είναι ακέραιος αριθμός. Η επιλογή του συντελεστή απόσβεσης ισχύει υποχρεωτικά για όλα τα πάγια περιουσιακά στοιχεία της ίδιας κατηγορίας που αποκτήθηκαν τη συγκεκριμένη χρήση και είναι δεσμευτική μέχρι την πλήρη απόσβεση αυτών ενώ για τα είδη των παγίων που δεν ορίζεται ανώτερος ή κατώτερος συντελεστής, οι αποσβέσεις διενεργούνται με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής τους, βλ. σχετικά σε Μελέτη Παναγώτα Δ. και Χιώτη Α., Λογιστική και φορολογική αντιμετώπιση των αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, σελ. 673, ΔΦΝ 2012, τεύχος 1489.

42

Βλ. αναλυτικότερα σε Μελέτη Παναγώτα Δ. και Χιώτη Α., Λογιστική και φορολογική αντιμετώπιση των αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, σελ. 669 επ., ΔΦΝ 2012, τεύχος 1489.

φορολογικούς σκοπούς δίνεται έμφαση στη λειτουργική φθορά που προέκυψε από τη χρήση του παγίου μέσα στη διαχειριστική χρήση, β) οι αποσβέσεις πρέπει να διενεργούνται με οριστικές εγγραφές που έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης, γ) οι αποσβέσεις οφείλουν να καταχωρούνται αναλυτικά για κάθε πάγιο και όχι συγκεντρωτικά και δ) τα περιουσιακά στοιχεία θα πρέπει να μην έχουν εξαγοραστεί από εξωχώριες (offshore) εταιρίες.

II. Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ

Τα αποθεματικά⁴³ όπως και το κεφάλαιο αποτελούν μία αφηρημένη μαθηματική ποσότητα που εκφράζεται σε χρήμα αναγράφεται στο παθητικό σκέλος του ισολογισμού και συμβολίζει την περιουσία που πρέπει να παραμείνει δεσμευμένη στην εταιρία πέρα από εκείνη που δεσμεύεται μέσω του θεσμού του κεφαλαίου και που χρησιμοποιείται όπως ορίζει ο νόμος ή το καταστατικό. Πρόκειται για συσσωρευμένα κέρδη της επιχείρησης που δεν έχουν διανεμηθεί στους δικαιούχους ούτε όμως έχουν ενσωματωθεί στο κεφάλαιο δοθέντος ότι είναι γενικώς προορισμένα για την αντιμετώπιση ειδικών περιστάσεων ζημιών και εξόδων. Η φορολογική νομοθεσία αντιμετωπίζει τα φορολογούμενα αποθεματικά με βάση τον τρόπο που σχηματίστηκαν και τις διατάξεις που ισχύουν.

Ειδικότερα, βάσει του άρθρου 106 παρ.4 του ΚΦΕ, αφορολόγητα αποθεματικά Α.Ε.(ν.π. που εξετάζονται στο πλαίσιο της παρούσας εργασίας), ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα οποτεδήποτε φορολογούνται κατά το χρόνο διανομής ή κεφαλαιοποίησης με βάση τις διατάξεις του παρόντος στο όνομα του νομικού προσώπου μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος φόρου. Τα ως άνω διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά φορολογούνται αυτοτελώς μη συναθροιζομένων των ποσών αυτών με το προκύπτον αποτέλεσμα του ισολογισμού κατά το χρόνο που γίνεται η διανομή ή κεφαλαιοποίηση. Να σημειωθεί ότι τα ανωτέρω δεν έχουν εφαρμογή α) σε αφορολόγητα αποθεματικά για την κεφαλαιοποίηση των οποίων ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 13 του ν. 1473/1984 και του άρθρου 101 του ν.1892/1990 και β) σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης αποθεματικών που έχουν σχηματίσει μέχρι το χρόνο έναρξης ισχύος του ν. 2065/1992 οι Ε.Π.Ε. με εξαίρεση τα σχηματισθέντα βάσει αναπτυξιακών νόμων αποθεματικά. Τα ανωτέρω όμως εφαρμόζονται⁴⁴ ανάλογα και επί διανομής ή κεφαλαιοποίησης αποθεματικών προερχομένων από

43

Βλ. αναλυτικότερα για την έννοια και τα είδη των αποθεματικών σε *Αντωνόπουλο Β.*, Δίκαιο Ανώνυμης Εταιρίας και Ε.Π.Ε. σύμφωνα με το νόμο 3604/2007 «Αναμόρφωση - μορφοποίηση ν. 2190/1920 περί Α.Ε.», β' έκδοση, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2008, σελ. 211 – 214.

εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Στην περίπτωση αυτή ο παρακρατηθείς ή καταβληθείς κατά περίπτωση στα ανωτέρω εισοδήματα συμψηφίζεται με αυτόν που αναλογεί στο νομικό πρόσωπο για τα εισοδήματα αυτά.

Με τις ρυθμίσεις του ν. 2065/1992 δεν προβλέπεται πλέον φορολογία των καταβαλλόμενων μερισμάτων λόγω διανομής ή κεφαλαιοποίησης των αποθεματικών επειδή με την καταβολή του φόρου στο όνομα του νομικού προσώπου της Α.Ε. εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων. Ακόμη με το ν. 2954/2001 καταργήθηκε η επιβολή του φόρου 5% στα ως άνω κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα αποθεματικά που είχε επιβληθεί με το ν. 2459/1997. Τέλος, για τα φορολογημένα αποθεματικά⁴⁵ τα οποία σχηματίστηκαν από κέρδη διαχειριστικών χρήσεων που έκλεισαν από 30.06.1992 και μετά από διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα δεν τίθεται θέμα παρακράτησης του φόρου εισοδήματος και ουδεμία φορολογική επιβάρυνση υπάρχει.

ΙΙΙ. ΟΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΕΣ⁴⁶ ΚΑΙ ΟΙ ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Σύμφωνα με το άρθρο 109 παρ.1 του ΚΦΕ, για τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ, ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 20% στο συνολικό φορολογητέο εισόδημά τους. Με το συντελεστή αυτόν φορολογούνται και τα κέρδη που δηλώνονται με την οριστική δήλωση που υποβάλλουν τα υπό εκκαθάριση νομικά πρόσωπα της παρ.1 του άρθρου 101 με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παρ.2 του άρθρου 107, ανεξάρτητα από το χρόνο που τέθηκαν σε εκκαθάριση. Επιπλέον του οριζόμενου ανωτέρω φόρου επιβάλλεται συμπληρωματικός φόρος⁴⁷ στο εισόδημα από ακίνητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται με συντελεστή 3% στο συνολικό ακαθάριστο εισόδημα που προέρχεται από ακίνητα.

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

Βλ. άρθρο 106 παρ.5 ΚΦΕ.

45

Βλ. αναλυτικότερα σε *Κόντο-Μάναλη Α.*, ό.π., σελ. 400 επ.

46

Για τους συντελεστές φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων από 01.01.2005 και μετά, βλ. σε Μελέτη *Γρηγοράκου Θ.*, Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων άρθρων 2 παρ.4 και 101 παρ.1 και 2 του ΚΦΕ Ν. 2238/1994, ΛΟΓΙΣΤΗΣ 2010, σελ. 1307-1308.

47

Βλ. σχετικά στο άρθρο 109 παρ.3 ΚΦΕ Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, 42^η έκδοση, ενημερωμένη και με το ν. 4072/2012 με επιμέλεια του *Τότση Χ.*, εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ 2012, σελ. 471 επ.

συμπληρωματικού φόρου εκπίπτουν⁴⁸ ο φόρος που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε στο εισόδημα που υπόκειται σε φόρο⁴⁹, ο φόρος που αναλογεί στο μέρος των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εισοδημάτων που διανέμονται και με τα οποία έχουν προσαυξηθεί τα υποκείμενα σε φορολογία κέρδη του νομικού προσώπου σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 106 του ΚΦΕ καθώς και ο φόρος που αποδεδειγμένα καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που προέκυψε σε αυτήν και υπόκειται σε φορολογία.

Ως προς τις ασφαλιστικές⁵⁰ Α.Ε. από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν επιπλέον α) τα μαθηματικά αποθέματα των ασφαλειών ζωής τα οποία συνυπολογίζονται με βάση τους κανόνες της αναλογιστικής, β) τα αποθεματικά για την κάλυψη των κινδύνων που ισχύουν τα οποία υπολογίζονται επί των καθαρών ασφαλιστρών με συντελεστή που ορίζεται κατά κλάδους με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Εμπορίου κτλ. Όσον αφορά τις τράπεζες⁵¹ επιτρέπεται να εκπίπτουν αντί των ποσών των αποσβέσεων των επισφαλών απαιτήσεων για τις οποίες έχουν γίνει οριστικές εγγραφές ποσοστό στο ποσό του μέσου όρου των πραγματικών χορηγήσεων, όπως αυτό προκύπτει από τις μηνιαίες λογιστικές καταστάσεις τους.

IV. Η ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Ο φόρος που οφείλεται σύμφωνα με τη δήλωσή⁵² του υπόχρεου νομικού προσώπου καταβάλλεται

48

Βλ. άρθρο 109 παρ.4 ΚΦΕ.

49

Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 12, 13 παρ.1 και 2, 55, 111 και 114 του ΚΦΕ.

50

Βλ. σχετικά στο άρθρο 105 παρ.3 σε Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, 42^η έκδοση, ενημερωμένη και με το ν. 4072/2012 με επιμέλεια του *Τότση Χ.*, εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ 2012, σελ. 444 επ.

51

Βλ. σχετικά στο άρθρο 105 παρ. 4 σε Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, 42^η έκδοση, ενημερωμένη και με το ν. 4072/2012 με επιμέλεια του *Τότση Χ.*, εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ 2012, σελ. 445 επ. Επίσης, βλ. άρθρο 3 παρ.6 του ν. 4046/2012 σύμφωνα με το οποίο : « Το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2011 και μετά των τραπεζών ανεξάρτητα από τη νομική μορφή που λειτουργούν στην Ελλάδα, κατά το μέρος που οφείλεται σε φόρο που έχει παρακρατηθεί επί τόκων ομολόγων ή εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου και ομολόγων ημεδαπών επιχειρήσεων με την εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος διαδοχικώς στα πέντε επόμενα οικονομικά έτη από τη δημιουργία του πιστωτικού υπολοίπου κατά το υπόλοιπο που απομένει κάθε φορά».

52

Βλ. άρθρο 107 παρ.2 του ΚΦΕ σε Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, 42^η έκδοση, ενημερωμένη και με το ν. 4072/2012 με επιμέλεια του *Τότση Χ.*, εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ 2012, σελ. 463επ.

σε 8 ίσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η μεν πρώτη με την υποβολή της εμπρόθεσμης δήλωσης, οι δε υπόλοιπες 7 μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα για τις δημόσιες υπηρεσίες των 7 επόμενων μηνών από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης.

V. Η ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ⁵³ ΣΤΑ ΔΙΑΝΕΜΟΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ

Σύμφωνα με τα όσα προβλέπει το άρθρο 114⁵⁴ του ΚΦΕ και την παράγραφο 1⁵⁵ αυτού οι ημεδαπές Α.Ε. που κεφαλαιοποιούν ή διανέμουν κέρδη⁵⁶ με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών εκτός μισθού στα μέλη του Δ.Σ. και στους διευθυντές καθώς και αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ.1 του άρθρου 54⁵⁷ του ΚΦΕ. Δια της παρακράτησης⁵⁸ φόρου ιδρύεται υποχρέωση στον υπόχρεο καταβολής εισοδήματος στο δικαιούχο, κατά το χρόνο που ανακύπτει εισόδημα του δικαιούχου να μην καταβάλλει μέρος του οφειλόμενου ποσού στο δικαιούχο αλλά στο δημόσιο ταμείο, ως φόρο για τον οποίο υπόχρεος είναι ο δικαιούχος του εισοδήματος. Στην πρακτική της παρακράτησης εμπεριέχεται και η έννοια της προκαταβολής του

53

Για μία κριτική προσέγγιση του συστήματος παρακράτησης βλ. Μελέτη *Φουφόπουλου Γ., Κουτρουμάνη Β., Καραγκούνη Κ., Ζητήματα παρακράτησης από τρίτους φόρων επί εισοδημάτων ανωνύμων εταιριών, ΔΦΝ 2011, τεύχος 1476, σελ. 1515-1519.*

54

Βλ. άρθρο 110 ΚΦΕ σε Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, 42^η έκδοση, ενημερωμένη και με το ν. 4072/2012 με επιμέλεια του *Τότση Χ.*, εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ 2012, σελ. 479.

55

Η διάταξη αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 14 παρ.11 του ν.3943/2011.

56

Βλ. Μελέτη *Ηλιόκαυτοθ Δ.*, Φορολογία ή μη των διανεμόμενων κερδών και έκτακτων αποθεματικών προηγούμενων χρήσεων με βάση το νόμο 3697/2008, από 27/08 έως 31/12/2008, ΔΦΝ 2009/39.

57

Βλ. σε Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, 42^η έκδοση, ενημερωμένη και με το ν. 4072/2012 με επιμέλεια του *Τότση Χ.*, εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ 2012, σελ. 275επ. και 484 επ.

58

Βλ. για το θεσμό της παρακράτησης φόρου, σχετικά σε Μελέτη *Φουφόπουλου Γ., Κουτρουμάνη Β., Καραγκούνη Κ., Ζητήματα παρακράτησης από τρίτους φόρων επί εισοδημάτων ανωνύμων εταιριών, ΔΦΝ 2011, τεύχος 1476, σελ. 1508 επ.*

φόρου εφόσον ο φόρος αποδίδεται όχι όταν γεννάται η υποχρέωση κατά τους κοινούς κανόνες, μετά την υποβολή φορολογικής δήλωσης αλλά κατά το χρόνο που ανακύπτει το εισόδημα. Να σημειωθεί ότι η παρακράτηση αποτελεί υποχρέωση του καταβάλλοντος το εισόδημα και όχι του υπόχρεου του φόρου με συνέπεια η μη τήρηση των κανόνων που την επιβάλλουν να επιφέρει κυρώσεις μόνο για τον υπόχρεο παρακράτησης και όχι για τον υπόχρεο του φόρου αλλά και να γεννώνται δικαιώματα στο πρόσωπο του πρώτου.

Ο ΚΦΕ προβλέπει δύο είδη παρακράτησης. Καταρχήν την παρακράτηση με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης όπως π.χ. στις περιπτώσεις των άρθρων 12 και 13⁵⁹ και εκείνη χωρίς εξάντληση όπως ισχύει κατά κανόνα σχετικά με τα κέρδη ανωνύμων εταιριών όπου τα εισοδήματά τους επί των οποίων έχει διενεργηθεί παρακράτηση φορολογούνται με τις κοινές διατάξεις και ο παρακρατηθείς φόρος απλώς συμψηφίζεται με τον τελικώς οφειλόμενο σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 109 παρ.4α του ΚΦΕ. Τότε ισχύει ο κανόνας ότι σε περίπτωση που ο παρακρατηθείς φόρος υπερβαίνει τον οφειλόμενο όχι απλώς συμψηφίζεται αλλά και επιστρέφεται σύμφωνα με το άρθρο 109 παρ.5 του ΚΦΕ.

Ως προς το εξεταζόμενο ζήτημα την ανώνυμη εταιρία απασχολούν κυρίως οι φόροι που παρακρατούνται είτε από τρίτους είτε από τη δικαιούχο ανώνυμη εταιρία επί εισοδημάτων εκ κινητών αξιών, υπεραξίας⁶⁰ και εμπορικών επιχειρήσεων που αποκτά αυτή κατά την εκτέλεση των εργασιών της στο εξωτερικό ή το εσωτερικό και ιδίως από : τοποθέτηση των διαθεσίμων της σε καταθέσεις⁶¹ ευρώ και σε συνάλλαγμα, ομόλογα, γeros και επενδύσεις προϊόντων εγγυημένου αρχικώς κεφαλαίου, αμοιβαία κεφάλαια⁶² κτλ., τόκους χορηγηθέντων δανείων σε τρίτους⁶³,

59

Βλ. σχετικά απόφαση ΣτΕ 3370/2008, ΔΦΝ 2011/1658, σύμφωνα με την οποία με την παρ.1 περ.α του ΚΦΕ του εν λόγω άρθρου (όπως ίσχυε πριν από την αντικατάστασή του με το άρθρο 15 παρ.1 του ν.2459/1997, φορολογείται αυτοτελώς λογιζόμενη ως εισόδημα η ωφέλεια από τη μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων προσωπικών εταιριών και Ε.Π.Ε. όχι όμως και μετοχών Α.Ε. οι οποίες δεν συνιστούν εταιρικά μερίδια κατά την έννοια της εν λόγω διάταξης. Αντίθετα, φορολογείται αυτοτελώς λογιζόμενη ως εισόδημα η ωφέλεια από τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης ως οικονομικής μονάδα. Τέτοια περίπτωση νοείται και η ωφέλεια από τη μεταβίβαση του συνόλου των μετοχών Α.Ε. η οποία συνίσταται στη διαφορά μεταξύ της τιμής απόκτησης και της τιμής πώλησης των μετοχών.

60

Για υπεραξία μεταβίβασης μετοχών ημεδαπών Α.Ε. μη εισηγμένων σύμφωνα με τις τελευταίες τροποποιήσεις του ν. 3943/2011 από 01.01.2012 η υπεραξία αυτή φορολογείται με τις γενικές διατάξεις,

61

Βλ. σχετικά ν. 3091/2002 όπου ορίστηκε ότι με την παρακράτηση φόρου με συντελεστή 10% στα εισοδήματα ημεδαπής προέλευσης από τόκους καταθέσεων, γeros και ομολόγων δεν επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης της δικαιούχου και τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται για όλες τις ανώνυμες εταιρίες σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις.

62

είσπραξη μερισμάτων⁶⁴ ημεδαπής και αλλοδαπής προέλευσης εισηγμένων εταιριών, υπεραξίες εκ μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α., εταιρικών μεριδίων⁶⁵ και επιχειρήσεων, εμπορικές επιχειρήσεις⁶⁶ καθώς και κέρδη μεριδιούχων⁶⁷ αμοιβαίων κεφαλαίων.

Με το άρθρο 18 του ν. 3697/2008 επιβλήθηκε παρακράτηση⁶⁸ φόρου 10%⁶⁹ από τα κέρδη που

Βλ. σχετικά άρθρο 33 παρ.3 του ν. 3283/2004

63

Βλ. σχετικά άρθρα 24 και 54 του ΚΦΕ.

64

Βλ. αναλυτικότερα σε Μελέτη *Φουφόπουλου Γ., Κουτρομάνη Β., Καραγκούνη Κ.*, Η αυτουποβάθμιση της αξίας του νόμου ως μέσου πραγμάτωσης του Δικαίου στη φορολογία μερισμάτων εταιριών, ΔΦΝ 2011, τεύχος 1461, σελ. 341 επ. για την αστάθεια της φορολογίας μερισμάτων και για τη σύγκρουση των διατάξεων 106 παρ.1 και 109 παρ.1ε του ΚΦΕ. καθώς από τη μια για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της Α.Ε. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 106 παρ.1 του ΚΦΕ τα μερίσματα ή τα κέρδη Ε.Π.Ε. από συμμετοχή της σε άλλες εταιρίες αφαιρούνται. Αυτό οδηγεί στο να μη λαμβάνονται υπόψη τα εισοδήματα αυτά για τον υπολογισμό του φόρου ούτε ο φόρος που έχει καταβληθεί από τη διανεμούσα εταιρία. Από την άλλη η διάταξη του άρθρου 109 παρ.1 περ.ε του ΚΦΕ προβλέπει ότι αν στα κέρδη της Α.Ε. κτλ. περιλαμβάνονται και μερίσματα από συμμετοχή σε άλλη εταιρία για τα οποία έχει καταβληθεί φόρος από την τελευταία, αφαιρείται το μέρος του καταβληθέντος και αναλογούντος στα διανεμόμενα κέρδη φόρου.

65

Βλ. σχετικά διατάξεις 13 παρ.1 και 2 του ΚΦΕ. ως προς την υπεραξία από τη μεταβίβαση εταιρικών μεριδίων φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 20% χωρίς εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για τις Α.Ε. κάθε κέρδος ή ωφέλεια από τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή μεριδίων, ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα ή σε κοινοπραξία εκτός κοινοπραξίας τεχνικών έργων της παρ.2 του άρθρου 2 του ΚΒΣ.

66

Βλ. σχετικά άρθρο 55 παρ.1 του ΚΦΕ σύμφωνα με το οποίο οι παρακρατούμενοι από το Δημόσιο ή τα Ν.Π.Δ.Δ. φόροι εισοδήματος αποτελούν πίστωση έναντι του ετήσιου φόρου εισοδήματος των κερδών της ανώνυμης εταιρίας. καθώς και άρθρο 13 του ΚΦΕ (περί αποζημιώσεων και δικαιωμάτων) και άρθρο 109 παρ.4 περ.γ ΚΦΕ περί εισοδημάτων αλλοδαπής.

67

Βλ. σχετικά άρθρο 6 παρ.3 περ.ι του ΚΦΕ επιφυλασσομένων των διατάξεων της παρ.3 του άρθρου 33 του ν.3283/2004 και του ν.2778/1999.

68

Για τη λογιστικοποίηση της παρακράτησης φόρου επί των διανεμόμενων κερδών των Α.Ε. και Ε.Π.Ε. από ισολογισμούς κλειόμενους την 31^η.12.2010 και μετά βλ. αναλυτικότερα σε Μελέτη *Γρηγοράκου Θ.*, Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων άρθρων 2 παρ.4 και 101 παρ.1 και 2 του ΚΦΕ μετά του ν.3697/2008, 3842/2010 και 3943/2011, ΔΦΝ τεύχος 1474, σελ. 1388-1394.

69

Βλ. αναλυτικότερα σε Μελέτη *Γρηγοράκου Θ.*, Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων άρθρων 2 παρ.4

διανέμουν με οποιαδήποτε μορφή οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες και η διανομή εγκρίνεται από γενικές συνελεύσεις που συνέρχονται από 01.01.2009 μέχρι 31.12.2010. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα. Να διευκρινιστεί ότι στην παρακράτηση φόρου προς 10% υπάγονται τα καταβαλλόμενα από τα κέρδη ποσά σε μετρητά ή σε μετοχές ως αμοιβές και ποσοστά στα μέλη του Δ.Σ. με εξαίρεση τους μισθούς για παρεχόμενες υπηρεσίες με βάση ειδική σύμβαση μίσθωσης εργασίας ή εντολής στους διευθυντές και το εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, συμπεριλαμβανομένων και των καταβαλλόμενων ποσών με τη διαδικασία του π.δ. 30/1998 ή με οποιονδήποτε άλλο τρόπο. Επίσης, στην παρακράτηση φόρου προς 10% υπάγονται και τα μερίσματα ή προμερίσματα που καταβάλλονται σε ημεδαπά ή αλλοδαπά φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας ή στο Ελληνικό Δημόσιο⁷⁰. Από 01.01.2009 και μετά στις αμοιβές των μελών του Δ.Σ. και στους τόκους από προνομιούχες μετοχές και από ιδρυτικούς τίτλους που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα της ανώνυμης εταιρίας δυνάμει της διάταξης του άρθρου 105 παρ.6 του ν.2238/1994 (ΚΦΕ) καθώς και στα εισοδήματα του άρθρου 25 παρ.2 του ΚΦΕ και της παρ.5 επίσης γίνεται σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ.5⁷¹ του ΚΦΕ παρακράτηση φόρου προς 35%⁷² με την οποία εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων. Επιπρόσθετα, δυνάμει του άρθρου 55 παρ.1 περ. α του ΚΦΕ από την 01^η.01.2009 και μετά με συντελεστή 35% γίνεται παρακράτηση φόρου και στους μισθούς που καταβάλλουν ανώνυμες εταιρίες σε μέλη Δ.Σ. για τις υπηρεσίες που τυχόν παρέχουν προς την

και 101 παρ.1 και 2 του ΚΦΕ μετά του ν.3697/2008, 3842/2010 και 3943/2011, ΔΦΝ τεύχος 1474, σελ. 1371-1373.

70

Βλ. εγκύκλιο Υπουργείου Οικονομικών 1000193/πολ. 1180/31.12.2008 και στην οποία επισημαίνεται ότι «σύμφωνα με την 950/1977 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του ΝΣΚ που έχει γίνει αποδεκτή από τη διοίκηση, όταν η έκτακτη γενική συνέλευση των μετόχων αποφασίζει τη διανομή ή κεφαλαιοποίηση έκτακτων αποθεματικών παλαιότερων εταιρικών χρήσεων, χρόνος κτήσης του εισοδήματος από τους μετόχους είναι ο χρόνος που η τακτική γενική συνέλευση των μετόχων επικυρώνει είτε ρητά είτε έμμεσα την απόφαση της έκτακτης γενικής συνέλευσης για διανομή ή κεφαλαιοποίηση του αποθεματικού αυτού». Επομένως, η εντός του 2008 διενεργηθείσα διανομή ή κεφαλαιοποίηση κερδών προηγούμενων χρήσεων ή αποθεματικών με έκτακτη Γ.Σ., τα διανεμηθέντα ποσά υπόκεινται στην αυτοτελή φορολόγηση 10%. Για τις περιπτώσεις όμως που η διανομή ή κεφαλαιοποίηση πραγματοποιήθηκε πριν από την ψήφιση του νόμου 3697/2008 δηλαδή μέχρι τις 24.09.2008 που δεν υπήρχε νομοθετημένη υποχρέωση παρακράτησης φόρου γίνεται δεκτό στην πιο πάνω εγκύκλιο ότι δεν υφίσταται φορολογική υποχρέωση για τις περιπτώσεις αυτές. Βλ. σχετικά σε Μελέτη *Γρηγοράκου Θ.*, Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων άρθρων 2 παρ.4 και 101 παρ.1 και 2 του ΚΦΕ Ν. 2238/1994, ΛΟΓΙΣΤΗΣ 2010, σελ.1289 επ.

71

Όπως αυτό τροποποιήθηκε με το άρθρο 18 του ν. 3697/2008

72

Αντί 25% που ίσχυε.

εταιρία με βάση ειδική σύμβαση μίσθωσης εργασίας ή εντολής εφόσον για τις υπηρεσίες αυτές τα μέλη του Δ.Σ. είναι ασφαλισμένα σε οποιοδήποτε ασφαλιστικό ταμείο πλην του ΙΚΑ.

Η παρακράτηση⁷³ του φόρου στα εισοδήματα που αναφέρθηκαν αρχικώς ενεργείται κατά την καταβολή ή εγγραφή των εισοδημάτων σε πίστωση των δικαιούχων και σε κάθε περίπτωση όχι αργότερα από ένα μήνα από την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων από τη Γ.Σ., η δε απόδοση στο Δημόσιο γίνεται εφάπαξ εντός του επόμενου μήνα⁷⁴. Τέλος, αν στα καθαρά κέρδη ημεδαπής Α.Ε. περιλαμβάνονται και μερίσματα από συμμετοχή της σε άλλες ανώνυμες εταιρίες, για τα οποία έχει διενεργηθεί παρακράτηση φόρου 10%, σε περίπτωση διανομής κερδών, αφαιρείται από το φόρο που υποχρεούται να καταβάλλει για τα διανεμόμενα κέρδη με τη δήλωση που προβλέπεται από την παρ.6 του άρθρου 54 του ΚΦΕ, το μέρος του ήδη παρακρατηθέντος φόρου που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη που προέρχονται από τα μερίσματα αυτά⁷⁵.

Με το άρθρο 14 παρ.1,8 και 11 έως 19 του ν. 3943/2011⁷⁶ επιβλήθηκε παρακράτηση φόρου επί

73

Για το λογιστικό χειρισμό του παρακρατούμενου φόρου 10%, βλ. το παράδειγμα στη Μελέτη *Γρηγοράκου Θ.*, Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων άρθρων 2 παρ.4 και 101 παρ.1 και 2 του ΚΦΕ Ν. 2238/1994, ΛΟΓΙΣΤΗΣ 2010, σελ. 1291 επ.

74

Η διάταξη αυτή με την διάταξη 54 παρ.6, περ.ζ καταργήθηκε με το άρθρο 13 παρ.3 του ν. 3842/2010 για ισολογισμούς από τις 31.12.2010 και μετά και αργότερα με το άρθρο 14 παρ.4 του ν. 3943/2011 επαναφέρθηκε παρόμοια διάταξη : «ενεργείται κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα αυτά και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από την έγκριση του ισολογισμού από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων. Αν διανεμηθούν μερίσματα από κέρδη προηγούμενων χρήσεων, η παρακράτηση φόρου ενεργείται μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από τη γενική συνέλευση των μετόχων. Ειδικά επί διανομής προμερισμάτων, η παρακράτηση φόρου ενεργείται κατά την καταβολή ή πίστωση των δικαιούχων με τα εισοδήματα αυτά και σε κάθε περίπτωση μέσα σε ένα μήνα από τη λήψη της απόφασης διανομής από το διοικητικό συμβούλιο. Ο φόρος που παρακρατείται αποδίδεται με την υποβολή δήλωσης στο Δημόσιο εφάπαξ μέσα στον επόμενο μήνα από αυτόν στον οποίο έγινε η παρακράτηση».

75

Η διάταξη αυτή καταργήθηκε με το άρθρο 13 παρ.1 του ν. 3842/2010 για ισολογισμούς από 31.12.2010 και μετά.

76

Αντικαταστάθηκαν ή τροποποιήθηκαν τα άρθρα 54 παρ.1,3,6 περ. ζ και 7 περ. α και β, 55 παρ.1, περ. δ και η και 114 παρ.1. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται ανάλογα και για τα κέρδη που εξάγει ή πιστώνει μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης στην Ελλάδα προς την έδρα της ή σε άλλη μόνιμη εγκατάστασή της στην αλλοδαπή. Βλ αναλυτικότερα σε Μελέτη *Γρηγοράκου Θ.*, ό.π., σελ. 1382-1383. Επίσης, βλ. Σχετικά στα Επίκαιρα Φορολογικά Θέματα, Η φορολογία μερισμάτων και διανεμόμενων κερδών νομικών προσώπων, κοινοποίηση άρθρου 14 του ν. 3943/2011, Η εγκύκλιος υπουργείου Οικονομικών πολ.1129/06.05.2011, θέμα : οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 14 του ν. 3943/2011, ΔΦΝ 2011, τεύχος1469, σελ. 988

των διανεμόμενων κερδών για ισολογισμούς κλειόμενους από 31.12.2010 και μετά⁷⁷.

Στα κέρδη που διανέμουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες με τη μορφή αμοιβών και ποσοστών στα μέλη του Δ.Σ. και στους διευθυντές και αμοιβών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό εκτός μισθού καθώς και μερισμάτων ή προμερισμάτων σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα, ημεδαπά ή αλλοδαπά, ενώσεις προσώπων ή ομάδες περιουσίας ανεξάρτητα αν η καταβολή τους γίνεται σε μετρητά ή μετοχές, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 21% στα διανεμόμενα με απόφαση της τακτικής Γ.Σ. που συνέρχεται εντός του έτους 2011 και με συντελεστή 25% στα κέρδη που η διανομή τους εγκρίνεται από τακτικές γενικές συνελεύσεις συνερχόμενες από 01.01.2012 και μετά. Με την προαναφερόμενη παρακράτηση εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα πιο πάνω εισοδήματα. Ακόμη, όταν ημεδαπή ανώνυμη εταιρία προβαίνει σε διανομή κερδών και στα έσοδά της περιλαμβάνονται έσοδα από τη συμμετοχή της σε άλλο νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 παρ.1 από το φόρο που υποχρεούται να αποδώσει με τη δήλωση που ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.6 αφαιρείται το μέρος του φόρου που έχει ήδη παρακρατηθεί σε βάρος της και αναλογεί στα διανεμόμενα από την ίδια κέρδη τα οποία προέρχονται από τις συμμετοχές αυτές.

Δεν γίνεται παρακράτηση φόρου⁷⁸ στα μερίσματα των κάτωθι αναφερομένων περιπτώσεων:

- Στα καταβαλλόμενα μερίσματα από ημεδαπή θυγατρική ανώνυμη εταιρία σε μητρική της με έδρα άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε. με τη συνδρομή των προϋποθέσεων των άρθρων 10 παρ.4 και 11 του ν. 2578/1998, ο δε φόρος που έχει παρακρατηθεί σε βάρος της καταβάλλουσας θυγατρικής εταιρίας επιστρέφεται σε αυτήν κατά το μέρος που αναλογεί στα μερίσματα που διένειμε στην αλλοδαπή μητρική της.
- Στα καταβαλλόμενα μερίσματα σε αλλοδαπά φυσικά ή νομικά πρόσωπα για την παρακράτηση ή όχι φόρου πρέπει να λαμβάνονται υπόψη και οι υφιστάμενες συμβάσεις με κάθε χώρα για αποφυγή της διπλής φορολογίας.
- Δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου στα μερίσματα που διανέμουν ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες εκμετάλλευσης πλοίων τα έσοδα των οποίων φορολογούνται σύμφωνα με τις

⁷⁷

Βλ. σε Μελέτη Γρηγοράκου Θ., Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων άρθρων 2 παρ.4 και 101 παρ.1 και 2 του ΚΦΕ Ν. 2238/1994, ΛΟΓΙΣΤΗΣ 2010, σελ. 1288 επ. για το λογιστικό χειρισμό της φορολογίας των διανεμόμενων και μη διανεμόμενων κερδών Α.Ε. και Ε.Π.Ε. από 31.12.2010 και μετά το σχετικό παράδειγμα εφαρμογής.

⁷⁸

Βλ. αναλυτικότερα σε Μελέτη Γρηγοράκου Θ., Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων άρθρων 2 παρ.4 και 101 παρ.1 και 2 του ΚΦΕ μετά του ν.3697/2008, 3842/2010 και 3943/2011, ΔΦΝ τεύχος 1474, σελ. 1371-1372, 1387-1388.

διατάξεις του ν. 27/1975.

- Σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 54 παρ.1⁷⁹ τελευτ. εδάφιο του ΚΦΕ, σε παρακράτηση φόρου 25% υπόκεινται και τα κέρδη (αποθεματικά) παρελθουσών χρήσεων που διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται με απόφαση της Γ.Σ. τακτικής ή έκτακτης. Είναι αυτονόητο ότι σε παρακράτηση φόρου υπόκειται το ποσό των αποθεματικών (κερδών παρελθουσών χρήσεων) όπως εμφανίζεται στα βιβλία της εταιρίας χωρίς την αναγωγή τους σε μικτά. Να διευκρινιστεί ότι η κεφαλαιοποίηση της διαφοράς από έκδοση των μετοχών υπέρ το άρτιο δεν υπόκειται σε παρακράτηση φόρου γιατί προέρχεται από εισφορές των μετόχων και δεν είναι αποθεματικό.

Μετά το ν. 3842/2010 επήλθαν ορισμένες αλλαγές⁸⁰ στον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών των Α.Ε. και Ε.Π.Ε. και από ισολογισμούς που κλείνουν από 31.12.2010 και μετά τα μη διανεμόμενα κέρδη θα φορολογούνται με συντελεστή 24%⁸¹ για τις διαχειριστικές χρήσεις που αρχίζουν από 01.01.2010 έως 31.12.2010. Όσον αφορά τα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή προβλεπόταν να φορολογούνται με συντελεστή 40% για τα φυσικά πρόσωπα, οριζόταν όμως τα δικαιούμενα ποσά να προστίθενται στα λοιπά εισοδήματά τους και να φορολογούνται με βάση την κλίμακα του άρθρου 9 του ΚΦΕ στο δε προκύπτοντα φόρο να συμψηφίζεται ο φόρος (ήτοι το 40%) που καταβλήθηκε από το νομικό πρόσωπο και αναλογεί στα ποσά που δικαιούται κάθε φυσικό πρόσωπο. Ο υψηλός αυτός συντελεστής φορολογίας προκάλεσε πάρα πολλές αντιδράσεις και τελικά δεν εφαρμόστηκε, οι δε τροποποιήσεις που είχαν γίνει στις σχετικές διατάξεις του ΚΦΕ αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 14 του ν. 3943/2011 και ορίστηκε ότι τα διανεμόμενα με οποιαδήποτε μορφή κέρδη καθώς και κέρδη ή αποθεματικά παρελθουσών χρήσεων των Α.Ε. των ισολογισμών κλεισμένων με 31.12.2010 και μετά υπόκεινται και σε παρακράτηση φόρου προς 21% το έτος 2011 και προς 25% από 01.01.2012 και μετά. Ειδικότερα, τα συνολικά φορολογητέα κέρδη των ετών 2010 και 2011 των νομικών προσώπων του άρθρου 101 παρ.1 του ΚΦΕ φορολογούνται με συντελεστή 24% και 20% αντίστοιχα.

Τα κέρδη που εισπράττουν ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες και εταιρίες περιορισμένης ευθύνης από εταιρίες που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε. στις οποίες συμμετέχουν κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 11 του ν. 2578/1998 απαλλάσσονται της φορολογίας με την

⁷⁹

Βλ. και παρ.1 της εγκυκλίου ΠΟΛ.1129/06.06.2011.

⁸⁰

Βλ. αναλυτικότερα Μελέτη Γρηγοράκου Θ., ό.π., σελ. 1380-1381.

⁸¹

Ο οποίος στις επόμενες χρήσεις προβλεπόταν να μειώνεται κατά μία μονάδα ανά χρήση και να σταθεροποιείται στο 20% από 01^η.01.2014 και μετά.

προϋπόθεση να εμφανίζονται σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού. Αν διανεμηθεί ή κεφαλαιοποιηθεί το αποθεματικό αυτό ή μέρος του, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 ή της περ. δ της παρ.1 του άρθρου 55 κατά περίπτωση και όχι οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 106. Σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ.12 του ν. 3943/2011, αφορολόγητα αποθεματικά⁸² ή εκπτώσεις που έχουν σχηματισθεί ή σχηματίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.3299/2004, του ν. 2601/1998, του ν. 1262/1982 καθώς και με οποιονδήποτε άλλο αναπτυξιακό νόμο λόγω πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων όταν διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται προστίθενται στα κέρδη της επιχείρησης και φορολογούνται στη διαχειριστική περίοδο μέσα στην οποία έγινε η διανομή ή ανάληψη του αντίστοιχου ποσού του αφορολόγητου αποθεματικού. Για τα κέρδη αυτά εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 και της περ. δ της παρ.1, του άρθρου 55 του ΚΦΕ κατά περίπτωση με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 13 του ν. 1473/1984 ή του άρθρου 101 του ν. 1892/1990.

Επιπροσθέτως, όταν αποκτώνται από νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα εισοδήματα που κατά το νόμο φορολογούνται αυτοτελώς όταν αποκτώνται από φυσικά πρόσωπα, αυτά προστίθενται στα λοιπά εισοδήματα της εταιρίας ως τμήμα των ακαθάριστων εσόδων⁸³. Να επισημανθεί επίσης ότι και η μεταβίβαση μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο φορολογείται αυτοτελώς και με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Ενδιαφέρον παρουσιάζει η υπόθεση ΔΕΚ C-294-1999 κατόπιν προδικαστικού ερωτήματος του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών, ως προς την ερμηνεία του άρθρου 5 παρ.1 της οδηγίας 90/435/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 23.07.1990, σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και θυγατρικές εταιρίες διαφορετικών κρατών μελών. Το ΔΕΚ στις 04.10.2001 έκρινε ότι η διάταξη του άρθρου 106 παρ.2⁸⁴ του Κ.Φ.Ε. παραβιάζει την ανωτέρω διάταξη της οδηγίας στο μέτρο που με αυτόν τον

82

Βλ. σχετικά στο οικείο κεφάλαιο της παρούσας περί φορολογικής μεταχείρισης των αποθεματικών.

83

Όπως η ειδική ρύθμιση προστέθηκε με την παρ.6 του άρθρου 3 του ν. 3091/2002, η ισχύς της οποίας ξεκινά από 01.01.2003 και εμφανίζεται να αποκλείει την εφαρμογή της προ του έτους αυτού παρά το γεγονός ότι η ερμηνεία δόθηκε για την μέχρι τότε υφιστάμενη διάταξη του άρθρου 105 παρ.1 περ.β. και πρέπει να θεωρηθεί ότι η νέα αυτή ρύθμιση συνιστά αυθεντική ερμηνεία της προϊσχύσασας, βλ. σχετικά σε *Φινοκαλιώτη Κ.*, ό.π., σελ. 324. Βλ. επίσης. σχετική απόφαση ΣτΕ 59/2001, ΔΕΕ 2002/331, όπου και γίνεται αναφορά σε συγκεκριμένα εισοδήματα κεφαλαιουχικού χαρακτήρα της εταιρίας που κατά το άρθρο 12 Κ.Φ.Ε. φορολογούνται αυτοτελώς και με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (κέρδος ή ωφέλεια που προκύπτει από τη μεταβίβαση ολόκληρης της επιχείρησης, το κέρδος από την εκχώρηση ή μεταβίβαση δικαιώματος συναφές με την άσκηση της επιχείρησης) και το Δικαστήριο ερμηνεύοντας τη διάταξη του άρθρου 105 παρ.1 κατέληξε στο ανωτέρω συμπέρασμα. Βλ. επίσης ΣτΕ 1580/2002, Α' Δημοσίευση ΝΟΜΟΣ.

84

Η οποία προέβλεπε ότι εάν μεταξύ των διανεμόμενων κερδών των νομικών προσώπων περιλαμβάνονται και

τρόπο γίνεται παρακράτηση του φόρου στην πηγή για τα εισοδήματα που αποκτά η μητρική από τη θυγατρική της. Έκρινε μάλιστα ότι οι κατηγορίες αυτές των εσόδων δεν θα υπόκειντο σε φόρο εάν δεν διανεμόνταν στη μητρική και παρέμεναν στη θυγατρική. Εν συνεχεία, λοιπόν ο έλληνας νομοθέτης με το άρθρο 3 του νόμου 3091/2002 προέβλεψε συμμορφούμενος ότι τα έσοδα από εισοδήματα που προηγουμένως φορολογούνταν αυτοτελώς και με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή ήταν αφορολόγητα, θα φορολογούνταν στο εξής σύμφωνα με τις συναφείς γενικές διατάξεις προκειμένου περί ημεδαπών και αλλοδαπών κεφαλαιουχικών εταιριών αλλά και περί μονίμων εγκαταστάσεων αλλοδαπών εταιριών στη χώρα μας.

VI. Ο ΧΡΟΝΟΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Βάσει της διάταξης του άρθρου 102 του ΚΦΕ, ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή που αποκτάται για τα νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα δηλαδή για τις ημεδαπές Α.Ε. και Ε.Π.Ε. και τα λοιπά νομικά πρόσωπα της παρ.1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ κατά τη διαχειριστική περίοδο η οποία λήγει μέσα στο χρονικό διάστημα από την 1^η Αυγούστου του προηγούμενου ημερολογιακού έτους μέχρι την 31^η Ιουλίου του οικείου οικονομικού έτους. Να σημειωθεί επίσης ότι για τα νομικά πρόσωπα που έχουν τεθεί σε εκκαθάριση ως διαχειριστική περίοδος λαμβάνεται η περίοδος μεταξύ του χρόνου που τέθηκαν αυτά σε εκκαθάριση και του χρόνου λήξης αυτής.

VII. Η ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Η εκτίμηση της φορολογητέας ύλης διαμέσου της δήλωσης του φορολογούμενου ν.π. συνιστά το κανονικό μέσο από φοροτεχνικής πλευράς για τη διαδικασία αυτή. Το δηλωτικό στοιχείο διατρέχει το φορολογικό δίκαιο και μορφοποιεί την αρχή της τυπικότητας που προβάλλεται στα στάδια της διοικητικής φορολογικής διαδικασίας.

Σύμφωνα με το άρθρο 111 του ΚΦΕ με βάση την οριστική δήλωση του νομικού προσώπου ή τον οριστικό τίτλο, ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας βεβαιώνει ποσό ίσο με το 80% του φόρου που αναλογεί στα εισοδήματα της διαχειριστικής περιόδου ή του ημερολογιακού έτους κατά περίπτωση που έληξε. Να σημειωθεί επίσης ότι το εν λόγω ποσοστό μειώνεται κατά 50% για τα νέα νομικά πρόσωπα κατά τα τρία πρώτα οικονομικά έτη από τη

κέρδη που είτε έχουν φορολογηθεί κατά συγκεκριμένο τρόπο είτε είναι αφορολόγητα, τα φορολογητέα κέρδη προσαυξάνονται κατά το μέρος των κατά ειδικό τρόπο φορολογουμένων και των αφορολόγητων, μετά την αναγωγή του εξευρισκόμενου αυτού ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.

δήλωση έναρξης εργασιών τους που προβλέπεται από τις διατάξεις της περ. α της παρ.1 του άρθρου 36 του ν.2859/2000. Η εν λόγω μείωση δεν εφαρμόζεται για τα νομικά πρόσωπα που προέρχονται από τη μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου.

VIII. Η ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

Βάσει του άρθρου 113 του ΚΦΕ και στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων που αναφέρονται στο άρθρο 101 του εν λόγω νομοθετήματος και αφορούν την παρούσα εργασία εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 65 έως 72, 74, 75, 79, 80, 81, 83 έως 85 και οι οποίες ρυθμίζουν τη διαδικασία βεβαίωσης του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων.

Β΄ ΜΕΡΟΣ

I. ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ (ΔΛΠ 12)

ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ

Σε πολλά φορολογικά καθεστάτα το λογιστικό κέρδος (ζημιά) διαφέρει από το φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημιά). Οι διαφορές προκύπτουν από τους διαφορετικούς νόμους και κανονισμούς που ισχύουν για τον υπολογισμό του λογιστικού κέρδους, που γίνεται με βάση τα ΔΛΠ και τις γενικές λογιστικές αρχές, και τον υπολογισμό του φορολογητέου κέρδους, που γίνεται με βάση το φορολογικό καθεστώς και τους σχετικούς νόμους της χώρας.

Κατ' επέκταση των πιο πάνω, ορισμένες καταχωρίσεις στα λογιστικά βιβλία σε μία συγκεκριμένη περίοδο μπορεί να μην έχουν φορολογικό αντίκτυπο στην παρούσα περίοδο αλλά σε μελλοντικές περιόδους. Σε αυτή την περίπτωση υπάρχει μία διαφορά μεταξύ λογιστικού και φορολογητέου κέρδους. Όταν μία οντότητα αναγνωρίζει ένα στοιχείο ενεργητικού (υποχρέωση), αναμένει να ανακτήσει (διακανονίσει) τη λογιστική του αξία στο μέλλον. Η ανάκτηση του στοιχείου ενεργητικού θα γίνει όταν η οντότητα πωλήσει ή χρησιμοποιήσει το στοιχείο ενεργητικού, ενώ ο διακανονισμός της υποχρέωσης θα γίνει όταν αυτή αποπληρωθεί. Τι συμβαίνει όμως όταν η ανάκτηση (διακανονισμός) του εν λόγω στοιχείου ενεργητικού (υποχρέωσης) είναι πιθανό ότι θα αυξήσει (μειώσει) τα μελλοντικά ποσά φόρου εισοδήματος που θα υπήρχαν εάν η ανάκτηση (διακανονισμός) δεν είχε οποιεσδήποτε φορολογικές επιπτώσεις;

Σε αυτή την περίπτωση το ΔΛΠ 12 υποχρεώνει τις οντότητες να αναγνωρίσουν αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (ή στοιχείο ενεργητικού).

Φορολογική βάση για στοιχεία ενεργητικού

Η φορολογική βάση ενός στοιχείου ενεργητικού είναι το ποσό που θα αφαιρεθεί (για φορολογικούς σκοπούς) από οποιαδήποτε μελλοντικά φορολογητέα εισοδήματα όταν η εταιρεία ανακτήσει τη λογιστική του αξία από τη χρήση/πώλησή του.

Εάν τα εισοδήματα που θα αποκτήσει η εταιρεία από τη χρήση/πώληση του στοιχείου δεν είναι φορολογητέα, τότε η φορολογική βάση του στοιχείου ισούται με τη λογιστική του αξία.

Φορολογική Βάση για Υποχρεώσεις

Η φορολογική βάση μίας υποχρέωσης είναι η λογιστική της αξία μείον οποιοδήποτε ποσό που θα αφαιρεθεί από τα φορολογητέα κέρδη σε μελλοντικές περιόδους.

Για αναβαλλόμενα εισοδήματα που προεισπράττονται (deferred income) η φορολογική βάση είναι η λογιστική τους αξία μείον οποιοδήποτε ποσό των εισοδημάτων που δεν φορολογείται σε μελλοντικές περιόδους.

α. ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

Η αναβαλλόμενη φορολογία είναι εκείνη που προκύπτει από τις προσωρινές διαφορές. Οι προσωρινές διαφορές είναι οι διαφορές ανάμεσα στη λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή μίας υποχρέωσης όπως δημοσιεύονται στον Ισολογισμό, και της φορολογικής βάσης τους. Διακρίνονται σε φορολογητέες προσωρινές διαφορές και σε αφαιρετέες προσωρινές διαφορές. Φορολογητέες προσωρινές διαφορές: Είναι οι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους

ή της φορολογικής ζημιάς των μελλοντικών περιόδων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται (εξοφλείται). Εκπεστές προσωρινές διαφορές είναι εκείνες οι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε ποσά τα οποία είναι εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημιάς) των μελλοντικών περιόδων, όταν η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης είναι το ποσό που αποδίδεται σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς. Η δαπάνη του φόρου

(ή το έσοδο από το φόρο) περιλαμβάνει την τρέχουσα δαπάνη του φόρου (το τρέχον έσοδο του φόρου) και την αναβαλλόμενη δαπάνη του φόρου (το αναβαλλόμενο έσοδο του φόρου).

α.1 Βασικός κανόνας

Όλες οι φορολογητέες προσωρινές διαφορές δημιουργούν αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Αλλά υπακούοντας στην αρχή της συντηρητικότητας το φορολογικό στοιχείο του ενεργητικού αναγνωρίζεται μόνο όταν είναι πιθανό ότι τα υπάρξουν αρκετά μελλοντικά φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων θα αφαιρεθούν οι προσωρινές διαφορές.

α.2 Εξαιρέσεις από το βασικό κανόνα

Όλες οι φορολογητέες προσωρινές διαφορές οδηγούν στη δημιουργία αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης, εκτός από τις ακόλουθες περιπτώσεις :

- κατά την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας (της οποίας η χρεολυσία δεν εκπίπτει από το φορολογητέο κέρδος), και
- κατά την αρχική αναγνώριση ενός στοιχείου του ενεργητικού ή μιας υποχρέωσης σε μία συναλλαγή η οποία, είτε δεν αποτελεί επιχειρηματική συνένωση, είτε κατά την ημερομηνία της συναλλαγής, δεν επηρεάζεται ούτε το λογιστικό ούτε το φορολογητέο κέρδος.

Στο σημείο αυτό τονίζεται ότι για φορολογητέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και συμμετοχές σε κοινοπραξίες, θα αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

Είναι συνακόλουθο της αναγνώρισης ενός περιουσιακού στοιχείου ότι η λογιστική αξία του θα ανακτηθεί με τη μορφή οικονομικών ωφελειών που θα εισρεύσουν στην επιχείρηση σε μελλοντικές περιόδους.

Όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τη φορολογική του βάση, το ποσό των φορολογητέων οικονομικών ωφελειών θα υπερβαίνει το ποσό που θα επιτρέπεται ως έκπτωση για φορολογικούς σκοπούς. Η διαφορά αυτή είναι μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά και η υποχρέωση της πληρωμής του προκύπτοντος φόρου εισοδήματος σε μελλοντικές περιόδους είναι μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Καθώς η οικονομική μονάδα ανακτά τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, η φορολογητέα προσωρινή διαφορά θα αναστρέφεται και η οικονομική μονάδα θα έχει φορολογητέο κέρδος. Αυτό καθιστά πιθανό ότι οικονομικά οφέλη θα εκρέουν από την οικονομική μονάδα με τη μορφή των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων, πλην ορισμένων υποχρεώσεων. Ορισμένες προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν έσοδα ή έξοδα περιλαμβάνονται στο λογιστικό αποτέλεσμα μιας περιόδου, αλλά περιλαμβάνονται στο φορολογητέο αποτέλεσμα διαφορετικής περιόδου. Αυτές οι προσωρινές διαφορές συχνά αναφέρονται ως χρονικές διαφορές. Τα ακόλουθα παραδείγματα είναι παραδείγματα προσωρινών διαφορών της περίπτωσης αυτής, οι οποίες είναι φορολογητέες προσωρινές διαφορές και οι οποίες καταλήγουν σε αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις:

- έσοδα τόκων περιλαμβάνονται στο λογιστικό κέρδος με βάση την περίοδο που αφορούν αλλά μπορεί, σε ορισμένες δικαιοδοσίες, να συμπεριληφθούν στο φορολογητέο κέρδος όταν εισπράττονται.
- κόστη ανάπτυξης που μπορεί να κεφαλαιοποιούνται και να αποσβένονται στη διάρκεια μελλοντικών χρήσεων κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού κέρδους, αλλά να εκπίπτουν κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος στην περίοδο στην

οποία πραγματοποιούνται. Τέτοια κόστη ανάπτυξης έχουν μηδενική φορολογική βάση, καθώς έχουν ήδη εκπεστεί από το φορολογητέο κέρδος. Η προσωρινή διαφορά είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του κόστους ανάπτυξης και της μηδενικής φορολογικής βάσης,

- απόσβεση που χρησιμοποιείται στον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους(φορολογικής ζημιάς) μπορεί να διαφέρει από αυτήν που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του λογιστικού κέρδους. Η προσωρινή διαφορά είναι η διαφορά μεταξύ οποίας είναι το αρχικό κόστος του περιουσιακού στοιχείου μείον όλες τις εκπτώσεις που επιτρέπονται από τους φορολογικούς νόμους κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους της τρέχουσας αλλά και των προηγούμενων περιόδων. Μια φορολογητέα προσωρινή διαφορά προκύπτει και καταλήγει σε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, όταν η φορολογική απόσβεση είναι επιταχυνόμενη. Αν η φορολογική απόσβεση είναι μικρότερη από τη λογιστική απόσβεση, προκύπτει μια εκπεστέα προσωρινή διαφορά και καταλήγει σε μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

Προσωρινές διαφορές επίσης, προκύπτουν όταν:

- το κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων κατανέμεται μέσω της αναγνώρισης των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν στην εύλογη αξία τους, αλλά καμία ισοδύναμη προσαρμογή δε γίνεται για φορολογικούς σκοπούς,
- περιουσιακά στοιχεία αναπροσαρμόζονται χωρίς να γίνει ισοδύναμη προσαρμογή για φορολογικούς σκοπούς,
- προκύπτει υπεραξία σε μια συνένωση επιχειρήσεων,
- η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης κατά την αρχική αναγνώριση διαφέρει από την αρχική λογιστική αξία, για παράδειγμα όταν οικονομική
- μονάδα ωφελείται από μη φορολογητέες κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν σε περιουσιακά στοιχεία,
- η λογιστική αξία των επενδύσεων σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς ή των συμμετοχών σε κοινοπραξίες, είναι διαφορετική από τη φορολογική βάση της επένδυσης ή της συμμετοχής.

α.3 Συνενώσεις επιχειρήσεων

Το κόστος μίας συνένωσης επιχειρήσεων κατανέμεται μέσω της αναγνώρισης των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που αποκτήθηκαν στις εύλογες αξίες κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν οι φορολογικές βάσεις των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που

αναλήφθηκαν δεν επηρεάζονται από τη συνένωση των επιχειρήσεων ή επηρεάζονται με διαφορετικό τρόπο. Για παράδειγμα, όταν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου αυξάνεται στην εύλογη αξία αλλά η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου παραμένει στο κόστος για τον προηγούμενο ιδιοκτήτη, προκύπτει μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά ή οποία καταλήγει σε μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Η προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση επηρεάζει την υπεραξία.

α 4 Περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στην εύλογη αξία

Τα Δ.Π.Χ.Π. επιτρέπουν ή απαιτούν ορισμένα περιουσιακά στοιχεία να τηρούνται λογιστικά στην εύλογη αξία ή να αναπροσαρμόζονται. Σε ορισμένες περιπτώσεις, η αναπροσαρμογή ή άλλου είδους επαναδιατύπωση ενός περιουσιακού στοιχείου στην εύλογη αξία επηρεάζει το φορολογητέο κέρδος (φορολογητέα ζημιά) για την τρέχουσα περίοδο. Ως αποτέλεσμα, η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου προσαρμόζεται και καμιά προσωρινή διαφορά δεν προκύπτει. Σε άλλες περιπτώσεις, η αναπροσαρμογή ή η επαναδιατύπωση ενός περιουσιακού στοιχείου δεν επηρεάζει το φορολογητέο κέρδος στην περίοδο της αναπροσαρμογής ή επαναδιατύπωσης και συνεπώς, η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου δεν προσαρμόζεται. Εντούτοις, η μελλοντική ανάκτηση της λογιστικής αξίας θα καταλήξει σε μία φορολογητέα ροή οικονομικών ωφελειών προς την οικονομική μονάδα και το ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά θα διαφέρει από το ποσό αυτών των οικονομικών ωφελειών. Η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός αναπροσαρμοσμένου περιουσιακού στοιχείου και της φορολογικής του βάσης είναι μια προσωρινή διαφορά και δημιουργεί μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση. Αυτό αληθεύει, ακόμα και αν:

- η οικονομική μονάδα δεν προτίθεται να εκποιήσει το περιουσιακό στοιχείο. Σε αυτές τις περιπτώσεις, η αναπροσαρμόζόμενη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου θα ανακτηθεί μέσω της χρησιμοποίησής του και αυτό θα δημιουργήσει φορολογητέο εισόδημα, το οποίο θα υπερβαίνει την απόσβεση που θα είναι εκπεστέα για φορολογικούς σκοπούς σε μελλοντικές περιόδους, ή
- ο φόρος επί του κεφαλαιουχικού κέρδους αναβάλλεται, αν το προϊόν της πώλησης του περιουσιακού στοιχείου επενδύεται σε παρόμοια περιουσιακά στοιχεία. Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο φόρος θα καταστεί τελικά πληρωτέος κατά την πώληση ή χρήση των παρόμοιων περιουσιακών στοιχείων.

α.5 Υπεραξία

Η υπεραξία που προκύπτει σε μια συνένωση επιχειρήσεων επιμετράται ως η υπέρβαση του κόστους της συνένωσης, πέραν της συμμετοχής του αποκτώντος, την καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου. Πολλές φορολογικές αρχές δεν επιτρέπουν μειώσεις στη λογιστική αξία μιας υπεραξίας ως μιας εκπεστέας δαπάνης, κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους. Περαιτέρω, σε τέτοιες περιπτώσεις, το κόστος της υπεραξίας συχνά δεν είναι εκπεστέο, όταν μία θυγατρική πωλεί την υποκείμενη επιχείρησή της. Σε αυτές τις περιπτώσεις η υπεραξία έχει μηδενική φορολογική βάση. Οποιαδήποτε διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας και της μηδενικής φορολογικής βάσης της υπεραξίας, είναι μια φορολογητέα προσωρινή διαφορά. Όμως το Δ.Λ.Π. 12 δεν επιτρέπει την αναγνώριση της προκύπτουσας αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης, επειδή η υπεραξία επιμετράται ως ένα κατάλοιπο και η αναγνώρισή της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης θα αύξανε τα λογιστική αξία της υπεραξίας. Μεταγενέστερες μειώσεις μιας αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης που δεν έχει αναγνωριστεί επειδή προκύπτει από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας, θεωρούνται επίσης ως προκύπτουσες από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας και συνεπώς δεν αναγνωρίζονται. Για παράδειγμα, αν η υπεραξία που αποκτάται σε μια συνένωση επιχειρήσεων έχει κόστος 100, αλλά μηδενική φορολογική βάση, απαγορεύεται στην οικονομική μονάδα να αναγνωρίσει προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Αν η οικονομική μονάδα αναγνωρίσει μεταγενέστερα μια ζημιά απομείωσης 20 για την υπεραξία. Το ποσό της φορολογητέας προσωρινής διαφοράς που σχετίζεται με την υπεραξία μειώνεται από 100 σε 80, με αποτέλεσμα να υπάρχει μείωση στην αξία της μη αναγνωρισμένης αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης. Εκείνη η μείωση της αξίας της μη αναγνωρισμένης αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης θεωρείται επίσης ότι σχετίζεται με την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας και συνεπώς απαγορεύεται να αναγνωριστεί σύμφωνα με όσα έχουν ήδη αναφερθεί σε σχετική με το θέμα αυτό, παράγραφο.

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις για φορολογητέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με την υπεραξία αναγνωρίζονται, στο βαθμό που δεν προκύπτουν από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας. Για παράδειγμα, αν η υπεραξία που αποκτήθηκε σε συνένωση επιχειρήσεων είχε κόστος 100 που εκπίπτει φορολογικά, με ετήσιο συντελεστή 20%, αρχίζοντας από το έτος της απόκτησης, η φορολογική βάση της υπεραξίας είναι 100 στην αρχική αναγνώριση και 80 στο τέλος του πρώτου έτους απόκτησης. Αν η λογιστική αξία της υπεραξίας στο τέλος του έτους της αναγνώρισης παραμείνει αμετάβλητη στο 100, μια φορολογητέα προσωρινή διαφορά 20, προκύπτει στο τέλος του έτους. Επειδή εκείνη η φορολογητέα προσωρινή διαφορά δε σχετίζεται με την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας, η

αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση προκύπτει αναγνωρίζεται.

α.6 Αρχική αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης

Μια προσωρινή διαφορά μπορεί να προκύπτει κατά την αρχική αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης όσον αφορά το μέρος ή το κόστος ενός περιουσιακού στοιχείου που δε θα είναι φορολογικά εκπεστέο. Η μέθοδος της λογιστικής παρακολούθησης μια τέτοιας προσωρινής διαφοράς εξαρτάται από τη φύση της συναλλαγής που οδήγησε στην αρχική αναγνώριση του περιουσιακού στοιχείου. Συγκεκριμένα:

- σε μια συνένωση επιχειρήσεων, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει οποιαδήποτε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή περιουσιακό στοιχείο. Αυτό επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας ή το ποσό οποιασδήποτε υπέρβασης πέραν του κόστους της συνένωσης της συμμετοχής του αποκτώντος στην καθαρή εύλογη αξία των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων, των υποχρεώσεων και των ενδεχόμενων υποχρεώσεων του αποκτώμενου,
- αν η συναλλαγή επηρεάζει το λογιστικό κέρδος είτε το φορολογητέο κέρδος, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει κάθε προκύπτουσα φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων,
- αν η συναλλαγή δεν είναι μια συνένωση επιχειρήσεων και δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό ούτε το φορολογητέο κέρδος, η οικονομική οντότητα θα αναγνώριζε την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση και θα προσάρμοζε τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης κατά το ίδιο ποσό, αν δεν υπήρχαν οι συγκεκριμένες εξαιρέσεις που ορίζει το Πρότυπο και οι οποίες έχουν

αναφερθεί ανωτέρω. Περαιτέρω η οικονομική οργάνωση δεν αναγνωρίζει μεταγενέστερες μεταβολές στη μη αναγνωρισμένη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση, καθώς το περιουσιακό στοιχείο αποσβένεται. Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 32 «Χρηματοοικονομικά Μέσα: Γνωστοποίηση και Παρουσίαση» ο εκδότης ενός σύνθετου χρηματοοικονομικού μέσου (για παράδειγμα μιας μετατρέψιμης ομολογίας) κατατάσσει το στοιχείο της υποχρέωσης του χρηματοοικονομικού μέσου στις υποχρεώσεις και το στοιχείο που αφορά ίδια κεφάλαια, στα ίδια κεφάλαια. Σε μερικές περιπτώσεις, η φορολογική βάση του στοιχείου της υποχρέωσης κατά την αρχική αναγνώριση είναι ίση με την αρχική λογιστική αξία του αθροίσματος των συνθετικών στοιχείων της υποχρέωσης και των ιδίων κεφαλαίων. Η προκύπτουσα φορολογητέα διαφορά οφείλεται στην αρχική αναγνώριση του στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων ξεχωριστά από το στοιχείο της υποχρέωσης. Για το λόγο αυτό η εξαίρεση που ορίζει το Πρότυπο δεν εφαρμόζεται. Συνεπώς, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Ο αναβαλλόμενος φόρος χρεώνεται απ' ευθείας στη λογιστική αξία του στοιχείου των ιδίων κεφαλαίων. Υπενθυμίζεται, ότι όπως έχει αναφερθεί, μεταγενέστερες μεταβολές στην

αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση αναγνωρίζεται στην κατάσταση του λογαριασμού αποτελεσμάτων ως αναβαλλόμενη δαπάνη (έσοδο) φόρου.

α.7 Εκπεστές προσωρινές διαφορές

Κατά την αναγνώριση μιας υποχρέωσης εξυπακούεται ότι η λογιστική αξία της θα τακτοποιηθεί σε μελλοντικές περιόδους με την εκροή από την οικονομική μονάδα πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη. Όταν οι πόροι εκρέουν, μέρος ή σύνολο των ποσών αυτών μπορεί να είναι εκπεστέο κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους μιας μεταγενέστερης περιόδου από αυτή στην οποία αναγνωρίζεται η υποχρέωση. Σε τέτοιες περιπτώσεις υπάρχει μια προσωρινή διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της υποχρέωσης και της φορολογικής βάσης. Ως εκ τούτου προκύπτει μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση σε σχέση με τους φόρους εισοδήματος που θα είναι ανακτήσιμοι σε μελλοντικές περιόδους, όταν αυτό το μέρος της υποχρέωσης θα μπορεί να εκπεστεί κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους. Ομοίως, αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από τη φορολογική του βάση, η διαφορά δημιουργεί μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση φόρου εισοδήματος, η οποία θα είναι ανακτήσιμη σε μελλοντικές περιόδους. Τα ακόλουθα αποτελούν παραδείγματα εκπεστέων διαφορών που καταλήγουν σε αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις:

- Τα κόστη παροχών αποχώρησης μπορεί να εκπίπτουν κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος καθώς παρέχεται υπηρεσία από τον εργαζόμενο, αλλά να αναγνωρίζονται προς έκπτωση κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους είτε όταν καταβάλλονται οι εισφορές από την οικονομική μονάδα είτε όταν αυτή πληρώσει τις παροχές αποχώρησης. Υπάρχει μια προσωρινή διαφορά μεταξύ του ποσού της λογιστικής τήρησης της υποχρέωσης και της φορολογικής του βάσης. Η φορολογική βάση της υποχρέωσης συνήθως είναι μηδενική. Μια τέτοια εκπεστέα προσωρινή διαφορά καταλήγει σε αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, επειδή τα οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην οικονομική μονάδα με τη μορφή της έκπτωσης από τα φορολογητέα κέρδη, όταν καταβάλλονται οι εισφορές ή οι παροχές αποχώρησης.
- τα κόστη έρευνας αναγνωρίζονται ως έξοδα κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού κέρδους μιας περιόδου, στην οποία υφίστανται, αλλά μπορεί να μην είναι εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους μέχρι μια κάποια μεταγενέστερη περίοδο. Η διαφορά μεταξύ της φορολογικής βάσης του κόστους έρευνας, όντας το ποσό το οποίο οι φορολογικές αρχές θα επιτρέψουν να εκπεστεί σε μελλοντικές περιόδους και η μηδενική λογιστική αξία, αποτελεί εκπεστέα προσωρινή διαφορά που καταλήγει σε αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση,
- το κόστος συνένωσης επιχειρήσεων κατανέμεται μέσω της αναγνώρισης των

αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν στις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία απόκτησής τους. Όταν κατά τη ημερομηνία απόκτησης αναγνωρίζεται μία υποχρέωση, αλλά το σχετικό κόστος δεν εκπίπτει κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών μέχρι μια μεταγενέστερη περίοδο, προκύπτει μια εκπεστέα προσωρινή διαφορά που καταλήγει σε μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση προκύπτει επίσης όταν η εύλογη αξία ενός αναγνωρίσιμου στοιχείου που αποκτήθηκε, είναι μικρότερη της φορολογικής βάσης. Σε αμφότερες περιπτώσεις, η προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση επηρεάζει την υπεραξία και ορισμένα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να απεικονίζονται στην εύλογη αξία ή μπορεί να αναπροσαρμόζονται χωρίς να γίνεται μια ανάλογη προσαρμογή για φορολογικούς σκοπούς. Στην περίπτωση αυτή προκύπτει μια εκπεστέα προσωρινή διαφορά, αν η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τη λογιστική του αξία. Η αναστροφή των εκπεστέων προσωρινών διαφορών καταλήγει σε εκπτώσεις κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών μελλοντικών περιόδων. Όμως τα οικονομικά οφέλη με τη μορφή μειώσεων στις φορολογικές πληρωμές θα εισρεύσουν στην οικονομική οντότητα, μόνο αν κερδίζει επαρκή φορολογητέα κέρδη με τα οποία να είναι δυνατή ο συμψηφισμός των εκπτώσεων. Συνεπώς η οικονομική μονάδα αναγνωρίζει αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις όταν αναμένει ότι φορολογητέα κέρδη θα είναι διαθέσιμα ώστε οι εκπεστέες προσωρινές διαφορές να μπορούν να χρησιμοποιηθούν. Φορολογητέο κέρδος, αναμένεται ότι θα υπάρχει, έναντι του οποίου μια εκπεστέα προσωρινή διαφορά μπορεί να χρησιμοποιηθεί, όταν υπάρχουν επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές που έχουν σχέση με την ίδια φορολογική αρχή και την ίδια φορολογητέα οικονομική οντότητα, οι οποίες διαφορές αναμένονται να αναστραφούν:

- στην ίδια περίοδο, όπως η αναμενόμενη αναστροφή των εκπεστέων προσωρινών διαφορών, ή
- σε περιόδους στις οποίες μία φορολογική ζημία, που προκύπτει από την αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, μπορεί να μεταφερθεί σε προηγούμενες ή σε επόμενες περιόδους.

Σε τέτοιες περιπτώσεις, η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση αναγνωρίζεται στην περίοδο στην οποία προκύπτουν οι εκπεστέες προσωρινές διαφορές.

Όταν υπάρχουν ανεπαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές που έχουν σχέση με την ίδια φορολογική αρχή, η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση αναγνωρίζεται κατά την έκταση που:

- αναμένεται ότι η οικονομική μονάδα θα έχει επαρκή φορολογητέα κέρδη, που έχουν σχέση με την ίδια φορολογική αρχή την ίδια περίοδο όπως η αναστροφή των εκπεστέων προσωρινών διαφορών (ή σε περιόδους κατά τις οποίες μια φορολογική ζημία που ανακύπτει από την αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση μπορεί να μεταφερθεί σε

προηγούμενες ή επόμενες περιόδους), ή

- ο φορολογικός προγραμματισμός της οικονομικής μονάδας επιτρέπει τη δημιουργία φορολογητέων κερδών στις κατάλληλες περιόδους. Ο φορολογικός προγραμματισμός συνίσταται σε ενέργειες στις οποίες η οικονομική οντότητα προβαίνει για να δημιουργήσει ή να αυξήσει το φορολογητέο εισόδημα σε συγκεκριμένη περίοδο πριν τη λήξη της ισχύς του φορολογικού δικαιώματος, για συμψηφισμό της φορολογητέας ζημιάς ή του πιστωτικού φόρου που μεταφέρεται εις νέον.

Για παράδειγμα το φορολογητέο κέρδος μπορεί να δημιουργηθεί ή να αυξηθεί από:

- επιλογή της φορολόγησης των εσόδων από τόκους είτε σε ταμιακή βάση είτε με βάση την περίοδο που αφορούν,
- αναβολή του δικαιώματος ορισμένων εκπτώσεων από το φορολογητέο κέρδος,
- πώληση περιουσιακού στοιχείου που δημιουργεί μη φορολογητέο εισόδημα με σκοπό την αγορά μιας άλλης επένδυσης που δημιουργεί φορολογητέο εισόδημα. Όταν με το φορολογικό προγραμματισμό, μετατίθεται το φορολογητέο εισόδημα από μεταγενέστερη σε προηγούμενη περίοδο, η χρησιμοποίηση της φορολογικής ζημιάς ή πιστωτικού φόρου μεταφερόμενου εις νέο, εξακολουθεί να εξαρτάται από την ύπαρξη μελλοντικών φορολογητέων κερδών έστω και αν η πηγή προέλευσης των κερδών αυτών είναι διαφορετική από αυτή των μελλοντικά δημιουργούμενων προσωρινών διαφορών

β ΑΧΡΗΣΙΜΟΠΟΙΗΤΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΖΗΜΙΕΣ ΚΑΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΠΙΣΤΩΣΕΙΣ

β.1 Γενικός κανόνας

Όπως και στην περίπτωση των αφαιρετέων προσωρινών διαφορών, κατά την οποία τα φορολογικά στοιχεία αναγνωρίζονται όταν είναι πιθανόν να υπάρξουν μελλοντικά φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων θα αφαιρεθεί η προσωρινή διαφορά, έτσι και στην περίπτωση των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και πιστώσεων, τα σχετικά ορολογικά στοιχεία ενεργητικού αναγνωρίζονται όταν είναι πιθανόν να υπάρξουν μελλοντικά φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων θα χρησιμοποιηθούν οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές και πιστώσεις.

Συνήθως όμως η ύπαρξη αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών, αποτελεί ισχυρή ένδειξη

ότι μπορεί να μην υπάρξει μελλοντικό φορολογητέο κέρδος. Συνεπώς όταν μία οικονομική οντότητα έχει ιστορικό πρόσφατων ζημιών, η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, που προκύπτει από αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή πιστωτικούς φόρους μόνο κατά την έκταση που η οικονομική οντότητα έχει

επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές ή υπάρχει άλλη πειστική ένδειξη ότι θα υπάρξει επαρκές φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν από την οικονομική μονάδα. Σε τέτοιες περιπτώσεις απαιτείται γνωστοποίηση του ποσού της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης καθώς και των στοιχείων που αποδεικνύουν την ορθότητα της αναγνώρισης απαίτησης.

Η οικονομική οντότητα εξετάζει τα ακόλουθα κριτήρια κατά την εκτίμηση της πιθανότητας ότι θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί τόκοι μπορούν να χρησιμοποιηθούν:

- αν η οικονομική οντότητα έχει επαρκείς φορολογητέες προσωρινές διαφορές, οι οποίες θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά έναντι των οποίων οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν πριν τη λήξη του δικαιώματος συμψηφισμού τους,
- αν αναμένεται ότι η οικονομική μονάδα θα έχει φορολογητέα κέρδη πριν την εκπνοή των αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών ή των αχρησιμοποίητων πιστωτικών τόκων,
- αν οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές προέρχονται από αιτίες που είναι δύσκολο να εμφανιστούν ξανά,
- αν υπάρχει στην οικονομική μονάδα προγραμματισμός που θα δημιουργήσει φορολογητέο κέρδος στην περίοδο στην οποία οι αχρησιμοποίητες ζημιές ή αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι μπορούν να χρησιμοποιηθούν. Κατά την έκταση που δεν αναμένεται ότι θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημιές ή αχρησιμοποίητοι πιστωτικοί φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν, δεν αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

β.2 Πιθανά μελλοντικά φορολογητέα κέρδη

Σε περίπτωση που μία εταιρία είναι ζημιογόνος κατά τα τελευταία έτη, το φορολογικό στοιχείο ενεργητικού αναγνωρίζεται μόνο στην έκταση που:

- υπάρχουν αρκετές φορολογητέες προσωρινές διαφορές οι οποίες θα δημιουργήσουν φορολογητέα κέρδη, και τα οποία θα αφορούν την ίδια φορολογική αρχή και την ίδια φορολογική οντότητα, ή
- υπάρχει άλλη ικανοποιητική ένδειξη ότι θα υπάρξουν μελλοντικά φορολογητέα κέρδη που αφορούν την ίδια φορολογική αρχή και την ίδια φορολογική οντότητα.

β.3 Επανεκτίμηση μη – αναγνωρισμένων αναβαλλόμενων φορολογικών στοιχείων του ενεργητικού.

Σε κάθε μεταγενέστερη ημερομηνία Ισολογισμού πρέπει να γίνεται επανεκτίμηση των μη αναγνωρισμένων αναβαλλόμενων φορολογικών στοιχείων του ενεργητικού.

Η οικονομική οντότητα αναγνωρίζει μια μη αναγνωρισμένη, ως τώρα, φορολογική απαίτηση στο βαθμό που είναι πιθανό ότι μελλοντικό φορολογητέο κέρδος θα υπάρξει, τέτοιο ώστε αν επιτρέψει την ανάκτηση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης. Για παράδειγμα μία βελτίωση, στις εμπορικές συνθήκες μπορεί να καταστήσει περισσότερο πιθανό για την οικονομική μονάδα ότι θα είναι σε θέση να δημιουργήσει επαρκές φορολογητέο κέρδος στο μέλλον, ώστε η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση να ανταποκρίνεται στις προϋποθέσεις αναγνώρισής της, σύμφωνα με τα όσα ορίζει το Πρότυπο και έχουν ήδη αναφερθεί σε προηγούμενες παραγράφους. Ένα άλλο παράδειγμα είναι όταν μία οικονομική οντότητα επανεκτιμά αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις κατά την ημερομηνία της συνένωσης επιχειρήσεων ή μεταγενέστερα.

Γ ΕΠΕΝΔΥΣΕΙΣ ΣΕ ΘΥΓΑΤΡΙΚΕΣ, ΣΥΝΔΕΔΕΜΕΝΕΣ, ΥΠΟΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΕΣ

γ.1 Δημιουργία προσωρινής διαφοράς

Προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν η λογιστική αξία της επένδυσης σε μια θυγατρική, συνδεδεμένη, υποκατάστημα ή οι συμμετοχή σε κοινοπραξία (δηλαδή η αναλογία της μητρικής εταιρίας ή του επενδυτή στα καθαρά περιουσιακά στοιχεία της θυγατρικής, υποκαταστήματος, συγγενούς ή της οικονομικής μονάδας στην οποία συμμετέχει, συμπεριλαμβανόμενης της λογιστικής αξίας της υπεραξίας) διαφέρει από τη φορολογική της βάση (που είναι συχνά το κόστος) της επένδυσης ή της συμμετοχής. Η πιο πάνω διαφορά μπορεί να προκύψει από:

- δημιουργία μη – διανεμηθέντων κερδών,
- μεταβολές στις τιμές του ξένου συναλλάγματος όταν η ιθύνουσα και η θυγατρική έχουν τη βάση τους σε διαφορετικές χώρες,
- μείωση της λογιστικής αξίας μιας συμμετοχής σε μια συγγενή, στο ανακτήσιμο ποσό της.

Η οικονομική οντότητα πρέπει να αναγνωρίζει μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και με συμμετοχές σε κοινοπραξίες, εκτός αν πληρούνται οι

ακόλουθοι προϋποθέσεις:

- η μητρική εταιρία, ο επενδυτής ή ο κοινοπράκτων είναι σε θέση να ελέγξουν το χρονικό σημείο της αναστροφής της προσωρινής διαφοράς, και
- αναμένεται ότι η προσωρινή διαφορά δε θα αναστραφεί στο ορατό μέλλον.

Εφόσον μια μητρική ελέγχει τη μερισματική πολιτική της θυγατρικής της, είναι σε θέση να ελέγχει το χρόνο αναστροφής των προσωρινών διαφορών που συνδέονται με αυτήν τη συμμετοχή. Περαιτέρω δε θα ήταν εφικτό να προσδιορισθεί το ποσό των φόρων εισοδήματος που θα ήταν πληρωτέο όταν οι προσωρινές διαφορές αναστραφούν. Συνεπώς, όταν η μητρική εταιρία έχει αποφασίσει να μη διανεμηθούν αυτά τα κέρδη στο ορατό μέλλον, η μητρική εταιρία δεν αναγνωρίζει μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Οι ίδιες προϋποθέσεις εφαρμόζονται για επενδύσεις σε υποκαταστήματα.

Τα μη χρηματικά περιουσιακά στοιχεία και οι υποχρεώσεις της οικονομικής μονάδας επιμετρώνται στο νόμισμα της λειτουργίας της. Αν το φορολογητέο κέρδος ή η φορολογική ζημία της οικονομικής μονάδας (και συνεπώς των μη χρηματικών περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων αυτής) προσδιορίζεται στο διαφορετικό νόμισμα, οι μεταβολές στις συναλλαγματικές ισοτιμίες δημιουργούν προσωρινές διαφορές που αναγνωρίζονται ως αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση. Ο προκύπτων αναβαλλόμενος φόρος χρεώνεται ή πιστώνεται στα αποτελέσματα. Ένας επενδυτής σε συγγενή εταιρία δεν ελέγχει την οικονομική μονάδα και δεν είναι σε θέση συνήθως να κατευθύνει τη μερισματική πολιτική της. Συνεπώς αν δεν υπάρχει συμφωνία που να ορίζει ότι τα κέρδη της συγγενούς δε θα διανεμηθούν στο ορατό μέλλον, ο επενδυτής αναγνωρίζει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση που προκύπτει από φορολογητέες προσωρινές διαφορές, που συνδέονται με την επένδυσή του στη συγγενή. Σε μερικές περιπτώσεις, ο επενδυτής μπορεί να μην είναι σε θέση να προσδιορίσει το ποσό του φόρου που θα ήταν πληρωτέο, αν ανακτούσε το κόστος της επένδυσής του στη συγγενή, αλλά μπορεί να προσδιορίσει ότι αυτό θα ήταν ίσο ή θα υπερέβαινε ένα ελάχιστο ποσό. Σε τέτοιες περιπτώσεις, η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση επιμετράται στο ποσό αυτό.

Η συμφωνία μεταξύ των μερών σε μια κοινοπραξία συνήθως ρυθμίζει τη διανομή των κερδών και καθορίζει αν οι αποφάσεις για τέτοια θέματα απαιτούν τη συγκατάθεση όλων των κοινοπράκτων ή μια ειδική πλειοψηφία. Όταν κάποιος μπορεί να ελέγχει τη διανομή των κερδών και αναμένεται ότι τα κέρδη δε θα διανεμηθούν στο ορατό μέλλον, δεν αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

γ.2 Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις

Η οντότητα πρέπει να αναγνωρίσει αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές που αφορούν σε επενδύσεις σε θυγατρικές, συνδεδεμένες, υποκαταστήματα και κοινοπραξίες εκτός και αν:

-

- η οντότητα είναι σε θέση να ελέγχει τη χρονική στιγμή της αναστροφής της προσωρινής διαφοράς, και
- είναι πιθανό η προσωρινή διαφορά να μην αναστραφεί στο προσεχές μέλλον.

γ.3. Αναβαλλόμενα φορολογικά στοιχεία του ενεργητικού

Η επιχειρηματική οντότητα πρέπει να αναγνωρίσει τα αναβαλλόμενα φορολογικά στοιχεία του ενεργητικού για όλες τις αφαιρετέες προσωρινές διαφορές που πηγάζουν από επενδύσεις σε θυγατρικές, συνδεδεμένες, υποκαταστήματα και κοινοπραξίες, μόνο στο βαθμό που είναι πιθανό ότι:

- οι προσωρινές διαφορές θα αναστραφούν σε χρονικό διάστημα για το οποίο είναι δυνατή, σχετική πρόβλεψη, και
- θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου θα μπορούν να χρησιμοποιηθούν οι αφαιρετέες προσωρινές διαφορές.

ΕΠΙΛΟΓΟΣ – ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής επιβάλλεται πλέον ως εθνική ανάγκη, για την οικονομική ανάπτυξη και ευημερία της χώρας και των πολιτών της. Κυρίαρχη προτεραιότητα της σημερινής Κυβέρνησης αποτελεί και επιβάλλεται να αποτελεί η αντιμετώπιση και καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, προκειμένου να υλοποιηθεί η επιταγή του άρθρου 4 του Συντάγματος, σύμφωνα με την οποία οι Έλληνες πρέπει να συνεισφέρουν αδιακρίτως στα δημόσια βάρη, σύμφωνα με τη φοροδοτική τους δυνατότητα. Η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής επιβάλλεται να γίνει με νέα, συμπληρωματικά δομικά μέτρα και εντατικοποίηση της αποτελεσματικότητας των φοροελεγκτικών μηχανισμών. Στα πλαίσια συμπλήρωσης του νομικού πλαισίου και κατά συνέπεια θωράκισης του συστήματος με όσα νομικά εργαλεία απαιτούνται κινούνται οι πρόσφατες ρυθμίσεις τόσο με τους ν. 3842/2010, 3943/2011 αλλά και οι πολλοί πρόσφατες του ν. 4072/2012. Με το νέο φορολογικό νομοσχέδιο επιχειρείται να διαμορφωθεί ένα δίκαιο και αξιόπιστο φορολογικό σύστημα. Βασικός στόχος είναι η βελτίωση των αναπτυξιακών αποτελεσμάτων του φορολογικού συστήματος της χώρας στην πραγματική οικονομία.

Για το λόγο αυτό στη φορολογία νομικών προσώπων (Α.Ε., Ε.Π.Ε.) και μερισμάτων μειώνεται ο φορολογικός συντελεστής από 24% σε 20% και εφαρμόζεται για το σύνολο των κερδών. Για τα διανεμόμενα κέρδη προβλέπεται παρακράτηση φόρου με 25%. Τα μερίσματα εντάσσονται στην φορολογική κλίμακα, ουσιαστικά όμως εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, (20% σε επίπεδο νομικού προσώπου και 25% παρακράτηση στα μερίσματα) για την πλειοψηφία των μετόχων. Για τους έχοντες χαμηλά εισοδήματα προβλέπεται δικαίωμα επιστροφής του παρακρατούμενου φόρου μερισμάτων. Επίσης για αναπτυξιακούς λόγους, προτείνεται η μη φορολόγηση κατά την εισαγωγή μερισμάτων από χώρες της Ε.Ε., εφόσον δεν διανέμονται τα εισαγόμενα μερίσματα. Εξυπακούεται ότι αν αυτά διανεμηθούν παρακρατείται ο φόρος που αναλογεί στα μερίσματα. Σχετικά με τα κέρδη από την πώληση μετοχών εισηγμένων στο Χ.Α. προβλέπεται η αύξηση του συντελεστή από 1,5% σε 2% για πωλήσεις μετοχών που πραγματοποιούνται είτε στο ΧΑ είτε σε αλλοδαπά χρηματιστήρια από την 1.1.2011 και μετά, ενώ ρητά προβλέπεται ότι για μετοχές που αποκτώνται από 1.1.2012 και μετά δεν επιβάλλεται φόρος συναλλαγών αλλά έχουν εφαρμογή οι διατάξεις για τη φορολόγηση της υπεραξίας.

Τα προαναφερθέντα καταδεικνύουν ότι ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων

αποτελεί σημαντικό στοιχείο του φορολογικού συστήματος της χώρας μας. Αν και το κράτος παρέχει κατά το δυνατό φορολογικές ελαφρύνσεις (πλέον ελάχιστες λόγω της δυσμενούς οικονομικής συγκυρίας) προκειμένου να τονώσει και να ενθαρρύνει ορισμένες οικονομικές δραστηριότητες διαφόρου βεληνεκούς εντούτοις επηρεάζει τη συμπεριφορά των επιχειρήσεων και ιδιαίτερα των κεφαλαιουχικών σχετικά με το ύψος των επενδύσεων που πραγματοποιούν ή με την επιλογή των τρόπων χρηματοδότησης ή με την επιλογή διαφόρων δανειακών μορφών.

Ταυτόχρονα με την υιοθέτηση από το 2005 των διεθνών λογιστικών προτύπων(από τις εισηγμένες εταιρίες αρχικά) επιχειρείται η εναρμόνιση της τήρησης και της δημοσιοποίησης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των εταιρειών που δρουν και εδρεύουν στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Γεγονός που θα οδηγήσει σε αύξηση της διαφάνειας των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και της εμπιστοσύνης των επενδυτών προς τις ελληνικές εταιρίες. Η αύξηση της εμπιστοσύνης προς πληροφόρηση που παρέχουν οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις, είναι ικανή να αύξησει την εισροή των κεφαλαίων για επενδυτικούς σκοπούς με ενεργητικές συνέπειες για το σύνολο της οικονομίας.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Αντωνόπουλος Β.*, Δίκαιο Ανώνυμης Εταιρίας και Ε.Π.Ε. σύμφωνα με το νόμο 3604/2007 «Αναμόρφωση - μορφοποίηση ν. 2190/1920 περί Α.Ε.», β' έκδοση, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα – Θεσσαλονίκη, 2008
- Κόντος-Μάναλης Α.*, Η φορολογία των επιχειρήσεων (πλαίσια-διαδικασία-ερμηνεία & πράξη), τόμος Α', Δίκαιο & Οικονομία, εκδόσεις Σάκκουλα Π., Αθήνα 2007
- Μπάρμπας Ν.*, Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων (όπως ισχύει με τους νόμους 3453/2006, 3522/2006, 3610/2007 «Αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις»), γ' έκδοση, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2008
- Τότσης Χ.*, επιμέλεια, Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, 42^η έκδοση, ενημερωμένη και με το ν. 4072/2012, εκδόσεις ΠΑΜΙΣΟΣ 2012
- Φινοκαλιώτης Κ.*, Φορολογικό Δίκαιο, δ' έκδοση, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2011
- Φορτσάκης Θ.*, Φορολογικό Δίκαιο, γ' έκδοση, εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 2008
- Grant Thornton, 2006, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης I.F.R.S, Β Έκδοση Συμπληρωμένη, Α τόμος, Αθήνα
- Grant Thornton, 2006, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης I.F.R.S, Εξειδικευμένα Θέματα, Αθήνα

ΑΡΘΡΟΓΡΑΦΙΑ

Αληφάντης Γ., Λογιστής 2011/994, Αλλαγές στη φορολογία των εταιριών περιορισμένης ευθύνης και των συνεταιρισμών βάσει του ν. 3943/2011

Γρηγοράκος Θ., Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων άρθρων 2 παρ.4 και 101 παρ.1 και 2 του ΚΦΕ μετά το ν.3697/2008, 3842/2010 και 3943/2011, ΔΦΝ 2011, τεύχος 1474

Γρηγοράκος Θ., Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων άρθρων 2 παρ.4 και 101 παρ.1 και 2 του ΚΦΕ Ν. 2238/1994, ΛΟΓΙΣΤΗΣ 2010/1283

Ηλιόκαυτος Δ., Φορολογία ή μη των διανεμόμενων κερδών και έκτακτων αποθεματικών προηγούμενων χρήσεων με βάση το νόμο 3697/2008, από 27/08 έως 31/12/2008, ΔΦΝ 2009/39

Θεοχαροπούλου Ε., Η εκλογίκευση της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, ΔΦΝ 2003/260

Θεοχαροπούλου Ε., Η φύση της φορολογίας μεταβίβασης μετοχών μη εισηγμένων στο χρηματιστήριο και οι συνέπειες στις ναυτικές εταιρίες του ν. 959/79, ΔΦΝ 2001/1338

Κωνσταντινίδης Ν., Η έννοια της «πραγματικής έδρας», εταιρίας εντός της Ε.Ε. για σκοπούς ελληνικού φορολογικού δικαίου και η εγκατάσταση που προβλέπεται στις διατάξεις του α.ν. 89/1967, ΔΦΝ 2011/1229

Λαζαρέτου Θ. και Γιανναγά Ν., Ο τόπος φορολόγησης του ΦΠΑ στην παροχή υπηρεσίας (ερμηνευτικές κατευθύνσεις από το ΔΕΚ), ΔΦΝ/ 1459

Μάλλιου Α., ΔΦΝ 2010/1702, Οι προϋποθέσεις έκπτωσης δαπανών διοίκησης και λειτουργίας από τα ακαθάριστα έσοδα υποκαταστημάτων στην Ελλάδα (ερμηνεία του άρθρου 100 παρ.2 του ν. 2238/1994 σε αναφορά με το Μοντέλο Σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας του Ο.Ο.Σ.Α.).

Παναγότας Δ. και Χιώτη Α., Λογιστική και φορολογική αντιμετώπιση των αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, σελ. 669 επ., ΔΦΝ 2012, τεύχος 1489

Παπαϊωάννου Ν., Το νέο ειδικό τέλος ακινήτων, ΔΦΝ 2011, σελ. 1477 επ.

Παπαϊωάννου Ν., Οι κυριότερες αλλαγές στη φορολογία εισοδήματος με το ν. 3842/2010, ΔΦΝ 2010/868

Φορτσάκης Θ., (με συνεργασία του Πανταζόπουλος Π.), Η φορολογία υπεραξίας εισηγμένων μετοχών και οι επενδύσεις στην Ελλάδα, ΔΦΝ 2009, σελ. 373 επ.

Φουφόπουλος Γ., Κουτρουμάνη Β., Καραγκούνη Κ., Ζητήματα παρακράτησης από τρίτους φόρων επί εισοδημάτων ανωνύμων εταιριών, ΔΦΝ 2011, τεύχος 1476

Φουφόπουλος Γ., Κουτρουμάνη Β., Καραγκούνη Κ., Η αυτουποβάθμιση της αξίας του νόμου ως μέσου πραγμάτωσης του Δικαίου στη φορολογία μερισμάτων εταιριών, ΔΦΝ 2011, τεύχος 1461, σελ. 341 επ.

Φώσκολου Ε., Η αντιμετώπιση των εισηγμένων στο Χρηματιστήριο μετοχών, ΔΦΝ 2011, τεύχος 1473

Επίκαιρα Φορολογικά Θέματα, Η φορολογία μερισμάτων και διανεμόμενων κερδών νομικών προσώπων, κοινοποίηση άρθρου 14 του ν. 3943/2011, Η εγκύκλιος υπουργείου Οικονομικών πολ.1129/06.05.2011, θέμα : οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 14 του ν. 3943/2011, ΔΦΝ 2011, τεύχος 1469, σελ. 988

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

www.globaltraining.gr

www.logistis.gr

www.taxheaven.gr

www.iasplus.com

ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΝΟΜΟΛΟΓΙΑΣ

ΣτΕ 3326/2012, ΔΦΝ 2012/790
ΣτΕ 1285/2011, ΛΟΓΙΣΤΗΣ 2011/211
ΣτΕ 1038/2011, Α' Δημοσίευση ΝΟΜΟΣ
ΣτΕ 583/2011, Α' Δημοσίευση ΝΟΜΟΣ
ΣτΕ 394/2011, ΔΦΝ 2011/1894
ΣτΕ 3626/2010, Α' Δημοσίευση ΝΟΜΟΣ
ΣτΕ 3277/2010, Α' Δημοσίευση ΝΟΜΟΣ
ΣτΕ 267//2010, ΔΔΙΚΗ 2010/1248
ΣτΕ 265/2010, ΔΕΕ 2010/972
ΣτΕ 264/2010, Α' Δημοσίευση ΝΟΜΟΣ
ΣτΕ 242/2010, ΔΔΙΚΗ 2010/1237
ΣτΕ 1177/2009, ΔΔΙΚΗ 2009/1398
ΣτΕ 1165/2009, ΔΦΝ 2009/1738
ΣτΕ 209/2009, ΔΦΝ 2010/359
ΣτΕ 208/2009, ΛΟΓΙΣΤΗΣ 2010/85
ΣτΕ 3370/2008, ΔΦΝ 2011/1658
ΣτΕ 3351/2002, ΔΦΟΡΝ 2004/791
ΣτΕ 1580/2002, Α' Δημοσίευση ΝΟΜΟΣ
ΣτΕ 59/2001, ΔΕΕ 2002/331
ΣτΕ 3126/ 2000, ΔΦΝ 2002/566
ΣτΕ 4039/1999, ΔΔΙΚΗ 2002/183
ΣτΕ 5061/1996, ΔΔΙΚΗ 1999/504
ΣτΕ 5525/1995, Α' Δημοσίευση ΝΟΜΟΣ
ΣτΕ 3805/1994, ΛΟΓΙΣΤΗΣ 1996/904

ΔΕφΑθ 189/2007, Α' Δημοσίευση ΝΟΜΟΣ