



ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ
ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ
ΙΔΡΥΜΑ
ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ

ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ

**ΣΧΟΛΗ: ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ
ΤΜΗΜΑ: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**“Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ ΤΩΝ
ΕΙΣΗΓΜΕΝΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΑ (ΕΓΛΣ/Ε.Λ.Π.) ΚΑΙ
ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΠΡΟΤΥΠΑ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ
(IFRS/IAS)”**

Ονοματεπώνυμο φοιτήτριας

Καρτάνου Ευρυδίκη-Νίκη

Επιβλέπων καθηγητής

Χύτης Ευάγγελος

Επίκουρος Καθηγητής

Πρέβεζα, Ιούνιος, 2018

**“THE INCOME TAX IN FINANCIAL STATEMENTS ACCORDING TO
GREEK GENERAL CHART OF ACCOUNTS, GREEK ACCOUNTING
STANDARDS (G.A.S.) AND INTERNATIONAL ACCOUNTING
STANDARDS (I.F.R.S./I.A.S.)”**

Εγκρίθηκε από τριμελή εξεταστική επιτροπή

Πρέβεζα, Ιούνιος 2018

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ

1. Επιβλέπων καθηγητής

Χύτης Ευάγγελος,

Επίκουρος καθηγητής

2. Μέλος επιτροπής

Γκίγκας Γρηγόριος,

Καθηγητής

3. Μέλος επιτροπής

Αναγνωστάκης Αριστείδης,

Λέκτορας

© Καρτάνου Ευρυδίκη-Νίκη, 2018.

Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Δήλωση μη λογοκλοπής

Δηλώνω υπεύθυνα και γνωρίζοντας τις κυρώσεις του Ν. 2121/1993 περί Πνευματικής Ιδιοκτησίας, ότι η παρούσα μεταπτυχιακή εργασία είναι εξ ολοκλήρου αποτέλεσμα δικής μου ερευνητικής εργασίας, δεν αποτελεί προϊόν αντιγραφής ούτε προέρχεται από ανάθεση σε τρίτους. Όλες οι πηγές που χρησιμοποιήθηκαν (κάθε είδους, μορφής και προέλευσης) για τη συγγραφή της περιλαμβάνονται στη βιβλιογραφία.

Καρτάνου Ευρυδίκη-Νίκη

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Ο φόρος εισοδήματος είναι ένα είδος άμεσου φόρου που επιβάλλεται σε φυσικά πρόσωπα βάσει του ετήσιου φορολογητέου εισοδήματος ενώ στα νομικά πρόσωπα σε κάθε φορολογική χρήση και μετά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών τους, λαμβάνοντας υπόψη τον εκάστοτε φορολογικό συντελεστή. Ο νόμος 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» επέφερε από 01/01/2015 αλλαγές όχι μόνο στον λογιστικό /χειρισμό οικονομικών συναλλαγών αλλά και στον τρόπο τήρησης των /λογιστικών αρχείων καθώς και στον τρόπο σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων. Ο νέος αυτός νόμος αποτελεί ουσιαστικά μεταφορά του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου 12 «Φόρος Εισοδήματος» (IAS 12 Income Tax) στην Ελληνική Λογιστική. Με την εφαρμογή αυτού του νέου νόμου εισάγονται νέες έννοιες, όπως μεταξύ άλλων και η έννοια της Αναβαλλόμενης Φορολογίας την οποία δεν συναντούσαμε κατά την εφαρμογή του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Μία από τις σημαντικότερες αλλαγές που επιφέρει η εφαρμογή αυτού του Προτύπου είναι ότι ο Φόρος Εισοδήματος δεν αντιμετωπίζεται πλέον ως ένα κονδύλι που αντιστοιχεί στο ποσού του φόρου που παρακρατείται κατά την διανομή των κερδών αλλά ως έξοδο στην κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης. Τέλος, στον Ισολογισμό απεικονίζονται πλέον και οι διαφορές μεταξύ λογιστικού και πληρωτέου φόρου ως Αναβαλλόμενες Φορολογικές Υποχρεώσεις ή Απαιτήσεις.

Λέξεις Κλειδιά: Φόρος Εισοδήματος, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

ABSTRACT

Income tax is kind of a direct tax charged to natural persons on the basis of their annual taxable income and to legal entities of each fiscal year after calculating their taxable profits on the basis of the applicable tax rate. Law 4308/2014 "Greek Accounting Standards, Related Regulations and Other Provisions", has brought about significant changes since January 1, 2015 in the accounting treatment of financial transactions, the keeping of accounting records and the principles of drafting financial statements business situations. The implementation of the "new" Greek Accounting Standards (IAS) introduces, among others, the concept of Deferred Tax, which did not exist in the existing National Accounting Standardization (EGCC) translation into Greek Accounting for International Accounting Standard 12 "Income Tax" (IAS 12 Income Tax).

The most important change resulting from the application of this standard (IAS 12) is that income tax is no longer treated as an amount corresponding to the amount of tax deducted at the distribution of profits and payable to the Taxation Tax Authority, but as expenses in the Profit and Loss Statement, while it is calculated in the book revenue rather than the taxable income of the period. Deferred Tax differences are shown in the balance sheet as Deferred Tax Liabilities or Assets.

Key Words: Income Tax, Greek Accounting Standards, International Accounting Standards

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

Ευρετήριο Πινάκων.....	8
Ευρετήριο Εικόνων	8
Εισαγωγή	9
Κεφάλαιο 1: Εισαγωγικά στοιχεία για την φορολογία	11
1.1 Οι ρίζες της φορολογίας	11
1.2 Οι λειτουργίες της φορολογίας	12
1.3 Οι σύγχρονες αρχές της φορολογίας	14
1.4 Είδη φόρων	17
Κεφάλαιο 2: Φορολογία Εισοδήματος.....	19
2.1 Φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων	19
2.1.1 Γενικά στοιχεία	19
2.1.2 Φορολογία εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις	20
2.1.3 Φορολογία κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα	22
2.1.4 Φορολογία εισοδήματος από κεφάλαιο.....	24
2.1.5 Φορολογία εισοδήματος από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου	26
2.2 Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων.....	27
2.2.1 Υποκείμενα φόρου και Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα ...	27
2.2.2 Φορολόγηση κερδών και Φορολόγηση στην πηγή.....	28
Κεφάλαιο 3: Φόρος Εισοδήματος στις Οικονομικές Καταστάσεις	31
3.1 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Γ.Λ.Σ.).....	31
3.1.1 Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος	31
3.1.2 Ο Φ.Ε. στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων	35
3.1.3 Ο Φ.Ε. στον Ισολογισμό	37

3.1.4 Ο Φ.Ε. στο Προσάρτημα	39
3.2 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – ΔΛΠ 12: Φόροι Εισοδήματος	40
3.2.1 Έκδοση – τροποποιήσεις και σκοπός	40
3.2.2 Τρέχων και αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος.....	42
3.2.3 Αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων	43
3.2.4 Επιμέτρηση αναβαλλόμενων φόρων εισοδήματος	44
3.2.5 Ο Φ.Ε. στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης.....	45
3.2.6 Παρουσίαση και Γνωστοποιήσεις	47
3.3 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π. Νόμος 4308/2014).....	51
3.4 Παραδείγματα καταχώρησης αναβαλλόμενης φορολογίας	53
3.4.1 Παράδειγμα αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης	53
3.4.2 Παράδειγμα αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης	54
Κεφάλαιο 4: Μελέτη Περίπτωσης – TITAN	56
4.1 Εισαγωγικά στοιχεία για την TITAN.....	56
4.2 Φορολογία εισοδήματος 2004	57
4.3 Φορολογία εισοδήματος 2005	58
4.3.1 Γενικές πληροφορίες και αρχές.....	58
4.3.2 Πληροφορίες για την αναβαλλόμενη φορολογία.....	59
4.3.3 Πληροφορίες για φόρο εισοδήματος.....	62
4.3.4 Συμφωνία λογαριασμών μεταξύ ΕΓΛΣ - ΔΛΠ	64
Επίλογος – Συμπεράσματα	71
Βιβλιογραφία	74
Παραρτήματα	77
Παράρτημα 1: ΕΓΛΣ: Λογαριασμός 33.13.....	77
Παράρτημα 2: Θυγατρικές ομίλου TITAN	78

Παράρτημα 3: Ισολογισμός Εταιρείας TITAN 2004.....	81
Παράρτημα 4: Αποτελέσματα Χρήσης TITAN 2004	82
Παράρτημα 5: Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων TITAN 2004	83
Παράρτημα 6: Ισολογισμός 2005	84
Παράρτημα 7: Κατάσταση Αποτελεσμάτων χρήσης 2005.....	85

ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΠΙΝΑΚΩΝ

Πίνακας 1: Κλίμακα φόρου εισοδήματος μισθωτής εργασίας και συντάξεων	23
Πίνακας 2: Κλίμακα ποσοστού δαπανών με ηλεκτρονικές συναλλαγές για τη μείωση του φόρου.....	24
Πίνακας 3: Συντελεστές σχηματισμού προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις	25
Πίνακας 4: Κλίμακα φορολόγησης εισοδήματος από ακίνητη περιουσία	28
Πίνακας 5: Κλίμακα παρακράτησης φόρου εφάπαξ καταβαλλόμενων ασφαλισμάτων	32
Πίνακας 6: Συντελεστές φορολογίας εισοδήματος ΑΕ 2002-2017	36
Πίνακας 7: Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων ΕΓΛΣ (Λ/88)	38
Πίνακας 8: Ανάλυση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων.....	62
Πίνακας 9: Ανάλυση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων	63
Πίνακας 10: Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος μετά τον συμψηφισμό.....	63

ΕΥΡΕΤΗΡΙΟ ΕΙΚΟΝΩΝ

Εικόνα 1: Συμφωνία Ισολογισμού προηγούμενης χρήσης	68
Εικόνα 2: Συμφωνία Κατάστασης Αποτελεσμάτων 2004	69
Εικόνα 3: Συμφωνία Ιδίων Κεφαλαίων μεταξύ ΕΛΠ και ΔΛΠ	70
Εικόνα 4: Συμφωνία κερδών μετά από φόρους μεταξύ ΕΛΠ και ΔΠΧΠ	71

Εισαγωγή

Ο φόρος εισοδήματος αναφέρεται στο σύνολο του τρέχοντος φόρου, τις διαφορές φορολογικού ελέγχου και τον αναβαλλόμενο φόρο, κατά περίπτωση έσοδο ή έξοδο, αν πρόκειται για αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (Νιφορόπουλος, 2015). Οι επιχειρήσεις μπορούν να λογιστικοποιούν τον φόρο εισοδήματος με την εφαρμογή δύο μεθόδων, τη μέθοδο του πληρωτέου φόρου και τη μέθοδο της εξομοίωσης του φόρου με έξοδο. Στην πρώτη περίπτωση, η οποία ήταν σε εφαρμογή με βάση το ΕΓΛΣ, ο φόρος εισοδήματος βαρύνει τη διάθεση κερδών και καταχωρείται στον λογαριασμό «Αποτελέσματα προς Διάθεση» και δεν θεωρείται λειτουργικό έξοδο, ώστε να βαρύνει τα έξοδα χρήσης. Με τη δεύτερη μέθοδο ο φόρος εισοδήματος είναι έξοδο χρήσης και αποτελεί στοιχείο που διαμορφώνει τα αποτελέσματα, μέθοδος η οποία έχει υιοθετηθεί από τα ΔΛΠ και τα ΕΛΠ (Παπαγεωργίου, 2015).

Ο διαφορετικός εννοιολογικός προσδιορισμός του φόρου και η διαφορετική λογιστική προσέγγιση επιφέρουν σημαντικές διαφοροποιήσεις στην κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων αλλά και στον προσδιορισμό του καθαρού αποτελέσματος. Για την διασφάλιση υψηλότερου επιπέδου διαφάνειας και συγκρισιμότητας μεταξύ των οικονομικών καταστάσεων των εισηγμένων εταιρειών σε κοινοτικό επίπεδο, από την 1^η Ιανουαρίου του 2005, έπειτα από εφαρμογή της σχετικής κοινοτικής οδηγίας, οι εισηγμένες εταιρείες στο χρηματιστήριο Αθηνών κατάρτιζον τις οικονομικές καταστάσεις τους με βάση τα ΔΠΧΠ (Τσάμης, 2002). Κατά την υιοθέτηση των ΔΛΠ από τις εισηγμένες ελληνικές εταιρείες, η αναγνώριση ενδεχόμενων φορολογικών υποχρεώσεων, αποτέλεσε σημαντικό στοιχείο για τη δημιουργία αρνητικών αναμορφώσεων (Στεργίου, 2006).

Με την παρούσα εργασία μελετάται ο φόρος εισοδήματος στις οικονομικές καταστάσεις των εισηγμένων εταιρειών σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΓΛΣ και ΕΛΠ) και τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (ΔΠΧΠ). Πιο συγκεκριμένα θα μελετηθεί ο εννοιολογικός προσδιορισμός, ο λογιστικός χειρισμός αλλά και οι επιπτώσεις του φόρου

εισοδήματος στις οικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με το ΕΓΛΣ και τα ΔΛΠ. Όσον αφορά τα ΕΛΠ έμφαση θα δοθεί στο λογιστικό πλαίσιο πριν την εφαρμογή των ΔΛΠ, δηλαδή στο ΕΓΛΣ που παρουσίαζε σημαντικές αποκλίσεις από τα ΔΛΠ και δευτερευόντως στα ΕΛΠ (Νόμος 4308/2014) που σε μεγάλο βαθμό συγκλίνουν με τα ΔΛΠ. Για την αρτιότερη κατανόηση των επιπτώσεων της εφαρμογής των δύο διαφορετικών Προτύπων, θα μελετηθούν οι οικονομικές καταστάσεις (σε ενοποιημένη και μη βάση) της ΤΙΤΑΝ για τις χρονιές 2004 και 2005, δηλαδή κατάρτιση με βάση το ΕΓΛΣ και τα ΔΛΠ αντίστοιχα.

Για την εκπλήρωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων οι επιχειρήσεις οφείλουν να τηρούν το λογιστικό τους σύστημα τόσο σε λογιστική όσο και σε φορολογική βάση. Η παρακολούθηση της φορολογικής βάσης μπορεί να παρουσιάζει αποκλίσεις από τη λογιστική όχι μόνο από διαφορές στα έσοδα και τα έξοδα αλλά και από τον διαφορετικό λογιστικό χειρισμό στοιχείων του ισολογισμού (Νιφορόπουλος, 2015). Με την αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων επιδιώκεται η εναρμόνιση των λογιστικών και των φορολογητέων αποτελεσμάτων (Χύτης, 2015). Καθώς ο σκοπός σύνταξης και δημοσίευσης των οικονομικών καταστάσεων είναι η παροχή πληροφοριών που θα βοηθήσουν τους ενδιαφερόμενους στην λήψη ορθών οικονομικών αποφάσεων, η αποτύπωση του λογιστικού αποτελέσματος όσο το δυνατό πιο κοντά στην πραγματικότητα είναι μεγάλης σημασίας (Δημητρίου, 2015). Παρόλα αυτά ο διαφορετικός λογιστικός χειρισμός, συνεπάγεται σημαντικές διαφοροποιήσεις στις οικονομικές καταστάσεις και είναι ιδιαίτερα σημαντική η μελέτη τους, όχι μόνο για την ορθή λογιστική εφαρμογή τους αλλά και για τις επιπτώσεις που επιφέρουν στα χρηματοοικονομικά μεγέθη των οικονομικών καταστάσεων ώστε να είναι δυνατή η λήψη ορθότερων αποφάσεων.

Κεφάλαιο 1: Εισαγωγικά στοιχεία για την φορολογία

1.1 Οι ρίζες της φορολογίας

Η φορολογία είναι σχεδόν τόσο παλιά όσο η ανθρώπινη κοινωνία καθώς η ιστορία των φόρων εκτείνεται χιλιάδες χρόνια στο παρελθόν. Αρκετοί αρχαίοι πολιτισμοί, συμπεριλαμβανομένων των Ελλήνων και των Ρωμαίων, επέβαλαν φόρους στους πολίτες τους για να πληρώσουν για στρατιωτικές δαπάνες και άλλες δημόσιες υπηρεσίες. Η φορολογία εξελίχθηκε σημαντικά καθώς οι αυτοκρατορίες διευρύνθηκαν και οι πολιτισμοί γίνονται πιο δομημένοι (World Taxation, 2011). Καθ' όλη τη διάρκεια της φορολογίας, η είσπραξη των φόρων ήταν μια μέθοδος μέσω της οποίας μια κυβέρνηση μπορεί να εξαργυρώσει χρήματα από τους πολίτες της χώρας αυτής. Και ενώ ένας ορισμός της φορολογίας είναι η υποχρεωτική εισφορά που καταβάλλεται στις δημόσιες αρχές χωρίς την λήψη άμεσου ανταλλάγματος, ένας διαφορετικός ορισμός μπορεί να είναι τα τέλη που καταβάλλονται για τα προνόμια ένταξης σε μια οργανωμένη κοινωνία (Bardopoulos, 2015).

Τα παλαιότερα γνωστά φορολογικά αρχεία, που χρονολογούνται από περίπου έξι χιλιάδες χρόνια π.Χ., έχουν τη μορφή δισκίων από πηλό που βρέθηκαν στο σημερινό Ιράκ. Αυτή η πρώιμη μορφή φορολογίας διατηρήθηκε στο ελάχιστο, εκτός από περιόδους σύγκρουσης ή κακουχίας. Οι Έλληνες, οι Αιγύπτιοι και οι Ρωμαίοι επέβαλαν επίσης φορολογικές πολιτικές που χρησίμευαν για την χρηματοδότηση των κεντρικών κυβερνήσεων. Οι Έλληνες επέβαλαν διάφορα είδη φόρων που εξακολουθούν να ισχύουν σε πολλές ανεπτυγμένες χώρες, συμπεριλαμβανομένων των φόρων επί ακινήτων και αγαθών. Σε αντίθεση με την αρχική ελληνική φορολογία, οι ρωμαϊκές φορολογικές πολιτικές άρχισαν να ζυγίζουν σε μεγάλο βαθμό στους πολίτες της καθώς η εξουσία και η διαφθορά της κεντρικής κυβέρνησης της αυτοκρατορίας αυξήθηκαν. Η υπερβολική φορολογική επιβάρυνση των παραγωγικών Ρωμαίων πολιτών, κατά τον 4ο και 5ο αιώνα ήταν η κύρια αιτία της ενδεχόμενης οικονομικής κατάρρευσης του έθνους. Όμως η φορολογία δεν περιοριζόταν μόνο στους ευρωπαϊούς και μεσογειακούς πολιτισμούς, καθώς οι αρχαίες

κινεζικές κοινωνίες επέβαλαν επίσης φόρους στους πολίτες τους. Οι Κινέζοι θέσπισαν φόρο περιουσίας γύρω στα 600 π.Χ. που απαιτούσαν το 10 τοις εκατό της καλλιεργούμενης γης να αφιερωθεί στην κεντρική κυβέρνηση. Όλα τα προϊόντα που παράγονται από το καθορισμένο τμήμα της γης λαμβάνονταν ως φόρος (World Taxation, 2011).

Η δίκαιη φορολόγηση αποτέλεσε βασικό ζήτημα πολλών αγγλικών πολιτών κατά τη μεσαιωνική περίοδο. Οι περισσότεροι πολίτες υπόκειντο σε φόρο με ενιαίο συντελεστή, ο οποίος ήταν ένας κατ' αποκοπή φόρος για κάθε ενήλικα σε μια δικαιοδοσία, καθώς και οι φόροι ιδιοκτησίας και εκκλησιών. Ακόμη και οι χωρικοί που δεν είχαν γη, έπρεπε να πληρώνουν φόρους ακίνητης περιουσίας στη γη που νοίκιαζαν. Ήταν επίσης υποχρεωμένοι να δώσουν 10% της εργασίας ή της παραγωγής τους στην εκκλησία. Στην Μέση Ανατολή όσες κοινωνίες δεν ενστερνίστηκαν τις πεποιθήσεις και τις παραδόσεις του Ισλάμ έπρεπε να πληρώσουν έναν ειδικό φόρο, ο οποίος ήταν παρόμοιος με τον φόρο, που πλήρωναν στους ηγέτες τους. Οι μουσουλμάνοι αξιωματούχοι φορολογούσαν επίσης τους νομάδες περιμένοντας σε συγκεκριμένες τοποθεσίες, όπως είναι οι παροχές ύδατος, για να εισπράττουν τέλη από τις φευγαλέες περιπλανώμενες φυλές.

Οι πολιτικές φορολογίας αναπτύχθηκαν γρήγορα κατά την αποικιακή περίοδο καθώς ο πλούτος άρχισε να εισρέει στην Ευρώπη από αποικίες στην Αφρική, την Ασία και την Αμερική. Η Μεγάλη Βρετανία επέβαλε τον πρώτο γενικό φόρο εισοδήματος το 1799 για να βοηθήσει στη χρηματοδότηση του πολέμου εναντίον της ναπολεόντειας Γαλλίας. Αυτός ο φόρος κλιμακωνόταν ανάλογα με το εισόδημα, όπως και οι φόροι εισοδήματος που εισπράττονται στα περισσότερα σύγχρονα συστήματα (World Taxation, 2011).

1.2 Οι λειτουργίες της φορολογίας

Σε όλη την ιστορία, κάθε οργανωμένη κοινωνία είχε κάποια μορφή κυβέρνησης. Στις ελεύθερες κοινωνίες, οι στόχοι της κυβέρνησης είναι η προστασία των ατομικών ελευθεριών και η προώθηση της ευημερίας της

κοινωνίας στο σύνολό της. Για την κάλυψη των δαπανών τους, οι κυβερνήσεις χρειάζονται εισόδημα, έσοδα, τα οποία κατά κύριο λόγο αντλούν μέσω των φόρων (Treasury, 2010). Οι φόροι ορίζονται ως υποχρεωτικές πληρωμές των πολιτών που εισφέρουν στον προϋπολογισμό και στα κονδύλια εκτός προϋπολογισμού, στο ποσό που καθορίζεται από το νόμο και εντός των καθορισμένων προθεσμιών. Οι λειτουργίες της φορολογίας απεικονίζουν τον κοινωνικό σκοπό της, τη διανομή με βάση την αξία και την ανακατανομή του εισοδήματος. Πέντε βασικές λειτουργίες της φορολογίας είναι (Abey, 2014):

- Δημοσιονομική: Η βασική λειτουργία της φορολογίας είναι η δημοσιονομική, καθώς οι φόροι έχουν σημαντικό ρόλο στη διαμόρφωση του κρατικού προϋπολογισμού που είναι απαραίτητοι για την υλοποίηση εθνικών και κρατικών προγραμμάτων. Η δημοσιονομική λειτουργία προβλέπει την επίτευξη του κύριου κοινωνικού στόχου της φορολογίας, τον σχηματισμό των οικονομικών πόρων του κράτους που απαιτούνται για την εκτέλεση προγραμμάτων και δράσεων, όπως άμυνα, κοινωνική προστασία, προστασία του περιβάλλοντος κ.λπ.
- Αναδιανομή: Η λειτουργία κατανομής της φορολογίας εκφράζει την ουσία της ως ειδικού κεντρικού εργαλείου των σχέσεων κατανομής και συνίσταται στην κοινωνική ανακατανομή των εισοδημάτων μεταξύ διαφόρων ομάδων πολιτών (από πλούσιους σε φτωχότερους), ώστε τελικά να εξασφαλίζεται η διασφάλιση της κοινωνικής σταθερότητας του πληθυσμού.
- Ρύθμιση: Η ρυθμιστική λειτουργία αποσκοπεί στην επίτευξη συγκεκριμένων στόχων της φορολογικής πολιτικής μέσω του μηχανισμού φορολόγησης και διακρίνεται στις εξής υπολειτουργίες:
 - ✓ Της τόνωσης, όπου επιδιώκεται η ανάπτυξη ειδικών κοινωνικοοικονομικών διαδικασιών και εφαρμόζεται μέσω ενός συστήματος δικαιωμάτων, εξαιρέσεων και προτιμήσεων. Η ισχύουσα νομοθεσία προβλέπει την τόνωση ορισμένων κατηγοριών φορολογουμένων, όπως οι ιδιοκτήτες μικρών επιχειρήσεων, οι γεωργοί, οι επενδυτές κεφαλαίων ή οι φιλανθρωπικές οργανώσεις.

- ✓ Της αποδυνάμωσης που αναφέρεται στην αναστολή ορισμένων κοινωνικοοικονομικών διαδικασιών μέσω της συνειδητής υπερβολής του φορολογικού βάρους. Κατά κανόνα, η επίδραση αυτής της υπό-λειτουργίας σχετίζεται με την εισαγωγή υπερβολικών φορολογικών συντελεστών, αλλά και άλλων μέτρων όπως για παράδειγμα, τα προστατευτικά μέτρα του κράτους, που στοχεύουν στην υποστήριξη των τοπικών παραγωγών μέσω απαγορευτικών δασμών εισαγωγής.
- ✓ Η λειτουργία αναπαραγωγής του φόρου όπου φορολογώντας τη χρήση φυσικών πόρων, οδών, ορυκτών και πρωτογενών πόρων, το κράτος χρησιμοποιεί αυτά τα έσοδα για την αναγέννηση των εκμεταλλεόμενων πόρων.
- Έλεγχος: Με τη λειτουργία του ελέγχου της φορολογίας, το κράτος ελέγχει τη χρηματοοικονομική δραστηριότητα των νομικών και φυσικών προσώπων. Αυτό συμβάλλει επίσης στον έλεγχο των πηγών εισοδήματος και των κατευθύνσεων των δαπανών.
- Παροχή κινήτρων: Η λειτουργία παροχής κινήτρων, έχει μια κοινωνική διάσταση και προβλέπει ειδικές φορολογικές διευθετήσεις για συγκεκριμένες ομάδες πολιτών.

1.3 Οι σύγχρονες αρχές της φορολογίας

Οι αρχές της φορολογίας αποτελούν τις επίσημες κατευθυντήριες γραμμές που είναι ευρέως αποδεκτές και θα πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όταν προτείνονται, συζητούνται και εφαρμόζονται συγκεκριμένοι νόμοι. Οι σύγχρονες αρχές της φορολογίας είναι (Kabinga, 2016):

1. Η ισότητα στη φορολογία εκφράζει την ιδέα ότι οι φόροι πρέπει να είναι δίκαιοι. Η ισότητα μπορεί να είναι είτε κάθετη είτε οριζόντια. Η οριζόντια ισότητα εξετάζει το ερώτημα εάν ένα φορολογικό σύστημα κάνει ή όχι αυθαίρετες διακρίσεις μεταξύ των φορολογουμένων ή διακρίσεις που βασίζονται σε άσχετα κριτήρια. Παραδείγματος χάριν, η αρχή της οριζόντιας

δικαιοσύνης παραβιάζεται εάν ένα άτομο αγοράζει ένα στοιχείο σε ένα τοπικό κατάστημα και πρέπει να πληρώσει φόρο επί των πωλήσεων, ενώ άλλο πρόσωπο αγοράζει το ίδιο αντικείμενο μέσω του Διαδικτύου και δεν καταβάλλει φόρο επί των πωλήσεων. Η κάθετη ισότητα ασχολείται με ερωτήσεις σχετικά με τον τρόπο φορολόγησης των ανθρώπων σε διαφορετικά επίπεδα εισοδήματος, λαμβάνοντας υπόψη τις σχετικές ικανότητές τους να πληρώσουν. Με την κάθετη ισότητα αναμένεται ότι τα άτομα με υψηλότερα εισοδήματα πληρώνουν μεγαλύτερο ποσοστό του εισοδήματός τους σε φόρους από όσους αποκτούν χαμηλότερα εισοδήματα.

2. Μια άλλη αρχή που αναφέρεται στη βιβλιογραφία είναι η αποτελεσματικότητα. Ο φόρος είναι αποτελεσματικός εάν στρεβλώνει τις διαδικασίες της αγοράς όσο το δυνατόν λιγότερο, λαμβάνοντας ως δεδομένο ότι οι οικονομικοί παράγοντες επιχειρούν να περιορίσουν και να αποφύγουν τη φορολογική υποχρέωση όσο το δυνατόν περισσότερο.
3. Εφόσον μία από τις βασικές λειτουργίες της φορολογίας είναι η αύξηση των εσόδων, η φορολογία θα πρέπει να επιδιώκει να είναι ουδέτερη και ισότιμη μεταξύ των διαφορετικών μορφών επιχειρηματικών δραστηριοτήτων. Ο ουδέτερος φόρος θα συμβάλει στην αποτελεσματικότητα εξασφαλίζοντας ότι επιτυγχάνεται η βέλτιστη κατανομή των μέσων παραγωγής. Στρεβλώσεις θα προκύψουν όταν μεταβολές των τιμών προκαλούν διαφορετικές μεταβολές στην προσφορά και τη ζήτηση από ό, τι θα συνέβαινε αν δεν υπήρχαν φόροι. Με αυτή την έννοια, η ουδετερότητα συνεπάγεται επίσης ότι το φορολογικό σύστημα αυξάνει τα έσοδα μειώνοντας ταυτόχρονα τις διακρίσεις υπέρ ή κατά οποιασδήποτε συγκεκριμένης οικονομικής επιλογής. Ένα καλό φορολογικό σύστημα θα πρέπει να αυξάνει τα έσοδα και να προωθεί ή να υποστηρίζει την αύξηση των επενδύσεων. Όταν ένα φορολογικό σύστημα υποστηρίζει την ανάπτυξη των επενδύσεων των επιχειρήσεων, τελικά περισσότερες επενδύσεις πυροδοτούν μια διευρυμένη φορολογική βάση που θα οδηγήσει σε περισσότερη είσπραξη φορολογικών εσόδων.

4. Ένα προβλέψιμο φορολογικό σύστημα είναι, μεταξύ άλλων, απαραίτητο για τον επιχειρηματικό προγραμματισμό. Οι επιχειρηματικές οντότητες προτιμούν να προγραμματίζουν το κόστος εκ των προτέρων και άρα και τις φορολογικές υποχρεώσεις. Από την άποψη αυτή, ένα προβλέψιμο φορολογικό σύστημα καθιστά εύκολο τον επιχειρηματικό σχεδιασμό. Ένα προβλέψιμο φορολογικό σύστημα είναι ένα σημαντικό συστατικό για την προσέλκυση επενδύσεων σε μια οικονομία. Αν και το φορολογικό σύστημα αλλάζει λόγω αλλαγών στην οικονομία, αυτές οι αλλαγές στο φορολογικό σύστημα πρέπει να είναι έγκαιρες και χωρίς αποκλεισμούς.
5. Η φορολογία είναι μέσο για την προώθηση της ισότητας στην κοινωνία. Αν και καμία κοινωνία ή χώρα στον κόσμο δεν είναι εξίσου ισότιμη, οι κοινωνίες με τεράστιες ανισότητες συχνότερα είναι επιρρεπείς στο έγκλημα και στην αστάθεια. Η ανισότητα δεν αναφέρεται μόνο στις διαφορές στο εισόδημα ή στην οικονομική δύναμη, περιλαμβάνει όλα τα είδη διαφορών που βασίζονται, για παράδειγμα, στο φύλο, την εθνικότητα ή τις τοποθεσίες που καθορίζουν τον τρόπο με τον οποίο τα άτομα και οι ομάδες ελέγχουν τη ζωή και τις προοπτικές τους.
6. Η φορολογική εκτίμηση και ο προσδιορισμός του φόρου θα πρέπει να είναι εύκολα κατανοητοί από έναν μέσο φορολογούμενο. Ένα φορολογικό σύστημα θα πρέπει να είναι εύκολο για να διευκολύνει τους φορολογούμενους να συμμορφώνονται. Υπό κανονικές συνθήκες, οι φορολογούμενοι είναι ευκολότερο να συμμορφωθούν όταν ένα φορολογικό σύστημα είναι κατανοητό και εύκολο. Όταν για παράδειγμα ο φορολογούμενος θεωρεί ότι είναι εύκολο και βολικό να καταβάλει φόρο, η πιθανότητα συμμόρφωσης είναι υψηλή. Η επίτευξη απλότητας σε ένα φορολογικό σύστημα δεν σταματά με τη νομοθεσία, αλλά επεκτείνεται και στη φορολογική διοίκηση. Θα απαιτούσε σε μεγάλο βαθμό τον συνεχή μετασχηματισμό ή τον εκσυγχρονισμό της διοίκησης εσόδων. Όλο και περισσότερο, είναι ευθύνη κάθε φορολογικής αρχής όχι μόνο να εισπράττει έσοδα αλλά και να εξασφαλίζεται ότι τα έσοδα συλλέγονται αποτελεσματικά και δεν επιβαρύνουν τους φορολογούμενους.

1.4 Είδη φόρων

Οι φόροι μπορούν να διακριθούν σε διάφορες κατηγορίες ανάλογα με τα κριτήρια που χρησιμοποιούνται για την ταξινόμησή τους. Οι κυριότερες διακρίσεις των φόρων και τα είδη τους είναι (Γεωργακόπουλος, 2012):

1. Φόροι ανάλογα τη φορολογική βάση, δηλαδή το μέγεθος (οικονομικό και μη) στο οποίο υπολογίζεται ο φόρος. Έχοντας ως βάση κάποιο οικονομικό μέγεθος οι φόροι μπορούν να διακριθούν σε:
 - ✓ Φόρους στην τρέχουσα παραγωγή και στα εισοδήματα
 - ✓ Φόρους στην κατοχή ή στην μεταβίβαση της περιουσίας
2. Φόροι ανάλογα με τη φύση του φορολογικού συντελεστή, δηλαδή το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί σε κάθε μια μονάδα φορολογικής βάσης. Σύμφωνα με την συγκεκριμένη κατηγοριοποίηση οι φόροι μπορούν να διακριθούν σε:
 - ✓ Αναλογικούς, όταν ο φορολογικός συντελεστής παραμένει ίδιος ανεξάρτητα από το μέγεθος της φορολογικής βάσης
 - ✓ Προοδευτικούς, δηλαδή ο φορολογικός συντελεστής μεταβάλλεται ανάλογα με τη μεταβολή της φορολογικής βάσης
 - ✓ Αντίστροφα προοδευτικούς, όπου ο φορολογικός συντελεστής μεταβάλλεται αντίθετα από τη μεταβολή της φορολογικής βάσης.
3. Φόροι ανάλογα με το φορέα που τους επιβάλλει και διακρίνονται σε:
 - ✓ Κρατικούς φόρους, οι οποίοι επιβάλλονται από την κεντρική διοίκηση
 - ✓ Εισφορές κοινωνικής ασφάλισης
 - ✓ Δημοτικοί και κοινοτικοί φόροι
4. Προσωπικοί και Πραγματικοί φόροι. Η φορολογική υποχρέωση στους πρώτους δεν εξαρτάται μόνο από το μέγεθος της φορολογικής βάσης αλλά και από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των φορολογούμενων, όπως οικογενειακή κατάσταση, υγεία, κλπ. Για την επιβολή των δεύτερων δεν συνυπολογίζονται προσωπικά χαρακτηριστικά των φορολογούμενων.

5. Άμεσοι και Έμμεσοι φόροι. Ένας φόρος χαρακτηρίζεται ως άμεσος όταν επιβαρύνει το άτομο πάνω στο οποίο επιβάλλεται, ενώ αν μεταβιβάζεται σε άλλους φορολογούμενους θεωρείται έμμεσος. Συνήθως ως άμεσοι φόροι είναι οι φόροι εισοδήματος και οι φόροι περιουσίας, ενώ έμμεσοι θεωρούνται οι φόροι δαπάνης, ΦΠΑ, κλπ.

Κεφάλαιο 2: Φορολογία Εισοδήματος

2.1 Φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων

2.1.1 Γενικά στοιχεία

Το πρώτο μέρος του Νόμου 4172/2013 αποτελεί τον εφαρμοζόμενο κώδικα φορολογίας εισοδήματος στην Ελλάδα, τόσο για τα φυσικά όσο και για τα νομικά πρόσωπα. Υπόχρεα στο φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων είναι οι φορολογούμενοι των οποίων η φορολογική κατοικία είναι στην Ελλάδα, δηλαδή στην χώρα βρίσκεται η κύρια ή μόνιμη κατοικία τους ή διαμένουν συνήθως ή βρίσκεται το κέντρο των ζωτικών τους συμφερόντων. Πιο συγκεκριμένα φορολογικός κάτοικος Ελλάδας είναι το φυσικό πρόσωπο του οποίου η διαμονή στην χώρα ξεπερνά της 183 ημέρες, με εξαίρεση τα άτομα που βρίσκονται στην χώρα για τουριστικούς, ιατρικούς, θεραπευτικούς ή παρόμοιους ιδιωτικούς σκοπούς, αρκεί το διάστημα αυτό να μην ξεπερνά τις 365 ημέρες. Επίσης ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας θεωρούνται και όσοι υπηρετούν στον εξωτερικό ως πρόξενοι, διπλωμάτες, δημόσιοι λειτουργοί με παρόμοια καθήκοντα ή είναι δημόσιοι υπάλληλοι και έχουν ελληνική ιθαγένεια. Οι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας φορολογούνται για το παγκόσμιο εισόδημά τους, ενώ όσοι δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι μόνο για το εισόδημα που αποκτούν στην χώρα κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους.

Το φορολογητέο εισόδημα (το οποίο προκύπτει μετά την αφαίρεση των εκπιπτόμενων δαπανών από το συνολικό εισόδημα που έχουν λάβει κατά τη διάρκεια ενός φορολογικού έτους) που αποκτούν τα υποκείμενα φυσικά πρόσωπα ετησίως υπόκειται στο φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. Το εισόδημα των φυσικών προσώπων μπορεί να διακριθεί και ανάλογα φορολογείται, στις ακόλουθες κατηγορίες¹:

- Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις

¹ Νόμος 4172/2013, (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις, ανακτήθηκε από <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528>

- Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα
- Εισόδημα από κεφάλαιο
- Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου

Τυχόν φόρος που έχει καταβληθεί στο εξωτερικό για εισοδήματα που αποκτήθηκαν εκεί, δύναται να μειώσει τον φόρο εισοδήματος στην Ελλάδα, με την προϋπόθεση το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε να μην ξεπερνά τον φόρο που αναλογεί στο συγκεκριμένο φορολογητέο εισόδημα στην Ελλάδα.

2.1.2 Φορολογία εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις

Στο ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις συμπεριλαμβάνονται όλα τα εισοδήματα τα οποία αποκτώνται από φυσικά πρόσωπα, είτε σε χρήμα είτε σε είδος, λόγο παροχής υπηρεσιών εργασιακής σχέσης, δηλαδή όταν παρέχονται υπηρεσίες²:

- Στο πλαίσιο σύμβασης εξαρτημένης εργασίας.
- Σύμφωνα με έγγραφη ή προφορική σύμβαση, με βάση την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, δηλαδή από αυτή απορρέει το δικαίωμα ορισμού και ελέγχου του τρόπου, χρόνου και τόπου εκτέλεσης των υπηρεσιών.
- Η ρύθμιση των οποίων βασίζεται στην νομοθεσία για τα μισθολόγια υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου.
- Διευθυντή ή μέλους ΔΣ εταιρείας ή άλλου νομικού προσώπου.
- Δικηγόρου ο οποίος για τις παρεχόμενες νομικές υπηρεσίες αμείβεται με πάγια αντιμισθία.
- Με έως τρεις έγγραφες συμβάσεις εργασίας παροχής υπηρεσιών ή σύμβασης έργου ετησίως, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Αν οι εν λόγω συμβάσεις εργασίας ξεπερνούν τις τρεις ετησίως και το 75% του

² Νόμος 4172/2013, (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις, ανακτήθηκε από <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528>

ακαθάριστου εισοδήματος προέρχεται από ένα φυσικό ή νομικό πρόσωπο, τότε θεωρείται μισθωτή εργασία, αρκεί ο φορολογούμενος να μην έχει εμπορική ιδιότητα και να μην διαθέτει επαγγελματική εγκατάσταση διαφορετική από την κατοικία του.

Στο ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξει συμπεριλαμβάνονται πάσης φύσεως αμοιβές, όπως μισθοί, επιδόματα, προμήθειες, αποζημιώσεις, παροχές, κλπ. Οι παροχές σε είδος συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημα όταν η αγοραία αξία τους ξεπερνά τα 300€ ετησίως. Ο φόρος εισοδήματος εισοδημάτων μισθωτής εργασίας και συντάξεων υπολογίζεται με βάση την παρακάτω κλίμακα:

Πίνακας 1: Κλίμακα φόρου εισοδήματος μισθωτής εργασίας και συντάξεων

Εισόδημα	Φορολογικός συντελεστής
0€ - 20.000€	22%
20.001€ - 30.000€	29%
30.01€ - 40.000€	37%
40.000€ και πάνω	45%

Όταν το εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών και συντάξεων δεν ξεπερνά τις 20.000€ τότε ο φόρος εισοδήματος μειώνεται κατά 1.900€ για το φορολογούμενο χωρίς εξαρτώμενα μέλη, μείωση προσαυξημένη κατά 50€ ανά προστατευόμενο μέλος, για τα δύο πρώτα και από τρία προστατευόμενα μέλη και άνω η μείωση διαμορφώνεται στα 2.100€. Όταν το φορολογητέο εισόδημα ξεπερνά τις 20.000€ το ποσό της μείωσης του φόρου μειώνεται κατά 10€ ανά χίλια ευρώ. Προϋπόθεση για να ισχύσει αυτή η μείωση θα πρέπει μέρος του εισοδήματος να έχει δαπανηθεί για τη απόκτηση αγαθών και υπηρεσιών με τη χρήση ηλεκτρονικών μέσων πληρωμής (κάρτες, ηλεκτρονικό πορτοφόλι, κλπ). Το ύψος των δαπανών καθορίζεται με βάση την παρακάτω κλίμακα, ανάλογα το φορολογητέο εισόδημα:

Πίνακας 2: Κλίμακα ποσοστού δαπανών με ηλεκτρονικές συναλλαγές για τη μείωση του φόρου

Εισόδημα	Ποσοστό ελάχιστης δαπάνης με ηλεκτρονικές συναλλαγές
0€ - 10.000€	10%
10.000,01€ - 30.000€	15%
40.000,01€ και πάνω	20% και έως 30.000€ δαπάνες

Στην περίπτωση που το ποσό δαπανών, που πραγματοποιήθηκε με ηλεκτρονικές συναλλαγές, δεν καλύπτει το ελάχιστο απαιτούμενο, τότε η διαφορά του φόρου προσαυξάνεται με συντελεστή 22%. Από την παραπάνω υποχρέωση εξαιρούνται τα άτομα άνω των 70 ετών, καθώς και άτομα με ποσοστό αναπηρίας άνω του 80%.

2.1.3 Φορολογία κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα

Τα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές έπειτα από την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν από τα έσοδα, προσδιορίζουν το επιχειρηματικό κέρδος, με βάση το οποίο υπολογίζεται ο φόρος εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα. Συγκεκριμένα από τα έσοδα αφαιρούνται τα ακόλουθα³:

1. Επιχειρηματικές δαπάνες, δηλαδή όσες δαπάνες πληρούν τα παρακάτω:
 - Γίνονται για το συμφέρον της επιχείρησης ή στα πλαίσια άσκησης των συνηθισμένων εμπορικών συναλλαγών της.
 - Αφορούν πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας.

³ Νόμος 4172/2013, (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις, ανακτήθηκε από <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528>

- Είναι καταχωρημένες στα βιβλία που τηρεί η επιχείρηση για την απεικόνιση των συναλλαγών της φορολογικής περιόδου και μπορούν να αποδειχθούν με τα κατάλληλα δικαιολογητικά.
2. Δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογική έρευνας, συμπεριλαμβανομένων και των αποσβέσεων των σχετικών οργάνων και εξοπλισμού, προσαυξημένες κατά ποσοστό 30%.
 3. Αποσβέσεις, είτε πρόκειται για πάγια περιουσιακά στοιχεία η κυριότητα των οποίων ανήκει στην επιχείρηση, είτε αφορά πάγια περιουσιακά στοιχεία τα οποία έχει η επιχείρηση με χρηματοοικονομική μίσθωση. Ανάλογα με το είδος του πάγιου περιουσιακού στοιχείου εφαρμόζονται διαφορετικοί συντελεστές για τον υπολογισμό των αποσβέσεων.
 4. Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις οι οποίες εκπίπτουν φορολογικά και σχηματίζονται ως εξής:
 - Όταν οι ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις δεν έχουν εισπραχθεί για περισσότερους από δώδεκα μήνες και το ποσό τους είναι έως 1.000€, μπορούν να σχηματιστούν προβλέψεις με ποσοστό 100%, με την προϋπόθεση να έχουν πραγματοποιηθεί όλες οι απαραίτητες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της συγκεκριμένης απαίτησης.
 - Όταν οι ληξιπρόθεσμες απαιτήσεις ξεπερνούν τα 1.000€ και έχουν πραγματοποιηθεί όλες οι απαραίτητες ενέργειες για τη διασφάλιση του δικαιώματος είσπραξης της συγκεκριμένης απαίτησης, ανάλογα με τον χρόνο που είναι υπερήμερες, σχηματίζονται προβλέψεις με βάση τους ακόλουθους συντελεστές:

Πίνακας 3: Συντελεστές σχηματισμού προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις

Χρόνος υπερημερίας (σε μήνες)	Ποσοστό προβλέψεων
12-18	50%
18-24	75%
24 μήνες και πάνω	100%

Για απαιτήσεις που έχουν σχηματιστεί προβλέψεις και καταστούν εισπράξιμες ή διαγραφούν, η διενεργηθείσα πρόβλεψη ανακτάται άμεσα και μεταφέρεται στα κέρδη της επιχείρησης. Για να είναι δυνατή η διαγραφή μιας απαίτησης θα πρέπει να ισχύουν και οι τρεις προϋποθέσεις:

- Έχει προηγουμένως εγγραφεί ως έσοδο, ποσό που αντιστοιχεί στην οφειλή.
- Έχει προηγουμένων διαγραφεί από τα βιβλία του φορολογούμενου.
- Έχουν πραγματοποιηθεί όλες οι νόμιμες ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης.

Για την φορολόγηση των επιχειρηματικών κερδών εφαρμόζεται η κλίμακα φόρου εισοδήματος που ισχύει για τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, χωρίς όμως να ισχύουν οι φορολογικές μειώσεις. Σε περιπτώσεις νέων επιχειρήσεων των οποίων τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα δεν ξεπερνούν τις 10.000€ ο φορολογικός συντελεστής του πρώτου κλιμακίου, δηλαδή 22%, μειώνεται κατά 50%.

2.1.4 Φορολογία εισοδήματος από κεφάλαιο

Όταν ένα φυσικό πρόσωπο εισπράττει, σε μετρητά ή είδος, έσοδα από τις ακόλουθες πηγές, θεωρείται ως εισόδημα από κεφάλαιο και φορολογείται ως εξής⁴:

1. Τα μερίσματα φορολογούνται με συντελεστή 15% και αναφέρονται σε εισοδήματα που αποκτούνται από:
 - Μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους ή άλλο δικαίωμα συμμετοχής σε κέρδη.
 - Άλλα εταιρικά δικαιώματα, όπως μερίδια, μερίδες, προμερίσματα και μαθηματικά αποθεματικά.
 - Κέρδη από συμμετοχές σε προσωπικές εταιρείες.
 - Διανομές κερδών από νομικά πρόσωπα.

⁴ Νόμος 4172/2013, (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις, ανακτήθηκε από <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528>

2. Οι τόκοι φορολογούνται με συντελεστή 15% και αναφέρονται στα εισοδήματα, τα οποία αποκτώνται από οποιαδήποτε απαίτηση (ενυπόθηκη ή μη) και συγκεκριμένα εισοδήματα από:
- Καταθέσεις
 - Κρατικά χρεόγραφα
 - Τίτλους και ομολογίες (με ασφάλεια ή χωρίς)
 - Κάθε είδους δανειακή σχέση
 - Συμφωνίες επαναγοράς και ανταμοιβών που απορρέουν από τίτλους, ομολογίες ή χρεόγραφα
3. Τα δικαιώματα, φορολογούνται με συντελεστή 20% και αφορούν εισοδήματα τα οποία αποκτώνται ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης:
- Δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας
 - Λογισμικού για εμπορική ή προσωπική χρήση
 - Διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, εμπορικών σημάτων, σχεδίων, προνομιών, κλπ
 - Βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού
 - Τεχνικών μεθόδων παραγωγής, τεχνογνωσίας
 - Συμβουλευτικών υπηρεσιών οι οποίες παρέχονται ηλεκτρονικά, λογισμικών, ηλεκτρονικών λήψεων, κλπ
4. Εισόδημα από ακίνητη περιουσία, σε χρήμα ή είδος από την εκμίσθωση, ιδιοχρησιμοποίησης ή δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Το εισόδημα από δωρεάν παραχώρηση ή ιδιοχρησιμοποίηση θεωρείται ότι είναι το 3% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Η φορολογία των εισοδημάτων από ακίνητα πραγματοποιείται με βάση την παρακάτω κλίμακα:

Πίνακας 4: Κλίμακα φορολόγησης εισοδήματος από ακίνητη περιουσία

Εισόδημα	Συντελεστής
0€ - 12.000€	15%
12.001€ – 35.000€	35%
35.001€ και πάνω	45%

2.1.5 Φορολογία εισοδήματος από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου

Το εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου μπορεί να διακριθεί σε εισόδημα μεταβίβασης ακίνητης περιουσίας και μεταβίβασης τίτλων και φορολογείται με συντελεστή 15%. Η υπεραξία ορίζεται ως η διαφορά μεταξύ της τιμής που κατέβαλε ο φορολογούμενος (τιμή κτήσης) και της τιμής πώλησης, προσαρμοσμένη ως προς των πληθωρισμό ανάλογα με τα έτη κτήσης του ακινήτου (από 100% για ένα έτος έως 60% από 26 έτη και πάνω). Στην περίπτωση όπου το ακίνητο ήταν στην κυριότητα του φορολογούμενου για περισσότερα από πέντε έτη τότε από την υπεραξία αφαιρείται ποσό έως 25.000€. Αν η διαφορά μεταξύ των δύο αξιών είναι αρνητική τότε θεωρείται ότι δεν υπάρχει υπεραξία.

Η υπεραξία από την πώληση τίτλων, αλλά και η μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης αναφέρεται στην μεταβίβαση:

- Μετοχών μη εισηγμένων εταιρειών στο χρηματιστήριο.
- Μετοχών και άλλων κινητών αξιών οι οποίες είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο και ο πωλητής έχει ποσοστό πάνω από 0,5% του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας.
- Μεριδίων ή μερίδων σε προσωπικές εταιρείες.
- Κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίου δημοσίου και εταιρικών ομολόγων.
- Παράγωγων χρηματοοικονομικών προϊόντων.

Από την διαφορά μεταξύ τιμής κτήσης και τιμής πώλησης αφαιρούνται όσες δαπάνες σχετίζονται άμεσα με την αγορά ή την πώληση, για τον υπολογισμό της υπεραξίας. Αν η παραπάνω διαφορά είναι αρνητική, τότε πρόκειται για ζημιά, η οποία μεταφέρεται για τα επόμενα πέντε έτη για συμψηφισμό με τυχόν μελλοντικά κέρδη υπεραξίας. Δεν φορολογούνται τα κέρδη από την ανταλλαγή ομολόγων Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων στα οποία εγγυητής είναι το Ελληνικό Δημόσιο και συμμετέχουν στην αναδιάταξη του ελληνικού χρέους.

2.2 Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων

2.2.1 Υποκείμενα φόρου και Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

Υποκείμενα στον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων είναι⁵:

- Οι κεφαλαιουχικές εταιρείες.
- Οι προσωπικές εταιρείες.
- Τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού ή δημοσίου δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, με εξαίρεση των εσόδων τους που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους.
- Οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις τους.
- Οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι αστικές εταιρείες (με κερδοσκοπικό ή μη χαρακτήρα), οι συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες όταν ασκούν επάγγελμα ή επιχείρηση.
- Οι κοινοπραξίες.
- Οι νομικές οντότητες που δεν συμπεριλαμβάνονται στις προηγούμενες κατηγορίες, όπως οργανισμοί, υπεράκτιες εταιρείες, καταπιστεύματα, κλπ.

⁵ Νόμος 4172/2013, (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις, ανακτήθηκε από <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528>

Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων υπολογίζεται στα ετήσια κέρδη που πραγματοποιούν. Ο προσδιορισμός των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων γίνεται με τον ίδιο τρόπο που γίνεται και στα φυσικά πρόσωπα, για εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ως έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρούνται όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα. Ως κέρδος φορολογείται, ανεξάρτητα αν το συγκεκριμένο έτος υπάρχουν φορολογητέα κέρδη ή ζημιές, το ποσό που κεφαλαιοποιείται ή διανέμεται και για το οποίο δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος.

2.2.2 Φορολόγηση κερδών και Φορολόγηση στην πηγή

Τα νομικά πρόσωπα, ανεξάρτητα από τα βιβλία που τηρούν (απλογραφικά ή διπλογραφικά) για τα κέρδη που αποκτούν φορολογούνται με φορολογικό συντελεστή 29%. Ειδικά για τα κέρδη των αγροτικών συνεταιρισμών και των ομάδων παραγωγών, η φορολόγηση γίνεται με συντελεστή 13%.

Οι πληρωμές ή παροχές σε είδος σε εργαζόμενους και οι συνταξιούχους, εντάσσονται στην κατηγορία εισοδήματος φορολόγησης στην πηγή και σε αυτά τα εισοδήματα ο φόρος παρακρατείται. Πιο συγκεκριμένα υποκείμενα παρακράτησης του φόρου στην πηγή είναι:

- Τα φυσικά πρόσωπα με κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα και τα νομικά πρόσωπα για τις πληρωμές ή παροχές σε είδος προς τους εργαζόμενούς τους.
- Τα νομικά πρόσωπα τα οποία καταβάλλουν συντάξεις σε φυσικά πρόσωπα.
- Τα ταμεία κοινωνικής ασφάλισης για τις πληρωμές που διενεργούν προς τους ασφαλισμένους τους.

Για τον υπολογισμό του φόρου των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις που υπόκεινται σε παρακράτηση, λαμβάνεται το μηνιαίο εισόδημα, έπειτα από την αναγωγή του σε ετήσιο και φορολογείται με βάση την κλίμακα εισοδημάτων φυσικών προσώπων από μισθωτή εργασία και συντάξεις. Για εισοδήματα που αποκτώνται έως 31^η Δεκεμβρίου του 2017, ο μηνιαίος

φόρος που παρακρατείται μειώνεται κατά 1,5% και καταβάλλεται στο δημόσιο το αργότερο έως το τέλος των δεύτερου μήνα μετά την ημερομηνία καταβολής του εισοδήματος. Στην περίπτωση καταβολής αναδρομικών εισοδημάτων αλλά και στην καταβολή πρόσθετων αμοιβών που δεν θεωρούνται τακτικές, για την παρακράτηση του φόρου εφαρμόζεται φορολογικός συντελεστής 20%, ανεξάρτητα από το έτος στο οποίο ανάγονται για να φορολογηθούν τα εισοδήματα αυτά.

Επίσης τα νομικά πρόσωπα αλλά και τα φυσικά που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, οφείλουν να παρακρατούν τον φόρο στις ακόλουθες περιπτώσεις πληρωμών⁶:

- Μερισμάτων
- Τόκων
- Δικαιωμάτων
- Αμοιβών για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές και συναφείς υπηρεσίες και ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο.
- Για εφάπαξ ή περιοδικά καταβαλλόμενο ασφάλισμα, στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων.

Όπως προαναφέρθηκε η παρακράτηση του φόρου για μερίσματα και τόκους γίνεται με φορολογικό συντελεστή 15%, ενώ για τα δικαιώματα και τις αμοιβές στα τεχνικά έργα με συντελεστή 20%. Για το περιοδικά καταβαλλόμενο ασφάλισμα ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 15% ενώ τα εφάπαξ καταβαλλόμενα ποσά ο φόρος υπολογίζεται με βάση την ακόλουθη κλίμακα:

⁶ Νόμος 4172/2013, (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις, ανακτήθηκε από <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528>

Πίνακας 5: Κλίμακα παρακράτησης φόρου εφάπαξ καταβαλλόμενων ασφαλισμάτων

Ασφάλισμα	Συντελεστής
0€ - 40.000€	10%
40.001€ και πάνω	20%

Στην περίπτωση είσπραξης ποσού από τον δικαιούχου λόγο πρόωρης εξαγοράς, οι παραπάνω φορολογικοί συντελεστές προσαυξάνονται κατά 50%

Κεφάλαιο 3: Φόρος Εισοδήματος στις Οικονομικές Καταστάσεις

3.1 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Γ.Λ.Σ.)

3.1.1 Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος

Σύμφωνα με τον Νόμο 2238/1994⁷ (η ισχύς του οποίου έπαυσε από 1^η Ιανουαρίου 2014, με την ψήφιση του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, Ν. 4172/2013), για τα νομικά πρόσωπα ο φόρος εισοδήματος επιβάλλεται στο συνολικό καθαρό εισόδημα που αποκτούν από κάθε πηγή. Το ακαθάριστο εισόδημα των νομικών προσώπων προκύπτει από τα ακόλουθα:

- Το τίμημα από τις πωλήσεις που έχουν πραγματοποιηθεί οριστικά και τις αποκτηθείσες αμοιβές για την παροχή υπηρεσιών.
- Το εισόδημα που προκύπτει από:
 - ✓ Ακίνητα
 - ✓ Κινητές αξίες
 - ✓ Συμμετοχές σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις
 - ✓ Γεωργικές επιχειρήσεις
 - ✓ Αλλά και από κάθε άλλη πηγή

Για τον υπολογισμό του καθαρού εισοδήματος, από το ακαθάριστο εισόδημα αφαιρούνται οι παρακάτω δαπάνες:

- Τα γενικά έξοδα διαχείρισης, δηλαδή:
 - ✓ Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβών προσωπικού.
 - ✓ Το τεκμαρτό εισόδημα από ιδιόχρηση ακινήτου.
 - ✓ Οι δωρεές στο Δημόσιο, ΟΤΑ, κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα, κλπ και μέχρι 10% του συνολικού καθαρού εισοδήματος, οι καταβολές χρηματικών ποσών σε ΝΠΙΔ μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

⁷ Νόμος 2238/1994, (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ανακτήθηκε από <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/7>

- ✓ Τα ασφάλιστρα για ομαδικές ασφαλίσεις ζωής, εργατοϋπαλλήλων, με την προϋπόθεση το ποσό αυτό να μην ξεπερνά τα 1.500€ ετησίως, για κάθε εργαζόμενο.
- ✓ Οι υποχρεωτικές εισφορές σε ταμεία ασφάλισης.
- Οι δαπάνες για συντήρηση και επισκευή επαγγελματικών εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης (για επιβατικά ΙΧ έως 1.600 κ.ε. η έκπτωση από το ακαθάριστο εισόδημα είναι 70% της δαπάνης ενώ περισσότερα κυβικά εκατοστά η έκπτωση μειώνεται στο 35%).
- Η αξία των α' και β' υλών, καθώς και οι δαπάνες για την επεξεργασία, την αποθήκευση, την μεταφορά, κλπ.
- Οι δεδουλευμένοι τόκοι δανείων και πιστώσεων.
- Οι φόροι, τέλη και δικαιώματα που βαρύνουν την επιχείρηση, με εξαίρεση:
 - Τον φόρο ακίνητης περιουσίας
 - Το ενιαίο τέλος ακινήτων
 - Το τέλος επιτηδεύματος
 - Το έκτακτο ειδικό τέλος ηλεκτροδοτούμενων δομημένων επιφανειών
 - Την έκτακτη εισφορά ακινήτων
 - Το φόρο εισοδήματος
- Οι αποσβέσεις που διενεργούνται για ενσώματα και άυλα περιουσιακά στοιχεία.
- Τα μαθηματικά αποθέματα ασφαλιστικών εταιρειών και τα αποθεματικά για αποκατάσταση του ενεργητικού, που μετά την πάροδο συγκεκριμένου χρόνου θα περιέλθει στο Δημόσιο ή τρίτους.
- Η ζημιά που προέρχεται από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου.
- Οι προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων.
- Τα δικαιώματα και οι αποζημιώσεις οι οποίες καταβάλλονται σε επιχειρήσεις για την χρήση τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματική ιδιοκτησία, κλπ.
- Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται για επιστημονική και τεχνολογική έρευνα, προσαυξημένες κατά 30%.

- Τα έξοδα για επισκευές και συντήρηση μισθούμενων ακινήτων.
- Οι δαπάνες για διαφήμιση.
- Τα έξοδα που απορρέουν από συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης.
- Τα έξοδα για διοικητική υποστήριξη, οργάνωση, αναδιοργάνωση και συναφείς υπηρεσίες.
- Οι ζημιές από πράξεις ή συμβάσεις σε παράγωγα χρηματοοικονομικά προϊόντα, οι οποίες έχουν γίνει για την κάλυψη κινδύνων.
- Οι δαπάνες για την απόκτηση Η/Υ και λογισμικού υπαλλήλων της επιχείρησης για τηλεργασία.
- Οι δαπάνες για την επιμόρφωση του προσωπικού, για την εξυπηρέτηση των αναγκών της επιχείρησης.
- Το ήμισυ των εξόδων κινητής τηλεφωνίας.
- Οι δαπάνες για τη διοργάνωση ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων για εργαζόμενους ή πελάτες της επιχείρησης.

Όταν οι ανώνυμες εταιρείες συμμετέχουν σε άλλες εταιρείες και λαμβάνουν μερίσματα ή κέρδη από αυτές, τα οποία έχουν ήδη φορολογηθεί, δεν συμπεριλαμβάνονται στα φορολογητέα εισοδήματα. Επίσης φορολογούνται αφορολόγητα αποθεματικά, ανεξάρτητα από τον χρόνο που έχουν σχηματιστεί, στην περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους. Η φορολόγηση των αφορολόγητων αποθεματικών γίνεται αυτοτελώς, χωρίς να προστίθενται στα φορολογητέα κέρδη της εταιρείας. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης εισοδημάτων που έχουν φορολογηθεί με ειδικό τρόπο, έπειτα από τον συμψηφισμό του φόρου που έχει ήδη καταβληθεί ή παρακρατηθεί.

Από τον φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, με βάση τις διατάξεις του Νόμου 2238/1994, εξαιρούνται:

- Το Ελληνικό Δημόσιο, συμπεριλαμβανομένων των ΟΤΑ, των ΝΠΔΔ, οι τοπικές ενώσεις Δήμων, οι δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις ύδρευσης, αποχέτευσης, τηλεθέρμανσης, διαχείρισης απορριμμάτων, τα

νοσοκομεία, τα Ανώτερα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα, με την μορφή ΝΠΔΔ, κλπ.

— Τα κέρδη από την εκμετάλλευση πλοίων με ελληνική σημαία, ελληνικών εταιρειών, τα οποία φορολογούνται με τον ειδικό φόρο για τα πλοία.

Το φορολογητέο εισόδημα των ανώνυμων εταιρειών φορολογείται με βάση τον ισχύοντα φορολογικό συντελεστή. Στο εισόδημα από ακίνητα επιβάλλεται συμπληρωματικός φόρος με συντελεστή 3%. Για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος από τον φόρο που προκύπτει με βάση το φορολογητέο εισόδημα, αφαιρούνται:

- Φόρος που έχει ήδη προκαταβληθεί, παρακρατηθεί ή καταβληθεί για εισοδήματα που έχουν συμπεριληφθεί για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος.
- Φόρος που έχει καταβληθεί στο εξωτερικό για εισοδήματα που έχουν συμπεριληφθεί κατά τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος, με την προϋπόθεση το ποσό του φόρου να μην υπερβαίνει αυτό που θα προέκυπτε αν το εισόδημα αυτό φορολογούνταν σύμφωνα με τις ελληνικές φορολογικές διατάξεις. Στην περίπτωση φόρου που έχει προκαταβληθεί ή παρακρατηθεί και ξεπερνά τον φόρο που αναλογεί τότε η διαφορά συμψηφίζεται στο υπόλοιπο ποσό του φόρου που προκύπτει για βεβαίωση.

Από το 2002 έως το 2017 οι συντελεστές φορολόγησης των καθαρών κερδών των ανώνυμων εταιρειών καθώς και οι συντελεστές προκαταβολής φόρου και οι συντελεστές παρακράτησης μερισμάτων είναι:

Πίνακας 6: Συντελεστές φορολογίας εισοδήματος ΑΕ 2002-2017

Συντελεστής Έτος	Φόρου εισοδήματος	Προκαταβολής φόρου	Παρακράτησης μερισμάτων
2002	35%	55%	-
2003	35%	55%	-

2004	35%	55%	-
2005	32%	55%	-
2006	29%	65%	-
2007	25%	65%	-
2008	25%	65%	10%
2009	25%	80%	10%
2010	24%	80%	21%
2011	20%	80%	25%
2012	20%	80%	25%
2013	26%	80%	10%
2014	26%	80%	10%
2015	29%	100%	10%
2016	29%	100%	10%
2017	29%	100%	10%

Πηγή: Taxheaven, (2018), Κλίμακες και συντελεστές φορολογίας εισοδήματος, ανακτήθηκε από <https://www.taxheaven.gr/pages/klimakes>

Για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος στα καθαρά κέρδη χρήσης προστίθενται ή αφαιρούνται (κατά περίπτωση) οι λογιστικές διαφορές και προκύπτει το φορολογητέο εισόδημα, στο οποίο εφαρμόζεται ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος (Καραγιώργος, 2012).

3.1.2 Ο Φ.Ε. στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων

Στον Πίνακα Διάθεσης Αποτελεσμάτων παρουσιάζεται ο τρόπος διάθεσης του αποτελέσματος της επιχείρησης. Με βάση το ΕΓΛΣ η κατάρτιση του συγκεκριμένου πίνακα ήταν υποχρεωτική, όπως επίσης η καταχώρησή του στο Βιβλίο Απογραφών και Ισολογισμών και δημοσίευσή του στο τέλος χρήσης μαζί με τον Ισολογισμό και την Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης (Καραγιώργος, 2002).

Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ πληροφορίες για τον φόρο εισοδήματος αντλούνται από την κατάσταση της Διάθεσης Αποτελεσμάτων, καθώς ο φόρος εισοδήματος θεωρείται συμμετοχή του κράτους στο αποτέλεσμα της επιχείρησης και όχι έξοδο που διαμορφώνει το αποτέλεσμα της χρήσης (Καραγιώργος, 2012). Ο Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων περιλαμβάνει τους ακόλουθους λογαριασμούς και δομή (Καούνης, 2005):

Πίνακας 7: Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων ΕΓΛΣ (Λ/88)

88.00 ή 88.01 (86.99)	Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη ή ζημιές) χρήσης
88.02-04 (42.00-2)	+ ή -: Υπόλοιπο αποτελεσμάτων (κερδών ή ζημιών) προηγούμενων χρήσεων
88.06 (42.04)	+ ή - : Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων
88.07 (Υπολ/μοί)	+ : Αποθεματικά προς διάθεση
	Σύνολο
88.08	- : Φόρος εισοδήματος
88.09 (63.00)	- : Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι
88.99	Κέρδη προς διάθεση
Ή	
88.98	Ζημιές εις νέο
Διάθεση Κερδών	
41.02	Τακτικό Αποθεματικό
53.01	Πρώτο μέρισμα
41.09	Αποθεματικό για ίδιες μετοχές
53.01	Πρόσθετο μέρισμα
41.03	Αποθεματικά καταστατικού
41.04-05	Ειδικά και έκτακτα αποθεματικά
41.08	Αφορολόγητα αποθεματικά
41.90	Αποθεματικά από απαλασσόμενα της φορολογίας

	έσοδα
41.91	Αποθεματικά από έσοδα φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο
41.92	Αποθεματικά από κέρδη τεχνικών και οικοδομικών επιχειρήσεων
53.08	Αμοιβές από ποσοστά μελών διοικητικού συμβουλίου
42.00	Υπόλοιπο κερδών εις νέο

3.1.3 Ο Φ.Ε. στον Ισολογισμό

Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ ο φόρος εισοδήματος μπορεί να παρουσιάζεται στον Ισολογισμό είτε ως απαίτηση της επιχείρησης είτε ως υποχρέωσή της. Στον λογαριασμό 33 «Χρεώστες Διάφοροι» και ειδικότερα στους υπολογαρισμούς του 33.13 «Ελληνικό Δημόσιο- προκαταβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι» παρακολουθούνται οι απαιτήσεις που έχει η επιχείρηση από το Ελληνικό Δημόσιο. Πιο συγκεκριμένα για τον φόρο εισοδήματος, οι απαιτήσεις μπορεί να αναφέρονται στα ακόλουθα (Καούνης, 2005):

- Την προκαταβολή του φόρου εισοδήματος για το επόμενο έτος (Λογ. 33.13.00 «Προκαταβολή φόρου εισοδήματος». Στον λογαριασμό αυτό χρεώνεται το ποσό της προκαταβολής, με πίστωση του λογαριασμού 54.08 «Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών της ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος». Στο τέλος της χρήσης γίνονται οι αντίστροφες εγγραφές στους δύο λογαριασμούς για την συγκεκριμένη προκαταβολή.
- Τα λοιπά ποσά τα οποία παρακρατούνται από εισοδήματα που αποκτά η επιχείρηση κατά τη διάρκεια της χρήσης για το φόρο εισοδήματος. Παραδείγματος χάρη παρακράτηση φόρου εισοδήματος από εισόδημα από κινητές αξίες. Για όσα ποσά προβλέπεται από τη νομοθεσία ο συμψηφισμός τους με τον τρέχοντα φόρο εισοδήματος, στο τέλος της χρήσης πιστώνονται στο λογαριασμό που παρακολουθούνται, με χρέωση του λογαριασμού

54.08 «Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών της ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος». Για όσα ποσά δεν προβλέπεται συμψηφισμός θεωρούνται έξοδα και μεταφέρονται στην χρέωση του λογαριασμού 63.00 «Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος».

Οι βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις από τον φόρο εισοδήματος παρακολουθούνται στους εξής λογαριασμούς:

- Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού στην πίστωση του λογαριασμού 54.07 «Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών» καταχωρείται το ποσό του φόρου εισοδήματος και η εισφορά υπέρ ΟΓΑ που αφορά τα φορολογητέα κέρδη της χρήσης. Το συγκριμένο ποσό καταχωρείται αντίστοιχα στην χρέωση του λογαριασμού 88.08 « Φόρος εισοδήματος και εισφορά ΟΓΑ», ο οποίος κλείνει. Το υπόλοιπο του λογαριασμού 54.07 χρεώνεται σε αυτόν για να κλείσει κατά τη μεταφορά του ποσού στον λογαριασμό 54.08 «Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος».
- Κατά το κλείσιμο του ισολογισμού όλοι οι λογαριασμοί που περιλαμβάνουν ποσά που περιλαμβάνονται στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος της χρήσης που κλείνει, μεταφέρονται-συγκεντρώνονται στον λογαριασμό 54.08 «Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος». Πιο συγκεκριμένα στην χρέωση και πίστωση του λογαριασμού μεταφέρονται τα υπόλοιπα τα παρακάτω λογαριασμών:

54.08 Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος			
33.13.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος	54.07	Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών
33.13.01-07		54.09.05	Χαρτόσημο και ΟΓΑ εισοδημάτων από οικοδομές
		54.09.06	Τέλη υδρεύσεως

	εισοδημάτων από οικοδομές
33.13.00	Προκαταβολή φόρου εισοδήματος (για την επόμενη χρήση)

Μετά την μεταφορά των υπολοίπων των παραπάνω λογαριασμών στον λογαριασμό 54.08 «Λογαριασμός εκκαθάρισης φόρων-τελών ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος», το υπόλοιπό του ισούται με το ποσό του καταβλητέου φόρου εισοδήματος της τρέχουσας χρήσης, έτσι όπως προκύπτει από την αντίστοιχη δήλωση φόρου εισοδήματος της επιχείρησης. Την επόμενη χρήση όταν πληρώνονται ποσά για την εξόφληση του φόρου, καταχωρούνται στην χρέωση του λογαριασμού. Αν μετά από τις παραπάνω εγγραφές το υπόλοιπο του λογαριασμού είναι χρεωστικό, τότε πρόκειται για επιστρεπτέο φόρο εισοδήματος προς την επιχείρηση.

3.1.4 Ο Φ.Ε. στο Προσάρτημα

Σύμφωνα με το ΕΓΛΣ⁸ το προσάρτημα του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσης είναι απαραίτητο συμπλήρωμα των συγκεκριμένων οικονομικών καταστάσεων, στο οποίο παρουσιάζονται διάφορες πρόσθετες και επεξηγηματικές πληροφορίες. Η παροχή αυτών των πληροφοριών στοχεύει στην καλύτερη κατανόηση του περιεχομένου των οικονομικών καταστάσεων και του προσδιορισμού της αληθινής οικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων της επιχείρησης. Σχετικά με τον φόρο εισοδήματος, στο προσάρτημα παρέχονται πληροφορίες για τα ακόλουθα (Καούνης, 2005):

- Τα ποσά του φόρου που η επιχείρηση οφείλει αλλά και για εκείνα που αναμένεται να προκύψουν είτε για την κλειόμενη είτε για προηγούμενες

⁸ Π.Δ. 1123/1980, (5/12/1980), Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, ανακτήθηκε από <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/81>

οικονομικές χρήσεις και τα ποσά αυτά αναμένεται να είναι σημαντικά και δεν παρουσιάζονται στις υποχρεώσεις του ισολογισμού της επιχείρησης.

- Επεξηγηματικές πληροφορίες και διευκρινήσεις σχετικά με τη φύση και την επίδραση έκτακτων και ανόργανων εσόδων και έκτακτων και ανόργανων εξόδων καθώς και εσόδων και εξόδων προηγούμενων χρήσεων στον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος. Τα ποσά αυτά θα πρέπει να εμφανίζονται στην κατάσταση Ισολογισμού και επηρεάζουν σημαντικά τα αποτελέσματα της επιχείρησης.

3.2 Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα – ΔΛΠ 12: Φόροι Εισοδήματος

3.2.1 Έκδοση – τροποποιήσεις και σκοπός

Το ΔΛΠ 12 «Φόροι εισοδήματος» για πρώτη φορά εκδόθηκε τον Ιούλιο του 1979 με τον τίτλο «Λογιστική φόρων εισοδήματος», αναδιαμορφώθηκε το 1994 και εκδόθηκε ξανά το 1996 με τον τρέχοντα τίτλο και εφαρμογή για τις περιόδους που ξεκινούσαν από την 1^η Ιανουαρίου 1998 και έπειτα. Το ΔΛΠ 12 έκτοτε τροποποιήθηκε τις ακόλουθες τρεις φορές:

- Τον Δεκέμβριο του 2010 (με εφαρμογή από το 2012) για την αναβαλλόμενη φορολογία και την ανάκτηση των υποκείμενων περιουσιακών στοιχείων.
- Τον Ιανουάριο του 2016 (με εφαρμογή από την χρήση του 2017) για την αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων για μη πραγματοποιηθείσες ζημιές.
- Τον Δεκέμβριο του 2017 (με εφαρμογή από την χρήση του 2019) από τις ετήσιες βελτιώσεις στα Πρότυπα των ΔΠΧΑ του κύκλου 2015-2017.

Επίσης σχετικά με το ΔΛΠ 12 έχουν εκδοθεί οι ακόλουθες ερμηνείες:

- IFRIC 7: Εφαρμογή της προσέγγισης αναμόρφωσης σύμφωνα με το ΔΛΠ 29 «Χρηματοοικονομική Πληροφόρηση σε Υπερπληθωριστικές Οικονομίες».

- IFRIC 23: Αβεβαιότητα σχετικά με τις θεωρήσεις φόρου εισοδήματος.
- SIC 21: Φόροι Εισοδήματος – Ανάκτηση αναπροσαρμοσμένων μη αποσβέσιμων περιουσιακών στοιχείων. Η συγκεκριμένη οδηγία ενσωματώθηκε στο ΔΛΠ 12 και αποσύρθηκε με την τροποποίηση του Προτύπου το 2010.
- SIC 25: Φόροι Εισοδήματος- Μεταβολές στο φορολογικό καθεστώς μιας επιχείρησης ή των μετόχων της.

Σκοπός του ΔΛΠ 12 «Φόροι Εισοδήματος» είναι η περιγραφή του λογιστικού χειρισμού των φόρων εισοδήματος και για την εκπλήρωση του συγκεκριμένου σκοπού επισημαίνονται τα ακόλουθα:

- Το ΔΛΠ 12 είναι συνυφασμένο με την αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης και το γεγονός ότι το περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση θα ανακτηθεί ή θα διακανονιστεί και ότι αυτή η ανάκτηση ή διακανονισμός μπορεί να προκαλέσει μελλοντικές φορολογικές συνέπειες οι οποίες πρέπει να αναγνωρίζονται ταυτόχρονα με το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση.
- Μια επιχείρηση θα πρέπει να λογιστικοποιεί τις φορολογικές συνέπειες των συναλλαγών και των λοιπών γεγονότων, με τον ίδιο τρόπο που λογιστικοποιεί τις συναλλαγές ή τα άλλα γεγονότα. Για παράδειγμα συναλλαγές που αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές, οι όποιες σχετικές φορολογικές επιπτώσεις θα πρέπει επίσης να αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές.

Για την κατανόηση του Προτύπου ορίζονται οι ακόλουθες έννοιες:

Φορολογική Βάση: Η φορολογική βάση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης είναι το ποσό που αποδίδεται σε αυτό το περιουσιακό στοιχείο ή την υποχρέωση για φορολογικούς σκοπούς.

Προσωρινές διαφορές: Διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης έτσι όπως παρουσιάζεται στην κατάσταση οικονομικής θέσης και της φορολογικής τους βάσης.

Φορολογητέες προσωρινές διαφορές: Προσωρινές διαφορές που σε μελλοντικές περιόδους θα γίνουν φορολογητέα ποσά για τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογικής ζημίας) όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης θα ανακτηθεί ή διακανονιστεί.

Εκπιπτόμενες προσωρινές διαφορές: Προσωρινές διαφορές που καταλήγουν σε εκπιπτόμενα ποσά κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου κέρδους (φορολογική ζημία) μελλοντικών περιόδων στις οποίες η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης ανακτάται ή διακανονίζεται.

Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις: Τα ποσά των φόρων εισοδήματος που καταβάλλονται σε μελλοντικές περιόδους σε σχέση με τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές.

Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις: Τα ποσά του φόρου εισοδήματος τα οποία ανακτώνται σε μελλοντικές περιόδους σχετικά:

- Με εκπιπτόμενες προσωρινές διαφορές
- Τη μεταφορά αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών
- Τη μεταφορά αχρησιμοποίητων φορολογικών πιστώσεων

3.2.2 Τρέχων και αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος

Ο φόρος εισοδήματος αναφέρεται στο συνολικό ποσό φόρου ο οποίος βαρύνει τα αποτελέσματα χρήσης, δηλαδή είναι δαπάνη που καταχωρείται στα αποτελέσματα χρήσης. Ο φόρος εισοδήματος μπορεί να διακριθεί σε τρέχοντα και αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος (Καραγιώργος, 2012). Ο φόρος εισοδήματος περιλαμβάνει όλους τους εγχώριους και ξένους φόρους που επιβάλλονται στην φορολογητέα βάση. Ο τρέχων φόρος για τις τρέχουσες και τις προηγούμενες περιόδους, στο βαθμό που δεν έχει καταβληθεί, αναγνωρίζεται ως υποχρέωση. Τυχόν καταβολή επιπλέον ποσών του τρέχοντος φόρου αναγνωρίζεται ως απαίτηση (IFRS, 2018). Ο αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος αναφέρεται στο ποσό φόρου που θα πληρωθεί ή εισπραχθεί σε επόμενες χρήσεις και προκύπτει από προσωρινές φορολογικές διαφορές (Καραγιώργος, 2012).

Οι τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις (απαιτήσεις) για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους επιμετρώνται στο ποσό που αναμένεται να καταβληθεί (ανακτηθεί) από τις φορολογικές αρχές, χρησιμοποιώντας τους φορολογικούς συντελεστές (και τους φορολογικούς νόμους) που έχουν θεσπιστεί ή εφαρμοσθεί ουσιαστικά μέχρι το τέλος την περίοδο αναφοράς (IFRS, 2018). Ο υπολογισμός του αναβαλλόμενου φόρου πραγματοποιείται σύμφωνα με τους συντελεστές φορολόγησης που αναμένεται να ισχύσουν την χρήση που θα διακανονιστεί η υποχρέωση ή θα πραγματοποιηθεί η απαίτηση (Καραγιώργος, 2012). Οι αναβαλλόμενοι φόροι εισοδήματος εμφανίζονται σε ειδικούς λογαριασμούς στον Ισολογισμό, έχοντας διαμορφώσει τα αποτελέσματα χρήσης μαζί με τον τρέχοντα φόρο εισοδήματος (Πετρόπουλος, 2002).

Οι κυριότερες πηγές δημιουργίας προσωρινών διαφορών και κατά συνέπεια υπολογισμού αναβαλλόμενων φόρων είναι (Καραγιώργος, 2012):

- Επανεκτιμήσεις στην εύλογη αξία.
- Υπολογισμός αποσβέσεων με βάση την ωφέλιμη διάρκεια ζωής.
- Διαφορές που προκύπτουν από προβλέψεις.
- Διαφορετική λογιστική αντιμετώπιση, πχ στα άυλα περιουσιακά στοιχεία του ενεργητικού.

3.2.3 Αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων

Η αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης είναι συνυφασμένη με το γεγονός ότι η επιχείρηση αναμένει να ανακτήσει ή να διακανονίσει τη λογιστική αξία αυτού του περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης. Όταν η ανάκτηση της αξίας ή ο διακανονισμός αναμένεται στο μέλλον να οδηγήσει σε μεγαλύτερες (μικρότερες) φορολογικές πληρωμές από αυτές που θα υπήρχαν αν η συγκεκριμένη ανάκτηση ή διακανονισμός δεν είχε φορολογικές συνέπειες, τότε η επιχείρηση θα πρέπει να αναγνωρίζει

αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (απαίτηση) (IAS 12, 2012). Συνοπτικά (Καραγιώργος, 2012):

Αν τα φορολογικά αποτελέσματα είναι μεγαλύτερα από τα Λογιστικά Αποτελέσματα τότε στην διαφορά υπολογίζεται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

Αν τα φορολογικά αποτελέσματα είναι μικρότερα από τα Λογιστικά Αποτελέσματα τότε στην διαφορά υπολογίζεται αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

Για τον υπολογισμό της αναβαλλόμενης φορολογίας ακολουθείται η παρακάτω φόρμουλα (IAS 12, 2012):

$$\begin{aligned} \text{Προσωρινή διαφορά} &= \text{Λογιστική Αξία} - \text{Φορολογική βάση} \\ \text{Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση} &= \\ &\text{Προσωρινή διαφορά} * \text{Φορολογικός συντελεστής} \end{aligned}$$

3.2.4 Επιμέτρηση αναβαλλόμενων φόρων εισοδήματος

Οι τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις (απαιτήσεις) για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους αποτιμώνται στο ποσό που αναμένεται να καταβληθεί (ανακτηθεί) από τις φορολογικές αρχές, χρησιμοποιώντας τους φορολογικούς συντελεστές (και τους φορολογικούς νόμους) που έχουν τεθεί σε ισχύ ή ουσιαστικά θεσπιστεί μέχρι το τέλος της περιόδου αναφοράς. Όταν διαφορετικοί φορολογικοί συντελεστές ισχύουν για διαφορετικά επίπεδα φορολογητέου εισοδήματος (φορολόγηση με βάσει κλίμακας), οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις αποτιμώνται χρησιμοποιώντας τους μέσους συντελεστές που αναμένεται να εφαρμοστούν στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) των περιόδων στις οποίες οι προσωρινές διαφορές αναμένεται να αντιστραφούν. Η επιμέτρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων αντανακλά τις φορολογικές συνέπειες που θα προέκυπταν από τον τρόπο με τον οποίο η επιχείρηση αναμένει, στο τέλος της περιόδου αναφοράς, να ανακτήσει ή να διακανονίσει τη λογιστική αξία των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού της.

3.2.5 Ο Φ.Ε. στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης

Η λογιστικοποίηση της τρέχουσας και αναβαλλόμενης φορολογικής επίπτωσης μιας συναλλαγής ή κάποιου άλλου γεγονότος θα πρέπει να είναι συνεπής με την αρχή της λογιστικής της συναλλαγής ή του ίδιου του γεγονότος. Ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος αναγνωρίζεται ως έσοδο ή έξοδο και συμπεριλαμβάνεται στα αποτελέσματα για την περίοδο, εκτός εάν ο φόρος προκύπτει από:

- μια συναλλαγή ή ένα γεγονός που αναγνωρίζεται, στην ίδια ή σε διαφορετική περίοδο, εκτός κερδών ή ζημιών, είτε σε άλλα συνολικά έσοδα είτε απευθείας στα ίδια κεφάλαια
- συνένωση επιχειρήσεων

Οι περισσότερες αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις προκύπτουν όταν το έσοδο ή η δαπάνη περιλαμβάνεται στο λογιστικό κέρδος σε μία περίοδο, αλλά συμπεριλαμβάνεται στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) σε διαφορετική περίοδο. Ο προκύπτων αναβαλλόμενος φόρος αναγνωρίζεται στην κατάσταση συνολικών εσόδων. Τέτοια παραδείγματα είναι (IAS 12, 2012):

- τα έσοδα από τόκους, τα δικαιώματα ή τα έσοδα από μερίσματα που εισπράττονται καθυστερημένα και περιλαμβάνονται στο λογιστικό κέρδος σε βάση χρονικής κατανομής σύμφωνα με το ΔΛΠ 18 Έσοδα, αλλά συμπεριλαμβάνονται στο φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία) σε ταμειακή βάση
- το κόστος των άυλων περιουσιακών στοιχείων έχει κεφαλαιοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΛΠ 38 και αποσβένεται στα αποτελέσματα, αλλά αφαιρέθηκε για φορολογικούς σκοπούς όταν επήλθε.

Η λογιστική αξία των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων μπορεί να μεταβληθεί, παρόλο που δεν υπάρχει μεταβολή στο

ποσό των σχετικών προσωρινών διαφορών. Αυτό μπορεί να προκύψει, για παράδειγμα, από:

- μεταβολές στους φορολογικούς συντελεστές ή τη φορολογική νομοθεσία.
- επαναξιολόγηση της ανάκτησης των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων.
- μεταβολή στον αναμενόμενο τρόπο ανάκτησης του περιουσιακού στοιχείου.

Οι μεταβολές από την διαφορετική επιμέτρηση των αναβαλλόμενων φόρων επίσης αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα χρήσης, με εξαίρεση όταν αφορούν στοιχεία που αρχικά είχαν αναγνωρισθεί εκτός της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης. Στοιχεία που δεν αναγνωρίζονται στα αποτελέσματα χρήσης, μπορούν να αναγνωριστούν:

- στα λοιπά συνολικά έσοδα, με χαρακτηριστικά παραδείγματα:
 - ✓ τη μεταβολή της λογιστικής αξίας που προκύπτει από την επανεκτίμηση των ενσώματων ακινητοποιήσεων.
 - ✓ συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό.
- απευθείας στην καθαρή θέση (υποχρεωτικά ή προαιρετικά, με παραδείγματα τέτοιων στοιχείων:
 - ✓ προσαρμογή του υπολοίπου του λογαριασμού αποτελέσματα εις νέο στον ισολογισμό ανοίγματος, που προκύπτει είτε από μια μεταβολή της λογιστικής πολιτικής που εφαρμόζεται αναδρομικά είτε από τη διόρθωση ενός σφάλματος.
 - ✓ ποσά που προκύπτουν κατά την αρχική αναγνώριση ενός στοιχείου της καθαρής θέσης από ένα σύνθετο χρηματοπιστωτικό μέσο.

3.2.6 Παρουσίαση και Γνωστοποιήσεις

Οι τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και οι τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις καταχωρούνται ξεχωριστά στον Ισολογισμό και ο συμψηφισμός τους επιτρέπεται μόνο αν η επιχείρηση (IAS 12, 2012):

- ✓ έχει έννομο εκτελεστό δικαίωμα να συμψηφίσει τα αναγνωρισμένα ποσά. Μια επιχείρηση μπορεί να έχει κατά κανόνα ένα νόμιμα εκτελεστό δικαίωμα συμψηφισμού ενός τρέχοντος φορολογικού περιουσιακού στοιχείου έναντι μιας τρέχουσας φορολογικής υποχρέωσης όταν αφορούν φόρους εισοδήματος που εισπράττονται από την ίδια φορολογική αρχή και η φορολογική αρχή επιτρέπει στην οικονομική οντότητα να πραγματοποιεί ή να λαμβάνει μία καθαρή πληρωμή.
- ✓ προτίθεται είτε να διακανονίσει σε καθαρή βάση είτε να ανακτήσει το περιουσιακό στοιχείο και να τακτοποιήσει την υποχρέωση ταυτόχρονα. Στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις, μια τρέχουσα φορολογική απαίτηση μιας επιχείρησης σε έναν όμιλο αντισταθμίζεται με μια τρέχουσα φορολογική υποχρέωση άλλης επιχείρησης του ομίλου εάν και μόνο εάν οι ενδιαφερόμενοι φορείς έχουν νομικά εκτελεστό δικαίωμα να πραγματοποιούν ή να λαμβάνουν μία καθαρή πληρωμή και οι επιχειρήσεις προτίθενται να πραγματοποιήσουν ή να λάβουν μια τέτοια καθαρή πληρωμή ή να ανακτήσουν το περιουσιακό στοιχείο και να διακανονίσουν την υποχρέωση ταυτόχρονα.

Επίσης στην περίπτωση της αναβαλλόμενης φορολογίας, δεν επιτρέπεται ο συμψηφισμός μεταξύ αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων, με εξαίρεση όταν:

- η οικονομική οντότητα έχει νόμιμα εκτελεστό δικαίωμα να συμψηφίσει τα τρέχοντα φορολογικά περιουσιακά στοιχεία με τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις.

- οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις αφορούν τους φόρους εισοδήματος που εισπράττονται από την ίδια φορολογική αρχή ή:
 - ✓ πρόκειται για την ίδια φορολογητέα οικονομική μονάδα
 - ✓ διαφορετικές φορολογούμενες επιχειρήσεις που προτίθενται είτε να διακανονίσουν τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις και στοιχεία του ενεργητικού σε καθαρή βάση είτε να πραγματοποιήσουν τα περιουσιακά στοιχεία και να διακανονίσουν ταυτόχρονα τις υποχρεώσεις, σε κάθε μελλοντική περίοδο κατά την οποία αναμένεται να διακανονιστούν ή να ανακτηθούν σημαντικά ποσά αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων ή περιουσιακών στοιχείων .

Όσον αφορά τις γνωστοποιήσεις, ξεχωριστά θα πρέπει να γνωστοποιούνται πληροφορίες για τα κυριότερα στοιχεία φορολογικών εξόδων, όπως (IAS 12, 2012):

- το έξοδο (έσοδο) του τρέχοντος φόρου εισοδήματος.
- οι όποιες προσαρμογές που αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο για τον τρέχοντα φόρο παρελθόντων ετών.
- το ποσό του εξόδου (εσόδου) του αναβαλλόμενου φόρου που σχετίζεται με την προέλευση και την αντιστροφή των προσωρινών διαφορών.
- το ποσό του εξόδου (εσόδου) της αναβαλλόμενης φορολογίας σχετικά με τις μεταβολές φορολογικών συντελεστών ή την εφαρμογή νέων φόρων.
- το ποσό του οφέλους που προκύπτει από μια μη αναγνωρισμένη φορολογική ζημιά, έκπτωση φόρου ή προσωρινή διαφορά μιας προηγούμενης περιόδου που χρησιμοποιείται προς έκπτωση του τρέχοντος φορολογικού κόστους.
- το ποσό του οφέλους από μια προηγούμενη μη αναγνωρισμένη φορολογική ζημιά, πίστωση φόρου ή προσωρινή διαφορά προηγούμενης περιόδου που χρησιμοποιείται για τη μείωση του αναβαλλόμενου φορολογικού κόστους.

- αναβαλλόμενο φορολογικό έξοδο που προκύπτει από την αναπροσαρμογή ή αντιστροφή προηγούμενης απομείωσης μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης (που πραγματοποιείται όταν δεν είναι πλέον πιθανό να υπάρχει επαρκές φορολογητέο κέρδος που θα επιτρέπει την αξιοποίηση του οφέλους μέρους ή του συνόλου της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης).
- το ποσό των φορολογικών εξόδων (εσόδων) που σχετίζονται με αυτές τις αλλαγές στις λογιστικές πολιτικές και τα λάθη που περιλαμβάνονται στο κέρδος ή τη ζημία σύμφωνα με το ΔΛΠ 8, επειδή δεν μπορούν να λογιστικοποιηθούν εκ των υστέρων.

Επίσης ξεχωριστά θα πρέπει να γνωστοποιούνται και τα ακόλουθα:

- ο συνολικός τρέχων και αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος που σχετίζεται με στοιχεία που χρεώνονται ή πιστώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια.
- το ποσό του φόρου που σχετίζεται με κάθε στοιχείο των λοιπών συνολικών εσόδων.
- επεξήγηση της σχέσης μεταξύ φορολογικού εξόδου (εσόδου) και λογιστικού κέρδους που έχει μια από τις δύο ή και τις δύο ακόλουθες μορφές:
 - ✓ μια αριθμητική συμφωνία μεταξύ φορολογικού εξόδου (εσόδου) και του λογιστικού κέρδους πολλαπλασιασμένου με τον ισχύοντα φορολογικό συντελεστή, επίσης γνωστοποιώντας την βάση στην οποία ο ισχύον φορολογικός συντελεστής υπολογίστηκε.
 - ✓ Μια αριθμητική συμφωνία μεταξύ του μέσου όρου του πραγματικού φορολογικού συντελεστή και του εφαρμοστέου φορολογικού συντελεστή καθώς και την βάση στην οποία υπολογίζεται ο εφαρμοστέος φορολογικός συντελεστής.
- εξήγηση των μεταβολών του εφαρμοστέου φορολογικού συντελεστή σε σχέση με την προηγούμενη λογιστική περίοδο.
- το ποσό (και ημερομηνία λήξης, εάν υπάρχει) εκπεστέων προσωρινών διαφορών, αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και αχρησιμοποίητων φορολογικών πιστώσεων για τις οποίες δεν αναγνωρίζεται

αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση στην κατάσταση οικονομικής θέσης.

- το συνολικό ποσό προσωρινών διαφορών που σχετίζονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα και συγγενείς επιχειρήσεις και συμμετοχές σε κοινοπραξίες για τις οποίες δεν έχουν αναγνωριστεί αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις.
- για κάθε τύπο προσωρινής διαφοράς και για κάθε είδος αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και αχρησιμοποίητων φορολογικών ελαφρύνσεων:
 - ✓ το ποσό των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων που αναγνωρίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης για κάθε παρουσιαζόμενη περίοδο.
 - ✓ το ποσό του αναβαλλόμενου φορολογικού εισοδήματος ή εξόδου που αναγνωρίζεται στα αποτελέσματα όταν αυτό δεν προκύπτει από τις μεταβολές στα ποσά που αναγνωρίζονται στην κατάσταση οικονομικής θέσης.
- Σε σχέση με διακοπείσες δραστηριότητες το φορολογικό έξοδο σχετικά με:
 - ✓ Το κέρδος ή τη ζημιά διακοπής
 - ✓ Το κέρδος ή τη ζημιά από τις συνήθεις δραστηριότητες της διακοπείσας δραστηριότητας της περιόδου, μαζί με τα αντίστοιχα ποσά για κάθε προηγούμενη παρουσιαζόμενη περίοδο.
- το ποσό των φορολογικών επιπτώσεων μερισμάτων προς στους μετόχους της επιχείρησης που προτάθηκαν ή δηλώθηκαν πριν από την έγκριση των οικονομικών καταστάσεων για έκδοση, αλλά δεν αναγνωρίζονται ως υποχρέωση στις οικονομικές καταστάσεις.
- εάν μια συνένωση επιχειρήσεων στην οποία η επιχείρηση είναι ο αγοραστής προκαλεί μεταβολή στο ποσό που αναγνωρίστηκε για την αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση προ της απόκτησης, το ποσό της μεταβολής αυτής.

- αν τα αναβαλλόμενα φορολογικά πλεονεκτήματα που αποκτήθηκαν σε μια συνένωση επιχειρήσεων δεν αναγνωρίζονται κατά την ημερομηνία απόκτησης αλλά αναγνωρίζονται μετά την ημερομηνία απόκτησης, περιγραφή για το γεγονός ή τη μεταβολή των περιστάσεων που προκάλεσαν την αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών πλεονεκτημάτων.

3.3 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π. Νόμος 4308/2014)

Όπως προαναφέρθηκε με βάση το Ε.Γ.Λ.Σ. ο φόρος εισοδήματος συμπεριλαμβάνονταν στην κατάσταση Διάθεσης Αποτελεσμάτων. Με την θέσπιση των Ε.Λ.Π. (Νόμος 4308/2014) από 1^{ης} Ιανουαρίου του 2015 ο φόρος εισοδήματος περιλαμβάνεται στα έξοδα και καταχωρείται στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων και εμφανίζεται μετά το καθαρό αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημιά) προ φόρων για να προκύψει στην συνέχεια, μετά τον φόρο εισοδήματος, το καθαρό αποτέλεσμα μετά από φόρους (Αληφαντής, 2016).

Με την εισαγωγή των Ε.Λ.Π, εισήχθηκαν και κάποιες νέες έννοιες (σύμφωνες με τα Δ.Λ.Π.) σχετικά με την φορολογία, η οποίες όπως ορίζονται στο παράρτημα Α, του Νόμου είναι (Νιφορόπουλος, 2015):

Φορολογική βάση: είναι η αξία η οποία αναγνωρίζεται, για ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση, για την επιβολή της φορολογίας εισοδήματος.

Φόρος εισοδήματος: αποτελεί έξοδο ή έσοδο για την επιχείρηση και συνίσταται από το άθροισμα του τρέχοντος φόρου και του αναβαλλόμενου φόρου της κατάστασης αποτελεσμάτων. Πιο συγκεκριμένα ο φόρος εισοδήματος περιλαμβάνει:

- τον τρέχοντα φόρο, δηλαδή τον φόρο που αναλογεί στην περίοδο αναφοράς.
- τις διαφορές φορολογικού ελέγχου για τον φόρο εισοδήματος και τις προσαυξήσεις που προκύπτουν στην περίοδο αναφοράς, έπειτα από

φορολογικό έλεγχου είτε της τρέχουσας χρήσης ή προηγούμενων περιόδων.

- Την αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση η οποία αναφέρεται στο ποσό του φόρου εισοδήματος που είναι ανακτήσιμος σε μελλοντικές περιόδους και προκύπτει από εκπιπτόμενες φορολογικές διαφορές, μεταφερόμενες φορολογικές ζημιές και μεταφερόμενους αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους.
- την αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, δηλαδή το ποσό του φόρου που οφείλεται σε μελλοντικές περιόδους, σε σχέση με φορολογητέες προσωρινές διαφορές.

Όπως και με τα Δ.Λ.Π. μια επιχείρηση να πρέπει να παρακολουθεί τόσο την λογιστική αξία όσο και την φορολογική βάση, των στοιχείων του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων, για την εκπλήρωση των φορολογικών της υποχρεώσεων. Για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη μόνο οι διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης της Κατάστασης Αποτελεσμάτων. Οι διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης λογαριασμών του ισολογισμού επηρεάζουν τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος σε μελλοντικές περιόδους (Νιφορόπουλος, 2015).

Με βάση τον Νόμο 4308/2014 η αναγνώριση των αναβαλλόμενων φόρων είναι προαιρετική καθώς στο άρθρο 23 (παρ. 3) αναφέρεται ότι «οι οντότητες δύνανται να αναγνωρίσουν αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους»⁹. Καθώς η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας αποσκοπεί στην αποτύπωση ενός ορθότερου λογιστικού αποτελέσματος και των περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων αποτρέποντας τους ετεροχρονισμούς που μπορεί να προκαλούνται από τη διαφοροποίηση της φορολογικής νομοθεσίας, η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας δεν μπορεί να εφαρμόζεται επιλεκτικά. Έτσι αν μια επιχείρηση επιλέξει να υποβάλλει σε λογιστική αναβαλλόμενης φορολογίας εκείνα τα

⁹ Νόμος 4308/2014, (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, ανακτήθηκε από <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>

στοιχεία που δίνουν αναβαλλόμενο φόρο έσοδο και αντίστοιχη αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, δεν μπορεί να αγνοεί στοιχεία που δίνουν αναβαλλόμενο φόρο έσοδο και αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση. Επομένως, όταν μια επιχείρηση εφαρμόζει λογιστική αναβαλλόμενης φορολογίας, την εφαρμόζει στο σύνολο θετικών και αρνητικών ποσών αναβαλλόμενου φόρου (Νιφορόπουλος, 2016).

Τα Ε.Λ.Π. σε μεγάλο βαθμό τείνουν να συγκλίνουν με τα Δ.Λ.Π., τόσο όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος όσο και σε άλλες διατάξεις και χαρακτηριστικά στο άρθρο 17 «Γενικές Αρχές Σύνταξης Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων» στην παράγραφο 7 αναφέρεται «οι οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις, σύμφωνα με το πλαίσιο που καθορίζεται στον παρόντα νόμο δύνανται να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά Δ.Π.Χ.Α., στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με τον παρόντα νόμο». Έτσι οι επιχειρήσεις (κυρίως μεγαλύτερου μεγέθους) που επιλέξουν την λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας, την εφαρμόζουν με βάση τις διαδικασίες και τον τρόπο που ορίζεται στα Δ.Λ.Π. (Νιφορόπουλος, 2015).

3.4 Παραδείγματα καταχώρησης αναβαλλόμενης φορολογίας

3.4.1 Παράδειγμα αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης

Αν μια εταιρεία αγόρασε κάποιο μηχάνημα έναντι 56.000€, του οποίου η διάρκεια ζωής είναι 5 έτη, ενώ ο συντελεστής απόσβεσης είναι 10% (δηλαδή απόσβεση σε 10 έτη) οι λογιστικές και φορολογικές αποσβέσεις είναι:

Αποσβέσεις σύμφωνα με τα ΕΛΠ: $56.000 * 10\% = 5.600\text{€}$

Αποσβέσεις σύμφωνα με τα ΔΛΠ = $56.000 / 5 = 11.200\text{€}$

Ο διαφορετικός τρόπος υπολογισμού των αποσβέσεων, δημιουργεί διαφορές στα αποτελέσματα προ φόρων, καθώς οι υψηλότερες αποσβέσεις με

βάση τα ΔΛΠ, οδηγούν σε μικρότερα φορολογητέα κέρδη κατά 5.600€ (11.200 – 5.600). Η διαφορά αυτή προκαλεί αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος και απαίτηση από την αναβαλλόμενη φορολογία, ύψους $5.600 * 35\% = 1.960\text{€}$. Η λογιστική εγγραφή με βάση τα ΔΛΠ είναι:

		Χρέωση	Πίστωση
18.90	Απαίτηση από την αναβαλλόμενη φορολογία	1.960	
54.08	Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη		1.960

Αντίθετα αν τα αποτελέσματα με βάση τα ΔΛΠ ήταν υψηλότερα θα δημιουργούσαν αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, με χρέωση της αναβαλλόμενης φορολογίας στις υποχρεώσεις από φόρους-τέλη και πίστωση των μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων.

3.4.2 Παράδειγμα αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης

Έστω ότι η εταιρεία Α αγοράζει το 90% των μετοχών της εταιρείας Β, με την έκδοση μετοχών αξίας 2.000.000€. Η λογιστική αξία του μηχανολογικού εξοπλισμού της Β είναι 1.000.000€ και η αγοραία αξία τους 1.500.000€. Για τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία της Β δεν υπάρχει διαφορά μεταξύ της αγοραίας και λογιστικής αξίας, ενώ η καθαρή θέση της αποτελείται από μετοχικό κεφάλαιο αξίας 500.000 (5.000 μετοχές ονομαστικής αξίας 100€) και αποτελέσματα εις νέο 800.000€. Έστω ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος 25%. Οι λογιστικοί χειρισμοί με βάση τα ΔΛΠ είναι:

Υπολογισμός της υπεραξίας:

Επένδυση	2.000.000
Καθαρή θέση της Β ($1.300.000 * 90\%$)	1.170.000
Διαφορά κόστους	830.000
Αναπροσαρμογή για την αξία των εγκαταστάσεων ($1.500.000 - 1.000.000$)*90%	-450.000
Υπόλοιπο	380.000

Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση 450.000*25%	112.500
Υπεραξία	492.500

Οι λογιστικές εγγραφές για την απόκτηση της εταιρείας Β είναι:

		Χρέωση	Πίστωση
36	Συμμετοχές		
36.02	Συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις	2.000.000	
40	Κεφάλαιο		
40.000	Μετοχικό Κεφάλαιο		2.000.000
Απόκτηση του 90% της εταιρείας Β			
13	Μηχανολογικός εξοπλισμός	500.000	
18	Άυλα περιουσιακά στοιχεία		
18.02	Υπεραξία	492.500	
40	Κεφάλαιο		
40.00	Μετοχικό κεφάλαιο		50.000
59	Αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού		
59.000	Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση		112.500
36	Συμμετοχές		
36.02	Συμμετοχές σε συγγενείς επιχειρήσεις		830.000
Υπεραξία			

Στην περίπτωση που φορολογηθεί η υπεραξία θα προκύψει πρόσθετη αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση ύψους:

$$492.500 * 90% * 25% = 110.812,50\text{€}.$$

Κεφάλαιο 4: Μελέτη Περίπτωσης – TITAN

4.1 Εισαγωγικά στοιχεία για την TITAN

Η μητρική εταιρεία TITAN ΑΕ ιδρύθηκε το 1902 και μαζί με τις θυγατρικές της δραστηριοποιείται σε 13 χώρες, έχοντας αναπτύξει μια καθιερωμένη παραγωγική και εμπορική δραστηριότητα, στην παραγωγή και διανομή τσιμέντου, κονιαμάτων, τσιμεντόλιθων και άλλων παρεμφερών προϊόντων (TITAN, 2018). Σήμερα ο όμιλος αποτελείται από 93 εταιρείες, σε Ελλάδα και εξωτερικό που ενοποιούνται με τη πλήρη μέθοδο και άλλες 6 που ενοποιούνται με τη μέθοδο της καθαρής θέσης (παράρτημα 2).

Κυρίαρχος στόχος του ομίλου είναι η ανάπτυξη ως ανεξάρτητη, πολύ-περιφερειακή και καθιερωμένη δύναμη στην παγκόσμια αγορά των δομικών υλικών, συνδυάζοντας την επιχειρηματική ικανότητα, την ανταγωνιστικότητα και τον σεβασμό για τον άνθρωπο, την κοινωνία και το περιβάλλον. Για την πραγματοποίηση του συγκεκριμένου στόχου ο όμιλος στηρίζεται σε τέσσερις στρατηγικούς πυλώνες:

1. τη γεωγραφική διαφοροποίηση
2. τη συνεχή βελτίωση της ανταγωνιστικότητας
3. την καθιερωμένη λειτουργία
4. την έμφαση στο ανθρώπινο δυναμικό και την Εταιρική Κοινωνική Ευθύνη

Όσον αφορά τον φόρο εισοδήματος η μητρική εταιρεία αλλά και οι ελληνικές θυγατρικές της φορολογούνται με βάση την ελληνική νομοθεσία. Σε επίπεδο ομίλου οι εταιρείες υπόκεινται σε διαφορετικές νομοθεσίες φορολογίας εισοδήματος και η ακριβής πρόβλεψή του δεν είναι βέβαιος. Για το λόγο αυτό σχηματίζονται προβλέψεις για πρόσθετους φόρους που πιθανό να ανακύψουν στο μέλλον από φορολογικούς ελέγχους. Το 2004 η κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων τόσο σε εταιρικό επίπεδο όσο και σε επίπεδο ομίλου πραγματοποιήθηκε με βάση την ελληνική φορολογική νομοθεσία (Ν.2190/1920) και το ΕΓΛΣ. Το 2005 η κατάρτιση των ατομικών και ενοποιημένων οικονομικών

καταστάσεων έγινε με βάση τα ΔΛΠ. Στις επόμενες ενότητες παρουσιάζονται τα κυριότερα στοιχεία σχετικά με την φορολογία εισοδήματος της εταιρείας και του ομίλου για τις χρήσεις 2004 και 2005, έτσι όπως παρουσιάζονται στις ετήσιες εκθέσεις του ομίλου TITAN (TITAN, 2004; TITAN, 2005).

4.2 Φορολογία εισοδήματος 2004

Στην κατάσταση του Ισολογισμού της εταιρείας το 2004, στον Ενεργητικό δεν παρουσιάζεται κάποιος λογαριασμός σχετικός με τον φόρο εισοδήματος (παράρτημα 3). Στην ανάλυση των στοιχείων του Ισολογισμού αναφέρεται ότι οι απαιτήσεις της εταιρείας είναι αρκετά μειωμένες σε σχέση με την προηγούμενη χρήση (112 εκ. έναντι 220 εκ. €) εν μέρει λόγω της μικρότερης προκαταβολής φόρου εισοδήματος. Στο Παθητικό του Ισολογισμού της εταιρείας στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις, ο λογαριασμός υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς και φόρους επίσης είναι μειωμένος, κατά περίπου 17 εκ. ευρώ και στην ανάλυση αναφέρεται ότι σε αυτό συνέβαλλε ο μικρότερος φόρος εισοδήματος. Στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης για την παρουσίαση του καθαρού αποτελέσματος, από τα κέρδη χρήσεως προ φόρων αφαιρούνται οι φόροι εισοδήματος της χρήσης οι οποίοι ανήλθαν σε 31.011 χιλ. ευρώ. Στις σημειώσεις του Ισολογισμού δεν αναφέρεται κάτι σχετικό με τον φόρο εισοδήματος, εκτός από το γεγονός ότι η εταιρεία είχε ελεγχθεί από τις φορολογικές αρχές μέχρι τη χρήση του 2001.

Σε ενοποιημένο επίπεδο σχετικά με τον φόρο εισοδήματος οι οικονομικές καταστάσεις δεν παρουσιάζουν κάποια διαφορά σε σχέση με τις οικονομικές καταστάσεις της μητρικής. Στις επεξηγήσεις των οικονομικών καταστάσεων, αναφέρεται ότι στις προβλέψεις του Παθητικού του Ισολογισμού, εμπεριέχεται ποσό ύψους 83,8 εκ. ευρώ για αναβαλλόμενους φόρους στις ΗΠΑ. Επίσης στον Ισολογισμό αναφέρεται ότι οι οφειλές από φόρους και εισφορές του ομίλου είναι 42,6 εκ. ευρώ χωρίς όμως να αναλύεται το συγκεκριμένο ποσό περαιτέρω και να αναφέρονται οι υποχρεώσεις από τον φόρο εισοδήματος.

4.3 Φορολογία εισοδήματος 2005

4.3.1 Γενικές πληροφορίες και αρχές

Οι οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας ΤΙΤΑΝ ΑΕ και του ομίλου ΤΙΤΑΝ για το 2005 καταρτίστηκαν με βάση τα ΔΠΧΠ. Έτσι όπως ορίζεται από το ΔΠΧΠ 1, κατά την πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ, η εταιρεία παρουσιάζει και τα συγκρίσιμα στοιχεία της περιόδου, δηλαδή τα οικονομικά στοιχεία του 2004 σύμφωνα με τα ΔΛΠ. Σχετικά με τον αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος, έτσι όπως επισημαίνεται τις υιοθετούμενες λογιστικές αρχές της οικονομικής έκθεσης του 2005, αναφέρεται ότι η πρόβλεψη έγινε πλήρως με τη χρήση της μεθόδου υπολογισμού με βάση τον Ισολογισμό, λαμβάνοντας υπόψη τις προσωρινές διαφορές που προκύπτουν μεταξύ της φορολογικής βάσης των στοιχείων ενεργητικού ή υποχρεώσεων και των αντίστοιχων ποσών που εμφανίζονται στις οικονομικές καταστάσεις. Κατά την αρχική καταχώρηση συναλλαγής στοιχείου ενεργητικού ή υποχρέωσης (πλην των συναλλαγών συνένωσης επιχειρήσεων) προκύπτει αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος, επειδή δεν επηρεάζει τα λογιστικά ή τα φορολογητέα κέρδη δεν λαμβάνεται υπόψη.

Η αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων γίνεται στο βαθμό που τα μελλοντικά φορολογητέα κέρδη μπορούν να χρησιμοποιηθούν για την τακτοποίηση προσωρινών διαφορών. Η αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων για προσωρινές διαφορές γίνεται στις περιπτώσεις επενδύσεων σε θυγατρικές, κοινοπραξίες και επιχειρήσεις, εκτός και αν είναι εφικτός ο έλεγχος αντιστροφής των προσωρινών διαφορών από τον όμιλο και είναι πιθανό να μην υπάρξει αντιστροφή των προσωρινών διαφορών στο προσεχές μέλλον.

Ο προσδιορισμός της αναβαλλόμενης φορολογίας εισοδήματος γίνεται με τη χρήση των ισχυόντων φορολογικών συντελεστών κατά την ημερομηνία των ισολογισμών, συντελεστές που αναμένεται να εφαρμοστούν και στο μέλλον κατά την πραγματοποίηση του στοιχείου του ενεργητικού ή την τακτοποίηση των υποχρεώσεων για τα οποία έχουν σχηματιστεί και οι αναβαλλόμενοι φόροι.

Η καταχώρηση του αναβαλλόμενου φόρου γίνεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων, με εξαίρεση τις περιπτώσεις συναλλαγών που επηρεάζουν απευθείας την καθαρή θέση και κατ' επέκταση και η καταχώρηση του αναβαλλόμενου φόρου γίνεται στην καθαρή θέση (TITAN, 2005).

Όσον αφορά τον τρέχοντα φόρο εισοδήματος, επισημαίνεται στις εφαρμοζόμενες λογιστικές αρχές η ακριβής πρόβλεψη του φόρου είναι αβέβαιη, καθώς οι εταιρείες του ομίλου υπόκεινται σε διαφορετικές νομοθεσίες φορολογίας εισοδήματος και πραγματοποιούνται πολλές συναλλαγές κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών της επιχείρησης. Για το λόγο αυτό σχηματίζονται προβλέψεις για πρόσθετους φόρους που ενδέχεται να προκύψουν στο μέλλον από φορολογικούς ελέγχους. Τυχόν αποκλίσεις μεταξύ των προβλέψεων και των τελικών ποσών φόρου επηρεάζουν το φόρο εισοδήματος και τις προβλέψεις για αναβαλλόμενους φόρους, τη χρήση που προσδιορίζονται οι εν λόγω αποκλίσεις.

4.3.2 Πληροφορίες για την αναβαλλόμενη φορολογία

Στις οικονομικές καταστάσεις και συγκεκριμένα στον Ισολογισμό τόσο της εταιρείας όσο και του ομίλου στο ενεργητικό (μη κυκλοφορούν ενεργητικό) παρουσιάζονται οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις για το 2004 και 2005. Στο Παθητικό και στις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις παρουσιάζονται οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις, ενώ στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις οι υποχρεώσεις από το φόρο εισοδήματος (παράρτημα 6). Στις σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων δίνονται επιπρόσθετες πληροφορίες για τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις της εταιρείας TITAN και του ομίλου. Οι πληροφορίες για την αναβαλλόμενη φορολογία είναι ιδιαίτερα αναλυτικές, δίνοντας στοιχεία πριν και μετά τον συμψηφισμό τους, αλλά και σχετικά με τις προσωρινές διαφορές (υπολογιζόμενες με τη μέθοδο της υποχρέωσης) που βαρύνουν την καθαρή θέση και τα αποτελέσματα. Όλα τα ποσά της αναβαλλόμενης φορολογίας που εμφανίζονται στον Ισολογισμό επρόκειτο να ανακτηθούν ή τακτοποιηθούν μετά

την πάροδο δώδεκα μηνών γι' αυτό εμφανίζονται στο πάγιο ενεργητικό και τις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις αντίστοιχα.

Πιο συγκεκριμένα πριν τους συμψηφισμούς οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις ανά κατηγορία περιουσιακού στοιχείου, υπολογισμένες στις προσωρινές διαφορές για την εταιρεία και τον όμιλο ήταν:

Πίνακας 8: Ανάλυση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων

Σε χιλ. €	ΤΙΤΑΝ ΑΕ		Όμιλος ΤΙΤΑΝ	
	2004	2005	2004	2005
Ασώματες ακινητοποιήσεις	-	-	-517	-1445
Φορολογικά αναγνωρίσιμες ζημιές	-	-	-20482	-2637
Αποθέματα	-	-	-2074	-812
Συνταξιοδοτικές υποχρεώσεις	-	-	-1698	-1885
Απαιτήσεις και προπληρωμές	-	-1086	-911	-2630
Λοιπά	-	-	-797	-18
Κρατικές επιχορηγήσεις	-688	-1422	-1903	-2667
Προβλέψεις	-	-594	-2617	-2667
Προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις	-	-	-3937	-6155
Συναλλαγματικές διαφορές αντιστάθμισης κινδύνου	-1317	-659	-1317	-659
Σύνολο	-2005	-3761	-36253	-23688

Όπως φαίνεται από τον παραπάνω πίνακα για την εταιρεία οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις για το 2004 (έτος σύγκρισης) αναφέρονται στις κρατικές επιχορηγήσεις και τις συναλλαγματικές διαφορές για την αντιστάθμιση κινδύνων. Ενώ για το 2005 προσωρινές διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης προκύπτουν και από τις απαιτήσεις και προπληρωμές και τις προβλέψεις. Όσον αφορά τον όμιλο προσωρινές διαφορές και κατ' επέκταση αναβαλλόμενη φορολογία προκύπτει και από άλλα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού. Τα στοιχεία αυτά είναι οι ασώματες ακινητοποιήσεις, οι φορολογικά αναγνωρίσιμες ζημιές, τα αποθέματα, οι

συνταξιοδοτικές υποχρεώσεις, οι προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις. Ιδιαίτερα υψηλή αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση για τον όμιλο το 2004 προκύπτει από τις φορολογικά αναγνωρίσιμες ζημιές που φθάνουν περίπου τα 20,5 εκ. ευρώ.

Πριν τον συμψηφισμό οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας και του ομίλου αναλύονται ως εξής:

Πίνακας 9: Ανάλυση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων

Σε χιλ. €	ΤΙΤΑΝ ΑΕ		Όμιλος ΤΙΤΑΝ	
	2004	2005	2004	2005
Ενσώματες ακινητοποιήσεις	23368	27967	134294	159383
Προβλέψεις	1236	3350	-929	3253
Απαιτήσεις και προπληρωμές	-	-	790	913
Συναλλαγματικές διαφορές αντιστάθμισης κινδύνου	19806	2902	19806	2902
Σύνολο	44410	34219	153961	166451

Οι διαφορές μεταξύ λογιστικής αξίας και φορολογικής βάσης για τα ενσώματα πάγια της εταιρείας αλλά και του ομίλου είναι πολύ μεγάλες οδηγώντας σε αρκετά υψηλές αναβαλλόμενες υποχρεώσεις. Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις επίσης προκύπτουν από τις προσωρινές διαφορές στις προβλέψεις, τις απαιτήσεις και προπληρωμές (μόνο σε επίπεδο ομίλου) και από τις συναλλαγματικές διαφορές αντιστάθμισης κινδύνου.

Έπειτα από τον συμψηφισμό των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων, ο αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος της εταιρείας και του ομίλου για το 2004-2005 με βάση τα ΔΛΠ ήταν:

Πίνακας 10: Αναβαλλόμενος φόρος εισοδήματος μετά τον συμψηφισμό

Σε χιλ. €	ΤΙΤΑΝ ΑΕ		Όμιλος ΤΙΤΑΝ	
	2004	2005	2004	2005

Υπόλοιπο έναρξης	30525	42405	116554	117708
Χρέωση στην κατάσταση αποτελεσμάτων	10808	4299	16306	25514
Συναλλαγματικές διαφορές	-	-	-16224	15787
Φόρος που βαρύνει την καθαρή θέση	1072	-16246	1072	-16246
Υπόλοιπο λήξης	42405	30458	117708	142763

4.3.3 Πληροφορίες για φόρο εισοδήματος

Συνολικά ο τρέχον φόρος εισοδήματος της εταιρείας TITAN ΑΕ για το 2004 και 2005, με βάση τα ΔΛΠ, καθώς και η αναλογία τους στο σύνολο των κερδών προ φόρων ήταν:

Πίνακας 11: Φόρος εισοδήματος TITAN ΑΕ 2004-2005

	2004		2005	
	Ο.Φ.Σ. 35%		Ο.Φ.Σ. 32%	
	%	χιλ. €	%	χιλ. €
Κέρδη προ φόρων		148949		145017
Τρέχων φόρος	22,69%	33792	24,07%	34908
Αναβαλλόμενος φόρος	7,62%	10808	2,96%	4299
Σύνολο	29,94%	44600	27,04%	39207

Ο ονομαστικός φορολογικός συντελεστής (Ο.Φ.Σ.) της εταιρείας, σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία για το 2004 ήταν 35% ενώ για το 2005 32%. Όπως φαίνεται από τον παραπάνω πίνακα και για τις δύο χρονιές η πραγματική φορολογική επιβάρυνση ήταν σε μικρότερα επίπεδα από τους παραπάνω συντελεστές. Το γεγονός αυτό οφείλεται στην αφαίρεση εσόδων μη υποκείμενα στον φόρο, που το 2004 ανήλθαν σε 20 εκ. ευρώ και το 2005 σε 12 εκ. ευρώ (TITAN, 2005). Επίσης στον τρέχοντα φόρο εισοδήματος συνυπολογίζονται δαπάνες μη εκπιπτόμενες και λοιποί φόροι. Συνολικά το

2004 η πραγματική φορολογική επιβάρυνση της εταιρείας ήταν 29,94% των κερδών προ φόρων εκ των οποίων το 22,69% αφορούσε τον τρέχοντα φόρο εισοδήματος και το 7,26% την αναβαλλόμενη φορολογία. Το 2005 μειώθηκε η πραγματική φορολογική επιβάρυνση σε 27,04%, που παρά τη μείωση του ονομαστικού φορολογικού συντελεστή, η πραγματική τρέχουσα φορολογία αυξήθηκε σε 24,07% των κερδών προ φόρων ενώ μείωση υπήρξε στην αναβαλλόμενη φορολογία που αποτέλεσε το 2,96% στις συνολικής πραγματικής φορολογικής επιβάρυνσης.

Η πραγματική φορολογική επιβάρυνση που αναλογεί στα κέρδη του ομίλου είναι επίσης μικρότερη από το ποσό που θα προέκυπτε αν εφαρμοζόταν ο ονομαστικός φορολογικός συντελεστής που ίσχυε, δηλαδή 35% και 32% για το 2004 και 2005 αντίστοιχα. Από τον φόρο που προκύπτει με βάση τους ονομαστικούς συντελεστές μειώσεις προκύπτουν από έσοδα μη υποκείμενα στον φόρο και από μικρότερη φορολογία (διαφορετικοί φορολογικοί συντελεστές) των εταιρειών του ομίλου που δραστηριοποιούνται σε άλλες χώρες (TITAN, 2005).

Πίνακας 12: Φόρος εισοδήματος ομίλου TITAN 2004-2005

	2004		2005	
	Ο.Φ.Σ. 35%		Ο.Φ.Σ. 32%	
	%	Χιλ. €	%	Χιλ. €
Κέρδη προ φόρων		242605		293068
Τρέχων φόρος	19,23%	46642	18,60%	54504
Αναβαλλόμενος φόρος	6,72%	16306	8,71%	25514
Σύνολο	25,95%	62948	27,30%	80018

Συγκεκριμένα όπως φαίνεται από τον παραπάνω πίνακα, το 2004 η πραγματική φορολογική επιβάρυνση του ομίλου ήταν 25,95% ενώ το 2005 27,30%. Για το 2004 το 19,35% αφορούσε τον τρέχοντα φόρο εισοδήματος και το 6,72% την αναβαλλόμενη φορολογία, ενώ την επόμενη χρονιά μειώθηκε η

πραγματική φορολογική επιβάρυνση για τον τρέχοντα φόρο σε 18,60% και αυξήθηκε για την αναβαλλόμενη φορολογία σε 8,71%.

4.3.4 Συμφωνία λογαριασμών μεταξύ ΕΓΛΣ - ΔΛΠ

Για την πρώτη εφαρμογή των ΔΠΧΠ απαιτείτο ο προσδιορισμός της οικονομικής θέσης των εταιρειών στον ισολογισμό έναρξης και την παρουσίαση των συγκριτικών στοιχείων με βάση τα ΔΠΧΠ. Μεταξύ άλλων κατά την εφαρμογή των ΔΠΧΠ έπρεπε να εντοπιστούν και αναλυθούν όλες οι επιδράσεις στην οικονομική θέση και τα αποτελέσματα (Anti-taxis, 2004). Οι επιδράσεις στις οικονομικές καταστάσεις της εταιρείας και του ομίλου από την εφαρμογή των ΔΠΧΠ ήταν σημαντικές προκαλώντας σε κάποια μεγέθη μεγάλη αύξηση ή μείωση της αξίας τους. Όσον αφορά τα στοιχεία του ενεργητικού θετικές ήταν οι επιδράσεις στην αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων κατά κύριο λόγο, τόσο για την εταιρεία όσο και για τον όμιλο, ενώ αυξήθηκε σημαντικά και η αξία των ασώματων ακινητοποιήσεων του ομίλου. Πιο συγκεκριμένα τα ενσώματα πάγια της εταιρείας με το ΕΓΛΣ είχαν αξία 166,3 εκ. ευρώ, ενώ μετά τις αναπροσαρμογές για την εφαρμογή των ΔΠΧΠ η αξία τους αυξήθηκε σε 233,5 εκ. ευρώ. Σε επίπεδο ομίλου η αύξηση στην αξία των ενσώματων ακινητοποιήσεων έφθασε τα 165,4 εκ. ευρώ και στις ασώματες ακινητοποιήσεις τα 78,4 εκ. ευρώ. Στον όμιλο με βάση τα ΔΠΧΠ μηδενίστηκε η αξία των συμμετοχών σε θυγατρικές ενώ μειώθηκαν σημαντικά οι λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις. Επίσης στο πάγιο ενεργητικό για πρώτη φορά παρουσιάζονται οι λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις.

Στο κυκλοφορούν ενεργητικό της εταιρείας αρνητικές ήταν οι επιπτώσεις στα αποθέματα και τις απαιτήσεις και προπληρωμές, όπου στην δεύτερη κατηγορία, η μείωση ήταν περίπου 23,3 εκ. ευρώ. Στις απαιτήσεις και προπληρωμές ανάλογη ήταν η επίπτωση και στον όμιλο, ενώ αντίθετα στα αποθέματα υπήρξε αύξηση της αξίας τους. Σημαντική ήταν η διαφοροποίηση στο υπόλοιπο του λογαριασμού των διαθεσίμων και ταμειακών ισοδύναμων, κατά την μετάβαση στα ΔΠΧΠ, αφού με βάση αυτά εμφανίζονται αυξημένα κατά περίπου 30,5 εκ. ευρώ. Συνολικά το ενεργητικό της εταιρείας, με τους

λογιστικούς χειρισμούς σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ, είχε αύξηση κατά 48,9 εκ. ευρώ για το 2004. Πολύ υψηλότερη ήταν η αύξηση στον όμιλο, που έφθασε τα 218,3 εκ. ευρώ και καθορίστηκε από την αύξηση της αξίας των ενσώματων και ασώματων ακινητοποιήσεων και των ταμειακών διαθεσίμων.

Στην εταιρεία καμιά επίδραση δεν υπήρξε στις μακροπρόθεσμες τραπεζικές υποχρεώσεις, ενώ μειώθηκαν σημαντικά οι προβλέψεις. Στις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις αύξηση υπήρξε στους λογαριασμούς των υποχρεώσεων συνταξιοδοτικών παροχών και των λοιπών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων, υπόλοιπο που δεν υπήρχε με βάση το ΕΓΛΣ. Επίσης για πρώτη φορά στις μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις της εταιρείας, αλλά και του ομίλου παρουσιάζονται οι μακροπρόθεσμες φορολογικές υποχρεώσεις, 44,4 εκ. ευρώ και 120,7 εκ. ευρώ αντίστοιχα. Στις βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις της TITAN ΑΕ θετική ήταν η επίδραση της επιμέτρησης με βάση τα ΔΠΧΠ στον λογαριασμό των προμηθευτών και λοιπών υποχρεώσεων, καθώς αυξήθηκαν κατά 5,9 εκ. και αρνητική στις υποχρεώσεις από το φόρο εισοδήματος που είναι μειωμένες κατά 34,2 εκ. ευρώ. Τα αποθεματικά της εταιρείας το 2004 είναι αυξημένα κατά 46,6 εκ. ευρώ λόγω της εφαρμογής των ΔΠΧΠ.

Στον όμιλο TITAN μεταβολές υπήρξαν σε όλους του λογαριασμούς των υποχρεώσεων, πλην των πληρωτέων μερισμάτων, ενώ για πρώτη φορά εκτός από τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις σχηματίστηκαν οι λογαριασμοί λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις και βραχυπρόθεσμες προβλέψεις. Στις μακροπρόθεσμες προβλέψεις μεγάλη ήταν η μείωση με βάση τα ΔΠΧΠ, καθώς μειώθηκαν κατά 120,6 εκ. και παρουσιάζονται στο ισολογισμό στα 18 εκ. ευρώ. Επίσης μεγάλη ήταν η διαφορά στην επιμέτρηση μεταξύ ΕΓΛΣ και ΔΠΧΠ τις μακροπρόθεσμες τραπεζικές υποχρεώσεις, οι οποίες αυξήθηκαν κατά 81,7 εκ. ευρώ. Μεγάλη ήταν η αύξηση και στον λογαριασμό των αποθεματικών του ομίλου, τα οποία αυξημένα κατά περίπου 140 εκ. ευρώ, σύμφωνα με τα ΔΠΧΠ ανήλθαν σε 462,7 εκ. ευρώ.

Εικόνα 1: Συμφωνία Ισολογισμού προηγούμενης χρήσης 2004

Συμφωνία Ισολογισμού προηγούμενης χρήσεως 31/12/2004

(ποσό σε χιλιάδες €)	Όμιλος			Εταιρία		
	ΕΓΛΣ	Επίπτωση μετάβασης στα ΔΠΧΠ	ΔΠΧΠ	ΕΓΛΣ	Επίπτωση μετάβασης στα ΔΠΧΠ	ΔΠΧΠ
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ						
Ενώματες ακινητοποιήσεις	807.018	165.357	972.375	166.346	67.125	233.471
Ασώματες ακινητοποιήσεις	23.765	78.448	102.213	-	-	-
Επενδυτικά ακίνητα	-	-	-	-	7.161	7.161
Συμμετοχές σε θυγατρικές	27.587	-27.587	-	513.348	-620	512.728
Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία	181	1.240	1.421	107	-	107
Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις	16.340	-10.925	5.415	2.420	-	2.420
Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις		2.988	2.988	-	2.005	2.005
Σύνολο παγίου ενεργητικού	874.891	209.521	1.084.412	682.221	75.671	757.892
Αποθέματα	130.573	5.620	136.193	61.327	-3.394	57.933
Απαιτήσεις και προπληρωμές	256.952	-25.578	231.374	112.739	-23.343	89.396
Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία	5.111	-1.731	3.380	1.141	-	1.141
Διαθέσιμα και ταμιακά ισοδύναμα	47.929	30.479	78.408	21	-	21
Σύνολο κυκλοφορούντος ενεργητικού	440.565	8.790	449.355	175.228	-26.737	148.491
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	1.315.456	218.311	1.533.767	857.449	48.934	906.383
ΠΑΘΗΤΙΚΟ						
Μακροπρόθεσμες τραπεζικές υποχρεώσεις	326.335	81.748	408.083	62.378	-	62.378
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις	-	120.696	120.696	-	44.410	44.410
Υποχρεώσεις συνταξιοδοτικών παροχών	24.643	14.999	39.642	22.882	1.232	24.114
Προβλέψεις	138.663	-120.618	18.045	37.950	-34.201	3.749
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	-	9.840	9.840	-	6.210	6.210
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	489.641	106.665	596.306	123.210	17.651	140.861
Βραχυπρόθεσμες τραπεζικές υποχρεώσεις	64.726	20.303	85.029	56.643	-	56.643
Προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις	120.258	-6.001	114.257	50.355	5.921	56.276
Υποχρεώσεις από φόρο εισοδήματος	60.575	-43.523	17.052	28.808	-21.282	7.526
Προβλέψεις	-	1.016	1.016	-	-	-
Μερίσματα πληρωτέα	44.121	-	44.121	44.121	-	44.121
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	289.680	-28.205	261.475	179.927	-15.361	164.566
Σύνολο υποχρεώσεων (α)	779.321	78.460	857.781	303.137	2.290	305.427
Μετοχικό κεφάλαιο	187.844	-	187.844	187.844	-	187.844
Αποθεματικά	322.745	139.930	462.675	366.468	46.644	413.112
Καθαρή Θέση Μετόχων Εταιρίας	510.589	139.930	650.519	554.312	46.644	600.956
Δικαιώματα Μειοψηφίας	25.546	-79	25.467	-	-	-
Σύνολο Καθαρής Θέσης (β)	536.135	139.851	675.986	554.312	46.644	600.956
ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ (α+β)	1.315.456	218.311	1.533.767	857.449	48.934	906.383

Εικόνα 2: Συμφωνία Κατάστασης Αποτελεσμάτων 2004

Συμφωνία Κατάστασης Αποτελεσμάτων 1/1-31/12/2004

(ποσό σε χιλιάδες €)	Όμιλος Επίπτωση			Εταιρεία Επίπτωση		
	ΕΓΛΣ	μετάβασης στα ΔΠΧΠ	ΔΠΧΠ	ΕΓΛΣ	μετάβασης στα ΔΠΧΠ	ΔΠΧΠ
Κύκλος εργασιών	1.104.381	38.093	1.142.474	430.680	-	430.680
Κόστος πωλήσεων	-800.679	74.489	-726.190	-295.777	43.605	-252.172
Μικτά κέρδη	303.702	112.582	416.284	134.903	43.605	178.508
Άλλα έσοδα / (έξοδα) εκμετάλλευσης	19.401	-23.215	-3.814	5.541	-5.785	-244
Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	-67.797	-6.889	-74.686	-29.726	-148	-29.874
Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	-23.333	4.021	-19.312	-3.622	1	-3.621
Κέρδη προ φόρων, χρηματοδοτικών και επενδυτικών αποτελεσμάτων και αποσβέσεων	231.973	86.499	318.472	107.096	37.673	144.769
Αποσβέσεις	-151	-63.496	-63.647	-141	-10.173	-10.314
Κέρδη προ φόρων, χρηματοδοτικών και επενδυτικών αποτελεσμάτων	231.822	23.003	254.825	106.955	27.500	134.455
Έσοδα / (έξοδα) χρηματοοικονομικής λειτουργίας	-18.339	6.119	-12.220	8.417	6.077	14.494
Έκτακτα και ανόργανα έσοδα / (έξοδα)	16.956	-16.956	-	19.789	-19.789	-
Κέρδη προ φόρων	230.439	12.166	242.605	135.161	13.788	148.949
Μείον φόροι	-58.685	-4.263	-62.948	-31.011	-13.589	-44.600
Κέρδη μετά από φόρους	171.754	7.903	179.657	104.150	199	104.349
Τα καθαρά κέρδη αναλογούν σε:						
Μετόχους της Εταιρείας	168.923	8.028	176.951	104.150	199	104.349
Δικαιώματα Μειοψηφίας	2.831	-125	2.706	-	-	-

Στους λογαριασμούς της κατάστασης αποτελεσμάτων χρήσης της εταιρείας επίσης υπήρξαν αποκλίσεις στην επιμέτρηση μεταξύ ΕΓΛΣ και ΔΠΧΠ, που οδήγησαν σε αύξηση των κερδών προ φόρων της εταιρείας κατά 13,8 εκ. Η αύξηση αυτή σχεδόν αντισταθμίστηκε από τη μείωση του φόρου εισοδήματος και τελικά τα καθαρά κέρδη της εταιρείας διαμορφώθηκαν σε παρεμφερή επίπεδα, έχοντας αύξηση κατά 199 χιλ. ευρώ. Τα στοιχεία που μεταβλήθηκαν αρκετά από την μετάβαση στα ΔΠΧΠ ήταν το κόστος των πωλήσεων, που διαμορφώθηκε σε χαμηλότερα επίπεδα κατά 43,6 εκ. Το γεγονός αυτό εν μέρει αιτιολογείται και από την αύξηση της αξίας των αποθεμάτων, γεγονός που διαμόρφωσε την αξία των τελικών αποθεμάτων σε υψηλότερα επίπεδα, με αποτέλεσμα την μείωση του κόστους πωληθέντων. Οι αποσβέσεις της εταιρείας με βάση τα ΔΠΧΠ διαμορφώθηκαν σε χαμηλότερα επίπεδα, ενώ καταργήθηκε ο λογαριασμός των έκτακτων και ανόργανων εσόδων και εξόδων.

Σχεδόν αντίστοιχες ήταν και οι επιδράσεις στα αποτελέσματα του ομίλου, όμως με μεγαλύτερες διαφορές. Το τελικό αποτέλεσμα προ φόρων ήταν επίσης αυξημένο ενώ οι φόροι εισοδήματος μειωμένοι (αλλά λιγότερο),

παράγοντες που τελικά διαμόρφωσαν υψηλότερα καθαρά κέρδη κατά 7,9 εκ. ευρώ.

Εικόνα 3: Συμφωνία Ιδίων Κεφαλαίων μεταξύ ΕΛΠ και ΔΛΠ για το 2004

Συμφωνία των Ιδίων Κεφαλαίων μεταξύ Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) και Δ.Π.Χ.Π.

(ποσά σε χιλιάδες €)

	Όμιλος	Εταιρεία
Καθαρή θέση, εξαιρουμένων των δικαιωμάτων μειψηφίας, σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. την 31η Δεκεμβρίου 2004	510.589	554.312
Προσαρμογές των Ιδίων Κεφαλαίων σε σχέση με τις εξής συναλλαγές:		
Αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων	-29.124	-42.404
Μεταβολή λόγω χρησιμοποίησης της ωφέλιμης ζωής για την απόσβεση των παγίων καθώς και επαναφορά της αναπροσαρμοσμένης αξίας κτήσης στο ιστορικό κόστος.	87.894	73.024
Προσαρμογή λογαριασμών προβλέψεων σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.	-25.320	-10.909
Μεταφορά των κρατικών επιχορηγήσεων από τα Ίδια Κεφάλαια στα έσοδα επομένων χρήσεων καθώς και προσαρμογή των αποσβέσεων τους σύμφωνα με τις ωφέλιμες οικονομικές ζωές των παγίων.	-4.211	-6.210
Καταλογισμός στα Ίδια Κεφάλαια των λογιστικών συναλλαγματικών διαφορών που προέκυψαν από την αποτίμηση του δανείου που συνάφθηκε σε δολάρια Η.Π.Α. και χρησιμοποιήθηκε ως εργαλείο αντιστάθμισης για τις επενδύσεις στις Η.Π.Α.	33.641	33.626
Αντιλογισμός των ασώματων ακινητοποιήσεων που είχαν καταλογισθεί σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.	-2.574	-
Διαφορές που προέκυψαν από την αλλαγή της μεθόδου ενοποίησης των θυγατρικών εταιριών που δραστηριοποιούνται στην Αίγυπτο.	1.226	-
Μεταφορά της Ύπεραξίας από τα αποθεματικά στα ασώματα πάγια και διαφορά που προέκυψε από την μετατροπή σε ευρώ της υπεραξίας που είναι σε ξένο νόμισμα.	85.372	-
Συναλλαγματικές διαφορές που προέκυψαν από την μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων των εταιριών του Ομίλου σε ξένο νόμισμα.	-6.475	-
Αναγνώριση των παραγώνων χρηματοοικονομικών εργαλείων στην εύλογη αξία τους.	-483	-483
Λοιπά.	-16	-
Καθαρή θέση, εξαιρουμένων των δικαιωμάτων μειψηφίας, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. την 31η Δεκεμβρίου 2004	650.519	600.956

Όπως προαναφέρθηκε τα ίδια κεφάλαια της εταιρείας και του ομίλου ΤΙΤΑΝ με την εφαρμογή των ΔΠΧΠ αυξήθηκαν λόγω της αύξησης των αποθεματικών. Οι συναλλαγές που επέφεραν θετικές μεταβολές στο μέγεθος των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας ήταν η χρήση της ωφέλιμης ζωής στα πάγια περιουσιακά στοιχεία για τον υπολογισμό των αποσβέσεων και η επαναφορά της αναπροσαρμοσμένης αξίας κτήσης στο ιστορικό κόστος, οδηγώντας σε αύξηση κατά 73 εκ. ευρώ. Επίσης αύξηση στα ίδια κεφάλαια της εταιρείας επήλθε από λογιστικές συναλλαγματικές διαφορές που καταλογίστηκαν στην καθαρή θέση, διαφορές οι οποίες προέκυψαν από την αποτίμηση του δανείου που συνάφθηκε σε δολάρια ΗΠΑ για την αντιστάθμιση των κινδύνων στις επενδύσεις στις ΗΠΑ. Αντίθετα αρνητικές διαφορές προέκυψαν από τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις, την αναπροσαρμογή των προβλέψεων, τη μεταφορά των κρατικών επιχορηγήσεων από την καθαρή θέση,

στα έσοδα των επόμενων χρήσεων και τη διενέργεια των αποσβέσεων τους με βάση την ωφέλιμη ζωή των παγίων και τέλος από την αναγνώριση των παράγωγων χρηματοοικονομικών μέσων στην εύλογη αξία.

Οι παραπάνω λόγοι είχαν ομόσημες επιπτώσεις στην καθαρή θέση και του ομίλου. Επιπρόσθετα τα ίδια κεφάλαια του ομίλου αυξήθηκαν και από τη μεταφορά της υπεραξίας από τα αποθεματικά, από διαφορά λόγω της μετατροπής της υπεραξίας που ήταν σε άλλο νόμισμα, σε ευρώ και από διαφορές που δημιουργήθηκαν λόγω της αλλαγής της μεθόδου ενοποίησης των θυγατρικών εταιρειών οι οποίες δραστηριοποιούνται στην Αίγυπτο. Επίσης αρνητικές διαφορές καταλογίστηκαν στα ίδια κεφάλαια του ομίλου από τον αντιλογισμό των ασώματων ακινητοποιήσεων με βάση τα ΕΛΠ και από συναλλαγματικές διαφορές έπειτα από τη μετατροπή σε ξένο νόμισμα οικονομικών καταστάσεων εταιρειών του ομίλου.

Εικόνα 4: Συμφωνία κερδών μετά από φόρους μεταξύ ΕΛΠ και ΔΠΧΠ

Συμφωνία των Κερδών μετά από Φόρους μεταξύ Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) και Δ.Π.Χ.Π.

(ποσά σε χιλιάδες €)

Κέρδη μετά από Φόρους σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. την 31η Δεκεμβρίου 2004

Προσαρμογές των Κερδών μετά από Φόρους σε σχέση με τις εξής συναλλαγές:

Μεταβολή λόγω αλλαγής τρόπου υπολογισμού των αποσβέσεων, με βάση την ωφέλιμη οικονομική ζωή των παγίων.

Καταλογισμός αναβαλλόμενου φόρου.

Αντιλογισμός επιπλέον πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία.

Αντιλογισμός πρόβλεψης για απαξίωση συμμετοχών.

Αντιλογισμός των αποσβέσεων της υπεραξίας των εταιριών στις Η.Π.Α.

Καταλογισμός των λογιστικών κερδών από συναλλαγματικές διαφορές.

Διαφορά στον υπολογισμό των δικαιωμάτων μειοψηφίας σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.

Αναγνώριση των παραγών χρηματοοικονομικών εργαλείων στην εύλογη αξία τους.

Μεταφορά στα Ίδια Κεφάλαια των πραγματοποιηθέντων συναλλαγματικών διαφορών που προέκυψαν από την αποτίμηση του δανείου που συνάφθηκε σε δολάρια Η.Π.Α. και χρησιμοποιήθηκε ως αντιστάθμιση της επένδυσης στις Η.Π.Α.

Καταλογισμός επιπλέον πρόβλεψης για επισφαλείς απαιτήσεις.

Καταλογισμός του ποσού που διανέμεται στα στελέχη από τα κέρδη σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.

Διαφορά που προέκυψε, μεταξύ Ε.Λ.Π. και Δ.Λ.Π., από τον υπολογισμό του κέρδους από την πώληση των εταιριών Plevcem και Plevenski.

Λοιπά.

Κέρδη μετά από Φόρους σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. την 31η Δεκεμβρίου 2004

	Όμιλος	Εταιρία
Κέρδη μετά από Φόρους σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. την 31η Δεκεμβρίου 2004	168.923	104.150
Προσαρμογές των Κερδών μετά από Φόρους σε σχέση με τις εξής συναλλαγές:		
Μεταβολή λόγω αλλαγής τρόπου υπολογισμού των αποσβέσεων, με βάση την ωφέλιμη οικονομική ζωή των παγίων.	30.089	28.875
Καταλογισμός αναβαλλόμενου φόρου.	-3.931	-10.808
Αντιλογισμός επιπλέον πρόβλεψης για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία.	2.412	9.499
Αντιλογισμός πρόβλεψης για απαξίωση συμμετοχών.	5.000	-
Αντιλογισμός των αποσβέσεων της υπεραξίας των εταιριών στις Η.Π.Α.	2.097	-
Καταλογισμός των λογιστικών κερδών από συναλλαγματικές διαφορές.	4.721	4.706
Διαφορά στον υπολογισμό των δικαιωμάτων μειοψηφίας σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π.	143	-
Αναγνώριση των παραγών χρηματοοικονομικών εργαλείων στην εύλογη αξία τους.	-172	-172
Μεταφορά στα Ίδια Κεφάλαια των πραγματοποιηθέντων συναλλαγματικών διαφορών που προέκυψαν από την αποτίμηση του δανείου που συνάφθηκε σε δολάρια Η.Π.Α. και χρησιμοποιήθηκε ως αντιστάθμιση της επένδυσης στις Η.Π.Α.	-13.853	-13.836
Καταλογισμός επιπλέον πρόβλεψης για επισφαλείς απαιτήσεις.	-15.943	-15.492
Καταλογισμός του ποσού που διανέμεται στα στελέχη από τα κέρδη σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π.	-2.650	-2.650
Διαφορά που προέκυψε, μεταξύ Ε.Λ.Π. και Δ.Λ.Π., από τον υπολογισμό του κέρδους από την πώληση των εταιριών Plevcem και Plevenski.	596	-
Λοιπά.	-481	77
Κέρδη μετά από Φόρους σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Π. την 31η Δεκεμβρίου 2004	176.951	104.349

Παρά το γεγονός ότι το τελικό αποτέλεσμα της εταιρείας το 2004 δεν μεταβλήθηκε σημαντικά από την εφαρμογή των ΔΠΧΠ, εντούτοις διάφορες

αναπροσαρμογές επέδρασαν στα καθαρά κέρδη. Η μεταβολή του τρόπου υπολογισμού των αποσβέσεων είχε σαν συνέπεια την αύξηση των καθαρών κερδών της εταιρείας κατά 28,9 εκ., ο αντιλογισμός των επιπλέον προβλέψεων για αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία 9,5 εκ και ο καταλογισμός των λογιστικών κερδών από συναλλαγματικές διαφορές 4,7 εκ. ευρώ. Αντίθετα μείωση επήλθε από τον καταλογισμό του αναβαλλόμενου φόρου, τις συναλλαγματικές διαφορές από την αποτίμηση του δανείου που είχε συναφθεί σε δολάρια ΗΠΑ, τις επιπλέον προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και του ποσού που διανεμήθηκε στα στελέχη από τα κέρδη με βάση τα ΕΛΠ.

Στον όμιλο εκτός από τους παραπάνω παράγοντες που επέδρασαν στα καθαρά κέρδη της χρήσης έπειτα από την εφαρμογή των ΔΠΧΠ, αυξήσεις προήλθαν από τον αντιλογισμό της πρόβλεψης για απαξίωση συμμετοχών, τον αντιλογισμό αποσβέσεων της υπεραξίας των εταιρειών στις ΗΠΑ, τη διαφορά στον υπολογισμό των δικαιωμάτων μειοψηφίας και τη διαφορά στον υπολογισμό του κέρδους από την πώλησης των εταιρειών, Plevcem και Plevenski. Συνολικά τα καθαρά κέρδη του ομίλου έπειτα από την εφαρμογή των ΔΠΧΠ για το 2004 παρουσιάζονται αυξημένα κατά περίπου 8 εκ. ευρώ, έναντι των καθαρών κερδών με βάση τα ΕΛΠ, ενώ για την εταιρεία η αύξηση ήταν περίπου 200 χιλ. ευρώ.

Επίλογος – Συμπεράσματα

Σκοπός της παρούσας εργασίας ήταν η ανάλυση του λογιστικού χειρισμού και της απεικόνισής του φόρου εισοδήματος στις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων και συγκεκριμένα των εισηγμένων επιχειρήσεων, με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (και πιο συγκεκριμένα το Ε.Γ.Λ.Σ. που ήταν εν ισχύ για τις εισηγμένες επιχειρήσεις έως και το 2004) και τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα. Οι εισηγμένες εταιρείες βρέθηκαν αντιμέτωπες με μια μεγάλη λογιστική πρόκληση καθώς το 2005 ξεκίνησε η υποχρεωτική κατάρτιση των οικονομικών καταστάσεων με βάση τα ΔΛΠ. Οι διαφορές μεταξύ ΕΓΛΣ και ΔΛΠ ήταν αρκετές, ξεκινώντας από την διαφορετική οπτική θεώρησης του φόρου εισοδήματος, ως και την εισαγωγή νέων εννοιών που επιδρούν σημαντικά στα αποτελέσματα και την οικονομική θέση μιας επιχείρησης.

Με βάση το ΕΓΛΣ ο φόρος εισοδήματος θεωρείτο μέρος της διανομής των καθαρών κερδών της επιχείρησης, εισφορά προς το κράτος και όχι έξοδο. Έτσι η παρουσίαση του φόρου εισοδήματος γινόταν στην Κατάσταση των Αποτελεσμάτων προς Διάθεση, σε αντίθεση με τα ΔΛΠ που ο φόρος εισοδήματος θεωρείται έξοδο και βαρύνει τα Αποτελέσματα Χρήσης και κατ'επέκταση είναι στοιχείο της. Με το ΕΓΛΣ, ποσά φόρου για τα οποία δεν προβλέπεται συμψηφισμός αποτελούν έξοδο και μεταφέρονται στην κατάσταση Αποτελεσμάτων Χρήσης. Η παρουσίαση του φόρου εισοδήματος στον Ισολογισμό των επιχειρήσεων σύμφωνα με το ΕΓΛΣ αναφερόταν είτε ως απαίτηση, προκαταβολή για το επόμενο έτος, είτε ως βραχυπρόθεσμη υποχρέωση μετά την εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος της χρήσης.

Με τα ΔΛΠ επήλθαν αρκετές μεταβολές, εισήχθηκαν νέες έννοιες και αυξήθηκαν οι απαιτήσεις. Σημαντική διαφοροποίηση υπήρξε από τον τρόπο αναγνώρισης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων και των μελλοντικών φορολογικών συνεπειών που αναμένονται από την ανάκτηση ή τον διακανονισμό τους. Η αναγνώριση φορολογικών επιπτώσεων αναφέρεται σε περιπτώσεις επανεκτίμησης στην εύλογη αξία, τον υπολογισμό των αποσβέσεων σύμφωνα με την ωφέλιμη διάρκεια ζωής των περιουσιακών στοιχείων, στην μεταβολή του τρόπου σχηματισμού των προβλέψεων.

Η έννοια της αναγνώρισης αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων ή υποχρεώσεων έγκειται στο γεγονός η ανάκτηση της αξίας της απαίτησης ή ο διακανονισμός της υποχρέωσης στο μέλλον αναμένεται και οδηγήσει σε διαφορετικές φορολογικές επιβαρύνσεις. Το γεγονός ότι υπάρχουν διαφορές μεταξύ λογιστικής αξίας και φορολογικής βάσης, δημιουργεί τις διαφορές που στο μέλλον θα επιδράσουν στα αποτελέσματα της επιχείρησης. Έτσι αν τα φορολογικά αποτελέσματα είναι μεγαλύτερα από τα λογιστικά, από την διαφορά υπολογίζεται η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, ενώ όταν τα λογιστικά αποτελέσματα υπερβαίνουν τα φορολογικά, στην διαφορά τους υπολογίζεται η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

Σημαντική διαφοροποίηση επίσης υπάρχει στις απαιτήσεις και στις ανάγκες για γνωστοποιήσεις. Ενώ στο Προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων με βάση το ΕΓΛΣ υπήρχε σχετική πρόβλεψη για παροχή συγκεκριμένων γνωστοποιήσεων, η έκταση και η ανάλυση ήταν αρκετά περιορισμένη και πολλές φορές ανύπαρκτη. Ο σκοπός των ΔΛΠ και οι ανάγκες που καλούνται να εξυπηρετήσουν επιτάσσουν πολύ περισσότερες αναλύσεις και επεξηγήσεις σχετικά με τον τρέχοντα φόρο εισοδήματος αλλά και την αναβαλλόμενη φορολογία.

Όπως είναι φυσικό η πρώτη εφαρμογή των ΔΛΠ από τις εισηγμένες εταιρείες το 2005 δημιούργησε κάποια προβλήματα, τόσο σχετικά με τον τρόπο απεικόνισης κάποιων κονδυλίων στις οικονομικές καταστάσεις όσο και σχετικά με τον λογιστικό και φορολογικό χειρισμό στοιχείων του ισολογισμού και των εσόδων και εξόδων. Παράλληλα διαπιστώθηκε ότι η εφαρμογή των ΔΛΠ οδηγεί σε σημαντικές αποκλίσεις στα τελικά αποτελέσματα και την οικονομική θέση των επιχειρήσεων. Οι επιπτώσεις αυτές εύκολα διαπιστώνονται από τις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων και συγκεκριμένα από την αναμόρφωση των λογαριασμών για το 2004, για να αποτελέσουν τη συγκριτική περίοδο των στοιχείων του 2005. Οι σημαντικές αυτές διαφοροποιήσεις μεταξύ ΕΓΛΣ και ΔΛΠ, τείνουν να εξαλειφθούν με την θέσπιση των ΕΛΠ (Νόμος 4308/2014) όπου σε μεγάλο βαθμό συγκλίνουν εννοιολογικά και πρακτικά με τα ΔΛΠ.

Η σχετική ανάλυση των οικονομικών καταστάσεων της εταιρείας TITAN ΑΕ και του ομίλου TITAN τις χρήσεις 2004-2005, καταδεικνύει τις σημαντικές διαφορές που επήλθαν με τα ΔΛΠ. Χαρακτηριστικά έπειτα από την αναμόρφωση των στοιχείων του Ισολογισμού για το 2004, διαπιστώθηκε ότι συμψηφιστικά το ύψος του Ενεργητικού αυξήθηκε αρκετά, κυρίως από την αναμόρφωση της αξίας των ενσώματων και ασώματων πάγιων περιουσιακών στοιχείων αλλά και στοιχείων του κυκλοφορούντος ενεργητικού, όπως αποθέματα, απαιτήσεις, ταμειακά διαθέσιμα. Η αναγνώριση κάποιων συναλλαγών απευθείας στην καθαρή θέση των επιχειρήσεων, αλλά και οι επιπτώσεις στα αποτελέσματα οδήγησαν σε αύξηση τη καθαρής θέσης της εταιρείας και του ομίλου, ενώ από την αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων επήλθε μείωση. Οι υποχρεώσεις από τον φόρο εισοδήματος μειώθηκαν αρκετά, ενώ σημαντική ήταν η επίδραση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων στην διαμόρφωση του Παθητικού.

Ο διαφορετικός τρόπος αποτίμησης των αποθεμάτων δημιούργησε σημαντικές αποκλίσεις στο κόστος πωληθέντων που σε συνδυασμό με τον διαφορετικό λογιστικό χειρισμό διάφορων εσόδων και εξόδων (πχ έκτακτων και ανόργανων εσόδων και εξόδων, αποσβέσεων, κλπ), αλλά και η αναβαλλόμενη φορολογία, επέδρασαν σημαντικά στα επιμέρους μεγέθη των Αποτελεσμάτων Χρήσης. Μπορεί το τελικό αποτέλεσμα της εταιρείας και του ομίλου για το 2004 να μην έχει μεταβληθεί πάρα πολύ, όμως τα επιμέρους αποτελέσματα δείχνουν ότι τα ΔΛΠ διαμορφώνουν μια τελείως διαφορετική κατάσταση στα αποτελέσματα χρήσης. Συγκεκριμένα τα καθαρά αποτελέσματα της TITAN επηρεάστηκαν σημαντικά από τον διαφορετικό τρόπο υπολογισμού των αποσβέσεων, την αναβαλλόμενη φορολογία, τις προβλέψεις, τις συναλλαγματικές διαφορές για τις αποτιμήσεις.

Βιβλιογραφία

- Abey, F., 2014. *MBA Knowledge Base*. [Ηλεκτρονικό]
Available at: [view-source:https://www.mbaknol.com/business-taxation/functions-of-taxation/](https://www.mbaknol.com/business-taxation/functions-of-taxation/)
[Πρόσβαση 13 Ιανουάριος 2018].
- Anti-taxis, 2004. *Anti-taxiw*. [Ηλεκτρονικό]
Available at: <http://www.anti-taxis.gr/services/ifrs>
[Πρόσβαση 15 Μάρτιος 2018].
- Bardopoulos, A., 2015. *eCommerce and the Effects of Technology on Taxation*. Law, Governance and Technology Series 22 επιμ. Cham: Springer International Publishing Switzerland.
- IAS 12, 2012. *European Commission*. [Ηλεκτρονικό]
Available at: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/docs/consolidated/ias12_en.pdf
[Πρόσβαση 10 Μάρτιος 2018].
- IFRS, 2018. *IFRS*. [Ηλεκτρονικό]
Available at: <http://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/ias-12-income-taxes/>
[Πρόσβαση 10 Μάρτιος 2018].
- Kabinga, M., 2016. *Principles of Taxation Paper 5 of the Introduction to the Project "Tax Justice & Poverty"*, Lusaka: Jesuit Center for Theological Reflection.
- Treasury, 2010. *Treasury*. [Ηλεκτρονικό]
Available at: <https://www.treasury.gov/resource-center/faqs/Taxes/Pages/economics.aspx>
[Πρόσβαση 13 Ιανουάριος 2018].
- World Taxation, 2011. *World Taxation*. [Ηλεκτρονικό]
Available at: [view-source:http://www.worldtaxation.com/uncategorized/history-of-taxation.html](http://www.worldtaxation.com/uncategorized/history-of-taxation.html)
[Πρόσβαση 13 Ιανουάριος 2018].

- Αληφαντής, Γ., 2016. Η Διάθεση των Κερδών των Επιχειρήσεων. *Η Ναυτεμπορική*, p. 22.
- Γεωργακόπουλος, Θ., 2012. *Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική*. Δ΄ έκδοση επιμ. Αθήνα: Εκδόσεις Ε. Μπένου.
- Δημητρίου, Δ., 2015. *e-forologia*. [Ηλεκτρονικό] Available at: <https://www.e-forologia.gr/cms/viewContents.aspx?id=189402> [Πρόσβαση 12 Ιανουάριος 2018].
- Καούνης, Δ. Π., 2005. *ΕΓΛΣ Εκπαιδευτικό Βοήθημα Μέρος Α΄*. Αθήνα: Καούνης Δικαίος.
- Καραγιώργος, Θ., 2002. *Εισαγωγή στη Λογιστική*. Πάτρα: Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο.
- Καραγιώργος, Θ., 2012. *Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα/ Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης*, Θεσσαλονίκη: Πανεπιστήμιο Μακεδονίας Οικονομικών και Κοινωνικών Επιστημών, Τμήμα Οργάνωσης και Διοίκησης Επιχειρήσεων, Παραδόσεις μαθήματος Χρηματοοικονομικής Λογιστικής.
- Νιφορόπουλος, Κ., 2015. *taxheaven*. [Ηλεκτρονικό] Available at: <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/22433> [Πρόσβαση 18 Ιούνιος 2018].
- Νιφορόπουλος, Κ., 2015. *Taxheaven*. [Ηλεκτρονικό] Available at: <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/22433> [Πρόσβαση 12 Ιανουάριος 2018].
- Νιφορόπουλος, Κ. Ι., 2016. *Taxheaven*. [Ηλεκτρονικό] Available at: <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/23583> [Πρόσβαση 19 Ιούνιος 2018].
- Παπαγεωργίου, Γ., 2015. *Σημειώσεις Λογιστική των Φόρων με ΔΛΠ-ΕΛΠ*, Λάρισα: ΤΕΙ Θεσσαλίας Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής.
- Πετρόπουλος, Σ., 2002. *Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα στον Ελληνικό Τραπεζικό Χώρο*, Αθήνα: Ένωση Ελληνικών Τραπεζών.
- Στεργίου, Λ., 2006. *Η Καθημερινή*. [Ηλεκτρονικό] Available at: <http://www.kathimerini.gr/254135/article/oikonomia/ellhnikh->

oikonomia/efarmogh-dlp-sto-synolo-twn-anwnymwn-etaireiwn

[Πρόσβαση 12 Ιανουάριος 2018].

TITAN, 2004. *Ετήσιο Δελτίο 2004*, Αθήνα: TITAN.

TITAN, 2005. *Ετήσιο Δελτίο 2005*, Αθήνα: TITAN.

TITAN, 2018. *TITAN*. [Ηλεκτρονικό]

Available at: <http://www.titan.gr/el/titan-group/group-profile/>

[Πρόσβαση 20 Μάρτιος 2018].

Τσάμης, Α. Δ., 2002. Η Εισαγωγή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων στα Πλαίσια του Τραπεζικού Συστήματος. Στο: *Δελτίο ΕΕΤ- Δ' τρίμηνο 2002*. Αθήνα: Ελληνική Ένωση Τραπεζών, pp. 40-52.

Χύτης, Β., 2015. *Accountancy Greece*. [Ηλεκτρονικό]

Available at: <http://www.accountancygreece.gr/%CE%B7-%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%B9%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%BA%CE%AE-%CF%84%CE%BF%CF%85-%CF%86%CF%8C%CF%81%CE%BF%CF%85-%CE%B5%CE%B9%CF%83%CE%BF%CE%B4%CE%AE%CE%BC%CE%B1%CF%84%CE%BF%CF%82-deferred-tax-account/>

[Πρόσβαση 12 Ιανουάριος 2018].

Π.Δ. 1123/1980, (5/12/1980), Περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, ανακτήθηκε από <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/81>

Νόμος 2238/1994, (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994), Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ανακτήθηκε από <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/7>

Νόμος 4172/2013, (ΦΕΚ Α' 167/23-07-2013), Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις, ανακτήθηκε από <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/528>

Νόμος 4308/2014, (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014), Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, ανακτήθηκε από <https://www.taxheaven.gr/laws/law/index/law/660>

Παραρτήματα

Παράρτημα 1: ΕΓΛΣ: Λογαριασμός 33.13

33.13 Ελληνικό Δημόσιο - προκαταβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι

33.13.00 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος

01 Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από μερίσματα μετοχών εισαγμένων στο Χρηματιστήριο Ο Λογ/σμός μετά την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2065/92 (άρθρα 109 & 114 Ν. 2238/94) παραμένει ανενεργός.

02 Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από μερίσματα μετοχών
_μη εισαγμένων στο Χρηματιστήριο

03 Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από μερίσματα μετοχών
_αλλοδαπής

04 Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από συμμετοχές σε ΕΠΕ
αλλοδαπής

05 Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από μερίδια αμοιβαίων
κεφαλαίων

06 Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από τόκους

07 Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από συμμετοχές σε ΕΠΕ, Ο.Ε.
Ε.Ε. και κοινοπραξίες εκτελέσεως τεχνικών έργων
ημεδαπής

08.....

33.13.10 Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από πωλήσεις προς Ελληνικό
Δημόσιο ή ΝΠΔΔ (Γνωμ. 236/2221/1995)

.....

33.13.90 Συμψηφιστέος στην επόμενη χρήση Φ.Π.Α.
(Γνωμ.243/2162/1995)

.....

33.13.99 Λοιποί παρακρατημένοι φόροι εισοδήματος

Παράρτημα 2: Θυγατρικές ομίλου TITAN

	Όνομα θυγατρικών, συγγενών εταιρειών και κοινοπραξιών	Χώρα που δραστηριοποιείται	Αντικείμενο εργασίας
Μέθοδος Πλήρους ενοποίησης			
1	Ανώνυμη Εταιρία Τσιμέντων Τιτάν	Ελλάδα	Παραγωγή τσιμέντου
2	Αιολική Ν.Ε.	Ελλάδα	Ναυτιλιακή
3	Αιτωλικά Λατομεία Α.Ε.	Ελλάδα	Αδρανή
4	Αλμπασέμ Α.Ε	Ελλάδα	Εμπορική Εταιρία
5	Αρκτίας Α.Ε.	Ελλάδα	Αδρανή
6	Ιντερμπετόν Δομικά Υλικά Α.Ε.	Ελλάδα	Σκυρόδεμα & Αδρανή
7	Ιντερτιτάν Εμπορική Διεθνής Α.Ε.	Ελλάδα	Εμπορική Εταιρία
8	Κτημέτ Α.Ε.	Ελλάδα	Αδρανή
9	Πορφυρίων Α.Ε.	Ελλάδα	Παραγωγή και Εμπορία Ηλεκτρικής Ενέργειας
10	Λατομεία Γουρνών Α.Ε.	Ελλάδα	Αδρανή
11	Λατομεία Κοινότητας Ταγαράδων Α.Ε.	Ελλάδα	Αδρανή
12	Λατομεία Βαχού Α.Ε.	Ελλάδα	Αδρανή
13	Σίγμα Μπετόν Α.Ε.Τ.Ε.	Ελλάδα	Αδρανή
14	Τιτάν Τσιμέντα Ατλαντικού Α.Β.Ε.Ε.	Ελλάδα	Εταιρία Συμμετοχών
15	Τιτάν Διεθνής Εμπορική Α.Ε.	Ελλάδα	Εμπορική Εταιρία
16	Transbeton - Δομική Α.Ε. (1)	Ελλάδα	Σκυρόδεμα
17	Double W & Co OOD	Βουλγαρία	Λιμάνι
18	ECO Conception EOOD (2)	Βουλγαρία	Εναλλακτικά Καύσιμα
19	Granitoid AD	Βουλγαρία	Εμπορική Εταιρία
20	Gravel & Sand PIT AD	Βουλγαρία	Αδρανή
21	Trojan Cem EOOD (8)	Βουλγαρία	Εμπορική Εταιρία
22	Zlatna Panega Beton EOOD	Βουλγαρία	Σκυρόδεμα
23	Zlatna Panega Cement AD	Βουλγαρία	Παραγωγή τσιμέντου
24	Green Alternative Energy Assets EAD	Βουλγαρία	Εναλλακτικά Καύσιμα
25	Cementi ANTEA SRL	Ιταλία	Εμπορική Εταιρία
26	Cementi Crotone S.R.L.	Ιταλία	Εισαγωγή και Διανομή Τσιμέντου
27	Fintitan SRL	Ιταλία	Εισαγωγή και Διανομή Τσιμέντου
28	Separation Technologies Canada Ltd	Καναδάς	Επεξεργασία ιπτάμενης τέφρας
29	Aemos Cement Ltd	Κύπρος	Εταιρία Συμμετοχών
30	Alvacim Ltd	Κύπρος	Εταιρία Συμμετοχών
31	Gaea Green Alternative Energy Assets Limited	Κύπρος	Εταιρία Συμμετοχών
32	Balkcem Ltd (8)	Κύπρος	Εταιρία Συμμετοχών
33	East Cement Trade Ltd	Κύπρος	Εταιρία Συμμετοχών
34	Feronia Holding Ltd	Κύπρος	Εταιρία Συμμετοχών
35	Iapetos Ltd	Κύπρος	Εταιρία Συμμετοχών
36	KOCEM Limited	Κύπρος	Εταιρία Συμμετοχών
37	Rea Cement Ltd	Κύπρος	Εταιρία Συμμετοχών
38	Terret Enterprises Ltd (8)	Κύπρος	Εταιρία Συμμετοχών
39	Themis Holdings Ltd	Κύπρος	Εταιρία Συμμετοχών
40	Titan Cement Cyprus Limited (8)	Κύπρος	Εταιρία Συμμετοχών
41	Tithys Ltd (8)	Κύπρος	Εταιρία Συμμετοχών
42	Alexandria Portland Cement Co. S.A.E.	Αίγυπτος	Παραγωγή τσιμέντου

43	Beni Suef Cement Co.S.A.E.	Αίγυπτος	Παραγωγή τσιμέντου
44	GAEA - Green Alternative Energy Assets (4,7)	Αίγυπτος	Εναλλακτικά Καύσιμα
45	Titan Beton & Aggregate Egypt LLC (7)	Αίγυπτος	Αδρανή
46	Sharr Beteiligungs GmbH (8)	Γερμανία	Εταιρία Συμμετοχών
47	Titan Cement U.K. Ltd	Μ. Βρετανία	Εισαγωγή και Διανομή Τσιμέντου
48	Titan Global Finance PLC	Μ. Βρετανία	Χρηματοοικονομικές Υπηρεσίες
49	Alexandria Development Co.Ltd.	Μ. Βρετανία	Εταιρία Συμμετοχών
50	Titan Egyptian Investments Ltd	Μ. Βρετανία	Εταιρία Συμμετοχών
51	Carolinas Cement Company LLC	Η.Π.Α.	Εταιρία αναπτυξιακών και επενδυτικών δραστηριοτήτων
52	Essex Cement Co. LLC	Η.Π.Α.	Εμπορική Εταιρία
53	Markfield America LLC	Η.Π.Α.	Ασφαλιστική Εταιρία
54	Massey Sand and Rock Co	Η.Π.Α.	Αδρανή
55	Mechanicsville Concrete INC.	Η.Π.Α.	Σκυρόδεμα
56	Metro Redi-Mix LLC	Η.Π.Α.	Σκυρόδεμα
57	Miami Valley Ready Mix of Florida LLC	Η.Π.Α.	Σκυρόδεμα
58	Pennsuco Cement Co. LLC	Η.Π.Α.	Παραγωγή τσιμέντου
59	Roanoke Cement Co. LLC	Η.Π.Α.	Παραγωγή τσιμέντου
60	S&W Ready Mix Concrete Co. Inc	Η.Π.Α.	Σκυρόδεμα
61	S&W Ready Mix LLC	Η.Π.Α.	Σκυρόδεμα
62	Separation Technologies LLC	Η.Π.Α.	Επεξεργασία ιπτάμενης τέφρας
63	Standard Concrete LLC	Η.Π.Α.	Εμπορική Εταιρία
64	ST Mid-Atlantic LLC	Η.Π.Α.	Επεξεργασία ιπτάμενης τέφρας
65	ST Equipment & Technology LLC	Η.Π.Α.	Πώληση εξοπλισμού επεξεργασίας ιπτάμενης τέφρας
66	ST Equipment & Technology Trading Company LLC (4)	Η.Π.Α.	Εμπορική Εταιρία
67	Summit Ready-Mix LLC	Η.Π.Α.	Σκυρόδεμα
68	Titan Florida LLC	Η.Π.Α.	Παραγωγή τσιμέντου
69	Titan Mid-Atlantic Aggregates LLC	Η.Π.Α.	Αδρανή
70	Titan Virginia Ready Mix LLC	Η.Π.Α.	Σκυρόδεμα
71	Titan America LLC	Η.Π.Α.	Εταιρία Συμμετοχών
72	Trusa Realty LLC	Η.Π.Α.	Κτηματομεσιτική εταιρία
73	Tyson Material Transport LLC	Η.Π.Α.	Εταιρία μεταφορών
74	Cementara Kosjeric AD	Σερβία	Παραγωγή τσιμέντου
75	Stari Silo Copmany DOO (8)	Σερβία	Εμπορική Εταιρία
76	TCK Montenegro DOO (8)	Μαυροβούνιο	Εμπορική Εταιρία
77	GAEA Zelena Alternative Enerjia DOOEL	Π.Γ.Δ.Μ.	Εναλλακτικά Καύσιμα
78	MILLCO-PCM DOOEL (4, 8)	Π.Γ.Δ.Μ.	Εκμίσθωση μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού
79	Rudmark DOOEL (5,8)	Π.Γ.Δ.Μ.	Εμπορική Εταιρία
80	Usje Cementarnica AD	Π.Γ.Δ.Μ.	Παραγωγή τσιμέντου
81	Vesa DOOL	Π.Γ.Δ.Μ.	Εμπορική Εταιρία
82	Cement Plus LTD (6,8)	Κοσσυφοπέδιο	Εμπορική Εταιρία
83	Kosovo Construction Materials L.L.C.	Κοσσυφοπέδιο	Αδρανή

	(8)		
84	SharrCem Sh.P.K (8)	Κοσσυφοπέδιο	Παραγωγή τσιμέντου
85	Alba Cemento Italia, SHPK (3)	Αλβανία	Εμπορική Εταιρία
86	Antea Cement SHA	Αλβανία	Παραγωγή τσιμέντου
87	GAEA Enerjia Alternative e Gjelber Sh.p.k.	Αλβανία	Εναλλακτικά Καύσιμα
88	Dancem APS	Δανία	Εμπορική Εταιρία
89	Aeas Netherlands B.V. (8)	Ολλανδία	Εταιρία Συμμετοχών
90	Colombus Properties B.V.	Ολλανδία	Εταιρία Συμμετοχών
91	Holtitan B.V. (8)	Ολλανδία	Εταιρία Συμμετοχών
92	Salentijn Properties1 B.V.	Ολλανδία	Εταιρία Συμμετοχών
93	Titan Cement Netherlands BV (8)	Ολλανδία	Εταιρία Συμμετοχών
Μέθοδος ενοποίησης καθαρής θέσης			
1	Ecorecovery SA (4)	Ελλάδα	Υπηρεσίες εκπόνησης τεχνικών μελετών για εγκαταστάσεις στερεών και υγρών αποβλήτων
2	Adocim Cimento Beton Sanayi ve Ticaret A.S.	Τουρκία	Παραγωγή τσιμέντου
3	ASH Venture LLC	Η.Π.Α.	Επεξεργασία ιπτάμενης τέφρας
4	Karieri AD	Βουλγαρία	Αδρανή
5	Karierni Materiali AD	Βουλγαρία	Αδρανή
6	Vris OOD	Βουλγαρία	Αδρανή
Σημαντικές αλλαγές στη δομή του Ομίλου			
<i>Οικονομική χρήση 2015</i>			
(1) Απορροφηθείσα εταιρία από την Ιντερμπετόν Δομικά Υλικά Α.Ε.			
(2) Εκκαθαρισθείσα εταιρία οικονομικού έτους 2015			
(3) Η θυγατρική εταιρία του Ομίλου Alvacim Ltd εξαγόρασε το 20% των μετοχών της θυγατρικής του Ομίλου στην Αλβανία ANTEA CEMENT SHA (ANTEA), ποσοστό που κατείχε η Europeran Bank for Reconstruction and Development (EBRD). Πλέον, η συμμετοχή του Ομίλου στο μετοχικό κεφάλαιο της ANTEA ανέρχεται σε ποσοστό 80%, ενώ το υπόλοιπο 20% διατηρεί η International Finance Corporation (IFC) (σημ. 27)			
(4) Ιδρυθείσες εταιρίες οικονομικού έτους 2015			
(5) Αύξηση κατά 4,553 ποσοστιαίες μονάδες του ποσοστού συμμετοχής του Ομίλου στη θυγατρική εταιρία Rudmak DOOEL, λόγω αναδιοργάνωσης			
(6) Αύξηση κατά 2,958 ποσοστιαίες μονάδες του ποσοστού συμμετοχής του Ομίλου στη θυγατρική εταιρία Cement Plus Ltd, λόγω αναδιοργάνωσης			
(7) Θυγατρικές εταιρίες που συμμετέχουν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Alexandria Development Co.Ltd (σημ. 15.3)			
(8) Θυγατρικές εταιρίες που συμμετέχουν στις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις της Titan Cement Cyprus Limited (σημ. 15.3)			

Παράρτημα 3: Ισολογισμός Εταιρείας ΤΙΤΑΝ 2004

Πληροφορίες σχετικά με την περιουσία, την οικονομική κατάσταση και τα αποτελέσματα της περιόδου

ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ - ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ ΚΑΙ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ

Η εξέλιξη των κονδυλίων του Ισολογισμού και των αποτελεσμάτων της εταιρίας για την τριετία 2002, 2003 και 2004 παρατίθενται στους ακόλουθους συνοπτικούς πίνακες:

ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΣ (σε χιλ.ευρώ)			
	2002	2003	2004
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ			
Έσοδα εγκατάστασης	902	1.074	1.095
Αποσβέσεις	902	1.074	1.095
Αναπόσβεστα έσοδα εγκατάστασης	-	-	-
Ασώματες ακινητοποιήσεις	77	33	26
Αποσβέσεις	68	24	26
Αναπόσβεστες ασώματες ακινητοποιήσεις	9	9	0
Ενώματες ακινητοποιήσεις	374.965	417.897	444.377
Αποσβέσεις	220.261	243.687	278.031
Αναπόσβεστες ενώματες ακινητοποιήσεις	154.704	174.210	166.346
Αναπόσβεστο πάγιο ενεργητικό	154.713	174.219	166.346
Συμμετοχές σε συνδεδεμένες και λοιπές επιχειρήσεις	416.304	423.343	513.455
Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις	2.590	2.611	2.420
Σύνολο πάγιου ενεργητικού	573.607	600.173	682.221
Αποθέματα	51.903	55.215	61.327
Απαιτήσεις	153.406	220.543	112.051
Χρεόγραφα	1.006	1.105	1.141
Διαθέσιμα	107	170	21
Κυκλοφορούν ενεργητικό	206.422	277.033	174.540
Μεταβατικοί λογαριασμοί ενεργητικού	281	118	688
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	780.310	877.324	857.449
Λογαριασμοί τόξεως χρεωστικοί	371.565	359.271	360.193
ΠΑΘΗΤΙΚΟ			
Μετοχικό κεφάλαιο	100.599	100.719	168.258
Διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο	15.741	17.095	19.586
Αποθεματικά κεφάλαια	302.948	372.479	366.468
Σύνολο ιδίων κεφαλαίων	419.288	490.293	554.312
Προβλέψεις	61.882	71.262	60.833
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	95.356	78.297	62.378
Προμηθευτές	30.182	24.927	24.472
Τράπεζες λογ/σμοί βραχ/σμων υποχρεώσεων	74.689	106.869	56.643
Υποχρεώσεις σε Ασφαλίτ. Οργανισμούς και Φόρους	47.492	48.287	31.507
Μερίσματα πληρωτέα	36.090	41.273	44.121
Λοιπές βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις	14.859	14.441	22.538
Σύνολο βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων	203.312	235.797	179.281
Μεταβατικοί λογαριασμοί παθητικού	472	1.675	645
ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ	780.310	877.324	857.449
Λογ/σμοί τόξεως πιστωτικοί	371.565	359.271	360.193

Παράρτημα 4: Αποτελέσματα Χρήσης ΤΙΤΑΝ 2004

ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ (σε χιλ. ευρώ)			
	2002	2003	2004
Κύκλος εργασιών	410.585	429.685	430.680
<i>Μείον : Κόστος πωληθέντων προ αποσβέσεων</i>	<i>238.704</i>	<i>248.495</i>	<i>254.405</i>
Μικτό κέρδος	171.881	181.190	176.275
<i>(% επί των πωλήσεων)</i>	<i>41,86%</i>	<i>42,17%</i>	<i>40,93%</i>
<i>Άλλα έσοδα</i>	<i>4.735</i>	<i>4.801</i>	<i>5.540</i>
Σύνολο	176.616	185.991	181.815
<i>(% επί των πωλήσεων)</i>	<i>43,02%</i>	<i>43,29%</i>	<i>42,22%</i>
<i>Έξοδα διοικητικής λειτουργίας</i>	<i>26.829</i>	<i>26.068</i>	<i>29.726</i>
<i>(% επί των πωλήσεων)</i>	<i>6,53%</i>	<i>6,07%</i>	<i>6,90%</i>
<i>Έξοδα λειτουργίας διασέσεως</i>	<i>3.806</i>	<i>3.604</i>	<i>3.622</i>
<i>(% επί των πωλήσεων)</i>	<i>0,93%</i>	<i>0,84%</i>	<i>0,84%</i>
Λειτουργικό αποτέλεσμα	145.981	156.319	148.467
<i>(% επί των πωλήσεων)</i>	<i>35,55%</i>	<i>36,38%</i>	<i>34,47%</i>
<i>Πλέον : Έσοδα από συμμετοχές</i>	<i>14.354</i>	<i>15.259</i>	<i>13.772</i>
<i>Έσοδα χρεογράφων</i>	<i>71</i>	<i>5</i>	<i>1</i>
<i>Έσοδα από πωλήσεις χρεογράφων</i>	<i>571</i>	<i>-</i>	<i>-</i>
<i>Έκτακτα και ανόργανα έσοδα και κέρδη</i>	<i>7.591</i>	<i>19.610</i>	<i>31.791</i>
<i>Μείον : Έκτακτα και ανόργανα έξοδα και ζημιές</i>	<i>17.034</i>	<i>4.025</i>	<i>12.002</i>
<i>Πρόβλεψη υποτιμήσεως σφ/κών & χρεογράφων</i>	<i>1.500</i>	<i>-</i>	<i>-</i>
Κέρδη προ τόκων, αποσβέσεων και φόρων	150.034	187.168	182.029
<i>(% επί των πωλήσεων)</i>	<i>36,54%</i>	<i>43,56%</i>	<i>42,27%</i>
<i>Πιστωτικοί τόκοι</i>	<i>59</i>	<i>59</i>	<i>58</i>
<i>Χρεωστικοί τόκοι</i>	<i>6.843</i>	<i>4.731</i>	<i>5.414</i>
<i>(% επί των πωλήσεων)</i>	<i>1,67%</i>	<i>1,10%</i>	<i>1,26%</i>
Κέρδη προ αποσβέσεων και φόρων χρήσεως	143.250	182.496	176.673
<i>Αποσβέσεις</i>	<i>14.517</i>	<i>27.014</i>	<i>41.512</i>
Κέρδη χρήσεως προ φόρων	128.733	155.482	135.161
<i>(% επί των πωλήσεων)</i>	<i>31,35%</i>	<i>36,19%</i>	<i>31,38%</i>
Φόροι χρήσεως	39.011	42.254	31.011
<i>Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγ. Χρήσεων</i>	<i>-</i>	<i>2.197</i>	<i>-</i>
Κέρδη χρήσεως μετά από φόρους	89.722	111.031	104.150
<i>(% επί των πωλήσεων)</i>	<i>21,85%</i>	<i>25,84%</i>	<i>24,18%</i>

Παράρτημα 5: Πίνακας Διάθεσης Αποτελεσμάτων ΤΙΤΑΝ 2004

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

	Ποσά κλειόμενης χρήσεως 2004		Ποσά προηγούμενης χρήσεως 2003	
Καθαρά αποτελέσματα (κέρδη) χρήσεως		135.161.269,30		155.481.133,78
Μείον : Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων		-		2.196.503,00
		<u>135.161.269,30</u>		<u>153.284.630,78</u>
Μείον : 1. Φόρος εισοδήματος	30.536.538,52		41.843.589,38	
2. Λοιποί μη ενσωματωμένοι στο λειτουργικό κόστος φόροι	474.726,16	31.011.264,68	410.828,34	42.254.417,72
Καθαρά κέρδη χρήσεως μετά από φόρους		104.150.004,62		111.030.213,06
Πλέον : Αποθεματικά προς διάθεση		14.901.596,48		5.841.320,60
Κέρδη προς διάθεση		<u>119.051.601,10</u>		<u>116.871.533,66</u>
Η διάθεση των κερδών γίνεται ως εξής :				
1. Τακτικό αποθεματικό		4.736.175,05		5.491.996,67
2. Μέρισμα χρήσεως σε 84.129.224 μετοχές προς € 0,52 κατά μετοχή		43.747.196,48		39.868.091,40
5. Ειδικά και έκτακτα αποθεματικά		32.294.845,05		46.428.183,24
6. Αφορολόγητα αποθεματικά :				
Ν. 2601/1998		6.100.000,00		6.837.700,00
Ν. 3220/2004		27.630.000,00		13.374.000,00
6α. Αποθεματικό από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα		1.893.384,52		2.371.562,35
7α. Διάθεση κερδών στα στελέχη		2.650.000,00		2.500.000,00
		<u>119.051.601,10</u>		<u>116.871.533,66</u>

Παράρτημα 6: Ισολογισμός 2005

Κατάσταση Ισολογισμού

(ποσά σε χιλιάδες €)

Σημ.	Όμιλος		Εταιρία		
	Ποσά κλειόμενης χρήσεως 2005	Ποσά προηγούμενης χρήσεως 2004	Ποσά κλειόμενης χρήσεως 2005	Ποσά προηγούμενης χρήσεως 2004	
ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ					
Ενομήτες ακινητοποιήσεις	8	1.149.845	972.375	248.293	233.471
Ασύμητες ακινητοποιήσεις	9	94.990	102.213	-	-
Επενδυτικά ακίνητα	10	-	-	7.226	7.161
Συμμετοχές σε θυγατρικές	28	-	-	512.615	512.728
Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία	11	4.277	1.421	107	107
Λοιπές μακροπρόθεσμες απαιτήσεις	13	8.146	5.415	1.603	2.420
Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις	19	746	2.988	3.761	2.005
Σύνολο παγίου ενεργητικού		1.258.004	1.084.412	773.605	757.892
Αποθέματα	14	175.954	136.193	64.685	57.933
Απαιτήσεις και προπληρωμές	15	272.418	231.374	131.475	89.396
Διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά στοιχεία	11	2.346	3.380	942	1.141
Διαθέσιμα και ταμικά ισοδύναμα	16	95.142	78.408	17	21
Σύνολο κυκλοφορούντος ενεργητικού		545.860	449.355	197.119	148.491
ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ		1.803.864	1.533.767	970.724	906.383
ΠΑΘΗΤΙΚΟ					
Μακροπρόθεσμες τραπεζικές υποχρεώσεις	18	425.025	408.083	62.203	62.378
Αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις	19	143.509	120.696	34.219	44.410
Υποχρεώσεις συνταξιοδοτικών παροχών	20	38.937	39.642	23.293	24.114
Προβλέψεις	21	14.136	18.045	3.418	3.749
Λοιπές μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις	12	9.601	9.840	7.450	6.210
Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις		631.208	596.306	130.583	140.861
Βραχυπρόθεσμες τραπεζικές υποχρεώσεις	18	64.538	85.029	48.996	56.643
Προμηθευτές και λοιπές υποχρεώσεις	17	136.259	114.257	51.805	56.276
Υποχρεώσεις από φόρο εισοδήματος		27.600	7.052	17.786	7.526
Προβλέψεις	21	4.477	1.016	-	-
Μερίσματα πληρωτέα		51.012	44.121	51.012	44.121
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		283.886	261.475	169.599	164.566
Σύνολο υποχρεώσεων (α)		915.094	857.781	300.182	305.427
Μετοχικό κεφάλαιο	24	191.524	187.844	191.524	187.844
Αποθεματικά	25	389.923	274.552	458.573	392.667
Κέρδη εις νέο		290.943	188.123	20.445	20.445
Καθαρή Θέση Μετόχων Εταιρίας		872.390	650.519	670.542	600.956
Δικαιώματα Μειοψηφίας	30	16.380	25.467	-	-
Σύνολο Καθαρής Θέσης (β)		888.770	675.986	670.542	600.956
ΣΥΝΟΛΟ ΠΑΘΗΤΙΚΟΥ (α+β)		1.803.864	1.533.767	970.724	906.383

Παράρτημα 7: Κατάσταση Αποτελεσμάτων χρήσης 2005

Κατάσταση Λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσεως

(ποσά σε χιλιάδες €)

Σημ.	Όμιλος		Εταιρία	
	Ποσά κλειόμενης χρήσεως 2005	Ποσά προηγούμενης χρήσεως 2004	Ποσά κλειόμενης χρήσεως 2005	Ποσά προηγούμενης χρήσεως 2004
Κύκλος εργασιών	1.341.727	1.142.474	439.713	430.680
Κόστος πωλήσεων	-852.579	-726.190	-265.067	-252.172
Μικτά κέρδη	489.148	416.284	174.646	178.508
Άλλα έσοδα / (έξοδα) εκμετάλλευσης	-591	-3.814	4.516	-244
Έξοδα διοικητικής λειτουργίας	-79.974	-74.686	-32.378	-29.874
Έξοδα λειτουργίας διαθέσεως	-19.410	-19.312	-3.870	-3.621
Κέρδη προ φόρων, χρηματοδοτικών, επενδυτικών αποτελεσμάτων και αποσβέσεων	389.173	318.472	142.914	144.769
Αποσβέσεις	-72.015	-63.647	-10.672	-10.314
Κέρδη προ φόρων, χρηματοδοτικών και επενδυτικών αποτελεσμάτων	317.158	254.825	132.242	134.455
Έσοδα συμμετοκών και χρεογράφων	1.008	405	29.175	13.773
Έσοδα / (έξοδα) χρηματοοικονομικής λειτουργίας	-25.098	-12.625	-16.400	721
Κέρδη προ φόρων	293.068	242.605	145.017	148.949
Μείον φόροι	-80.018	-62.948	-39.207	-44.600
Κέρδη μετά από φόρους	213.050	179.657	105.810	104.349
Τα καθαρά κέρδη αναλογούν σε:				
Μετόχους της Εταιρίας	210.128	176.951	105.810	104.349
Δικαιώματα Μειοψηφίας	2.922	2.706	-	-
Βασικά κέρδη ανά εκδοθείσα μετοχή (σε €)	2,50	2,11	1,26	1,24
Προσαρμοσμένα κέρδη ανά εκδοθείσα μετοχή (σε €)	2,49	2,10	1,25	1,24