



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία

Φορολογία Νομικών Προσώπων και Αναβαλλόμενη Φορολογία

του/της

Χρηστοπούλου Χριστούλας

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη
Λογιστική και Χρηματοοικονομική

Νοέμβριος 2020

Αφιερώνεται στους γονείς μου,
για την αμέριστη συμπαράστασή τους,
Κωνσταντίνο και Βασιλική.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα διπλωματική εργασία στοχεύει στην επισκόπηση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος των νομικών προσώπων της Ελλάδας, ο οποίος εφαρμόζεται μέσω του Νόμου 4172/2013. Ο συγκεκριμένος νόμος, ο οποίος καθορίζει τη φορολογία των φυσικών προσώπων, καθώς και την φορολογία των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, προσδιορίζει τις κατηγορίες εισοδημάτων και τον τρόπο φορολόγησης τους καθώς επίσης και τον τρόπο απόδοσης και παρακράτησης των φόρων. Ο βασικός λόγος διεξαγωγής της συγκεκριμένης μελέτης είναι οι διαρκείς φορολογικές μεταβολές που υφίστανται το ισχύον φορολογικό νομοθέτημα από το έτος έναρξης του μέχρι και σήμερα, καθώς η συγκεκριμένη μελέτη προσπαθεί να παρουσιάσει τα δεδομένα που ισχύουν σήμερα στη χώρα, μετά από τις εκτενείς αλλαγές σε φορολογικούς συντελεστές και την αναπροσαρμογή άλλων φορολογικών παραμέτρων. Η διάρθρωση της εργασίας βασίζεται στην παρουσίαση και στην ανάλυση του Νόμου 4172/2013 και κυρίως στα άρθρα που αναφέρονται στη φορολογία των νομικών προσώπων και οντοτήτων της χώρας μας. Επιπροσθέτως, παρουσιάζεται το Δ.Λ.Π. 12 – «Φόροι Εισοδήματος», το οποίο εφαρμόζεται σε όλες τις οικονομικές οντότητες που καταρτίζουν τις οικονομικές τους καταστάσεις με βάση τις αρχές των Δ.Π.Χ.Α. Το παρόν Πρότυπο ασχολείται με το λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος, τη διάκριση της τρέχουσας και αναβαλλόμενης φορολογίας, τους κανόνες υπολογισμού και αναγνώρισή τους, καθώς και τις σχετικές πληροφορίες που παρέχουν, αλλά και τις συνέπειες που επιφέρουν στις οικονομικές καταστάσεις της οικονομικής οντότητας. Τέλος, καταγράφονται και παρουσιάζονται αναλυτικά οι κανόνες επιμέτρησης βάσει των Δ.Λ.Π. συγκριτικά με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος στην Ελλάδα, που οδηγούν σε ανάδειξη περιπτώσεων αναβαλλόμενης φορολογίας.

Λέξεις Κλειδιά: Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, Νόμος 4172/2013, Νομικά Πρόσωπα, Φορολόγηση, Δ.Λ.Π 12, Ε.Λ.Π.

ABSTRACT

This master thesis aims to study the Income Tax Code of natural and legal persons of Greece, which is implemented through Law 4172/2013. This law, which defines the taxation of natural persons as well as the taxation of legal persons and legal entities, specifies the categories of income and how they are taxed, as well as the manner in which taxes are paid and withheld. The main reason for conducting this study is the constant tax changes that have been under the current tax legislation since its inception until today, as this study tries to present the current data in the country, after extensive changes in tax rates and the adjustment of other tax parameters. The structure of the thesis is based on the presentation and analysis of Law 4172/2013 and mainly on articles referring to the taxation of natural persons and legal entities and entities of our country. In addition, i am presenting IAS 12 – «Income Taxes» which applies to all entities that prepare their financial statements based on the principles of IFRS. IAS 12 deals with how we handle the accounting of income taxes, the distinction between current and deferred taxation, the calculation rules and their identification, as well as the relevant information they provide, but also the effects they have on the financial statements of the entity. Finally, the measurement rules based on IAS are presented in detail, compared to the provisions of the Income Tax Code in Greece, which lead to cases of deferred taxation.

Keywords: Income Tax Code, Law 4172/2013, Greece, Taxation, Legal Person, IAS 12

Περιεχόμενα

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 - ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	1
1.1. Η Έννοια του Φόρου.....	1
1.2. Σκοποί Επιβολής του Φόρου	2
1.3. Κανόνες Φορολογίας	3
1.4. Λειτουργίες των φόρων	4
1.5. Διάκριση των Φόρων	5
1.5.1. Άμεσοι Φόροι.....	5
1.5.2. Έμμεσοι Φόροι.....	6
1.6. Οι Επιπτώσεις της Φορολογίας στην Οικονομική και Κοινωνική Ζωή.....	6
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 - ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	8
2.1. Ιστορική Αναδρομή της Φορολογίας στην Ελλάδα.....	8
2.2. Ο Νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος.....	9
2.3. Πεδίο Εφαρμογής και Ορισμοί	10
2.4. Υποκείμενα του Φόρου, Φορολογική Κατοικία, Εισόδημα που Προκύπτει στην Ημεδαπή.....	12
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 - ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ	18
3.1. Νομικές Μορφές Επιχειρήσεων.....	18
3.1.1. Προσωπικές Εταιρείες	18
3.1.2. Κεφαλαιουχικές Εταιρείες	22
3.1.3. Μικτές Εταιρείες.....	23
3.2. Αντικείμενο Φορολογίας, Υποκείμενα του Φόρου και Απαλλασσόμενα Νομικά Πρόσωπα.....	24
3.3. Φορολογητέο Εισόδημα από Επιχειρηματική Δραστηριότητα	26
3.4. Κέρδη από Επιχειρηματική Δραστηριότητα.....	27
3.5. Εκπτώσεις Δαπανών	28
3.6. Μη Εκπιπόμενες Επιχειρηματικές Δαπάνες.....	28

3.7. Φορολογικές Αποσβέσεις	30
3.8. Επισφαλείς Απαιτήσεις.....	31
3.9. Μεταφορά Ζημιόγону Αποτελέσματος ενός Φορολογικού Έτους.....	32
3.10. Υποκεφαλαιοδότηση.....	33
3.11. Ενδοομιλικές Συναλλαγές.....	35
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 - ΑΡΧΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	37
4.1. Προσδιορισμός των Κερδών.....	37
4.2. Φορολογικός Συντελεστής.....	37
4.3. Υποχρέωση Προκαταβολής Φόρου για το Επόμενο Φορολογικό Έτος.....	38
4.4. Υπόχρεοι σε Παρακράτηση Φόρου	38
4.5. Συντελεστές Παρακράτησης Φόρου	41
4.6. Υπολογισμός Αρχικού και Οφειλόμενου Φόρου.....	44
4.7. Υποβολή και Απόδοση Φόρου	44
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 - ΤΟ ΔΛΠ 12 – Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	46
5.1. Εισαγωγή	46
5.2. Σκοπός του Προτύπου	46
5.3. Πεδίο Εφαρμογής.....	46
5.4. Βασικές Αρχές του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12	47
5.5. Βασικές Έννοιες του Προτύπου	48
5.6. Φορολογική Βάση.....	49
5.7. Διαφορές Λογιστικού – Φορολογητέου Αποτελέσματος	50
5.8. Τρέχουσα Φορολογία.....	51
5.8.1. Αναγνώριση Τρέχουσας Φορολογίας	51
5.8.2. Μέτρηση Τρέχουσας Φορολογίας	52
5.9. Αναβαλλόμενη Φορολογία	52
5.9.1. Τεχνική Αναγνώρισης Αναβαλλόμενης Φορολογικής Υποχρέωσης	52

5.9.2. Τεχνική Αναγνώρισης Αναβαλλόμενης Φορολογικής Απαίτησης.....	53
5.9.3. Αναγνώριση Αναβαλλομένης Φορολογίας.....	54
5.10. Αποτίμηση++	55
5.11. Συμψηφισμός	56
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 - ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ.....	57
6.1. Εισαγωγή	57
6.2. Πεδίο Εφαρμογής.....	58
6.3. Φορολογική Προσέγγιση για τον Προσδιορισμό του Οικονομικού Αποτελέσματος	59
6.5. Λογιστική Αξία και Φορολογική Βάση	60
6.6. Αναβαλλόμενος Φόρος όπως Αναδύεται από τα Δ.Λ.Π. και τον Κ.Φ.Ε.....	61
6.6.1. Αποσβέσεις Παγίων ως Αιτία Διαφοράς Βάσεων	61
6.6.2. Προβλέψεις	63
6.6.2. Μεταφορά Ζημίας.....	65
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 – ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ.....	67
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	70
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ.....	74

ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΩΝ

Α.Ε. :	Ανώνυμη Εταιρία
Α.Ν. :	Αναγκαστικός Νόμος
Α.Ε.Ε.Μ.Κ. :	Ανώνυμη Εταιρία Επενδύσεων Μεταβλητού Κεφαλαίου
Γ.Ε.ΜΗ. :	Γενικό Εμπορικό Μητρώο
Δ.Λ.Π. :	Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα
Ε.Ε. :	Ετερόρρυθμη Εταιρεία
Ε.Λ.Π. :	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
Ε.Ν.Φ.Ι.Α. :	Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων
Ε.Π.Ε. :	Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης
Ι.Κ.Α. :	Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων
Ι.Κ.Ε. :	Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία
Κ.Ε.Δ.Ε. :	Κεντρική Ένωση Δήμων Ελλάδας
Κ.Φ.Α.Σ. :	Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών
Κ.Φ.Δ. :	Κώδικας Φορολογικών Διαδικασιών
Κ.Φ.Ε. :	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
Ν. :	Νόμος
Ν.Δ. :	Νομοθετικό Διάταγμα
Ο.Ε.Ε. :	Οργανισμοί Εναλλακτικών Επενδύσεων
Ο.Ε. :	Ομόρρυθμη Εταιρία
Ο.Σ.Ε.Κ.Α :	Οργανισμοί Συλλογικών Επενδύσεων σε Κινητές Αξίες
Ο.Τ.Α. :	Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης
Π.Δ. :	Προεδρικό Διάταγμα
Τ.Α.Ι.ΠΕ.Δ. :	Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου
Φ.Κ.Ε. :	Φόρος ασφαλιστρών
Φ.Π.Α. :	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 - ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

1.1. Η Έννοια του Φόρου

Φόρος είναι το μέρος του εισοδήματος που με οριστική και άμεση χρηματική παροχή, μεταβιβάζεται από τον πολίτη, φυσικό ή νομικό πρόσωπο στον δημόσιο τομέα ώστε να συγκεντρωθούν οι οικονομικοί πόροι που είναι απαραίτητοι για την κάλυψη δημόσιων δαπανών για τις δραστηριότητές του. Ο Βενιαμίν Φραγκλίνος είπε ότι «στον κόσμο που ζούμε τίποτα δεν είναι τόσο βέβαιο όσο ο θάνατος και ο φόρος». Ένας από τους επικρατέστερους ορισμούς του φόρου είναι και αυτός του Gaston Zeze, ο οποίος αναφέρει ότι φόρος είναι η αναγκαστική εισφορά που επιβάλλεται στον πολίτη χωρίς ειδική αντιπαροχή και την εισπράττει το κράτος για να εφαρμόσει τη δημοσιονομική του πολιτική. Αποτελεί για το κράτος έσοδο με το οποίο καλύπτει τα έξοδα του και επιβάλλεται μόνο με νόμο ψηφισμένο από την βουλή¹.

Η φορολογία αποτελεί μια σημαντική δραστηριότητα των δημόσιων φορέων σε όλες τις χώρες του κόσμου, και ιδιαίτερα στις περισσότερο ανεπτυγμένες, αφού εξασφαλίζει συνήθως περισσότερο από το 90% των εσόδων τους.

Το κράτος δια μέσου της φορολογίας εφαρμόζει τη δημοσιονομική του πολιτική και διαχειρίζεται τους φόρους παρέχοντας τα απαραίτητα ποσά για:

- Άμυνα
- Διοίκηση
- Παιδεία
- Υγεία
- Πρόνοια

Ένα στοιχείο λοιπόν της έννοιας του φόρου είναι η αναγκαστική εισφορά των πολιτών του. Από την άλλη πλευρά το κράτος είναι αναγκασμένο να προσφέρει στους πολίτες του, την αντιπαροχή του, η οποία παρέχεται γενικά προς όλους τους πολίτες

¹ Γκίνογλου Δ., (2014), Φορολογική Λογιστική II

με τη μορφή διαφόρων έργων και υπηρεσιών του κράτους και σύμφωνα με τις αποφάσεις της εκάστοτε, εκλεγμένης από τους πολίτες, κυβέρνησης του.

Σύμφωνα με το άρθρο 3 του ν.4172/2013, υποκείμενο του φόρου είναι:

1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α. ν. 89/1967 (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα.
2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.

1.2. Σκοποί Επιβολής του Φόρου

Η φορολογία είναι η επιβολή υποχρεωτικών φόρων υπέρ του κράτους. Τα κρατικά έσοδα μέσω των υποχρεωτικών φόρων των φυσικών και νομικών προσώπων αποτελούν στη σύγχρονη οικονομία την σημαντικότερη πηγή των δημοσίων εσόδων. Ο αντικειμενικός σκοπός της φορολογίας είναι τριπλός: αφενός μεν η χρηματοδότηση των κρατικών δαπανών, κατά την δημοσιονομική πολιτική, αφετέρου η ενίσχυση ή σταθεροποίηση της οικονομικής ανάπτυξης, που αφορά την οικονομία γενικότερα, και τέλος η ανακατανομή του πλούτου που αφορά την κοινωνική οικονομία για άμβλυνση των ανισοτήτων.

Το κράτος κάθε χρόνο καταρτίζει και εγκρίνει τον προϋπολογισμό του, εγκρίνει και τα έξοδα και τα έσοδα που αυτό χρειάζεται για να λειτουργήσει την επόμενη χρονιά. Το μερίδιο του εισοδήματος που αποκτά το κράτος μέσω της φορολογίας το αναδιανέμει κατά την πραγματοποίηση των αντιπαροχών προς τους πολίτες. Έτσι, εξυπηρετούνται οι κοινωνικοί, οι δημοσιονομικοί και οι οικονομικοί σκοποί του. Οι σκοποί αυτοί διαβαθμίζονται ανάλογα με τους στόχους και τις προτεραιότητες της εκάστοτε Κυβέρνησης του κράτους.

1.3. Κανόνες Φορολογίας

Οι αρχές φορολογίας, που επιβάλλονται σήμερα, είναι αρχές: φορολογικής δικαιοσύνης, ταμιευτικές, διοικητικές και οικονομικές. Οι αρχές αυτές, άσκησαν μεγάλη επιρροή στις κυβερνήσεις των κρατών, όμως η ανάπτυξη της οικονομίας των κρατών επέβαλε την συμπλήρωσή τους για να μπορούν να ανταποκριθούν στις νέες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες.

Η επιβολή των φόρων, γενικά διέπεται από ορισμένους κανόνες που έχουν επιβληθεί διεθνώς, ως γενικές αρχές, σε όλα τα σύγχρονα φορολογικά συστήματα. Οι φορολογικοί κανόνες στηρίζονται σε επιστημονικές παραδοχές, οι οποίες είναι οι βάσεις ή οι προϋποθέσεις πάνω στις οποίες θεμελιώνονται οι κανόνες φορολογίας. Οι κυριότεροι από τους κανόνες αυτούς είναι οι ακόλουθοι²:

- Ο κανόνας της **καθολικότητας του φόρου**, σύμφωνα με τον οποίο ο φόρος επιβάλλεται χωρίς διάκριση και χωρίς εξαιρέσεις σε όλους τους πολίτες.
- Ο κανόνας της **φορολογικής δικαιοσύνης**, ο οποίος επιβάλλει όπως, κάθε φορολογούμενος εισφέρει στα κοινά βάρη, ανάλογα με την οικονομική του αντοχή και τα εισοδήματά του.
- Ο κανόνας της **παραγωγικότητας του φόρου**, σύμφωνα με τον οποίο ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται κατά τέτοιο τρόπο και ποσοστό, ώστε αφενός να επιτυγχάνεται η καλύτερη δυνατή ταμιευτική απόδοση αυτού και αφετέρου να μην προτρέπει τους πολίτες να αναζητούν μεθόδους και ενέργειες που οδηγούν σε καταστρατήγηση του φορολογικού νόμου.
- Ο κανόνας της **απλότητας του φόρου**, που επιβάλλει όπως οι θεσπιζόμενες φορολογικές διατάξεις είναι όσο γίνεται πιο απλές και κατανοητές, τόσο από τους εφαρμοστές των φορολογικών νόμων, όσο και από τους φορολογουμένους.
- Ο κανόνας της **βεβαιότητας και σταθερότητας του φόρου**, η εφαρμογή του οποίου συμβάλλει αποτελεσματικά στη ορθή εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων. Αυτό επιτυγχάνεται πραγματικά όταν οι φορολογούμενοι είναι επαρκώς ενημερωμένοι για τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, ώστε να ανταποκρίνονται σε αυτές εμπρόθεσμα, αποφεύγοντας έτσι τις συνέπειες εκπροθέσμου καταβολής των φόρων και τις σχετικές ταλαιπωρίες.

² Καραγιώργος Θ., (2014), Λογιστική Εταιριών και Φορολογία Εισοδήματος

- Ο κανόνας του **διαφορισμού των εισοδημάτων**, ο οποίος επιβάλλει, για λόγους φορολογικής δικαιοσύνης τη διαφορετική φορολογική επιβάρυνση ορισμένων εισοδημάτων ή αγαθών όπως π.χ. τα εισοδήματα από κεφάλαια ή εργασία, τα αγαθά λαϊκής κατανάλωσης ή αγαθά πολυτελείας κλπ.
- Ο κανόνας της **αποφυγής της διπλής φορολογίας**, ο οποίος ρέπει να εφαρμόζεται τόσο σε εθνικό επίπεδο, όσο και στις σχέσεις μεταξύ διαφόρων Κρατών. Έτσι, σε διακρατικό επίπεδο έχουν υπογραφεί διμερείς συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Η χώρα μας έχει υπογράψει με αρκετά Κράτη και εφαρμόζει τέτοιες συμβάσεις.

1.4. Λειτουργίες των φόρων

Η ταμειυτική λειτουργία είναι η βασικότερη λειτουργία των φόρων δεν είναι όμως και η μοναδική λειτουργία. Εκτός από αυτήν, οι φόροι επιτελούν και άλλες λειτουργίες, γιατί χρησιμοποιούνται από τους δημόσιους φορείς ως μέσα για την άσκηση οικονομικής και κοινωνικής πολιτικής. Έτσι, διακρίνουμε πολλές φορές την οικονομική λειτουργία των φόρων και την κοινωνική λειτουργία των φόρων.

Οι φόροι αποτελούν ένα αναγκαστικό μέσο μετάθεσης πόρων από τον ιδιωτικό στο δημόσιο τομέα, έτσι ώστε να μπορούν οι δημόσιοι φορείς να χρηματοδοτούν τις δαπάνες τους και να παρέχουν τις υπηρεσίες τους δωρεάν στο κοινωνικό σύνολο. Η λειτουργία αυτή των φόρων είναι γνωστή ως ταμειυτική λειτουργία ή ταμειυτικός σκοπός των φόρων.

Η οικονομική λειτουργία των φόρων αναφέρεται στη χρησιμοποίησή τους ως μέσων άσκησης οικονομικής πολιτικής, λ.χ. ανακατανομής των πόρων στατικά, δηλαδή ανάμεσα στα διάφορα αγαθά και τις υπηρεσίες, σταθεροποίησης της οικονομίας σε επίπεδο πλήρους απασχόλησης, καταπολέμησης της ανεργίας και του πληθωρισμού, και προώθησης της οικονομικής ανάπτυξης μιας χώρας.

Η κοινωνική λειτουργία των φόρων αναφέρεται στη χρησιμοποίησή τους ως μέσων άσκησης κοινωνικής πολιτικής, δηλαδή βελτίωσης της διανομής του εισοδήματος και του πλούτου.

1.5. Διάκριση των Φόρων

Υπάρχουν πολλές διακρίσεις των φόρων, ανάλογα με τα κριτήρια που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό τους. Η βασικότερη και πιο παραδοσιακή τους διάκριση είναι εκείνη που τους χωρίζει σε άμεσους και σε έμμεσους φόρους.

1.5.1. Άμεσοι Φόροι

Οι άμεσοι φόροι είναι ονομαστικοί, δηλαδή αναφέρονται σε ορισμένα πρόσωπα και επιβάλλονται στο παραγόμενο εισόδημα ή την περιουσία του φορολογούμενου. Τέτοιοι φόροι είναι, ο φόρος εισοδήματος, ο φόρος κληρονομιών, δωρεών και γονικών παροχών, ο φόρος μεταβίβασης, ο φόρος ακίνητης περιουσίας κλπ. Πλεονεκτήματα των άμεσων φόρων θεωρούνται τα εξής³:

1. Είναι δικαιότεροι γιατί με την προοδευτικότητα της φορολογικής κλίμακας πλήττουν περισσότερο τους πολίτες που έχουν μεγαλύτερη φοροδοτική ικανότητα, σε αντίθεση με τους έμμεσους φόρους που επιβάλλονται χωρίς καμία διάκριση σε όλους τους πολίτες.
2. Είναι πιο σταθεροί όσο αφορά την ταμειυτική απόδοση για το κράτος, αφού, όταν αυξάνεται το εισόδημα αυξάνεται και ο φόρος.
3. Ο φορολογούμενος γνωρίζει εκ των προτέρων ποιος θα είναι ο φόρος ου θα πληρώσει εφόσον γνωρίζει το εισόδημα που θα αποκτήσει.

Μειονεκτήματα των άμεσων φόρων θεωρούνται τα παρακάτω:

1. Λόγω της φοροδιαφυγής, η ακριβής φορολογητέα ύλη εξακριβώνεται δύσκολα, με αποτέλεσμα το κράτος να χάνει έσοδα.
2. Δεν αποδίδουν άμεσα έσοδα στο κράτος επειδή το εισόδημα ενός οικονομικού έτους φορολογείται στο επόμενο έτος και μάλιστα ο φόρος σε πολλές περιπτώσεις εισπράττεται και σε δόσεις μέσα σ αυτό.

³ Καραγιώργος Θ., (2014), Λογιστική Εταιριών και Φορολογία Εισοδήματος

1.5.2. Έμμεσοι Φόροι

Οι έμμεσοι φόροι είναι πραγματικοί δηλαδή επιβάλλονται στο δαπανώμενο εισόδημα και εισπράττονται όχι ονομαστικά, αλλά με την ευκαιρία πραγματοποίησης ορισμένων γεγονότων ή συναλλαγών. Τέτοιοι φόροι είναι ο Φ.Π.Α., τα τέλη χαρτοσήμου, ο Φ.Κ.Ε. (μόνο επί ασφαλιστήριων συμβολαίων), οι δασμοί οι φόροι κατανάλωσης κλπ. Πλεονεκτήματα των έμμεσων φόρων θεωρούνται τα παρακάτω:

1. Επιβάλλονται γενικά σε όλους τους πολίτες της χώρας ανεξαρτήτως ηλικίας, ιθαγένειας ή οικονομικής κατάστασης, αφού μειώνουν ουσιαστικά το εισόδημα μέσα από την κατανάλωσή του.
2. Η είσπραξή τους γίνεται ευκολότερα, έχουν μεγαλύτερη και αμεσότερη απόδοση για το κράτος, συγκριτικά με τους άμεσους φόρους.
3. Οι πολίτες τους αποδέχονται με μεγαλύτερη ευκολία σε σχέση με τους άμεσους, διότι επιβάλλονται στην τιμή των αγαθών που αγοράζουν και τις περισσότερες φορές δεν γίνονται ούτε αντιληπτοί από τους ίδιους.

Μειονεκτήματα των έμμεσων φόρων θεωρούνται τα εξής:

1. Θεωρούνται ότι είναι άδικοι φόροι γιατί επιβαρύνουν με το ίδιο ποσοστό τις τιμές των αγαθών που αγοράζονται από όλους τους πολίτες-καταναλωτές. Η επιβάρυνσή τους είναι ίδια για όλους.
2. Σε περίοδο οικονομικής ύφεσης μιας χώρας, δεν έχουν σταθερή απόδοση, γιατί όταν η ζήτηση των αγαθών είναι ελαστική, η είσπραξη των φόρων αυτών είναι αβέβαιη.

1.6. Οι Επιπτώσεις της Φορολογίας στην Οικονομική και Κοινωνική Ζωή

Ο υπόχρεος σε φόρο ειδικά με έμμεσο φόρο έχει πάντα την τάση να επιρρίπτει το φόρο σε άλλα πρόσωπα π.χ. στους καταναλωτές και αυτό μπορεί να το κάνει ένας ελεύθερος επαγγελματίας, έμπορος, βιομήχανος κτλ. Ωστόσο, τον προσωπικό του φόρο, ο φορολογούμενος δεν μπορεί να το επιρρίψει πουθενά και βαρύνει τον ίδιο και κατ' επέκταση την οικονομική του επιφάνεια και συνεπώς την επίδραση ολόκληρη της οικονομίας. Οι επιπτώσεις λοιπόν της φορολογίας στην οικονομική και κοινωνική ζωή εντοπίζονται:

- ✓ Στην αποταμίευση (μείωση)
- ✓ Στο βιοτικό επίπεδο (μείωση)
- ✓ Στις επιχειρήσεις, περιορισμός των επενδύσεων κτλ.

Η μεγάλη φορολογία περιορίζει την αποταμίευση και άρα το πλεονάζον διαθέσιμο ποσό χρήματος στην οικονομία. Οι επιπτώσεις της μείωσης της αποταμίευσης έχει πολύ μεγάλη επίδραση στο τραπεζικό σύστημα το οποίο στηρίζεται στις αποταμιεύσεις αρκετών πολιτών του οικονομικού συστήματος, μειώνοντας το ίδιο από μεριάς του την χρηματοδότηση των νοικοκυριών και των επιχειρήσεων, με αποτέλεσμα να υπάρχει περιορισμός του χρήματος στην οικονομία και να παρατηρούνται φαινόμενα όπως μαζικά κύματα πτωχεύσεων επιχειρήσεων, αύξηση των μη-εξυπηρετούμενων δανείων (κόκκινα δάνεια) και η συνεχιζόμενη ύφεση της οικονομίας.

Επίσης, η επίδραση της φορολογίας στα χαμηλά εισοδήματα είναι ότι τα επηρεάζει αρνητικά διότι πλήττονται περισσότερο από την μεγάλη π.χ. φορολογία στα είδη πρώτης ανάγκης και σε άλλα βασικά είδη. Επιπλέον, όσον αφορά τις επιχειρήσεις, η μεγάλη φορολογία στα κέρδη τους μειώνει τις επιδόσεις και συνεπώς την επιχειρηματική δράση τους, και κατά συνέπεια την μείωση των εγχώριων επενδύσεων⁴.

⁴ Γκίνογλου Δ., (2014), Φορολογική Λογιστική II

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 - ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

2.1. Ιστορική Αναδρομή της Φορολογίας στην Ελλάδα

Η Ελλάδα στην προσπάθεια της να φορολογήσει τους πολίτες, έχει εφαρμόσει και επιβάλει ποικίλους νόμους για την επίτευξη αυτού του σκοπού. Ωστόσο, η πλειοψηφία των νόμων του ελληνικού κράτους είναι επηρεασμένοι από φορολογικά συστήματα Ευρωπαϊκών χωρών όπως της Γαλλίας, Γερμανίας και Αγγλίας.

Αφετηρία στην προσπάθεια θέσπισης ενός φορολογικού συστήματος αποτέλεσε το έτος 1919, όπου ψηφίστηκε ο Ν.1640/1919 περί «Φορολογίας καθαρών προσόδων». Ο συγκεκριμένος νόμος εφαρμόστηκε για περίπου 35 χρόνια και το κύριο χαρακτηριστικό του ήταν η αναλυτική φορολογία εισοδήματος. Ειδικότερα, όποιος πολίτης εμφάνιζε εισόδημα από δύο διαφορετικές πηγές, ήταν υποχρεωμένος να υποβάλει δύο χωριστές δηλώσεις για κάθε εισόδημα ώστε να φορολογηθεί ξεχωριστά.

Εν συνεχεία, το 1955 μετά την λήξη του Β' Παγκοσμίου Πολέμου, εφαρμόζεται το Ν.Δ 3323/1955, με το οποίο καθιερώθηκε η επιβολή φόρου επί του συνολικού καθαρού εισοδήματος για τα φυσικά πρόσωπα. Επίσης, τρία χρόνια αργότερα εφαρμόστηκε το Ν.Δ 3843/1958 όπου προέβλεπε την αναλογική φορολόγηση του εισοδήματος των νομικών προσώπων⁵. Τα δύο αυτά Νομοθετικά Διατάγματα θεωρήθηκαν ως πυλώνες του τότε φορολογικού συστήματος στην χώρα και εφαρμόστηκαν από το κράτος έως το 1989 με παράλληλες ωστόσο τροποποιήσεις.

Το 1989 τα δύο νομοσχέδια 3323/55 και 3843/58 κωδικοποιήθηκαν με το προεδρικό διάταγμα (Π.Δ.) 129/89 σε ένα ενιαίο νομοθετικό κείμενο με τίτλο «Ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» (Κ.Φ.Ε.) με συνολικά 104 άρθρα, από τα οποία τα άρθρα 1-85 αφορούσαν τη φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων και τα υπόλοιπα 86-104 αφορούσαν τη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων.

⁵ Accountancy Greece, (2017), Η Ιστορία της Φορολογίας στην Ελλάδα, Τεύχος 29

Αργότερα με νέα κωδικοποίηση (με το Ν.2238/94) τα άρθρα 1-97 αναφέρονται στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων και τα επόμενα 98-118 αναφέρονται στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων⁶.

Το 1994, στη χώρα εφαρμόζεται ένας νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος με τον Ν. 2238/1994, όπου τα νομοθετικά διατάγματα (Ν.Δ. 3323/1955 και Ν.Δ. 3843/1958) κωδικοποιήθηκαν σε ενιαίο κείμενο, και ρυθμίζει τα πάντα για την φορολογία φυσικών και νομικών προσώπων. Ειδικότερα, ο συγκεκριμένος νόμος ορίζει ότι ο φόρος των φυσικών προσώπων είναι προοδευτικός, απόλυτα προσωπικός και επιβάλλεται στο συνολικό εισόδημα. Επίσης, στα νομικά πρόσωπα ορίζει ότι ο φόρος είναι αναλογικός των κερδών. Ο Ν.2238/1994 περί «Κύρωσης του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» είχε ισχύει μέχρι της 31/12/2012.

Τέλος, το 2013 εισάγεται με τον Ν.4172/2013 ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος όπου στοχεύει στη δημιουργία μιας δίκαιης βάσης αναδιανομής του εισοδήματος, μιας σταθερής πηγής χρηματοδότησης των δημόσιων υπηρεσιών και αγαθών και, παράλληλα, η δημιουργία ενός Κώδικα εύληπτου, κατανοητού και προσιτού στον κάθε πολίτη προκειμένου να επαναθεμελιωθούν συνθήκες εμπιστοσύνης και σταθερότητας στο κοινωνικό και οικονομικό περιβάλλον και να τεθούν οι προϋποθέσεις ώστε η φορολογική διοίκηση να μπορεί να αντιμετωπίσει τη μεγαλύτερη πηγή οικονομικής αδικίας που είναι η φοροδιαφυγή⁷. Αρκετές αλλαγές επήλθαν με την εφαρμογή του Ν.4172/2013 στο φορολογικό σύστημα της χώρας, ωστόσο παρατηρούνται σε πολλά σημεία των διατάξεων ασάφειες, νομοτεχνικές αστοχίες ή ανεφάρμοστες επιδιώξεις καθώς και εμφανείς αδικίες⁸. Παρόλα αυτά, έχουν γίνει αρκετές προσπάθειες διορθώσεις και ανορθολογισμού του νόμου, με αλληπαλλήλες και συνεχείς νομοθετικές παρεμβάσεις.

2.2. Ο Νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος

Στις 23 Ιουλίου του 2013, δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως ο Ν. 4172/2013, ο οποίος μεταξύ άλλων περιέχει και τον νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε εφεξής), ο οποίος θα είχε ισχύει από το 2014 και έκτοτε. Η

⁶ Γκίνουλου Δ., (2014), Φορολογική Λογιστική II

⁷ Accountancy Greece, (2017), Η Ιστορία της Φορολογίας στην Ελλάδα, Τεύχος 29

⁸ Σγουρινάκης Ν., Μιχαλινάκης Β., (2017), Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος – Ερμηνεία & Λογιστική Αντιμετώπιση

σύνταξη του νέου Κ.Φ.Ε ήταν επιτακτική λόγω των μεγάλων οικονομικών προβλημάτων της χώρας και ταυτόχρονα ως στόχος που είχαν θέσει οι εξωτερικές εποπτικές αρχές (δανειστές) στην χώρα, ως προς την φορολογική μεταρρύθμιση του κράτους.

Ο νέος Κ.Φ.Ε περιλαμβάνει έξι μέρη που αφορούν τις γενικές διατάξεις, τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων, τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων και οντοτήτων, τα ζητήματα παρακράτησης φόρου, τις διατάξεις για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής, καθώς και τα ζητήματα που αφορούν στην υποβολή δηλώσεων και την προκαταβολή του φόρου.

Μολονότι οι διατάξεις του Ν. 2238/1994 δεν περιλαμβάνονται ρητώς στις καταργούμενες διατάξεις, ωστόσο, όπως παρατηρήθηκε από την Επιστημονική Επιτροπή της Βουλής, ο νέος Κ.Φ.Ε αντικαθιστά τον ισχύοντα τουλάχιστον κατά το μέρος που ρυθμίζει διαφορετικά ορισμένο ζήτημα σύμφωνα με τη γενική αρχή ότι ο νεότερος νόμος υπερισχύει του παλαιότερου. Εξάλλου, ρητά προβλέπεται ότι οι διατάξεις του νέου Κ.Φ.Ε θα εφαρμοσθούν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1-1-2014 και μετά με εξαίρεση τα ζητήματα, για τα οποία προβλέπεται ρητώς διαφορετική έναρξη ισχύος.

Έτσι, με τον νέο Κ.Φ.Ε έγινε η προσπάθεια της εισαγωγής ενός νέου συστήματος που διαπνέεται από διαφορετική φιλοσοφία όπως τη θέσπιση γενικών αρχών χωρίς εκτεταμένη περιπτωσιολογία και στη στροφή σε ένα πιο ουσιαστικό και ρεαλιστικό σύστημα (substance over form system)⁹.

2.3. Πεδίο Εφαρμογής και Ορισμοί

Σύμφωνα με το άρθρο 1 του Ν. 4172/2013, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) ρυθμίζει τη φορολογία του εισοδήματος των φυσικών προσώπων, των νομικών προσώπων και των κάθε είδους νομικών οντοτήτων. Ρυθμίζει τον τρόπο φορολόγησης για τις κατηγορίες εισοδημάτων, όπως ορίζονται στον Κ.Φ.Ε., καθώς και τον τρόπο απόδοσης των φόρων με την υποβολή της δήλωσης, την προκαταβολή του φόρου και την παρακράτησή του.

⁹ PWC, (2013), Tax Bulletin – Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος

Για την πλήρη κατανόηση της συνέχειας της εργασίας θα δοθούν κάποιοι ορισμοί, οι οποίοι περιγράφονται στη δεύτερη παράγραφο του παρόντος νόμου, των οποίων την έννοια προβλέπει η κείμενη νομοθεσία εκτός εάν ορίζεται διαφορετικά από τον Κ.Φ.Ε..

- «Φορολογούμενος»: είναι κάθε πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος.
- «Πρόσωπο»: είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα.
- «Νομικό πρόσωπο»: είναι κάθε επιχείρηση ή εταιρεία με νομική προσωπικότητα ή ένωση επιχειρήσεων ή εταιρειών με νομική προσωπικότητα.
- «Νομική οντότητα»: είναι κάθε μάρφωμα εταιρικής ή μη οργάνωσης και κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως συνεταιρισμός, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία, κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μάρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφής ίδρυμα ή σωματείο ή οποιοδήποτε μάρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρείας διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομίας ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου.
- «Υπόχρεος σε παρακράτηση»: είναι κάθε πρόσωπο που υποχρεούται σε παρακράτηση φόρου στην πηγή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε..
- «Συγγενικό πρόσωπο»: είναι ο/η σύζυγος και οι ανιόντες ή κατιόντες σε ευθεία γραμμή.
- «Συνδεδεμένο πρόσωπο»: είναι κάθε πρόσωπο, το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο ή με το οποίο συνδέεται. Συγκεκριμένα συνδεδεμένα πρόσωπα θεωρούνται τα ακόλουθα¹⁰:

¹⁰ E-forelogia.gr, Νόμος 4172 - Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν . 4046/2012, του Ν . 4093/2012 και του Ν . 4127/2013 και άλλες διατάξεις, <https://www.eforologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=670A3CF4572C6550.1D031AEA53&version=2018/01/17>, (Ανάκτηση 12/08/2019)

- i. Κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,
- ii. Δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,
- iii. Κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.

2.4. Υποκείμενα του Φόρου, Φορολογική Κατοικία, Εισόδημα που Προκύπτει στην Ημεδαπή

Σύμφωνα με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 3, ως υποκείμενο του φόρου θεωρείται ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα και υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, δηλαδή το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Εξαιρείται η περίπτωση στην οποία, ο φορολογούμενος είναι αλλοδαπό προσωπικό και ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα, ο οποίος σύμφωνα με τις διατάξεις του Α.Ν. 89/1967 (ΦΕΚ Α' 132), υπόκειται σε εγχώριο φόρο μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα. Στην δεύτερη παράγραφο του νόμου αναφέρεται πως ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος.

Φορολογικός κάτοικος¹¹ θεωρείται ένα φυσικό πρόσωπο εφόσον, έχει στην Ελλάδα τη μόνιμη ή κύρια κατοικία του ή τη συνήθη διαμονή του ή το κέντρο των ζωτικών του συμφερόντων, δηλαδή τους προσωπικούς και οικονομικούς δεσμούς του

¹¹ Καραγιώργος Θ., (2014), Λογιστική Εταιριών και Φορολογία Εισοδήματος

ή είναι προξενικός, διπλωματικός ή δημόσιος λειτουργός παρόμοιου καθεστώτος ή δημόσιος υπάλληλος που έχει την ελληνική ιθαγένεια και υπηρετεί στην αλλοδαπή. Επιπροσθέτως, ένα φυσικό πρόσωπο που βρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα που υπερβαίνει τις εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες, αθροιστικά, είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδος από την πρώτη ημέρα παρουσίας του στην Ελλάδα, με εξαίρεση των φυσικών προσώπων που βρίσκονται στην Ελλάδα αποκλειστικά για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς και η παραμονή τους δεν υπερβαίνει τις τριακόσιες εξήντα πέντε (365) ημέρες, συμπεριλαμβανομένων και σύντομων διαστημάτων παραμονής στο εξωτερικό. Όσον αφορά τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες, θεωρούνται φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας για οποιοδήποτε φορολογικό έτος, εφόσον συστάθηκαν ή ιδρύθηκαν σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο, έχουν την καταστατική έδρα τους στην Ελλάδα, ή ο τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης είναι στην Ελλάδα οποιαδήποτε περίοδο στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

Υπάρχουν εξαιρέσεις για ορισμένα αλλοδαπά πρόσωπα σχετικά με τη φορολόγησή τους και αυτά είναι οι αλλοδαποί που διαμένουν στην Ελλάδα για περισσότερες από εκατόν ογδόντα τρεις (183) ημέρες μέσα σε ένα ημερολογιακό έτος και προέρχονται από χώρες με τις οποίες η Ελλάδα δεν έχει υπογράψει συμφωνίες για την αποφυγή της διπλής φορολογίας. Στην συγκεκριμένη περίπτωση τα αλλοδαπά πρόσωπα θα φορολογούνται στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στο εσωτερικό και όχι για το παγκόσμιο εισόδημά τους, για τρία (3) έτη. Η εξαίρεση αυτή δεν ισχύει για τα κράτη που δεν είναι φορολογικά συνεργάσιμα ή θεωρούνται φορολογικοί παράδεισοι, δηλαδή είναι κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς. Τα κράτη αυτά αναφέρονται στην απόφαση «Α.1107/2019 Καθορισμός των κρατών που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 6 και 7 του άρθρου 65 του Ν. 4172/2013 για το φορολογικό έτος 2018». Τα μη συνεργάσιμα κράτη αναφέρονται στην απόφαση «Α.1353/2019 Καθορισμός των μη συνεργάσιμων κρατών για το φορολογικό έτος 2019 δυνάμει της εξουσιοδοτικής διάταξης της παρ. 4 και των κριτηρίων της παρ. 3 σε συνδυασμό με τις παρ. 1, 2, 4 και 5 του άρθρου 65 του Ν. 4172/2013, για το έτος 2019». Οι παραπάνω αποφάσεις επισυνάπτονται στο Παράρτημα στο τέλος της παρούσης εργασίας. Οι αλλοδαποί μισθωτοί που εργάζονται στην Ελλάδα σε γραφεία του Α.Ν. 89/1967 φορολογούνται μόνο για τα εισοδήματα που αποκτούν στην Ελλάδα και όχι για άλλα εισοδήματα που αποκτούν στο εξωτερικό. (ΠΟΛ 1155/2011)

Σύμφωνα με τις διατάξεις της τέταρτης παραγράφου βάση δίνεται στην έννοια του όρου «τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης». Ο τόπος άσκησης πραγματικής διοίκησης είναι στην Ελλάδα με βάση τα πραγματικά περιστατικά και τις συνθήκες λαμβάνοντας υπόψη ιδίως τον τόπο άσκησης καθημερινής διοίκησης, τον τόπο λήψης στρατηγικών αποφάσεων, τον τόπο ετήσιας γενικής συνέλευσης των μετόχων ή εταίρων, τον τόπο τήρησης βιβλίων και στοιχείων, τον τόπο συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης και την κατοικία των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή όποιου άλλου εκτελεστικού οργάνου διοίκησης. Τονίζεται ότι σε συνδυασμό με τη συνδρομή των παραπάνω περιστατικών και συνθηκών είναι δυνατόν να συνεκτιμάται και η κατοικία της πλειοψηφίας των μετόχων ή εταίρων.

Σύμφωνα με την πρώτη παράγραφο του άρθρου 5 του παρόντος νόμου, ως εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας και πιο συγκεκριμένα θεωρείται το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην ημεδαπή, καθώς και το εισόδημα από μισθωτή εργασία που ασκείται στην αλλοδαπή και καταβάλλεται από το Ελληνικό Δημόσιο, το εισόδημα από συντάξεις που καταβάλλονται από το Ελληνικό Δημόσιο, από ημεδαπό κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο στην Ελλάδα, το εισόδημα από υπηρεσίες διοίκησης, συμβουλευτικές και τεχνικές που παρέχονται στην ημεδαπή, μέσω μόνιμης εγκατάστασης, το εισόδημα από καλλιτεχνικές και αθλητικές δραστηριότητες που παρέχονται στην ημεδαπή, το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στην ημεδαπή, μέσω μόνιμης εγκατάστασης, το εισόδημα από τη μεταβίβαση παγίων περιουσιακών στοιχείων από αλλοδαπό που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή, το εισόδημα από ακίνητη περιουσία και το εισόδημα από λοιπά δικαιώματα που προκύπτουν από την ακίνητη περιουσία, εφόσον τα ακίνητα βρίσκονται στην ημεδαπή, το εισόδημα από την πώληση ακίνητης περιουσίας, η οποία βρίσκεται στην ημεδαπή, το εισόδημα από την πώληση ολόκληρης επιχείρησης, εταιρικών μεριδίων ή ποσοστών συμμετοχής, μετοχών, εισηγμένων ή μη ομολόγων και παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, εφόσον οι παραπάνω τίτλοι έχουν εκδοθεί από ημεδαπή επιχείρηση, το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από νομικό πρόσωπο που έχει τη φορολογική του κατοικία στην ημεδαπή, το εισόδημα από μερίσματα ή λοιπά διανεμόμενα ποσά από τις νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή, το

εισόδημα από τόκους καταβληθέντες ή πιστωθέντες που οφείλονται από φορολογικό κάτοικο Ελλάδας ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή, το εισόδημα από δικαιώματα που πιστώνεται ή καταβάλλεται από φορολογικό κάτοικο ημεδαπής ή αλλοδαπής μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην ημεδαπή. Η δεύτερη παράγραφος του νόμου συμπληρώνει ότι ως εισόδημα, που προκύπτει στην αλλοδαπή, νοείται κάθε εισόδημα που δεν προκύπτει στην ημεδαπή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1.

Μετά το άρθρο 5 του Ν. 4172/2013 προστέθηκε νέο άρθρο 5Α (άρθρο 2, Σχέδιο Νόμου Φορολογική μεταρρύθμιση με αναπτυξιακή διάσταση για την Ελλάδα του αύριο) που αφορά την εναλλακτική φορολόγηση εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή, φυσικών προσώπων που μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα. Σύμφωνα με το παρόν άρθρο ο φορολογούμενος, φυσικό πρόσωπο, που μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα δύναται να υπαχθεί σε εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης, για το εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 5, εφόσον σωρευτικά δεν ήταν φορολογικός κάτοικος της Ελλάδος τα προηγούμενα επτά (7) από τα οκτώ (8) έτη πριν τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του στην Ελλάδα και αποδεικνύει ότι επενδύει ο ίδιος ή συγγενικό του πρόσωπο, κατά την έννοια της περ. στ' του άρθρου 2 του παρόντος Κώδικα, ή μέσω νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας στο οποίο ή στην οποία, αντίστοιχα, έχει την πλειοψηφία των μετοχών ή μεριδίων, σε ακίνητα ή επιχειρήσεις ή κινητές αξίες ή μετοχές ή μερίδια σε νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες με έδρα την Ελλάδα. Το ποσό της επένδυσης αυτής δεν μπορεί να είναι μικρότερο των πεντακοσίων χιλιάδων (500.000) ευρώ ενώ η επένδυση πρέπει να έχει ολοκληρωθεί εντός τριών (3) ετών από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης κατά την παρ. 3 του παρόντος. Δεν απαιτείται να συντρέχει η προϋπόθεση της περίπτωσης β', εφόσον πρόκειται για φυσικό πρόσωπο που έχει αποκτήσει και διατηρεί άδεια διαμονής για επενδυτική δραστηριότητα στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 του Ν.4251/2014, όπως ισχύει. Το εν λόγω φυσικό πρόσωπο υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 5, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του παρόντος Κώδικα.

Στην δεύτερη παράγραφο του άρθρου 2 του Νόμου περί φορολογικών μεταρρυθμίσεων αναφέρεται ότι εφόσον γίνει δεκτή, σύμφωνα με τη διαδικασία που προβλέπεται στην παρ. 3, η υπαγωγή του φορολογούμενου σε εναλλακτικό τρόπο

φορολόγησης για το εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή, το φυσικό πρόσωπο καταβάλλει φόρο κατ' αποκοπή, ανεξαρτήτως του ύψους εισοδήματος που αποκτήθηκε στην αλλοδαπή, ποσού εκατό χιλιάδων (100.000) ευρώ για κάθε φορολογικό έτος. Το φυσικό πρόσωπο έχει τη δυνατότητα να ζητήσει την επέκταση της εφαρμογής του άρθρου αυτού για οποιοδήποτε συγγενικό του πρόσωπο, κατά την έννοια της περ. στ' του άρθρου 2 του παρόντος Κώδικα, καταβάλλοντας ποσό φόρου ίσο με είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ ανά φορολογικό έτος για κάθε συγγενικό πρόσωπο. Ο φόρος αυτός καταβάλλεται σε μία (1) δόση και δεν συμψηφίζεται με άλλες φορολογικές υποχρεώσεις ή τυχόν πιστωτικά υπόλοιπα. Στις υπόλοιπες παραγράφους αναφέρεται πως η αίτηση μεταφοράς της φορολογικής κατοικίας με υπαγωγή στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή κατά το παρόν άρθρο υποβάλλεται από το φυσικό πρόσωπο μέχρι τις 31 Μαρτίου έκαστου φορολογικού έτους στην Φορολογική Διοίκηση. Εντός της ίδιας προθεσμίας δύνανται να υποβάλουν αίτηση υπαγωγής στον εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης εισοδήματος που προκύπτει στην αλλοδαπή κατά το παρόν άρθρο και φυσικά πρόσωπα που πληρούν τις προϋποθέσεις της παρ. 1 και έχουν ήδη μεταφέρει τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα εντός του προηγούμενου φορολογικού έτους. Η εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου αρχίζει από το πρώτο φορολογικό έτος για το οποίο υποβάλλεται η αίτηση του φυσικού προσώπου για την υπαγωγή του στις διατάξεις του παρόντος άρθρου και λήγει μετά το πέρας δεκαπέντε (15) φορολογικών ετών. Η υπαγωγή στις διατάξεις του παρόντος άρθρου δεν δύναται να παραταθεί πέραν των δεκαπέντε (15) φορολογικών ετών. Το φυσικό πρόσωπο που εντάσσεται στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, εφόσον σε κάποιο φορολογικό έτος δεν καταβάλλει ολόκληρο το οριζόμενο στην παρ. 2 του παρόντος άρθρου κατ' αποκοπή ποσό φόρου, παύει να υπάγεται από το οικείο φορολογικό έτος στις διατάξεις του άρθρου αυτού και φορολογείται για το παγκόσμιο εισόδημά του βάσει των γενικών διατάξεων του παρόντος Κώδικα. Το φυσικό πρόσωπο δύναται σε οποιοδήποτε φορολογικό έτος κατά τη διάρκεια της προβλεπόμενης στην παρ. 4 εφαρμογής των διατάξεων του παρόντος άρθρου να υποβάλει αίτηση για την ανάκληση της υπαγωγής του στις διατάξεις αυτές.

Με την ψήφιση του Ν. 4172/2013 (Α' 167) προστέθηκε νέο άρθρο 5B «Εναλλακτική φορολόγηση εισοδήματος φυσικών προσώπων, δικαιούχων εισοδήματος από συντάξεις που προκύπτουν στην αλλοδαπή, τα οποία μεταφέρουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα». Το σχετικό άρθρο αναφέρει πως με την

επιφύλαξη του άρθρου 5Α, φυσικό πρόσωπο, δικαιούχος εισοδήματος από σύνταξη, σύμφωνα με το άρθρο 12, που προκύπτει στην αλλοδαπή, το οποίο μεταφέρει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, υπάγεται σε εναλλακτικό τρόπο φορολόγησης, όπως ορίζεται στην παρ. 2, για το εισόδημα που προκύπτει στην αλλοδαπή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 5, εφόσον σωρευτικά δεν ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας τα προηγούμενα πέντε (5) από τα έξι (6) έτη πριν από τη μεταφορά της φορολογικής κατοικίας του στην Ελλάδα, και μεταφέρει τη φορολογική του κατοικία από κράτος με το οποίο είναι σε ισχύ συμφωνία διοικητικής συνεργασίας στον τομέα της φορολογίας με την Ελλάδα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 - ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ

3.1. Νομικές Μορφές Επιχειρήσεων¹²

Η ίδρυση, η λειτουργία, ο σκοπός, η οικονομική δραστηριότητα και ο έλεγχος κάθε μορφής επιχειρηματικής δραστηριότητας ορίζονται με ένα σύνολο διατάξεων βασισμένο τόσο στο εγχώριο όσο και στο διεθνές εμπορικό δίκαιο. Η διάκριση των εταιρικών μορφών επιχειρηματικής δράσης γίνεται με διάφορα κριτήρια αλλά και την επισήμανση των διαφορών και τον προσδιορισμό των χαρακτηριστικών τους. Ένα κριτήριο διάκρισης των επιχειρήσεων είναι το αντικείμενο της απασχόλησης, όπου αναλόγως με αυτό διακρίνονται σε επιχειρήσεις πρωτογενούς, δευτερογενούς, τριτογενούς παραγωγής και επιχειρήσεις μικτής δράσης. Ακόμη μια διάκριση είναι αυτή που γίνεται με βάση τον φορέα όπου διακρίνονται σε ιδιωτικές, δημόσιες, δημοτικές & κοινοτικές και μικτές. Το μέγεθος των επιχειρήσεων βοηθά στην διάκρισή τους σε μεγάλες, μεσαίες και μικρές επιχειρήσεις. Η διάκριση με βάση τον σκοπό, τις κατατάσσει σε κερδοσκοπικές και μη κερδοσκοπικές. Τέλος, όσο αφορά την νομική τους μορφή, διαιρούνται σε τρεις (3) βασικές μορφές, τις ατομικές, τις εταιρικές και τις συλλογικές. Οι Εταιρικές επιχειρήσεις με τη σειρά τους χωρίζονται σε τρεις υποκατηγορίες, τις Προσωπικές (Ομόρρυθμες, Ετερόρρυθμες, Αφανείς-Συμμετοχικές), τις Κεφαλαιουχικές (Ανώνυμες) και τις Μικτές (Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης, Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία).

3.1.1. Προσωπικές Εταιρείες

Ομόρρυθμη εταιρεία

Η Ομόρρυθμη Εταιρεία ανήκει στις προσωπικές εμπορικές εταιρείες και ιδρύεται από δύο ή περισσότερα άτομα τα οποία συνδέονται με συγγενικό δεσμό ή με στενή γνωριμία με σκοπό την διενέργεια εμπορικών πράξεων κάτω από την εμπορική επωνυμία και τη την πραγματοποίηση κέρδους. Ακόμη όλοι οι εταίροι θα πρέπει να

¹² Σινανιώτη -Μαρούδη Αριστέα «Εμπορικό Δίκαιο -Εταιρίες», Αθήνα 2010, εκδόσεις Σάκουλα

συμμετέχουν στην διοίκηση της εταιρείας και είναι η υποχρέωση τους να συμβάλλουν προσωπικά στην επίτευξη του εταιρικού σκοπού. Όλοι ευθύνονται προσωπικά και απεριόριστα με όλη την ατομική περιουσία τους για το σύνολο των υποχρεώσεών της, ακόμη και μετά τη λύση της. Με τη λύση της εταιρείας δεν παύει η ευθύνη των εταίρων για τυχόν υπάρχοντα χρέη της εταιρείας. Παρ' όλα αυτά μπορούν να διορίσουν έναν ή περισσότερους από τους λοιπούς εταίρους ως διαχειριστή.

Η Ομόρρυθμη εταιρεία αποτελεί νομικό πρόσωπο, η σύσταση της οποίας αποδεικνύεται από ένα έγγραφο το οποίο μπορεί να είναι ένα ιδιωτικό συμφωνητικό και όχι συμβολαιογραφικό έγγραφο που ονομάζεται καταστατικό και απαιτείται η δημοσίευση του στο πρωτοδικείο της έδρας της. Στο καταστατικό αναφέρονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των εταίρων, οι λόγοι λύσεως και ο τρόπος περάτωσης των εργασιών της ομόρρυθμης εταιρείας καθώς και το γεγονός πως είναι αδύνατη η προσχώρηση νέου εταίρου χωρίς την έγκριση και των υπολοίπων μελών.

Οι ομόρρυθμες επιχειρήσεις χαρακτηρίζονται από χαμηλά γενικά έξοδα τόσο λειτουργίας όσο και σύστασης, καθώς και από τη μη ύπαρξη ελαχίστου αρχικού εταιρικού κεφαλαίου γιατί δεν διαχωρίζεται η περιουσία της εταιρείας από την περιουσία των εταίρων. Θετικό της ύπαρξης της συγκεκριμένης μορφής είναι η διαμόρφωση των σχέσεων μεταξύ των εταίρων, που είναι κατά βάση προσωπικές σχέσεις δηλαδή σχέσεις εμπιστοσύνης και αυτό βοηθά στην ανάπτυξη των σχέσεων με τους πελάτες και τους προμηθευτές. Λόγω του μεγέθους αλλά και των σχέσεων ανάμεσα στους εταίρους υπάρχει αμεσότητα προσαρμογής στις ανάγκες της αγοράς αφού είναι ευκολότερη η λήψη αποφάσεων σε σύντομο χρονικό διάστημα. Αντίθετα, η αδυναμία διαίρεσης του εταιρικού κεφαλαίου σε μετοχές συνεπάγεται και την απεριόριστη ευθύνη των εταίρων εις ολόκληρων, με όλη την περιουσία τους, για τις υποχρεώσεις της εταιρείας, ακόμα και μετά τη λύση της αλλά και η δυσκολία εξεύρεσης μακροπρόθεσμων πηγών χρηματοδότησης όπως ο τραπεζικός δανεισμός αποτελούν αιτίες που οι επιχειρηματίες δεν την επιλέγουν ως μορφή εταιρείας.

Ετερόρρυθμη Εταιρεία (Ε.Ε.)

Η Ετερόρρυθμη Εταιρεία αποτελείται από ένα ή περισσότερα ομόρρυθμα μέλη και ένα ή περισσότερα ετερόρρυθμα. Συνεπώς υπάρχουν δύο κατηγορίες εταίρων αυτοί που ευθύνονται αλληλέγγυα και απεριόριστα και ονομάζονται Ομόρρυθμοι εταίροι

και αυτοί που ευθύνονται περιορισμένα και ονομάζονται ετερόρρυθμοι εταίροι. Βασικό χαρακτηριστικό της ετερόρρυθμης εταιρείας είναι η διαφοροποίηση της ευθύνης και των δυνατοτήτων διοίκησης των εταίρων της. Τα ομόρρυθμα μέλη ευθύνονται όπως και στις ομόρρυθμες εταιρείες με όλη τους την περιουσία για τις οικονομικές υποχρεώσεις της και έχουν τη δυνατότητα να αναλάβουν διαχειριστές. Τα ετερόρρυθμα μέλη αντίθετα, ευθύνονται έως του ποσού της συμμετοχής τους. Η εισφορά τους μπορεί να είναι είτε σε μετρητά είτε σε είδος όπως η εργασία, κτιριακές εγκαταστάσεις, εξοπλισμός, τεχνογνωσία και μπορούν να συμμετέχουν στην διοίκηση της εταιρείας αλλά αποκλείονται από την διαχείριση και εκπροσώπηση της, που αφορά στις σχέσεις της εταιρείας με τρίτους. Έτσι η ετερόρρυθμη εταιρεία περιλαμβάνει προσωπικά και κεφαλαιουχικά στοιχεία. Οι ετερόρρυθμοι εταίροι θεωρούνται απλοί χρηματοδότες της εταιρείας και δεν συμμετέχουν στην λήψη αποφάσεων.

Η σύσταση μιας προσωπικής εταιρείας Ετερόρρυθμης (Ε.Ε.) γίνεται πλέον κατά κανόνα στο Εμπορικό και Βιομηχανικό Επιμελητήριο Αθηνών. Το Καταστατικό αποτελεί το έγγραφο της συστάσεως της εταιρείας, δεν χρειάζεται να είναι συμβολαιογραφικό έγγραφο αλλά αρκεί ένα ιδιωτικό συμφωνητικό που υπογράφεται από όλους τους εταίρους. Το ετήσιο κόστος λειτουργίας περιορίζεται στην καταβολή τέλους επιτηδεύματος, είναι 1.000 € τόσο για τις Ο.Ε. όσο και για τις Ε.Ε. και στο τέλος τήρησης της μερίδας του υπόχρεου στο Γ.Ε.ΜΗ. Σε αυτά πρέπει να προστεθεί ένα μικρό λογιστικό κόστος, καθώς οι προσωπικές εταιρείες τηρούν, ως επί το πλείστον, απλογραφικά βιβλία (έσοδα – έξοδα) σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, ενώ οι λογιστικές καταστάσεις τις οποίες υποχρεούνται να συντάσσουν και να δημοσιεύουν ανά περιόδους περιορίζονται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων και τον Ισολογισμό. Από τις 07/4/2014, δεν επιβάλλεται φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίου 1% στο αρχικό κεφάλαιο κατά τη σύσταση νέων εταιρειών (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ, ΑΕ) ενώ με την ψήφιση του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) θεσπίζεται τεκμήριο για το μετοχικό / εταιρικό κεφάλαιο των επιχειρήσεων, με ισχύ από την 1/1/2015. Η εισφορά μετοχικού/εταιρικού κεφαλαίου κατά τη σύσταση οποιουδήποτε νομικού προσώπου η αύξηση εταιρικού κεφαλαίου, η αγορά μετοχών / εταιρικών μεριδίων υφιστάμενης εταιρείας αποτελούν στοιχεία, για τα οποία θα πρέπει να αιτιολογείται η πηγή προέλευσης των κεφαλαίων.

Αφανής – Συμμετοχική Εταιρεία

Η εταιρεία που διαφέρει από τους λοιπούς εταιρικούς τύπους είναι η συμμετοχική ή αφανής εταιρεία. Ουσιαστικά είναι μια σύμπραξη δύο ή περισσότερων εταίρων (νομικών ή φυσικών προσώπων) από τους οποίους μόνο ένας που καλείται εμφανής ή διαχειριστής, αναπτύσσει τη δραστηριότητα της εταιρείας, ενώ οι υπόλοιποι εταίροι ονομάζονται αφανείς, δεν εμφανίζονται σε καμία απολύτως συναλλαγή με τρίτους και σε καμία περίπτωση δεν ευθύνονται για τυχόν χρέη της εταιρείας. Ο εταιρικός δεσμός αναπτύσσεται μόνο στις σχέσεις μεταξύ των εταίρων, καθώς στις προς τα έξω σχέσεις φαίνεται ο εμφανής εταίρος, ο οποίος δείχνει να λειτουργεί μόνος του, τη δική του επιχείρηση. Αυτό σημαίνει ότι ο διαχειριστής (εμφανής εταίρος) συναλλάσσεται αποκλειστικά στο όνομά του, επομένως είναι υπόχρεος για το σύνολο των απαιτήσεων προς τρίτους, με όλη του την περιουσία. Επίσης, είναι αυτός που ασκεί την εσωτερική διαχείριση της εταιρείας, και τα αποκτώμενα από αυτή του ανήκουν. Φυσικά, είναι και το πρόσωπο που καλείται να πληρώσει τον αναλογούντα φόρο για το σύνολο των κερδών της εταιρείας. Το οικονομικό αποτέλεσμα που προκύπτει (κέρδος ή ζημία) κατανέμεται μεταξύ των εταίρων βάσει της εταιρικής σύμβασης που έχει υπογραφεί. Όπως στις υπόλοιπες εταιρικές μορφές έτσι και στην Αφανή εταιρεία, οι εταίροι, αφανείς και εμφανείς, αναλαμβάνουν αμοιβαία υποχρέωση να συμβάλλουν με τις εισφορές τους στην επιδίωξη ενός κοινού σκοπού. Οι εισφορές μπορεί να είναι χρηματικές ή σε είδος (παραχώρηση κτιρίου, προσφορά εργασίας, τεχνογνωσίας κ.α.). Πρόκειται για εταιρεία που δεν έχει νομική προσωπικότητα, επωνυμία ή περιουσία και αποτελεί εταιρεία με «εσωτερικευση», υπακούοντας κυρίως στις διατάξεις του Αστικού Κώδικα. Περιπτώσεις τέτοιων συνεργασιών σε οικονομική δραστηριότητα μεγάλης εμβέλειας είναι όταν τεχνικές εταιρείες συνεργάζονται για την κατασκευή ενός μεγάλου έργου, είτε για λόγους τεχνικούς επειδή το έργο περιλαμβάνει έργα διαφόρων τεχνολογικών πεδίων είτε για λόγους οικονομικούς επειδή η αξία του έργου υπερβαίνει τις οικονομικές δυνατότητες μιας μόνης εταιρείας συστήνονται αφανείς εταιρείες. Άλλες μορφές της ίδιας σχέσης αποτελούν οι κοινοπραξίες τραπεζικών ιδρυμάτων για την πραγματοποίηση μεγάλων χρηματοδοτήσεων (π.χ. Κρατών-κυβερνήσεων), οι κοινοπραξίες εφοπλιστικών επιχειρήσεων για κοινή εκμετάλλευση ακτοπλοϊκών γραμμών.

Για τη σύσταση της αφανούς εταιρείας αρκεί η σύναψη εταιρικής σύμβασης μεταξύ των εταίρων, η οποία θα ρυθμίζει τις σχέσεις, τις εισφορές, τη διανομή των

κερδών και την ευθύνη των ζημιών. Η σύμβαση αυτή μπορεί να είναι γραπτή ή προφορική και δεν έγκειται σε κανέναν απολύτως περιορισμό. Μοναδική εξαίρεση από την άτυπη σύσταση της αφανούς εταιρείας αποτελεί η εισφορά σε είδος, που αφορά μεταβίβαση κυριότητας ακινήτου και στην οποία απαιτείται η τήρηση ορισμένου νομικού συστατικού τύπου, με την μη τήρησή του να επιφέρει ακύρωση όλης της εταιρικής σύμβασης.

3.1.2. Κεφαλαιουχικές Εταιρείες

Στην Ελλάδα, η νομική μορφή που επιλέγεται συχνότερα, για την άσκηση σημαντικών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων είναι αυτή της Ανώνυμης Εταιρείας (Α.Ε.). Η Α.Ε. ανήκει στις κεφαλαιουχικές εταιρείες με νομική προσωπικότητα και για τα χρέη της οποίας ευθύνεται μόνο η ίδια με την περιουσία της. Η ευθύνη του εκάστοτε μετόχου περιορίζεται στο ποσοστό συμμετοχής του στο κεφάλαιο της εταιρείας. Το μετοχικό κεφάλαιο διαιρείται σε ανώνυμες ή ονομαστικές μετοχές. Η αρχή της ελεύθερης μεταβίβασης της μετοχικής σχέσης, δηλαδή της μεταβίβασης των μετοχών, ισχύει στην Α.Ε. Κάθε ανώνυμη εταιρεία είναι εμπορική, έστω και αν ο σκοπός της δεν είναι η άσκηση εμπορικής επιχείρησης, σύμφωνα με τον Ν. 2190/1920.

Η ανώνυμη εταιρεία μπορεί να ιδρυθεί από ένα ή περισσότερα πρόσωπα ή να καταστεί μονοπρόσωπη με τη συγκέντρωση όλων των μετοχών σε ένα μόνο πρόσωπο. Τα ιδρυτικά μέλη της ανώνυμης εταιρείας μπορεί να είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Τα βασικά χαρακτηριστικά της Ανώνυμης Εταιρείας είναι το μεγάλο σχετικά κεφάλαιο που απαιτείται για την ίδρυσή της, η διαίρεση του κεφαλαίου σε ίσα μερίδια, που ενσωματώνονται σε τίτλους, τις μετοχές, οι αυστηροί όροι δημοσιότητας κατά την ίδρυσή της αλλά και καθ' όλη τη διάρκεια ζωής της (δημοσίευση ετήσιων αποτελεσμάτων στο ΦΕΚ, κλπ), η μακρά διάρκειά της (συνήθως 50 ετών), η περιορισμένη ευθύνη των μετόχων, η λήψη αποφάσεων κατά πλειοψηφία και η ύπαρξη δύο οργάνων, της Γενικής Συνέλευσης των Μετόχων και του Διοικητικού Συμβουλίου.

Τροποποιήσεις στους όρους του καταστατικού της εταιρείας εκτελούνται μετά από απόφαση της Γενικής Συνέλευσης, χωρίς την παρουσία συμβολαιογραφικής πράξης ή συμβολαιογράφου. Αντίθετα η εγκριτική απόφαση της αρμόδιας αρχής

καταχωρείται στο μητρώο ανωνύμων εταιρειών και έπειτα δημοσιεύεται στο τεύχος Α.Ε. και Ε.Π.Ε. της εφημερίδας της κυβερνήσεως.

3.1.3. Μικτές Εταιρείες

Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.)

Δεν υπάρχει κάποιος συγκεκριμένος ορισμός για τις Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης, απλώς ορίζεται το κύριο χαρακτηριστικό της, που δεν είναι άλλο από την περιορισμένη ευθύνη των εταίρων για τις υποχρεώσεις της αλλά και η περιορισμένη διάρκειά της. Σε κάθε περίπτωση, η Ε.Π.Ε. είναι μία ενδιάμεση (Μικτή) εταιρική μορφή ανάμεσα στις Προσωπικές και στις Κεφαλαιουχικές εταιρείες. Η σημαντικότερη ομοιότητα της Ε.Π.Ε. με την Α.Ε. και ταυτοχρόνως μεγάλο πλεονέκτημά της είναι η εταιρική ευθύνη. Για τις εταιρικές της υποχρεώσεις ευθύνεται μόνο η ίδια η Ε.Π.Ε. (το νομικό πρόσωπο) με την περιουσία της και όχι οι εταίροι της, οι οποίοι, αν και μετέχουν στη διοίκηση και διαχείριση της εταιρείας, ευθύνονται περιορισμένα και κινδυνεύουν να χάσουν μόνο τα εταιρικά τους μερίδια. Η διαίρεση του κεφαλαίου γίνεται σε “μερίδες συμμετοχής” κάθε μία εκ των οποίων αποτελείται από εταιρικά μερίδια, από τα οποία το καθένα δεν μπορεί να είναι μικρότερο των 30 ευρώ. Τα διοικητικά όργανα της εταιρείας είναι η «Γενική Συνέλευση» των εταίρων που συγκαλείται τουλάχιστον μία φορά το χρόνο και ο «Διαχειριστής» που εκλέγεται από τη Γενική Συνέλευση. Ωστόσο στη λήψη αποφάσεων απαιτείται η πλειοψηφία τόσο των εταιρικών μεριδίων όσο και των εταίρων.

Στα πλεονεκτήματα της κατατάσσεται και η ευελιξία στη λήψη αποφάσεων σε σχέση με μια Α.Ε. λόγω του μεγέθους της όπως και η βελτιωμένη πιστοληπτική ικανότητα λόγω της τήρησης διπλογραφικών βιβλίων σε αντίθεση με τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες. Το ετήσιο κόστος λειτουργίας, εκτός από τη φορολογική δαπάνη, περιλαμβάνει σήμερα την καταβολή τέλους επιτηδεύματος και τέλος τήρησης της μερίδας του υπόχρεου στο Γ.Ε.ΜΗ.

Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία (Ι.Κ.Ε.)

Με το ν.4072/2012 (ΦΕΚ Α' 86) θεσπίστηκε μια νέα εταιρική μορφή, η Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία (Ι.Κ.Ε.). Πρόκειται για μια εταιρική μορφή που λειτουργεί

ως ενδιάμεσος κρίκος των μικρών και μεγάλων εταιρειών, παρουσιάζοντας αρκετές ομοιότητες με την Ε.Π.Ε., χωρίς όμως να εμπίπτει στις «εταιρικές» οδηγίες της Ε.Ε. Ειδικό χαρακτηριστικό της Ι.Κ.Ε. είναι η απουσία οποιουδήποτε κεφαλαίου αφού το απαιτούμενο κεφάλαιο είναι μόλις (1) ενός ευρώ. Το καταστατικό, μέσα σε νόμιμα πλαίσια, ουσιαστικά διαμορφώνει τους κανόνες λειτουργίας της εταιρείας και έχει μεγάλη ελευθερία των διατάξεων του. Όπως στην Ε.Π.Ε. έτσι και στην Ι.Κ.Ε. η ευθύνη των εταίρων περιορίζεται στο ποσό της εισφοράς τους στο κεφάλαιο και δεν επεκτείνεται στην ατομική τους περιουσία, 91 Οι εταίροι ενώ το εταιρικό μερίδιο αντιπροσωπεύει τη συμμετοχή κάθε εταίρου. μπορούν να συμμετέχουν με κεφαλαιακές, εξωκεφαλαιακές ή εγγυητικές εισφορές. Η αξία των δύο τελευταίων δεν μπορεί να υπερβαίνει το 75% του ποσού της ευθύνης που αναλαμβάνει ο εταίρος έναντι των δανειστών της εταιρείας. Για τις εταιρικές υποχρεώσεις ευθύνεται μόνο η εταιρεία – το νομικό πρόσωπο με την περιουσία της.

Η Ι.Κ.Ε. μπορεί να συσταθεί μονοπρόσωπη ή να καταστεί στη συνέχεια μονοπρόσωπη, μετά από την αποχώρηση εταίρου ή εταίρων. Η διάρκεια της εταιρείας είναι ορισμένου χρόνου. Αν δεν ορίζεται ο ακριβής χρόνος της διάρκειας στο καταστατικό, η εταιρεία διαρκεί δώδεκα (12) έτη από τη σύστασή της. Παράταση της διάρκειας είναι δυνατή με απόφαση των εταίρων και εάν η απόφαση αυτή δε μνημονεύει τον ακριβή χρόνο, η παράταση ισχύει για δώδεκα (12) έτη. Για την ενίσχυση της ευελιξίας της παρέχεται από τον νόμο η δυνατότητα λήψης αποφάσεων των εταίρων τόσο εντός όσο και εκτός Γενικής Συνέλευσης, η δε Συνέλευση συγκαλείται από τον διαχειριστή 8 ημέρες πριν από την πραγματοποίησή της.

3.2. Αντικείμενο Φορολογίας, Υποκείμενα του Φόρου και Απαλλασσόμενα Νομικά Πρόσωπα

Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων είναι ο φόρος εισοδήματος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που απέκτησαν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες κατά το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. Σε φόρο εισοδήματος υπόκεινται και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και οι αλλοδαπές νομικές οντότητες που διατηρούν στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση . Στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα περιλαμβάνεται και η άσκηση δραστηριότητας στη χώρα μας μέσω γραφείου ή

παραρτήματος από αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Τα κέρδη τα οποία υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος προκύπτουν σε κάθε περίπτωση από τα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας μετά από την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών που εκπίπτουν και πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης, αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές της επιχείρησης και τέλος εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013 ως υποκείμενα του παρόντος φόρου θεωρούνται οι εξής¹³:

- κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου,
- συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών,
- κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,
- κοινοπραξίες,
- οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις.

Στο άρθρο 46, αναφέρονται τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος και αφορά τα εξής:

- Φορείς της Γενικής Κυβέρνησης όπως η Κεντρική Κυβέρνηση, η Τοπική Αυτοδιοίκηση και οι Οργανισμοί Κοινωνικής Ασφάλισης. Οι ανωτέρω φορείς υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος μόνο για τα εισοδήματα που αποκτούν από κεφάλαιο (μερίσματα, τόκοι δικαιώματα, ενοίκια από ακίνητα) και για την υπεραξία από τη μεταβίβαση κεφαλαίου (ακίνητη περιουσία, επιχείρηση, τίτλοι).
- Την Τράπεζα της Ελλάδος για τα πάσης φύσεως εισοδήματα της.
- Οργανισμούς Συλλογικών Επενδύσεων σε Κινητές Αξίες (ΟΣΕΚΑ) και εταιρείες διαχείρισης αυτών από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή εκτός από τα

¹³ Καραγιώργος Θ., Φορολογική Πρακτική, Εκδόσεις ΑΦΟΙ Θ. Καραγιώργου Ο.Ε.

μερίσματα ημεδαπής που φορολογούνται χωρίς εξαιρέσεις και υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου. Η συγκεκριμένη διάταξη καταλαμβάνει και τους ΟΣΕΚΑ που είναι εγκατεστημένοι σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου.

- Διεθνείς Οργανισμούς, ο όρος της αμοιβαιότητας περιλαμβάνει την απαλλαγή των ελληνικών απαλλαγών των ελληνικών οργανισμών από την υποχρέωση σε φόρο εισοδήματος στο αντίστοιχο αλλοδαπό κράτος ,για τα εισοδήματα που πραγματοποιούν στο κράτος αυτό.
- Το Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου Α.Ε. από κάθε μορφής εισόδημα που προκύπτει από τη δραστηριότητα του Ταμείου (Τ.Α.Ι.ΠΕ.Δ.).

3.3. Φορολογητέο Εισόδημα από Επιχειρηματική Δραστηριότητα

Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα νοείται το εισόδημα το οποίο αποκτάται από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας ανεξάρτητα από τη φύση της, σε αντιδιαστολή με τη διάκριση του προηγούμενου Κώδικα Ν.2238/1994 που διαχώριζε σε εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις ,εισόδημα από ελεύθερα επαγγέλματα και εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις

Ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων λαμβάνεται το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί, οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί καθώς και το εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις καθώς και οποιοδήποτε άλλο εισόδημα από οποιαδήποτε πηγή. Για τον υπολογισμό του καθαρού εισοδήματος, αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων οι δαπάνες απόκτησης του εισοδήματος, όπως τα έξοδα μισθοδοσίας εργαζομένου σε ανώνυμη εταιρία και συνδεδεμένου με διοικητικό σύμβουλο της εταιρίας αυτής με συγγενικό δεσμό εξ αίματος ή εξ αγχιστείας μέχρι και τον τέταρτο βαθμό εκπίπτουν μόνον εφόσον καταβλήθηκαν οι ασφαλιστικές εισφορές κύριας ή επικουρικής υποχρεωτικής ασφάλισης στο Ι.Κ.Α. ή άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς.

3.4. Κέρδη από Επιχειρηματική Δραστηριότητα

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 47, το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε (ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ, ΟΕ, ΕΕ κ.λ.π.) προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 έως 29 του Ν.4172/2013 (Κεφάλαιο Γ', του Μέρους Δεύτερου «Φόρος Εισοδήματος φυσικών Προσώπων» του Κ.Φ.Ε), εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στον παρόν κεφάλαιο¹⁴.

Δηλαδή, τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων και οντοτήτων προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 έως 28 του Κ.Φ.Ε. Ειδικότερα, τα άρθρα αυτά είναι:

21. «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα»
22. «Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες»
- 22Α. «Δαπάνες Επιστημονικής και Τεχνολογικής Έρευνας»
23. «Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες»
24. «Φορολογικές Αποσβέσεις»
25. «Αποτίμηση αποθεμάτων και ημικατεργασμένων προϊόντων»
26. «Επισφαλείς απαιτήσεις»
27. «Μεταφορά ζημιών»
28. «Μέθοδος προσδιορισμού εσόδων»

Τα προαναφερθέντα άρθρα εφαρμόζονται και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία.

Επίσης, στην έννοια του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα εμπίπτει και η κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων¹⁵.

Επιπροσθέτως, το άρθρο 47 του Κ.Φ.Ε ορίζει, ότι τα έσοδα και τα έξοδα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, που προκύπτουν κατά την αρχική αναγνώριση των χρηματοοικονομικών μέσων, κατανέμονται ανάλογα με τη χρονική διάρκεια των αντίστοιχων μέσων, σύμφωνα και με τα οριζόμενα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Ως χρηματοοικονομικά μέσα νοούνται τα οριζόμενα από τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα,

¹⁴ Καραγιώργος Θ., (2014), Λογιστική Εταιριών και Φορολογία Εισοδήματος

¹⁵ Γκίνουλου Δ., (2014), Φορολογική Λογιστική II

όπως αυτά υιοθετούνται από την Ευρωπαϊκή Ένωση κατ' εφαρμογή του Κανονισμού 1606/2002, του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου.

Τέλος, ορίζεται επίσης από το παρόν άρθρο ότι, ειδικά το εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου που αποκτούν νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας και δεν έχουν στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση απαλλάσσεται του φόρου¹⁶.

3.5. Εκπτώσεις Δαπανών

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα ,επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών οι οποίες πληρούν τις παρακάτω προϋποθέσεις:

- Οι δαπάνες να πραγματοποιούνται για το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.
- Οι δαπάνες να αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας.
- Οι δαπάνες να εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.
- Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας ,καθώς και οι αποσβέσεις του εξοπλισμού και των οργάνων που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης της επιστημονικής και της τεχνολογικής έρευνας προσαυξημένες κατά το ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%).

3.6. Μη Εκπιπτόμενες Επιχειρηματικές Δαπάνες

Σύμφωνα με το άρθρο 23 του Ν.4172/2013 δεν παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης από τόκους δανείων που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια και ομολογιακά δάνεια κατά το ποσό που υπερβαίνουν τους

¹⁶ E-forologia.gr, Νόμος 4172 - Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν . 4046/2012, του Ν . 4093/2012 και του Ν . 4127/2013 και άλλες διατάξεις, <https://www.eforologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=670A3CF4572C6550.1D031AEA53&version=2018/01/17>, (Ανάκτηση 12/08/2019)

τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο δανεισμού ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο της Τράπεζας της Ελλάδος κατά την ημερομηνία χορήγησης του δανείου.

Ακόμη δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα κάθε δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας πάνω από πεντακόσια (500) ευρώ , εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφλησή της πραγματοποιήθηκε με μετρητά και όχι με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής. Οι ασφαλιστικές εισφορές που δεν έχουν αποδοθεί στα ασφαλιστικά ταμεία είναι άλλη μια περίπτωση όπου δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα. Επίσης οι οποιοσδήποτε προβλέψεις που σχηματίζει η επιχείρηση εκτός από τις προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις δεν ανήκουν στις εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες.

Δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κάθε είδους πρόστιμα και προσαυξήσεις που καταλογίζονται για παραβάσεις της φορολογικής ή ασφαλιστικής νομοθεσίας καθώς και έσοδα από αμοιβές σε χρήμα ή είδος συναλλαγών που συνιστούν ποινικό αδίκημα. Σύμφωνα με την νομοθεσία ο φόρος εισοδήματος, το τέλος επιτηδεύματος, οι έκτακτες εισφορές που επιβάλλονται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας που αναλογεί σε δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν , δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Σε αντιδιαστολή με τη διάταξη αυτή ,ο Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) αποτελεί δαπάνη εκπιπτόμενη. Επιπροσθέτως δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα το τεκμαρτό μίσθωμα σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το ποσό που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της επιχείρησης κατά το ποσό που υπερβαίνει τα τριακόσια ευρώ (300,00) για κάθε άτομο δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Πέρα όμως από τον παραπάνω περιορισμό οι δαπάνες αυτές δεν εκπίπτουν κατά το ποσό που η ετήσια συνολική δαπάνη των ενημερωτικών ημερίδων υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης. Ακόμη μια περίπτωση μην εκπιπτόμενης δαπάνης είναι αυτή που αφορά τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων και σίτιση και διαμονή των προσώπων που φιλοξενούνται κατά το ποσό των τριακοσίων ευρώ ανά άτομο. Τα έξοδα ψυχαγωγίας

προσώπων ανεξαρτήτως εάν είναι εργαζόμενοι συνεργάτες ή πελάτες της επιχείρησης δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Ακόμη μια κατηγορία μη εκπιπτόμενων δαπανών αφορούν οι καταναλωτικές δαπάνες που πραγματοποιεί η επιχείρηση και αυτές καλύπτουν ατομικές ή οικογενειακές ανάγκες προσώπων που συνδέονται άμεσα με την επιχείρηση. Δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα η αξία των αγορών αγαθών και οι αμοιβές παροχής υπηρεσιών που καταβάλλονται σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που είναι φορολογικοί κάτοικοι σε κράτος μη συνεργάσιμο ή σε κράτος που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

Τέλος οι αμοιβές που καταβάλλονται από τα πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα για μισθωτή εργασία δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα εφόσον δεν έχουν καταβληθεί ολικά ή μερικά με χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

3.7. Φορολογικές Αποσβέσεις

Κατά τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα ,από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν¹⁷ οι αποσβέσεις που διενεργούνται στα πάγια περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης αλλά και στα πάγια περιουσιακά στοιχεία κυριότητας τρίτων με την εφαρμογή των συντελεστών φορολογικής απόσβεσης. Οι αποσβέσεις των μισθωμένων παγίων στοιχείων με σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης διενεργούνται από τον μισθωτή για μισθώσεις που συνάπτονται από 01.01.2014 και μετά. Ειδικά οι νέες επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα αναβολής της απόσβεσης των περιουσιακών στοιχείων τους κατά τα πρώτα 3 φορολογικά έτη λειτουργίας τους.

Στην περίπτωση της χρηματοοικονομική μίσθωσης , ως αξία του μισθωμένου παγίου, επί της οποίας θα υπολογίζονται οι φορολογικές αποσβέσεις , θα λαμβάνεται υπόψη η μικρότερη αξία μεταξύ της αγοραίας αξίας αυτού και της παρούσας αξίας των μελλοντικών μισθωμάτων που θα καταβληθούν στον εκμισθωτή.

Ο υπολογισμός γίνεται βάσει σταθερών συντελεστών απόσβεσης, εκτός κάποιων εξαιρέσεων όπως εδαφικές εκτάσεις, έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και πάγια στοιχεία φθαρμένα ή άχρηστα λόγω παλαιότητας ή οικονομικής απαξίωσης. Ιδίως οι αποσβέσεις των αναγκαίων οργάνων και εξοπλισμού που χρησιμοποιούνται

¹⁷ Καραγιώργος Θ., (2014), Λογιστική Εταιριών και Φορολογία Εισοδήματος

για την διενέργεια επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας έχουν αυξημένο συντελεστή απόσβεσης (40%). Η διενέργεια των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτική και προσδιορίζονται σε ετήσια βάση καθώς δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων.

3.8. Επισφαλείς Απαιτήσεις

Όσον αφορά τα ποσά των προβλέψεων, που σχηματίζει μία επιχείρηση, για τις χρήσεις που ξεκινούν από 01.01.2014, καθώς και το πώς χρησιμοποιούνται οι προβλέψεις αυτές για διαγραφές επισφαλών απαιτήσεων, ο νόμος θέτει τα παρακάτω βασικά κριτήρια¹⁸:

1. Το ύψος της ληξιπρόθεσμης απαίτησης, καθώς και το χρονικό διάστημα για το οποίο παραμένει ανείσπρακτη η απαίτηση.
2. Το ποσοστό και τη βάση υπολογισμού σχηματισμού προβλέψεων.
3. Τις ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης.

Χρόνος υπερημερίας (σε μήνες)	Προβλέψεις (σε ποσοστό %)
>12	50
>18	75
>24	100

Για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις μέχρι το ποσό των χιλίων (1.000) ευρώ που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) της εν λόγω απαίτησης, εφόσον έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης.

Για ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις άνω του ποσού των χιλίων (1.000) ευρώ, που δεν έχουν εισπραχθεί για διάστημα άνω των δώδεκα (12) μηνών, ο φορολογούμενος δύναται να σχηματίσει πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, εφόσον έχουν αναληφθεί

¹⁸ Καραγιώργος Θ., (2014), Λογιστική Εταιριών και Φορολογία Εισοδήματος

οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης, σύμφωνα με τον παραπάνω πίνακα.

Οι εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης μπορούν να σχηματίζουν προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων οι οποίες υπολογίζονται σε ποσοστό μέχρι δύο τοις εκατό (2%) επί του συνολικού ύψους μισθωμάτων, τα οποία προκύπτουν από τις συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, που έχουν συναφθεί μέσα στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Το ποσό αυτό της πρόβλεψης για κάθε φορολογικό έτος, συναθροισμένο με το ποσό της πρόβλεψης, η οποία διενεργήθηκε σε προγενέστερα φορολογικά έτη και εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου. Οι εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων (factoring) μπορούν να εκπίπτουν μέχρι ενάμιση τοις εκατό (1,5%) επί του μέσου ετήσιου ύψους των ποσών που ο φορέας έχει προεξοφλήσει έναντι απαιτήσεων που έχει αναλάβει να εισπράξει από εξαγωγική δραστηριότητα χωρίς δικαίωμα αναγωγής, καθώς και μέχρι ένα τοις εκατό (1%) επί του μέσου ετήσιου ύψους των ποσών των προεξοφλήσεων έναντι απαιτήσεων με δικαίωμα αναγωγής.

Ο σχηματισμός προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων δεν επιτρέπεται κατά μέτοχων ή εταίρων της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής δέκα τοις εκατό (10%) καθώς και των θυγατρικών εταιρειών της επιχείρησης με ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής δέκα τοις εκατό (10%). Ακόμη δεν επιτρέπεται ο σχηματισμός προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις που καλύπτονται από ασφάλιση ή οποιαδήποτε εγγυοδοσία ή άλλη ενοχική ή εμπράγματη ασφάλεια ή για οφειλές του Δημοσίου ή των ΟΤΑ ή για εκείνες που έχουν δοθεί με την εγγύηση αυτών των φορέων κοινωνικής ασφάλισης.

3.9. Μεταφορά Ζημιογόνου Αποτελέσματος ενός Φορολογικού Έτους

Σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν. 4172/2013, η ζημία που προκύπτει με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα των ατομικών επιχειρήσεων, των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που είναι υποκείμενα φόρου μεταφέρεται για να συμψηφισθεί αποκλειστικά με τα επιχειρηματικά κέρδη που θα προκύψουν στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία των προγενέστερων φορολογικών ετών συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας του μεταγενέστερου έτους. Αν μετά την παρέλευση της πενταετίας μείνει

ακάλυπτο ποσό ζημιάς , αυτό χάνεται. Επίσης, η ζημία συμψηφίζεται διαδοχικά με μελλοντικά κέρδη των επόμενων φορολογικών ετών και όχι με κέρδη των προηγούμενων. Ειδικά σε ότι αφορά τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, ο συμψηφισμός των ζημιών γίνεται μόνο με μελλοντικά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα και όχι με άλλα εισοδήματα του φυσικού προσώπου, όπως εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις, ενοίκια ακινήτων, κ.λπ. του ίδιου φορολογικού έτους. Εάν μεταβληθεί το ιδιοκτησιακό καθεστώς σε ποσοστό μεγαλύτερο του τριάντα τρία τοις εκατό (33%) χάνεται η δυνατότητα μεταφοράς ζημιών.

3.10. Υποκεφαλαιοδότηση

Υποκεφαλαιοδότηση είναι η πρακτική που δίνει την δυνατότητα σε μια εταιρεία εντός ενός ομίλου να δανείζει μία άλλη με δυσανάλογα μεγάλα ποσά (μεγαλύτερα της δανειοληπτικής της ικανότητας ή μεγαλύτερα των αναγκών της), ώστε η δανειζόμενη να εμφανίζει λόγω υπέρογκων τόκων μειωμένα κέρδη ή και ζημίες.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε, εισήχθησαν, για την αντιμετώπιση καταχρήσεων, κανόνες υποκεφαλαιοδότησης (thin capitalization) σύμφωνα με τη διεθνή πρακτική και τα οριζόμενα στις οδηγίες Ψηφίσματος του Συμβουλίου της Ε.Ε. της 8ης Ιουνίου 2010 για τον συντονισμό των κανόνων περί ελεγχόμενων αλλοδαπών εταιρειών και περί υποκεφαλαιοδότησης ενός της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Ωστόσο, το άρθρο 49 του Ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε) τροποποιήθηκε από το άρθρο 11 του Ν.4607/2019 και έχει εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 01/01/2019 και έκτοτε. Έτσι, σύμφωνα με το αναθεωρημένο άρθρο 49 του Κ.Φ.Ε, ορίζει σύμφωνα με την παράγραφο 1 του παρόντος άρθρου ότι, το υπερβαίνον κόστος δανεισμού εκπίπτει κατά το φορολογικό έτος στο οποίο προκύπτει και μόνο έως ποσοστό 30% των κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA) του φορολογουμένου. Ειδικότερα, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου, ορίζονται οι εξής ορισμοί¹⁹:

¹⁹ E-forelogia.gr, Νόμος 4172 - Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν . 4046/2012, του Ν . 4093/2012 και του Ν . 4127/2013 και άλλες διατάξεις,

- «Υπερβαίνον κόστος δανεισμού»: Το ποσό, κατά το οποίο το εκπεστέο κόστος δανεισμού ενός φορολογουμένου, υπερβαίνει τα φορολογητέα έσοδα από τόκους και άλλα οικονομικώς ισοδύναμα φορολογητέα έσοδα τα οποία λαμβάνει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με το ελληνικό δίκαιο,
- «Κόστος δανεισμού»: Περιλαμβάνει δαπάνες για τόκους κάθε μορφής χρέους, άλλες δαπάνες οικονομικά ισοδύναμες με τόκους και έξοδα που προκύπτουν από την άντληση χρηματοδότησης, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ελληνικό δίκαιο, περιλαμβανομένων ενδεικτικά των πληρωμών στο πλαίσιο δανείων με συμμετοχή στο κέρδος, των τεκμαρτών τόκων επί προϊόντων, όπως τα μετατρέψιμα ομόλογα και τα ομόλογα μηδενικού τοκομεριδίου, των χορηγήσεων στο πλαίσιο εναλλακτικών χρηματοδοτικών ρυθμίσεων, του στοιχείου του χρηματοοικονομικού κόστους από χρηματοδοτικά μισθώματα, των κεφαλαιοποιημένων τόκων που καταχωρίζονται ως αξία στον ισολογισμό του αντίστοιχου περιουσιακού στοιχείου ή της απόσβεσης των κεφαλαιοποιημένων τόκων, των χορηγήσεων που υπολογίζονται με βάση την επιστροφή κεφαλαίων στο πλαίσιο των κανόνων για τις ενδοομιλικές συναλλαγές κατά περίπτωση, των πλασματικών τόκων βάσει παραγώγων ή συμφωνιών αντιστάθμισης κινδύνου σχετικά με τον δανεισμό μιας οντότητας, ορισμένων συναλλαγματικών κερδών και ζημιών επί δανείων και προϊόντων που συνδέονται με την άντληση χρηματοδότησης, των εγγυήσεων για χρηματοδοτικές ρυθμίσεις, των τελών διακανονισμού και συναφών δαπανών που σχετίζονται με τον δανεισμό κεφαλαίων.

Επιπροσθέτως, για τον υπολογισμό των κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA), η παράγραφος 3 του αναθεωρημένου άρθρου 49 ορίζει, πως ο υπολογισμός τους πραγματοποιείται προσθέτοντας στο φορολογητέο εισόδημα τα ποσά που αντιστοιχούν στο υπερβαίνον κόστος δανεισμού και τις φορολογικές αποσβέσεις, όπως αυτά προκύπτουν μετά τις φορολογικές αναπροσαρμογές που προβλέπονται στον Κ.Φ.Ε.. Το απαλλασσόμενο από φόρους εισόδημα δεν συνυπολογίζεται στα κέρδη προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA) του φορολογουμένου.

Κατά συνέπεια, σύμφωνα με την παράγραφο 1, αναγνωρίζεται στο φορολογούμενο το δικαίωμα έκπτωσης του υπερβαίνοντος κόστους δανεισμού μέχρι

του ποσού των τριών εκατομμυρίων (3.000.000) ευρώ. Επί της ουσίας, οι δαπάνες τόκων εκπίπτουν όταν οι τόκοι δεν υπερβαίνουν τα 3 εκατ. Ευρώ. Ωστόσο, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του παρόντος άρθρου, το υπερβαίνον κόστος δανεισμού που δεν μπορεί να εκπέσει κατά το τρέχον φορολογικό έτος, με βάση τις παραγράφους 1 έως 5 μεταφέρεται χωρίς χρονικό περιορισμό.

Τέλος, οι διατάξεις περί υποκεφαλαιοδότησης δεν εφαρμόζονται στις χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις όπως, πιστωτικά ιδρύματα, ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εταιρίες, σε ιδρύματα συνταξιοδοτικών παροχών, σε οργανισμούς εναλλακτικών επενδύσεων (ΟΕΕ) και σε αντίστοιχες ρυθμιστικές αρχές άλλων κρατών – μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σύμφωνα με την παράγραφο 7 του αναθεωρημένου άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε.²⁰.

3.11. Ενδοομιλικές Συναλλαγές

Ενδοομιλικές συναλλαγές είναι οι συναλλαγές που πραγματοποιούνται μεταξύ νομικών προσώπων ή κάθε είδους νομικής οντότητας με συνδεδεμένα πρόσωπα. Ο όρος συνδεδεμένα πρόσωπα αναφέρεται σε κάθε πρόσωπο το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου με ποσοστό 33% και άνω, και καλύπτει επίσης περιπτώσεις όπου ασκείται ουσιαστική επιρροή ή δυνατότητα άσκησης ουσιαστικής επιρροής.

Η συμμόρφωση πρέπει να τεκμηριώνεται από τις ελληνικές επιχειρήσεις κάθε χρόνο με την κατάρτιση Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών. Από την υποχρέωση αυτή απαλλάσσεται μια επιχείρηση εάν εντός της διαχειριστικής περιόδου πραγματοποίησε ενδοομιλικές συναλλαγές αξίας έως και 200.000 ευρώ αθροιστικά και εφόσον τα ακαθάριστα έσοδά της υπερβαίνουν τα 5.000.000 ευρώ. Σε περίπτωση που τα ακαθάριστα έσοδα της δεν υπερβαίνουν το ποσό αυτό, το πιο πάνω όριο των συναλλαγών ορίζεται στις 100.000 ευρώ. Οι υπόχρεες επιχειρήσεις πρέπει να τεκμηριώνουν όλες τις ενδοομιλικές τους συναλλαγές ανεξαρτήτου αξίας. Ο αναλυτικός Φάκελος Τεκμηρίωσης θα πρέπει να υποβληθεί εντός 30 ημερών από την

²⁰ E-forologia.gr, Νόμος 4172 - Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν . 4046/2012, του Ν . 4093/2012 και του Ν . 4127/2013 και άλλες διατάξεις, <https://www.eforologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=670A3CF4572C6550.1D031AEA53&version=2018/01/17>, (Ανάκτηση 12/08/2019)

ημερομηνία που θα ζητηθεί στη Φορολογική αρχή. Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης συνοδεύεται από το Συνοπτικό Πίνακα Πληροφοριών που υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Γενική Γραμματεία Πληροφοριακών Συστημάτων του Υπουργείου Οικονομικών.

Σύμφωνα με το άρθρο 48 του Ν.4172/2013, το νομικό πρόσωπο που έχει έδρα την Ελλάδα και εισπράττει ενδοομιλικά μερίσματα, απαλλάσσεται²¹ από το φόρο εισοδήματος εφόσον αυτός που τα καταβάλλει είναι εταιρεία της Ε.Ε., είναι φορολογικός κάτοικος κράτους της Ε.Ε., υπόκειται στη φορολογία κράτους της Ε.Ε. και αυτός που τα εισπράττει κατέχει ποσοστό τουλάχιστον 10% της αξίας του Μετοχικού Κεφαλαίου του νομικού προσώπου που διανέμει και διατηρεί το ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής για τουλάχιστο 24 μήνες.

²¹ Καραγιώργος Θ., (2014), Λογιστική Εταιριών και Φορολογία Εισοδήματος

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 - ΑΡΧΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

4.1. Προσδιορισμός των Κερδών

Για να προκύψουν τα κέρδη, αφαιρούνται από τα έσοδα:

- ✓ Τα έξοδα που έχουν πραγματοποιηθεί προς το συμφέρον της επιχείρησης.
- ✓ Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας (με προϋποθέσεις, προσαυξάνουν τα έξοδα κατά 30%).
- ✓ Οι αποσβέσεις.
- ✓ Το Κόστος Πωληθέντων εμπορευμάτων ή προϊόντων (προηγείται αποτίμηση των εμπορευμάτων ή προϊόντων).
- ✓ Οι επισφαλείς απαιτήσεις (για να θεωρηθούν έξοδα, πρέπει να πληρούνται συγκεκριμένες προϋποθέσεις).
- ✓ Οι ζημιές, οι οποίες μεταφέρονται για συμψηφισμό με τα κέρδη, για τα επόμενα 5 φορολογικά έτη.

4.2. Φορολογικός Συντελεστής

Με την Απόφαση Α 1101/30-04-2020 (ΦΕΚ Β' 1753/07.05.2020) ορίζεται ότι τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθώς και οι υπόχρεοι των περιπτώσεων β', γ', δ', ε', στ' και ζ' του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά βιβλία, φορολογούνται με συντελεστή 24% για τα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2019. Ωστόσο, τα πιστωτικά ιδρύματα, όπως ορίζονται στο σημείο 1 της παρ. 1 του άρθρου 4 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 575/2013, εφόσον έχουν ενταχθεί και για τα φορολογικά έτη που υπάγονται στις ειδικές διατάξεις του άρθρου 27Α, φορολογούνται με συντελεστή 29%. Επίσης ο συντελεστής φόρου, για τους αγροτικούς συνεταιρισμούς και τις νομικές οντότητες που αναγνωρίζονται από το Υπουργείο Αγροτικής ανάπτυξης και Τροφίμων ως Ομάδες και Οργανώσεις παραγωγών του άρθρου 27 του Κανονισμού (ΕΕ) 1305/2013, για το φορολογικό έτος 2019 είναι 13%, ενώ για το φορολογικό έτος 2020 (από 01/01/2020) είναι 10%.

Τέλος, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του παρόντος άρθρου, ο φορολογούμενος που αποκτά εισόδημα το οποίο υπόκειται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με το άρθρο 62 περιλαμβάνει το εισόδημα αυτό στα φορολογητέα κέρδη του πριν την αφαίρεση του παρακρατούμενου φόρου. Ο πληρωτέος από το φορολογούμενο φόρος σε σχέση με το εν λόγω εισόδημα μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε²².

4.3. Υποχρέωση Προκαταβολής Φόρου για το Επόμενο Φορολογικό Έτος

Με βάση τη δήλωση που υποβάλλει ο φορολογούμενος που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα ,βεβαιώνεται προκαταβολή του φόρου εισοδήματος που προκύπτει ως ποσοστό του αρχικού αναλογούντα φόρου. Το ποσοστό της προκαταβολής του φόρου εισοδήματος των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων, συγκεκριμένα βεβαιώνεται ίσο με εκατό τοις εκατό (100%) του φόρου που προκύπτει για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους . Συγκεκριμένα για τα νέα νομικά πρόσωπα κατά τα τρία (3) πρώτα οικονομικά έτη από τη δήλωση έναρξης των εργασιών τους, προβλέπεται μείωση κατά πενήντα τοις εκατό(50%) των συντελεστών προκαταβολής με εξαίρεση όμως όταν τα νομικά πρόσωπα προέρχονται από μετατροπή ή συγχώνευση. Όλα τα νομικά πρόσωπα & οι νομικές οντότητες είναι υπόχρεοι προκαταβολής με βάση τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλουν.

4.4. Υπόχρεοι σε Παρακράτηση Φόρου

Υπόχρεοι σε παρακράτηση φόρου, με βάση το άρθρο 61, είναι κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, οι φορείς γενικής κυβέρνησης ή κάθε φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, αλλά

²² E-forelogia.gr, Νόμος 4172 - Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν . 4046/2012, του Ν . 4093/2012 και του Ν . 4127/2013 και άλλες διατάξεις, <https://www.eforelogia.gr/lawbank/document.aspx?digest=670A3CF4572C6550.1D031AEA53&version=2018/01/17>, (Ανάκτηση 12/08/2019)

δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα. Τα είδη πληρωμών στα οποία πραγματοποιείται παρακράτηση είναι μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα (royalties), αμοιβές για παροχές τεχνικών ή συμβουλευτικών υπηρεσιών, αμοιβές διοίκησης και συμβουλευτικές υπηρεσίες, ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων και υπεραξία από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας. Την ίδια υποχρέωση έχουν και οι φορείς της γενικής κυβέρνησης, νομικά πρόσωπα Ο.Τ.Α., φορείς κοινωνικής ασφάλισης καθώς και κάθε φορολογούμενος που δεν έχει την φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, αλλά δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα. Σε περίπτωση κατά την οποία οι πληρωμές γίνονται σε φορολογικό κάτοικο αλλοδαπής, τότε οι συντελεστές παρακράτησης προβλέπονται από τις Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, οι οποίες έχουν υπογραφεί μεταξύ της Ελλάδας και του κράτους στο οποίο έχει έδρα ο δικαιούχος της πληρωμής.

Το άρθρο 63 του παρόντος νόμου, ασχολείται με τις απαλλαγές ορισμένων ενδοομιλικών πληρωμών. Αρχικά αναφέρει ότι απαλλαγή παρακράτησης φόρου εφαρμόζεται στα μερίσματα και σε παρόμοιες πληρωμές που διανέμονται σε νομικό πρόσωπο το οποίο περιλαμβάνεται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α΄ της Οδηγίας 2011/96/Ε.Ε. σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς το οποίο ισχύει για τις μητρικές και τις θυγατρικές εταιρείες διαφορετικών κρατών – μελών, όπως αυτή ισχύει, εφόσον, το νομικό πρόσωπο που εισπράττει κατέχει μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον δέκα τοις εκατό (10%), βάσει αξίας ή αριθμού, στο μετοχικό κεφάλαιο ή δικαιώματα σε κέρδη, δικαιώματα ψήφου του φορολογούμενου που προβαίνει στη διανομή, το ελάχιστο ποσοστό κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής διακρατείται για τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες, και το νομικό πρόσωπο που εισπράττει περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α΄ της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ, όπως ισχύει, και είναι φορολογικός κάτοικος κράτους – μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιονδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

Η δεύτερη παράγραφος περιγράφει ότι ανεξάρτητα από το άρθρο 61, δεν παρακρατείται φόρος από τόκους και δικαιώματα (royalties) που καταβάλλονται σε νομικό πρόσωπο που αναφέρεται στο Παράρτημα της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων διαφορετικών κρατών – μελών, όπως αυτή ισχύει, εφόσον το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα που εισπράττει κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) βάσει αξίας ή αριθμού, στο μετοχικό κεφάλαιο ή δικαιώματα ψήφου του φορολογούμενου που προβαίνει στην καταβολή, ή ο φορολογούμενος που καταβάλλει, κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στο μετοχικό κεφάλαιο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που εισπράττει, ή ένα τρίτο νομικό πρόσωπο ή μία νομική οντότητα κατέχει άμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή τουλάχιστον είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στο μετοχικό κεφάλαιο τόσο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας που εισπράττει όσο και του φορολογούμενου που προβαίνει στην καταβολή, το ελάχιστο ποσοστό κατοχής μετοχών ή μεριδίων ή συμμετοχής διακρατείται για τουλάχιστον είκοσι τέσσερις (24) μήνες, και το νομικό πρόσωπο που εισπράττει περιλαμβάνεται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ, όπως ισχύει, και είναι φορολογικός κάτοικος κράτους – μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος, και υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο άρθρο 3 της Οδηγίας 2003/49/ΕΚ ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

Στην περίπτωση κατά την οποία νομικό πρόσωπο (ανώνυμη εταιρεία) το οποίο είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, πραγματοποιεί πληρωμές μερισμάτων, τόκων και δικαιωμάτων σε νομικό πρόσωπο, φορολογικό κάτοικο κράτους – μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης, πριν εξαντληθούν οι είκοσι τέσσερις (24) μήνες της διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής σε αυτό, αλλά πληρούνται οι λοιποί όροι των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου, ο υπόχρεος σε παρακράτηση δύναται προσωρινά να μην παρακρατήσει τους ανάλογους φόρους από τα ποσά των ανωτέρω πληρωμών με την υποχρέωση να καταθέσει τραπεζική εγγύηση στη Φορολογική Διοίκηση ποσού που προκύπτει από τη σχέση: συντελεστής

παρακράτησης × διανεμηθέν ή καταβληθέν ποσό 1 / συντελεστής παρακράτησης. Εφόσον συμπληρωθούν οι είκοσι τέσσερις (24) μήνες διακράτησης του ελάχιστου ποσοστού συμμετοχής, η απαλλαγή θεωρείται οριστική και η εγγύηση επιστρέφεται στον φορολογούμενο. Στην αντίθετη περίπτωση η εγγύηση καταπίπτει υπέρ του Ελληνικού Δημοσίου κατά την ημερομηνία που συμπληρώνονται οι είκοσι τέσσερις (24) μήνες. Όσον αφορά στην πληρωμή των μερισμάτων, η διετία ολοκληρώνεται με τη συμπλήρωση 24 μηνών κατά το χρόνο έγκρισης των αποτελεσμάτων από τη γενική συνέλευση, σύμφωνα με σχετική διάταξη της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1180/31.12.2008.

4.5. Συντελεστές Παρακράτησης Φόρου

Στα μερίσματα και γενικώς στα εισοδήματα που προκύπτουν από μετοχές καθώς και στα εισοδήματα, τα οποία σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 36 του παρόντος Κώδικα, περιλαμβάνονται στην έννοια των μερισμάτων, διενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%), ανεξαρτήτως αν ο δικαιούχος του μερίσματος ή των διανεμομένων κερδών των λοιπών περιπτώσεων είναι φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο. Ο συντελεστής πέντε τοις εκατό (5%) εφαρμόζεται σε κέρδη που διανέμονται από 01.01.2020 και μετά.

Οι τόκοι που προκύπτουν από πάσης φύσεως τοποθετήσεις (καταθέσεις, απαιτήσεις), όπως αυτές ορίζονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 37 του παρόντος Κώδικα, διενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%), ανεξαρτήτως αν ο δικαιούχος των τόκων είναι φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο. Με τη διάταξη του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 6 της ΠΟΛ. 1042/26. 01.2015, διευκρινίζεται ότι, στην έννοια των τόκων εμπίπτουν κάθε είδους τόκοι, ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται οι τόκοι δανείων, οι τόκοι υπερημερίας λόγω συμβατικής υποχρέωσης, καθώς και οι τόκοι που επιδικάζονται με δικαστική απόφαση, ανεξάρτητα αν αυτές αφορούν στην επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης. Επίσης, διευκρινίζεται ότι στην έννοια των τόκων δεν περιλαμβάνονται οι τόκοι που επιβάλλονται βάσει των διατάξεων της Κεντρικής Ένωσης Δήμων Ελλάδας (ΚΕΔΕ) και του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (ΚΦΔ Ν. 4174/2013). Στην περίπτωση που ο δικαιούχος των τόκων είναι φυσικό πρόσωπο με την παρακράτηση του φόρου εξαντλείται η

φορολογική του υποχρέωση για το εισόδημα αυτό. Αντίθετα, εάν ο δικαιούχος είναι νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, φορολογικοί κάτοικοι της Ελλάδας ή με εγκατάσταση στην Ελλάδα, με την παρακράτηση του φόρου δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για το εισόδημα αυτό, το οποίο θα συμπεριληφθεί στα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Στην περίπτωση αυτή, ο παρακρατηθείς φόρος εκπίπτει από το φόρο εισοδήματος που προκύπτει από τα κέρδη της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Στο εισόδημα από δικαιώματα (royalties) που αποκτώνται για τη χρήση ή παραχώρηση άυλων και ενσώματων περιουσιακών στοιχείων και από την παροχή υπηρεσιών, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 38 του παρόντος Κώδικα, διενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), εφόσον ο δικαιούχος των αμοιβών για δικαιώματα είναι φυσικό πρόσωπο, δεδομένου ότι σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 62 του παρόντος Κώδικα, στις αμοιβές για δικαιώματα (royalties) που καταβάλλονται στα νομικά πρόσωπα ή στις νομικές οντότητες που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας ή έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, δε διενεργείται παρακράτηση φόρου.

Στις αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και στις αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, διενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) μόνο στην περίπτωση που ο δικαιούχος της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 62 του παρόντος Κώδικα. Σύμφωνα με τις διατάξεις της εγκυκλίου με αριθμό ΠΟΛ. 1120/25.04.2014 σε παρακράτηση φόρου υπόκεινται μόνο οι αμοιβές που λαμβάνουν τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή οι ατομικές επιχειρήσεις, καθώς και οι μη υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων του Κ.Φ.Α.Σ. που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα εάν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή, τα οποία παρέχουν τις ανωτέρω υπηρεσίες σε υπόχρεους του άρθρου 61 του ίδιου νόμου. Εξαιρέση αποτελούν οι αμοιβές εργοληπτών και οι αμοιβές ενοικιαστών δημοσίων, δημοτικών και κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων όπου διενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή τρία τοις εκατό (3%).

Το ασφάλισμα που καταβάλλεται στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστήριων συνταξιοδοτικών συμβολαίων φορολογείται κατά περίπτωση με συντελεστές οι οποίοι είναι ακριβώς οι ίδιοι με τους αντίστοιχους συντελεστές που ορίζονται με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 15 του παρόντος Κώδικα και ειδικότερα με

συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) για κάθε περιοδικά καταβαλλόμενη παροχή, με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) για εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή μέχρι το ποσό των σαράντα χιλιάδων (40.000,00) ευρώ και με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) για εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή κατά το μέρος που υπερβαίνει τις σαράντα χιλιάδες (40.000,00) ευρώ. Σε περίπτωση είσπραξης από τον δικαιούχο ασφαλισματος λόγω πρόωρης εξαγοράς οι ανωτέρω συντελεστές αυξάνονται κατά πενήντα τοις εκατό (50%)

Στην υπεραξία (κέρδος) από ακίνητη περιουσία διενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%), εφόσον ο δικαιούχος της υπεραξίας είναι φυσικό πρόσωπο το οποίο δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα με αντικείμενο πωλήσεις ακινήτων.

Οι φορείς γενικής κυβέρνησης εκτός από τις κεφαλαιουχικές εταιρείες κατά την προμήθεια κάθε είδους αγαθών ή υπηρεσιών από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, υποχρεούνται, κατά την καταβολή ή την έκδοση της σχετικής εντολής πληρωμής της αξίας αυτών, να παρακρατούν φόρο εισοδήματος, ο οποίος υπολογίζεται στο καθαρό ποσό της αξίας των αγαθών ή υπηρεσιών με συντελεστή ως ακολούθως:

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

Εξαιρούνται από την παρακράτηση φόρου οι υπόχρεοι του πρώτου εδαφίου:

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

4.6. Υπολογισμός Αρχικού και Οφειλόμενου Φόρου

Ο Αρχικός αναλογούν φόρος προέρχεται από τα φορολογητέα κέρδη με την επιβολή του συντελεστή 24%.

Υπολογισμός Οφειλόμενου Φόρου

Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και οντοτήτων υπολογίζεται σύμφωνα με τους παραπάνω συντελεστές όπως ορίζονται στον Κ.Φ.Ε. και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται από τα παρακάτω:

- i. Ο φόρος που προκαταβλήθηκε,
- ii. Ο φόρος που παρακρατήθηκε και
- iii. Ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα που αποκτήθηκε σε αυτήν.

Τα παραπάνω ποσά εκπίπτουν από το ποσό του φόρου που προκύπτει. Η ανωτέρω διαδικασία έκπτωσης του φόρου είναι δεσμευτική χωρίς την δυνατότητα μεταβολής της σειράς. Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.

4.7. Υποβολή και Απόδοση Φόρου

Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποχρεούνται να δηλώνουν ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση όλα τα εισοδήματά τους, υποκείμενα στο φόρο ή μη. Η δήλωση των φόρων υποβάλλεται μέχρι και την τελευταία ημέρα του έκτου μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους. Συνεπώς²³:

- Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες των οποίων το φορολογικό έτος λήγει στις 31 Δεκεμβρίου υποβάλλουν τη δήλωσή τους μέχρι την 30η Ιουνίου του επόμενου φορολογικού έτους,
- Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες των οποίων το φορολογικό έτος λήγει στις 30 Ιουνίου υποβάλλουν τη δήλωσή τους μέχρι την 31η Δεκεμβρίου του ίδιου φορολογικού έτους,
- Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες των οποίων στο μετοχικό κεφάλαιο συμμετέχει με ποσοστό άνω του 50% αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική

²³ Καραγιώργος Θ., Φορολογική Πρακτική, Εκδόσεις ΑΦΟΙ Θ. Καραγιώργου Ο.Ε.

οντότητα και ακολουθεί το φορολογικό έτος τους, υποβάλλουν τη δήλωσή τους μέχρι και την τελευταία ημέρα του έκτου μήνα από το τέλος του συγκεκριμένου φορολογικού έτους.

Η εξόφληση των φόρων γίνεται σύμφωνα με τον παρακάτω πίνακα:

Είδος φόρου	Εξόφληση φόρου
Φόρος μερισμάτων	Με Γ.Σ. 30/6, εξόφληση έως 30/9
Φόρος τόκων	Έως την τελευταία ημέρα του 2ου μήνα από την ημερομηνία της πληρωμής
Φόρος δικαιωμάτων	Έως την τελευταία ημέρα του 2ου μήνα από την ημερομηνία της πληρωμής
Φόρος Μισθωτών υπηρεσιών	Έως την τελευταία ημέρα του 2ου μήνα από την ημερομηνία της πληρωμής
Φόρος από επιχειρηματική δραστηριότητα	Έως την τελευταία ημέρα του 2ου μήνα από την ημερομηνία της πληρωμής
Φόρος εργολάβων	Έως την τελευταία ημέρα του 2ου μήνα από την ημερομηνία της πληρωμής
Φόρος εισοδήματος	Η 1η δόση με την υποβολή στις 30/6, οι υπόλοιπες 6 ανά μήνα η κάθε δόση

Πίνακας 1: Εξόφληση Φόρων

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 - ΤΟ ΔΛΠ 12 – Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

5.1. Εισαγωγή

Στο παρόν κεφάλαιο της εργασίας καταγράφονται και παρουσιάζονται αναλυτικά οι αρχές και οι κανονισμοί που διέπουν τη λειτουργία του Δ.Λ.Π. 12, ο σκοπός και το πεδίο εφαρμογής του. Αναλυτικότερα, γίνεται αναφορά στις βασικές έννοιες που το απαρτίζουν και στον τρόπο εφαρμογής τους, αλλά και στις συνέπειές τους στις οικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων. Ακόμη, περιγράφονται ο τρόπος λογιστικού χειρισμού διαφόρων ειδικών περιπτώσεων που καθορίζονται σύμφωνα με το Πρότυπο αυτό.

5.2. Σκοπός του Προτύπου

Σκοπός του Δ.Λ.Π. 12 είναι να καθοριστεί ο λογιστικός χειρισμός των φόρων εισοδήματος. Βασικό ζήτημα στη λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι ο τρόπος με τον οποίο θα πρέπει να λογιστικοποιηθούν οι τρέχουσες και μελλοντικές φορολογικές συνέπειες από:

- τη μελλοντική ανάκτηση (τον μελλοντικό διακανονισμό) της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείων (υποχρεώσεων) που είναι καταχωρημένα στον ισολογισμό μιας επιχείρησης και
- συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας περιόδου που αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης.

5.3. Πεδίο Εφαρμογής

Το Πρότυπο αυτό πρέπει να εφαρμόζεται για τη λογιστική παρακολούθηση και απεικόνιση των φόρων εισοδήματος. Για τους σκοπούς αυτού του Προτύπου, οι φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν όλους τους φόρους που επιβάλλονται στο εσωτερικό και στο εξωτερικό και βασίζονται στα φορολογητέα κέρδη. Επιπλέον, οι

φόροι εισοδήματος περιλαμβάνουν φόρους, όπως οι παρακρατούμενοι φόροι, οι οποίοι είναι πληρωτέοι από μία θυγατρική, συγγενή ή κοινοπραξία κατά τη διανομή κερδών προς την επιχείρηση που συντάσσει τις οικονομικές καταστάσεις.

Ακόμη, το Πρότυπο αυτό δεν ασχολείται με τις μεθόδους της λογιστικής καταχώρισης για τις Κρατικές Επιχορηγήσεις (Δ.Λ.Π. 20 «Λογιστική των κρατικών επιχορηγήσεων και γνωστοποίηση της κρατικής υποστήριξης»), ή για τις φορολογικές πιστώσεις λόγω επένδυσης. Ωστόσο, όμως, καλύπτει τη λογιστική των προσωρινών διαφορών που μπορεί να προκύψουν από τέτοιες επιχορηγήσεις ή φορολογικές πιστώσεις λόγω επένδυσης.

5.4. Βασικές Αρχές του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12

Το Δ.Λ.Π. 12 διέπεται από τις παρακάτω βασικές αρχές²⁴:

- Με την αναγνώριση ενός στοιχείου του ενεργητικού ή μιας υποχρέωσης η οικονομική οντότητα αναμένει να ανακτήσει ή να διακανονίσει τη λογιστική αξία του στοιχείου αυτού. Στην περίπτωση που η ανάκτηση ή ο διακανονισμός της λογιστικής αξίας του στοιχείου, είναι πιθανό να αυξήσει ή να μειώσει τις μελλοντικές πληρωμές φόρου σε σχέση με αυτές που θα υπήρχαν αν η ανάκτηση ή ο διακανονισμός δεν είχε καμία φορολογική επίδραση, τότε η επιχείρηση, υπό ορισμένες εξαιρέσεις, θα πρέπει να αναγνωρίσει μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ή απαίτηση.
- Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο που αναγνωρίζεται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης, αν οι συναλλαγές και τα οικονομικά γεγονότα που προκαλούν αυτή τη φορολογική επίδραση αναγνωρίζονται, επίσης στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης για την περίοδο.
- Ο φόρος εισοδήματος αποτελεί έξοδο το οποίο αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια, αν οι συναλλαγές και τα γεγονότα που αφορούν αυτή τη φορολογική επίδραση αναγνωρίζονται, επίσης στα ίδια κεφάλαια.
- Η αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε μία συνένωση επιχειρήσεων επηρεάζει το ποσό της υπεραξίας που προκύπτει από αυτή τη συνένωση ή το ποσό του κέρδους μίας αγοράς ευκαιρίας²⁵.

²⁴ Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – «Φόροι Εισοδήματος»

5.5. Βασικές Έννοιες του Προτύπου

Κάποιες από τις βασικές έννοιες, που σχετίζονται με το Πρότυπο και είναι οι εξής²⁶:

Λογιστικό αποτέλεσμα: είναι το κέρδος ή ζημία μιας περιόδου χρήσης πριν από την αφαίρεση του εξόδου για φόρους.

Έξοδο φόρου (έσοδο φόρου): είναι το συνολικό ποσό που περιλαμβάνεται στον προσδιορισμό του καθαρού κέρδους ή ζημίας της χρήσεως και αφορά τον τρέχοντα και τον αναβαλλόμενο φόρο.

Τρέχων φόρος: είναι το ποσό των πληρωτέων (επιστρεπτέων) φόρων εισοδήματος που αντιστοιχούν στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) μιας περιόδου.

Φορολογητέο εισόδημα (φορολογική ζημία): είναι το ποσό του κέρδους ή της ζημίας μιας περιόδου, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τους κανόνες που έχουν τεθεί από τις φορολογικές αρχές και επί του οποίου είναι πληρωτέοι ή επιστρεπτέοι οι φόροι εισοδήματος.

Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις: είναι τα ποσά των πληρωτέων φόρων εισοδήματος που θα καταβληθούν σε μελλοντικές περιόδους και που αφορούν σε φορολογητέες προσωρινές διαφορές.

Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις: είναι τα ποσά των φόρων εισοδήματος που είναι επιστρεπτέα σε μελλοντικές περιόδους και αφορούν σε:

- Εκπεστές προσωρινές διαφορές,
- Μεταφερόμενες στο μέλλον αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες, και
- Μεταφερόμενους στο μέλλον αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους.

Προσωρινές διαφορές: είναι οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης στον ισολογισμό και της φορολογικής βάσης τους. Οι προσωρινές διαφορές μπορεί να είναι:

- Φορολογητέες προσωρινές διαφορές, είναι οι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε φορολογητέα ποσά κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους ή της φορολογικής ζημίας των μελλοντικών περιόδων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται, ή

²⁵ Grant Thornton (2009), “Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς I.F.R.S.”, 3η Αναθεωρημένη Έκδοση, Grant Thornton,σελ:290

²⁶ Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – «Φόροι Εισοδήματος», Νεγκάκης Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα, Θεσσαλονίκη

- Εκπεστές προσωρινές διαφορές, που είναι οι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε ποσά που είναι εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους ή ζημίας των μελλοντικών περιόδων, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης ανακτάται ή τακτοποιείται.

Χρονικές διαφορές: είναι οι διαφορές μεταξύ του φορολογητέου αποτελέσματος (κέρδους ή ζημίας) και του λογιστικού αποτελέσματος (κέρδους ή ζημίας), που δημιουργούνται σε μια χρήση και αντιστρέφονται σε μία ή περισσότερες επόμενες χρήσεις.

Φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης: είναι το ποσό που αποδίδεται σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς.

Το έξοδο φόρου (έσοδο φόρου): περιλαμβάνει το τρέχον έξοδο φόρου (τρέχον έσοδο φόρου) και το αναβαλλόμενο έξοδο φόρου (αναβαλλόμενο έσοδο φόρου).

5.6. Φορολογική Βάση

Σύμφωνα με τους κανονισμούς του Δ.Λ.Π. 12, μία οικονομική οντότητα θα πρέπει να συγκρίνει τη λογιστική αξία των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων με την αντίστοιχη φορολογική τους βάση, έτσι ώστε να αναγνωρίσει την προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογία. Ως λογιστική αξία ορίζεται η αξία με την οποία ένα στοιχείο αναγνωρίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

- **Φορολογική βάση για στοιχεία του ενεργητικού**

Η φορολογική βάση ενός στοιχείου του ενεργητικού είναι το ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά, από μελλοντικά φορολογητέα οικονομικά οφέλη τα οποία θα εισρεύσουν, όταν η οικονομική οντότητα ανακτήσει τη λογιστική αξία του στοιχείου του ενεργητικού. Στην περίπτωση που τα οικονομικά οφέλη δε θα είναι φορολογητέα, τότε η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου είναι ίση με τη λογιστική του αξία²⁷.

Για παράδειγμα, έστω οικιακός εξοπλισμός αξίας 250€. Για φορολογικούς σκοπούς, έχει απόσβεση ίση με 75€ και έχει ήδη εκπεσθεί στην τρέχουσα και στις

²⁷ Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – «Φόροι Εισοδήματος», Νεγκάκης Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα, Θεσσαλονίκη

προηγούμενες περιόδους και το απομένον κόστος θα εκπεσθεί σε μελλοντικές περιόδους, είτε ως απόσβεση είτε μέσω μιας έκπτωσης κατά την πώληση. Τα έσοδα που δημιουργούνται από τη χρησιμοποίηση του μηχανήματος είναι φορολογητέα, κάθε κέρδος από την πώληση του μηχανήματος θα είναι φορολογητέο και κάθε ζημιά από την πώληση θα είναι εκπεστέα φορολογικά. Η φορολογική βάση, λοιπόν, είναι 175€.

- **Φορολογική βάση για υποχρεώσεις**

Η φορολογική βάση μιας υποχρέωσης είναι η λογιστική της αξία, αφαιρώντας κάθε ποσό που θα είναι εκπεστέο φορολογικά σε σχέση με αυτή την υποχρέωση σε μελλοντικές χρήσεις. Στην περίπτωση εσόδου το οποίο εισπράττεται προκαταβολικά (προεισπραθέντα έσοδα), η φορολογική βάση της προκύπτουσας υποχρέωσης είναι η λογιστική της αξία μείον κάθε ποσό εσόδου που δε θα είναι φορολογητέο σε μελλοντικές χρήσεις.

Για παράδειγμα, στις βραχυχρόνιες υποχρεώσεις περιλαμβάνονται δεδουλευμένα έξοδα με λογιστική αξία 315€. Το σχετικό έξοδο θα εκπεσθεί φορολογικά σε ταμειακή βάση και έτσι η φορολογική βάση των δεδουλευμένων εξόδων είναι μηδενική. Επίσης σε μία άλλη περίπτωση, όπου υπάρχει υποχρέωση δανείου με λογιστική αξία 472€. Η εξόφληση του δανείου δε θα έχει φορολογικές συνέπειες και έτσι η φορολογική βάση του δανείου θα είναι 472€.

5.7. Διαφορές Λογιστικού – Φορολογητέου Αποτελέσματος

Όπως σε πολλά φορολογικά καθεστώτα, έτσι και στο ελληνικό παρατηρείται ότι το λογιστικό κέρδος ή ζημιά διαφέρει από το φορολογικό κέρδος (φορολογική ζημιά), κάτι που οφείλεται στο ότι οι λογιστικές πολιτικές που χρησιμοποιούνται για τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος, είναι διαφορετικές από τους αντίστοιχους κανόνες που χρησιμοποιούν οι φορολογικές αρχές.

Οι επιχειρήσεις, συνήθως, καταρτίζουν μία κατάσταση αναμόρφωσης των λογιστικών κερδών στα φορολογητέα κέρδη, στην οποία αναφέρονται όλες οι διαφορές μεταξύ λογιστικών και φορολογητέων κερδών. Τέτοιες διαφορές αποτελούν τα μη εκπιπτόμενα έξοδα, τα αφορολόγητα έσοδα, οι αφορολόγητες εκπτώσεις, τα έξοδα που εκπίπτουν με διαφορετικά κριτήρια (όπως ταμειακή βάση) από αυτά με τα

οποία αναγνωρίζονται (όπως η αρχή του δεδουλευμένου), τα έξοδα που υπολογίζονται με διαφορετικό τρόπο για φορολογικούς σκοπούς από ότι για λογιστικούς (όπως οι αποσβέσεις).

Οι διαφορές μεταξύ φορολογητέου εισοδήματος και λογιστικού αποτελέσματος μπορούν να διακριθούν σε δύο κατηγορίες:

- **Μόνιμες διαφορές**: είναι αυτές που δεν μπορούν να διακανονιστούν στο μέλλον. Τέτοιες διαφορές μπορεί να προκύψουν από ένα αφορολόγητο έσοδο που έχει καταχωρηθεί στα λογιστικά αποτελέσματα, αλλά δεν πρόκειται ποτέ να φορολογηθεί ή ένα έξοδο το οποίο έχει καταχωρηθεί στα λογιστικά αποτελέσματα αλλά δεν εκπίπτει των φορολογητέων κερδών.
- **Προσωρινές διαφορές**: πρόκειται για τις διαφορές που μπορούν να αναστραφούν, διακανονιστούν στο μέλλον και από τις οποίες προκύπτει η αναβαλλόμενη φορολογία. Τέτοιες διαφορές οφείλονται σε κονδύλια που ενώ επηρεάζουν το λογιστικό αποτέλεσμα της τρέχουσας περιόδου, θα διαμορφώσουν το φορολογικό αποτέλεσμα μιας επόμενης χρήσης.

5.8. Τρέχουσα Φορολογία

Η κάθε οικονομική οντότητα στο τέλος της λογιστικής χρήσης πρέπει να καταβάλει και το ποσό του φόρου που έχει υπολογιστεί από τις φορολογικές αρχές. Το παραπάνω προαναφερθέν ποσό αποτελεί και τον τρέχοντα φόρο για την επιχείρηση. Ο τρέχων φόρος υπολογίζεται επί των φορολογητέων κερδών της χρήσης και αποτελεί μια βραχυπρόθεσμη υποχρέωση για την επιχείρηση.

5.8.1. Αναγνώριση Τρέχουσας Φορολογίας

Το ποσό του φόρου το οποίο αναλογεί τόσο στη τρέχουσα αλλά και σε προηγούμενες αποτελεί υποχρέωση αν δεν έχει καταβληθεί. Αντιθέτως, αν το ποσό που καταβλήθηκε τόσο για την τρέχουσα όσο και για τις προηγούμενες περιόδους είναι μεγαλύτερο από το ποσό που οφείλεται και που αναλογεί σε αυτές τις περιόδους, τότε η διαφορά αναγνωρίζεται ως απαίτηση.

Συνεχίζοντας, αν προκύπτει ενδεχόμενο όφελος το οποίο σχετίζεται με φορολογική ζημία η οποία μπορεί να μεταφερθεί αναδρομικά για ανάκτηση φόρου προηγούμενης περιόδου, τότε το όφελος αυτό αναγνωρίζεται ως απαίτηση. Εδώ, θα πρέπει να τονιστεί ότι η συγκεκριμένη δυνατότητα δεν αναγνωρίζεται από την Ελληνική φορολογική νομοθεσία.

Τέλος, στην περίπτωση που χρησιμοποιείται φορολογική ζημία για ανάκτηση φόρου προηγούμενης περιόδου, η ωφέλεια αναγνωρίζεται ως περιουσιακό στοιχείο στην περίοδο που προκύπτει η φορολογική ζημία, εάν αναμένεται ότι η ωφέλεια θα εισρεύσει στην επιχείρηση και μπορεί να υπάρξει αξιόπιστη μέτρηση²⁸.

5.8.2. Μέτρηση Τρέχουσας Φορολογίας

Η αναμενόμενη αξία καταβολής είναι το ποσό στο οποίο καταβάλλονται όλες οι τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις, χρησιμοποιώντας πάντα τους φορολογικούς συντελεστές που είναι σε ισχύ ή θα βρίσκονται σε ισχύ μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού.

5.9. Αναβαλλόμενη Φορολογία

Όπως αναφέρθηκε και πιο πάνω οι διαφορές ανάμεσα στο λογιστικό και φορολογικό αποτέλεσμα μπορούν να κατηγοριοποιηθούν ως εξής: α)στις μόνιμες και β)στις προσωρινές. Οι προσωρινές διαφορές βέβαια είναι αυτές οι οποίες προκύπτουν από το γεγονός ότι ένα λογιστικό γεγονός μίας χρήσης έχει φορολογική επίδραση σε μια άλλη χρήση.

5.9.1. Τεχνική Αναγνώρισης Αναβαλλόμενης Φορολογικής Υποχρέωσης

Περιουσιακά Στοιχεία: Η καταχώρησης ενός περιουσιακού στοιχείου αναπόφευκτα θα οδηγήσει στην ανάκτηση της λογιστικής αξίας του με την μορφή οικονομικών

²⁸ Grant Thornton (2009), “Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς I.F.R.S.”, 3η Αναθεωρημένη Έκδοση, Grant Thornton

ωφελειών που θα αποκτηθούν από την επιχείρηση σε μελλοντικές περιόδους. Όπως σημειώνεται από το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12, όταν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει την φορολογική βάση του, το ποσό των φορολογητέων οικονομικών ωφελειών θα υπερβαίνει το ποσό που θα επιτρέπεται ως έκπτωση για φορολογικούς σκοπούς. Η διαφορά αυτή είναι μια φορολογητέα προσωρινή διαφορά και η υποχρέωση πληρωμής του προκύπτοντος φόρου εισοδήματος σε μελλοντικές περιόδους είναι μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

Υποχρεώσεις: Το αντίθετο ακριβώς συμβαίνει στην περίπτωση των υποχρεώσεων. Συγκεκριμένα, και σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12, όταν η λογιστική αξία μιας υποχρέωσης είναι μικρότερη από την φορολογική της βάση τότε αναγνωρίζεται μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση²⁹.

5.9.2. Τεχνική Αναγνώρισης Αναβαλλόμενης Φορολογικής Απαίτησης

Περιουσιακά στοιχεία: Η τεχνική αναγνώρισης της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης είναι παρόμοια με τα όσα αναφέρθηκαν για τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις. Συγκεκριμένα, όταν η λογιστική αξία ενός στοιχείου του ενεργητικού είναι μικρότερη από την φορολογική του βάση, τότε σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, εφόσον βέβαια είναι πιθανό ότι η επιχείρηση θα έχει αρκετά μελλοντικά φορολογικά κέρδη ώστε να επωφεληθεί από την φορολογική αυτή έκπτωση. Όταν η φορολογική βάση του στοιχείου είναι μεγαλύτερη, τότε αναμένεται ότι οι φορολογικές εκπτώσεις στο μέλλον θα είναι μεγαλύτερες και επομένως θα πληρωθεί μικρότερος φόρος. Συμπερασματικά, λοιπόν, έχουμε την δημιουργία ενός φορολογικού οφέλους το οποίο αναγνωρίζεται σήμερα, εφόσον βέβαια πιθανολογείται ότι το όφελος αυτό θα εισρεύσει στην επιχείρηση.

Υποχρεώσεις: Αντιθέτως, στην περίπτωση των υποχρεώσεων η τεχνική που ακολουθείται είναι η αντίστροφη. Συνεπώς, όταν η λογιστική αξία μιας υποχρέωσης, είναι μεγαλύτερη από την φορολογική της βάση, τότε δημιουργείται μια προσωρινή

²⁹ Grant Thornton (2009), “Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς I.F.R.S.”, 3η Αναθεωρημένη Έκδοση, Grant Thornton

εκπεστέα διαφορά, οπότε αναγνωρίζεται μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Από την χρονική στιγμή που η παραπάνω υποχρέωση παύει να υπάρχει καθώς έχει διακανονιστεί, θα έχουμε και εκροή οικονομικών πόρων από την επιχείρηση χωρίς όμως αυτό το γεγονός να επηρεάζει το λογιστικό αποτέλεσμα. Βέβαια, αν η παραπάνω εκροή ή μέρος αυτής αφαιρεθεί από το μελλοντικό φορολογικό κέρδος, τότε θα έχουμε μια μείωση του φόρου εισοδήματος που θα καταβληθεί και συνεπώς θα δημιουργηθεί μια απαίτηση που υπάρχει σήμερα και αφορά ένα μελλοντικό φορολογικό γεγονός³⁰.

5.9.3. Αναγνώριση Αναβαλλομένης Φορολογίας

Μόνιμες Διαφορές: Όπως προαναφέρθηκε και παραπάνω οι μόνιμες διαφορές δηλαδή οι διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης οι οποίες δεν μπορούν να αναστραφούν δεν δημιουργούν υποχρέωση αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας.

Φορολογητέες Προσωρινές Διαφορές: Οι φορολογητέες προσωρινές διαφορές είναι εκείνες που στο παρόν θα προκαλέσουν την αναγνώριση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης, ενώ στο μέλλον και καθώς η αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης ανακτάται η διακανονίζεται, θα προκαλέσουν την πληρωμή υψηλότερων φόρων. Αναλυτικότερα, καθώς η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει την φορολογική του βάση, τα λογιστικά κέρδη υπερβαίνουν τα φορολογικά. Έτσι, η επιχείρηση θα πληρώσει τώρα τον μικρότερο δυνατό φόρο και θα αναγνωρίσει μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση η οποία ουσιαστικά αντιπροσωπεύει τους φόρους που θα πληρώσει στο μέλλον. Αυτό συμβαίνει, διότι η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ανακτάται η της υποχρέωσης διακανονίζεται.

Σύμφωνα με το Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 προσωρινές διαφορές επίσης προκύπτουν όταν:

- Το κόστος μιας συνένωσης επιχειρήσεων κατανέμεται μέσω της αναγνώρισης των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων που

³⁰ Grant Thornton (2009), “Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς I.F.R.S.”, 3η Αναθεωρημένη Έκδοση, Grant Thornton, σελ:301

αναλήφθηκαν, στην εύλογη αξία τους, αλλά καμία ισοδύναμη προσαρμογή δεν γίνεται για φορολογικούς σκοπούς.

- Περιουσιακά στοιχεία επανεκτιμώνται, χωρίς να γίνει ισοδύναμη προσαρμογή για φορολογικούς σκοπούς.
- Προκύπτει υπεραξία σε συνένωση επιχειρήσεων.
- Η φορολογική βάση περιουσιακού στοιχείου η υποχρέωσης κατά την αρχική καταχώρηση διαφέρει από την αρχική λογιστική αξία του, για παράδειγμα όταν μια επιχείρηση ωφελείται από μη φορολογητέες κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν σε περιουσιακά στοιχεία.
- Η λογιστική αξία των επενδύσεων σε θυγατρικές υποκαταστήματα και συγγενείς ή των δικαιωμάτων σε κοινοπραξίες γίνεται διαφορετική από την φορολογική βάση της επένδυσης ή του δικαιώματος.

Εκπεστές Προσωρινές Διαφορές: Εκπεστές προσωρινές διαφορές είναι οι προσωρινές διαφορές που θα καταλήξουν σε ποσά που είναι εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους(ή της ζημίας) των μελλοντικών χρήσεων καθώς η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης ανακτάται η διακανονίζεται.

5.10. Αποτίμηση

Οι τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους πρέπει να αποτιμώνται στο ποσό που αναμένεται να πληρωθεί στις φορολογικές αρχές ή να ανακτηθεί από αυτές, με θεσπισμένους, μέχρι την ημερομηνία λήξης της περιόδου αναφοράς, φορολογικούς συντελεστές και νόμους.

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις πρέπει να αποτιμώνται σύμφωνα με τους φορολογικούς συντελεστές και φορολογικούς νόμους που αναμένονται να εφαρμοστούν και να ισχύουν κατά το χρονικό διάστημα του διακανονισμού του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Ακόμη, σύμφωνα με αυτό το Πρότυπο, δεν επιτρέπεται η προεξόφληση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και απαιτήσεων, καθώς απαιτείται λεπτομερής προσδιορισμός του χρόνου αναστροφής κάθε προσωρινής διαφοράς που πολλές φορές είναι πρακτικά αδύνατος ή περίπλοκος. Επίσης, τυχόν προεξόφληση των αναβαλλόμενων φόρων

μπορεί να ερχόταν σε αντίθεση με βασικές αρχές των Προτύπων, όπως αυτής της συγκρισιμότητας των οικονομικών καταστάσεων μεταξύ οικονομικών οντοτήτων³¹.

5.11. Συμψηφισμός

Η επιχείρηση πρέπει να συμψηφίζει τις τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και τις τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις αν και μόνο αν, η επιχείρηση³²:

- α) έχει νομικά ισχυρό δικαίωμα να συμψηφίσει τα καταχωρημένα ποσά, και
- β) προτίθεται είτε να διακανονίσει το καθαρό υπόλοιπο, είτε να εισπράξει την απαίτηση και να διακανονίσει την υποχρέωση συγχρόνως.

Όσον αφορά τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις μπορεί να διενεργηθεί συμψηφισμός, αν και μόνο αν:

- α) η επιχείρηση έχει νομικά ισχυρό δικαίωμα να συμψηφίσει τις τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις έναντι των τρεχουσών φορολογικών υποχρεώσεων και
- β) οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις αφορούν σε φόρους εισοδήματος που επιβάλλονται από την ίδια τη φορολογική αρχή είτε στην ίδια φορολογητέα οικονομική μονάδα, ή σε διαφορετικές φορολογητέες οικονομικές μονάδες, οι οποίες πρόκειται να συμψηφίσουν τις τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις, σε κάθε μελλοντική χρήση στην οποία σημαντικά ποσά αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων ή απαιτήσεων αναμένονται να διακανονισθούν ή να ανακτηθούν.

³¹ Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – «Φόροι Εισοδήματος», Νεγκάκης Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα, Θεσσαλονίκη

³² Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 – «Φόροι Εισοδήματος»

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 - ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟΤΗΤΑ

6.1. Εισαγωγή

Με τις διατάξεις του Ν.4308/2014 (άρθρο 3, παράγραφος 5 και παράγραφοι 3.5.1 και 3.5.2 της λογιστικής οδηγίας εφαρμογής του Ν.4308/2014) εισάγεται για πρώτη φορά στο Ελληνικό Λογιστικό Πλαίσιο η έννοια της προσωρινής διαφοράς μεταξύ της λογιστικής αξίας και της φορολογικής βάσης των στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, η οποία (η έννοια της προσωρινής διαφοράς) και αποτελεί την βάση της λογιστικής της αναβαλλόμενης φορολογίας. Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας, τίθεται από τον νόμο σε καθαρά προαιρετική βάση (παράγραφος 23.3.6 λογιστικής οδηγίας εφαρμογής Ν.4308/2014) χωρίς όμως να ισχύει το ίδιο και για την υποχρέωση των οντοτήτων να παρακολουθούν μέσω του λογιστικού τους συστήματος, την λογιστική αξία και την φορολογική βάση των στοιχείων εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, εφόσον διαφέρουν μεταξύ τους.

Μία σημαντική αλλαγή που επιφέρει ο Ν.4308/2014 σε σχέση με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, είναι το γεγονός ότι ο φόρος εισοδήματος αντιμετωπίζεται πλέον ως έξοδο της περιόδου και όχι με την μέθοδο του πληρωτέου φόρου και συνεπώς θα έχουν εφαρμογή και για τον συγκεκριμένο οι θεμελιώδεις λογιστικές παραδοχές που ισχύουν για όλα τα έξοδα, μεταξύ των οποίων και αυτή του δεδουλευμένου. Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας εφαρμόζεται για να αποτρέψει τους ετεροχρονισμούς που προκαλούνται από την διαφοροποίηση μεταξύ του λογιστικού πλαισίου και της φορολογικής νομοθεσίας και προκειμένου να παρουσιαστεί ένα ορθότερο λογιστικό αποτέλεσμα (παράγραφος 23.3.2 λογιστικής οδηγίας εφαρμογής Ν.4308/2014). Για το θέμα της αναβαλλόμενης φορολογίας, ο Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) παραπέμπει στο ΔΛΠ 12 “Φόροι Εισοδήματος” (παράγραφος 23.3.5 λογιστικής οδηγίας εφαρμογής Ν.4308/2014)

6.2. Πεδίο Εφαρμογής

Σύμφωνα με το Άρθρο 1, παρ. 2 του Ν.4308/2014, οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων³³:

α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.

β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης (α) ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

δ) Κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το Δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του Δημοσίου, όταν δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του Ν.4270/2014.

Διευκρινίζεται ωστόσο, ότι από τις διατάξεις του νόμου δεν προκύπτει υποχρέωση εφαρμογής των ρυθμίσεων αυτού για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και οι οποίες με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. ήταν υπόχρεες στην τήρηση βιβλίων. Δηλαδή, πλέον δεν προκύπτει υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου, και ιδίως υποχρέωση τήρησης λογιστικών βιβλίων και σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων, για τις αλλοδαπές επιχειρήσεις που δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στην Ελλάδα και οι οποίες: α) αποκτούν πραγματική - φυσική επαγγελματική εγκατάσταση στην Ελλάδα, ή και β) ανεγείρουν ακίνητο κυριότητάς τους εντός της Ελληνικής επικράτειας ή πραγματοποιούν σε τέτοιο ακίνητο προσθήκες ή επεκτάσεις. Εάν οι επιχειρήσεις αυτές θεωρηθεί ότι αποκτούν εισόδημα στην Ελλάδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, θα έχουν υποχρέωση τήρησης του Ν. 4308/2014.

³³ Νόμος 4308/2014, Πολ.1003/31.12.2014, www.e-forologia.gr, www.taxheaven.gr

6.3. Φορολογική Προσέγγιση για τον Προσδιορισμό του Οικονομικού Αποτελέσματος

Στην Ελλάδα με την εφαρμογή του Ν.4172/2013, ο οποίος καθορίζει τη φορολογία εισοδήματος ως έσοδο από επιχειρηματικές συναλλαγές ορίζεται εκτός από τις συνήθεις συναλλαγές που πηγάζουν από τον σκοπό της οντότητας και τα έσοδα από την πώληση στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Από τον ορισμό που δίδεται στο έσοδο από το Ν.4172/2013 προκύπτει ότι δεν δίνεται ακριβής ορισμός της έννοιας του εσόδου. Επιπλέον θεωρείται ότι το έσοδο προκαλείται από τις επιχειρηματικές συναλλαγές και όχι από λογιστικά γεγονότα. Ο φορολογικός νομοθέτης βάσει όλων των παραπάνω θεωρεί ότι ένα έσοδο πραγματοποιείται από κάποια συναλλαγή που ο αντισυμβαλλόμενος προέρχεται από το εξωτερικό περιβάλλον της οντότητας, επομένως στην έννοια του εσόδου δεν συμπεριλαμβάνει έσοδα που μπορεί να προέρχονται από δραστηριότητες και αιτίες που μπορεί να αφορούν αναπροσαρμογές, αποτιμήσεις κ.α. εξαιρουμένου ότι αφορά την παραγωγή γεωργικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.

Ο λογιστικός όρος έξοδο έχει αντικατασταθεί φορολογικά μετά τον Ν.4172/2013 με τον όρο επιχειρηματική δαπάνη, ο οποίος υποδηλώνεται ως μειωτικό στοιχείο των κερδών. Η επιχειρηματική δαπάνη προκύπτει εξαιτίας κάποιας συναλλαγής με το εξωτερικό περιβάλλον αποκλείοντας όπως και στην περίπτωση του εσόδου οποιαδήποτε άλλη συναλλαγή πλην των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις και των αποσβέσεων που και αυτές όμως εκτελούνται με συντελεστές που ορίζονται από την φορολογική αρχή.

6.4. Τρέχων Φόρος Εισοδήματος

Βάσει των παραπάνω από τον Ν.4172/2013 προκύπτει ότι ο τρέχων φόρος αναφέρεται στο ποσό του εισοδήματος που καταβάλλεται στις φορολογικές αρχές και ο οποίος αφορά τα φορολογητέα κέρδη της χρήσης, όπως έχει καθοριστεί από το εκάστοτε νομοθετικό πλαίσιο που ισχύει στη χώρα κατά την σύνταξη της ετήσιας δήλωσης εισοδήματος και αποτελεί μια βραχυπρόθεσμη υποχρέωση της επιχείρησης.

Ο τρέχων φόρος όπως αναφέρθηκε παραπάνω υπολογίζεται με βάση τα φορολογητέα κέρδη της περιόδου και είναι συνήθως μια τρέχουσα υποχρέωση της οικονομικής οντότητας. Στο ελληνικό φορολογικό καθεστώς ένα μέρος του τρέχοντος φόρου προκαταβάλλεται κατά τη διάρκεια της περιόδου, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται σε επόμενη περίοδο.

Η αναγνώριση του φόρου εισοδήματος ως υποχρέωση για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους γίνεται στο βαθμό που δεν έχει καταβληθεί. Αντίθετα, αναγνωρίζεται ως απαίτηση όταν το ποσό που έχει καταβληθεί για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους υπερβαίνει το οφειλόμενο ποσό για τις περιόδους αυτές. Το όφελος που σχετίζεται με μια φορολογική ζημία η οποία μπορεί να μεταφερθεί αναδρομικά για την ανάκτηση τρέχοντος φόρου προηγούμενης περιόδου αποτελεί βάσει των Δ.Λ.Π. στοιχείο του Ενεργητικού, αντίθετα με την ελληνική φορολογική νομοθεσία η οποία δεν παρέχει αυτήν τη δυνατότητα. Όταν παρατηρούνται αλλαγές μεταξύ της εκτίμησης του φόρου εισοδήματος προηγούμενων περιόδων και του οριστικού φόρου που καθορίζεται από τις φορολογικές αρχές γίνεται αλλαγή λογιστικών εκτιμήσεων που αναγνωρίζεται στα κέρδη ή στις ζημίες της τρέχουσας περιόδου. Επιπλέον, για την επιμέτρηση της τρέχουσας φορολογίας ορίζεται ότι οι τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις που αφορούν την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους πρέπει να επιμετρούνται όπως ορίζουν η φορολογική νομοθεσία και η χρήση φορολογικών συντελεστών και στο ποσό που αναμένεται να καταβληθεί στις αρχές.

6.5. Λογιστική Αξία και Φορολογική Βάση

Με βάση το νόμο 4308/2014 και συγκεκριμένα στο άρθρο 3 γίνεται αναφορά στη λογιστική και φορολογική βάση. Αναλυτικότερα, σύμφωνα με το άρθρο αυτό καταγράφεται ότι η οικονομική οντότητα έχει την υποχρέωση να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων εσόδων, εξόδων, περιουσιακών, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης για την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και τη φορολογική βάση των ανωτέρω στοιχείων με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

Η λογιστική αξία, όπως και στο Δ.Λ.Π. 12, ορίζεται ως η αξία με την οποία ένα στοιχείο αναγνωρίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. Όσον αφορά τη

φορολογική βάση ο ορισμός που δίνεται είναι ο ίδιος με αυτόν που αναφέρεται στο Δ.Λ.Π. 12 και αποδίδεται ως η αξία που αναγνωρίζεται για ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος.

Επιπλέον, η οικονομική οντότητα σε περίπτωση ελέγχου από τη φορολογική διοίκηση, πρέπει να τεκμηριώνει τα ποσά των διαφορών μεταξύ της φορολογικής και της λογιστικής βάσης των στοιχείων εσόδων, εξόδων, περιουσιακών, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης μέσω των εγγραφών στα βιβλία της και τα σχετικά παραστατικά. Ακόμη, είναι απαραίτητη η παρακολούθηση της φορολογικής βάσης της καθαρής θέσης της και κυρίως των «κερδών εις νέο», έτσι ώστε η οικονομική οντότητα να γνωρίζει σε περίπτωση διανομής τα ποσά για τα οποία υποχρεούται σε καταβολή φόρου εισοδήματος³⁴.

6.6. Αναβαλλόμενος Φόρος όπως Αναδύεται από τα Δ.Λ.Π. και τον Κ.Φ.Ε.

Στην παράγραφο αυτή θα επιχειρήσουμε μια κριτική ανάλυση των κανόνων επιμέτρησης των Δ.Λ.Π. σε αντιδιαστολή με τις αντίστοιχες διατάξεις του Κ.Φ.Ε. (Ν.4172/2013) προκειμένου να εντοπιστούν λογιστικές πολιτικές που αποκλίνουν από τις φορολογικές διατάξεις στην Ελλάδα και επομένως η εφαρμογή τους δύναται να αναδείξει περιπτώσεις αναβαλλόμενης φορολογίας. Παραδείγματα στοιχείων που προκαλούν προσωρινές διαφορές αποτελούν οι αποσβέσεις, αλλά και οι προβλέψεις για αποζημίωση του προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, οι οποίες αναγνωρίζονται λογιστικά όταν καθίστανται δεδουλευμένες, ενώ φορολογικά όταν καταβληθούν (ταμειακά).

6.6.1. Αποσβέσεις Παγίων ως Αιτία Διαφοράς Βάσεων

Σύμφωνα με το Δ.Λ.Π. 16 (το οποίο ασχολείται με το λογιστικό χειρισμό και τον τρόπο παρουσίασης στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις των Ενσώματων Παγίων) και το Δ.Λ.Π. 40 (Επενδύσεις σε Ακίνητα), η λογιστική αξία των πάγιων περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή υπόκειται σε

³⁴ Λογιστική Οδηγία Εφαρμογής του Νόμου 4308/2014, ΕΛΤΕ, σελ.19

απόσβεση που ξεκινάει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση για την οποία προορίζεται από τη διοίκηση. Η μέθοδος απόσβεσης βάσει του Δ.Λ.Π. 16 επιλέγεται με ευθύνη της διοίκησης της οντότητας και βασίζεται στην κρίση της. Όπως αναφέρεται και στο Δ.Λ.Π. 16 απαιτείται η συστηματική κατανομή του αποσβεστέου ποσού ενός στοιχείου στην ωφέλιμη ζωή του (διαφοροποιείται από τις μεταγενέστερες δαπάνες και το βαθμό χρήσης του, όπως και προσδιορίζεται από την αναμενόμενη χρήση και φυσική φθορά του παγίου, την τεχνική και εμπορική απαξίωση και τους νομικούς περιορισμούς). Η απόσβεση μπορεί να διενεργείται είτε με τη σταθερή μέθοδο, με τη φθίνουσα μέθοδο, είτε με τη μέθοδο των παραγόμενων μονάδων, ενώ εξαιρούνται των αποσβέσεων η γη, τα έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια περιουσιακά στοιχεία που δεν υπόκεινται σε φθορά ή αχρήστευση καθώς και η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη διάρκεια ζωής.

Ομοίως με τα παραπάνω, η φορολογική αντίληψη για τον υπολογισμό των αποσβέσεων των περιουσιακών στοιχείων όπως αποτυπώνεται μέσα από το Ν.4172/2013 αναφέρει ότι: «πάγια περιουσιακά στοιχεία όπως εδαφικές εκτάσεις, έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία ενεργητικού επιχειρήσεων που δεν υπόκεινται σε φθορά και αχρήστευση λόγω παλαιότητας, δεν υπόκεινται σε απόσβεση». Σε αντίθεση με το Δ.Λ.Π. 16 με τον οποίο η οντότητα είναι σε θέση να επιλέξει κατά την κρίση της τον τρόπο που θα αποσβέσει τα περιουσιακά της στοιχεία ανάλογα με την ένταση της χρήσης τους και άλλους παράγοντες, η φορολογική αρχή με το Ν.4172/2013 χρησιμοποιεί σταθερή μέθοδο απόσβεσης με συντελεστές που παραθέτονται μέσα στο νόμο για κάθε είδους πάγιο περιουσιακό στοιχείο (άρθρο 24,Νόμος 4172/13). Επιπλέον, το ποσό της απόσβεσης δεν μπορεί να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής, καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. Εάν η αποσβέσιμη αξία του παγίου περιουσιακού στοιχείου είναι κάτω από 1.500 ευρώ, το εν λόγω πάγιο στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος στο οποίο αποκτήθηκε. Ο υπολογισμός των αποσβέσεων κρίνεται υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ των οικονομικών χρήσεων (άρθρο 24,παρ.7,Ν.4172/13). Για τις νέες επιχειρήσεις δίνεται η δυνατότητα να μην διενεργούν αποσβέσεις για τρία συνεχόμενα φορολογικά έτη από την ημερομηνία της έναρξης τους (άρθρο

24,παρ.8,Ν.4172/13). Η απόσβεση του πάγιου περιουσιακού στοιχείου ξεκινάει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου έχει πραγματοποιηθεί η απόσβεση.

6.6.2. Προβλέψεις

Πρόβλεψη αποτελεί μια υποχρέωση σαφώς καθορισμένης φύσης η οποία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι περισσότερο πιθανό να συμβεί από το να μη συμβεί ή βέβαιο ότι θα προκύψει, αλλά είναι αβέβαιη ως προς το ποσό ή/και το χρόνο που θα προκύψει. Σε αντίθετη περίπτωση το γεγονός θεωρείται ενδεχόμενη υποχρέωση και θα γνωστοποιηθεί στα Notes των Οικονομικών καταστάσεων. Η πρόβλεψη αντιπροσωπεύει την βέλτιστη εκτίμηση του ποσού που θα απαιτηθεί για την κάλυψη της σχετικής υποχρέωσης που αναλαμβάνεται κατά την ημερομηνία λήξης της περιόδου αναφοράς. Οι προβλέψεις αναμένεται να αναγνωρίζονται αρχικά και να αποτιμώνται μεταγενέστερα στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για τον διακανονισμό τους. Στην περίπτωση όμως που θα μεσολαβήσει μεγάλο διάστημα από την αρχική αναγνώριση έως την εξόφληση του ποσού είναι σημαντικό οι προβλέψεις να αποτιμηθούν στην παρούσα αξία, καθώς θα υπάρξει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Οι διαφορές που προκύπτουν είτε κατά την επανεκτίμηση, είτε κατά το διακανονισμό τους, αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες της περιόδου στην οποία λαμβάνουν χώρα.

Στην ελληνική φορολογική νομοθεσία το άρθρο 26 του ν.4172/2013 και οι ΠΟΛ 1056/2.3.2015 και ΠΟΛ.1113/02.06.2015 καθορίζονται οι διατάξεις εκείνες που καθορίζουν το σχηματισμό των προβλέψεων σχετικά με την απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Η έννοια της πρόβλεψης γίνεται αντιληπτή σε συνάρτηση μόνο με ένα περιουσιακό στοιχείο, τις επισφαλείς απαιτήσεις. Σε μια απόπειρα αντιστοίχισης με τη λογιστική ορολογία, η φορολογική έννοια του όρου πρόβλεψη βρίσκεται κάπου μεταξύ της έννοιας που αναφέρεται λογιστικά ως απομείωση και οριστική διαγραφή. Αναφορικά με τα ποσά των προβλέψεων, που σχηματίζει μια επιχείρηση, για τις χρήσεις που ξεκινούν από 01/01/2014, καθώς και το πως χρησιμοποιούνται οι προβλέψεις αυτές για διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων, ο νόμος 4172/2013 θέτει τα παρακάτω κριτήρια:

- Το ποσό που έχει φτάσει η ληξιπρόθεσμη απαίτηση και ο χρόνος που έχει μεσολαβήσει από τότε που έχει χαρακτηριστεί ως ανείσπρακτη.

- Το ποσοστό και η βάση υπολογισμού για το σχηματισμό της πρόβλεψης
- Τις ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της συγκεκριμένης απαίτησης.

Για τη διαγραφή μίας απαίτησης η παρ.4 αρ.26 του Ν.4172/2013 η οποία αντικαθίσταται με το άρθρο 15 του ν.4646/2020 αναφέρει ρητά ότι μια απαίτηση για να μπορέσει να διαγραφεί θα πρέπει να ισχύουν σωρευτικά τα εξής κριτήρια:

- i. Το ποσό που δύναται να διαγραφεί ως επισφαλής απαίτηση, έχει προηγουμένως εγγραφεί στην οφειλή ως έσοδο.
- ii. Έχει προηγουμένως διαγραφεί από τα λογιστικά βιβλία του φορολογούμενου.
- iii. Έχουν προηγουμένως αναληφθεί όλες οι κατά νόμο απαραίτητες ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης, όπως η άσκηση ένδικου βοηθήματος, η λήψη ασφαλιστικών μέτρων, σφράγιση επιταγής από την τράπεζα και η κατάθεση όλων των απαραίτητων δικαιολογητικών για την έκδοση διαταγής πληρωμής.

Απαιτήσεις, το συνολικό ύψος των οποίων, συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ, δεν υπερβαίνει τα 300 ευρώ ανά αντισυμβαλλόμενο, δύναται να διαγραφούν στο φορολογικό έτος εντός του οποίου συμπληρώνονται δώδεκα μήνες από το χρόνο κατά τον οποίο έχουν καταστεί ληξιπρόθεσμες, χωρίς να έχουν αναληφθεί οι κατάλληλες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της εν λόγω απαίτησης.

Το συνολικό ύψος των απαιτήσεων που διαγράφονται σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο δεν δύναται να υπερβαίνει, ανά φορολογικό έτος, ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί του συνόλου των απαιτήσεων στο τέλος της χρήσης. Ενώ απαιτήσεις που διαγράφονται στο πλαίσιο αμοιβαίας συμφωνίας ή δικαστικού συμβιβασμού, ανεξαρτήτως του αν έχει σχηματισθεί σχετική πρόβλεψη, δύναται να διαγραφούν για φορολογικούς. Στην περίπτωση και κατά το μέρος που δεν έχει σχηματισθεί πρόβλεψη, το σχετικό ποσό της διαγραφής της απαίτησης εκπίπτει με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22. Αντίθετα, στη λογιστική βιβλιογραφία δεν αναφέρεται αυστηρή προϋπόθεση της ανάληψης μιας σειράς ενεργειών που διαμορφώνουν ένα αυστηρό νομικό πλαίσιο με αποδείξεις ότι η οντότητα προχώρησε στις συγκέντρωση όλων των αναγκαίων αποδείξεων για την είσπραξη της απαίτησης.

Από την λογιστική και φορολογική ανάλυση της πρόβλεψης φαίνεται ότι πιθανόν να αναδειχθούν διαφορές στη λογιστική και φορολογική βάση των απαιτήσεων μιας οικονομικής οντότητας. Οι διαφορές αυτές μπορεί να είναι προσωρινές, είτε μόνιμες, αναλόγως πως θα κρίνει ο Ν.4172/2013 συνδυαστικά με τη

λογιστική αντιμετώπιση βάσει των Δ.Λ.Π. για μεμονωμένες περιπτώσεις. Παρόλα αυτά από την μελέτη των παραπάνω νόμων έχει κριθεί ότι το φορολογικό κανονιστικό πλαίσιο ορίζει προκαθορισμένο ύψος φορολογικών προβλέψεων το οποίο είναι πολύ πιθανόν ότι θα αποκλίνει από το ύψος της λογιστικής πρόβλεψης ή της ζημίας απομείωσης της οντότητας.

Ένα παράδειγμα προσωρινής διαφοράς μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης αναφορικά με τις προβλέψεις για επισφάλειες είναι το λογιστικό γεγονός του σχηματισμού λογιστικής πρόβλεψης ή αναγνώρισης ζημίας απομείωσης των επισφαλών απαιτήσεων η οποία μειώνει το λογιστικό αποτέλεσμα, ενώ αφήνει ανεπηρέαστο το φορολογικό. Ο προσωρινός χαρακτήρας της διαφοράς αυτής προκύπτει όταν αναμένεται η μελλοντική αναστροφή με αναγνώριση εσόδου από αναστροφή της ζημίας απομείωσης στο μέλλον ή αναγνώριση τυχόν φορολογικής ζημίας από την οριστική διαγραφή των επισφαλών απαιτήσεων σε κάποια μελλοντική χρήση.

6.6.2. Μεταφορά Ζημίας

Στην περίπτωση της μεταφοράς ζημιών στα επόμενα έτη υπάρχει διττός ρόλος αυτών αναφορικά με τη φορολογική και λογιστική νομοθεσία. Εφόσον υπάρχουν φορολογικές ζημίες σε μια χρονιά με βάση το άρθρο 27 του 4172/2013 μπορεί να γίνει μεταφορά συσσωρευμένων ζημιών σε επόμενα έτη, έτσι ώστε να συμψηφιστούν με τα φορολογικά κέρδη. Η μεταφορά αυτή μπορεί να γίνει αυστηρά στα πέντε επόμενα φορολογικά έτη από τότε που παρουσιάστηκε, ενώ η ζημία του επόμενου έτους μπορεί να συμψηφιστεί πρώτα σε σχέση με ζημία που παρουσιάζεται σε επόμενα έτη.

Για τη μεταφορά της ζημίας σε επόμενες χρήσεις βασική προϋπόθεση είναι να έχει αναγραφεί στη δήλωση φορολογίας του οικείου οικονομικού έτους ή οποτεδήποτε μέσα στην πενταετία με την υποβολή εκπρόθεσμης αρχικής ή τροποποιητικής δήλωσης με βάση τα οριζόμενα στα άρθρα 18 και 19 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013). Ως ζημία, με σκοπό τον συμψηφισμό της στα επόμενα φορολογικά έτη, λαμβάνεται είτε αυτή που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης, είτε αυτή που προκύπτει από την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου ή με βάση δικαστική απόφαση.

Μέσα από το Δ.Λ.Π. 12 ορίζεται ότι για κάθε μεταφορά εις νέον Ζημίας ή Πιστωτικών Φόρων πρέπει να αναγνωριστεί μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, κατά την έκταση που αναμένεται ότι θα υπάρξει μελλοντικό φορολογητέο εισόδημα, έναντι του οποίου οι αχρησιμοποίητες ζημίες και πιστωτικοί φόροι μπορούν να χρησιμοποιηθούν. Τα κριτήρια αναγνώρισης αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που προέρχονται από τη μεταφορά φορολογικών ζημιών ή πιστωτικών φόρων είναι ίδια με τα κριτήρια για την αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που προκύπτουν από εκπεστέες προσωρινές διαφορές.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 7 – ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ-ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

Αντικείμενο έρευνας της παρούσας διπλωματικής εργασίας ήταν η επισκόπηση του Νόμου 4172/2013 καθώς αποτελεί το νομοθέτημα στην θέσπιση του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος στην Ελλάδα από το 2013 και μετά, αλλά και η εφαρμογή των ελληνικών λογιστικών προτύπων και των διεθνών λογιστικών προτύπων.

Στα πρώτα κεφάλαια, προκειμένου να καταστεί εφικτή η όσο το δυνατόν καλύτερη επεξήγηση και πιο ολοκληρωμένη προσέγγιση του εξεταζόμενου θέματος, έγιναν σύντομες αναφορές στα άρθρα τα οποία αφορούν τη φορολογία των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων. Αποτελεί γεγονός ότι ψήφιση του εξεταζόμενου νόμου προέκυψε υπό την πίεση των δύσκολων οικονομικών συγκυριών της χώρας με σκοπό την βελτίωση της φορολογικής αποτελεσματικότητας καθώς το προηγούμενο καθεστώς φορολόγησης (Ν.2238/1994) δεν ήταν αρκετά ορθολογικό, δίκαιο και σύγχρονο και τελικά, η ανάγκη για αλλαγή ύστερα από δύο δεκαετίες ήταν επιτακτική. Σημαντικές αλλαγές προέκυψαν με την εφαρμογή του νέου νόμου 4172/2013. Σε αρκετά υψηλό βαθμό κυμαίνεται και ο συντελεστής προκαταβολής φόρου από τα νομικά πρόσωπα καθώς ο Ν.4172/2013 επιβάλλει την 100% προκαταβολή φόρου για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του φορολογικού έτους.

Ένα αξιοσημείωτο φαινόμενο το οποίο παρατηρήθηκε κατά την εκπόνηση της παρούσας εργασίας ήταν η πολυπλοκότητα του φορολογικού μας συστήματος καθώς αλληπάλληλες και συνεχείς αλλαγές μέσω νομοθετικών παρεμβάσεων και αναθεωρήσεων το χαρακτηρίζουν ως ασταθές και αποτελεί μία διαχρονική παθολογία του. Το πρόβλημα αυτό είναι αρκετά σοβαρό, καθώς οι νομοθετικές παρεμβάσεις δεν περιορίστηκαν στους αμιγώς φορολογικούς νόμους, αλλά ψηφίστηκαν και ψηφίζονται ακόμα συναφείς με την φορολογία διατάξεις διάσπαρτα σε άλλους νόμους ανά έτος. Με βάση τα προηγούμενα, ο κίνδυνος για λάθη και παρερμηνεία του νόμου είναι αρκετά μεγάλος. Επιπροσθέτως, οι τόσο συχνές αλλαγές στη νομοθεσία περιορίζουν σημαντικά την προβλεψιμότητα του φορολογικού συστήματος και αυξάνουν την αβεβαιότητα στη διαδικασία λήψης αποφάσεων των φορολογουμένων φυσικών και νομικών προσώπων, με αρνητικές

επιδράσεις στα κίνητρα ανάληψης επιχειρηματικών πρωτοβουλιών και γενικότερα στην οικονομική αποτελεσματικότητα.

Με την υιοθέτηση και εφαρμογή των Δ.Λ.Π και κυρίως του Δ.Λ.Π. 12 – «Φόροι Εισοδήματος» παρέχεται ένα κοινό και πλέον αποδεκτό μέσο της παρουσίασης των λογιστικών αρχών και κανόνων που θα πρέπει να εφαρμόζονται για την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Με την εφαρμογή τους διασφαλίζεται η έγκυρη και αξιόπιστη πληροφόρηση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων των οικονομικών οντοτήτων, έτσι ώστε να επιτυγχάνεται η σύγκριση των στοιχείων αυτών με τα αντίστοιχα άλλων επιχειρήσεων της εγχώριας και διεθνής αγοράς που δραστηριοποιούνται στον ίδιο κλάδο.

Στα κεφάλαια 5 και 6 γίνεται λόγος για τη λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας, η οποία εισάγεται από το νόμο 4308/2014 σε καθαρά προαιρετική βάση, ωστόσο, δεν μπορεί να εφαρμόζεται επιλεκτικά. Δηλαδή, η οντότητα δεν επιτρέπεται να επιλέγει να υποβάλλει σε λογιστική αναβαλλόμενης φορολογίας εκείνα τα στοιχεία που δίνουν αναβαλλόμενο φόρο έσοδο και αντίστοιχη αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, και να αγνοεί στοιχεία που δίνουν αναβαλλόμενο φόρο έξοδο και αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Επομένως, όταν μια οντότητα εφαρμόζει λογιστική αναβαλλόμενης φορολογίας, την εφαρμόζει στο σύνολο θετικών και αρνητικών ποσών αναβαλλόμενου φόρου.

Η πιο σημαντική καινοτομία που εισάγει το Δ.Λ.Π. 12 στην ελληνική λογιστική πρακτική είναι η αναβαλλόμενη φορολογία. Με την ψήφιση του νόμου 4308/2014 τέθηκαν σε ισχύ τα Ε.Λ.Π. από 1/1/2015, δίνοντας τη δυνατότητα στις οικονομικές οντότητες να αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο στις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις. Με την εισαγωγή της έννοιας της αναβαλλόμενης φορολογίας διακρίνεται ο διαχωρισμός μεταξύ των λογιστικών και των φορολογικών καταστάσεων, οι οποίες έχουν ως στόχο τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας. Οι οικονομικές οντότητες λοιπόν, που αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο, θα πρέπει να αναγνωρίζουν όλες τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις, ενώ οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις αναγνωρίζονται στο βαθμό που είναι πιθανό ότι θα υπάρχουν φορολογητέα κέρδη έναντι των οποίων οι εκπεστέες προσωρινές διαφορές μπορούν να χρησιμοποιηθούν.

Μία ακόμη σημαντική αλλαγή που επέφερε ο νόμος 4308/2014 σε σχέση με το προηγούμενο λογιστικό πλαίσιο, είναι το γεγονός ότι ο φόρος εισοδήματος αντιμετωπίζεται πλέον ως έξοδο της περιόδου και όχι με τη μέθοδο του πληρωτέου

φόρου και επομένως θα έχουν εφαρμογή και για τον συγκεκριμένο οι θεμελιώδεις λογιστικές παραδοχές που ισχύουν για όλα τα έξοδα, μεταξύ των οποίων και αυτή του δεδουλευμένου. Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας εφαρμόζεται για να αποτρέψει τους ετεροχρονισμούς που προκαλούνται από τη διαφοροποίηση μεταξύ του λογιστικού πλαισίου και της φορολογικής νομοθεσίας και προκειμένου να παρουσιαστεί ένα ορθότερο λογιστικό αποτέλεσμα.

Τέλος, στο ίδιο μήκος κύματος με την παρούσα εργασία, θα μπορούσαν να εξετασθούν πιο εκτενώς τα φορολογικά συστήματα που ισχύουν σε διάφορα ευρωπαϊκά κράτη και να πραγματοποιηθεί σύγκριση τους με το ελληνικό, με στόχο την βελτίωση του και την αντιμετώπιση της αναποτελεσματικότητάς του και την μείωση των φορολογικών ανισοτήτων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

Ελληνική

- ✓ Γκίνογλου Δ. (2014), «Φορολογική Λογιστική II», Αυτοέκδοση, Θεσσαλονίκη.
- ✓ Καραγιάννης Ι., Δ., Καραγιάννη Α., Δ., Καραγιάννης Δ., Ι., (2017), “Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Λογιστική και Αναβαλλόμενη Φορολογία Ε.Λ.Π., Ενοποιημένες Χρηματ/μικές Καταστάσεις Ε.Λ.Π., Παραδείγματα - Εφαρμογές στην Πράξη”, 5η Έκδοση, Fororgraxi.
- ✓ Καραγιώργος Θ., (2014), Λογιστική Εταιριών και Φορολογία Εισοδήματος.
- ✓ Καραγιώργος Θ., (2015), “Χρηματοοικονομική Λογιστική”, Εκδόσεις Αφοί Θ. Καραγιώργου Ο.Ε.
- ✓ Καραγιώργος, Θ., Πιπερίδης, Α., (2010), “Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Θεωρία & Πράξη, Η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (Δ.Λ.Π.) σε συνδυασμό με το Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Γ.Λ.Σ.)”, Εκδόσεις Μ. Αλεξοπούλου – Α. Καραγιώργος Ο.Ε., Θεσσαλονίκη.
- ✓ Νεγκάκης, Χ. (2015), Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς, Ειδικά Θέματα, Θεσσαλονίκη.
- ✓ Νεγκάκης, Χ. (2016), Λογιστική Εταιριών Σύμφωνα με τα Ελληνικά και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, Θεσσαλονίκη.
- ✓ Ντζανάτος, Δ. (2008). Τα διεθνή λογιστικά πρότυπα με απλά λόγια και οι διαφορές τους από τα ελληνικά. Εκδόσεις,Καστανιώτη, Αθήνα 2008.
- ✓ Σγουρινάκης Ν., Μιχελινάκης Β., (2017), Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος – Ερμηνεία & Λογιστική Αντιμετώπιση.
- ✓ Σινανιώτη -Μαρούδη Αριστέα «Εμπορικό Δίκαιο -Εταιρίες», Αθήνα 2010, εκδόσεις Σάκουλα.
- ✓ Accountacy Greece, (2017), Η Ιστορία της Φορολογίας στην Ελλάδα, Τεύχος 29.
- ✓ Grant Thornton (2009), “Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς I.F.R.S.”, 3η Αναθεωρημένη Έκδοση, Grant Thornton, σελ:301.

Ξένη

- ✓ Brouwer, A., Naarding E., (2018), “Making Deferred Taxes Relevant”, *Accounting in Europe*, Vol. 15, No. 2, pp: 200-230.
- ✓ Chang, C., Herbohn, K. and Tutticci, I. (2009), “ Market’s perception of deferred tax accruals”, *Accounting and Finance*, Vol. 49, Issue 4, pp. 645-673.
- ✓ Chen, L.H., Dhaliwal, D.S. and Trombley, M.A. (2012), “Consistency of BookTax Differences and the Information Content of Earnings”, *Journal of the American Taxation Association*, Vol. 34, No. 2, pp. 93-116.
- ✓ Chludek, A.K. (2011), “Perceived versus Actual Cash Flow Implications of Deferred Taxes – An Analysis of Value Relevance and Reversal under IFRS”, *Journal of International Accounting Research*, Vol. 10, No. 1, pp. 1-25.
- ✓ Christensen, E.T., Paik, H.G. and Stice, K.E., (2008), “Creating a Bigger Bath Using the Deferred Tax Valuation Allowance”, *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 35, No. 5-6, pp. 601-625.
- ✓ Desai, A.M. and Dharmapala, D. (2006), “Earnings Management and Corporate Tax Shelters”, Working Paper, Harvard Business School.
- ✓ Dhaliwal, D., Gleason, C. and Mills, L. (2004), “Last Chance Earnings Management. Using the Tax Expense to Achieve Earnings Targets”, *Contemporary Accounting Research*, Vol. 21, No. 2, pp. 431-459.
- ✓ Dotan, A., (2003), “On the value of deferred taxes”, *Asia-Pacific Journal of Accounting Economics*, Vol. 10, Issue 2, pp: 173-186.
- ✓ Guenther, D.A. and Sansing, R.C. (2004), “The Valuation Relevance of Reversing Deferred Tax Liabilities”, *the Accounting Review* Vol. 79, No. 2, pp. 437-451.
- ✓ Hanlon, D., Navissi F., Soepriyanto G., (2014), “The value relevance of deferred tax attributed to asset revaluations”, *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, Vol. 10, pp: 87-99.
- ✓ Harrington, C., Smith, W., Trippeer, D., (2012), *Deferred tax assets and liabilities: tax benefits, obligations and corporate debt policy*, *Journal of Finance and Accountancy*, Vol.11, pp. 72.
- ✓ Karatzimas, S., Zounta, S. and Kyriakidou, V. (2011), “Impacts and Changes in the Accounting Policies after the IAS Adoption: A Comparison between the

- Manufacturing and the Commercial Sector in Greece”, *Journal of Accounting and Management Information Systems*, Vol. 10, No. 3, pp. 302-317.
- ✓ Ladas, A.C., C.I. Negkakis and A.D. Samara, 2017. “Accounting Quality Deferred Tax and Risk in the Banking Industry”, *International Journal of Banking, Accounting and Finance*, Vol. 8, pp. 1-19.
 - ✓ Laux, R. C., (2013), “The association between deferred tax assets and liabilities and future tax payments”, *The Accounting Review*, Vol. 88(4), pp: 1357–1383.
 - ✓ Lynn, S.G., Seethamraju, C. and Seetharaman, A. (2008), “Incremental Value Relevance of Unrecognized Deferred Taxes: Evidence from the United Kingdom”, *Journal of American Taxation Association*, Vol. 30, No. 2, pp. 107-137.
 - ✓ Manzon, G., and Plesko, G., (2002), *The Relation Between Financial and Tax Reporting Measures of Income*, MIT Sloan Working Paper No. 4332-01.
 - ✓ Noor, R., Mastuki, N. and Aziz, Z. (2007), “Earnings Management And Deferred Tax”, *Malaysian Accounting Review*, Vol. 6, No. 1, pp. 1-17.
 - ✓ Poterba, J.M., Rao, N.S. and Seidman, J.K. (2011), “Deferred Tax Positions and Incentives for Corporate Behavior Around Corporate Tax Changes”, *National Tax Journal*, Vol. 64, No. 1, pp. 27-58.
 - ✓ Samara, A.D. (2013), “The implementation of IAS 12: Income Taxes in Greece: evidence on compliance value relevance and discretionary use of deferred taxation”, University of Surrey.
 - ✓ Samara, A., 2014, "Assessing the Relevance of Deferred Tax Items: Evidence from Loss Firms during the Financial Crisis", *The Journal of Economic Asymmetries*, Vol. 11, pp. 138-145.
 - ✓ Spathis, C. and Georgakopoulou, E. (2007), “The Adoption of I.F.R.S. in South Eastern Europe: The Case of Greece”, *International journal of Financial Services Management*, Vol. 2, No. 1-2, pp. 50-63.
 - ✓ Wahab, N., S., A., Holland K., (2015), “The persistence of book-tax differences”, *The British Accounting Review*, Vol., 47, pp: 339-350.
 - ✓ Wiley, (2018), “Interpretation and Application of IFRS Standards”, Published by: John Wiley & Sons Ltd.

Ιστοσελίδες

- ✓ www.governet.gr
- ✓ www.e-forologia.gr
- ✓ www.pwc.com
- ✓ www.taxheaven.gr
- ✓ www.taxexperts.gr

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

1. Κράτη Μη Συνεργάσιμα

ΑΑ	Ονομασία στην ελληνική γλώσσα	Ονομασία στην αγγλική γλώσσα
1	Άγιος Μαρτίνος	Sist Maartes
2	Ανγκουίλα	Anguilla
3	Βανουάτου	Vanuatu
4	Βασίλειο του Λεσότο	Kingdom of Lesotho
5	Γκαμπόν	Gabon
6	Γκάνα	Ghana
7	Γκουατεμάλα	Guatemala
8	Δημοκρατία της Βόρειας Μακεδονίας	Republic of North Macedonia
9	Εκουαδόρ	Ecuador
10	Κένυα	Kenya
11	Κουρασάο	Curacao
12	Καζακστάν	Kazakhstan
13	Λιβερία	Liberia
14	Μαυριτανία	Mauritania
15	Μποτσουάνα	Botswana
16	Μπουρκίνα Φάσο	Burkina Faso
17	Νήσοι Μάρσαλ	Marshall Islands
18	Παραγουάη	Paraguay
19	Τρινιδάδ και Τομπάγκο	Trinidad and Tobago
20	Φιλιππίνες	Philippines

2. Κράτη με Προνομιακό Φορολογικό Καθεστώς

A/A	Ονομασία στην ελληνική γλώσσα	Ονομασία στην αγγλική γλώσσα
1	Άγιος Ευστάθιος	St Eustatius
2	Αλβανία	Albania
3	Ανδόρα	Andora
4	Ανγκουίλα	Anguilla
5	Βανουάτου	Vanuatu
6	Βερμούδες	Bermuda
7	Βοσνία – Ερζεγοβίνη	Bosnia-Herzegovina
8	Βουλγαρία	Bulgaria
9	Βρετανικές Παρθένοι Νήσοι	British Virgin Islands
10	Γιβραλτάρ	Gibratar
11	Γκέρνσεϋ	Guernsey
12	Ηνωμένα Αραβικά Εμιράτα	United Arabic Emirates
13	Ιορδανία	Hashemite Kingdom of Jordan
14	Ιρλανδία	Ireland
15	Κατάρ	Qatar
16	Κόσσοβο	Kosovo
17	Κύπρος	Cyprus
18	Λίχτενσταϊν	Liechtenstein
19	Μακάο	Macau
20	Μαλδίβες	Republic of Maldives
21	Μαυροβούνιο	Montenegro
22	Μολδαβία	Republic of Moldova
23	Μονακό	Monaco
24	Μονσεράτ	Montserrat
25	Μπαχάμες	The Bahamas
26	Μπαχρέιν	Bahrain
27	Μπελίζ	Belize
28	Μποναίρ	Bonair
29	Ναουρού	Nauru
30	Νήσοι Κέυμαν	Cayman Islands

31	Νήσοι Μάρσαλ	Marshall Islands
32	Νήσοι Τέρκς και Κάικος	Turks and Caicos
33	Νήσος του Μάν	Isle of Man
34	Ουγγαρία	Hungary
35	Ουζμπεκιστάν	Uzbekistan
36	Ομάν	Oman
37	Παραγουάη	Paraguay
38	Δημοκρατία της Βόρειας Μακεδονίας	Republic of North Macedonia
39	Σαουδική Αραβία	Saudi Arabia
40	Σεϋχέλλες	Seychelles
41	Σρι-Λάνκα	Sri-Lanka
42	Τζέρσεϋ	Jersey