



ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ

Σχολή Διοίκησης και Οικονομίας

Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής



*Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ
ΟΜΙΛΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΘΕΣΜΙΚΟ
ΠΛΑΙΣΙΟ ΚΑΙ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ
ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ ΠΛΗΡΟΦΟΡΗΣΗΣ (IFRS/IAS).*

ΤΑΜΠΟΥΛΕ ΠΑΡΑΣΚΕΥΗ Α.Μ.: 13218

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:

ΕΥΑΓΓΕΛΟΣ ΧΥΤΗΣ,

ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΩΝ



Εγκρίθηκε από τριμελή εξεταστική επιτροπή

Τόπος, Ημερομηνία

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΑΞΙΟΛΟΓΗΣΗΣ

1. Όνομα Επίθετο, τίτλος, βαθμίδα

Υπογραφή

2. Όνομα Επίθετο, τίτλος, βαθμίδα

Υπογραφή

3. Όνομα Επίθετο, τίτλος, βαθμίδα

Υπογραφή

Ο Προϊστάμενος του Τμήματος

Όνομα Επίθετο, τίτλος, βαθμίδα

Υπογραφή



ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	10
ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	11
ΜΕΡΟΣ Α΄:	11
ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	12
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1	13
Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ – ΜΙΑ ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ	13
1.1 Η έννοια του φόρου	13
1.2 Σκοποί της επιβολής του φόρου	15
1.3 Θεμελιώδεις Φορολογικές Αρχές	16
1.4 Αρχές Φορολογικής Δικαιοσύνης	17
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2	19
Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	19
2.1 Ο φόρος εισοδήματος	19
2.2 Ιστορική αναδρομή και πώς φτάσαμε στον ν. 2238/1994	19
2.3 Χαρακτηριστικά της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων	24
ΜΕΡΟΣ Β΄:.....	28
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ.....	28
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3	29
Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ	29
3.1 Οι εταιρείες γενικά	29
3.2 Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.)	29
3.3 Φορολόγηση Α.Ε.	33
3.4.1 Διάκριση του φόρου εισοδήματος της ανώνυμης εταιρείας	39



ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ

3.4.2 Συμπληρωματικός φόρος.....	40
ΜΕΡΟΣ Γ΄ :	42
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ.....	42
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4.....	43
4.1 Η Έννοια των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων.....	43
4.1.2 Μηχανισμός έκδοσης και προσαρμογής.....	44
4.1.3 Η Καθιέρωση των ΔΛΠ στην Ελλάδα.....	45
4.1.4 Τα οφέλη από την καθιέρωση των ΔΛΠ.....	46
4.2 ΤΟ Δ.Λ.Π. 12 - Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	48
4.2.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις.....	48
4.2.2 Τρέχουσα Φορολογία.....	50
4.2.3 Αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων.....	50
4.2.4 Αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων.....	53
4.2.5 Αποτίμηση τρεχουσών και αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων.....	56
4.3 Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΗΣ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ.....	65
4.3.1 Ο Ρόλος της Αναβαλλόμενης Φορολογίας.....	65
4.3.2 Μεθοδολογία Αναβαλλόμενης Φορολογικής Υποχρέωσης.....	65
4.3.3 Μεθοδολογία Αναβαλλόμενης Φορολογικής Απαιτήσης.....	66
4.3.4 Η Μέθοδος Λογιστικού Χειρισμού του Δ.Λ.Π. 12.....	67
ΕΡΕΥΝΑ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ 2013-2014 ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΤΟΥ ΚΛΑΔΟΥ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗΣ ΣΤΟ Χ.Α.Α.....	69
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5.....	70
ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΚΛΑΔΟΥ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗΣ ΣΤΟ Χ.Α.Α.....	70
5.1 Παρουσίαση εταιρειών δείγματος από τον κλάδο πληροφορικής.....	70
5.2 Παρουσίαση Ελεγκτικών Εταιρειών που πραγματοποίησαν τον έλεγχο του δείγματος.....	72
.....	73
5.3 Γνώμη ελεγκτών επί των οικονομικών καταστάσεων του δείγματος.....	73



ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ

5.4 Παρουσίαση των φόρων στις οικονομικές καταστάσεις των εισηγμένων ομίλων	74
5.4.1 Ανάλυση Τρέχουσας και Αναβαλλόμενης Φορολογίας στον Ισολογισμό	74
5.4.2 Ελεγκτικές εταιρίες και αναβαλλόμενη φορολογία	78
5.5 Διάρθρωση Κερδών και Ζημιών προ φόρων	81
5.6 Ανάλυση Φόρων Εισοδήματος στα Αποτελέσματα	82
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	85
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	87



*Στην οικογένειά μου,
για την αμέριστη συμπαράστασή της
και στον άνθρωπο
που με κάνει πάντα να χαμογελάω.*



ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η παρούσα εργασία πραγματοποιείται στα πλαίσια του προγράμματος προπτυχιακών σπουδών «Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής» του τμήματος «Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής» του ΤΕΙ Ηπείρου, με επιβλέποντα καθηγητή τον Δρ. Ευάγγελο Χύτη.

Στόχος της παρούσας εργασίας είναι να αναλυθούν οι δύο υπάρχουσες εφαρμογές που αφορούν την φορολογία των εισηγμένων εταιρειών και την φορολογία των μη εισηγμένων εταιρειών στο χρηματιστήριο αξιών. Η εφαρμογή δηλαδή της λογιστικής φορολογίας εισοδήματος βάσει του ελληνικού θεσμικού πλαισίου και η εφαρμογή των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων. Όσον αφορά το ελληνικό θεσμικό πλαίσιο θα αναλυθεί ο προσδιορισμός του λογιστικού αποτελέσματος και της εξαγωγής του φορολογητέου εισοδήματος. Όσον αφορά τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα θα αναλυθεί το ΔΛΠ 12 και συμπληρωματικά θα παρατεθούν παραδείγματα για την κατανόησή του.

Σ αυτό το σημείο, θα ήθελα να ευχαριστήσω τον επιβλέποντα καθηγητή μου κ. Χύτη Ευάγγελο, για την βοήθεια που μου προσέφερε απλόχερα εμπλουτίζοντας τις γνώσεις μου, ενθαρρύνοντάς με να συνεχίσω και όντας πηγή έμπνευσης για μένα, τόσο κατά την διάρκεια της εκπόνησης τούτης της εργασίας, όσο και καθ' όλη τη διάρκεια των σπουδών μου στο τμήμα.

Θα ήθελα επίσης να ευχαριστήσω την οικογένειά μου για την αμέριστη στήριξη και συμπαράστασή της χωρίς την οποία δεν θα είχα καταφέρει να ολοκληρώσω τις σπουδές μου.

Τέλος θα ήθελα να ευχαριστήσω τους φίλους και συμφοιτητές μου που μου συμπαραστέκονταν καθ' όλη τη διάρκεια των σπουδών μας.



ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Στη διαρκώς μεταβαλλόμενη οικονομική κατάσταση που βιώνει η χώρα μας και μάλιστα την τελευταία πενταετία, οι επιχειρήσεις αντιμετωπίζουν ως ευρύτερο μέρος της οικονομίας μας μεγάλες δυσκολίες. Στη ρευστή κατάσταση λειτουργίας αντιμετωπίζουν πολλά προβλήματα επειδή τόσο νομικά όσο και λογιστικά - φορολογικά, οι αλλαγές και οι τροποποιήσεις είναι τόσο ραγδαίες που η πρόσληψη ικανών στελεχών αποτελεί μονόδρομο για την δυνατή επιβίωσή τους.

Για παράδειγμα το οποιοδήποτε ακούσιο λάθος στην εφαρμογή των φορολογικών διατάξεων που διέπουν τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή και άλλων νομοθετημάτων, μπορεί να σημαίνει για μία επιχείρηση μία απλή επιβολή προστίμου μέχρι και απόρριψη των βιβλίων και υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος εξωλογιστικά.

Όπως είναι γνωστό από 01/01/2005 οι εισηγμένες εταιρείες της χώρας μας έχουν υιοθετήσει τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.). Μέχρι τώρα η εφαρμογή τους ήταν υποχρεωτική μόνο για τις εισηγμένες ΑΕ και ΕΠΕ στο χρηματιστήριο αξιών και προαιρετική για τις υπόλοιπες εταιρείες. Αυτό με την εφαρμογή των νέων Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Ε.Λ.Π.) είναι κάτι που θα αλλάξει, καθώς οι οντότητες που θα τηρούν τα λογιστικά τους βιβλία βάσει αυτών των προτύπων δεν θα είναι αποκλειστικά πολύ μεγάλες οντότητες, αλλά θα ζητούνται οικονομικές καταστάσεις ΕΛΠ και από πολύ μικρότερες οντότητες.

Βέβαια, ήδη η εφαρμογή των Δ.Λ.Π. έχει επιφέρει μεγάλες αλλαγές στον τρόπο αντίληψης της φορολογίας εισοδήματος λογιστικά τουλάχιστον. Στην παρούσα εργασία θα ασχοληθούμε με τη φορολογία εισοδήματος και την εφαρμογή του Διεθνούς Λογιστικού Προτύπου Νο 12, το οποίο αναφέρεται ως «Φόρος Εισοδήματος» και περιλαμβάνει τους βασικούς ορισμούς, καθώς και την αναγνώριση της αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης και απαίτησης, την αποτίμηση των τρεχουσών και αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων καθώς και την αναγνώριση του φορολογικού εξόδου και εσόδου.

ΜΕΡΟΣ Α΄:



ΕΙΣΑΓΩΓΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1

Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ – ΜΙΑ ΕΝΝΟΙΟΛΟΓΙΚΗ ΠΡΟΣΕΓΓΙΣΗ

1.1 Η έννοια του φόρου

Ένας διάσημος Βρετανός συγγραφέας, ο Terry Pratchett, θέλοντας να εκδηλώσει την δυσαρέσκειά του για την φορολογία, είπε πως «Η φορολογία είναι ένας κομψός τρόπος να απαιτείς λεφτά απειλώντας». Επίσης, Ο Γάλλος καθηγητής Gaston Jeze, έδωσε έναν αρκετά εύστοχο ορισμό για τον φόρο εισοδήματος και είναι ο εξής:

«Φόρος είναι η αναγκαστική εισφορά που επιβάλλεται στον πολίτη χωρίς ειδική αντιπαροχή και την εισπράττει το κράτος για να εφαρμόσει την δημοσιονομική του πολιτική. Αποτελεί για το κράτος έσοδο με το οποίο καλύπτει τα έξοδά του. Για λόγους διαφάνειας και πληροφόρησης, οι ανάγκες του κράτους εμφανίζονται, κάθε έτος, στον κρατικό προϋπολογισμό ο οποίος ψηφίζεται από τη νομοθετική εξουσία του κράτους και αναρτάται στην ιστοσελίδα του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους.»

Από τον εγκεκριμένο κρατικό προϋπολογισμό εξουσιοδοτείται η εκτελεστική εξουσία να εισπράξει τα δημόσια έσοδα και να πραγματοποιήσει τα δημόσια έξοδα του επόμενου έτους.

Το θέμα της φορολογίας σήμερα, είναι πολύπλοκο και μεγάλο. Με τα έσοδα από τους φόρους η χώρα μας καλύπτει το 95% περίπου του προϋπολογισμού της τα οποία διασπώνται για τις κρατικές ανάγκες της. Βέβαια τα τελευταία χρόνια και όσο περνάει ο καιρός, τόσο περισσότερο παρατηρείται η ακατάπαυστη ανάγκη της χώρας μας, να καλύπτει τις ζημίες που προήλθαν από κακή διαχείριση και υπεξαίρεση σε πολλές περιπτώσεις των δημοσίων κονδυλίων, με φόρους που υπερβαίνουν την ικανότητα του φορολογούμενου. Αυτό όμως αφορά περισσότερο τα φυσικά πρόσωπα και λιγότερο τα νομικά.



Τώρα, στα υγιή κράτη, δια μέσου της φορολογίας εφαρμόζει τη δημοσιονομική του πολιτική και διαχειρίζεται τους φόρους παρέχοντας τα απαραίτητα ποσά για:

- Άμυνα
- Διοίκηση
- Παιδεία
- Υγεία
- Πρόνοια
- Δικαιοσύνη
- Λοιπές Δράσεις

Ένα στοιχείο λοιπόν της έννοιας του φόρου είναι η αναγκαστική εισφορά του από τους πολίτες. Από την άλλη πλευρά το κράτος είναι αναγκασμένο να προσφέρει στους πολίτες του, την αντιπαροχή του, η οποία παρέχεται γενικά προς όλους τους πολίτες με τη μορφή διαφόρων έργων και υπηρεσιών του κράτους και σύμφωνα με τις αποφάσεις της εκάστοτε, εκλεγμένης από τους πολίτες, κυβέρνησής του. Σήμερα βέβαια, παρατηρείται δυσαναλογία μεταξύ φορολογίας των πολιτών και αντιπαροχής του κράτους.

Όπως προβλέπει η νομοθεσία, το κράτος απέναντι στην υποχρεωτική παροχή των φόρων από τους πολίτες του, προτάσσει την δική του προαιρετική αντιπαροχή σε αυτούς με τη μορφή της δημοσιονομικής πολιτικής, όπως αναφέραμε. Με τον κατάλληλο χειρισμό της διοίκησης του κράτους, από την κυβέρνησή του, τόσο κατά την επιβολή της υποχρεωτικής παροχής των φόρων, όσο και κατά την αντιπαροχή τους, είναι δυνατή η κοινωνική και η οικονομική βελτίωση της ζωής των πολιτών. (Καούνης, 2003)

Σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν. 2238/94, *αντικείμενο του φόρου* είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2 του 2238/1994.

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του ν. 2238/94, *υποκείμενο του φόρου* είναι:



1. Κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του.
2. Οι έμμισθοι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή θεωρείται ότι κατοικούν στην Ελλάδα.
3. Η σχολάζουσα κληρονομιά
4. Οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. (ΦΕΚ Α 151/19/9/1994) ,όπως σήμερα ισχύει.

1.2 Σκοποί της επιβολής του φόρου

Το κράτος κάθε χρόνο καταρτίζει και εγκρίνει τον προϋπολογισμό του. Εγκρίνει τα έξοδα και τα έσοδα που αυτό χρειάζεται για να λειτουργήσει την επόμενη χρονιά. Οι κύριοι τομείς από τους οποίους προέρχονται τα δημόσια έσοδα του κράτους είναι οι εξής:

1. Η φορολογία, κατά ένα μεγάλο ποσοστό, δηλαδή οι διάφοροι φόροι που επιβάλλει και εισπράττει το κράτος, κάθε χρόνο από τους πολίτες του και τις οικονομικές μονάδες, και οι οποίοι αποτελούν το μεγαλύτερο κρατικό έσοδο.
2. Η κρατική επιχειρηματική δραστηριότητα η οποία, αυτή την εποχή λόγω της οικονομικής κρίσης που αντιμετωπίζει η Ευρωζώνη, διακρίνεται από τάσεις περιορισμού της, τόσο στη χώρα μας, όσο και στα υπόλοιπα κράτη- μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης.
3. Τα έσοδα της κρατικής περιουσίας.
4. Τον εξωτερικό και εσωτερικό δανεισμό, ο οποίος δημιουργεί πρόσθετες υποχρεώσεις στο κράτος για επιπλέον καταβολή τόκων.

Το μερίδιο του εθνικού εισοδήματος που αποκτά το κράτος μέσω της φορολογίας το αναδιανέμει κατά την πραγματοποίηση των αντιπαροχών προς τους πολίτες. Έτσι, εξυπηρετούνται οι κοινωνικοί, οι δημοσιονομικοί και οι οικονομικοί σκοποί του. Οι σκοποί



αυτοί διαβαθμίζονται ανάλογα με τους στόχους και τις προτεραιότητες της εκάστοτε Κυβέρνησης του κράτους.

1.3 Θεμελιώδεις Φορολογικές Αρχές

Όλα τα κοινωνικά και πολιτικά ανεπτυγμένα κράτη, επιβάλλουν τη φορολογία τους, ακολουθώντας ορισμένους φορολογικούς κανόνες, οι οποίοι έχουν γίνει διεθνώς αποδεκτοί και εφαρμόζονται, από αυτά, με ίση ή διαφορετική ένταση για κάθε κανόνα. Οι φορολογικοί κανόνες στηρίζονται σε επιστημονικές παραδοχές, οι οποίες είναι οι βάσεις ή οι προϋποθέσεις πάνω στις οποίες θεμελιώνονται οι κανόνες φορολογίας.

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

Οι σπουδαιότερες όμως αρχές είναι του Άγγλου φιλοσόφου και οικονομολόγου Adam Smith ο οποίος στο έργο του «Ο πλούτος των εθνών», που δημοσιεύτηκε το 1776, τις διατύπωσε ως εξής:

✚ Αρχή της Φορολογικής Δικαιοσύνης και Ισότητας.

Οι φορολογούμενοι υποχρεούνται να εισφέρουν στα έξοδα του κράτους ανάλογα με τις οικονομικές τους δυνατότητες. Δηλαδή ανάλογα με το εισόδημα που αποκτούν.

✚ Αρχή της Βεβαιότητας του φόρου.

Ο φόρος να μην επιβάλλεται αυθαίρετα, αλλά να είναι βέβαιος. Ο χρόνος και ο τρόπος πληρωμής του φόρου καθώς και το ποσό του πληρωτέου φόρου πρέπει να καθορίζονται με σαφήνεια τόσο για τον φορολογούμενο, όσο και για την αναλογούσα αρχή.

✚ Αρχή της Καταλληλότητας του φόρου.



Ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται στον κατάλληλο χρόνο και με τον κατάλληλο τρόπο, έτσι ώστε η εισφορά του να είναι ωφέλιμη για το κράτος και η καταβολή του εύκολη για τον φορολογούμενο.

✚ Αρχή της Οικονομικότητας του φόρου.

Η επιβολή του φόρου να στηρίζεται στην οικονομική αρχή του περιορισμού του κόστους βεβαίωσης και είσπραξης του. Ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται με τέτοιο τρόπο ώστε η διαφορά ανάμεσα στον φόρο που καταβάλλουν οι πολίτες και στο ποσό που εισπράττει το Δημόσιο να είναι η μικρότερη δυνατή. (Φορολογική Λογιστική, Δημήτρης Γκίνογλου, Εκδόσεις Ανικούλα, Θεσ/νίκη 2004, σελ. 13)

1.4 Αρχές Φορολογικής Δικαιοσύνης

Όπως είναι φυσικό, για να υπάρχει μία ευνομούμενη πολιτεία πρέπει να υπάρχουν και οι βάσεις της δικαιοσύνης του φόρου. Ο φόρος πρέπει να εφαρμόζεται με συγκεκριμένες διατάξεις νόμων. Οι νομότυπες αυτές διατάξεις πρέπει να είναι γνωστές στους πολίτες και να τους εμπνέουν συναισθήματα ισότητας και δικαιοσύνης ώστε να τηρούνται και από το μεγαλύτερο δυνατό πλήθος των πολιτών. Στη διαμόρφωση των κανόνων της φορολογικής δικαιοσύνης συντελούν οι παρακάτω φορολογικές αρχές:

- ✚ Αρχή της φοροδοτικής ικανότητας του πολίτη
- ✚ Αρχή της καθολικότητας της επιβολής του φόρου
- ✚ Αρχή του διαφορισμού της φορολογητέας ύλης
- ✚ Αρχή της αποφυγής της διπλής φορολογίας
- ✚ Αρχή της αναλογικότητας ή της προοδευτικότητας του φόρου
- ✚ Αρχή του προσωπικού ή πραγματικού χαρακτήρα του φόρου
- ✚ Αρχή της τήρησης του ελάχιστου ποσού συντήρησης (Φορολογική Λογιστική, Δημήτρης Γκίνογλου, Εκδόσεις Ανικούλα, Θεσ/νίκη 2004 , σελ. 14-15)



ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ

Η φοροδοτική ικανότητα έχει επηρεάσει πάρα πολύ την φορολογική νομοθεσία των ανεπτυγμένων κρατών. Το Ελληνικό Σύνταγμα του 1975 με το άρθρο 45 όριζε ότι οι Έλληνες πρέπει να συνεισφέρουν αδιακρίτως στα δημόσια βάρη **ανάλογα με τις δυνάμεις τους**. Η φοροδοτική ικανότητα εκφράζεται με τον προοδευτικό φόρο και για τον λόγο αυτό στη φιλοσοφία της φορολογίας των ανεπτυγμένων κρατών επικρατεί η προοδευτική φορολογία.

Σύμφωνα με την *αρχή της καθολικότητας*, ο φόρος πρέπει να επιβάλλεται σε όλους τους πολίτες χωρίς εξαιρέσεις, ακόμη δε και στους αλλοδαπούς που ζουν στην Ελλάδα. Η απαλλαγή από την φορολογία των μικρών εισοδημάτων δεν έρχεται σε αντίθεση με την αρχή της καθολικότητας, γι αυτό σε πολλά κράτη την εφαρμόζουν.

Ο *διαφορισμός της φορολογητέας ύλης* της διάκρισης δηλαδή των εισοδημάτων, που καθιερώθηκε με το άρθρο 2 π.δ. 3323/55 δημιουργεί επίσης το συναίσθημα της φορολογικής δικαιοσύνης. Η φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου εξαρτάται και από την προέλευση του εισοδήματός του. Για παράδειγμα εκείνος που πραγματοποιεί εισόδημα από κεφάλαιο έχει μεγαλύτερη φοροδοτική ικανότητα από εκείνον που αποκτά εισόδημα από προσωπική εργασία. Στη συγκεκριμένη περίπτωση η φορολογία εισοδήματος των επιχειρήσεων θα πρέπει να εφαρμόζεται με κριτήριο την προέλευση των κερδών της χρήσης παράλληλα με το ύψος τους. Αν για παράδειγμα τα κέρδη μίας εταιρείας προέρχονται από μετοχικό κεφάλαιο σε άλλες εταιρείες και μία άλλη επιχείρηση έχει τα ίδια κέρδη αποκλειστικά από τον κύκλο εργασιών της, θα πρέπει να μην υπάρχει το ίδιο φορολογικό βάρος για όλα τα εισοδήματα, αλλά να υπάρχει μεταξύ τους μία διάκριση.

Διπλή φορολογία έχουμε όταν το ίδιο πρόσωπο υποβάλλεται δύο φορές στον ίδιο φόρο για το ίδιο αντικείμενο, ή μέσα στο ίδιο κράτος ή μεταξύ διαφόρων κρατών. Το φορολογικό σύστημα πρέπει να αποφεύγει τη διπλή φορολόγηση, διότι αυτή οδηγεί σε φοροδιαφυγή, εξασθενεί την επιχειρηματική προσπάθεια και δημιουργεί φορολογικές ανισότητες. Πιο συγκεκριμένα η ελληνική νομοθεσία προβλέπει την δήλωση αποφυγής διπλής φορολογίας η οποία υποβάλλεται από την φορολογούμενη επιχείρηση π.χ. στην περίπτωση ενδοκοινοτικών παραδόσεων.



ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2

Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

2.1 Ο φόρος εισοδήματος

Είναι η πιο γνωστή μορφή φορολογίας σε όλον τον κόσμο. Η φορολογία εισοδήματος αποτελεί το πανάρχαιο έσοδο των κρατών. Μία πολύ γνωστή και συνηθισμένη φορολογία ήταν η φορολογία, που έμεινε στην ιστορία με το όνομα η φορολογία της δεκάτης, όπου ήταν η φορολογία του ενός δεκάτου (1/10) του ακαθάριστου γεωργικού εισοδήματος που εισέπραττε το κράτος. Σήμερα, τα σύγχρονα κράτη, πρακτικά, έχουν διαμορφώσει τρεις τύπους φορολογίας εισοδήματος που είναι οι εξής:

- ✓ Ο προσωπικός φόρος εισοδήματος. Είναι ο φόρος που επιβάλλεται στο συνολικό εισόδημα των φορολογουμένων, με ενιαίο τρόπο για μια χρονική περίοδο και έχει προοδευτικό συντελεστή, με τον οποίο φορολογεί το συνολικό εισόδημα όλων των πηγών μαζί. Έτσι ο φόρος αυτός θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως περισσότερο υποκειμενικός φόρος.
- ✓ Ο αναλυτικός φόρος εισοδήματος. Επιβάλλεται, ξεχωριστά στο εισόδημα για κάθε πηγή. Δεν εξετάζει την οικονομική κατάσταση του κάθε φορολογούμενου, αλλά το εισόδημα κάθε πηγής, το οποίο φορολογείται με έναν αναλογικό συντελεστή. Ο φόρος αυτός θα μπορούσε να χαρακτηριστεί ως περισσότερο αντικειμενικός φόρος.

2.2 Ιστορική αναδρομή και πώς φτάσαμε στον ν. 2238/1994



Στην αρχαιότητα, ο φόρος και η φορολογία γενικά είχαν διαφορετικό προορισμό, διαφορετική βάση και επιβάλλονταν με διαφορετικά κριτήρια στους φορολογούμενους.

Όπως αναφέρεται σε σχετική μελέτη που πραγματοποιήθηκε στο τμήμα λογιστικής του Πανεπιστημίου Μακεδονίας, ένας απ' τους αρχαίους φόρους ήταν τα διαπύλια τέλη, δηλαδή η φορολογία των εισαγόμενων και εξαγόμενων από τη μεγάλη πόλη, προϊόντων γεωργικών και βιοτεχνικών.

Άλλος φόρος, όπως προαναφέρθηκε ήταν η δέκατη, σε είδος ή σε χρήμα, πάνω στη γεωργική παραγωγή γενικά. Ένας άλλος φόρος επίσης ήταν ο κεφαλικός φόρος, ο οποίος επιβαλλόταν στις αρχαίες πόλεις στους μέτοικους, δηλαδή τους μη δημότες που μετανάστευαν και εγκαθίσταντο σε μια άλλη πόλη.

Υπήρχαν βέβαια και άλλες κατηγορίες φόρων. Υπήρχαν οι έκτακτοι φόροι λόγω πολέμου ή άλλης ανάγκης, όπως στις αρχαίες ελληνικές πόλεις, που οι **πλουσιότεροι** υποχρεώνονταν να καταβάλλουν τα έξοδα συντήρησης ενός πολεμικού πλοίου κατά τη διάρκεια ενός πολέμου κ.λ.π. ή στο φεουδαρχικό μεσαιωνικό σύστημα, οι υποχρεωτικές έκτακτες εισφορές σε είδος ή σε χρήμα, όταν ο ηγεμόνας είχε ανάγκη από έκτακτη οικονομική ενίσχυση.

Στη συνέχεια η επιβολή της φορολογίας συνδέεται με τις πολιτικές ελευθερίες και εξελίξεις των χωρών, με τους αγώνες του ανθρώπου να δημιουργήσει καλύτερες συνθήκες ζωής, μέσα στα πλαίσια της κρατικής εξουσίας. Συνδέεται επίσης ο φόρος με την εξέλιξη των δημοκρατικών διαδικασιών, αφού σήμερα η επιβολή του γίνεται όχι ανεξέλεγκτα όπως παλιότερα αλλά σύμφωνα με αυστηρούς κανόνες δικαίου.

Η επιβολή του φόρου έχει ακόμα άμεση συνάρτηση με την απονομή της δικαιοσύνης, δηλαδή, με τη δίκαιη κατανομή των οικονομικών βαρών μεταξύ των πολιτών. Η κατάργηση λοιπόν της ανεξέλεγκτης εξουσίας του ηγεμόνα στα φεουδαρχικά κράτη του Μεσαίωνα να επιβάλει φόρους στους υπηκόους του, όπως χαρακτηρίζονταν τότε οι πολίτες ενός κράτους, μέχρι τη σημερινή μορφή της επιβολής του φόρου με νόμο, που ψηφίζεται από τη Βουλή, μέσα στα συνταγματικά πλαίσια, μετά από τόσους αγώνες που προηγήθηκαν, αποτελούν επιτεύγματα.



Στους νεότερους χρόνους, ιδίως μετά τη Γαλλική Επανάσταση, συναντάται μια ανατροπή των μέχρι τότε ισχυόντων, με επηρεασμό όλης της Ευρώπης από τις νέες ιδέες. Καταλήγουμε στη σημερινή μορφή φορολογίας και μάλιστα της άμεσης, πάνω στο εισόδημα με προοδευτικό συντελεστή φόρου με απαλλαγές των ασθενέστερων τάξεων, αλλά παράλληλα με έκδηλο και έμπρακτο το ενδιαφέρον και τον προορισμό του κράτους, εκτός των άλλων, για συγκρότηση μιας πολιτείας που να παρέχει κοινωνική ασφάλεια, προστασία των δικαιωμάτων του πολίτη, εκπαίδευση σε όλους τους πολίτες και με πολλές υποχρεώσεις από μέρος του κράτους. (Σέλλας Στέφανος, Το Ελληνικό Φορολογικό Σύστημα, Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 1999)

Ιδεώδης φορολογία κατά την επιστήμη των δημοσίων οικονομικών, είναι η φορολογία πάνω στο εισόδημα που ξοδεύουμε με εξαίρεση τις επενδύσεις. Παρόλο που είναι δυσχερέστατο το σύστημα από την εφαρμογή του, εν τούτοις το φορολογικό σύστημα εκεί τείνει να φτάσει. Δηλαδή, σε υψηλό συντελεστή στο εισόδημα, σε φορολογία υψηλή επίσης στις κληρονομίες, σε φόρους πάνω στην περιουσία και σε ενιαίο σύστημα φορολογίας. Παράλληλα επικρατεί η τάση να φτάσουμε κι εμείς στο σημείο, μέσα στα πλαίσια της Ευρωπαϊκής Οικονομικής Κοινότητας, καταργήσεως όλων των ενδιάμεσων φορέων παραγωγής των πρώτων υλών και βιομηχανοποίησεως των αγαθών, με σκοπό τα αγαθά αυτά να φορολογούνται στον τόπο της κατανάλωσης και όχι της παραγωγής τους. Από τη συνθήκη της Ρώμης του 1957, δεν προβλέπεται ενιαία φορολογία για τα κράτη- μέλη της Ε.Ε. Η συνθήκη τα παροτρύνει στο να συγκλίνουν την φορολογική τους πολιτική προς τον «μέσο όρο» της φορολογίας των κρατών- μελών. Το άρθρο 100 της συνθήκης της Ε.Ο.Κ., ειδικά για την άμεση φορολογία, ορίζει ότι: μετά από πρόταση της επιτροπής, το συμβούλιο εκδίδει ομόφωνα οδηγίες, για την προσέγγιση των νομοθετικών, κανονιστικών και διοικητικών διατάξεων των κρατών- μελών, οι οποίες έχουν άμεση επίπτωση στην εγκαθίδρυση και λειτουργία της κοινής αγοράς.

Ο περισσότερο ολοκληρωμένος νόμος, που άρχισε να εφαρμόζεται στη φορολογία εισοδήματος στη χώρα μας, ήταν ο Ν. 1640/1919 «περί φορολογίας εισοδήματος καθαρών προσόδων». Ο νόμος αυτός ίσχυε για τριάντα πέντε περίπου χρόνια και επικράτησε να ονομάζεται αναλυτική φορολογία εισοδήματος, επειδή υποβάλλονταν χωριστές δηλώσεις



για κάθε εισόδημα. Έτσι αν κάποιος είχε εισόδημα από μισθούς και από επιχειρήσεις, υπέβαλε δύο φορολογικές δηλώσεις, αν είχε και άλλο εισόδημα από άλλη πηγή, υπέβαλε την τρίτη φορολογική δήλωση.

Τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του νομοσχεδίου αυτού ήταν τα εξής:

- Α΄ φόρος εισοδήματος εξ οικοδομών
- Β΄ φόρος επί του εισοδήματος εξ εκμισθώσεως γαιών
- Γ΄ φόρος επί του εισοδήματος εκ κινητών αξιών
- Δ΄ φόρος επί του εισοδήματος εξ εμπορικών επιχειρήσεων
- Ε΄ φόρος επί του εισοδήματος εκ γεωργικών επιχειρήσεων
- ΣΤ΄ φόρος επί του εισοδήματος εκ μισθωτών υπηρεσιών
- Ζ΄ φόρος επί του εισοδήματος εξ ελευθεριών επαγγελματιών.

Σύμφωνα με τον νόμο αυτό καθιερώθηκε η αρχή της παρακράτησης του φόρου στην πηγή. Η έννοια πηγή εισοδήματος είναι παρόμοια με αυτήν της νομικής θεωρίας του αστικού δικαίου, σύμφωνα με την οποία το εισόδημα παραλληλίζεται με τα προϊόντα των δέντρων, που τα μαζεύουμε χωρίς να καταστρέψουμε το δέντρο.

Η έννοια αυτή συνδέεται με τη δημοσιονομική θεωρία του εισοδήματος σύμφωνα με την οποία τα εννοιολογικά στοιχεία του εισοδήματος είναι τρία:

- ✚ Η περιοδικότητα
- ✚ Η ύπαρξη μόνιμης πηγής εισοδήματος
- ✚ Η διαρκής εκμετάλλευση της πηγής με σκοπό την εξασφάλιση εισοδήματος.

Μετά τον Β΄ παγκόσμιο πόλεμο το σύστημα της αναλυτικής φορολογίας άρχισε να παρακμάζει και ο νομοθέτης άρχισε να ετοιμάζει τον ενιαίο φόρο εισοδήματος.

Αισίως, το 1955 οριστικοποιήθηκε το νομοθετικό διάταγμα (ν.δ.)3323/55, το οποίο προέβλεπε ότι επιβάλλεται φόρος επί του συνολικού καθαρού εισοδήματος κτώμενου υπό παντός φυσικού προσώπου.

Για πληροφοριακούς λόγους, αναφέρεται ότι η διαφορά μεταξύ ενιαίου και αναλυτικού φόρου εισοδήματος είναι ότι το ν.δ 3323/55 που εισήγαγε τον ενιαίο πλέον φόρο



εισοδήματος φορολογεί με την ίδια κλίμακα όλα τα εισοδήματα τα προερχόμενα από τις εφτά πηγές ενιαία, δηλαδή το ίδιο. Επίσης, υποβάλλει μια κοινή δήλωση φορολογίας εισοδήματος για όλες τις πηγές των εισοδημάτων που έχει κάποιος και όχι τόσες φορολογικές δηλώσεις όσες ήταν οι πηγές εισοδήματος. Το σύστημα αυτό βέβαια διατήρησε την αρχή διαφορισμού των εισοδημάτων προσπαθώντας να δώσει κάποια εύνοια στα εισοδήματα από εργασία, τα οποία προκύπτουν με μεγαλύτερο κόπο από τα εισοδήματα που προέρχονται από το κεφάλαιο.

Στη συνέχεια ο νομοθέτης προετοίμαζε και το νομοσχέδιο για τα νομικά πρόσωπα και το 1958 οριστικοποιήθηκε το ν.δ. 3843/58, το οποίο ρύθμιζε την φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων. (Λογιστική Εταιριών- Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Δημήτρης Γκίνου, Εκδόσεις Rosili, Αθήνα 2004).

Το 1989, τριάντα πέντε περίπου χρόνια μετά την ψήφισή τους, τα δύο αυτά νομοθετικά διατάγματα κωδικοποιήθηκαν σε ένα ενιαίο νομοθετικό κείμενο, τον «Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος» (ΚΦΕ), με το προεδρικό διάταγμα 129/89. Τα άρθρα 1-58 αφορούσαν τη φορολογία εισοδήματος των φυσικών προσώπων και τα υπόλοιπα 86-104 τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων. Αργότερα έγινε νέα κωδικοποίηση και προέκυψε ο νόμος 2238/94, που αποτελεί πλέον το κωδικοποιημένο νόμο φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων στη χώρα μας και στον οποίον τα άρθρα 1-97 αναφέρονται στη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων και τα επόμενα 98-108 στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων.

Την ίδια χρονιά με τον ν. 1828/89 μειώθηκαν οι πηγές εισοδήματος από 7 σε 6 με αναρρύθμιση των υπολοίπων. Η αλλαγή αυτή βέβαια μετατράπηκε σε μπουμέρανγκ, γιατί όπως συμβαίνει και σήμερα στην καθημερινότητα των φοροτεχνικών, μπέρδεψε όλους όσους ασχολούνται με το επάγγελμα και δημιούργησε προβλήματα στην ορθή εφαρμογή του. Άρχισε λοιπόν από το νομοθέτη μια νέα προσπάθεια, η οποία απέδωσε καρπούς με τον ν. 2065/92 «αναμόρφωση της άμεσης φορολογίας και άλλες διατάξεις ΦΕΚ 13/Α'/30-6-1992», ο οποίος τροποποίησε τους προηγούμενους, επανέφερε τις πηγές σύμφωνα με την παλαιά θα λέγαμε αρίθμηση, η οποία ίσχυε για περίπου 70 χρόνια, αλλά για να μην δημιουργηθεί και άλλο πρόβλημα συνένωσε τις δύο πρώτες πηγές σε μια με την ονομασία



α-β εισοδήματα από ακίνητα. Ο νόμος αυτός εισήγαγε τη φορολόγηση των εταιριών Ο.Ε., Ε.Ε., Ε.Π.Ε., κοινοπραξιών με το άρθρο 7, το οποίο αντικατέστησε το άρθρο 16 του νόμου 3323/55 (η κωδικοποίηση σε 2238/94 δεν είχε προκύψει ακόμη). Μέχρι τότε δεν φορολογούνταν οι εταιρίες αυτές παρά μόνον οι εταίροι τους. Μεγάλη επίσης καινοτομία του νόμου ήταν με τα άρθρα 20-27 η καθιέρωση ανά τετραετία της αναπροσαρμογής της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων, ώστε να μπορέσουν οι επιχειρήσεις να δείξουν την περιουσία τους σε «τρέχουσες αξίες».

Στη συνέχεια των φορολογικών αλλαγών και τροποποιήσεων κυρώθηκε ο νέος φορολογικός νόμος 2238/94 ΦΕΚ 151 Α'/16-9-2002 ως κώδικας φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, χωρίς να αλλάζει ο βασικός κορμός, παρά τις πολλές τροποποιήσεις που έχει δεχθεί μέχρι σήμερα. Θα πρέπει να παρατηρήσουμε εδώ ότι και σε άλλες χώρες της Ε.Ε. οι αλλαγές και οι τροποποιήσεις της φορολογίας είναι περισσότερες συγκρινόμενες με άλλους κλάδους της νομοθεσίας τους. Αλλά στη χώρα μας παρά τις πολλαπλές υποσχέσεις για απλούστευση του φορολογικού συστήματος, οι αλλαγές είναι πολύ περισσότερες και μάλιστα γίνονται με τέτοιο τρόπο, ώστε να μπερδεύουν και τους πιο ειδικούς.

2.3 Χαρακτηριστικά της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων.

Υποκείμενα φόρου, νομικά πρόσωπα σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2238/94 (άρθρο 101) είναι:

❖ Νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου κερδοσκοπικού χαρακτήρα:

1. Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες οι οποίες ιδρύονται και λειτουργούν στη χώρα μας σύμφωνα με τις διατάξεις του εμπορικού νόμου 2190/1920.
2. Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, οι οποίες ιδρύονται και λειτουργούν στη χώρα μας σύμφωνα με τις διατάξεις του εμπορικού νόμου 3190/1955.
3. Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα, οι οποίες αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα.
4. Οι γεωργικοί και αστικοί συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα καθώς και οι ενώσεις τους.



5. Όλες οι αλλοδαπές επιχειρήσεις, οι οποίες λειτουργούν στην Ελλάδα σαν ατομικές ή με οποιονδήποτε τύπο εταιρικής μορφής και οι αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οποιωνδήποτε οικονομικών ωφελημάτων.

❖ **Νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ημεδαπά ή αλλοδαπά:**

1. Φιλανθρωπικά νομικά πρόσωπα.
2. Κοινωφελή νομικά πρόσωπα.
3. Πάσης φύσης κοινωφελή ιδρύματα.
4. Όλα γενικά τα νομικά πρόσωπα που δεν επιδιώκουν κερδοσκοπικό σκοπό.

Στο νομικό πρόσωπο, τα καθαρά κέρδη της χρήσης, μετά τον συμψηφισμό των ζημιών- που πιθανόν να υπάρχουν από προηγούμενες χρήσεις- και την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού που προβλέπει ο ιδρυτικός τους νόμος, φορολογούνται με αναλογικό συντελεστή. Μετά την φορολογία τους, τα καθαρά κέρδη χωρίζονται σε διανεμόμενα και αδιανεμήτα.

Τα διανεμόμενα κέρδη, τα οποία αποτελούνται από το πρώτο αλλά και από τα πρόσθετα μερίσματα, τις αμοιβές και τα ποσοστά μελών Δ.Σ., τις αμοιβές και τα δικαιώματα ιδρυτικών τίτλων κ.λ.π., δεν φορολογούνται πλέον γιατί έχει εξαντληθεί η φορολογική τους υποχρέωση, αλλά αναγράφονται από τους κατόχους τους στην φορολογική τους δήλωση γιατί μπορούν να δικαιολογούν αγορά περιουσιακών στοιχείων ή να μειώνουν πιθανή τεκμαρτή διαφορά φορολογούμενου εισοδήματος.

Τα αδιανεμήτα κέρδη, παραμένουν στη διάθεση και διαχείριση του νομικού προσώπου αδιανεμήτα ή με μορφή διαφόρων αποθεματικών, κρατήσεων και προβλέψεων.

Σαν πρόσθετα χαρακτηριστικά γνωρίσματα της φορολογία των νομικών προσώπων, σημειώνονται:

- Η ενιαία επιβολή του φόρου με αναλογικό συντελεστή στα κέρδη του νομικού προσώπου, χωρίς να χωρίζονται αυτά σε κατηγορίες. Ενώ στα φυσικά πρόσωπα τα κέρδη προέρχονται από συγκεκριμένες κατηγορίες εισοδήματος.



ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ

Ο αναλογικός συντελεστής διαφοροποιείται ανάλογα με τη μορφή και το αντικείμενο του νομικού προσώπου. Για λόγους κοινωνικής και οικονομικής ανάπτυξης επενδύσεων κ.λ.π., το κράτος φορολογεί- αναλογικά πάντα- τα κέρδη των νομικών προσώπων, με διαφορετικό συντελεστή. (Καούνης Δίκαιος, Φορολογική Λογιστική ΙΙ, Εκδόσεις Καούνη, Αθήνα 2003) Στο άρθρο 3 του Ν. 2238/94 ορίζεται ότι: «Ο φόρος καταβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος. Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1^η Ιανουαρίου και λήγει την 31^η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.»

Το *οικονομικό* έτος είναι η χρονική περίοδος, που περιλαμβάνει τις διοικητικές πράξεις και τα γεγονότα τα οποία σχετίζονται με τη διαχείριση του δημοσίου χρήματος και την κίνηση της περιουσίας του κράτους.

Το *διαχειριστικό* έτος είναι αυτό κατά το οποίο λαμβάνουν χώρα οι οικονομικές πράξεις (αγορές, πωλήσεις, πληρωμές, εισπράξεις, κ.τ.λ.) και κατά το οποίο προκύπτει το εισόδημα, το οποίο φορολογείται κατά το επόμενο οικονομικό έτος, δηλαδή κατά το φορολογικό έτος. Για παράδειγμα, κατά το οικονομικό, φορολογικό και ημερολογιακό έτος που διανύουμε, (2015), επιβάλλονται οι φόροι του διαχειριστικού έτους που πέρασε (2014).

Αφού ο νόμος προβλέπει την επιβολή φόρου κάθε έτος, καθιερώνεται η αρχή της ετήσιας φορολογίας, καθώς και η παρεπόμενη αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, σύμφωνα με την οποία κάθε εισόδημα πρέπει να εντάσσεται και να φορολογείται στο χρόνο που αποκτήθηκε. Εξαιρέση αποτελεί για τις ανώνυμες εταιρίες η μεταφορά ζημιών σε επόμενα οικονομικά έτη, την οποία θα μελετήσουμε σε επόμενη ενότητα.

Το εισόδημα επί του οποίου επιβάλλεται ο φόρος είναι αυτό που προέρχεται από κάθε πηγή μετά την αφαίρεση των δαπανών που έγιναν για την απόκτησή του. Τα εισοδήματα από φορολογικής άποψης και σύμφωνα με το άρθρο 4 του Ν. 2238/94, εντάσσονται στις πιο κάτω κατηγορίες:

- Α-Β Πηγή: *Εισόδημα από ακίνητα*. Αφορά την εκμίσθωση οικοδομών, γαιών, πηγών, υπεκμίσθωση ή έμμεσα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτων κλπ.
- Γ Πηγή: *Εισοδήματα από κινητές αξίες*. Αφορά τα μερίσματα, τους τόκους ομολογιών, τις αμοιβές Δ.Σ. ανωνύμων εταιριών κλπ.



ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ

- Δ Πηγή: *Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις*. Αφορά μισθούς, ημερομίσθια, συντάξεις, επιχορηγήσεις, επιδόματα κλπ, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους.
- Ζ Πηγή. *Εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα*. Αφορά αμοιβές από την άσκηση επαγγέλματος του ιατρού, του δικηγόρου, συμβολαιογράφου, οικονομολόγου, λογιστή, κλπ. (Φορολογία Εισοδήματος- Πρακτικά Φορολογικά Βοηθήματα, Αγαπητού Σ. Κράτη, Αθήνα 2000)

Όπως είναι γνωστό, για τον υπολογισμό του συνολικού φορολογητέου εισοδήματος του κάθε φυσικού προσώπου, αθροίζονται τα επί μέρους εισοδήματα των πηγών. Έτσι καθιερώνεται η «αρχή του ενιαίου της φορολογίας», σύμφωνα με την οποία τα επί μέρους εισοδήματα δεν φορολογούνται αυτοτελώς και χωριστά το καθένα τους, αλλά αποτελούν ένα ενιαίο σύνολο για την επιβολή του φόρου εισοδήματος. Στην συγκεκριμένη μελέτη, από τις παραπάνω πηγές θα επικεντρωθούμε περισσότερο στην πηγή Δ (εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις) για λόγους ευστοχίας.

Με την πρώτη ανάγνωση ο νόμος 2238/94 μπορεί να επιφέρει μία σύγχυση στον αναγνώστη. Ενώ στα πρώτα 97 άρθρα θα έπρεπε να περιγράφει τη φορολόγηση του εισοδήματος των φυσικών προσώπων και στα άρθρα 97-100 την φορολόγηση των νομικών προσώπων, παρατηρούμε ότι στα άρθρα 28-34 περιγράφει τη φορολόγηση «εισοδήματος από εμπορικές επιχειρήσεις», οι οποίες όμως αποτελούν νομικά πρόσωπα.

Αυτό προφανώς αποτελεί κατάλοιπο της περιόδου που για όλες τις προσωπικές επιχειρήσεις δε φορολογούνταν οι εταιρίες αλλά οι εταίροι ως φυσικά πρόσωπα.



ΜΕΡΟΣ Β΄:

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΙΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΟ ΕΛΛΗΝΙΚΟ ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ.



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3

Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ

3.1 Οι εταιρείες γενικά

Σύμφωνα με την χρηματοοικονομική ανάλυση, επιχειρηματική οικονομική μονάδα ή επιχείρηση είναι η μονάδα στα πλαίσια της οποίας συνδυάζονται συστηματικά και ορθολογικά οι παραγωγικοί συντελεστές με σκοπό την παραγωγή αγαθών και υπηρεσιών που καλύπτουν άμεσα ή έμμεσα τις ανθρώπινες ανάγκες, επιτυγχάνοντας την πραγματοποίηση κέρδους το οποίο περιέρχεται στους φορείς της. (Χρηματοοικονομική διοίκηση, τεύχος Β', Λαζαρίδης Γιάννης, Παπαδόπουλος Δημήτρης, Θεσσαλονίκη 2006).

Ανάλογα με τη νομική τους μορφή, οι επιχειρήσεις διακρίνονται σε ατομικές και εταιρικές. Οι εταιρικές παραπέρα διακρίνονται σε προσωπικές εταιρίες ή εταιρίες μεριδίων (Ο.Ε., απλή Ε.Ε., αφανής ή συμμετοχική εταιρία), κεφαλαιουχικές εταιρίες ή εταιρίες κατά μετοχές (κατά μετοχές Ε.Ε., Α.Ε., συμπλοιοκτησία) και μεικτές (Ε.Π.Ε., συνεταιρισμός).

3.2 Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.)

Σύμφωνα με τον νόμο 2190/1920 και τις τροποποιήσεις που επήλθαν με τον νόμο 3604/2007, η ανώνυμη εταιρεία είναι κεφαλαιουχική εταιρεία με νομική προσωπικότητα, για τα χρέη της οποίας ευθύνεται μόνο η ίδια με την περιουσία της. Κάθε ανώνυμη εταιρεία είναι εμπορική, έστω και αν ο σκοπός της δεν είναι η άσκηση εμπορικής επιχείρησης.

Οι προϋποθέσεις σύστασης της Α.Ε. είναι η κατάρτιση καταστατικού, η κάλυψη του μετοχικού κεφαλαίου, η έγκριση του καταστατικού και η χορήγηση άδειας σύστασης της Α.Ε. από τη Διοίκηση καθώς και η τήρηση διατυπώσεων δημοσιότητας.

Η ανώνυμη εταιρεία μπορεί να ιδρυθεί από ένα ή περισσότερα πρόσωπα ή να καταστεί μονοπρόσωπη με τη συγκέντρωση όλων των μετόχων της σε ένα μόνο πρόσωπο, καθώς και τα στοιχεία του μοναδικού μετόχου της, υπόκεινται σε δημοσίευση στο τεύχος ανωνύμων εταιρειών και εταιρειών περιορισμένης ευθύνης της εφημερίδας της κυβερνήσεως. Αποτελεί λοιπόν, κεφαλαιουχική εταιρεία και αφορά τη σοβαρότερη μορφή εταιρικής δραστηριότητας, η οποία διέπεται από ειδικό νομικό καθεστώς. Είναι νομικό πρόσωπο



αυτόνομο, με δική του επωνυμία, περιουσία και έδρα, ανεξάρτητο από τα φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν.(ΦΕΚ 189/Α'/8.8.2007)

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του νόμου το καταστατικό της ανώνυμης εταιρείας θα πρέπει να περιέχει τις εξής διατάξεις:

- ✚ Για την εταιρική επωνυμία και το σκοπό της εταιρείας
- ✚ Για την έδρα της εταιρείας
- ✚ Για τη διάρκειά της
- ✚ Για το ύφος και τον τρόπο καταβολής του εταιρικού κεφαλαίου
- ✚ Για το είδος των μετοχών, καθώς και για τον αριθμό, την ονομαστική αξία και την έκδοσή τους
- ✚ Για τον αριθμό των μετοχών κάθε κατηγορίας, εάν υπάρχουν περισσότερες κατηγορίες μετοχών
- ✚ Για τη μετατροπή ονομαστικών μετοχών σε ανώνυμες, ή ανωνύμων σε ονομαστικές
- ✚ Για τη σύγκλιση, τη συγκρότηση, τη λειτουργία και τις αρμοδιότητες των γενικών συνελεύσεων
- ✚ Για τους ελεγκτές
- ✚ Για τα δικαιώματα των μετόχων
- ✚ Για τον ισολογισμό και τη διάθεση των κερδών
- ✚ Για τη λύση της εταιρείας και την εκκαθάριση της περιουσίας της. (Μιχαλόπουλος Γεώργιος, Δίκαιο εταιρειών- κωδικοποίηση νομοθεσίας, εκδόσεις Νομική Βιβλιοθήκη, Αθήνα 2007, 8^η έκδοση)

Εκτός από τα παραπάνω που αφορούν στο υποχρεωτικό περιεχόμενο το καταστατικού και προκύπτουν από το άρθρο 2 του Ν. 2190/20 στο καταστατικό μπορεί να περιληφθούν και διατάξεις, προαιρετικού χαρακτήρα που είναι απαραίτητες για την έναρξη και τη συνέχιση της λειτουργίας της Α.Ε. Τέτοιου είδους διατάξεις που τίθενται σε καταστατικό είναι:

- Ο ορισμός των μελών του πρώτου διοικητικού συμβολαίου μέχρι την πρώτη τακτική γενική συνέλευση, χωρίς όμως να γίνεται συγχρόνως και συγκρότηση σε σώμα δηλαδή να καθορίζεται ο Πρόεδρος, ο Αντιπρόεδρος, ο Δ/νων Σύμβουλος κλπ. Τελευταία όμως σε



πολλές περιπτώσεις η Διοίκηση δέχεται καταστατικό με τα οποία καθορίζεται το Δ.Σ. με ταυτόχρονη συγκρότησή του σε Σώμα.

- Ο ορισμός των ελεγκτών της πρώτης εταιρικής χρήσης.
- Η παροχή δικαιώματος στα μέλη του Δ.Σ. να ασκούν με οποιαδήποτε ιδιότητα, δραστηριότητα σε τομείς συναφείς με τον σκοπό της Α.Ε. και συνεπώς ανταγωνιστική, μέχρι την σύγκληση της πρώτης Γενικής Συνέλευσης η οποία και θα αποφασίσει τελικά αν θα παραχωρήσει τελικά στα μέλη του Δ.Σ. το δικαίωμα αυτό.
- Η παροχή δικαιώματος στο Δ.Σ. ή στην Γ.Σ. της αύξησης του Μετοχικού Κεφαλαίου σύμφωνα με τους όρους του άρθρου 13 του Ν. 2190/20.
- Η δυνατότητα εκλογής από το Δ.Σ. προσωρινού μέλους μέχρι την προσεχή Γ.Σ. σε περίπτωση θανάτου, παραίτησης ή άλλου λόγου αποχώρησης μέλους του Δ.Σ. Η δυνατότητα αυτή υπάρχει εφόσον τα εναπομείναντα μέλη είναι τουλάχιστον τρία.
- Η ανάθεση εκπροσώπησης της Α.Ε. είτε γενικά είτε για ορισμένες πράξεις σε ένα ή περισσότερα μέλη του Δ.Σ. ή σε άλλα πρόσωπα.

Οι ιδρυτές της ανώνυμης εταιρείας είναι υπεύθυνοι για την αποκατάσταση της ζημίας που υπέστη η εταιρεία ή οι καλόπιστοι τρίτοι, μέτοχοι ή μη, από τυχόν παράλειψη υποχρεωτικής διάταξης του καταστατικού ή ανακριβείς πληροφορίες που δόθηκαν κατά την εγγραφή στο κεφάλαιο ή περιλήφθηκαν στο καταστατικό, από την μη τήρηση των διατάξεων που αφορούν την εκτίμηση και την καταβολή των εισφορών, καθώς και από τυχόν κήρυξη της ακυρότητας της εταιρείας, εάν γνώριζαν ή όφειλαν να γνωρίζουν τις σχετικές πλημμέλειες. Η αξίωση αποζημίωσης του προηγούμενου εδαφίου παραγράφεται μετά την παρέλευση πέντε ετών από την ίδρυση της εταιρείας. Στο καταστατικό της εταιρείας ή στην απόφαση της γενικής συνέλευσης πρέπει να ορίζεται η θητεία των μελών του Δ.Σ., και ο χρόνος αυτής. Η έλλειψη διοίκησης του νομικού προσώπου, η οποία υφίσταται και σε περίπτωση λήξης της θητείας του Δ.Σ. και μέχρι της εκλογής του νέου Δ.Σ., δεν επηρεάζει την ύπαρξη του νομικού προσώπου. (Άρθρο 4, Ν.3604/2007 τροποποίηση και συμπλήρωση του άρθρου 2, Ν. 2190/1920)

Για την ίδρυσή της απαιτείται:



- Κεφάλαιο τουλάχιστον 24.000€ το οποίο διαιρείται σε ίσα μερίδια που ονομάζονται μετοχές και τις κατέχουν φυσικά ή νομικά πρόσωπα (μέτοχοι) ανάλογα με το κεφάλαιο που έχουν εισφέρει.
- Συμβολαιογραφικό έγγραφο (καταστατικό) περίληψη του οποίου δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.
- Έγκριση από την αρμόδια Νομαρχία.

Η ευθύνη των μετόχων είναι ανάλογη του ποσού του κεφαλαίου που έχουν εισφέρει. Η Α.Ε. τηρεί υποχρεωτικά βιβλία Γ' κατηγορίας (διπλογραφικό λογιστικό σύστημα). Τα διοικητικά όργανα της εταιρείας είναι η Γενική Συνέλευση των μετόχων, η οποία παίρνει αποφάσεις για τα σοβαρότερα εταιρικά θέματα και το Διοικητικό Συμβούλιο, το οποίο εκλέγεται από τη Γενική Συνέλευση και αποφασίζει για θέματα καθημερινής λειτουργίας. Οι αποφάσεις της εταιρείας στηρίζονται στην αρχή της πλειοψηφίας τόσο από πλευράς Γενικής Συνέλευσης όσο και από πλευράς Διοικητικού Συμβουλίου. Για την προστασία της μειοψηφίας ορισμένες αποφάσεις της Γενικής Συνέλευσης για πολύ σοβαρά θέματα (ορίζονται από το Νόμο και το καταστατικό), λαμβάνονται με μεγαλύτερο ποσοστό πλειοψηφίας.

Τα βασικά χαρακτηριστικά της Ανώνυμης Εταιρείας είναι τα ακόλουθα:

- Οι αυστηροί όροι δημοσιότητας κατά την ίδρυσή της αλλά και καθ' όλη τη διάρκεια της ζωής της.
- Στη γενική συνέλευση των μετόχων κάθε μέτοχος διαθέτει τόσους ψήφους όσες είναι οι μετοχές που κατέχει. Σε περίπτωση ζημιών ή πτωχεύσεως είναι υπεύθυνος μέχρι του ποσού που έχει καταβάλει για τις μετοχές του, δηλαδή, στη χειρότερη περίπτωση, οι μετοχές του χάνουν τελείως την αξία τους.
- Η μεταβίβαση των μετοχών και των δικαιωμάτων που τις συνοδεύουν είναι ελεύθερη.
- Ο μέτοχος συμμετέχει στην εκλογή της διοίκησης της εταιρείας στη διαμόρφωση των γενικών αρχών της πολιτικής και στα κέρδη, ανάλογα με τον αριθμό των μετοχών που διαθέτει.



ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ

- Έχει δική της περιουσία και διακρίνεται από την περιουσία των μετόχων της και έχει πλήρη ευθύνη έναντι των πιστωτών της και του Δημοσίου μέχρι του συνόλου της αξίας της κινητής και ακίνητης περιουσίας της.
- Έχει μακρά διάρκεια (άνω των 30 ετών).
- Ένας ιδιοκτήτης μετοχών μας Α.Ε., σε αντίθεση με την Ε.Π.Ε., μπορεί να είναι και υπάλληλος της εταιρείας, δηλαδή ασφαλισμένος στο ΙΚΑ.

3.3 Φορολόγηση Α.Ε.

Με τον Νόμο 3843/1958 επιβλήθηκε φορολογία στα εισοδήματα των νομικών προσώπων. Έτσι, από το οικονομικό έτος 1959 τα εισοδήματα των ανωνύμων εταιριών, των συνεταιρισμών και των αλλοδαπών επιχειρήσεων εισήχθησαν στη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων. Με το φορολογικό σύστημα που καθιέρωσε το Ν.Δ. 3843/1958 τα μη διανεμόμενα κέρδη, αυτά δηλαδή που αποθεματοποιούνταν, φορολογούνταν στο όνομα της ανώνυμης εταιρείας, ενώ τα διανεμόμενα φορολογούνταν στο όνομα των δικαιούχων μετόχων, συμβούλων κλπ.

Όταν στη συνέχεια η Α.Ε. διένειμε ή κεφαλαιοποιούσε τα αποθεματοποιηθέντα κέρδη, τότε αυτά θεωρούνταν εισόδημα κινητών αξιών για τους δικαιούχους μετόχους. Από τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιημένα αποθεματικά παρακρατούνταν φόρος μερισμάτων. Ο φόρος εισοδήματος, που αρχικά είχε καταβληθεί από την ανώνυμη εταιρεία κατά το χρόνο που προέκυψαν τα άνω κέρδη, συμψηφιζόταν με τον φόρο μερισμάτων. Στο δημόσιο αποδίδονταν η διαφορά, ενώ υπήρχε περίπτωση, η διαφορά να δημιουργούσε απαίτηση επιστροφής φόρου εισοδήματος για την ανώνυμη εταιρεία.

Τα ανωτέρω ίσχυαν επί 35 χρόνια. Το έτος 1992 έγινε με το νόμο **2065/1992** μια βαθύτατη φορολογική αλλαγή στη χώρα μας. Η σημαντικότερη από τις καινοτομίες του ήταν η ενιαία φορολογία όλων των νομικών προσώπων με ένα ενιαίο συντελεστή που αρχικά ορίστηκε σε ποσοστό 35% επί του συνόλου των φορολογητέων κερδών των επιχειρήσεων αυτών. Με την καταβολή του φόρου εισοδήματος επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για τα διανεμόμενα κέρδη. Δηλαδή τα νομικά πρόσωπα, όταν διανέμουν κέρδη με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών στα μέλη του Δ.Σ., τους διευθυντές, στο προσωπικό κλπ., δεν προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου, επειδή τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται



στο όνομα του νομικού προσώπου. (Γεώργιος Αληφάντης, διανεμόμενα κέρδη ΑΕ και ΕΠΕ, δεύτερη έκδοση, εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα 2001)

Όπως ορίζει η παρ. 1 του άρθρου 45, του Κ.Ν. 2190/20, ως καθαρά κέρδη της ανώνυμης εταιρείας λογίζονται αυτά προκύπτουν μετά την αφαίρεση, από τα πραγματοποιηθέντα ακαθάριστα κέρδη κάθε εξόδου, κάθε ζημίας, των προβλεπόμενων από το νόμο αποσβέσεων και κάθε άλλου εταιρικού βάρους. Στα άρθρα 44, 44^α, 45, 46^α και 43, παρ. 3δ του Κ.Ν. 2190/20 ορίζεται ο τρόπος διάθεσης (διανομής) των καθαρών κερδών της ανώνυμης εταιρείας. Παράλληλα όμως, ισχύουν και οι διατάξεις του άρθρου 3 του Α.Ν. 148/67 (Όπως τροποποιήθηκε κατ' αρχήν με το άρθρο 1 του Ν. 876/79 και στη συνέχεια με την παρ. 18 του άρθρου 3 του Ν. 2753/1999 (ΦΕΚ Α' 249/17-11-1999), το άρθρο 25 του Ν. 2789/2000 (ΦΕΚ Α' 21/11-2-2000) και το άρθρο 10 του Ν. 3460/2006 (ΦΕΚ Α' 105/30-5-06).

Σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου επιβάλλεται κράτηση ορισμένου ποσοστού από τα καθαρά κέρδη, για το σχηματισμό του τακτικού αποθεματικού και τη διανομή του πρώτου μερίσματος. Αν μετά από αυτές τις κρατήσεις, παραμένει υπόλοιπο ποσό καθαρών κερδών, διατίθεται κατά τα όσα ορίζει το καταστατικό της εταιρείας.

Τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος (εξαιρούνται οι τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρείες- άρθρο 99, παρ. 1 του Ν. 2238/94).

Κατά συνέπεια προκύπτει ότι το τακτικό αποθεματικό που σχηματίζουν οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και τα κέρδη που διανέμουν (μερίσματα, αμοιβές μελών διοικητικού συμβουλίου, κέρδη στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό) είναι ελεύθερα φόρου, καθόσον προέρχονται από το υπόλοιπο των κερδών που προκύπτει μετά την αφαίρεση από αυτά του αναλογούντος φόρου εισοδήματος, ο οποίος αποτελεί εταιρικό βάρος της εταιρείας (1112918/10736/ΠΟΛ. 1248/12-11-92 και 1045732/10183/ΠΟΛ. 1120/30-3-93 εγκ. Υπ. Οικ.)

Οι σημαντικότερες έννοιες, που αναφέραμε, για την κατανόηση της φορολογίας της ανώνυμης εταιρείας είναι το Τακτικό Αποθεματικό, το Πρώτο μέρισμα, το Πρόσθετο



ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ

μέρισμα και η Διάθεση του υπολοίπου ποσού καθαρών κερδών καθώς και η Καταβολή του μερίσματος.

Βάσει νόμου, η Επιχείρηση υποχρεούται να σχηματίζει ένα Κεφάλαιο, με σκοπό την κάλυψη ενδεχόμενων ζημιών που θα προκύψουν στη διάρκεια ζωής της επιχείρησης. Αυτό το κεφάλαιο ονομάζεται *Τακτικό Αποθεματικό*. Σε κάθε εταιρική χρήση αφαιρείται υποχρεωτικά από το σύνολο των καθαρών κερδών, το ένα εικοστό (1/20) τουλάχιστον αυτών, για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Η αφαίρεση για το σχηματισμό του αποθεματικού αυτού παύει να είναι υποχρεωτική, όταν αυτό φθάσει το ένα τρίτο (1/3) τουλάχιστον του μετοχικού κεφαλαίου. Το τακτικό αποθεματικό χρησιμοποιείται αποκλειστικά για την εξίσωση πριν από κάθε διανομή μερίσματος του τυχόν χρεωστικού αποκλειστικά για την εξίσωση πριν από κάθε διανομή μερίσματος του τυχόν χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού κερδών και ζημιών (άρθρο 44 του Κ.Ν. 2190/20).

Η κράτηση για τακτικό αποθεματικό υπολογίζεται στα καθαρά κέρδη της χρήσης μετά την αφαίρεση των ζημιών προηγούμενων χρήσεων, αν υπάρχουν, και του φόρου εισοδήματος. Σημειώνεται ότι η ανώνυμη εταιρεία δεν υποχρεούται στη δημιουργία τακτικού αποθεματικού στις εξής περιπτώσεις:

- Όταν αυτό φθάσει να καλύπτει το 1/3 τουλάχιστον του μετοχικού κεφαλαίου.
- Όταν ο φόρος εισοδήματος υπερκαλύπτει το σύνολο των καθαρών κερδών της χρήσης (57/1990 γνωμ. Του Ε.Σ.Υ.Λ.). Στην περίπτωση αυτή δεν είναι δυνατός ο σχηματισμός τακτικού αποθεματικού, διότι δεν υπάρχουν πραγματικά κέρδη.
- Όταν τα κέρδη της χρήσης υπερκαλύπτονται από ζημίες προηγούμενων χρήσεων.

Όσον αφορά το *πρώτο μέρισμα* σύμφωνα με την δεύτερη παράγραφο του άρθρου 45 περ. β' του Κ.Ν. 2190/1920, σε κάθε εταιρική χρήση αφαιρείται υποχρεωτικά από το σύνολο των καθαρών κερδών, ποσό ίσο με έξι τα εκατό (6%) τουλάχιστον επί του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, για την καταβολή πρώτου μερίσματος. Παράλληλα με την συγκεκριμένη διάταξη ισχύουν και οι διατάξεις του άρθρου 3 του Α.Ν. 148/1967)

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 3 του Α.Ν. 148/67, οι ανώνυμες εταιρείες είναι υποχρεωμένες να διανέμουν κάθε έτος σε μετρητά στους μετόχους του 35%



τουλάχιστον των καθαρών κερδών από την εκποίηση μετοχών οι οποίες κατέχονται τουλάχιστον από δεκαετίας και αντιπροσωπεύουν συμμετοχή μεγαλύτερη του 20% επί του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου θυγατρικής τους εταιρείας, εφόσον το ποσό αυτό είναι μεγαλύτερο από εκείνο που προκύπτει με βάση το άρθρο 45, παρ. 2, περ. β' του Κ.Ν. 2190/20, είναι δηλαδή μεγαλύτερο από το 6% του καταβεβλημένου κεφαλαίου. Οι παραπάνω διατάξεις, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 2 του άρθρου 3 του Α.Ν. 148/67, δεν εφαρμόζονται εάν η Γενική Συνέλευση των μετόχων με πλειοψηφία του 65% τουλάχιστον του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου το αποφασίσει. Στην περίπτωση αυτή όμως, το μη διανεμόμενο μέρος μέχρι του ποσοστού 35% επί των καθαρών κερδών, μεταφέρεται στα βιβλία της εταιρείας σε ειδικό αποθεματικό προς κεφαλαιοποίηση. Το αποθεματικό αυτό υποχρεούται η ανώνυμη εταιρεία εντός τετραετίας από το χρόνο του σχηματισμού του να το κεφαλαιοποιήσει, με έκδοση νέων μετοχών που παραδίδονται δωρεάν στους δικαιούχους μετόχους.

Τα ανωτέρω, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 3 του άρθρου 3 του Α.Ν. 148/67, δεν εφαρμόζονται, δηλαδή δεν απαιτείται υποχρεωτική διανομή στους μετόχους μερίσματος ίσου με το 35% των κερδών, ούτε υποχρέωση κεφαλαιοποίησης της επιπλέον διαφοράς κερδών (μεταξύ του 35% των κερδών και του 6% του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου), εφόσον η Γενική Συνέλευση με πλειοψηφία του 70% τουλάχιστον του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου το αποφασίσει. Στην περίπτωση αυτή, η διαφορά δεν θα εμφανισθεί σε λογαριασμό αποθεματικού αφού δεν προβλέπεται τούτο στο νόμο. Αυτονόητο είναι ότι διανέμεται υποχρεωτικά στους μετόχους μέρος, ίσο τουλάχιστον με το 6% του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου. (Σχετικά με την ερμηνεία των διατάξεων των παρ. 2 και 3 του άρθρου 3 του 148/67 (παρ. 18 και 19 του άρθρου 3 του Ν. 2753/99), έχει εκδοθεί η με αριθμ. 1030026/10403/Π.Ο.Λ. 1108/22-3-2000 εγκύκλιος του Υπ. Οικονομικών).

Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να επισημανθεί πως η Διοίκηση έχει δεχτεί ότι η Γενική συνέλευση των μετόχων, στην οποία παρίσταται ολόκληρο το μετοχικό κεφάλαιο, *δύναται να αποφασίσει με ομοφωνία, όμως, τη μη διανομή στους μετόχους οποιουδήποτε μερίσματος, εκ του υπολειπομένου μετά την υποχρεωτική κράτηση για τακτικό αποθεματικό.*



ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ

Μετά τις παραπάνω κρατήσεις οι οποίες πραγματοποιούνται υποχρεωτικά από το νόμο, για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού και τη διανομή πρώτου μερίσματος, οδηγούμαστε στην διάθεση του υπόλοιπου ποσού καθαρών κερδών που τυχόν απομένει, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο καταστατικό της εταιρείας (Άρθρο 45, παρ.2, περ. γ' του Κ.Ν. 2190/20).

Από την περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 45 του Κ.Ν. 2190/20 προκύπτει ότι, μόνο το καταστατικό μπορεί να ορίζει πώς θα διατίθεται το υπόλοιπο των ετησίων κερδών της εταιρείας, μετά τις υποχρεωτικές κρατήσεις για τακτικό αποθεματικό και πρώτο μέρισμα. Για αυτό είναι σκόπιμο να υπάρχει στο καταστατικό πρόβλεψη για το πώς θα διανεμηθεί το υπόλοιπο των κερδών της χρήσης ή τουλάχιστον γενική ρήτρα με την οποία θα επαφίεται η διανομή του υπολοίπου των κερδών της χρήσης στην κρίση της τακτικής Γενικής Συνέλευσης των μετόχων.

Το υπόλοιπο των καθαρών κερδών μπορεί να διατεθεί, (1) για καταβολή προσθέτου μερίσματος στους μετόχους (2) για αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας με έκδοση νέων μετοχών που παρέχονται δωρεάν στους μετόχους αντί προσθέτου μερίσματος, (3) για καταβολή αμοιβών στα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου, (4) για σχηματισμό αποθεματικών κ.λ.π. ή (5) μεταφέρεται προς διάθεση στην επόμενη χρήση.

Η καταβολή του μερίσματος στους μετόχους γίνεται μέσα σε δύο μήνες από την απόφαση της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης που ενέκρινε τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Το άρθρο 1 του Ν.Δ. 1195/42 ορίζει ότι μετά την πάροδο πενταετίας από το έτος που γεννήθηκε η απαίτηση, μερίσματα μη απαιτηθέντα παραγράφονται υπέρ του Δημοσίου.

Το μέρισμα, σύμφωνα με το άρθρο 24, παρ. 1 του Ν. 2238/94, αποτελεί για το δικαιούχο μέτοχο εισόδημα από «κινητές αξίες» και δεν υπόκειται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος, καθότι προέρχεται από εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί στο όνομα της ανώνυμης εταιρείας (Άρθρο 54, παρ. 1 του Ν. 2238/94) και εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου μετόχου για το εισόδημα αυτό.

Σύμφωνα με το άρθρο 79, παρ. 2 του Ν. 2238/94, μέτοχοι κάτοχοι ανωνύμων μετοχών που δεν είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, έχουν υποχρέωση κατά την εξαργύρωση των



ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ

μερισματοποδείξεων να υποβάλλουν υπεύθυνη δήλωση του άρθρου 8 του Ν. 1599/1986, ότι είναι κύριοι ή επικαρπωτές των μετοχών.

Η διανομή των καθαρών κερδών ανώνυμης εταιρείας, τελεί υπό ορισμένες προϋποθέσεις και απαγορεύσεις, που είναι οι εξής:

- ❖ Απαγορεύεται οποιαδήποτε διανομή κερδών, μέχρι την πλήρη απόσβεση όλων των εξόδων εγκατάστασης (πολυετούς απόσβεσης), εκτός αν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων αυτών είναι μικρότερο από το άθροισμα των προαιρετικών αποθεματικών και του υπολοίπου των κερδών εις νέο (Άρθρο 43, παρ. 3δ του Κ.Ν. 2190/20).
- ❖ Απαγορεύεται οποιαδήποτε διανομή κερδών στους μετόχους, εφόσον, κατά την ημερομηνία λήξης της τελευταίας χρήσης, το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας, όπως προσδιορίζονται στο υπόδειγμα ισολογισμού που προβλέπεται από το άρθρο 42γ του Κ.Ν. 2190/20, είναι ή θα γίνει, μετά από τη διανομή αυτή, κατώτερο από το ποσό του μετοχικού κεφαλαίου, προσαυξημένου με τα αποθεματικά για τα οποία η διανομή τους απαγορεύεται από το νόμο ή το καταστατικό. Το ποσό αυτό του μετοχικού κεφαλαίου μειώνεται κατά το ποσό που δεν έχει ακόμα κληθεί να καταβληθεί (Άρθρο 44^α, παρ. 1 του Κ.Ν. 2190/20).
- ❖ Το ποσό που διανέμεται στους μετόχους δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των αποτελεσμάτων της τελευταίας χρήσης που έχει λήξει, προσαυξημένο με τα κέρδη που προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις και τα αποθεματικά για τα οποία επιτρέπεται και αποφασίστηκε από τη Γενική Συνέλευση η διανομή τους και μειωμένο κατά το ποσό των ζημιών προηγούμενων χρήσεων και τα ποσά που επιβάλλεται να διατεθούν για το σχηματισμό αποθεματικών, σύμφωνα με το νόμο και το καταστατικό (άρθρο 44^α, παρ. 2 του Κ.Ν. 2190/20) (Σύμφωνα με την παρ. 1 του παρ. 2 του Ν. 3453/2006(ΦΕΚ Α΄ 74/06), για την εφαρμογή της παρ. 2 του άρθρου 44^α του Κ.Ν. 2190/1920 δεν λαμβάνεται υπόψη το ποσό των ζημιών προηγούμενων χρήσεων, που προέρχονται από την πρώτη εφαρμογή των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.).

Με το άρθρο 19 του νέου φορολογικού νόμου 3697/2008, τροποποιείται η παράγραφος 1 του άρθρου 109 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και προβλέπεται μείωση συντελεστών φόρου, όπως και στις Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης και αύξηση



ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ

συντελεστών προκαταβολής φόρου εισοδήματος. Πιο συγκεκριμένα, ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο συνολικό φορολογητέο εισόδημά τους, το οποίο προκύπτει από τις διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά. Ο Συντελεστής ήταν 25% για τις διαχειριστικές περιόδους έως 31.12.2009. Για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2010 έως την 31.12.2010, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%), για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2011 έως την 31.12.2011, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε είκοσι τρία τοις εκατό (23%), για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2012 έως την 31.12.2012, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε είκοσι δύο τοις εκατό (22%), και για τα κέρδη τα οποία προκύπτουν από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2013 έως την 31.12.2013, ο συντελεστής φορολογίας ορίζεται σε είκοσι ένα τοις εκατό (21%).

Ο Νόμος Ν. 4110 / 23-01- 2013 ΦΕΚ 17 τ. Α΄ , τροποποιεί το άρθρο 109 . παρ. 1 του κωδικοποιημένου Νόμου 2338/1994 “Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος”, και προβλέπει ότι τα κέρδη των νομικών προσώπων φορολογούνται από 01/01/2013 με συντελεστή 26% ενώ τα κέρδη που διανέμονται υπόκεινται σε παρακράτηση με συντελεστή 10%. (Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Δημήτρης Σταματόπουλος, Αντώνης Καραβοκύρης, Εκδόσεις ELFORIN, Αθήνα 2008).

3.4.1 Διάκριση του φόρου εισοδήματος της ανώνυμης εταιρείας

Ο φόρος εισοδήματος που προκύπτει από τη φορολόγηση των κερδών της ανώνυμης εταιρείας διακρίνεται σε δύο κατηγορίες:

- Στον αναλογούντα φόρο εισοδήματος
- Στον οφειλόμενο φόρο εισοδήματος



ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ

A) Αναλογών φόρος εισοδήματος είναι ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη της ανώνυμης εταιρείας. Στις οικονομικές καταστάσεις που η ανώνυμη εταιρεία συντάσσει, ο αναλογούν φόρος εισοδήματος εμφανίζεται στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων με τον τίτλο «φόρος εισοδήματος». Ο αναλογών φόρος εισοδήματος δεν είναι αυτός που τελικά θα καταβληθεί στο δημόσιο. Ο αναλογών φόρος εισοδήματος διακρίνεται σε κύριο και συμπληρωματικό φόρο.

Ο κύριος φόρος (Φ1) υπολογίζεται στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα της ανώνυμης εταιρείας με συντελεστή π.χ. 25% . Επιπλέον, επιβάλλεται και συμπληρωματικός φόρος (Φ2) 3% στο εισόδημα από ακίνητα που αποκτά η Α.Ε. Σημειώνεται ότι ο συμπληρωματικός φόρος Φ2 δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερος από τον κύριο φόρο Φ1.

B) Ο οφειλόμενος φόρος εισοδήματος είναι ο φόρος εισοδήματος που τελικά θα καταβληθεί στο ελληνικό δημόσιο. Το ποσό που τελικά θα καταβληθεί προκύπτει από το λογαριασμό εκκαθαρίσεων φόρων- τελών ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος.

3.4.2 Συμπληρωματικός φόρος

Περίπτωση υπολογισμού συμπληρωματικού φόρου έχουμε, όταν στο συνολικό εισόδημα περιλαμβάνεται και εισόδημα από ακίνητα με εξαίρεση το απαλλασσόμενο εισόδημα από ιδιοκατοίκηση γενικά. Ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 1,5% στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα.

Ιδιαίτερα σε περιπτώσεις ακαθάριστου εισοδήματος από ακίνητα που χρησιμοποιούνται ως κατοικίες και η επιφάνεια της κάθε μιας είναι πάνω από 300 τ.μ. υπολογίζεται συμπληρωματικός φόρος με 3% δηλαδή γίνεται διαχωρισμός στο εισόδημα από ακίνητα σε εκείνο που προέρχεται από εκμίσθωση κατοικιών εμβαδού μεγαλύτερου των 300 τ.μ. και σε εκείνο που προέρχεται από οποιαδήποτε άλλα ακίνητα.

Επίσης, ο συμπληρωματικός φόρος υπολογίζεται μόνο εφόσον προκύπτει κύριος φόρος και σε καμιά περίπτωση δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερος από το ποσό του κύριου φόρου που αναλογεί στο συνολικό εισόδημα. Ο συμπληρωματικός φόρος αποτελεί μία ιδιαίτερη



κατηγορία φόρου, που περιγράφεται στην παράγραφο 5 του άρθρου 9 του νόμου 2238/94 για τα φυσικά πρόσωπα και στην παράγραφο 3 του άρθρου 109 του ίδιου νόμου για τα νομικά πρόσωπα.



ΜΕΡΟΣ Γ΄ :

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΑ ΔΙΕΘΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ
ΠΡΟΤΥΠΑ**



ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4

4.1 Η Έννοια των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) αποκαλούμενα “International Financial Reporting Standards”- IFRS (ή “International Accounting Standards”) εκδίδονται από τον «Όργανισμό Διεθνών Λογιστικών Προτύπων», τον “International Accounting Standards Board” – IASB- που είναι εγκατεστημένος στο Λονδίνο.

Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (ΔΛΠ) αποτελούν την κωδικοποίηση των λογιστικών αρχών, κανόνων και πολιτικών που πρέπει να ακολουθούνται από τους λογιστές και να ελέγχονται από τους ελεγκτές κατά την ετοιμασία των δημοσιευόμενων χρηματοοικονομικών καταστάσεων μίας επιχείρησης. Οι καταστάσεις αυτές είναι:

- ✚ Ισολογισμός
- ✚ Κατάσταση αποτελεσμάτων χρήσεως
- ✚ Κατάσταση μεταβολών ιδίων κεφαλαίων (είναι μία νέα οικονομική κατάσταση για την Ελλάδα και παρουσιάζει τις επιμέρους μεταβολές που επήλθαν στα ίδια κεφάλαια κατά την διάρκεια της χρήσης)
- ✚ Κατάσταση Ταμειακών Ροών
- ✚ Προσάρτημα με σημειώσεις για τις οικονομικές καταστάσεις

(Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Τόμος Α, Β Έκδ., Grant Thornton, Αθήνα 2006).

4.1.1 Δημιουργία- Σκοπός των ΔΛΠ

Γενικά, ισχύει ότι η έκδοση οικονομικών καταστάσεων ρυθμίζεται από τη νομοθεσία κάθε χώρας. Παρόλο που οι οικονομικές καταστάσεις μεταξύ τους μπορεί να φαίνονται όμοιες από χώρα σε χώρα, υπάρχουν διαφορές οι οποίες οφείλονται σε μία ποικιλία κοινωνικών, οικονομικών και νομικών συνθηκών, που επηρεάζουν την θέσπιση των εθνικών λογιστικών διατάξεων.



ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ

Η επιτροπή Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (International Accounting Standards Committee-IASC) έχει ως στόχο της να ελαχιστοποιήσει τις διαφορές αυτές αναζητώντας να εναρμονίσει τους κανόνες, τα λογιστικά πρότυπα και τις διάφορες λογιστικές μεθόδους των διαφόρων χωρών που σχετίζονται με την κατάρτιση και την παρουσίαση των οικονομικών καταστάσεων για να ενισχυθεί η παγκόσμια συγκρισιμότητά τους

Τα μέχρι σήμερα δημοσιευμένα ΔΛΠ είναι 34 και ορίζουν τον τρόπο με τον οποίο πρέπει να παρακολουθούνται και κατά συνέπεια να παρουσιάζονται στις οικονομικές καταστάσεις τα διάφορα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης, οι υποχρεώσεις της, τα ίδια κεφάλαια, τα έσοδα και τα έξοδα. Λόγω της χρονικής συγκυρίας, θα ήθελα να σχολιάσω ότι οι ομοιότητες των ΔΛΠ με τα αντίστοιχα κονδύλια των νέων ΕΛΠ (Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων) είναι κάτι παραπάνω από εμφανείς!

4.1.2 Μηχανισμός έκδοσης και προσαρμογής

Για να γίνει λίγο πιο κατανοητή η διαδικασία με την οποία εκδίδονται τα ΔΛΠ, θα δούμε λίγο συνοπτικά τον μηχανισμό προσαρμογής. Για να εγκριθεί ένα διεθνές λογιστικό πρότυπο από την Επιτροπή θα πρέπει η εφαρμογή του να παρέχει μια πιστή και έντιμη εικόνα της χρηματοοικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων των επιχειρήσεων, να ανταποκρίνεται στο ευρωπαϊκό δημόσιο συμφέρον και να πληροί τα κριτήρια κατανοησιμότητας, συνέπειας, αξιοπιστίας και συγκρισιμότητας που απαιτούνται για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση που είναι αναγκαία για τη λήψη οικονομικών αποφάσεων.

Η επιτροπή συνεννοείται με την Ευρωπαϊκή Επιτροπή Ρυθμιστικών Αρχών των Αγορών Κινητών Αξιών (ΕΕΡΑΑΚΑ) για την ανάπτυξη κοινής προσέγγισης επιβολής των προτύπων. Ο κανονισμός θα εγκριθεί σύμφωνα με το μηχανισμό διπλής διάρθρωσης:

- Ένα κανονιστικό επίπεδο με τη σύσταση κανονιστικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων, που απαρτίζεται από αντιπροσώπους των κρατών μελών και προεδρεύεται από την Επιτροπή. Αυτή θα αποφασίσει την ενδεχόμενη έγκριση των προτύπων IFRS στη βάση



ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ

πρότασης της Επιτροπής. Στόχος είναι να εξασφαλισθεί απόλυτη διαφάνεια και ευθύνη έναντι του Συμβουλίου και του Κοινοβουλίου.

- Ένα τεχνικό επίπεδο με τη σύσταση τεχνικής επιτροπής λογιστικών θεμάτων, της συμβουλευτικής ομάδας για τη χρηματοοικονομική πληροφόρηση στην Ευρώπη (EFRAG), που απαρτίζεται από εμπειρογνώμονες σε θέματα λογιστικής του ιδιωτικού τομέα πολλών κρατών μελών. Αυτή παρέχει τη συνδρομή και τις αναγκαίες αρμοδιότητες για την αξιολόγηση των προτύπων IFRS και συμβουλεύει την Επιτροπή για το ενδεχόμενο έγκρισης ή όχι του εν λόγω προτύπου IFRS. (http://europa.eu/legislation_summaries/internal_market/single_market_services/financial_services_general_framework/126040_el.htm)

4.1.3 Η Καθιέρωση των ΔΛΠ στην Ελλάδα

Έχοντας κυκλοφορήσει και δημοσιευθεί τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα σε διάφορες χώρες της Ευρώπης, η Ευρωπαϊκή Ένωση αναγνώρισε το σημαντικό ρόλο των ΔΛΠ στην εναρμόνιση των διεθνών λογιστικών κανονισμών, πρακτικών και αρχών και πρότεινε όπως, από το 2005, τα ΔΛΠ εφαρμοστούν υποχρεωτικά από όλες τις εταιρείες που είναι εισηγμένες σε χρηματιστήρια αξιών στην Ευρωπαϊκή Ένωση.

Σύμφωνα με το νόμο 2992/2002 άρθρο 1, τα ΔΛΠ εφαρμόζονται στη χώρα μας από 01/01/2005.

- * Υποχρεωτικά από τις Ανώνυμες Εταιρείες των οποίων οι μετοχές είναι εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών.
- * Προαιρετικά από τις λοιπές επιχειρήσεις που έχουν την μορφή Α.Ε. και επιλέγουν τους τακτικούς από το νόμο ελεγκτές του από το Σώμα Ορκωτών Ελεγκτών Λογιστών (Σ.Ο.Ε.Λ.).

Στην Ελλάδα, οι λογιστικές αρχές βασίζονται στον ν. 2190/1920 και τις προσθήκες του, στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και στο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο.



Για την κατανόηση των ΔΛΠ και τη σωστή κατά συνέπεια εφαρμογή τους, απαραίτητη είναι η σύγκρισή τους με τις ισχύουσες ελληνικές διατάξεις και ο εντοπισμός των καίριων μεταξύ τους διαφορών, όπου θα γίνει στο τελευταίο μέρος της παρούσας εργασίας.

4.1.4 Τα οφέλη από την καθιέρωση των ΔΛΠ

Τα οφέλη από την εφαρμογή των Δ.Λ.Π. είναι αναρίθμητα, τα κυριότερα όμως είναι τα ακόλουθα:

- Ορθότερη και διαφανέστερη απεικόνιση της οικονομικής κατάστασης μιας επιχείρησης, με σκοπό τη λήψη ορθολογικότερων αποφάσεων από πλευράς επενδυτών και κατά συνέπεια αποδοτικότερη κατανομή και διαχείριση των κεφαλαίων μιας οικονομίας.
- Διεθνής συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων που οδηγεί στη δημιουργία διεθνούς κύρους των εταιρειών που θα εφαρμόζουν τα Δ.Λ.Π. Βέβαια, θα πρέπει να τονίσουμε ότι η λογιστική ομογενοποίηση δεν συνεπάγεται και τη φορολογική. Επιπρόσθετα, είναι άγνωστος ο αριθμός των ελληνικών επιχειρήσεων, οι οποίες δραστηριοποιούνται διεθνώς, ώστε να χρειάζονται το κύρος που θα απορρέει από την εφαρμογή των προτύπων.
- Απόκτηση συγκεκριμένων θεμελιωδών αρχών, με βάση τις οποίες είναι δυνατή η κρίση και η αντίδραση στους επιμέρους νόμους, δηλαδή στην ήδη υπάρχουσα λογιστική, φορολογική, και εμπορική νομοθεσία, αλλά και κάθε μελλοντικό σχετικό νομοθέτημα.

Βέβαια, δεδομένου ότι η κάθε χώρα διέπεται από τη δική της φορολογική νομοθεσία για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος και συνεπώς του αποδοτέου φόρου, υπάρχουν διαφορές μεταξύ των φορολογικών κανόνων της κάθε χώρας και των λογιστικών κανόνων που ορίζονται από τα Δ.Λ.Π. Ιδιαίτερα στην Ελλάδα δε, στις αρμόδιες υπηρεσίες, υπάρχει στους υπαλλήλους μία σύγχυση ούτως ή άλλως με τους νόμους που βρίσκονται σε ισχύ. Σταδιακά λοιπόν, οι τοπικές κυβερνήσεις θα αποκτήσουν ένα πρόσθετο φραγμό και έλεγχο κατά την έκδοση των νόμων περί της οικονομίας, καθώς αυτοί θα ελέγχονται πλέον και ως προς τη



σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων. Επομένως, μειώνεται ο βαθμός αυθαιρεσίας των κυβερνήσεων στην έκδοση νόμων, σχετικών με την οικονομική δραστηριότητα.



4.2 ΤΟ Δ.Λ.Π. 12 - Ο ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

4.2.1 Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Ένα από τα κυριότερα θέματα που αφορούν τη φορολόγηση είναι ο τρόπος λογιστικής παρακολούθησης των τρεχουσών και των μελλοντικών φορολογικών συνεπειών που προκύπτουν από συναλλαγές που πραγματοποιεί μία επιχείρηση κατά την διάρκεια της τρέχουσας χρήσης, τα οποία αναγνωρίζονται στις οικονομικές καταστάσεις της, όπως επίσης και από μελλοντική ανάκτηση (ή διακανονισμό) της λογιστικής αξίας στοιχείων του ενεργητικού (ή υποχρεώσεων), που αναγνωρίζονται στον ισολογισμό της επιχείρησης.

Σύμφωνα με τις οδηγίες του εν λόγω προτύπου, ο λογιστικός χειρισμός της φορολογικής επίδρασης ορισμένων συναλλαγών σε μία επιχείρηση, δεν θα πρέπει να συμβαδίζει με τις φορολογικές υποχρεώσεις ή απαιτήσεις, αλλά με την ακολουθούμενη λογιστική αρχή που εφαρμόζεται στο χειρισμό των συναλλαγών αυτών. Το σκεπτικό του χειρισμού αυτού στηρίζεται στο γεγονός ότι οι οικονομικές καταστάσεις δεν αποτελούν απεικόνιση της φορολογικής συμμόρφωσής της, αλλά της οικονομικής κατάστασης και των αποτελεσμάτων χρήσης της επιχείρησης σε μία συγκεκριμένη ημερομηνία κατά την οποία καταρτίζεται ο ισολογισμός.

ΤΟ Δ.Λ.Π. 12 αναφέρεται στην τρέχουσα φορολογία αλλά εισάγει και την έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας, με την οποία θα ασχοληθούμε εκτενέστερα στη συνέχεια. Παρακάτω θα αναλύσουμε τις έννοιες της φορολογίας σύμφωνα με το συγκεκριμένο πρότυπο, τους κανόνες υπολογισμού και αναγνώρισής τους, τον τρόπο παρουσίασης και τις σχετικές πληροφορίες που πρέπει να περιλαμβάνονται στις Γνωστοποιήσεις.

Το Δ.Λ.Π. 12, όπως αναφέραμε, ασχολείται με το χειρισμό του «φόρου εισοδήματος» Συγκρίνει τη λογιστική αξία των στοιχείων του Ενεργητικού και των υποχρεώσεων με την αντίστοιχη φορολογική τους βάση προκειμένου να αναγνωρίσει την αναβαλλόμενη φορολογία που προκύπτει από τις διαφορές.



Σκοπός αυτού του Προτύπου είναι να καθορίσει το λογιστικό χειρισμό των φόρων εισοδήματος. Το προέχον θέμα στη λογιστική των φόρων εισοδήματος είναι το πώς θα πρέπει να λογιστικοποιηθούν οι τρέχουσες και οι μελλοντικές φορολογικές συνέπειες από:

- Τη μελλοντική ανάκτηση (τακτοποίηση) της λογιστικής αξίας περιουσιακών στοιχείων (υποχρεώσεων) που είναι καταχωρημένα στον Ισολογισμό μίας επιχείρησης και
- Συναλλαγές και άλλα γεγονότα της τρέχουσας περιόδου που είναι καταχωρημένα στις οικονομικές καταστάσεις μιας επιχείρησης.

Κατά την καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης εννοείται ότι η επιχείρηση αναμένει να ανακτήσει ή να τακτοποιήσει τη λογιστική αξία αυτού του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Αν αναμένεται ότι η ανάκτηση ή η τακτοποίηση αυτής της λογιστικής αξίας θα καταστήσει τις μελλοντικές πληρωμές φόρων μεγαλύτερες (μικρότερες) από ότι αυτές θα ήταν, αν η ανάκτηση ή η τακτοποίηση αυτή δεν είχε φορολογικές συνέπειες, αυτό το Πρότυπο απαιτεί από την επιχείρηση να καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση), με ορισμένες περιορισμένες εξαιρέσεις.

Αυτό το Πρότυπο απαιτεί από την επιχείρηση να λογιστικοποιεί τις φορολογικές συνέπειες των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τον ίδιο τρόπο που λογιστικοποιεί τις ίδιες συναλλαγές και άλλα γεγονότα.

Επίσης, ασχολείται με την καταχώρηση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που προκύπτουν από αχρησιμοποίητες φορολογικές ζημίες ή αχρησιμοποίητους πιστωτικούς φόρους, με την παρουσίαση των φόρων εισοδήματος στις οικονομικές καταστάσεις και με τη γνωστοποίηση των πληροφοριών που αφορούν τους φόρους εισοδήματος. (www.logistis.gr)

Αρχικά οι Οικονομικές Καταστάσεις μιας επιχείρησης συντάσσονται σύμφωνα με τα Δ.Λ.Π. Από την Κατάσταση Αποτελεσμάτων χρήσεως προσδιορίζεται το λογιστικό αποτέλεσμα. Στη συνέχεια καταρτίζεται η κατάσταση αναμόρφωσης του λογιστικού αποτελέσματος στο φορολογητέο, βάσει των κανόνων που ορίζονται από τις φορολογικές αρχές. Σε αυτή την κατάσταση αναφέρονται όλες οι παραπάνω διαφορές μεταξύ λογιστικού και φορολογητέου αποτελέσματος.



Οι διαφορές αυτές διακρίνονται σε μόνιμες και προσωρινές. Οι μόνιμες διαφορές αγνοούνται. Οι προσωρινές είναι οι διαφορές μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης στον ισολογισμό και της φορολογικής του βάσης. Αφορούν σε ποσά που, ενώ επηρεάζουν το λογιστικό αποτέλεσμα της τρέχουσας χρήσης, θα διαμορφώσουν το φορολογικό αποτέλεσμα μιας επόμενης χρήσης. Οι προσωρινές διαφορές διακρίνονται σε:

- Φορολογητέες προσωρινές διαφορές
- Εκπεστέες προσωρινές διαφορές

4.2.2 Τρέχουσα Φορολογία

Ο τρέχων φόρος είναι το ποσό του φόρου εισοδήματος που καταβάλλεται στις φορολογικές αρχές και το οποίο αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη της χρήσης, όπως αυτά προσδιορίζονται σύμφωνα με το φορολογικό νόμο 2238/94, που αναλύσαμε σε παραπάνω κεφάλαιο. Ο τρέχων φόρος συνήθως αποτελεί μια τρέχουσα (βραχυπρόθεσμη) υποχρέωση της επιχείρησης καθώς στο ελληνικό φορολογικό καθεστώς ένα μέρος του τρέχοντος φόρου καταβάλλεται προκαταβολικά κατά τη διάρκεια της χρήσης, ενώ το υπόλοιπο ποσό καταβάλλεται εντός του επόμενου έτους.

Σαφώς, ο τρέχων φόρος για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους θα πρέπει να αναγνωρίζεται ως υποχρέωση, στο βαθμό που δεν έχει ακόμη διευθετηθεί, καθώς και ως στοιχείο του ενεργητικού, στο βαθμό που τα ποσά που έχουν ήδη καταβληθεί υπερβαίνουν το οφειλόμενο ποσό. Το όφελος από μία φορολογική ζημία η οποία μπορεί να μεταφερθεί αναδρομικά για ανάκτηση τρέχοντος φόρου προηγούμενης περιόδου, πρέπει να καταχωρείται ως περιουσιακό στοιχείο. Οι τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις πρέπει να αποτιμώνται στο ποσό που αναμένεται να πληρωθεί στις φορολογικές αρχές (είτε να ανακτηθεί από αυτές), με βάση τις τιμές και τους νόμους που έχουν θεσπιστεί μέχρι την ημερομηνία του Ισολογισμού.

4.2.3 Αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων



Η γενική αρχή του Δ.Λ.Π. 12 είναι ότι οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις θα πρέπει να αναγνωρίζονται για όλες τις φορολογητέες προσωρινές διαφορές. Υπάρχουν τρεις εξαιρέσεις από την υποχρέωση να αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, ως εξής:

- Υποχρεώσεις που προκύπτουν από την αρχική αναγνώριση της υπεραξίας της οποίας η απόσβεση δεν είναι εκπεστέα φορολογικά
- Υποχρεώσεις που προκύπτουν από την αρχική αναγνώριση στοιχείου ενεργητικού/παθητικού εκτός από μία συνένωση επιχειρήσεων η οποία, κατά τη στιγμή της συναλλαγής, δεν επηρεάζει ούτε το λογιστικό ούτε το φορολογητέο κέρδος και
- Υποχρεώσεις που προκύπτουν από τα αδιανέμητα κέρδη από επενδύσεις για τις οποίες η οντότητα είναι σε θέση να ελέγξει το χρονικό σημείο της αναστροφής της διαφοράς και είναι πιθανό ότι η αναστροφή δεν θα συμβεί στο προβλεπτό μέλλον.

Είναι συνακόλουθο της καταχώρησης ενός περιουσιακού στοιχείου ότι η λογιστική αξία θα ανακτηθεί με τη μορφή οικονομικών οφελών που θα εισρεύσουν στην επιχείρηση σε μελλοντικές περιόδους. Όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τη φορολογική βάση του, το ποσό των φορολογητέων οικονομικών οφελών θα υπερβαίνει το ποσό που θα επιτρέπεται ως έκπτωση για φορολογικούς σκοπούς. Η διαφορά αυτή είναι μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά και η υποχρέωση πληρωμής του φόρου εισοδήματος που προκύπτει σε μελλοντικές περιόδους είναι μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

Καθώς η επιχείρηση ανακτά τη λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου, η φορολογητέα προσωρινή διαφορά θα αναστρέφεται και η επιχείρηση θα έχει φορολογητέο κέρδος. Αυτό καθιστά πιθανό ότι οικονομικά οφέλη θα εκρέουν από την επιχείρηση με τη μορφή φορολογικών πληρωμών. Συνεπώς, αυτό το Πρότυπο απαιτεί την καταχώρηση όλων των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων, εκτός των τριών προαναφερθέντων.

Παράδειγμα: Ένα περιουσιακό στοιχείο που κοστίζει 150 έχει λογιστική αναπόσβεστη αξία 100. Η σωρευμένη απόσβεση για φορολογικούς σκοπούς είναι 90 και ο φορολογικός συντελεστής είναι 25%. Η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου είναι 60 (κόστος 150-σωρευμένη φορολογική απόσβεση 90). Για να ανακτήσει τη λογιστική αξία των 100, η



επιχείρηση πρέπει να κερδίσει φορολογητέο εισόδημα των 100, αλλά έχει δυνατότητα να εκπέσει φορολογική απόσβεση μόνο 60. Συνεπώς η επιχείρηση θα πληρώσει φόρους εισοδήματος 10 ($40 \cdot 25\%$), όταν θα ανακτήσει το αναπόσβεστο ποσό του περιουσιακού στοιχείου. Η διαφορά μεταξύ του αναπόσβεστου ποσού των 100 και της φορολογικής βάσης των 60 είναι μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά των 40. Για το λόγο αυτό, η επιχείρηση καταχωρεί μία αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση των 10 ($40 \cdot 25\%$) που αντιπροσωπεύει τους φόρους εισοδήματος που θα πληρώσει, όταν θα ανακτήσει το αναπόσβεστο ποσό του περιουσιακού στοιχείου.

Ορισμένες προσωρινές διαφορές προκύπτουν όταν έσοδα ή έξοδα που περιλαμβάνονται στο λογιστικό αποτέλεσμα μιας περιόδου, περιλαμβάνονται στο φορολογητέο εισόδημα διαφορετικής περιόδου. Τέτοιες προσωρινές διαφορές συχνά αναφέρονται ως χρονικές διαφορές. Τα ακόλουθα είναι παραδείγματα προσωρινών διαφορών αυτού του είδους, οι οποίες είναι φορολογητέες προσωρινές διαφορές και οι οποίες συνεπώς καταλήγουν σε αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις:

(α) Έσοδα τόκων που περιλαμβάνονται στο λογιστικό αποτέλεσμα με βάση την περίοδο που αφορούν αλλά μπορεί, σε ορισμένες νομοθεσίες, να συμπεριληφθούν στο φορολογητέο εισόδημα όταν εισπράττονται. Η φορολογική βάση κάθε απαίτησης καταχωρημένης στον Ισολογισμό σε σχέση με τέτοια έσοδα είναι μηδενική, γιατί τα έσοδα δεν επηρεάζουν το φορολογητέο εισόδημα μέχρι να εισπραχθούν.

(β) Απόσβεση που χρησιμοποιείται στον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος (φορολογικής ζημίας) μπορεί να διαφέρει από αυτή που χρησιμοποιείται για τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος. Η προσωρινή διαφορά είναι η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας του περιουσιακού στοιχείου και της φορολογικής βάσης του, η οποία είναι το αρχικό κόστος του περιουσιακού στοιχείου μείον όλες τις εκπτώσεις σε σχέση με αυτό το περιουσιακό στοιχείο που επιτρέπονται από τις φορολογικές αρχές κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της τρέχουσας και των προηγούμενων περιόδων. Μία φορολογητέα προσωρινή διαφορά προκύπτει και καταλήγει σε αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση, όταν η φορολογική απόσβεση είναι επιταχυνόμενη (αν η φορολογική απόσβεση



είναι μικρότερη από τη λογιστική απόσβεση, προκύπτει μία εκπεστέα προσωρινή διαφορά και καταλήγει σε μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση).

(γ) Κόστος ανάπτυξης μπορεί να κεφαλαιοποιείται και να αποσβένεται στη διάρκεια μελλοντικών περιόδων κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος αλλά να εκπίπτει κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος στην περίοδο στην οποία προκύπτει. Τέτοια κόστη ανάπτυξης έχουν μηδενική φορολογική βάση, καθώς έχουν ήδη εκπέσει από το φορολογητέο εισόδημα. Η προσωρινή διαφορά είναι η διαφορά μεταξύ λογιστικής αξίας του κόστους ανάπτυξης και της μηδενικής φορολογικής βάσης του. (Δ.Λ.Π. 12, Παράγραφοι 16 και 17).

4.2.4 Αναγνώριση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων

Για όλες τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές θα αναγνωρίζεται μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, στην έκταση που είναι πιθανό ότι θα υπάρχει διαθέσιμο φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου η εκπεστέα προσωρινή διαφορά μπορεί να χρησιμοποιηθεί, εκτός αν η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση προκύπτει από την αρχική αναγνώριση περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης σε συναλλαγή που:

A) δεν είναι συνένωση επιχειρήσεων και

B) κατά το χρόνο της συναλλαγής δεν επηρεάζεται ούτε το λογιστικό κέρδος ούτε το φορολογητέο κέρδος (φορολογική ζημία).

Κατά την καταχώρηση μια υποχρέωσης εξυπακούεται ότι η λογιστική αξία της θα τακτοποιηθεί σε μελλοντικές με την εκροή από την επιχείρηση πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη. Όταν οι πόροι εκρέουν από την επιχείρηση, μέρος ή το σύνολο των ποσών τους μπορεί να είναι εκπεστέο κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος μίας μεταγενέστερης περιόδου από αυτή στην οποία καταχωρείται η υποχρέωση. Σε τέτοιες περιπτώσεις, υπάρχει μία προσωρινή διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της υποχρέωσης και της φορολογικής βάσης της. Ως εκ τούτου, προκύπτει μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση σε σχέση με



τους φόρους εισοδήματος που θα είναι ανακτήσιμοι σε μελλοντικές περιόδους, οπότε αυτό το μέρος της υποχρέωσης θα μπορεί να εκπεστεί κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος. Ομοίως αν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από τη φορολογική βάση του, η διαφορά δημιουργεί μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση από την άποψη του φόρου εισοδήματος, η οποία θα είναι ανακτήσιμη σε μελλοντικές περιόδους.

Τα ακόλουθα αποτελούν παραδείγματα εκπεστών προσωρινών διαφορών που καταλήγουν σε αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις:

(α) Κόστος παροχών λόγω εξόδου από την υπηρεσία μπορεί να εκπίπτει κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος, καθώς παρέχεται η υπηρεσία από τον εργαζόμενο, αλλά να εκπίπτει κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος είτε όταν καταβάλλονται οι εισφορές από την επιχείρηση είτε όταν αυτή πληρώσει τις παροχές λόγω εξόδου από την υπηρεσία. Υπάρχει μία προσωρινή διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας της υποχρέωσης και της φορολογικής βάσης της. Η φορολογική βάση της υποχρέωσης είναι συνήθως μηδενική. Μια τέτοια εκπεστή προσωρινή διαφορά καταλήγει σε αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, επειδή τα οικονομικά οφέλη θα εισρεύσουν στην επιχείρηση με τη μορφή έκπτωσης από το φορολογητέο εισόδημα, όταν καταβάλλονται οι εισφορές ή οι παροχές λόγω εξόδου από την υπηρεσία.

(β) Κόστος έρευνας καταχωρείται ως έξοδο κατά τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος της περιόδου στην οποία προκύπτει, αλλά μπορεί να μην είναι εκπεστέο κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος (φορολογικής ζημίας) μέχρι μία μεταγενέστερη περίοδο. Η διαφορά μεταξύ της φορολογικής βάσης του κόστους έρευνας, που είναι το ποσό το οποίο οι φορολογικές αρχές θα επιτρέψουν να εκπεστεί σε μελλοντικές περιόδους και της μηδενικής λογιστικής αξίας, αποτελεί εκπεστή προσωρινή διαφορά που καταλήγει σε μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

(γ) Το κόστος μίας συνένωσης επιχειρήσεων κατανέμεται μέσω της αναγνώρισης των αναγνωρίσιμων περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων που αναλήφθηκαν στις εύλογες αξίες τους κατά την ημερομηνία της απόκτησης. Όταν κατά την ημερομηνία της απόκτησης αναγνωρίζεται μία υποχρέωση, αλλά το σχετικό κόστος δεν εκπίπτει κατά τον προσδιορισμό



των φορολογητέων κερδών μέχρι μία μεταγενέστερη περίοδο, προκύπτει μία εκπεστέα προσωρινή διαφορά που καταλήγει σε μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση. Αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση προκύπτει επίσης, όταν η εύλογη αξία ενός αναγνωρίσιμου περιουσιακού στοιχείου που αποκτήθηκε, είναι μικρότερη από τη φορολογική του βάση. Σε αμφότερες τις περιπτώσεις, η προκύπτουσα αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση επηρεάζει την υπεραξία και

(δ) Ορισμένα περιουσιακά στοιχεία μπορεί να απεικονίζονται στην εύλογη αξία ή μπορεί να αναπροσαρμόζονται χωρίς να γίνεται μία ανάλογη προσαρμογή για φορολογικούς σκοπούς. Προκύπτει μία εκπεστέα προσωρινή διαφορά, αν η φορολογική βάση του περιουσιακού στοιχείου υπερβαίνει τη λογιστική αξία του. (Δ.Λ.Π. 12 , Παράγραφοι 24, 25 και 26)

Συμπεραίνουμε λοιπόν, ότι μια αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση θα πρέπει να αναγνωρίζεται για τις εκπεστέες προσωρινές διαφορές, αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων, στο βαθμό που είναι πιθανό ότι τα φορολογητέα κέρδη θα είναι διαθέσιμα έναντι των οποίων οι εκπεστέες προσωρινές διαφορές μπορεί να χρησιμοποιηθούν, εάν η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση προκύπτει από την αρχική καταχώρηση ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης, εκτός από μία συνένωση επιχειρήσεων η οποία, κατά τη στιγμή της συναλλαγής δεν επηρεάζει τα λογιστικά ή τα φορολογητέα κέρδη.

Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις για εκπεστέες προσωρινές διαφορές που προκύπτουν από επενδύσεις σε θυγατρικές, συγγενείς εταιρείες, υποκαταστήματα και κοινοπραξίες θα πρέπει να αναγνωρίζεται στο βαθμό που είναι πιθανό ότι οι προσωρινές διαφορές θα αναστραφούν στο ορατό μέλλον και ότι θα υπάρξει φορολογητέο κέρδος έναντι του οποίου η προσωρινή διαφορά θα χρησιμοποιηθεί.

Η λογιστική αξία των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων πρέπει να επανεξεταστεί στο τέλος της κάθε περιόδου αναφοράς και μειώνεται στο βαθμό που δεν είναι πλέον πιθανό ότι επαρκή φορολογητέα κέρδη θα είναι διαθέσιμα για να επιτρέψουν την ωφέλεια από μέρους ή του συνόλου των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων που πρέπει να αξιοποιηθεί. Κάθε



τέτοια μείωση θα πρέπει στη συνέχεια να αναστρέφεται κατά την έκταση που καθίσταται πιθανό ότι θα υπάρχει διαθέσιμο επαρκές φορολογητέο κέρδος.

4.2.5 Αποτίμηση τρεχουσών και αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων.

Οι τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις (απαιτήσεις) για την τρέχουσα και τις προηγούμενες περιόδους πρέπει να αποτιμώνται στο ποσό που αναμένεται να πληρωθεί στις φορολογικές αρχές (ή να ανακτηθεί από αυτές), με τη χρήση φορολογικών συντελεστών (και φορολογικών νόμων) που έχουν θεσπιστεί μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού.

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις πρέπει να αποτιμώνται με τους φορολογικούς συντελεστές που αναμένονται να εφαρμοστούν στην περίοδο κατά την οποία θα τακτοποιηθεί η απαίτηση ή η υποχρέωση, λαμβάνοντας υπόψη τους φορολογικούς συντελεστές (και φορολογικούς νόμους) που έχουν θεσπιστεί ή ουσιαστικά θεσπιστεί, μέχρι την ημερομηνία του ισολογισμού.

Οι τρέχουσες και οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις αποτιμώνται συνήθως με τη χρήση φορολογικών συντελεστών (και φορολογικών νόμων) που έχουν θεσπιστεί. Όμως σε μερικές νομοθεσίες, ανακοινώσεις των φορολογικών συντελεστών (και φορολογικών νόμων) από την κυβέρνηση έχουν την ουσιαστική επίδραση της πραγματικής θέσπισης, η οποία μπορεί να ακολουθεί την ανακοίνωση σε περίοδο μερικών μηνών. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις αποτιμώνται με τη χρήση του ανακοινωθέντος φορολογικού συντελεστή (και φορολογικού νόμου).

Όταν εφαρμόζονται διαφορετικοί φορολογικοί συντελεστές σε διαφορετικά επίπεδα φορολογητέου εισοδήματος, οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις αποτιμώνται με τη χρήση των μέσων συντελεστών που αναμένονται να εφαρμοστούν στο φορολογητέο εισόδημα (φορολογική ζημία) των χρήσεων στις οποίες οι προσωρινές διαφορές αναμένονται να αναστραφούν.

Η αποτίμηση των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων πρέπει να αντανακλά τις επακόλουθες φορολογικές συνέπειες του



ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ

τρόπου με τον οποίο η επιχείρηση αναμένει, κατά την ημερομηνία του ισολογισμού, να ανακτήσει ή να τακτοποιήσει τη λογιστική αξία των απαιτήσεων και υποχρεώσεών της.

Σε μερικές νομοθεσίες, ο τρόπος με τον οποίο μία επιχείρηση ανακτά (τακτοποιεί) τη λογιστική αξία μιας απαίτησης (υποχρέωσης), μπορεί να επηρεάζει είτε το ένα από τα κατωτέρω είτε αμφότερα:

- Το φορολογικό συντελεστή που είναι εφαρμοστέος όταν η επιχείρηση ανακτά (τακτοποιεί) τη λογιστική αξία της απαίτησης (υποχρέωσης).
- Τη φορολογική βάση της απαίτησης (υποχρέωσης).

Σε τέτοιες περιπτώσεις, η επιχείρηση αποτιμά τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις με τη χρήση του φορολογικού συντελεστή και της φορολογικής βάσης, που είναι συνεπής με τον αναμενόμενο τρόπο ανάκτησης ή τακτοποίησης.

4.2.6 Αναγνώριση φορολογικού εξόδου ή εσόδου

Ο τρέχων και αναβαλλόμενος φόρος αναγνωρίζονται στα έσοδα ή στα έξοδα και περιλαμβάνονται στο κέρδος ή τη ζημία της περιόδου, εκτός από τον φόρο που προκύπτει από:

- Μια συναλλαγή ή ένα γεγονός που αναγνωρίζεται απευθείας στα ίδια κεφάλαια ή
- Μία συνένωση επιχειρήσεων και λογιστικοποιούνται ως απόκτηση.

Οι περισσότερες αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και φορολογικές απαιτήσεις προκύπτουν όταν έσοδα ή έξοδα περιλαμβάνονται στο λογιστικό αποτέλεσμα μιας περιόδου, αλλά περιλαμβάνονται στο φορολογητέο εισόδημα (φορολογική ζημία) διαφορετικής περιόδου. Ο αναβαλλόμενος φόρος που προκύπτει, καταχωρείται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων. Παραδείγματα είναι:

- ✓ Έσοδα από τόκους, δικαιώματα εκμετάλλευσης ή μερίσματα που εισπράττονται με καθυστέρηση και περιλαμβάνονται στο λογιστικό αποτέλεσμα με βάση την περίοδο που αφορούν, σύμφωνα με το ΔΛΠ 18 «έσοδα», αλλά περιλαμβάνονται στο φορολογητέο εισόδημα (φορολογική ζημία) σε ταμειακή βάση και



- ✓ Κόστος άυλων περιουσιακών στοιχείων που έχει κεφαλαιοποιηθεί σύμφωνα με το ΔΛΠ38 «άυλα περιουσιακά στοιχεία» και αποσβένεται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων, αλλά είχε εκπέσει για φορολογικούς σκοπούς, όταν αναλήφθηκε.

Η λογιστική αξία των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων μπορεί να μεταβάλλεται και αν ακόμη δεν υπάρχει μεταβολή στο ποσό των σχετικών προσωρινών διαφορών. Αυτό μπορεί να προκύπτει, για παράδειγμα, από:

- Μεταβολή στους φορολογικούς συντελεστές ή φορολογικούς νόμους
- Επανεκτίμηση της ανακτησιμότητας των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων, ή
- Μεταβολή στον αναμενόμενο τρόπο της ανάκτησης ενός περιουσιακού στοιχείου.

Βέβαια, αν οι φόροι αφορούν σε στοιχεία που πιστώνονται ή χρεώνονται απευθείας στα ίδια κεφάλαια στην ίδια ή και σε διαφορετική περίοδο, τότε οι φόροι θα πρέπει να χρεώνονται ή να πιστώνονται άμεσα στα ίδια κεφάλαια. Παραδείγματα τέτοιων στοιχείων είναι: (Δ.Λ.Π. 21)

- Μία μεταβολή στη λογιστική αξία που προκύπτει από την αναπροσαρμογή των ενσώματων παγίων,
- Προσαρμογή στο υπόλοιπο έναρξης των κερδών εις νέον που προκύπτει είτε από μεταβολή λογιστικής πολιτικής που εφαρμόζονται αναδρομικά είτε από διόρθωση λάθους.
- Συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν κατά τη μετατροπή των οικονομικών καταστάσεων μιας εκμετάλλευσης στο εξωτερικό.

Σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να είναι δύσκολο να προσδιοριστεί το ποσό του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου που αφορά σε στοιχεία που έχουν πιστωθεί ή χρεωθεί στα ίδια κεφάλαια. Αυτό μπορεί να συμβαίνει, για παράδειγμα, όταν:

- ∴ Υπάρχουν κλιμακωτοί συντελεστές φόρου εισοδήματος και είναι αδύνατο να προσδιοριστεί ο συντελεστής στον οποίο ένα συγκεκριμένο στοιχείο του φορολογητέου εισοδήματος (φορολογικής ζημίας) έχει φορολογηθεί.



ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ

- ∴ Μία μεταβολή στο συντελεστή φόρου ή άλλων φορολογικών κανόνων επηρεάζει μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση που αφορά (στο σύνολο ή μερικώς) σε ένα στοιχείο που είχε προηγουμένως χρεωθεί ή πιστωθεί στα ίδια κεφάλαια ή
- ∴ Η επιχείρηση αποφασίζει να καταχωρήσει μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή εφεξής να μην την καταχωρήσει στο σύνολό της και η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση αφορά (στο σύνολο ή μερικώς) σε στοιχείο που είχε προηγουμένως χρεωθεί ή πιστωθεί στα ίδια κεφάλαια.

Σε τέτοιες περιπτώσεις, ο τρέχων και ο αναβαλλόμενος φόρος σχετίζεται με στοιχεία πιστούμενα ή χρεούμενα στα ίδια κεφάλαια βασίζεται σε μία λογική αναλογική κατανομή του τρέχοντος και του αναβαλλόμενου φόρου της επιχείρησης, κατά τη φορολογική νομοθεσία που τη διέπει ή σε άλλη μέθοδο που επιτυγχάνει μία πιο ορθή κατανομή κατά τις περιστάσεις.

4.2.7 Φορολογικές συνέπειες στα μερίσματα

Σε ορισμένες δικαιοδοσίες, οι φόροι εισοδήματος είναι πληρωτέοι με έναν υψηλότερο ή χαμηλότερο συντελεστή, εάν μέρος ή το σύνολο του καθαρού κέρδους ή των κερδών εις νέον καταβάλλεται ως μέρισμα. Σε άλλες δικαιοδοσίες, οι φόροι εισοδήματος μπορεί να επιστραφούν, αν μέρος ή το σύνολο του καθαρού κέρδους ή των κερδών εις νέον καταβάλλεται ως μέρισμα. Πιθανές μελλοντικές διανομές μερισμάτων ή επιστροφές φόρου δεν πρέπει αν περιλαμβάνονται στην επιμέτρηση αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων. Το ΔΛΠ 12 απαιτεί γνωστοποίηση των φορολογικών συνεπειών των εν λόγω μερισμάτων, καθώς και γνωστοποίηση της φύσης και τα ποσά των πιθανών συνεπειών φόρου εισοδήματος των μερισμάτων.

Όταν μία επιχείρηση καταβάλει μερίσματα στους μετόχους της, μπορεί να απαιτείται να καταβάλλει μία αναλογία των μερισμάτων στις φορολογικές αρχές για λογαριασμό των μετόχων. Σε πολλές νομοθεσίες αυτό το ποσό αναφέρεται ως ένας παρακρατούμενος φόρος. Αυτό το ποσό που καταβλήθηκε ή είναι πληρωτέο στις φορολογικές αρχές, χρεώνεται στα ίδια κεφάλαια ως μέρος των μερισμάτων.

4.2.8 Η Παρουσίαση των Φόρων στις Οικονομικές Καταστάσεις



ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ

Οι τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις και οι τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις πρέπει να συμψηφίζονται στον ισολογισμό μόνο εφόσον η οικονομική οντότητα έχει το νόμιμο δικαίωμα και πρόθεση να γίνει διακανονισμός σε καθαρή βάση.

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις πρέπει να συμψηφίζονται στον ισολογισμό μόνο εφόσον η οικονομική οντότητα έχει το νόμιμο δικαίωμα να γίνει διακανονισμός σε καθαρή βάση και αυτοί επιβάλλονται από την ίδια τη φορολογική αρχή με τον ίδιο φορέα ή διαφορετικούς φορείς που προτίθενται να ρευστοποιήσει το περιουσιακό και να εξοφλήσουν την υποχρέωση συγχρόνως.

Για να βγάλουμε ένα σωστό συμπέρασμα, στον ισολογισμό της επιχείρησης, οι τρέχοντες φόροι, απαιτήσεις ή υποχρεώσεις, θα πρέπει να εμφανίζονται ξεχωριστά από τα υπόλοιπα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού. Οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις και απαιτήσεις δεν θα πρέπει να περιλαμβάνονται στις τρέχουσες υποχρεώσεις ή στο κυκλοφορούν ενεργητικό αντιστοίχως. Εφαρμόζοντας αυτό το πρότυπο επιδιώκεται η ισομερής κατανομή του απολογισμού των φορολογικών υποχρεώσεων μιας επιχείρησης, έτσι ώστε οποιαδήποτε προσωρινή διαφορά προκύψει, είτε όταν ένα έξοδο εκπίπτει για λογιστικούς και φορολογικούς λόγους αλλά το ποσοστό κατά το οποίο εκπίπτει για την κάθε περίπτωση διαφέρει και τότε δημιουργείται θέμα διαφοράς χρόνου ολικής διαγραφής, είτε όταν ένα συγκεκριμένο έξοδο εκπίπτει τόσο για λογιστικούς όσο και για φορολογικούς λόγους αλλά εντός διαφορετικών οικονομικών χρήσεων για την κάθε περίπτωση, να κατανεμηθεί με βάση την αυτοτέλεια των χρήσεων που επηρεάζονται.

Οι οικονομικές καταστάσεις θα πρέπει να περιλαμβάνουν ανάλυση των σημαντικότερων ποσών βάσει των οποίων έχει προσδιοριστεί το έξοδο της φορολογίας, μερικά εκ των οποίων είναι:

1. Οποιοδήποτε διακανονισμοί έχουν γίνει κατά την διάρκεια του έτους επί της τρέχουσας φορολογίας και πιθανόν να αφορούσαν και προηγούμενες χρήσεις.
2. Το ποσό του αναβαλλόμενου φορολογικού εξόδου που προήλθε από αλλαγή του φορολογικού συντελεστή.



3. Το ποσό του αναβαλλόμενου φορολογικού εξόδου που δημιουργήθηκε στην τρέχουσα χρήση ή αφορούσε διαγραφή εξόδου, που δημιουργήθηκε σε προηγούμενες χρήσεις.
4. Το τρέχων έξοδο της φορολογίας
5. Πληροφορίες σχετικά με την επίδραση τυχόν αλλαγής του φορολογικού συντελεστή
6. Το ύψος του οφέλους που προέκυψε από φορολογικές ζημιές ή ελαφρύνσεις προηγούμενων ετών και δεν είχε αναγνωριστεί παρά μόνο στο τρέχον έτος.
7. Το συνολικό ποσό των προσωρινών διαφορών που σχετίζονται με επενδύσεις ή συμφέροντα σε εξαρτημένες ή συνδεδεμένες επιχειρήσεις και κοινοπραξίες, για τις οποίες δεν έχει δημιουργηθεί αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.
8. Το ύψος των φορολογικών ζημιών ή ελαφρύνσεων προηγούμενων ετών που έχει αναγνωριστεί στο τρέχον έτος για τη μείωση του αναβαλλόμενου φορολογικού εξόδου.
9. Το ύψος του φορολογικού εξόδου που αναλογεί στην επίδραση επί των λογιστικών αποτελεσμάτων από αλλαγές στις ακολουθούμενες λογιστικές αρχές ή θεμελιώδη λάθη.
10. Το συνολικό ποσό της τρέχουσας ή αναβαλλόμενης φορολογίας που επηρεάζει την καθαρή θέση της επιχείρησης.
11. Το ύψος των εκπεστέων προσωρινών διαφορών, φορολογικών ζημιών ή ελαφρύνσεων, που δεν έχουν αξιοποιηθεί και για τις οποίες δεν δημιουργήθηκε αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση
12. Τα έκτακτα έσοδα και έξοδα (Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά, Δημήτρης Ντζανάτος, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα 2008)

4.2.9 Γνωστοποιήσεις

Τα σημαντικά ποσά από τα οποία αποτελείται το έξοδο (έσοδο) φόρου εισοδήματος πρέπει να γνωστοποιούνται ξεχωριστά. Στο έξοδο (έσοδο) φόρου μπορεί να περιλαμβάνονται:

- Τρέχων φόρος έξοδο (έσοδο).



- Κάθε προσαρμογή καταχωρούμενη στην περίοδο για τρέχοντες φόρους προηγούμενων περιόδων.
- Το ποσό του αναβαλλόμενου εξόδου, (εσόδου) φόρου που σχετίζεται με τη δημιουργία και αναστροφή των προσωρινών διαφορών.
- Το ποσό του αναβαλλόμενου εξόδου, (εσόδου) φόρου που σχετίζεται με μεταβολές στους φορολογικούς συντελεστές ή επιβολή νέων φόρων.
- Το ποσό του οφέλους που προκύπτει από μη καταχωρηθείσα προηγουμένως φορολογική ζημιά, πιστωτικό φόρο ή προσωρινή διαφορά προηγούμενης περιόδου, που χρησιμοποιείται για τη μείωση του τρέχοντος χρεωστικού φόρου.
- Το ποσό του οφέλους από μη καταχωρηθείσα προηγουμένως φορολογική ζημιά, πιστωτικό φόρο ή προσωρινή διαφορά προηγούμενης περιόδου, που χρησιμοποιείται για τη μείωση του αναβαλλόμενου εξόδου φόρου.
- Αναβαλλόμενο έξοδο φόρου, που προκύπτει από την μείωση ή αναστροφή προηγούμενης μείωσης, μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης.
- Το ποσό του εξόδου φόρου (εισοδήματος) που σχετίζεται με εκείνες τις αλλαγές των λογιστικών πολιτικών και τα λάθη που περιλαμβάνονται στο κέρδος ή τη ζημιά, επειδή δεν μπορούν να λογιστικοποιηθούν αναδρομικά.

Επίσης στις γνωστοποιήσεις θα πρέπει να περιλαμβάνονται ξεχωριστά και τα ακόλουθα:

- Το σύνολο του τρέχοντος και αναβαλλόμενου φόρου που αφορά σε στοιχεία που χρεώθηκαν ή πιστώθηκαν στα ίδια κεφάλαια.
- Μία εξήγηση της σχέσης μεταξύ του εξόδου (εσόδου) φόρου και του λογιστικού αποτελέσματος, με έναν ή αμφοτέρους από τους ακόλουθους τρόπους:
 - A.** Μία αριθμητική συμφωνία μεταξύ του εξόδου (εσόδου) φόρου και του γινομένου του λογιστικού αποτελέσματος πολλαπλασιαζόμενου με τον εφαρμοστέο φορολογικό συντελεστή, (ή συντελεστές), γνωστοποιώντας επίσης τη βάση στην οποία υπολογίζεται ο εφαρμοστέος φορολογικός συντελεστής (ή συντελεστές), ή
 - B.** Αριθμητική συμφωνία μεταξύ του μέσου πραγματικού συντελεστή φόρου και του εφαρμοστέου συντελεστή φόρου, καθώς και γνωστοποίηση της βάσης επί της οποίας υπολογίζεται ο εφαρμοστέος συντελεστής φόρου.



- Μία εξήγηση των μεταβολών στον εφαρμοστέο συντελεστή ή συντελεστές, σε σχέση με την προηγούμενη περίοδο.
- Το ποσό (και ημερομηνία λήξης αν υπάρχει) των εκπεστέων προσωρινών διαφορών, αχρησιμοποίητων φορολογικών ζημιών και αχρησιμοποίητων πιστωτικών φόρων, για τους οποίους καμία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση δεν καταχωρείται στον ισολογισμό.
- Το συγκεντρωτικό ποσό των προσωρινών διαφορών που συνδέονται με επενδύσεις σε θυγατρικές, υποκαταστήματα, συγγενείς και με δικαιώματα σε κοινοπραξίες, για το οποίο δεν έχουν καταχωρηθεί αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις.
- Το ποσό των συνεπειών του φόρου εισοδήματος των μερισμάτων προς τους μετόχους της επιχείρησης, που προτάθηκαν ή ανακοινώθηκαν πριν οι οικονομικές καταστάσεις εγκριθούν για έκδοση, αλλά δεν καταχωρήθηκαν ως υποχρέωση στις οικονομικές καταστάσεις.

Η επιχείρηση πρέπει να γνωστοποιεί το ποσό μιας αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης και τη φύση της απόδειξης που στηρίζει την καταχώρησή της όταν:

α. Η χρησιμοποίηση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης εξαρτάται από μελλοντικά φορολογητέα κέρδη, επί πλέον των κερδών που ανακύπτουν από την αναστροφή υπάρχουσών φορολογητέων προσωρινών διαφορών και

β. Η επιχείρηση υπέστη ζημία είτε στην τρέχουσα είτε σε προηγούμενη περίοδο στην ίδια φορολογική δικαιοδοσία στην οποία προέκυψε η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

Οι γνωστοποιήσεις που απαιτούνται παρέχουν στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεων τη δυνατότητα να αντιλαμβάνονται, αν η σχέση μεταξύ του εξόδου (εσόδου) φόρου και του λογιστικού αποτελέσματος είναι ασυνήθης, όπως επίσης και τους σημαντικούς παράγοντες που μπορεί να επηρεάσουν αυτή τη σχέση στο μέλλον. Η σχέση μεταξύ εξόδου (εσόδου) φόρου και λογιστικού αποτελέσματος μπορεί να επηρεάζεται από διάφορους παράγοντες όπως έσοδα απαλλασσόμενα από τη φορολογία, έξοδα μη εκπεστέα κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος (φορολογικής ζημίας), την επίπτωση των φορολογικών ζημιών και των φορολογικών συντελεστών εξωτερικού.



Κατά την εξήγηση της σχέσης μεταξύ εξόδου (εσόδου) φόρου και λογιστικού αποτελέσματος, η επιχείρηση χρησιμοποιεί ένα εφαρμοστέο φορολογικό συντελεστή που παρέχει την πλέον κατανοητή πληροφόρηση στους χρήστες των οικονομικών καταστάσεών της. Συχνά, ο πλέον κατανοητός συντελεστής είναι ο εγχώριος συντελεστής φόρου στη χώρα στην οποία εγκαταστημένη η επιχείρηση, συναθροίζοντας το φορολογικό συντελεστή που εφαρμόζεται στους εθνικούς φόρους με τους συντελεστές που εφαρμόζονται στην κάθε τοπική φορολογία και οι οποίοι υπολογίζονται επί ενός ουσιαστικά παρόμοιου επιπέδου φορολογητέου εισοδήματος (φορολογικής ζημίας). Όμως, για μια επιχείρηση που δραστηριοποιείται σε διάφορες χώρες, μπορεί να είναι πιο κατανοητή η συγκέντρωση ξεχωριστών συμφωνιών που καταρτίζονται με τη χρήση των εγχώριων συντελεστών για κάθε επί μέρους χώρα.

Η παράγραφος 82^A του ΔΛΠ 12 απαιτεί μία επιχείρηση να γνωστοποιεί τη φύση των πιθανών συνεπειών φόρου εισοδήματος που θα προερχόταν από την καταβολή μερισμάτων στους μετόχους της. Μία επιχείρηση γνωστοποιεί τα σημαντικά στοιχεία των συστημάτων φόρου εισοδήματος και τους συντελεστές που θα επηρεάζουν το ποσό των πιθανών συνεπειών φόρου εισοδήματος των μερισμάτων.

Δε θα ήταν μερικές φορές να υπολογιστεί το συνολικό ποσό των πιθανών συνεπειών φόρου εισοδήματος που θα προερχόταν από την καταβολή μερισμάτων στους μετόχους. Αυτό μπορεί να συμβεί, για παράδειγμα, όταν μία επιχείρηση έχει ένα μεγάλο αριθμό αλλοδαπών θυγατρικών. Όμως, ακόμη και σε τέτοιες περιπτώσεις, μερικά τμήματα του συνολικού ποσού μπορεί να είναι ευχερώς προσδιορίσιμα. Για παράδειγμα, σε έναν ενοποιημένο όμιλο, μία μητρική εταιρεία και μερικές θυγατρικές της μπορεί να έχουν πληρώσεις φόρους εισοδήματος με έναν υψηλότερο συντελεστή στα μη διανεμόμενα κέρδη και να είναι ενήμερες του ποσού που θα επιστρεφόταν κατά την καταβολή μελλοντικών μερισμάτων στους μετόχους από ενοποιημένα κέρδη εις νέο. Στην περίπτωση αυτή, αυτό το επιστρεπτέο ποσό γνωστοποιείται. Αν ισχύει, η επιχείρηση επίσης γνωστοποιεί ότι υπάρχουν πρόσθετες πιθανές συνέπειες φόρου εισοδήματος που δεν είναι εφικτά προσδιορίσιμες. Στις ιδιαίτερες οικονομικές καταστάσεις της μητρικής εταιρείας, αν υπάρχουν, η γνωστοποίηση των πιθανών συνεπειών του φόρου εισοδήματος αφορά στα κέρδη εις νέο της μητρικής.



Εκτός από τις γνωστοποιήσεις που απαιτούνται από το ΔΛΠ 12, είναι μερικές γνωστοποιήσεις σχετικά με τους φόρους εισοδήματος που απαιτούνται από το ΔΛΠ1, ως εξής:

- Το ΔΛΠ 1 απαιτεί γνωστοποιήσεις στην όψη της κατάστασης οικονομικής θέσης σχετικά με τρέχουσες φορολογικές απαιτήσεις, τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις, αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις.
- Το ΔΛΠ 12 απαιτεί γνωστοποίηση του εξόδου φόρου (εσόδου φόρου) που αφορούν συνήθεις δραστηριότητες στην όψη της κατάστασης συνολικών εσόδων.
- Το ΔΛΠ 12 απαιτεί ότι, αν μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει κατάσταση εσόδων, εκτός από μια οικονομική οντότητα παρουσιάζει κατάσταση εσόδων, εκτός από μια κατάσταση συνολικών εσόδων, έξοδα (έσοδα) από συνήθεις δραστηριότητες, θα πρέπει να παρουσιάζονται στην κατάσταση λογαριασμού αποτελεσμάτων.

4.3 Η ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΗΣ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

4.3.1 Ο Ρόλος της Αναβαλλόμενης Φορολογίας

Όπως έχει ήδη αναφερθεί ανωτέρω, το λογιστικό αποτέλεσμα διαφέρει από το φορολογητέο κέρδος ή ζημία. Οι διαφορές αυτές μπορεί να οφείλονται είτε σε μόνιμους είτε σε προσωρινούς παράγοντες. Οι προσωρινές διαφορές οφείλονται στο γεγονός ότι ορισμένα οικονομικά γεγονότα (λογιστικές εγγραφές) μίας χρήσης έχουν φορολογική επίδραση σε διαφορετική χρήση.

4.3.2 Μεθοδολογία Αναβαλλόμενης Φορολογικής Υποχρέωσης

Το Δ.Λ.Π. 12 υιοθετεί τη μέθοδο της υποχρέωσης του ισολογισμού για τον προσδιορισμό των αναβαλλόμενων φόρων. Συγκρίνει, δηλαδή, τη λογιστική αξία των στοιχείων του ενεργητικού και των υποχρεώσεων με την φορολογική τους βάση, προκειμένου με αυτόν τον τρόπο να προσδιοριστούν οι προσωρινές διαφορές και να υπολογιστεί ο ανάλογος αναβαλλόμενος φόρος.



Όταν η επιχείρηση αναγνωρίζει ένα στοιχείο του ενεργητικού, τότε αναμένει ότι μελλοντικά θα ανακτήσει τη λογιστική του αξία. Αυτό θα συμβεί είτε με την πώληση του στοιχείου (π.χ. εμπορεύματα) είτε με τη χρήση του για την απόκτηση άλλων στοιχείων (π.χ. μηχανήματα παραγωγής).

Ταυτόχρονα με την αναγνώριση των στοιχείων του ενεργητικού, η επιχείρηση αναμένει να έχει μία μελλοντική φορολογική έκπτωση, η οποία να είναι ίση με τη φορολογική βάση των στοιχείων αυτών. Η έκπτωση προκύπτει καθώς η επιχείρηση αναλώνει τα στοιχεία αυτά ή τις υπηρεσίες που αυτά εμπεριέχουν.

Όταν η λογιστική αξία των στοιχείων του ενεργητικού είναι μεγαλύτερη από τη φορολογική βάση, τότε αντίστοιχα και τα έξοδα που θα αφαιρεθούν από τα λογιστικά κέρδη όταν το στοιχείο πωληθεί ή χρησιμοποιηθεί, θα είναι μεγαλύτερα από τις φορολογικές εκπτώσεις που θα έχουν τα στοιχεία αυτά.

Θα προκύψει λοιπόν φορολογητέο κέρδος μεγαλύτερο από το λογιστικό και θα καταβληθεί μεγαλύτερος φόρος εισοδήματος. Δημιουργείται, συνεπώς, μία μελλοντική φορολογική υποχρέωση, η οποία αναγνωρίζεται ως Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση.

4.3.3 Μεθοδολογία Αναβαλλόμενης Φορολογικής Απαίτησης

Η τεχνική αναγνώρισης της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης είναι παρόμοια με τα όσα αναφέρθηκαν και για τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις. Άρα, όταν η λογιστική αξία ενός στοιχείου του ενεργητικού είναι μικρότερη από τη φορολογική του βάση, τότε αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, εφόσον βέβαια, είναι πιθανό ότι η επιχείρηση θα έχει αρκετά φορολογικά μελλοντικά κέρδη, έτσι ώστε να επωφεληθεί από τη φορολογική αυτή έκπτωση.

Όταν η φορολογική βάση του στοιχείου είναι μεγαλύτερη, τότε αναμένεται ότι οι φορολογικές εκπτώσεις στο μέλλον θα είναι μεγαλύτερες και επομένως θα πληρωθεί μικρότερος φόρος μελλοντικά. Δημιουργείται με άλλα λόγια, ένα φορολογικό όφελος, το οποίο αναγνωρίζεται σήμερα, εφόσον πιθανολογείται ότι το όφελος αυτό θα εισρεύσει στην επιχείρηση.



ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ

Στην περίπτωση των υποχρεώσεων η τεχνική που ακολουθείται είναι η αντίστροφη. Συνεπώς, όταν η λογιστική αξία μίας υποχρέωσης, είναι μεγαλύτερη από τη φορολογική της βάση, τότε δημιουργείται μία προσωρινή εκπεστέα διαφορά, οπότε αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.

Η τακτοποίηση της υποχρέωσης θα οδηγήσει σε μία εκροή οικονομικών πόρων από την επιχείρηση χωρίς να επηρεάζει το λογιστικό αποτέλεσμα. Στην περίπτωση όμως που η εκροή, ή μέρος αυτής, αφαιρεθεί από το μελλοντικό φορολογητέο κέρδος, τότε μειώνεται ο φόρος εισοδήματος που θα καταβληθεί και κατά συνέπεια δημιουργείται μία απαίτηση που υπάρχει σήμερα και αφορά ένα μελλοντικό φορολογικό όφελος.

4.3.4 Η Μέθοδος Λογιστικού Χειρισμού του Δ.Λ.Π. 12

Με την αναθεώρηση του προτύπου το 2000, καταργήθηκε η μέχρι τότε ισχύουσα μέθοδος λογιστικοποίησης του φόρου, και επιβλήθηκε (για τις χρήσεις που άρχιζαν από 01-01-2001 και μετά), η αποκαλούμενη «Μέθοδος υποχρεώσεως του Ισολογισμού».

Η μέθοδος αυτή, βασίζεται στα δεδομένα του Ισολογισμού και εστιάζει στις λεγόμενες «Προσωρινές διαφορές», δηλαδή στις διαφορές μεταξύ της εμφανιζόμενης στον Ισολογισμό λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή μιας υποχρέωσης και της φορολογικής βάσης αυτού, δηλαδή του ποσού που αναγνωρίζεται για φορολογικούς σκοπούς. Οι διαφορές αυτές θα επηρεάσουν αυξητικά ή μειωτικά το φόρο εισοδήματος της χρήσης, στη χρήση στην οποία τα αντίστοιχα περιουσιακά στοιχεία του Ισολογισμού ή οι υποχρεώσεις, που περικλείουν τις διαφορές αυτές, εισπραχθούν ή πληρωθούν ή μεταφερθούν στα «αποτελέσματα χρήσεως».

Μέχρι τότε, ο φόρος εισοδήματος που περικλείεται στις προσωρινές αυτές διαφορές, πρέπει να προσδιορισθεί και να εμφανισθεί στον Ισολογισμό είτε στο λογαριασμό «αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις», είτε στο λογαριασμό «αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις».



ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ



ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ

ΜΕΡΟΣ Δ΄

ΕΡΕΥΝΑ ΣΤΙΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΕΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΙΣ 2013-2014 ΤΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΤΟΥ ΚΛΑΔΟΥ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗΣ ΣΤΟ Χ.Α.Α.



ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5

ΕΜΠΕΙΡΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΚΛΑΔΟΥ ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΚΗΣ ΣΤΟ Χ.Α.Α.

5.1 Παρουσίαση εταιρειών δείγματος από τον κλάδο πληροφορικής.

Για την εμπειρική έρευνα επιλέχθηκε ο κλάδος υπηρεσιών ηλεκτρονικών υπολογιστών του Χρηματιστηρίου Αξιών Αθηνών (ICB 9533). Για την αντικειμενική σύγκριση των μεγεθών, δημιουργήθηκε υπολογιστικό φύλο excel, στο οποίο οριζόντια αναγράφονται τα μεγέθη που κρίθηκε σκόπιμο να εξεταστεί η κάθε εταιρεία και κάθε εταιρεία για τις χρήσεις 2013 και 2014. Ο πίνακας συμπληρώθηκε κατόπιν εμπειριστατωμένης μελέτης των δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων του κάθε ομίλου οι οποίες είναι διαθέσιμες τόσο στις ιστοσελίδες των ίδιων των εταιρειών, όσο και στην ιστοσελίδα του Χρηματιστηρίου Αξιών Αθηνών. Για λόγους καλύτερης πληροφόρησης, αντλήθηκαν στοιχεία και πληροφορίες από τις επεξηγηματικές σημειώσεις των ελεγκτικών εταιρειών, οι οποίες συμπεριλαμβάνονται στις οικονομικές εκθέσεις των Ομίλων.

Επίσης, αρκετά στοιχεία αντλήθηκαν από τα πιστοποιητικά των ορκωτών ελεγκτών λογιστών. Ακολούθησε μία διαδικασία οργάνωσης των στοιχείων και ταξινόμησής τους ώστε να μπορέσουν να χρησιμοποιηθούν στο φύλλο εργασίας. Έγιναν επίσης οι απαραίτητοι υπολογισμοί και συσχετισμοί των φόρων σε σχέση με μεγέθη του Ισολογισμού και των Αποτελεσμάτων των ομίλων, όπως επίσης και η μετατροπή των φόρων και των αναβαλλόμενων φόρων σε ποσοστιαίες μονάδες, ώστε να καταστεί δυνατή η παρουσίαση της συμμετοχής αυτών των μεγεθών συγκριτικά, μέσω γραφημάτων. Στον πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζονται επιλεγμένα χαρακτηριστικά του δείγματος όσον αφορά την διαπραγμάτευση των εταιρειών στο Χρηματιστήριο Αθηνών.

Πίνακας 5.1 : Στοιχεία εταιρειών δείγματος

A/A	Κωδικός Μετοχής Χ.Α.	ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΥΠΕΡΚΛΑΔΟΣ	Κωδικός Υπερ κλάδου (ICB)	Ονομασία Κατηγορίας Μετοχής	ΔΕΙΚΤΗ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟΥ (EN)	ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ ΧΑΑ
1	295	ΑΛΤΕΚ	Αίτεc Ανώνυμος Βιοτεχνική Εμπορική και	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩΝ	9533	ΑΓΟΡΑ ΑΞΙΩΝ	ΕΠΙΤΗΡΗΣΗ	2/8/1995
2	510	ΛΟΓΟΣ	Λογισμός Συστήματα Πληροφορικής Α.Ε.	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩΝ	9533	ΑΓΟΡΑ ΑΞΙΩΝ	ΔΟΜ, FTSEGT	14/3/2003
3	520	ΠΡΟΦ	Profile Α.Ε.Β.Ε. Πληροφορικής	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩΝ	9533	ΑΓΟΡΑ ΑΞΙΩΝ	FTSEA	29/10/2003
4	191	ΚΟΥΑΛ	Quality and Reliability Α.Β.Ε.Ε.	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩΝ	9533	ΑΓΟΡΑ ΑΞΙΩΝ	FTSEA ΔΟΜ ΔΤΧ	11/8/2000
5	298	ΚΟΥΕΣ	Quest Συμμετοχών Α.Ε.	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩΝ	9533	ΑΓΟΡΑ ΑΞΙΩΝ	FTSE /ASE 20, ΣΑΓΔ, ΔΟΜ	17/12/1998
6	529	ΑΓΚΡΙ	Αλφα Γκριαν Α.Ε.	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩΝ	9533	ΑΓΟΡΑ ΑΞΙΩΝ	-	20/4/2004
7	307	ΠΣΥΣΤ	Συστήματα Μικροϋπολογιστών Α.Ε.	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩΝ	9533	ΑΓΟΡΑ ΑΞΙΩΝ	-	14/4/2000
8	126	ΕΠΣΙΑ	Epsilon Net Α.Ε.	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩΝ	9533	ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΗ ΑΓΟΡΑ	ΔΕΑ	21/2/2008
9	138	ΠΕΡΦ	Performance Technologies Α.Ε.	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩΝ	9533	ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΗ ΑΓΟΡΑ	ΔΕΑ	17/9/2008
10	144	ΒΙΝΤΑ	Vidavo Α.Ε.	ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΥΠΟΛΟΓΙΣΤΩΝ	9533	ΕΝΑΛΛΑΚΤΙΚΗ ΑΓΟΡΑ	ΔΕΑ	12/3/2010

* Η 11η εταιρεία με την επωνυμία Byte Computer ΑΒΕΕ, δεν δημοσίευσε οικονομική έκθεση αλλά μόνο έναν ισολογισμό, γι αυτό και δεν κατέστη δυνατή η συμμετοχή της στην έρευνα ώστε να προκύψουν αντικειμενικά συμπεράσματα.

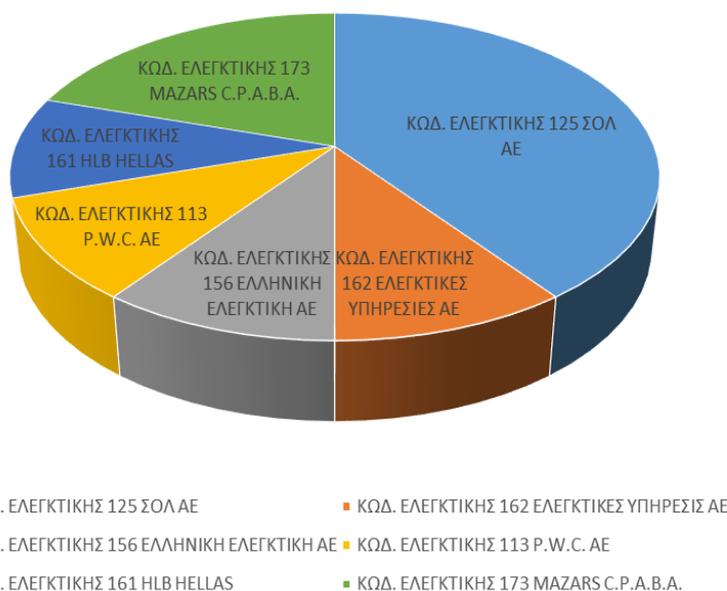
5.2 Παρουσίαση Ελεγκτικών Εταιρειών που πραγματοποίησαν τον έλεγχο του δείγματος

Στον παρακάτω πίνακα δίνονται στοιχεία για τον ελεγκτικό οίκο και τον ελεγκτή που πραγματοποίησε των έλεγχο των οικονομικών καταστάσεων.

Πίνακας 5.2 : Στοιχεία Ελεγκτικών Εταιρειών δείγματος

ΤΥΠΟΣ ΕΚΘΕΣΗΣ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ	ΕΤΑΙΡΕΙΑ	ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ	ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	ΚΩΔΙΚΟΣ ΟΡΚΩΤΟΥ ΕΛΕΓΚΤΗ
1	Λογισμός Συστήματα Πληροφορικής Α.Ε.	ΣΟΛ ΑΕ	125	31271
1	Profile Α.Ε.Β.Ε. Πληροφορικής	ΣΟΛ ΑΕ	125	16801
1	Epsilon Net Α.Ε.	ΣΟΛ ΑΕ	125	40061
1	Performance Technologies Α.Ε.	ΣΟΛ ΑΕ	125	14321
2	Ανώνυμος Βιοτεχνική Επιχειρηματική	ΕΕΓΚΤΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΑΕ	162	17011
1	Vidavo Α.Ε.	ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΑΕ	156	37641
1	Quest Συμμετοχών Α.Ε.	P.W.C. ΑΕ	113	17681
1	Αλφα Γκρισιν Α.Ε.	HLB HELLAS	161	16281
1	Quality and Reliability Α.Β.Ε.Ε.	MAZARS CPABA	173	10741
1	Συστήματα Μικροϋπολογιστών Α.Ε.	MAZARS CPABA	173	30521

1.1 ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ ΠΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΑΝ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ ΤΟΥ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ

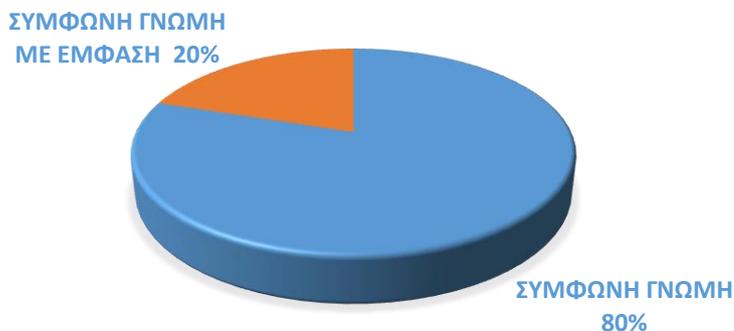


Στο παραπάνω γράφημα, παρουσιάζονται οι ελεγκτικές εταιρείες που πραγματοποίησαν τον έλεγχο του δείγματός μας. Το δείγμα αποτελείται από δέκα ομίλους εταιρειών εκ των οποίων, όπως είναι εμφανές και παραπάνω, τέσσερις ελέγχθηκαν από την εταιρεία ΣΟΛ Α.Ε., δύο ελέγχθηκαν από την εταιρεία Mazars C.P.A.B.A., και από μία έλεγξαν οι εταιρείες HLB Hellas, P.W.C. ΑΕ, Ελληνική Ελεγκτική Α.Ε. και Ελεγκτικές Υπηρεσίες Α.Ε.

5.3 Γνώμη ελεγκτών επί των οικονομικών καταστάσεων του δείγματος

Στο δείγμα που εξετάστηκε, παρατηρήθηκε ότι στο 80% των οικονομικών καταστάσεων που ελέγχθηκαν δόθηκε από τους ορκωτούς λογιστές σύμφωνη γνώμη (τύπος έκθεσης ορκωτού λογιστή 1), ενώ στο 20% δόθηκε σύμφωνη γνώμη με έμφαση (τύπος έκθεσης ορκωτού λογιστή 2).

1.2 ΓΝΩΜΗ ΕΛΕΓΚΤΩΝ ΕΠΙ ΤΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΤΟΥ ΔΕΙΓΜΑΤΟΣ



Στο διάγραμμα 1.2 παρουσιάζεται η παραπάνω αναλογία με ποσοστά επί του συνόλου. Αξίζει να σημειωθεί ότι οι εταιρείες στις οποίες δόθηκε σύμφωνη γνώμη με έμφαση επί των οικονομικών της καταστάσεων, είναι η μία υπό επιτήρηση και η άλλη εκτός δείκτη.

5.4 Παρουσίαση των φόρων στις οικονομικές καταστάσεις των εισηγμένων ομίλων

Για κάθε μία από τις εταιρείες που εξετάστηκαν του κλάδου υπηρεσιών ηλεκτρονικών υπολογιστών του Χρηματιστηρίου Αξιών Αθηνών, αντλήθηκαν δεδομένα από τις οικονομικές καταστάσεις και τις εκθέσεις των ορκωτών ελεγκτών λογιστών και καταχωρήθηκαν σε φύλλα εργασίας. Για τις ανάγκες αυτής της έρευνας, δημιουργήθηκαν πίνακες με τα παραπάνω δεδομένα, από τους οποίους προκύπτουν και τα γραφήματα της εργασίας όπως έχει προαναφερθεί.

5.4.1 Ανάλυση Τρέχουσας και Αναβαλλόμενης Φορολογίας στον Ισολογισμό

Στον πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζονται οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις, καθώς και οι τρέχουσες υποχρεώσεις για πληρωμή φόρων ως ποσοστό (%) του Ενεργητικού των εταιρειών συγκριτικά για τις χρήσεις 2013-2014.

Πίνακας 5.3 : Ανάλυση Φορολογικών Απαιτήσεων και Υποχρεώσεων Ισολογισμού.

ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	Κωδικός Υπερ Κλάδου(ICB)	ΔΕΙΚΤΗ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟΥ (ΕΝ)	ΕΝΟΠ. ΟΙΚΟΝΟΜ. ΚΑΤ. ΧΡΗΣΗ	ΣΥΝΟΛΟ ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ (1)	ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΑΠΑΙΤΗΣΕΙΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ (Α.Φ.Α/ΔΤΑ)	Α.Φ.Α./ ΔΤΑ ΩΣ % ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ	ΤΡΕΧΟΥΣΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ 31/12	ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ (Α.Φ.Υ./ΔΤΛ)	Α.Φ.Υ./ ΔΤΛ ΩΣ % ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟΥ
ΑΛΤΕΚ	Αίτες Ανώνυμος Εργαστήριο	9533	ΕΠΙΤΗΡΗΣΗ	2014	29.597.303,00	0,00	0,00	93.564,00	4.821,00	0,02
ΑΛΤΕΚ	Αίτες Ανώνυμος Εργαστήριο	9533	ΕΠΙΤΗΡΗΣΗ	2013	28.992.469,00	0,00	0,00	63.885,00	154.421,00	0,53
ΛΟΓΟΣ	Συστήματα Πρωτογενούς Λογισμίου	9533	ΔΟΜ, FTSEGT	2014	8.858.278,66	443.210,41	5,00	94.511,82	0,00	0,00
ΛΟΓΟΣ	Συστήματα Πρωτογενούς Λογισμίου	9533	ΔΟΜ, FTSEGT	2013	9.409.376,43	537.633,95	5,71	107.545,83	0,00	0,00
ΠΡΟΦ	Α.Ε.Β.Ε. Πρωτογενούς Λογισμίου	9533	FTSEA	2014	27.968.128,00	469.525,00	1,68	250.801,00	0,00	0,00
ΠΡΟΦ	Α.Ε.Β.Ε. Πρωτογενούς Λογισμίου	9533	FTSEA	2013	25.687.990,00	360.482,00	1,40	144.681,00	0,00	0,00
ΚΟΥΑΛ	Quality and Reliability Quality and Reliability	9533	FTSEA ΔΟΜ ΔΤΧ	2014	14.950.353,64	0,00	0,00	249.131,66	95.437,76	0,64
ΚΟΥΑΛ	Quality and Reliability	9533	FTSEA ΔΟΜ ΔΤΧ	2013	8.906.377,54	0,00	0,00	265.785,76	264.787,99	2,97
ΚΟΥΕΣ	Συμμετοχών	9533	FTSE/ASE 20, ΣΑΓΔ,	2014	291.486.000,00	0,00	0,00	5.769.000,00	1.220.000,00	0,42
ΚΟΥΕΣ	Συμμετοχών	9533	FTSE/ASE 20, ΣΑΓΔ,	2013	30.313.000,00	0,00	0,00	3.370.000,00	3.705.000,00	12,22
ΑΓΚΡΙ	Α.Ε. Αλφα Γκριπ	9533	-	2014	29.648.388,34	62.124,53	0,21	14.562,05	0,00	0,00
ΑΓΚΡΙ	Α.Ε. Αλφα Γκριπ	9533	-	2013	30.851.153,49	0,00	0,00	64.802,74	96.196,98	0,31
ΠΣΥΣΤ	Συστήματα Μικροϋπολογιστών	9533	-	2014	16.586.854,00	0,00	0,00	265.160,00	1.538.726,00	9,28
ΠΣΥΣΤ	Συστήματα Μικροϋπολογιστών	9533	-	2013	18.071.767,00	0,00	0,00	49.650,00	1.677.531,00	9,28
ΕΠΣΙΑ	Epsilon Net A.E.	9533	ΔΕΑ	2014	15.268.852,69	72.157,61	0,47	451.897,32	0,00	0,00
ΕΠΣΙΑ	Epsilon Net A.E.	9533	ΔΕΑ	2013	14.883.346,44	19.037,42	0,13	269.408,78	0,00	0,00
ΠΕΡΦ	Performance Technology	9533	ΔΕΑ	2014	14.780.511,60	0,00	0,00	600.888,94	249.148,12	1,69
ΠΕΡΦ	Performance Technology	9533	ΔΕΑ	2013	10.345.771,77	0,00	0,00	490.528,93	215.120,33	2,08
BINTA	Vidavo A.E.	9533	ΔΕΑ	2014	1.594.383,61	148.876,65	9,34	86.533,90	0,00	0,00
BINTA	Vidavo A.E.	9533	ΔΕΑ	2013	1.612.609,63	121.106,60	7,51	15.531,74	0,00	0,00
				2014	450.739.053,54	1.195.894,20	0,27	7.876.050,69	3.108.132,88	0,69
				2013	179.073.861,30	1.038.259,97	0,58	4.841.819,78	6.113.057,30	3,41



ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ

Είναι εμφανές στον πίνακα πως οι εταιρείες με κωδικό ΒΙΝΤΑ και ΛΟΓΟΣ, εμφανίζουν πολύ μεγάλο ποσοστό αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων επί του συνόλου του ενεργητικού σε σχέση με τον μέσο όρο. Το ίδιο ισχύει και για τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις της εταιρείας με κωδικό ΚΟΥΕΣ, η οποία ξεπερνάει το 12% επί του συνόλου του ενεργητικού. Αυτό έχει σαν αποτέλεσμα την άνοδο του μέσου ποσοστού των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων επί του μέσου συνόλου του ενεργητικού των εταιρειών.

Στα παρακάτω γραφήματα παρουσιάζεται η διάρθρωση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης και υποχρέωσης για τις χρήσεις 2013 και 2014.



1.4 ΔΙΑΡΘΡΩΣΗ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΑΙΤΗΣΗΣ ΚΑΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ 2013



Από τα παραπάνω γραφήματα παρατηρείται ότι οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις είναι περισσότερες από τις αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις, τόσο στη χρήση 2014 όσο και στην χρήση 2013. Τα ποσοστά όπως εμφανίζονται και στο γράφημα είναι στη χρήση 2014 28% αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση έναντι 72% αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης και στην χρήση 2013 15% αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση έναντι 85% αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης αντίστοιχα.

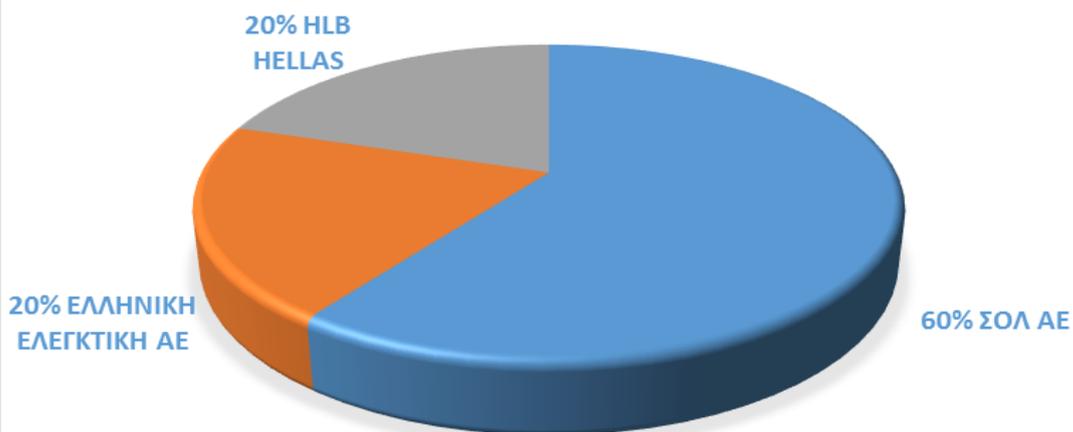
Στον παραπάνω πίνακα επίσης, επισημαίνεται μία διαφορά στις αντίστοιχες τρέχουσες φορολογικές υποχρεώσεις κάθε χρήσης. Στο διάγραμμα που ακολουθεί, απεικονίζεται η αύξηση των φορολογικών υποχρεώσεων κατά **62,67%**.



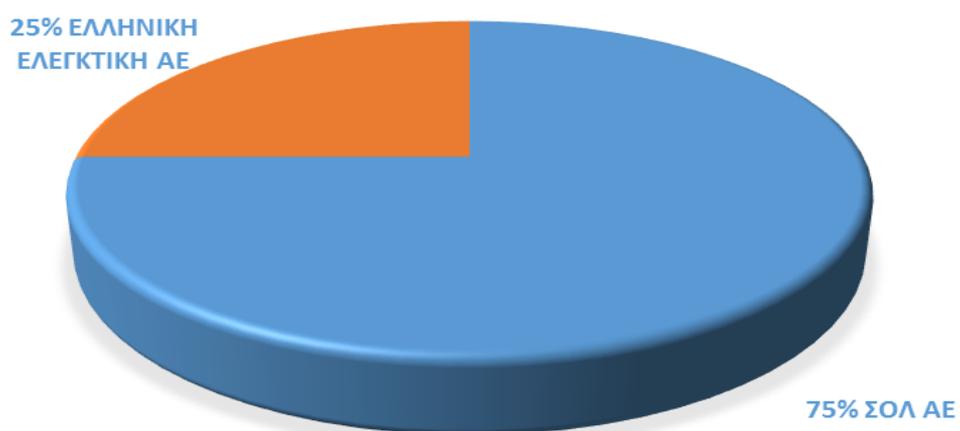
5.4.2 Ελεγκτικές εταιρίες και αναβαλλόμενη φορολογία

Βλέποντας τα παραπάνω ποσοστά αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και απαιτήσεων, είναι ενδιαφέρον να παρουσιαστούν και οι ελεγκτικές εταιρίες που πιστοποίησαν οικονομικές εκθέσεις των ομίλων, που περιέχουν τα παραπάνω νούμερα σε συνάρτηση με το σύνολο του ενεργητικού.

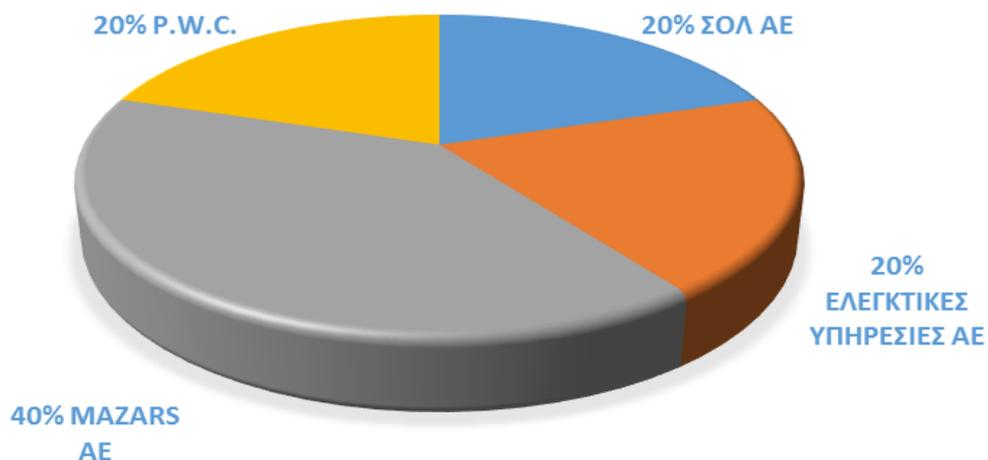
1.5 ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΑΙΤΗΣΗΣ ΑΝΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ 2014



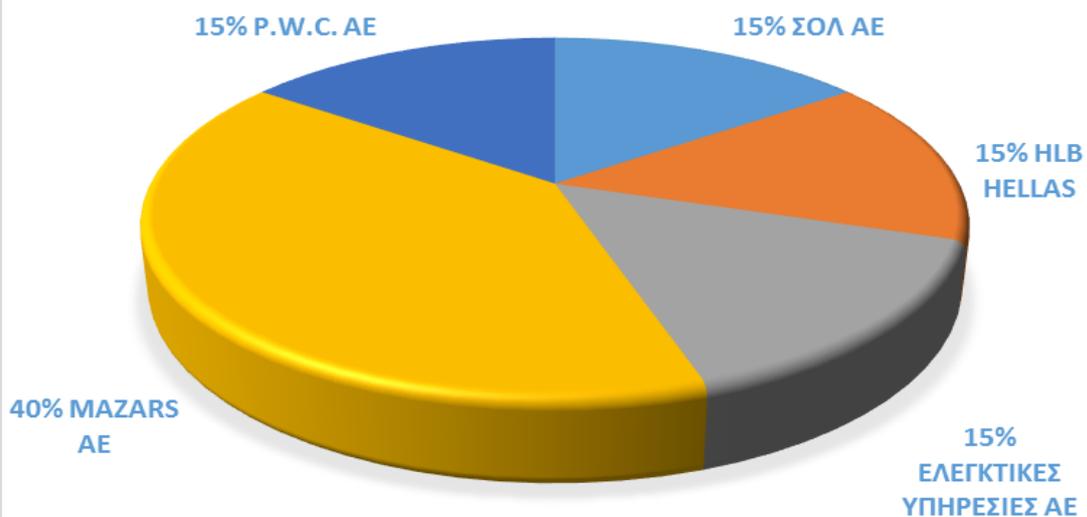
1.6 ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΑΙΤΗΣΗΣ ΑΝΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ 2013



1.7 ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΑΝΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ 2014



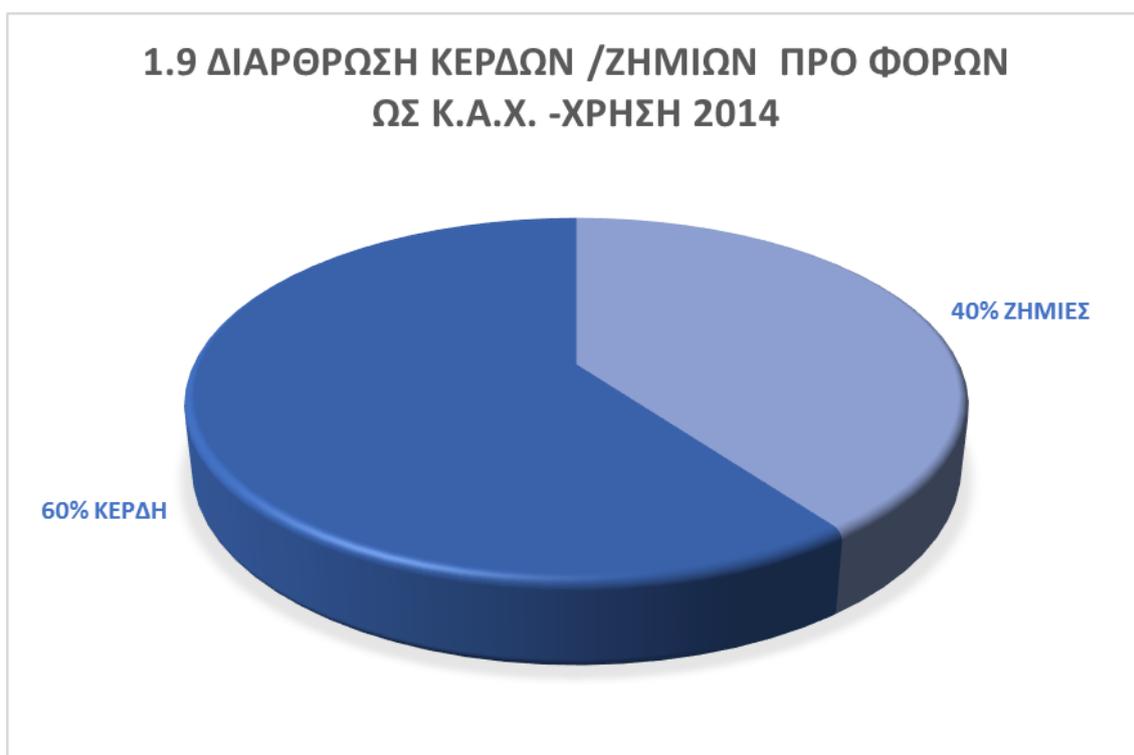
1.8 ΠΟΣΟΣΤΟ ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗΣ ΑΝΑ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ 2013



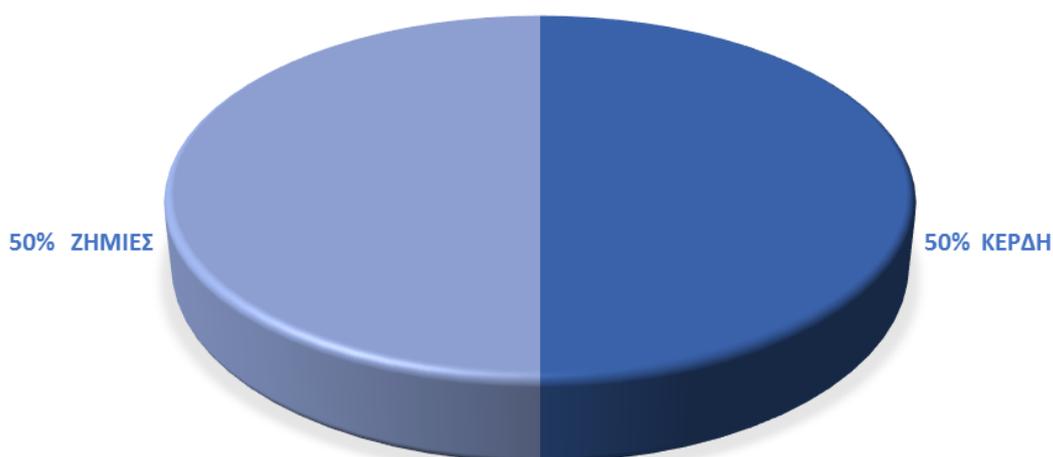
Όπως φαίνεται στα παραπάνω διαγράμματα, η εταιρεία με το μεγαλύτερο μερίδιο, κατά μέσο όρο, ομίλων με αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις είναι η ΣΟΛ ΑΕ, ενώ η εταιρεία με το μεγαλύτερο μερίδιο ομίλων με αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις είναι η MAZARS ΑΕ.

5.5 Διάρθρωση Κερδών και Ζημιών προ φόρων.

Στα παρακάτω γραφήματα, εμφανίζεται η διάρθρωση των κερδών και ζημιών προ φόρων ως Κ.Α.Χ.. Όπως φαίνεται και στο γράφημα 1.9, στην χρήση 2014 οι όμιλοι που δήλωσαν ζημία ήταν λιγότεροι από αυτούς που δήλωσαν κέρδη, η αναλογία των οποίων ήταν 60% κέρδη έναντι 40% ζημίες. Στη χρήση 2013 όμως (γράφημα 2.0), οι αναλογία κερδών και ζημιών ήταν 50% έναντι 50%.



2.0 ΔΙΑΡΘΩΣΗ ΚΕΡΔΩΝ / ΖΗΜΙΩΝ ΠΡΟ ΦΟΡΩΝ ΩΣ Κ.Α.Χ. -ΧΡΗΣΗ 2013



5.6 Ανάλυση Φόρων Εισοδήματος στα Αποτελέσματα

Στον πίνακα που ακολουθεί, παρουσιάζεται η ανάλυση του φόρου εισοδήματος (τρέχων-αναβαλλόμενος-συνολικός) για τις εταιρείες του δείγματος και αφορά στις χρήσεις 2013-2014. Για λόγους καλύτερης απεικόνισης, γίνεται ποσοστιαία ανάλυση (%) επί του συνολικού φόρου και απεικονίζεται στα αντίστοιχα διαγράμματα που ακολουθούν.

Πίνακας 5.4 : Ανάλυση Φόρων Εισοδήματος στα Αποτελέσματα .

ΚΩΔΙΚΟΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	Κωδικός Υπερ Κλάδου(ICB)	ΔΕΙΚΤΗ ΧΡΗΜΑΤΙΣΤΗΡΙΟΥ (EN)	ΕΝΟΠ. ΟΙΚΟΝΟΜ. ΚΑΤ. ΧΡΗΣΗ	ΚΕΡΑΟΣ/ ΖΗΜΙΕΣ (ΠΡΟ) ΦΟΡΩΝ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΩΣ Κ.Α.Χ.	ΚΕΡΑΟΣ/ ΖΗΜΙΕΣ (ΜΕΤΑ) ΦΟΡΩΝ ΩΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛ. ΧΡΗΣΕΩΣ (Κ.Α.Χ.)	ΤΡΕΧΩΝ ΦΟΡΟΣ (ΦΟΡΟΣ ΧΡΗΣΗΣ) [1]	ΑΝΑΒΑΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΞΟΔΟ (+) [2]	ΑΝΑΒΑΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ ΕΞΟΔΟ (-) [2]	ΛΟΙΠΟΙ ΦΟΡΟΙ - ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΦΟΡΩΝ κλπ [3]	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΩΣ ΑΝΑΛΥΣΗ ΣΤΙΣ ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ [4]=(1+2+3)	ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΩΣ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΑΠΟΤΕΛ. ΧΡΗΣΗΣ (Κ.Α.Χ.)	% ΤΡΕΧΩΝ ΦΟΡΟΣ ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΙΚΟ	% ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ (ΕΞΟΔΟ) ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΙΚΟ	% ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ (ΕΞΟΔΟ) ΣΤΟ ΣΥΝΟΛΙΚΟ
ΑΛΤΕΚ	Altec Ανώνυμος Βιοτεχνική	9533	ΕΠΙΤΗΡΗΣΗ	2014	-5.859.417,00	-5.968.685,00	-63.702,00	154.434,00	0,00	-200.000,00	-109.268,00	-109.268,00	58,30%	-141,34%	0,00%
ΑΛΤΕΚ	Altec Ανώνυμος Βιοτεχνική	9533	ΕΠΙΤΗΡΗΣΗ	2013	-5.418.810,00	-5.143.059,00	-67.462,00	743.213,00	0,00	-400.000,00	275.751,00	275.751,00	-24,46%	269,52%	0,00%
ΛΟΓΟΣ	Συστήματα Λογισμικού	9533	ΔΟΜ, FTSEGT	2014	-143.767,45	-249.803,99	0,00	0,00	-94.323,53	-11.713,01	-106.036,54	-106.036,54	0,00%	0,00%	88,95%
ΛΟΓΟΣ	Συστήματα Λογισμικού	9533	ΔΟΜ, FTSEGT	2013	-171.807,31	35.198,26	-18.972,65	225.978,22	0,00	0,00	207005,57	207.005,57	-9,17%	109,17%	0,00%
ΠΡΟΦ	Α.Ε.Β.Ε. Προφίλε	9533	FTSEA	2014	970.684,00	893.354,00	-183.443,00	106.113,00	0,00	0,00	-77.330,00	-77.330,00	237,22%	-137,22%	0,00%
ΠΡΟΦ	Α.Ε.Β.Ε. Προφίλε	9533	FTSEA	2013	648.620,00	624.639,00	-168.641,00	144.660,00	0,00	0,00	-23.981,00	-23.981,00	703,23%	-603,23%	0,00%
ΚΟΥΑΛ	Quality and Realiability A.B.E.E.	9533	FTSEA ΔΟΜ ΔΤΧ	2014	736.293,01	487.161,35	-153.694,40	0,00	-95.437,76	0,00	-249.131,66	-249.132,16	61,69%	0,00%	38,31%
ΚΟΥΑΛ	Quality and Realiability A.B.E.E.	9533	FTSEA ΔΟΜ ΔΤΧ	2013	561.716,47	295.930,70	-997,77	0,00	-264.787,99	0,00	-265.785,77	-265.785,76	0,38%	0,00%	99,62%
ΚΟΥΕΣ	Quest Συμμετοχών Α.Ε.	9533	FTSE /ASE 20, ΣΑΓΔ, ΔΟΜ	2014	3.588.000,00	2.025.000,00	-3.738.000,00	2.175.000,00	0,00	0,00	-1.563.000,00	-1.563.000,00	239,16%	-139,16%	0,00%
ΚΟΥΕΣ	Quest Συμμετοχών Α.Ε.	9533	FTSE /ASE 20, ΣΑΓΔ, ΔΟΜ	2013	1.602.000,00	-2.789.000,00	-3.465.000,00	0,00	-926.000,00	0,00	-4.391.000,00	-4.391.000,00	78,91%	0,00%	21,09%
ΑΓΚΡΙ	Αλφα Γκρισιν Α.Ε.	9533	-	2014	-4.031.756,34	-4.108.442,92	14.562,05	62.124,53	0,00	0,00	-76.686,58	-76.686,58	-18,99%	-81,01%	0,00%
ΑΓΚΡΙ	Αλφα Γκρισιν Α.Ε.	9533	-	2013	-1.963.970,09	-1.932.575,85	64.802,74	0,00	-96.196,98	0,00	-31.394,24	-31.394,24	-206,42%	0,00%	306,42%
ΠΣΥΣΤ	Συστήματα Μικροϋπολογιστών Α.Ε.	9533	-	2014	-4.840.751,00	-4.698.907,00	0,00	141.844,00	0,00	0,00	141.844,00	141.844,00	0,00%	100,00%	0,00%
ΠΣΥΣΤ	Συστήματα Μικροϋπολογιστών Α.Ε.	9533	-	2013	-13.115.362,00	-12.948.847,00	0,00	166.515,00	0,00	0,00	166.515,00	166.515,00	0,00%	100,00%	0,00%
ΕΠΣΙΛ	Epsilon Net Α.Ε.	9533	ΔΕΑ	2014	289.111,57	335.965,05	0,00	46.853,68	0,00	0,00	46.853,48	46.853,68	0,00%	100,00%	0,00%
ΕΠΣΙΛ	Epsilon Net Α.Ε.	9533	ΔΕΑ	2013	228.428,25	100.702,98	0,00	0,00	-127.725,27	0,00	-127.725,27	-127.725,27	0,00%	0,00%	100,00%
ΠΕΡΦ	Performance Technologies Α.Ε.	9533	ΔΕΑ	2014	407.701,94	207.989,25	0,00	199.712,69	0,00	0,00	-199.712,69	-199.712,69	0,00%	-100,00%	0,00%
ΠΕΡΦ	Performance Technologies Α.Ε.	9533	ΔΕΑ	2013	-565.847,74	-598.060,44	0,00	32.212,70	0,00	0,00	-32.212,70	-32.212,70	0,00%	-100,00%	0,00%
ΒΙΝΤΑ	Vidavo Α.Ε.	9533	ΔΕΑ	2014	90.111,73	44.552,93	-73.328,84	27.770,05	0,00	0,00	-45.558,80	-45.558,79	160,95%	-60,95%	0,00%
ΒΙΝΤΑ	Vidavo Α.Ε.	9533	ΔΕΑ	2013	139.960,63	179.965,60	-40.004,97	0,00	0,00	0,00	-40.004,97	-40.004,97	100,00%	0,00%	0,00%
							-7.893.881,84	4.226.430,87	-1.604.471,53	-611.713,01	-6.500.859,17				
							121,43%	-65,01%	24,68%	9,41%					

Το παρακάτω γράφημα παρουσιάζει τη σύνθεση του συνολικού φόρου στα αποτελέσματα από τους επιμέρους φόρους που τον συνθέτουν (Τρέχων φόρο, αναβαλλόμενο φόρο έσοδο, αναβαλλόμενο φόρο έξοδο και λοιπούς φόρου-προβλέψεις).



Όπως εμφανίζεται και στο διάγραμμα, ο τρέχων φόρος συμμετέχει με ποσοστό 55%. Ακολουθούν ο αναβαλλόμενος φόρος έξοδο με 11% και οι λοιποί φόροι με 4%. Ενώ ο αναβαλλόμενος φόρος έσοδο εξισορροπεί την επιβάρυνση με μία συμμετοχή στο 28%.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Σκοπός της συγκεκριμένης εργασίας ήταν να αναδειχθούν οι διαφορές της διαχείρισης του φόρου εισοδήματος μεταξύ του ελληνικού θεσμικού πλαισίου και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (IFRS/IAS). Παρουσιάστηκε μέσα από το θεωρητικό μέρος της εργασίας το Δ.Λ.Π. 12 «Φόρος Εισοδήματος», σε αντιπαραβολή με το δικό μας Ενιαίο Γενικό Λογιστικό Σχέδιο. Έγινε κατανοητός ο διαχωρισμός της Λογιστικής από την Φορολογική βάση στα αποτελέσματα χρήσης και συνεπώς κατανοήθηκε η έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας. Αναλύθηκαν στοιχεία των Οικονομικών Καταστάσεων εισηγμένων ομίλων, συσχετιζόμενα με τις ελεγκτικές εταιρείες που πραγματοποίησαν τον έλεγχο αυτών.

Διαπιστώθηκε ότι στο 90% του κλάδου είχε δοθεί οικονομική έκθεση ορκωτού ελεγκτή με σύμφωνη γνώμη, ενώ στο 10% είχε δοθεί σύμφωνη γνώμη με έμφαση και αφορούσε εταιρεία που έχει τεθεί στον δείκτη της υπό επιτήρηση. Το 40% του δείγματος ελέγχθηκε από την εταιρεία ΣΟΛ Α.Ε. ενώ στις υπόλοιπες ελεγκτικές εταιρείες μοιράστηκε ένα ποσοστό 10%-20% του κλάδου.

Αξιοσημείωτο εύρημα αποτελεί και το μεγάλο ποσοστό αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων επί του συνόλου του ενεργητικού, που παρουσίασαν οι εταιρείες του κλάδου με κωδικούς ΒΙΝΤΑ, ΛΟΓΟΣ και ΚΟΥΕΣ, ξεπερνώντας τον μέσο όρο έως και δώδεκα ποσοστιαίες μονάδες.

Από την έρευνα προκύπτει ότι από τις εταιρείες του δείγματος που παρουσίασαν αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση για την χρήση 2014, το 60% είχε ελεγχθεί από την ΣΟΛ Α.Ε. και το υπόλοιπο 40% από τις εταιρείες ΗΛΒ ΗΕΛΛΑΣ και Ελληνική Ελεγκτική Α.Ε. Για την χρήση 2013 αντίστοιχα το 75% ελέγχθηκε από την ΣΟΛ Α.Ε. και ένα 25% από την Ελληνική Ελεγκτική Α.Ε. Είναι εμφανές λοιπόν ότι η εταιρεία ΣΟΛ Α.Ε. δεν ελέγχει απλά το μεγαλύτερο μέρος του δείγματος, αλλά παρουσιάζει και αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση στη συντριπτική πλειοψηφία των εταιρειών που ελέγχει.



Για την περίπτωση των εταιρειών του κλάδου που παρουσιάζουν αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση (που όπως είδαμε είναι και πολύ περισσότερες), για τις χρήσεις 2014 και 2015 η εταιρεία MAZARS C.P.A.B.A., ελέγχει το 40% του δείγματος, ενώ το υπόλοιπο 60% μοιράζεται ισομερώς στις εταιρείες ΣΟΛ Α.Ε., Ρ.Υ.Α. Α.Ε., ΗΛΒ ΗΕΛΛΑΣ και Ελεγκτικές Υπηρεσίες Α.Ε.

Γενικά προκύπτει ότι το 2014 η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση κάλυψε το 72% της αναβαλλόμενης φορολογίας, έναντι του 28% που κάλυψε η αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση, ενώ το 2013 η διαφορά ήταν ακόμη πιο αισθητή με ποσοστό 85% αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης έναντι 15% αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης.

Όσον αφορά στα αποτελέσματα χρήσης, στην χρήση 2014, η αναλογία είναι 60% κέρδη έναντι 40% ζημίες, ενώ στη χρήση 2013 μοιράστηκε με 50% κέρδη έναντι 50% ζημίες.

Ενδιαφέρον παρουσίασε όμως και η σύνθεση του συνολικού φόρου εισοδήματος, καθώς τα ποσοστά του πίνακα σε αρκετές περιπτώσεις ξεπέρασαν τις 100 ποσοστιαίες μονάδες. Η φορολογική επιβάρυνση των εταιρειών μετριάζεται λίγο με τον αναβαλλόμενο φόρο έσοδο ο οποίος αγγίζει το 28% του συνολικού φόρου. Καλό θα ήταν να σημειωθεί πάντως, ότι το ποσοστό του τρέχοντα φόρου, αυξάνεται και λόγω της υψηλής φορολογικής επιβάρυνσης που δέχτηκαν κατά το 2014 οι εταιρείες Profile, Λογισμός και Κουέστ..



ΤΕΙ ΗΠΕΙΡΟΥ

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. Λογιστική Εταιριών και Φορολογία Εισοδήματος, Καραγιώργος Θεοφάνης, Γεώργιος Γεωργίου, Εκδόσεις Γερμανός, Αθήνα 2003
2. Λογιστική Εταιριών- Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Δημήτρης Γκίνογλου, Εκδόσεις Rosili, Αθήνα 2004
3. Τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα με Απλά Λόγια και οι Διαφορές τους από τα Ελληνικά, Δημήτρης Ντζανάτος, Εκδόσεις Καστανιώτη, Αθήνα 2008
4. Φορολογική Λογιστική, Δημήτρης Γκίνογλου, Εκδόσεις Ανικούλα, Θεσ/νίκη 2004
5. Φορολογία Εισοδήματος- Πρακτικά Φορολογικά Βοηθήματα, Αγαπητού Σ. Κράτση, Αθήνα 2000
6. Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων, Δημήτρης Σταματόπουλος, Αντώνης Καραβοκύρης, Εκδόσεις ELFORIN, Αθήνα 2008
7. Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης, Τόμος Α΄, Β΄ Έκδοση, Grant Thornton, Αθήνα 2006
8. Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα- Παραδείγματα- Εφαρμογές, Δεύτερη Έκδοση, Καραγιάννης Δημ.- Καραγιάννη Αικ.- Καραγιάννης Ιωάνν., Εκδόσεις Αρίων, Θεσ/νίκη 2007
9. Ανάλυση- Ερμηνεία του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου, Θεόδωρος Γ. Γρηγοράκος, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα 2009
10. Φορολογική Λογιστική II, Καούνης Δίκαιος Εκδόσεις Καούνη, Αθήνα 2003
11. Το Ελληνικό Φορολογικό Σύστημα, Σέλλας Στέφανος Εκδόσεις Παπαζήση, Αθήνα, 1999
12. Κυριότερες διαφορές μεταξύ των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων και Ελληνικών Λογιστικών Αρχών, Ελληνική Ένωση Τραπεζών, Αθήνα 2002
13. Λογιστικά- Κοστολόγηση- Φοροτεχνικά- Γενικό Λογιστικό Σχέδιο- Κ.Β.Σ., Εικοστή Έκδοση, Καραγιάννης Δημ.- Καραγιάννη Αικ.- Καραγιάννης Ιωάνν., Εκδόσεις Αρίων, Θεσ/νίκη 2007



Ηλεκτρονικές Πηγές

<http://www.epixeirisi.gr>

<http://www.forologikanea.gr>

<http://www.taxheaven.gr>

<http://logistis.gr>

<http://ifrs.com>

<http://helex.gr>

<http://enet.gr>

<http://capital.gr>

<http://facebook.com/groups/ellineslogistes.gr>