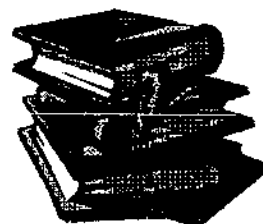


**ΤΕΙ ΠΑΤΡΑΣ  
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ**



## **ΠΤΥΧΙΑΚΗ**

**ΘΕΜΑ : Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΤΟΥ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ  
ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ**

**ΣΠΟΥΔΑΣΤΡΙΕΣ:**

**ΑΛΕΞΕΛΛΗ ΣΤΑΥΡΟΥΛΑ**

**ΓΚΟΥΝΗ ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ**

**ΦΡΑΓΓΕΛΑΚΗ ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ**

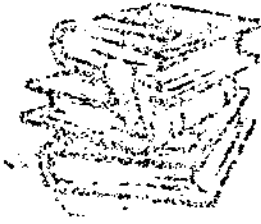
**ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ:**

**Κος ΚΑΤΣΙΚΑΡΕΛΗΣ**

**ΠΑΤΡΑ 2004<sub>1</sub>**

ΑΡΙΘΜΟΣ  
ΕΙΣΑΓΩΓΗΣ 6770

ΕΛΛΗΝΙΚΗ  
ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ



ΠΡΑΚΤΗΡΙΟ

ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΠΡΟΒΛΕΠΟΜΕΝΩΝ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΕΩΝ ΤΩΝ ΚΟΙΝΩΝΙΚΩΝ  
ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΜΑΤΩΝ

ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ

ΑΝΑΡΧΗ

ΑΝΤΙΠΡΟΪΚΑ

ΦΑΤΕΛΑΚΗ ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ

ΚΑΘΗΜΕΡΙΟ

№: ΚΑΤΣΙΚΑΡΕΛΙΣ

11/11/2004

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

- Πρόλογος σελ 2-4
- Εισαγωγή σελ 5-6

### **1 Κεφάλαιο πρώτο: φορολογία εισοδήματος**

- 1.1 Έννοια του φορολογητέου εισοδήματος. σελ 7-9
- 1.2 Υποκείμενο του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων. Σελ 9-10
- 1.3 Αντικείμενο φόρου των νομικών προσώπων. Σελ 10-14
- 1.4 Βασικές αρχές φορολογικού δικαίου και οι αρνητικές επιπτώσεις του. Σελ 14-17
- 1.5 Λογιστικές μέθοδοι μεταχείρισης του φόρου εισοδήματος. Σελ 18-20
- 1.6 Αναπροσαρμογή του τρέχοντος φόρου εισοδήματος. Σελ 20-28

### **2 Κεφάλαιο δεύτερο: Δαπάνες που δεν εκπίπτουν απο τα ακαθάριστα έσοδα.**

- 2.1 Φόροι που δεν εκπίπτονται. Σελ 29-32
- 2.2 Πρόσθετοι φόροι-προσαυξήσεις-πρόστιμα Κ.Β.Σ. σελ 33
- 2.3 Μισθοί και λοιπές απολαβές Εταίρων-Μελών. Σελ 33-38
- 2.4 Δαπάνες ΕΙΧ αυτοκινήτων που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση. Σελ 38-44
- 2.5 λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση. Σελ 45-56
- 2.6 Δαπάνες που αφορούν αφορολόγητα έσοδα ή έσοδα φορολογούμενα με ειδικό τρόπο ή έσοδα απο μερίσματα και συμμετοχές σελ 56

### **3 Κεφάλαιο τρίτο: προοπτικές-συνέπειες σελ 57-59**

### **4 Κεφάλαιο τέταρτο: παραδείγματα σελ 60-99**

- συμπέρασμα σελ 100
- βιβλιογραφία σελ 101



## ΠΡΟΛΟΓΟΣ

*Η φορολογία του εισοδήματος υπό τη σύγχρονη μορφή της εισήχθη για πρώτη φορά στην Ελλάδα με το Νόμο 1640/1919 <<περί φορολογίας των καθαρών προσόδων>>. Ο νόμος αυτός ισχύει επί 35 περίπου έτη. Καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε, για τα μεν φυσικά προσώπα από το οικονομικό έτος 1955-56 με το Ν.Δ 3323/55, για τα δε νομικά πρόσωπα από το οικονομικό έτος 1959 με το Ν.Δ 3843/58. Έτσι με το Ν.Δ 3323/55 καθιερώθηκε στη χώρα μας ο προσωπικός προοδευτικός φόρος ο οποίος επιβάλλεται στο συνολικό εισόδημα των φυσικών προσώπων, ο φόρος αυτός ονομάστηκε <<Ενιαίος Φόρος >>. Λίγο αργότερα με το Ν.Δ 3843/58, καθιερώθηκε ο αναλογικός φόρος εισοδήματος των νομικών προσώπων, ο οποίος επιβάλλεται στο συνολικό εισόδημα των νομικών προσώπων από οποιοσδήποτε πηγές.*

*Ο ενιαίος φόρος εισοδήματος ισχύει και σε άλλα κράτη. Η εισαγωγή του στη χώρα μας αποτελεί μια κατάκτηση και σημειώνει σταθμό στη φορολογική νομοθεσία μας. Σταθμό στη φορολογία εισοδήματος αποτελεί και ο νόμος 2065/1992 οπού σύμφωνα με αυτήν η φορολογία εισοδήματος έχασε μερικώς τον προσωπικό και προοδευτικό της χαρακτήρα.*

*Σήμερα όλα τα νομικά πρόσωπα ( ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, ανώνυμες ,εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, συνεταιρισμοί , αλλοδαπές επιχειρήσεις , δημόσιες , δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις ) φορολογούνται με ένα ενιαίο συντελεστή (αντίστοιχα*

για κάθε νομικής μορφής εταιρείας ) επί του συνόλου των φορολογητέων κερδών τους.

Κατά τα τελευταία έτη, η επίδραση που ασκεί η φορολογία στη Λογιστική και την Οικονομία των επιχειρήσεων, έχει γίνει ολοφάνερη, κυρίως με την εισαγωγή του φόρου εισοδήματος στη νομοθεσία των περισσότερων κρατών. Δε θα ήταν υπερβολή αν θα λέγαμε ότι η φορολογία των επιχειρήσεων, αυτός ο νέος κλάδος του φορολογικού δικαίου, τείνει να διαμορφωθεί σε μια ιδιαίτερη λειτουργία της επιχείρησης.

Η πληθώρα των φορολογικών διατάξεων καθώς και οι συχνές μεταβολές τους καθιστούν δύσκολη τη ζωή των επιχειρήσεων.

Μάλιστα μετά την εφαρμογή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων με τις πολλαπλές διατυπώσεις που επιβάλλουν έκαναν κυρίως τη ζωή των μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων αφόρητη και πολυέξοδη, αφού υποχρέωσαν να διατηρούν λογιστή και να χρησιμοποιούν πολλαπλά έντυπα. Μέσα σε αυτές τις συνθήκες οι επιχειρήσεις προσπαθούν να προσαρμόζουν τις λογιστικές μεθόδους και συστήματα στις συνεχώς νέες απαιτήσεις των φορολογικών νομών και χάνουν τον προσανατολισμό τους προς την οικονομική πραγματικότητα. Σε πολλές περιπτώσεις στο βωμό των φορολογικών νόμων θυσιάζονται οικονομικές και λογιστικές αρχές που είναι διεθνώς αναγνωρισμένες και καθιερωμένες.

Δίκαια, λοιπόν, η επιχείρηση, υπό την επίδραση της φορολογικής νομοθεσίας, αποκτά σιγά σιγά ασυνήθιστη φοροτεχνική νοοτροπία, μεγαλύτερη ίσως από εκείνη που έχουν τα φοροτεχνικά όργανα. Έτσι λοιπόν αφού η επιχείρηση δεν μπορεί να αποφύγει τη

φορολογική επίδραση, τα όργανα της υποχρεώνονται τώρα να παρακολουθούν τη φορολογική νομοθεσία, έτσι όπως αυτή μεταβάλλεται και ισχύει κάθε φορά.

Αναγνωρίζοντας, λοιπόν την δυσκολία προσαρμογής της φορολογικής νομοθεσίας στη λογιστική θα προσπαθήσουμε με την εργασία αυτή να εισέλθουμε στο πρόβλημα της φορολογικής αναμόρφωσης του λογιστικού αποτελέσματος. Πιο αναλυτικά θα αναφερθούμε στο δίκαιο και στο άδικο των επιχειρήσεων όταν τα θέματα φορολογίας ευνοούν ή όχι τις ανωτέρω βάση των λογιστικών τους αποτελεσμάτων και των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος .

Επιπρόσθετα θα αναφερθούμε εκτενέστερα στο λογιστικό αποτέλεσμα μιας οποιασδήποτε εταιρείας και στην αναμόρφωση του φορολογικά καθώς και την σύγκριση τους. Για την περαιτέρω κατανόηση των παραπάνω θα παραθέσουμε παράδειγμα ισολογισμού μιας ανώνυμης εταιρείας ώστε να δούμε και στη πράξη προβλήματα που δημιουργούνται κατά την σύγκριση λογιστικού και φορολογικού αποτελέσματος.

Ευελπιστούμε με την εργασία αυτή να πλησιάσουμε όσο πιο πολύ γίνεται το θέμα της φορολογικής αναμόρφωσης του λογιστικού αποτελέσματος και των διαφόρων παραμέτρων της.

## ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Όπως σε όλες τις άλλες χώρες της Ε.Ε. η φορολογία του εισοδήματος στη χώρα μας γίνεται με δύο φόρους: το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων και το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων. Οι δύο νομοθεσίες όμως έχουν πολλά κοινά στοιχεία και διατάξεις και περιλαμβάνονται σε έναν ενιαίο κώδικα.

Το θεσμικό πλαίσιο της φορολογίας εισοδήματος περιλαμβάνεται βασικά στο νόμο 2238/94 με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος. Η πρώτη βασική διαπίστωση είναι ότι ο Κώδικας αυτός είναι πολύπλοκος και ελλιπής. Η πολυπλοκότητα οφείλεται στο ότι πολλές διατάξεις που εισήχθησαν δεν είναι εναρμολογημένες μεταξύ τους. Το παραπάνω δημιουργεί πρόβλημα προσαρμογής λογιστικών μεθόδων στις φορολογικές απαιτήσεις.

Το βασικό ζήτημα που αφορά στη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων είναι το σύστημα φορολογία των κερδών τους. Η έννοια του κέρδους από φορολογική άποψη δε συμπίπτει με την έννοια που προσδίνει στο κέρδος η λογιστική νομοθεσία. Και από φορολογική άποψη το κέρδος είναι η διαφορά μεταξύ των εσόδων και των εξόδων αλλά τόσο τα έσοδα όσο και τα έξοδα λαμβάνονται σύμφωνα με τους ισχύοντες εκάστοτε φορολογικούς νόμους και

κανόνες, οι οποίοι σε πολλές περιπτώσεις, όπως προαναφέραμε, δεν εναρμονίζονται με τις καθιερωμένες λογιστικές αρχές.

Έτσι στα λογιστικά έσοδα είναι δυνατόν να περιλαμβάνονται και έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας ή όπως συνήθως λέγονται αφορολόγητα έσοδα ( π.χ τόκοι έντοκων γραμματίων ελληνικού δημοσίου κ.τ.λ ).

Επίσης στα λογιστικά έξοδα περιλαμβάνονται συνήθως έξοδα που δεν αναγνωρίζονται από τη φορολογούσα αρχή για έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα όπως :

Α) Δαπάνες που δεν καλύπτονται από νομότυπα δικαιολογητικά ( π.χ έξοδα φιλοξενίας και περιποίησης πελατών κ.τ.λ ).

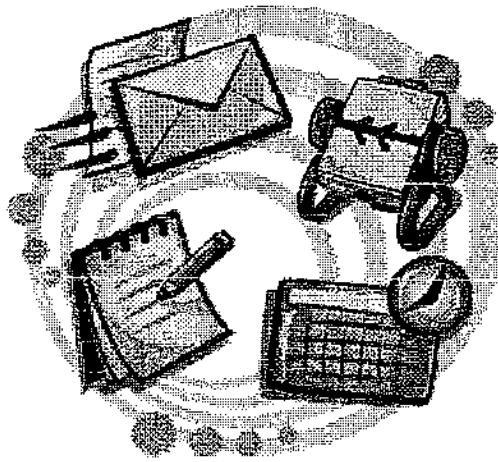
Β) Δαπάνες που δεν είναι παραγωγικές αν και καλύπτονται από κανονικά δικαιολογητικά ( π.χ τα πρόσθετα τέλη Ι.Κ.Α και λοιπών ασφαλιστικών οργανισμών κ.τ.λ ).

Γ) Σύμφωνα με την νομοθεσία που διέπει τις Α.Ε δεν επιτρέπεται να λάβει χώρα διανομή κερδών μιας χρήσεως προτού συμψηφιστούν τυχόν ακάλυπτες ζημιές προηγούμενων χρήσεων. Κατά την φορολογική νομοθεσία ο συμψηφισμός αυτός περιορίζεται μόνο στις ζημιές των πέντε προηγούμενων χρήσεων.

Είναι λοιπόν δυνατό, ο ισολογισμός εκμετάλλευσης να μην καταλείπει τελικά κέρδη αλλά κατά τη φορολογική νομοθεσία να υπάρχουν κέρδη προς φορολογία.

Όλα αυτά που προκύπτουν από τη φορολογική αναμόρφωση του λογιστικού αποτελέσματος θα αναλυθούν εκτενέστερα στα παρακάτω κεφάλαια.





## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup>

### ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

- 1.1 Έννοια του φορολογητέου εισοδήματος.
- 1.2 Υποκείμενο του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων.
- 1.3 Αντικείμενο φόρου των νομικών προσώπων
- 1.4 Βασικές αρχές φορολογικού δικαίου και οι αρνητικές επιπτώσεις του.
- 1.5 Λογιστικές μέθοδοι μεταχείρισης του φόρου εισοδήματος.
- 1.6 Αναπροσαρμογή του τρέχοντος φόρου εισοδήματος.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1<sup>ο</sup> : ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

### 1.1 Έννοια του φορολογητέου εισοδήματος.

Το εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το καθαρό εισόδημα. Αν και το εισόδημα τούτο αποτελεί τη βάση της φορολογίας, ωστόσο ο φορολογικός νόμος δεν καθορίζει ευθέως την έννοια του, αλλά την αφήνει να εξάγεται έμμεσα από το συνδυασμό των διατάξεων του νόμου με τις οποίες καθορίζεται τι είναι ακαθάριστο εισόδημα και ποιες δαπάνες επιτρέπεται να εκπέσουν από τούτο.

Είναι τόσο δυσδιάκριτα τα όρια ανάμεσα στο εισόδημα και τις άλλες συγγενικές του έννοιες, όπως είναι οι έννοιες ακαθάριστα έσοδα, κεφάλαιο, περιουσία, κ.α και μεταβάλλεται τόσο συχνά η αντίληψη για το εισόδημα, ανάλογα με τις οικονομικές και κοινωνικές συνθήκες που επικρατούν σε μία χώρα, ώστε είναι δυνατόν, αλλά ούτε και ορθόν, να καθορίζεται η έννοια του εισοδήματος από τον νομοθέτη. Ο καθορισμός της έννοιας του εισοδήματος πρέπει να αφήνεται να διαπλάσσεται από την επιστήμη και την νομολογία, όπως και πράγματι συμβαίνει στα περισσότερα κράτη.

Γενικά, όμως, το εισόδημα μπορεί να ορισθεί ως το <<περιοδικό αποτέλεσμα>> από την εκμετάλλευση μιας διαρκούς πηγής, η οποία

συνίσταται είτε από κεφάλαιο ( ακίνητα, τίτλοι κ.τ.λ ), είτε από εργασία, είτε και από αμφότερα (εμπορική επιχείρηση κ.τ.λ.).

Στη χώρα μας επικράτησε και εφαρμόζεται η τριμερής θεωρία του εισοδήματος, σύμφωνα με την οποία για να χαρακτηριστεί ένα έσοδο ως εισόδημα θα πρέπει να έχει περιοδικό χαρακτήρα, δηλ. να επαναλαμβάνεται σε τακτά χρονικά διαστήματα, να έχει μόνιμη πηγή προέλευσης και να γίνεται τακτική εκμετάλλευση αυτής της πηγής. Βεβαίως, σε μερικές περιπτώσεις, ο νόμος προβλέπει την υπαγωγή σε φόρο και στοιχείων κεφαλαίου, όπως είναι π.χ η αυτόματη υπερτίμηση του κεφαλαίου μιας επιχείρησης, ορισμένες ωφέλειες ή κέρδη από την άσκηση οικονομικής δραστηριότητας, αλλά αυτές ο περιπτώσεις δεν ανατρέπουν τον κανόνα και περιορίζονται σε ορισμένα όρια που θέτει ο νόμος.

Το γεγονός, όμως, ότι από τη φορολογία εισοδήματος, αποκλείονται κέρδη και έσοδα που προέρχονται από μη διαρκή πηγή και τα οποία έχουν μεγάλη σπουδαιότητα για την οικονομική αντοχή του φορολογούμενου αποτέλεσε το ασθενές σημείο της τριμερούς θεωρίας.

Έχοντας υπόψη τα μειονεκτήματα που παρουσίαζε η τριμερής θεωρία, υπάχθηκε στη φορολογία εισοδήματος και ορισμένα στοιχεία του κεφαλαίου. Με βάση την αντίληψη αυτή, μπορούμε να πούμε ότι, στη χώρα μας, φορολογείται κάθε έσοδο που προέρχεται είτε από κεφάλαιο, είτε από εργασία, είτε και από αμφότερα, και το οποίο επαναλαμβάνεται κατά κανονικά χρονικά διαστήματα, ώστε αντικειμενικά εξεταζόμενο να συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του εισοδήματος, σύμφωνα με τη διδασκαλία της τριμερούς θεωρίας. Επιπλέον όμως, φορολογούνται, και στοιχεία

κεφαλαίου, τα οποία δεν αποτελούν προφανώς εισόδημα, επαυξάνουν όμως τη φοροδοτική ικανότητα του προσώπου. Τέτοια είναι τα έσοδα και κέρδη από την εκχώρηση δικαιωμάτων, εμπορικής επιχείρησης (αέρας) κ.τ.λ , καθώς και η αυτόματη υπερτίμηση του κεφαλαίου που χρησιμοποιείται μέσα στην επιχείρηση.

Από τα παραπάνω προκύπτει, ότι η αύξηση του κεφαλαίου ή της περιουσίας δεν εμπίπτει στο φόρο εισοδήματος , γιατί δεν συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά γνωρίσματα του εισοδήματος, εκτός μόνον όπου ο νόμος προβλέπει με ρητή υπαγωγή και αυτής αύξησης σε φορολογία, όπως συμβαίνει με ορισμένα κέρδη. Συνεπώς, στοιχεία του κεφαλαίου ή περιουσίας δεν υπάγονται καταρχήν στη φορολογία εισοδήματος.

## 1.2 Υποκείμενο του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων

1. Στο φόρο υπόκεινται:

A. Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες.

B. Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα.

Γ. Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα με και οι ενώσεις τους.

Δ. Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιανδήποτε τύπο εταιρείας καθώς και κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων.

Ε. Οι ημεδαπές εταιρείες περιορισμένης ευθύνης.

2. Επίσης στο φόρο αυτόν υπόκεινται και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα.

### **1.3 Αντικείμενο φόρου των νομικών προσώπων**

**Υπολογισμός αφορολόγητων στα διανεμόμενα κέρδη για να φορολογηθούν.**

1. Αντικείμενο φόρου είναι:

Α. Σε ημεδαπές γενικά ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης, με εξαίρεση τις τραπεζικές και ασφαλιστικές εταιρείες, το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή. Τα διανεμόμενα κέρδη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών, που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος. Ειδικά σε ημεδαπές τραπεζικές και ασφαλιστικές ανώνυμες εταιρείες, το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος, που προκύπτει στην ημεδαπή

ή αλλοδαπή μετά την αφαίρεση του μέρους αυτών, που αναλογεί στα αφορολόγητα έσοδα ή στα εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης. Για τον προσδιορισμό του μέρους των κερδών που αναλογούν στα αφορολόγητα έσοδα ή στα εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης γίνεται επιμερισμός των συνολικών καθαρών κερδών, ανάλογα με το ύψος των φορολογούμενων εσόδων και των αφορολόγητων ή των φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης εσόδων. Σε περίπτωση διανομής προστίθεται το μέρος των αφορολόγητων κερδών που αναλογούν στα διανεμόμενα κέρδη σε οποιαδήποτε μορφή, μετά την αναγωγή του εξευρισκομένου αυτού ποσού σε μικτό ποσό μετά την προσθήκη του αναλογούντος φόρου.

**Προσδιορισμός κεφαλαιοποιούμενων ή διανεμομένων κερδών σε ΑΕ απαλλασσόμενης φόρου.**

Επίσης, επί ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών, οι οποίες απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος βάσει ειδικών διατάξεων νόμων, αντικείμενο φόρου είναι τα κεφαλαιοποιούμενα ή διανεμόμενα κέρδη, μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτά φόρου.

**Καθαρά κέρδη σε δημόσιες επιχειρήσεις.**

Β. Σε δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και

εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα, το συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος.

Γ. Στους συνεταιρισμούς που έχουν συσταθεί νόμιμα και στις ενώσεις τους, στο συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή, πριν την αφαίρεση των χορηγούμενων εκπτώσεων στα μέλη τους. Τα διανεμόμενα κέρδη και οι χορηγούμενες εκπτώσεις στα μέλη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών, που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

#### **Καθαρά κέρδη σε συνεταιρισμούς**

Δ. Για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών, για υποκαταστήματα αλλοδαπών τραπεζών και ασφαλιστικών επιχειρήσεων, που λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα, τα οποία αποκτούν και εισοδήματα που απαλλάσσονται του φόρου ή εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, αφαιρούνται από τα καθαρά κέρδη ( το καθαρό κέρδος που προκύπτει από τη νόμιμη εγκατάσταση της επιχείρησης στην Ελλάδα ). Το μέρος αυτών που αναλογεί στα πιο πάνω εισοδήματα, το οποίο εξευρίσκεται με επιμερισμό ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα που υπόκεινται στην φορολογία και των απαλλασσόμενων ή φορολογηθέντων κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

#### **Καθαρά κέρδη σε Ν.Π. κερδοσκοπικού χαρακτήρα.**

Ε. Σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το καθαρό εισόδημα που προκύπτει μόνο από την εκμίσθωση ακινήτων καθώς και από κινητές αξίες.

**Καθαρά κέρδη σε αλλοδαπά Ν.Π. μη κερδοσκοπικού.**

Στ. Σε αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή, που προκύπτει στην ημεδαπή. Δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας τα κάθε είδους άλλα έσοδα αυτών των νομικών προσώπων που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκκλήρωσης του σκοπού τους.

**Από καθαρά κέρδη διανομή μετοχών στο προσωπικό και αντίστοιχη αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου.**

2. Ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες μπορούν να διανέμουν σε κάθε διαχειριστική χρήση, με απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετοχών μέρος των ετήσιων καθαρών κερδών, με τη μορφή μετοχών τους στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό. Οι μετοχές, που χορηγούνται στους εργαζομένους πρέπει να προέρχονται από αντίστοιχη αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου της εταιρείας. Με προεδρικά διατάγματα που εκδίδονται από το Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας, Οικονομικών, Βιομηχανίας, Ενέργειας και Τεχνολογίας και Εμπορίου ρυθμίζεται το ύψος του ποσού που μπορούν να διανέμουν οι ανώνυμες εταιρείες από τα κέρδη τους



στους εργαζομένους , οι όροι και οι προϋποθέσεις διάθεσης των μετοχών.

#### 1.4 Βασικές αρχές φορολογικού δικαίου και οι αρνητικές επιπτώσεις τους.

**Α. Η αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων :** ο φορολογικός νομοθέτης υιοθετεί , κατ' αρχή , τη βασική λογιστική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, σύμφωνα με την οποία τα αποτελέσματα κάθε χρήσεως κρίνονται αυτοτελώς , χωρίς να σχετίζονται με τα αποτελέσματα των επόμενων χρήσεων.

Η φορολογική νομοθεσία καθιερώνει εξαίρεση από τη βασική αυτήν αρχή σε ό,τι αφορά τη ζημία με την οποία κλείνουν οι χρήσεις ορισμένων κατηγοριών επιχειρήσεων και για ορισμένο χρονικό μόνο χρόνο. Οι κατηγορίες των επιχειρήσεων αυτών είναι οι εξής :

- Οι εμπορικές επιχειρήσεις, στα επόμενα 5 οικονομικά έτη
- Οι γεωργικές επιχειρήσεις, στα επόμενα 5 οικονομικά έτη
- Οι βιομηχανικές και μεταλλευτικές επιχειρήσεις, στις 5 επόμενες συνεχείς χρήσεις.
- Οι ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, στις 5 επόμενες συνεχείς χρήσεις.

Η κάλυψη των ζημιών συνεχίζεται από χρήση σε χρήση μέχρι να καλυφθούν πλήρως από τα κέρδη των 5 επόμενων χρήσεων.

Για την αναγνώριση της μεταφοράς της ζημιάς στα επόμενα έτη πρέπει να συντρέχουν οι ακόλουθες προϋποθέσεις :

1. Απαιτείται η ζημιά να προκύπτει από λογιστικά βιβλία, τα οποία να έχουν κριθεί από την φορολογούσα αρχή επαρκή και ακριβή, τόσο κατά το έτος που προέκυψε η ζημιά όσο και κατά το έτος στο οποίο μεταφέρεται για συμψηφισμό.
2. Αναγνωρίζεται για συμψηφισμό μόνο η ζημιά που προκύπτει από τη φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων χρήσης. Η ζημιά αυτή είναι πιθανό να είναι μικρότερη από τη ζημιά που προκύπτει λογιστικά, λόγω του ότι ο φορολογικός ελεγκτής συχνά, δεν αναγνωρίζει εξολοκλήρου ορισμένα έξοδα ( ταξιδίων, αυτοκινήτων κ.τ.λ. )
3. Η ζημιά δεν είναι δυνατό να μεταφερθεί προς συμψηφισμό απευθείας στο μεθεπόμενο έτος, ούτε κατά το μέρος αυτής που απομένει για συμψηφισμό λόγω ανεπάρκειας των κερδών του επόμενου έτους, εφόσον δεν περιελήφθη και στη δήλωση του έτους αυτού.
4. Δε χωρεί συμψηφισμός της ζημιάς με κέρδη που υπάγονται σε ειδική φορολογία ( π.χ κέρδη από πλοία ) .

Επιπτώσεις : είναι λοιπόν δυνατό ο ισολογισμός μιας χρήσεως να μην αφήνει τελικά κέρδη, γιατί αυτά διατέθηκαν για την κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων , ενώ , σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία , στην ίδια χρήση δυνατό να υπάρχουν φορολογητέα

Επιπτώσεις : είναι λοιπόν δυνατό ο ισολογισμός μιας χρήσεως να μην αφήνει τελικά κέρδη, γιατί αυτά διατέθηκαν για την κάλυψη ζημιών προηγούμενων χρήσεων , ενώ , σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία , στην ίδια χρήση δυνατό να υπάρχουν φορολογητέα κέρδη, για τα οποία η εταιρεία υποχρεούται να καταβάλλει φόρο. Σε τέτοιες περιπτώσεις ο φόρος συνεπάγεται την απώλεια κεφαλαίων της επιχείρησης , που επιφέρει ζημιά στην ίδια την επιχείρηση, αλλά και στο κοινωνικό σύνολο.

Οι μέτοχοι των επιχειρήσεων μιας Α.Ε. μπορούν να προβούν σε μείωση του μετοχικού κεφαλαίου αυτής για μερική ή ολική κάλυψη ζημιών. Η Α.Ε. έχει τη δυνατότητα να μεταφέρει στα επόμενα έτη , για συμψηφισμό με τα φορολογητέα έσοδα των ετών αυτών , το τμήμα της ζημιάς που καλύφθηκε με μείωση του μετοχικού κεφαλαίου.

Όπως είναι ευνόητο , συμφέρον για απόσβεση της ζημιάς με μείωση του μετοχικού κεφαλαίου έχουν οι μέτοχοι που δικαιούνται να εκπέσουν τη ζημιά από αποσβέστηκε από τα φορολογητέα κέρδη τους, εφόσον, με την έκπτωση αυτήν , καλύπτουν εισοδήματα που φορολογούνται με συντελεστή μεγαλύτερο εκείνου της φορολογίας των κερδών της ανώνυμης εταιρείας. Παρατηρούμε ότι οι έταίροι προσωπικών εταιρειών που είναι μέτοχοι σε μια Α.Ε. σε ποσοστό που την ελέγχουν είναι ενδεχόμενο να προκαλέσουν τη μείωση του κεφαλαίου με συνεπακόλουθο τη μείωση της αξίας των μετοχών τους, σε τρόπο ώστε να μεταφέρουν τη ζημιά από την Α.Ε. στην προσωπική εταιρεία και στη συνέχεια στα υψηλά φορολογητέα εισοδήματά τους.

**Β. Η αρχή της αλληλεγγύης των χρήσεων :** σύμφωνα με την λογιστική αρχή της αλληλεγγύης των χρήσεων, οι ζημιές που έχουν προκύψει σε κάποια χρήση, επιτρέπονται να μεταφέρονται προς έκπτωση στις επόμενες χρήσεις. Η αρχή αυτή υιοθετήθηκε για να περιορίσει την εφαρμογή της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων αφού οδηγεί στην απώλεια κεφαλαίου και στην περιγραφή των δικαιωμάτων του φορο Γ. **Η κάλυψη της ζημιάς της χρήσεως σύμφωνα με τις σύγχρονες λογιστικές αρχές :** σύμφωνα με τις απόψεις διεθνών οργανώσεων, η κάλυψη της ζημιάς της χρήσεως με κέρδη προηγούμενων χρήσεων, δηλαδή με τη διάθεση φορολογημένων κερδών προηγούμενων χρήσεων ( κερδών ρις νέο ή αποθεματικών ), στις περιπτώσεις που η φορολογική νομοθεσία αναγνωρίζει την επιστροφή του φόρου, που καταβλήθηκε στο Δημόσιο για τα διατιθέμενα κέρδη, γεννά μια ωφέλεια από εξοικονόμηση φόρου, η οποία στην ουσία δημιουργήθηκε στη χρήση που πραγματοποιήθηκε η καλυπτόμενη ζημιά. Η ωφέλεια αυτή πρέπει να περιλαμβάνεται στα αποτελέσματα των οικονομικών καταστάσεων της χρήσεως στην οποία πραγματοποιήθηκε η ζημιά, αφού στην περίπτωση αυτή η πραγματοποίηση του φορολογικού πλεονεκτήματος είναι βέβαιη.

Με το ποσό του εξοικονομούμενου φόρου εισοδήματος από την κάλυψη της ζημιάς θα πρέπει να χρεώνεται αρμόδιος μεταβατικός λογαριασμός ενεργητικού με πίστωση του λογαριασμού της ζημιάς. Ο μεταβατικός αυτός λογαριασμός θα τακτοποιηθεί στην επόμενη χρήση με την επιστροφή του φόρου από το Δημόσιο ή με τον συμψηφισμό αυτού με τον οφειλόμενο στο Δημόσιο φόρο επί κερδών επομένων χρήσεων.

## 1.5 Λογιστικές μέθοδοι μεταχείρισης του φόρου εισοδήματος.

Για τη λογιστική μεταχείριση του φόρου εισοδήματος εφαρμόζονται οι εξής δύο μέθοδοι :

- A. Μέθοδος του πληρωτέου φόρου.
- B. Μέθοδος των φορολογητέων επιδράσεων.

### **A. Μέθοδος του πληρωτέου φόρου.**

Σύμφωνα με την μέθοδο του πληρωτέου φόρου , ο φόρος επί των φορολογητέων κερδών της χρήσεως ( περιλαμβάνεται στη φορολογική δήλωση ) καταχωρείται στα βιβλία ως έκπτωση από τα καθαρά κέρδη και ως υποχρέωση. Η μέθοδος αυτή βασίζεται στην ιδέα ότι ο πληρωτέος φόρος είναι το μερίδιο των καθαρών κερδών που ανήκει στο κράτος. Πλην όμως, το κράτος δεν συμμετέχει στο κεφάλαιο των επιχειρήσεων, δεν έχει δηλαδή την ιδιότητα του μετόχου και επομένως δεν δικαιολογείται η συμμετοχή του στα καθαρά κέρδη. Επίσης, το κράτος δεν συμμετέχει στην διοίκηση της επιχειρήσεως. Με τα δεδομένα αυτά, η ιδέα δεν είναι εφαρμόσιμη και η μέθοδος δεν είναι σωστή. Εντούτοις , αυτή εφαρμόζεται από μερικά κράτη, μεταξύ των οποίων και η χώρα μας. Προφανώς , τα κράτη αυτά δεν έχουν πεισθεί ότι η ιδέα στην οποία βασίζονται είναι λανθασμένη.

## **B. Μέθοδος των φορολογικών επιδράσεων.**

Σύμφωνα με την μέθοδο των φορολογικών επιδράσεων, ο φόρος επί των φορολογητέων κερδών της χρήσεως, δηλαδή ο φόρος εισοδήματος, καταχωρείται στα βιβλία ως δαπάνη ( και όχι ως μερίδιο του κράτος στα κέρδη ) και ως υποχρέωση

Κατ' εξαίρεση, όταν ένα έσοδο αχθεί στην καθαρή θέση απευθείας, χωρίς να διέλθει από το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσεων, όπως π.χ. το έσοδο από την αναπροσαρμογή παγίων στοιχείων, ο φόρος που αναλογεί σε αυτό καταχωρείται στα βιβλία όχι ως δαπάνη, αλλά ως αφαιρετικό στοιχείο της καθαρής θέσεως.

Όπως είναι γνωστό, οι κανόνες για τον προσδιορισμό των λογιστικών και φορολογητέων κερδών είναι σε μερικές περιπτώσεις διαφορετικοί. Ένεκα τούτου, μια δαπάνη μπορεί να συμμετέχει στον προσδιορισμό των λογιστικών κερδών και να μη συμμετέχει στον προσδιορισμό των αντίστοιχων φορολογητέων κερδών και το αντίστροφο. Το ίδιο μπορεί να συμβαίνει και με ένα έσοδο. Έτσι εξηγείται το φαινόμενο ότι μερικές φορές ο φόρος εισοδήματος είναι δυσανάλογος ( προς τα πάνω ή προς τα κάτω ) σε σχέση με τα καθαρά λογιστικά κέρδη.

Η ύπαρξη διαφορετικών κανόνων για τον προσδιορισμό των λογιστικών και φορολογητέων κερδών συνεπάγεται ότι είναι δυνατό να συνταχθούν δύο διαφορετικές καταστάσεις λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως και δύο διαφορετικοί ισολογισμοί για ίδια χρήση και την ίδια επιχείρηση. Στη χώρα μας, η φορολογική δήλωση επέχει θέση φορολογικής καταστάσεως αποτελεσμάτων χρήσεως,

ενώ φορολογικός ισολογισμός δεν συντάσσεται.

Οι διαφορές μεταξύ των καταστάσεων λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως διακρίνονται σε μόνιμες και χρονικές. Στις πρώτες περιλαμβάνονται τα έξοδα και τα έσοδα που δεν αναγνωρίζονται από την εφορία για πάντα ( όπως π.χ. δωρεές και πρόστιμα ) και στις δεύτερες περιλαμβάνονται τα έξοδα και τα έσοδα που δεν αναγνωρίζονται από την εφορία για τη συγκεκριμένη χρήση, ενώ αναγνωρίζονται για άλλες χρήσεις, προηγούμενες ή επόμενες, όπως π.χ. αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία.

Οι διαφορές μεταξύ των ισολογισμών διακρίνονται σε πρόσκαιρες και άλλες διαφορές. Οι πρώτες είναι ποσά που θα φορολογηθούν ή θα εκπέσουν κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών επομένων χρήσεων, όπως π.χ. όταν ο οικονομικός ισολογισμός περιλαμβάνει προβλέψεις για αποζημιώσεις προσωπικού που δεν περιλαμβάνονται στο φορολογικό ισολογισμό. Τότε ολόκληρο το ποσό των προβλέψεων είναι πρόσκαιρη διαφορά, αφού οι αποζημιώσεις θα εκπέσουν κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της χρήσεως μέσα στις οποίες θα πληρωθούν. Οι άλλες διαφορές είναι ποσά που δεν θα φορολογηθούν ή θα εκπέσουν κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών επομένων χρήσεων, όπως π.χ. οι προβλέψεις και τα πρόστιμα.

## **1.6 Αναπροσαρμογή του τρέχοντος φόρου εισοδήματος.**

Όταν συμβαίνει να υπάρχουν χρονικές διαφορές ή πρόσκαιρες, σύμφωνα με την υπό συζήτηση μέθοδο, αναπροσαρμόζεται ο φόρος εισοδήματος που αρχικώς καταχωρήθηκε ως δαπάνη, προκειμένου να καταστεί σύμφωνος (ή ανάλογος) με τα λογιστικά κέρδη, ή αλλιώς με τα έσοδα και εξόδα που συμμετέχουν στον προσδιορισμό των καθαρών λογιστικών κερδών. Τούτο είναι συνεπές προς την ιδέα ότι ο φόρος εισοδήματος είναι δαπάνη. Όπως κάθε δαπάνη, ο φόρος εισοδήματος οφείλει να λογίζεται στην ίδια χρήση που λογίζεται το έσοδο στο οποίο αντιστοιχεί. Αυτό απαιτούν οι θεμελιώδεις λογιστικές αρχές του δεδουλευμένου και της αντιπαράθεσας εσόδων και εξόδων από το ίδιο γεγονός.

Η αναπροσαρμογή αυτή μπορεί να γίνει με τις εξής δύο μεθόδους :

A. Μέθοδος λογαριασμού αποτελεσμάτων και

B. Μέθοδος Ισολογισμού.

Μέχρι και το έτος 1992 υπήρχε μόνο η πρώτη μέθοδος. Η δεύτερη μέθοδος συζητήθηκε στην υπό επιτροπή για πρώτη φορά, το έτος 1993, αφού προηγουμένως είχε υιοθετηθεί στην Αμερική. Η επιτροπή προτίμησε την μέθοδο αυτή, με την αιτιολογία ότι δίδει περισσότερες διαφορές που μπορούν να μεταφρασθούν σε φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις υπό αναβολή, αν και αναγνώρισε ότι η εφαρμογή της είναι περισσότερο περίπλοκη.

---

#### **Μέθοδος λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσεως.**

Είναι δυνατόν να συμβαίνουν τα εξής :

1. Δαπάνες που συμμετέχουν στον προσδιορισμό των



φορολογητέων κερδών να μη συμμετέχουν στον προσδιορισμό των λογιστικών.

2. Δαπάνες που συμμετέχουν στον προσδιορισμό των λογιστικών κερδών να μη συμμετέχουν στον προσδιορισμό των φορολογητέων.

3. Έσοδα που συμμετέχουν στον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών να μη συμμετέχουν στον προσδιορισμό των λογιστικών κερδών.

4. το αντίστροφο του ( 3 ).

Στις περιπτώσεις 1 και 4 , τα λογιστικά κέρδη είναι μεγαλύτερα από τα φορολογητέα. Ο φόρος που αναλογεί στη διαφορά μεταξύ αυτών θα επιβληθεί στις επόμενες χρήσεις. Όταν οι δαπάνες αναγνωρισθούν από την επιχείρηση και τα έσοδα από την εφορία.

Έχουμε αναφέρει ότι ο φόρος λογίζεται στην ίδια χρήση που λογίζονται τα κέρδη που αντιστοιχεί. Σύμφωνα με την υπό συζήτηση μέθοδο, ο φόρος αυτός εγγράφεται στα βιβλία ως δαπάνη ( προστίθενται στον τρέχοντα φόρο εισοδήματος ) και ως φορολογική υποχρέωση υπό αναβολή.

Στις περιπτώσεις 2 και 3 , αντιθέτως, τα φορολογικά κέρδη είναι μεγαλύτερα από τα λογιστικά. Ο φόρος που αναλογεί στη διαφορά μεταξύ αυτών θα αναζητηθεί ( με τη διαδικασία του συμψηφισμού ) στις επόμενες χρήσεις όταν οι δαπάνες αναγνωρισθούν από την εφορία και τα έσοδα αναγνωρισθούν από την επιχείρηση. Σύμφωνα με την υπό συζήτηση μέθοδο, ο φόρος αυτός εγγράφεται στα βιβλία ως φορολογική απαίτηση υπό αναβολή και ως έσοδο από φόρος εισοδήματος ( αφαιρείται από τον τρέχοντα φόρο εισοδήματος ).

## Μέθοδος Ισολογισμού.

Είναι δυνατό να συμβαίνουν τα εξής :

1. Η λογιστική αξία περιουσιακού στοιχείου να είναι μεγαλύτερη από τη φορολογική, η οποία μπορεί να είναι μηδέν.
2. Η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου να είναι μικρότερη από τη φορολογική ή μηδέν.
3. Η λογιστική αξία υποχρεώσεως να είναι μεγαλύτερη από τη φορολογική αξία, η οποία μπορεί να είναι μηδέν.
4. Η λογιστική αξία υποχρεώσεως να είναι μικρότερη από τη φορολογική ή μηδέν ( σπάνια περίπτωση ).

Στις περιπτώσεις 1 και 4, η διαφορά είναι πόσο κατά το οποίο τα φορολογητέα κέρδη στις επόμενες χρήσεις θα είναι μεγαλύτερα από τα λογιστικά. Ας εξετάσουμε κάθε μια περίπτωση χωριστά :

Περίπτωση 1 : Εξ' ορισμού, από κάθε περιουσιακό στοιχείο που υπάρχει στον ισολογισμό προσδοκείται ένα έσοδο που θα προκύψει στις επόμενες χρήσεις είτε εμμέσως με τη χρησιμοποίηση του είτε αμέσως με την πώληση του. Το έσοδο είναι άγνωστο και μπορεί να είναι μικρότερο ή μεγαλύτερο από τη λογιστική αξία του στοιχείου. Για τους σκοπούς του υπό συζήτηση προτύπου έχει γίνει δεκτό ότι το προσδοκώμενο έσοδο είναι ίσο τουλάχιστον με τη λογιστική αξία του στοιχείου. Η τελευταία, όπως είναι γνωστό, είναι το ποσό που εκπίπτει από το έσοδο για τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος. Για τον προσδιορισμό όμως του αντίστοιχου φορολογικού αποτελέσματος από το έσοδο εκπίπτει η φορολογική αξία. Επομένως, στην περίπτωση που η λογιστική αξία είναι

μεγαλύτερη από τη φορολογική, τις επόμενες χρήσεις τα φορολογητέα κέρδη θα είναι μεγαλύτερα από τα λογιστικά κατά τη διαφορά μεταξύ των αξιών αυτών.

Περίπτωση 4 : Εξ' ορισμού , μία υποχρέωση υπάρχει όταν έχει συμβεί ένα γεγονός και προβλέπεται στις επόμενες χρήσεις να γίνει εξαιτίας του μια εκροή περιουσιακών στοιχείων , δηλαδή μια δαπάνη. Όταν η λογιστική αξία μιας υποχρέωσης είναι μικρότερη από τη φορολογική της αξία. Πράγμα σπάνιο, το γεγονός αυτό σημαίνει ότι μια δαπάνη έχει αναγνωρισθεί από την εφορία , ενώ δεν έχει αναγνωρισθεί από την επιχείρηση. Όταν η δαπάνη αναγνωρισθεί και από την επιχείρηση, στις επόμενες χρήσεις, δεν θα εκπέσει κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών. Με συνέπεια αυτά να παρουσιάζονται αυξημένα, έναντι των λογιστικών κατά τη διαφορά μεταξύ της λογιστικής και φορολογικής αξίας της υποχρέωσης.

Το γεγονός ότι στις ανωτέρω περιπτώσεις, όπως αποδείχθηκε , τα φορολογητέα κέρδη στις επόμενες χρήσεις θα είναι μεγαλύτερα από τα λογιστικά σημαίνει ότι η επιχείρηση θα πληρώσει φόρους για κέρδη που ήδη έχουν περιληφθεί στα βιβλία της. Σύμφωνα με την υποσυζήτηση μέθοδο , οι φόροι αυτοί εγγράφονται στα βιβλία ως δαπάνη ( προστίθενται στον τρέχοντα φόρο εισοδήματος ) και ως φορολογική υποχρέωση υπό αναβολή.

Στις περιπτώσεις 2 και 3 , η διαφορά είναι ποσό κατά το οποίο τα φορολογητέα κέρδη στις επόμενες χρήσεις θα είναι μικρότερα από τα λογιστικά. Ας εξετάσουμε κάθε μία από τις περιπτώσεις χωριστά :

Περίπτωση 2 : Ελέχθη ότι το έσοδο που προσδοκάται από ένα περιουσιακό στοιχείο θεωρείται ίσο με τη λογιστική του αξία, και ότι για τον προσδιορισμό των λογιστικών κερδών εκπίπτει από το έσοδο η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ,ενώ για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών η φορολογική αξία. Κατόπιν αυτού, είναι φανερό ότι όταν η λογιστική αξία ενός περιουσιακού στοιχείου είναι μικρότερη από τη φορολογική τα φορολογητέα κέρδη των επομένων χρήσεων θα είναι μικρότερα από τα λογιστικά.

Περίπτωση 3 : Όταν η λογιστική αξία μιας υποχρεώσεως είναι μεγαλύτερη από την αντίστοιχη φορολογική αξία, σημαίνει ότι μια δαπάνη έχει αναγνωρισθεί από την επιχείρηση, ενώ δεν έχει αναγνωρισθεί ακόμα από την εφορία. Όταν η δαπάνη αναγνωρισθεί από την εφορία στις επόμενες χρήσεις θα εκπέσει κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών με συνέπεια αυτή να παρουσιάζονται μειωμένα έναντι των λογιστικών.

Το γεγονός ότι στις ανωτέρω περιπτώσεις, όπως αποδείχθηκε, τα φορολογητέα κέρδη στις επόμενες χρήσεις θα είναι μικρότερα από τα λογιστικά σημαίνει ότι η επιχείρηση έχει πληρώσει φόρους για κέρδη που δεν έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της. Σύμφωνα με την υπό συζήτηση μέθοδο , οι φόροι αυτοί εγγράφονται στα βιβλία ως έσοδο ( αφαιρούνται από τον τρέχοντα φόρο ) και ως φορολογική απαίτηση υπό αναβολή.

Η τακτοποίηση των φορολογικών υποχρεώσεων υπό αναβολή

γίνεται από την επιχείρηση με καταβολή μετρητών, ενώ οι φορολογικές απαιτήσεις της υπό αναβολής τακτοποιούνται από την εφορία μόνο με συμψηφισμό αυτών με οφειλόμενο φόρο. Αξίζει να σημειωθεί ότι η τακτοποίηση στις δύο αυτές περιπτώσεις δεν είναι βέβαιον ότι θα λάβει χώρα οπωσδήποτε, αφού εξαρτάται :

A. στην περίπτωση των φορολογικών υποχρεώσεων : από το αν στις επόμενες χρήσεις δεν θα υπάρχουν φορολογικές ζημιές που υπερβαίνουν τις πρόσκαιρες διαφορές που σχετίζονται με τις υποχρεώσεις και

B. στην περίπτωση των φορολογικών απαιτήσεων : από το αν στις επόμενες χρήσεις θα υπάρχουν φορολογητέα κέρδη και επομένως πληρωτέοι φόροι που υπερβαίνουν τις απαιτήσεις.

Σύμφωνα με τις υπό συζήτηση μέθοδο, για λόγους συνέπειας με τη θεμελιώδη λογιστική αρχή της συντηρητικότητας, οι φορολογικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται χωρίς καμία προϋπόθεση, ενώ οι φορολογικές απαιτήσεις αναγνωρίζονται υπό την άνω προϋπόθεση με ψηφίο β.

### Φορολογικές ζημιές.

Σύμφωνα με το φορολογικό νόμο της χώρας μας , οι φορολογικές ζημιές συμψηφίζονται μόνο με κέρδη επομένων χρήσεων. Σε άλλες χώρες ο συμψηφισμός των ζημιών μπορεί να γίνεται και με κέρδη παρελθουσών χρήσεων. Σύμφωνα με την υπό συζήτηση μέθοδο , όταν ο συμψηφισμός γίνεται με κέρδη παρελθουσών χρήσεων, στα βιβλία εγγράφεται το ποσό του φόρου που πρόκειται να επιστραφεί

ως τρέχουσα ( όχι υπό αναβολή ) φορολογική απαίτηση και ως αφαιρετικό στοιχείο της τρέχουσας δαπάνης φόρου. Ενώ όταν ο συμψηφισμός γίνεται με κέρδη επομένων χρήσεων, στα βιβλία εγγράφεται το ποσό του φόρου που πρόκειται να επιστραφεί ως φορολογική απαίτηση υπό αναβολή και ως αφαιρετικό στοιχείο της τρέχουσας δαπάνης φόρου. Βλέπουμε δηλαδή εδώ ότι οι φορολογικές απαιτήσεις υπό αναβολή δεν λογίζονται μόνο όταν υπάρχουν διαφορές μεταξύ των ισολογισμών της επιχειρήσεως και της εφορίας , αλλά και όταν μια χρήση έχει κλείσει με φορολογικές ζημιές.

#### **Αναπροσαρμογή των φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων υπό αναβολή.**

Οι φορολογικές απαιτήσεις και υποχρεώσεις υπό αναβολή, ενδέχεται να παραμένουν εκκρεμείς για πολλές χρήσεις. Όταν στις χρήσεις αυτές αλλάζει ο φορολογικός συντελεστής με τον οποίο έχουν προσδιορισθεί οι απαιτήσεις και οι υποχρεώσεις σύμφωνα με μία άποψη, δεν πρέπει να γίνεται καμία αναπροσαρμογή αυτών. Σύμφωνα με μία άλλη άποψη όμως, πρέπει να συμβαίνει το αντίθετο, προκειμένου έτσι οι απαιτήσεις και υποχρεώσεις να είναι σύμφωνες με τον ισχύοντα κάθε φορά φορολογικό συντελεστή.

Η επιτροπή έχει υιοθετήσει τη δεύτερη άποψη, της αναπροσαρμογής , διότι είναι περισσότερο σύμφωνη με τη τις θεμελιώδης λογιστικές αρχές. Σύμφωνα με την άποψη αυτή, οι διαφορές που προκύπτουν μεταξύ των αρχικών και

αναπροσαρμοσμένων απαιτήσεων και υποχρεώσεων εγγράφονται στα βιβλία ως δαπάνες ή έσοδα από φόρους.

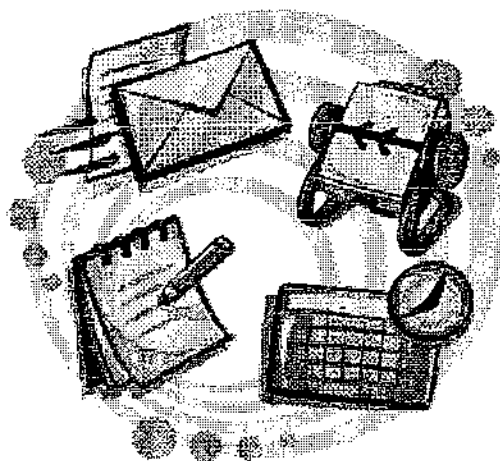
### **Πληροφοριακά στοιχεία.**

Η επιτροπή έχει αποφασίσει ότι πρέπει να περιλαμβάνονται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων διάφορα πληροφοριακά στοιχεία, τα σπουδαιότερα από τα οποία, είναι τα ακόλουθα :

A. Πληρωτέος φόρος εισοδήματος μαζί με τις αναπροσαρμογές που δέχθηκε ή δε δέχθηκε, καθώς και το τμήμα αυτού που αφορά έκτατα αποτελέσματα αν υπάρχουν

B. Φορολογική απαίτηση υπό αναβολή που καταχωρήθηκε στα βιβλία για φορολογικές ζημιές που μπορούν να μεταφερθούν προς συμψηφισμό σε επόμενες χρήσεις.

Γ. Φορολογικές απαιτήσεις που δεν έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup>

### ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΚΠΙΠΤΟΥΝ ΑΠΟ ΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ

2.1 Φόροι που δεν εκπίπτονται.

2.2 Πρόσθετοι φόροι – Προσαυξήσεις – Πρόστιμα Κ.Β.Σ.

2.3 Μισθοί και λοιπές απολαβές Εταίρων – Μελών.

2.4 Δαπάνες Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση.

2.5 Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση.

2.6 Δαπάνες που αφορούν αφορολόγητα έσοδα ή έσοδα φορολογούμενα με ειδικό τρόπο ή έσοδα από μερίσματα και συμμετοχές.



## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2<sup>ο</sup> : ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΚΠΗΤΟΥΝ ΑΠΟ ΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ

### 2.1 Φόροι που δεν εκπίπτονται:

- ο φόρος εισοδήματος εργαζομένων δεν επιτρέπεται να καταβάλλεται από την επιχείρηση. Όταν καταβάλλεται δεν αναγνωρίζεται ως δαπάνη της επιχείρησης. Συγκεκριμένα απαγορεύεται από την μεριά των επιχειρήσεων, των πάσης φύσεως οργανισμών και των εργοδοτών καταβολή σε βάρος των επιχειρήσεων κ.λ.π. του φόρου εισοδήματος επί των αποδοχών του προσωπικού καθώς και του φόρου που αναλογεί επί των λοιπών εισοδημάτων αυτού. Σε περίπτωση μη συμμορφώσεως προς τους ορισμούς της παρούσας διάταξης τα καταβληθέντα ποσά δεν εκπίπτονται ως δαπάνη της επιχείρησης ούτε επιτρέπεται να βαρύνουν τους οργανισμούς. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται από 1 Ιανουαρίου 1965.
  
- οι φόροι που βαρύνουν τον επιχειρηματία ή τους εταίρους ή τρίτους γενικά προς την επιχείρηση και ως εκ τούτου, αν έχουν καταβληθεί τέτοιοι φόροι από την επιχείρηση, ρητά δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση.
  
- οι παρακρατούμενοι φόροι μισθωτών υπηρεσιών,

ελευθέρων επαγγελματιών, εργοληπτών τεχνικών έργων κ.λ.π. βαρύνουν τους δικαιούχους τρίτους και δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, ακόμα και στην περίπτωση που καταβάλλονται εξ ιδίων από την επιχείρηση που αποδέχεται τις υπηρεσίες των προσώπων αυτών.

- ο Φ.Π.Α ως ουδέτερος φόρος δεν αποτελεί στοιχείο κόστους ή εσόδων και επιρρίπτεται στον τελευταίο καταναλωτή, από τον οποίο και εισπράττεται για λογαριασμό του δημοσίου. Ο Φ.Π.Α.

δεν επηρεάζει τα αποτελέσματα της επιχείρησης, άρα και στη περίπτωση που δεν εισπραχθεί από τον αντισυμβαλλόμενο και καταβληθεί εξ'ιδίων δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση.

#### Εξαιρετικά

ο Φ.Π.Α. αποτελεί στοιχείο κόστους και προσαυξάνει την αξία του παγίου και αφαιρείται μέσω των αποσβέσεων ή εάν δεν αναφέρεται σε πάγια εκπίπτει ως δαπάνη της επιχείρησης στην περίπτωση που η επιχείρηση δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. των εισροών, είτε γιατί ορίζεται ρητά από τις διατάξεις Του Φ.Π.Α., είτε γιατί η επιχείρηση απαλλάσσεται του καθεστώτος Φ.Π.Α. (σχολεία, νοσοκομεία, τράπεζες,

ασφάλειες

κ.λ.π.)

- ο φόρος εισοδήματος δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και δεν αποτελεί παραγωγική δαπάνη,

αφού

βαρύνει τους φορείς της επιχείρησης και όχι την επιχείρηση.

- η προκαταβολή φόρου εισοδήματος έναντι του φόρου του επόμενου έτους, όπως είναι φυσικό δεν αποτελεί δαπάνη εκτεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αφού αποτελεί φόρο εισοδήματος.

- ο φόρος που επιβάλλεται στην υπεραξία από την αναπροσαρμογή των ακινήτων, βαρύνει την επιχείρηση και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της κατά τον υπολογισμό των φορολογητέων κερδών, ούτε συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος που οφείλεται από την επιχείρηση για τα λοιπά εισοδήματά της.

- ο φόρος Μεγάλης Ακίνητης Περιουσίας (Φ.Μ.Α.Π.) σύμφωνα με το άρθρο 34/2 του νόμου 2459/1997 δεν εκπίπτει από το φορολογητέο εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων.

- ο φόρος χρηματιστηριακών συναλλαγών δεν αφαιρείται από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ. Στις πωλήσεις μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών για συναλλαγές που πραγματοποιούνται μέσω αυτού επιβλήθηκε φόρος με συντελεστή 3%. Ο φόρος αυτός υπολογίζεται επί της αξίας των πωλουμένων μετοχών, όπως αυτή αναγράφεται στο πινακίδιο, που εκδίδει η χρηματιστηριακή εταιρεία και βαρύνει τον πωλητή χωρίς καμία

εξαίρεση ως προς τη νομική προσωπικότητά του, την ιθαγένεια, τη μόνιμη κατοικία, έδρα ή το φορολογικό καθεστώς από το οποίο διέπεται. Ο φόρος 3% δεν επιβάλλεται στον αγοραστή μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών. Περαιτέρω, επειδή κατά ρητή διατύπωση του νόμου ο φόρος επιβλήθηκε στις πωλήσεις των μετοχών συνάγεται ότι, βαρύνει αυτές και κατά συνέπεια, οι επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του ΚΒΣ και προβαίνουν σε πωλήσεις μετοχών εισηγμένων στο Χρηματιστήριο Αθηνών δεν θα αφαιρούν τον εν λόγω φόρο από τα ακαθάριστα έσοδα τους με βάση τις διατάξεις της περ. ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του νόμου 2238/1994 αλλά θα καταχωρούν στα τηρούμενα βιβλία τους ως έσοδο από την πώληση μετοχών το καθαρό ποσό που εισπράττουν από την πώληση, όπως αυτό εμφανίζεται στο πινακίδιο της χρηματιστηριακής εταιρείας.

- Δεν εκπίπτουν οι τυχόν καταβαλλόμενοι από την επιχείρηση κάθε είδους φόροι, τέλη, δικαιώματα που βαρύνουν τρίτους, με εξαίρεση τον ειδικό φόρο τραπεζικών εργασιών που επιβάλλεται επί της πάσης φύσεως ωφελειών από μετοχικούς τίτλους.

- Δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α που έχει παραγραφεί.

## 2.2 Πρόσθετοι φόροι - Προσαυξήσεις - Πρόστιμα ΚΒΣ :

- Δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης πρόστιμα, προσαυξήσεις, ποινικές ρήτρες που οφείλονται σε υπαιτιότητά της.
- Δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα της επιχείρησης πρόστιμα για εκπρόθεσμη πληρωμή εισφορών ΙΚΑ καθώς και προσαυξήσεις τελών χαρτοσήμου τιμολογίων.
- Δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης οι προσαυξήσεις λόγω εκπρόθεσμου εξοφλήσεως χρεών προς το δημόσιο, γιατί δε θεωρούνται ότι εμπίπτουν στους τόκους υπερημερίας.
- Δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης οι προσαυξήσεις λόγω εκπρόθεσμης καταβολής εργοδοτικών εισφορών, ανεξαρτήτως αν η πληρωμή των εισφορών οφείλεται σε υπαιτιότητά της επιχείρησης ή σε ανωτέρα βία.

## 2.3 Μισθοί και λοιπές απολαβές Εταίρων - Μελών :

- Οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές που καταβάλλουν οι ΕΠΕ, οι ΟΕ και ΕΕ, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν

επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, καθώς και οι κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ., στους εταίρους ή τα μέλη τους δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά τους, προκειμένου για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τους. Επομένως, κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των ανωτέρω υπόχρεων πρέπει να προστίθονται στο δηλούμενο αποτέλεσμα, ως λογιστική διαφορά, τα ποσά των μισθών ή αμοιβών γενικά που έχουν καταβληθεί για οποιοδήποτε λόγο στους εταίρους ή τα μέλη των κατά τη διάρκεια της διαρέουσας διαχειριστικής χρήσης και τα οποία έχουν εκπεσθεί από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει λογιστικών εγγραφών. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, σε καμία περίπτωση δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των Ε.Π.Ε. και των υπόχρεων που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2 του νόμου 2238/1994 οι μισθοί και κάθε είδους απολαβές που καταβάλλονται στους εταίρους ή στα μέλη τους, έστω και εάν για τους μισθούς και τις αμοιβές αυτές συντρέχουν όλες οι προϋποθέσεις αναγνώρισης της δαπάνης (καταβολή ασφαλιστικών εισφορών στο Ι.Κ.Α., προσφορά πραγματικής υπηρεσίας κ.τ.λ.). Εφόσον οι καταβαλλόμενοι αυτοί μισθοί ή αμοιβές δεν αποτελούν δαπάνη εκπιπόμενη από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, υπάρχει υποχρέωση αναμόρφωσης των δηλωθέντων αποτελεσμάτων από τις επιχειρήσεις και κατά συνέπεια τα ποσά των μισθών αυτών ή αμοιβών θα φορολογηθούν στο επίπεδο του νομικού προσώπου. Για τους μισθούς, λοιπόν, ή τις αμοιβές που λαμβάνουν οι δικαιούχοι αυτών, δεν θα υπαχθούν σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις επ '

ονόματί τους , καθόσον στην περίπτωση αυτή θα είχαμε επιβολή διπλής φορολογίας.

▪ Δεν εκπίπτουν τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής προσωπικού όταν δεν έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού καθώς και οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων των εταιρειών περιορισμένης ευθύνης ,όταν τα πρόσωπα αυτά για τις υπηρεσίες που παρέχουν στις εταιρείες δεν έχουν ασφαλιστεί σε οποιονδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο.

▪ Στην περίπτωση που η επιχείρηση απασχολεί λογιστή και η δήλωση φόρου εισοδήματος δεν υπογράφεται από αυτόν ,οι αποδοχές αυτού δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και επιβάλλεται πρόστιμο σε βάρος του λογιστή μέχρι το Ό των ετήσιων αποδοχών του. Γενικότερα η αμοιβή ελεύθερου επαγγελματία δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση, εάν δεν έχει εκδοθεί η υπό των διατάξεων οριζόμενη απόδειξη παροχής υπηρεσιών.

▪ Τα ποσά για χορήγηση επικουρικής σύνταξης στο προσωπικό δεν εκπίπτουν από το εισόδημα γιατί δεν θεωρούνται βέβαια και εκκαθαρισμένα. Με την απόφαση του νόμου 135/1993 κρίθηκε ότι δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ποσό το οποίο διατέθηκε για τη δημιουργία ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού κεφαλαίου, για χορήγηση επικουρικής

σύνταξης σε όσους υπαλλήλους συνταξιοδοτούνται και εξέρχονται από την υπηρεσία.

- Αμοιβές σε μέλη διοικητικού συμβουλίου Ανωνύμου Εταιρείας δεν εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα ,εάν είναι για εργασίες οι οποίες ανήκουν στα καθήκοντά τους κατά το νόμο 2190/1920.

- Δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση μισθοί υπαλλήλων ,έστω και αν είναι μέλη του διοικητικού συμβουλίου ,εάν δεν έχουν καταβληθεί ασφαλιστικές εισφορές.

- Δεν εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα Α.Ε. προσωπικές ασφαλιστικές εισφορές του γενικού διευθυντή ή του προέδρου αυτής. Για τον προσδιορισμό των υποκείμενων σε φόρο εισοδήματος καθαρών κερδών των επιχειρήσεων ,εκπίπτον από τα ακαθάριστα έσοδα ,εκτός των άλλων δαπανών και τα ποσά των κάθε είδους φόρων ,τελών και δικαιωμάτων που βαρύνουν την επιχείρηση .Δεν εκπίπτον οι τυχόν καταβαλλόμενοι από την επιχείρηση κάθε είδους φόροι ,που βαρύνουν τρίτους .Επίσης όπως έχει γίνει πάγια δεκτό από τη διοικητική και δικαστηριακή νομολογία ,οι προσωπικές ασφαλιστικές εισφορές στα διάφορα ασφαλιστικά ταμεία, δεν εκπίπτονται από τα κέρδη της επιχείρησης, καθόσον έχουν προσωπικό χαρακτήρα και δε βαρύνουν αυτήν. Άρα οι ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλει για το άτομό του ο



Πρόεδρος - Γενικός Διευθυντής μιας εταιρείας σε ασφαλιστικά του Ταμεία, βαρύνουν τον ίδιο ατομικά και όχι την επιχείρηση και συνεπώς, δεν μπορούν να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, αλλά από το συνολικό καθαρό εισόδημα του φυσικού προσώπου.

▪ Αμοιβές σε εταίρους αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας για παρεχόμενες απ' αυτούς υπηρεσίες στην εταιρεία δεν εκπίπτουν. Σύμφωνα με το νόμο 2238/1994 αν οι εταίροι αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας λαμβάνουν, βάση καταστατικού ή κατόπιν συμφωνίας, αμοιβές κατά τη διάρκεια της χρήσης, για τις υπηρεσίες που προσφέρουν προς αυτήν, οι αμοιβές αυτές δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα και κατά συνέπεια, κατά τη λογιστική αναμόρφωση των προκυψάντων από τα βιβλία αποτελεσμάτων, που λαμβάνει χώρα με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του νομικού προσώπου, οι αμοιβές αυτές πρέπει να προστεθούν ως λογιστική διαφορά. Είναι αυτονόητο, ότι οι εταίροι δε θα φορολογηθούν στο ατομικό τους εισόδημα και για τις πιο πάνω αμοιβές που λαμβάνουν κατά τη διάρκεια της χρήσης, καθόσον στην περίπτωση αυτή θα είχαμε διπλή φορολογία των αμοιβών, μια στο όνομα του των εταίρων, αφού αυτές δεν αναγνωρίζονται, κατά ρητή, διάταξη του νόμου, προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας. Επομένως οι αμοιβές αυτές θεωρούνται ότι καταβάλλονται στους εταίρους έναντι των κερδών που τους αναλογούν κατά το ποσοστό συμμετοχής τους σ' αυτήν.

- Δεν εκπίπτουν οι αμοιβές σε εταίρους ομόρρυθμης εταιρείας για παρεχόμενες απ' αυτούς υπηρεσίες στην εταιρεία.

- Η μισθοδοσία υπαλλήλων που εργάστηκαν σε άλλη επιχείρηση δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση, έστω και αν εμμέσως ωφελήθηκε η επιχείρηση από την απασχόληση των υπαλλήλων.

#### 2.4 Δαπάνες Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση:

- Δαπάνες για συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων, μέχρι και χρήσεις που κλείνουν πριν την 31.12.1996 δεν αναγνωρίζονται κατά ολόκληρο το ποσό. Ειδικά οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλίνδρισμα κινητήρα μέχρι 2000 κυβικά εκατοστά, που έχουν στην κυριότητά τους οι επιχειρήσεις ή που έχουν μισθωμένα από τρίτους, εκπίπτουν μέχρι 80% του συνολικού ύψους αυτών, εφόσον χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Άρα μη εκπιπόμενο ποσοστό 20%. Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό μέχρι 25% των πιο πάνω δαπανών. Άρα μη

εκπιπόμενο ποσοστό 75%. Ο περιορισμός αυτός δεν εφαρμόζεται στις επιχειρήσεις που απασχολούνται με την εκμίσθωση επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, καθώς και στις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούνται τα αυτοκίνητα τους αποκλειστικά για την εκπαίδευση υποψηφίων οδηγών. Τα μισθώματα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης λόγω παραχώρησης της χρήσης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, αντιμετωπίζονται, για τις διαχειριστικές χρήσεις που κλείνουν από 30.6.1994 και μετά, όπως οι δαπάνες των Ι.Χ. που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης. Δηλαδή εκπίπτει ποσοστό 80% για αυτοκίνητα μέχρι 2000 κυβικά και ποσοστό 25% για Ι.Χ. μεγαλύτερου κυβισμού. Από τις χρήσεις που κλείνουν από 31.12.1996 και μετά δεν αναγνωρίζεται ποσοστό 40% για Ι.Χ. μέχρι 1400 κυβικά και ποσοστό 75% για Ι.Χ. πάνω από 1400 κυβικά.

- Οι επιχειρήσεις ανεξάρτητα από τη νομική μορφή και το αντικείμενο εργασιών, που έχουν στην κυριότητά τους επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσεως, ανεξάρτητα από το χρόνο αποκτήσεως τους, με κυλίνδρισμα κινητήρα μέχρι 1600 κυβικών, δεν δικαιούνται να εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους για δαπάνες συντήρησης και λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας και για αποσβέσεις ποσοστό 20% του συνολικού ύψους των ανωτέρω δαπανών και ποσοστό 70% αν τα επιβατικά αυτοκίνητα είναι κυλινδρισμού άνω των 1600 κυβικών, εφόσον αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.

▪ Δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα τα ποσά του φόρου που καταβάλλονται για μεταβίβαση αυτοκινήτων δημοσίας χρήσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του νόμου 2579/1998. Σε κάθε μεταβίβαση αυτοκινήτου δημοσίας χρήσης με την άδεια κυκλοφορίας του από επαχθή αιτία, περιλαμβανομένης και της ανταλλαγής του, καταβάλλεται πριν από την μεταβίβαση εφάπαξ πάγιο ποσό φόρου για τη μεταβίβαση της άδειας κυκλοφορίας. Αυτοκίνητα δημοσίας χρήσης που φορολογούνται με ειδικό τρόπο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 νόμου 2579/1998 είναι τα εξής:

- Φορτηγά αυτοκίνητα δημοσίας χρήσης.
- Επιβατικά αυτοκίνητα δημοσίας χρήσης.
- Τουριστικά λεωφορεία δημοσίας χρήσης.
- Λεωφορεία δημοσίας χρήσης, που ανήκουν σε φυσικό πρόσωπο ή σε επιχείρηση οποιασδήποτε νομικής μορφής ή σε κοινοπραξία ή σε κοινωνία, που είναι εντεταγμένο σε Κ.Τ.Ε.Λ και εκτελεί μεταφορές με κόμιστρο.
- Λεωφορεία δημοσίας χρήσης που ανήκουν στον Οργανισμό Αστικών Συγκοινωνιών Θεσσαλονίκης.

Τα ποσά των φόρων που καταβάλλονται για την μεταβίβαση των αυτοκινήτων δημοσίας χρήσεως βαρύνουν τον πωλητή και καταβάλλονται από αυτόν με τη υποβολή σχετικής δήλωσης στη ΔΥΟ που είναι αρμόδια για τη φορολογία του εισοδήματος του. Κατά ρητή διάταξη του νόμου τα ποσά φόρου που καταβάλλονται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 10-9 του νόμου 2579/1998 δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα του καταβάλλοντος.

▪ Οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων προς επιχειρήσεις Leasing για Ε.Ι.Χ αυτοκίνητα δεν αναγνωρίζονται στο σύνολό τους. Συγκεκριμένα:

α) αυτοκίνητα επιβατικά και μικτής χρήσης έως 1.400 κυβικά εκατοστά αναγνωρίζεται μόνο το 60% και πρέπει να δηλωθεί ως λογιστική διαφορά το 40% κατά την αναμόρφωση των λογιστικών αποτελεσμάτων στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

β) αυτοκίνητα επιβατικά και μικτής χρήσης μεγαλύτερου κυβισμού των 1.400 κυβικών εκατοστών αναγνωρίζεται μόνο το 25% των πιο πάνω δαπανών και πρέπει να δηλωθεί ως λογιστική διαφορά το 75% αυτών.

Ο περιορισμός αυτός ισχύει για επιβατικά Ι.Χ. και μικτής χρήσης τα οποία είναι:

i) στην ιδιοκτησία της επιχείρησης

ii) μισθωμένα με το σύστημα Leasing (δεν ισχύει, περιορισμός για

τα μισθωμένα από τις λοιπές επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων.

**Βασική προϋπόθεση** για να αναγνωριστούν τα επί μέρους προαναφερόμενα ποσά είναι, τα αυτοκίνητα να χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των επιχειρηματιών ή των εταίρων ή τρίτων προσώπων , δηλαδή σε μη επαγγελματικούς σκοπούς. Εάν ένα αυτοκίνητο χρησιμοποιείται για τις επιχειρηματικές ανάγκες, αλλά συγχρόνως και για τις προσωπικές ανάγκες του επιχειρηματία κ.λ.π. , τότε ως ζήτημα πραγματικό κρίνεται από τον έλεγχο κατά ποιο ποσοστό συμβαίνει αυτό και στη συνέχεια στο αναγνωριζόμενο ως κατ' αρχήν έξοδο της επιχείρησης εφαρμόζονται οι οριζόμενοι συντελεστές.

### **Παράδειγμα**

Δαπάνες αυτοκινήτου 2000 κυβικών 1467,35 ευρώ. Το αυτοκίνητο χρησιμοποιείται για τις επαγγελματικές ανάγκες, αλλά και για την εξυπηρέτηση των ιδιωτικών αναγκών του επιχειρηματία. Κρίνεται εκ του ελέγχου ( σε αμφισβήτηση από το Δικαστήριο) Με βάση τα δεδομένα της κοινής πείρας (χρόνος απασχόλησης του Ε.Ι.Χ στην επιχείρηση, πραγματοποιούμενα χιλιόμετρα, είδος

εργασίας κ.λ.π.) ότι κατά το  $\frac{1}{2}$  απασχολείται στην επιχείρηση και

άλλο  $\frac{1}{2}$  για ιδιωτικές ανάγκες του επιχειρηματία. Άρα ποσό

δαπανών που δεν αναγνωρίζεται  $1467,35 * \frac{1}{2} = 733,675$  ευρώ.

Αναγνωριζόμενο κατ' αρχήν ποσό 733,675 ευρώ.

Προσαρμογή

αυτού με βάση τις διατάξεις  $733,675 * 25\% = 183,41$

δαπάνη

επιχείρησης και 550,265 ευρώ διαφορά μη

αναγνωριζόμενη.

Σύνολο λογιστικής διαφοράς  $733,675 + 550,265 = 1283,94$ .

- ποσοστά δαπανών επισκευής, συντήρησης, λειτουργίας, κυκλοφορίας αποσβέσεων και μισθωμάτων που δεν αναγνωρίζονται για επιβατικά Ι.Χ. που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης:

Αυτοκίνητα επιβατικά Ι.Χ.	Από χρήσεις που κλείνουν 31/12/1996 και μετά	
	Κυβισμός	
Επιχειρήσεων	Μέχρι 1400 κυβικά: 40%	Άνω των 1400 κυβικών: 75%
Μισθωμένα με leasing	40%	75%

- Με την εγκύκλιο ΠΟΛ .1238/31.10.1994 διευκρινίστηκε ότι ο περιορισμός της δαπάνης των μισθωμάτων των αυτοκινήτων αφορά τα μισθώματα που καταβάλλονται αποκλειστικά σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης. Επίσης με την ίδια εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι ο περιορισμός των δαπανών δεν ισχύει, μεταξύ άλλων για αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης που μισθώνουν οι επιχειρήσεις από επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων, επειδή στο νόμο γίνεται ρητή αναφορά για τα μισθώματα που καταβάλλονται αποκλειστικά σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Άρα οι επιχειρήσεις που ο προσδιορισμός του καθαρού τους εισοδήματος γίνεται λογιστικά δεν δικαιούνται να εκπίπτουν, ολόκληρο το ποσό των μισθωμάτων που καταβάλλουν σε επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων, για τη μίσθωση από αυτές ιδιωτικής χρήσης επιβατικών αυτοκινήτων, εάν τα αυτοκίνητα αυτά δεν χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της μισθώτριας επιχειρήσεις.



## 2.5 Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση:

- οι δαπάνες για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από Offshore εταιρείες. Για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1 Ιανουαρίου 2003 και μετά προβλέπεται η μη έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και των λοιπών δαπανών που πραγματοποιούν για την αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από εξωχώρια εταιρεία, καθώς και των δικαιωμάτων ή αποζημιώσεων που καταβάλλουν αυτές σε εξωχώρια εταιρεία για τη χρησιμοποίηση στην Ελλάδα τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων, σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων. Εξαιρέση αποτελούν οι δαπάνες που αφορούν αγορά ή μεταφορά στην Ελλάδα αργού πετρελαίου, πετρελαιοειδών ή άλλων προϊόντων για τα οποία δημοσιεύονται δείκτες τιμών χονδρικής πώλησης και τα οποία αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά προϊόντων.

Συνεπώς οι επιχειρήσεις εκείνες που έχουν αγοράσει αγαθά (εμπορεύματα, πρώτες και βοηθητικές ύλες κ.τ.λ.) ή έχουν λάβει υπηρεσίες από εξωχώρια εταιρεία, με εξαίρεση το αργό πετρέλαιο κ.λ.π. και οι οποίες έχουν μειώσει λογιστικά τα κέρδη τους με το ποσό των δαπανών αυτών, θα πρέπει με την υποβολή της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους να αναμορφώσουν τα αποτελέσματά τους με το ποσό των μη εκπιπόμενων δαπανών.

της απορροφούμενης εταιρείας, προκύπτει ζημιά σε βάρος της απορροφώσας, όταν το ποσό του εισφερόμενου κεφαλαίου της απορροφούμενης είναι μικρότερο από την αξία κτήσης (συμμετοχές) της απορροφούμενης που εμφανίζεται στα βιβλία της απορροφώσας. Όπως έχει γίνει δεκτό με την 1039799/10359/ΠΟΛ.1080/1994 ερμηνευτική εγκύκλιο του νόμου 2166/1993, η ζημιά αυτή δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της απορροφώσας Α.Ε

- Από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτονται οι δεδουλευμένοι κάθε είδους τόκοι δανείων ή πιστώσεων γενικά. Όμως δεν εκπίπτονται οι τόκοι που υπολογίζονται στο ίδιο κεφάλαιο της εταιρείας, γιατί τα κεφάλαια αυτά αμοίβονται από το αποτέλεσμα της εταιρείας, δηλαδή εκ των κερδών αυτής.

- Δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη της επιχείρησης και πρέπει να προστίθενται στα αποτελέσματα ως λογιστική διαφορά, κατά ρητή διάταξη του άρθρου 31 παρ.1δ του νόμου 2238/1994, οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής προς το Δημόσιο ή άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου:

- Φόρων κάθε είδους.
- Τελών κάθε είδους.
- Δημοτικών φόρων.
- Δημοτικών τελών.
- Εισφορών προς το Δημόσιο.
- Εισφορών προς τους Δήμους και Κοινότητες.

- Ασφαλιστικών εισφορών προς το ΙΚΑ και τα λοιπά ασφαλιστικά ταμεία.
  - Προστίμων προς το Δημόσιο.
  - Προστίμων προς Δήμους, Ασφαλιστικά Ταμεία και λοιπούς φορείς με τη μορφή Ν.Π.Δ.Δ.
- δεν εκπίπτουν οι τόκοι δανείου επιχείρησης για αγορά ακινήτου και τα συμβολαιογραφικά έξοδα αγοράς του(ατομικής, ΟΕ, ΕΕ κλπ όχι ΑΕ και ΕΠΕ)όταν αποκτούν εισόδημα Α' κατηγορίας.(μίσθωση ακινήτου)
- 
- τόκοι για δάνειο που χρησιμοποιήθηκε για τη σύσταση κοινοπραξίας με σκοπό την ανέγερση πολυκατοικιών, δεν εκπίπτουν από το εισόδημα του κοινοπρακτούντος μέλους.
  - τόκοι δανείου το οποίο χορηγήθηκε άτοκα σε θυγατρικές εταιρείες δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση γιατί ακόμα και οι θυγατρικές θεωρούνται τρίτες επιχειρήσεις ως προς την μητρική.
  - Οι τόκοι δανείων που διατίθενται για τις ανάγκες της επιχείρησης εκπίπτουν, όχι όμως και όταν τα δάνεια έχουν χορηγηθεί για την εξυπηρέτηση αναγκών των μετόχων της εταιρείας(αλληλόχρεος λογαριασμός)
- 
- δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων οι δωρεές ακινήτων προς το δημόσιο, τους δήμους, τα νοσοκομεία κλπ.

Πιο συγκεκριμένα από την 1 Ιανουαρίου 2003 και μετά δεν Εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων η αξία των ακινήτων που μεταβιβάζονται λόγω δωρεάς προς το Δημόσιο, τους δήμους και τις κοινότητες του Κράτους, τα ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημόσια νοσηλευτικά ιδρύματα, τα νοσοκομεία που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και το Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων. Επομένως, η αξία των ακινήτων που δωρίζουν οι επιχειρήσεις προς τα προαναφερθέντα νομικά πρόσωπα δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, προκειμένου για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών τους.

- τα μισθώματα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις στις εταιρείες leasing για ακίνητα που έχουν γίνει αντικείμενο χρηματοδοτικής μίσθωσης δεν εκπίπτουν κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου. Δηλαδή, αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων μόνο το μέρος των μισθωμάτων που αντιστοιχεί στην αξία των κτιρίων. Με δεδομένο ότι οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να καταχωρούν στα βιβλία τους το σύνολο των δαπανών τους, δηλαδή στην προκειμένη περίπτωση το σύνολο των καταβληθέντων μέσα στη χρήση μισθωμάτων, υποχρεούνται κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος να αναμορφώνουν τα αποτελέσματα τους με την προσθήκη ως λογιστικής διαφοράς, του μέρους των καταβληθέντων μισθωμάτων που αντιστοιχεί στην αξία του οικοπέδου.

Για την εξεύρεση του μη εκπιπτόμενου μέρους των μισθωμάτων

θα λαμβάνεται από τα συνολικά καταβληθέντα μέσα στη χρήση μισθώματα, ποσοστό ίσο με αυτό με το οποίο συμμετέχει το οικόπεδο

στη συνολική αξία οικοπέδου-κτιρίου με βάση τα οριζόμενα στη φορολογία κεφαλαίου. Επομένως, στις περιοχές που ισχύουν αντικειμενικές αξίες, αυτές θα λαμβάνονται υπόψη για την εφαρμογή των ανωτέρω.

Στο σημείο αυτό επισημαίνεται ότι γήπεδα και οικόπεδα (χωρίς κτιριακές εγκαταστάσεις) δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή για κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν από 31 Δεκεμβρίου 1999 και μετά και επομένως αφορούν μισθώματα που καταβλήθηκαν μέσα στη χρήση

1999 έστω και αν η καταβολή τους έγινε στα πλαίσια συμβάσεων leasing που έχουν συναφθεί πριν από τη δημοσίευση του νόμου 2753/1999 στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

▪ καταβολή μισθώματος μεγαλύτερου του αρχικού συμφωνητικού δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση, εάν το νέο συμφωνητικό δεν έχει κατατεθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

▪ οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται από ασφαλιστικές εταιρείες σε δικαιούχους ασφαλισμένων αυτοκινήτων, για ζημιές

που προξενήθηκαν στα αυτοκίνητα αυτά, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των Ασφαλιστικών Επιχειρήσεων προκειμένου να υπολογιστούν τα καθαρά κέρδη για τη φορολογία του εισοδήματος, αν δεν καλύπτονται από νόμιμα δικαιολογητικά που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων.

▪ Αποζημιώσεις, καθώς και πάσης φύσεως αμοιβές που οφείλονται από επιχειρήσεις ή επιτηδευματίες σε οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο με βάση δικαστική ή διαιτητική απόφαση ή οποιαδήποτε αναγνώριση ή συμβιβασμό, δεν αναγνωρίζεται ως δαπάνη για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών που υπάγονται στη φορολογία εισοδήματος του οφειλέτη, εάν, πριν από την καταβολή ή πίστωση αυτών, δεν υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ φορολογίας του δικαιούχου, αντίγραφο της απόφασης ή του εγγράφου και θεωρηθεί από αυτή η απόφαση ή το έγγραφο βάσει του οποίου θα καταβληθεί ή πιστωθεί η αποζημίωση ή αμοιβή στο δικαιούχο.

Σε περίπτωση τεκμαρτού ή εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών του οφειλέτη, εάν δεν τηρηθεί η διαδικασία αυτή, το ποσό της αποζημίωσης ή αμοιβής, προστίθεται ολόκληρο στα τεκμαρτά ή εξωλογιστικά προσδιοριζόμενα καθαρά κέρδη.

▪ Η δαπάνη για την αγορά και την εγκατάσταση οικιακών συσκευών ή συστημάτων χρήσης φυσικού αερίου ή ανανεώσιμων

πηγών ενέργειας δεν εκπίπτει κατά το 25% του συνόλου της από το φορολογητέο εισόδημα των φυσικών προσώπων. Στις ανωτέρω συσκευές και συστήματα περιλαμβάνονται και οι κοινόχρηστες εγκαταστάσεις πολυκατοικιών πολλαπλής ιδιοκτησίας, της απαλλαγής υπολογιζόμενης βάσει των ποσοστών συνιδιοκτησίας των ιδιοκτητών. Για νομικά πρόσωπα και επιχειρήσεις που φορολογούνται βάσει συντελεστή κέρδους ή βάσει αντικειμενικών κριτηρίων, η δαπάνη για την αγορά και εγκατάσταση των παραπάνω δεν εκπίπτει κατά 25% της συνολικής της αξίας από το σύνολο των κερδών που προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή φορολόγησης ή των αντικειμενικών κριτηρίων.

- Τα ποσά των δαπανών που υπόκεινται σε τέλος διαφημίσεων υπέρ Δήμων και Κοινοτήτων δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη της διαφημιζόμενης επιχείρησης αν δεν υποδεικνύεται η καταβολή του τέλους που αναλογεί με τριπλότυπο είσπραξης του οικείου δήμου ή κοινότητας.

- Στη φορολογία εισοδήματος ισχύει η βασική αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων, γι' αυτό δεν αναγνωρίζονται δαπάνες που αφορούν προηγούμενες ή επόμενες διαχειριστικές χρήσεις, έστω και αν καλύπτονται από δικαιολογητικά. Οι δαπάνες κατά κανόνα αναγνωρίζονται στη χρήση στην οποία καθίστανται δεδουλευμένες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα αν έχουν εξοφληθεί ή οφείλονται. Εξαιρέση αποτελούν και εκπίπτουν στον χρόνο καταβολής οι δαπάνες:

- Ασφάλιστρα ομαδικής ασφάλισης ζωής προσωπικού.

- Φόροι, τέλη και δικαιώματα που βαρύνουν την επιχείρηση.
- Δικαιώματα ή αποζημιώσεις για χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, σημάτων, σχεδίων κ.λ.π.

▪ Δεν αναγνωρίζονται οι δωρεές χρημάτων εάν δεν παρακρατηθεί και καταβληθεί φόρος 10%. Ειδικότερα για δωρεές και χορηγίες που πραγματοποιούνται από 18.2.1997 και μετά θεσπίστηκε υποχρέωση παρακράτησης φόρου με συντελεστή 10% στα χρηματικά ποσά των δωρεών και χορηγιών προκειμένου αυτά να εκπέσουν από το συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου, όταν υπερβαίνουν αθροιστικά για κάθε δωρεοδόχο το ποσό των 293,47 ευρώ ετησίως. Σε περίπτωση μη παρακράτησης και απόδοσης του πιο πάνω φόρου μέχρι της λήξης της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης από την επιχείρηση, το ποσό της δωρεάς ή της χορηγίας δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής.

▪ Μη αναγνώριση των δωρεών αν αυτές υπερβαίνουν τα καθαρά κέρδη. Από 1 Ιανουαρίου 1996 το συνολικό ποσό των δωρεών που μπορεί να εκπεσθεί από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, δεν μπορεί να υπερβεί το ποσό των καθαρών κερδών που προκύπτουν πριν από την αφαίρεση του ποσού των δωρεών, από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής χρήσης.

▪ Από 1/1/2003 και μετά δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης εντός της οποίας δόθηκαν, οι δωρεές χρημάτων που δεν υπερβαίνουν συνολικά τα 100 ευρώ.



- Δεν αναγνωρίζεται η δαπάνη διαφημιστικών εντύπων εάν πριν δεν έχει καταβληθεί το τέλος της διαφήμισης. Η καταβολή πρέπει να γίνει μέχρι την ημερομηνία που υποβάλλεται η δήλωση φορολογίας εισοδήματος της συγκεκριμένης χρήσης κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η δαπάνη, ανεξαρτήτως του αν η δαπάνη έγινε απ' ευθείας από τον διαφημιζόμενο ή μέσω διαφημιστή.

- Σε περίπτωση που δεν έχει καταβληθεί από το διαφημιστικό ή το διαφημιζόμενο εγκαίρως και προσηκόντως ο ειδικός φόρος και το αγγελιόσημο επί των διαφημίσεων και οι τυχόν άλλες επιβαρύνσεις που αντιστοιχούν στις συγκεκριμένες συναλλαγές, ανεξάρτητα από τις άλλες συνέπειες, οι σχετικές διαφημιστικές δαπάνες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του διαφημιστή και του διαφημιζόμενου, έστω και αν στη δεύτερη περίπτωση μεσολαβεί διαφημιστής.

- Κατά τη νομολογία και τη διοίκηση δεν αποτελούν παραγωγικές δαπάνες της επιχείρησης, τα ποσά των δαπανών που καταβάλλονται εξ ελευθεριότητας της επιχείρησης, χωρίς συμβατική ή κατά το νόμο υποχρέωση, όπως και τα ποσά δαπανών που καταβάλλονται σε εξυπηρέτηση αθέμιτων ή παράνομων πράξεων στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της επιχείρησης.

- Όταν ισχύουν οι εξής προϋποθέσεις:

- Η ζημιά δεν έχει πραγματοποιηθεί

- Δεν είναι οριστική και εκκαθαρισμένη
  - Δεν προέρχεται από πάγια στοιχεία του ενεργητικού
  - Τα περιουσιακά αυτά στοιχεία δεν ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση, αλλά σε τρίτους.
  - Όταν η ζημιά δεν προέρχεται από εμπορικές πράξεις που αφορούν την επιχείρηση ως αυτοτελή οικονομική μονάδα, αλλά από τον επιχειρηματία ως άτομο
  - Αν προέρχεται από αδικοπραξία οφειλόμενη σε δόλο του επιχειρηματία που συνιστά ποινικό αδίκημα
  - αν τα κέρδη της επιχείρησης δεν φορολογούνται στην Δ' πηγή - κατηγορία εισοδήματος
- τότε η ζημιά δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

▪ Μη βέβαιες και μη εκκαθαρισμένες δαπάνες δεν εκπίπτονται. Σύμφωνα με το νόμο 810/1982 κρίθηκε ότι για να εκτέσει μια δαπάνη σαν γενικά έξοδα διαχειρήσεως σύμφωνα με το άρθρο 31 του νόμου 2238/1994 πρέπει να είναι βέβαιη, δεδουλευμένη, εκκαθαρισμένη και να καλύπτεται από δικαιολογητικό στοιχείο. Δεν είναι δυνατόν να αναγνωριστεί μια δαπάνη με τη μορφή πρόβλεψης πριν την πραγματοποίησή της.

▪ Δαπάνη για εκχώρηση επωνυμίας, η οποία αποδεικνύεται ως εικονική δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση. Σύμφωνα με το νόμο 3727/1990 η φορολογική αρχή μπορεί να αρνηθεί την έκπτωση ορισμένης δαπάνης που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης ως παραγωγική, εφόσον διαθέτει συγκεκριμένα στοιχεία, από τα οποία

είναι δυνατό να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη αυτή είναι εικονική, δηλαδή είτε ότι δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση, είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι όμως για τον παραγωγικό σκοπό που αναγράφεται στα βιβλία της επιχείρησης, αλλά για άλλο μη παραγωγικό σκοπό.

- Δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης το ποσό που πληρώθηκε για εξαγορά ποινής, η οποία επιβλήθηκε στους υπεύθυνους της επιχείρησης για παράβαση του Αγορανομικού Κώδικα.

- Σε περίπτωση κατά την οποία στο ομαδικό ασφαλιστήριο ζωής για το προσωπικό ΑΕ συμπεριλαμβάνονται και μέλη του διοικητικού συμβουλίου αυτής, τα ασφάλιστρα που αφορούν τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, καθόσον τα μέλη του Δ.Σ. δεν περιλαμβάνονται στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό, αλλά θεωρούνται εντολοδόχοι της ΑΕ.

- Δεν αναγνωρίζονται τα έξοδα κίνησης, τα έξοδα μετακόμισης του Διευθυντή, τα έξοδα κίνησης και ταξιδίων των πωλητών, αν δεν επιδειχθούν στον έλεγχο πέραν των αποδείξεων δαπανών και δικαιολογητικά στοιχεία, ότι έλαβε χώρα η δαπάνη αυτή.

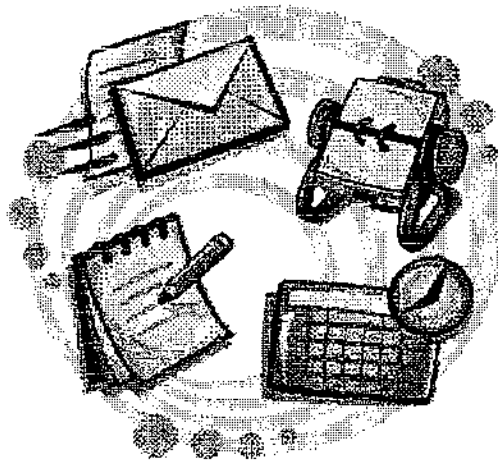
- Δεν αναγνωρίζονται έξοδα ταξιδιού στο εξωτερικό αν δεν προσκομιστούν νόμιμα δικαιολογητικά. Η αγορά συναλλάγματος δεν αρκεί. Σύμφωνα με το νόμο 3186/1990 κρίνεται ότι για να

αναγνωριστούν σαν γενικά έξοδα διαχείρισεως τα έξοδα ταξιδιού στο εξωτερικό του προέδρου της εταιρείας, των μελών του διοικητικού συμβουλίου και των διευθυντών πωλήσεων, πρέπει να επιδειχθούν τα νόμιμα δικαιολογητικά στοιχεία δαπανών.

- Έξοδα στάθμευσης αυτοκινήτου διευθυντού εταιρείας δεν αναγνωρίζονται εάν καταβάλλονται σ' αυτόν έξοδα κίνησης.
- Έξοδα φιλοξενίας και δεξιώσεων πελατών, αντιπροσώπων και τρίτων προσώπων δεν αναγνωρίζονται όταν δεν έχουν άμεση ή έμμεση σχέση με το αντικείμενο της επιχείρησης.
- Η φορολογική αρχή δεν αναγνωρίζει δαπάνες, εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία προκύπτει ότι η δαπάνη είναι εικονική ή μη παραγωγική. Επίσης δεν εκπίπτει δαπάνη που εμφανίζεται στα βιβλία της επιχείρησης ως παραγωγική, εφόσον αποδεικνύεται με συγκεκριμένα στοιχεία, ότι η δαπάνη αυτή είναι εικονική, έστω κι αν έχει εκδοθεί έγκυρο φορολογικό στοιχείο.

#### 2.6 Δαπάνες που αφορούν αφορολόγητα έσοδα ή έσοδα φορολογούμενα με ειδικό τρόπο ή έσοδα από μερίσματα και συμμετοχές :

- Δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των οικοδομικών επιχειρήσεων, που φορολογούνται με τις διατάξεις του άρθρου 34 του νόμου 2238/1994, οι τόκοι δανείου, γιατί θεωρούνται ότι έχουν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του σταθερού συντελεστή προσδιορισμού των καθαρών κερδών.



---

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3<sup>ο</sup>

ΠΡΟΟΠΤΙΚΕΣ - ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ

---

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο

### ΠΡΟΟΠΤΙΚΕΣ-ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ

Όταν μεταξύ των εισοδημάτων των Ανωνύμων Εταιρειών συμπεριλαμβάνονται και εισοδήματα από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχές σε άλλες εταιρείες των οποίων τα κέρδη έχουν φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του Κ.Φ.Ε. (Ο.Ε., Ε.Ε., κοινοπραξίες, κοινωνίες του αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή μη συμμετοχικές κτλ) τότε τα εισοδήματα αυτά αφαιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη, που προκύπτουν με βάση τον Ισολογισμό, προκειμένου να προσδιορισθεί ο φόρος της Ανώνυμης Εταιρείας.

Στην περίπτωση που στα καθαρά κέρδη ημεδαπής Ανώνυμης Εταιρείας συμπεριλαμβάνονται εκτός από τα μερίσματα και τα κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρείες, που αναφέρονται παραπάνω και τα αφορολόγητα έσοδα (τόκοι ομόλογων του Ελληνικού Δημοσίου) ή και εισοδήματα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο (τόκοι καταθέσεων κτλ) καθώς και κέρδη που προσδιορίζονται με ειδικό τρόπο και λάβει χώρα η διανομή των κερδών αυτών, τότε χρειάζεται να γίνει φορολογική αναμόρφωση του αποτελέσματος της χρήσης

της Ανώνυμης Εταιρείας στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Αυτά που μόλις αναφέρθηκαν παραπάνω δεν ισχύουν στην περίπτωση που δεν αποφασιστεί από τη Γενική Συνέλευση των μετόχων να γίνει διανομή των κερδών της εταιρείας και κατά συνέπεια κανένα ποσό φόρου δεν συμψηφίζεται από αυτόν που παρακρατήθηκε για τα εισοδήματα που φορολογήθηκαν με ειδικό τρόπο.

Επιπλέον, θα πρέπει να τονιστεί ότι, σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., προκειμένου να προσδιορισθεί το φορολογητέο αποτέλεσμα οποιαδήποτε εταιρείας που τηρεί βιβλία Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ. και μεταξύ των ακαθάριστων εσόδων της υπάρχουν και έσοδα αφορολόγητα ή έσοδα που φορολογούνται με ειδικό τρόπο ή έσοδα από μερίσματα και από συμμετοχές σε άλλες ημεδαπές εταιρείες, αφαιρούνται από τις κανονικά εκπιπτόμενες δαπάνες αυτές που αφορούν αυτά τα συγκεκριμένα έσοδα.

Επομένως, η Ανώνυμη Εταιρεία (εμπορική, βιομηχανική, κτλ) η οποία έχει (χ) ποσό εσόδων αφορολόγητων ή φορολογηθέντων με ειδικό τρόπο, όταν υποβάλλει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της, θα προβεί σε αναμόρφωση του αποτελέσματος της με δαπάνες που αφορούν αυτά τα συγκεκριμένα έσοδα.

Στο σημείο αυτό σκόπιμο είναι να αναφέρουμε ότι, οι δαπάνες αυτές είναι, αφενός μεν τα μέρη των χρεωστικών τόκων που αναλογούν στα έσοδα αυτά για την εξεύρεση των οποίων γίνεται επιμερισμός του συνολικού ποσού αυτών, ανάλογα με τα έσοδα τα φορολογούμενα και τα λοιπά

απαλλασσόμενα ή κατά ειδικό τρόπο φορολογηθέντα, αφετέρου δε, ένα μέρος των λοιπών δαπανών που αντιστοιχούν στο 5% του συνολικού ποσού των αφορολόγητων και των φορολογηθέντων με ειδικό τρόπο καθώς επίσης και κερδών από συμμετοχές, οι οποίες όμως δαπάνες δεν μπορεί να υπερβούν το 20% όλων των δαπανών της επιχείρησης, εξαιρουμένων των χρεωστικών τόκων.

Στην περίπτωση που πρόκειται για ανώνυμη τραπεζική ή ασφαλιστική εταιρεία δεν ισχύει το ίδιο, δηλαδή δεν γίνεται αναμόρφωση με τις δαπάνες που αφορούν τα αφορολόγητα ή τα κατά ειδικό τρόπο φορολογηθέντα έσοδα, αλλά από τα συνολικά καθαρά κέρδη, που προκύπτουν βάσει Ισολογισμού, θα αφαιρέσει το μέρος εκείνο των κερδών που αναλογεί στα εν λόγω έσοδα αφορολόγητα ή φορολογηθέντα με ειδικό τρόπο σύμφωνα με το άρθρο 99 και 109 του Κ.Φ.Ε.

Στην περίπτωση που η Γενική Συνέλευση των μετόχων της Ανώνυμης Εταιρείας δεν αποφάσισε να γίνει διανομή κερδών, τότε κανένα ποσό φόρου δεν συμψηφίζεται από αυτόν που παρακρατήθηκε για τα εισοδήματα που φορολογούνται με ειδικό τρόπο.

Συμπερασματικά, θα μπορούσαμε να πούμε ότι η αναμόρφωση του λογιστικού αποτελέσματος διαφοροποιεί τα φορολογητέα αποτελέσματα, είτε είναι κέρδη είτε ζημιές, των Ανωνύμων Εταιρειών. Επομένως διαφοροποιεί και την υποχρέωση καταβολής του φόρου εισοδήματος στην κάθε περίπτωση χωριστά.





## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4<sup>ο</sup>**

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑΤΑ**

## ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Για να δείξουμε την πρακτική εφαρμογή των όσων αναφέρθηκαν στην παρούσα εργασία προχωράμε στην ανάλυση των παρακάτω παραδειγμάτων.

### 1.α.Παράδειγμα Α.Β.Ε.Ε. εισηγμένη στο Χ.Α.Α. εγκαταστημένη στην επαρχία.

Η βιομηχανική-εταιρεία «ΑΛΦΑ» Α.Β.Ε.Ε. που είναι εγκατεστημένη στη Λέσβο, κατά τη διαχειριστική χρήση 1/1/2003-31/12/2003

πραγματοποίησε καθαρά κέρδη 250000 €.

Οι μετοχές της είναι στο σύνολό τους ονομαστικές,εισηγμένες στο

σύνολό τους στο χρηματιστήριο.

Το καταβεβλημένο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας ανέρχεται σε 600000 €.

Μεταξύ των ακαθάριστων εσόδων της,συμπεριλαμβάνονται:

α. Έσοδα από ενοίκια καταστήματος, ύψους 12000€.

β. Τόκοι τραπεζών 6000 €.

γ. Έσοδα συμμετοχής στην ομόρρυθμη εταιρεία «Αφοί Βήτα &

Σια

Ο.Ε.» ύψους 20000 €.

Η προκαταβολή φόρου του προηγούμενου έτους 2002  
ανέρχεται  
σε 15000€.

Κατά την υποβολή της δήλωσης της στις 15/4/2004,η  
εταιρεία  
αναμόρφωσε τα προκύψαντα από τον Ισολογισμό καθαρά της  
κέρ-  
δη με προσθήκη λογιστικών διαφορών, ύψους 30000 €,που  
προέκυψαν από πρόστιμα που υπαγορεύει ο  
ΚΒΣ, ύψους 16000€ και από πρόσθετες αποσβέσεις παγίων  
στοιχείων, ύψους 14000 €.

Το Διοικητικό Συμβούλιο της εταιρείας, μετά από σύσκεψη,  
πρό-  
τεινε στη Γενική Συνέλευση των μετόχων να δεχτεί τα  
παρακάτω:

1. Το σχηματισμό του προβλεπόμενου από το νόμο  
τακτικού  
αποθεματικού.

2. Τη διανομή πρώτου μερίσματος ύψους 55200,99 €  
καθώς επίσης και την καταβολή αμοιβών στα μέλη του  
Διοικητικού Συμ-  
βουλίου και τη διανομή των αναλογούντων κερδών στο  
εργατου-παλληλικό προσωπικό, ύψους 12000 €.

Με βάση τα παραπάνω, οι φορολογικές υποχρεώσεις της  
εται-  
ρείας διαμορφώνονται ως ακολούθως:

Προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών:

Καθαρά Κέρδη βάσει Ισολογισμού	250,000€
--------------------------------	----------

πλέον

Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές	<u>30000€</u>
--------------------------------	---------------

Σύνολο δηλούμενων διαφορών	<u>280000€</u>
----------------------------	----------------

μείον

1.Κέρδη από συμμετοχές	20000€
------------------------	--------

2.Αφορολόγητα έσοδα (τόκοι ομολόγων)	25000€
--------------------------------------	--------

3. Έσοδα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο

(τόκοι τραπεζών) 6000€

Φορολογητέα Κέρδη 229000€

πλέον (λόγω διανομής κερδών)

A. Αναλογούνται διανεμόμενα κέρδη στα αφορολόγητα έσοδα→

Διαν/να Κέρδη<sup>1</sup> 73200.99€ x Αφορ. Έσοδα 25000€

Κέρδη Ισολογισμού 250000

=7320,99€

πλέον

ο φόρος που αναλογεί στο παραπάνω ποσό→

$7320,99 \times \frac{35}{65}$  =3941,59€

Σύνολο: 11262,58€

B. Αναλογούνται διανεμόμενα κέρδη στα έσοδα

που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο→

Διαν/να Κέρδη<sup>1</sup> 73200,99€ x Έσοδα ειδ.φορ/ντα 6000€

Κέρδη Ισολογισμού 250000€

=1756,82€

πλέον

ο φόρος που αναλογεί στο παραπάνω ποσό→

1756,82€ x  $\frac{35}{105}$  = 945,98€

Σύνολο: 2702,80€

<sup>1</sup> Όπου Διαν/να Κέρδη = Α μέρισμα + αμοιβές Δ.Σ. + αμοιβές προσωπικού.

Άρα:

Σύνολο φορολογητέων κερδών =

229000€ + 11262,58€ + 2702,80€ =

242964,49€

Υπολογισμός Αναλογούντος Φόρου :

Α.Κύριος Φόρος→

Φορ/τέα Κέρδη 242964,49€ x 35% =  
85037,57€

πλέον

Β.Συμπληρωματικός Φόρος λόγω ακινήτων→

Έσοδα ενοικίων ακιν/των 12000€ x 3% =  
360,00€

Φόρος Εισοδήματος : 85397,57€

Υπολογισμός Διανεμόμενων Κερδών :

Καθαρά Κέρδη Χρήσης  
250000,00€

μείον

Φόρος Εισοδήματος  
85397,57€

Διανεμόμενα Κέρδη : 164602,43€

ΔΙΑΘΕΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ (ΚΕΡΔΩΝ) ΧΡΗΣΗΣ

1. Τάκτικο Αποθεματικό :

Διανεμόμενα Κέρδη Χρήσης 164602,43€ x 5% =  
8230,12€

2. Αφορολόγητο Αποθεματικό :

Αφορολόγητα Έσοδα  
25000,00€

μείον

Αναλογούντα Διανεμόμενα Κέρδη

στα Αφορολόγητα Έσοδα  
7320,99€

μείον

Αναλογούν Φόρος στο παραπάνω ποσό



3941,59€

Σύνολο Αφορολόγητου Αποθεματικού :

13737,42€

3.Ειδικό Αποθεματικό :

Έσοδα που φορολογούνται

με ειδικό τρόπο

6000,00€

μείον

Αναλογούντα Διανεμόμενα Κέρδη στα Έσοδα

που φορολογούνται με ειδικό τρόπο

1756,82€

μείον

Αναλογούν Φόρος στο παραπάνω ποσό

945,98€

-----  
Σύνολο Ειδικού Αποθεματικού:-----

3297,20€

4.Α Μέρισμα (βάσει απόφασης της Γενικής Συνέλευσης):

55200,99€

5.Αμοιβές Δ.Σ. (βάσει απόφασης της Γενικής Συνέλευσης):

6000,00€

6.Διανομή Κερδών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό  
(βάσει απόφασης της Γενικής Συνέλευσης):

12000,00€

7.Υπολοιπό Κερδών εις νέον  
(βάσει απόφασης της Γενικής Συνέλευσης):

66135,84€

Σύνολο : 164602,43€

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

1. Τακτικό Αποθεματικό 8230,12€
  2. Αφορολόγητο Αποθεματικό 13737,42€
  3. Ειδικό Αποθεματικό 3297,20€
  4. Α Μέρισμα 55200,99€
  5. Αμοιβές Δ.Σ. 6000,00€
  6. Κέρδη στο προσωπικό 12000,€
  7. Υπόλοιπο Κερδών εις νέον 66136,70€
- ΣΥΝΟΛΟ 164602,43€

<sup>2</sup> Όπου Αφορολόγητο Αποθεματικό: Αποθεματικό που δημιουργείται για τα αφορολόγητα έσοδα(τόκοι ομολόγων).

<sup>3</sup> Όπου Ειδικό Αποθεματικό: Αποθεματικό που δημιουργείται για τα έσοδα που φορολογούνται με ειδικό τρόπο(τόκοι τραπεζών).

Υπολογισμός Οφειλόμενου Φόρου:

Φόρος Εισοδήματος Χρήσης  
85397,57€

μείον

Προκαταβολή φόρου προηγ.χρήσης  
15,000€

μείον

Παρακρατηθείς Φόρος που αναλογεί στα  
έσοδα που φορολογούνται με ειδ.τρόπο

2702,80€ x 15%

405,42€

Οφειλόμενος Φόρος :

69992,15€

Υπολογισμός Προκαταβολής Φόρου Χρήσης :

Φόρος Εισοδήματος  $85397,57\text{€} \times 55\% = 46968,66\text{€}$

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΣΤΟ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ ΕΓΓΡΑΦΩΝ  
ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ

88.00 Καθαρά Κέρδη βάσει Ισολογισμού	250000€
88.99 Κέρδη προς διάθεση	250000€
μεταφορά κερδών για διάθεση	
	-//-
88.08 Φόρος Εισοδήματος	85397,57€
54.07 Φόρος Εισοδήματος	85397,57€
μεταφορά φόρου εισοδήματος	
	-//-
88.99 Κέρδη προς διάθεση	85397,57€
88.08 Φόρος Εισοδήματος	85397,57€

---

μεταφορά φόρου εισοδήματος στα διαν/να κέρδη

---

-//-

---

88.99 Κέρδη προς Διάθεση	164602,43€
41.02 Τακτικό Αποθεματικό	8230,12€
53.01 Μερίσματα πληρωτέα	67200,99€
53.01.00 Ά Μέρισμα	<u>55200,99 €</u>
53.01.01 Κέρδη στο προσ/κό	<u>12000€</u>
53.08 Δικαιούχοι Αμοιβών	6000,00€
53.08.00 Αμοιβές Δ.Σ.	<u>6000€</u>
41.03 Αποθεματικό Αφορ/των Εσόδων	13737,42€
41.04 Αποθεματικό εσόδων φορ/ντων με	ειδικό τρόπο
	3297,20€
42.00 Υπόλοιπο Κερδών	66136,70€

διανομή κερδών

---

Για την προκαταβολή φόρου εισοδήματος στο Δημόσιο:

---

54.07 Φόρος Εισοδήματος	85397,57€
-------------------------	-----------

54.08 Εκκαθάριση φόρων-τελών στο δημόσιο 85397,57€

μεταφορά φόρου εισοδήματος

---

-//-

---

54.08 Εκκαθάριση φόρων τελών στο Δημόσιο 15000,00€

33.13 Ελλ.Δημόσιο- προκ/νοι & παρακ/νοι φόροι  
15000,00€

33.13.00 Προκαταβολή Φόρου Εισοδήματος 15000,00€

μεταφορά προκαταβολής προηγούμενης χρήσης

---

-//-

---

33.13 Ελλη.Δημόσιο-προκ/νοι & παρ/νοι φόροι 46563,66€

54.08 Εκκαθάριση φόρων-τελών στο Δημόσιο 46563,66€

προκαταβολή τρέχουσας χρήσης

---

Στην περίπτωση που πληρωθεί ο φόρος θα έχουμε:

---

54.08 Εκκαθάριση φόρων-τελών στο δημόσιο 46563,66€

38.00 Ταμείο

46563,66€

ένταλμα πληρωμής Νο .....

---

**2.α. Παράδειγμα Α.Ε. χωρίς αφορολόγητα έσοδα  
και έσοδα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο.**

Ας υποθέσουμε ότι η παραπάνω Α.Ε. δεν έχει έσοδα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο, αλλά ούτε και αφορολόγητα έσοδα. Επίσης, κατά την διεξαγωγή του φορολογικού ελέγχου ,δεν εντοπίστηκαν λογιστικές διαφορές που να τροποποιούν τα φορο-  
λογητέα κέρδη.

Με βάση τα παραπάνω, ο φόρος εισοδήματος της παραπάνω Α.Ε. για τη χρήση 2003 θα προσδιορισθεί ως εξής

:

---

Υπολογισμός Φόρου Εισοδήματος:



Καθαρά Κέρδη Ισολογισμού

250000€

Φόρος Εισοδήματος :  $250000€ \times 35\% = 87500€$

Υπολογισμός Διανεμόμενων Κερδών:

Καθαρά Κέρδη Ισολογισμού

250000€

μείον

Φόρος Εισοδήματος

87500€

Διανεμόμενα Κέρδη :

162500€

ΔΙΑΘΕΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ (ΚΕΡΔΩΝ) ΧΡΗΣΗΣ:

1. Τακτικό Αποθεματικό:

Καθαρά Κέρδη (250000€ - Φόρος Εισ/τος 87500€) x 5%=

8125,00€

2. Α Μέρισμα (βάσει απόφασης Γενικής Συνέλευσης):

55200,99€

3. Αμοιβές Δ.Σ. (βάσει απόφασης Γενικής Συνέλευσης):

6000,00€

4. Κέρδη στο προσωπικό (βάσει απόφασης Γενικής Συνέλευσης):

12000,00€

5. Υπόλοιπο Κερδών εις νέον:

81174,01€

Σύνολο :

162500,00€

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΚΕΡΔΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

1. Τακτικό Αποθεματικό 8125,00€
  2. Α Μέρισμα 55200,99€
  3. Αμοιβές Δ.Σ. 6000,00€
  4. Κέρδη στο προσωπικό 12000,00€
  5. Υπολοιπό Κερδών 81174,01€
- Σύνολο 162500,00€

### 2.β. Σχόλιο για το 2<sup>ο</sup> παράδειγμα

Από την ανάλυση του παραπάνω παραδείγματος ,γίνεται εύκολα αντιληπτό πόσο διαφοροποιείται ο φόρος εισοδήματος και η διά-θεση των αποτελεσμάτων της χρήσης στην περίπτωση που μια Α.Ε. πρέπει να αναμορφώσει τα φορολογητέα κέρδη της εξαιτίας των λογιστικών διαφορών που εντοπίστηκαν από τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου καθώς επίσης και στην περίπτωση που η Α.Ε.

έχει έσοδα που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο (π.χ. τόκοι τραπεζών) και έσοδα αφορολόγητα (π.χ. τόκους ομολόγων) ή τυχόν κέρδη από μερίσματα ή συμμετοχές σε άλλες εταιρείες.

Οι λογιστικές εγγραφές του παραδείγματος αυτού είναι ίδιες με τις εγγραφές του πρώτου παραδείγματος, έκτος από τη διαφοροποίηση των ποσών, λόγω του γεγονότος ότι η φορολογική αναμόρφωση του λογιστικού αποτελέσματος της χρήσης μιας εταιρείας σχετίζεται με μια εξωλογιστική διαδικασία που εκτελεί ο λογιστής της εταιρείας για λογαριασμό της, με σκοπό να υποβάλλει τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της εταιρείας, που υποβάλλεται κάθε έτος, μέχρι την 10<sup>η</sup> ημέρα του πέμπτου μήνα μετά τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης, για να προσδιορίσει τον αναλογούν φόρο των κερδών που οφείλεται στο Δημόσιο. Ο φόρος εισοδήματος καταβάλλεται σε πέντε ισόποσες δόσεις ή εφάπαξ με έκπτωση 2,5%.

**3.α.Παράδειγμα φορολογικής αναμόρφωσης κερδών χωρίς λογιστικές διαφορές αλλά με αφορολόγητα έσοδα και έσοδα που φορολογούνται με ειδικό τρόπο.**

Ας υποθέσουμε τώρα ότι η εταιρεία του πρώτου παραδείγματος αναμορφώνει τα κέρδη της εξαιτίας των αφορολόγητων εσόδων της και των εσόδων της που φορολογούνται με ειδικό τρόπο. Σημειώνεται ότι κατά τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε στην

παραπάνω εταιρεία, δεν εντοπίστηκαν φορολογικές διαφορές που στη διάρκεια της φορολογικής αναμόρφωσης θα αύξαναν τα φορολογητέα κέρδη της εταιρείας.

Με βάση τα παραπάνω ο φόρος εισοδήματος και η διάθεση των αποτελεσμάτων της εταιρείας που εξετάζουμε, θα διαμορφωθούν ως εξής :

Υπολογισμός Φορολογητέων Κερδών:

Καθαρά Κέρδη Ισολογισμού  
250000,00€

μείον

Κέρδη από συμμετοχές  
20000,00€

μείον

Αφορολόγητα Έσοδα

(τόκοι ομολόγων)  
25000,00€

μείον

Έσοδα φορ/ντα κατά ειδ.τρόπο

(τόκοι τραπεζών)

6000,00€

Φορολογητέα Κέρδη:

199000,00€

Πλέον (λόγω διανομής κερδών):

Α.Αναλογούνται διανεμόμενα κέρδη στα αφορ.έσοδα→

Διαν/να Κέρδη<sup>1</sup> 73200,99€ x Αφορ. Έσοδα 25000€

Κέρδη Ισολογισμού 250000

=7320,99€

πλέον

ο φόρος που αναλογεί στο παραπάνω ποσο→

$7320,99 \times \frac{35}{65}$

=3941,59€

Σύνολο:

11262,58€

Β. Αναλογούνται διανεμόμενα κέρδη στα έσοδα  
που φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο→

Διαν/να Κέρδη<sup>1</sup> 73200,99€ x Έσοδα ειδ. φορ/ντα 6000€

Κέρδη Ισολογισμού 250000€

=1756,82€

πλέον

ο φόρος που αναλογεί στο παραπάνω ποσό→

1756,82€ x  $\frac{35}{165}$  = 945,98€

Σύνολο: 2702,80€

<sup>1</sup> Όπου Διαν/να Κέρδη = Ά μερίσμα + αμοιβές Δ.Σ. + αμοιβές  
προσωπικού.

Άρα:

Σύνολο Φορολογητέων Κερδών:

Υπολογισμός Φόρου Εισοδήματος :

A.Κύριος Φόρος→

$$\text{Φορολογητέα Κέρδη } 212965,38 \times 35\% = \\ 74537,88\text{€}$$

ΠΛΕΟΝ

B. Συμπληρωματικός Φόρος λόγω ακινήτων→

$$\text{Έσοδα ενοικίων καταστήματος } 12000,00\text{€} \times 3\% = \\ \underline{360,00\text{€}}$$

$$\text{Φόρος Εισοδήματος : } \underline{74897,88\text{€}}$$

Υπολογισμός Διανεμόμενων Κερδών:

$$\text{Καθαρά Κέρδη Χρήσης} \\ 212965,38\text{€}$$



μείον

Φόρος Εισοδήματος

74897,88€

Διανεμόμενα Κέρδη:

138067,50€

ΔΙΑΘΕΣΗ ΤΩΝ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ (ΚΕΡΔΩΝ) ΧΡΗΣΗΣ:

1. Τακτικό Αποθεματικό:

Διανεμόμενα Κέρδη Χρήσης  $138067,50€ \times 5\% =$

6903,38€

2.Αφορολόγητο Αποθεματικό :

Αφορολόγητα Έσοδα

25000,00€

μείον

Αναλογούντα Διανεμόμενα Κέρδη

στα Αφορολόγητα Έσοδα

7320,99€

μείον

Αναλογούν Φόρος στο παραπάνω ποσό

3941,59€

Σύνολο Αφορολόγητου Αποθεματικού :

13737,42€

3.Ειδικό Αποθεματικό :

Έσοδα που φορολογούνται

με ειδικό τρόπο

6000,00€

μείον

Αναλογούντα Διανεμόμενα Κέρδη στα Έσοδα

που φορολογούνται με ειδικό τρόπο

1756,82€

μείον

Αναλογούν Φόρος στο παραπάνω ποσό

945,98€

Σύνολο Ειδικού Αποθεματικού :

3297,20€

4.Α Μέρισμα (βάσει απόφασης της Γενικής Συνέλευσης):

55200,99€

5.Αμοιβές Δ.Σ. (βάσει απόφασης της Γενικής Συνέλευσης):

6000,00€

6.Διανομή Κερδών στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό

(βάσει απόφασης της Γενικής Συνέλευσης):

12000,00€

7.Υπόλοιπο Κερδών εις νέον:

40928,51€

Σύνολο:

138067,50€

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΚΕΡΔΩΝ ΧΡΗΣΗΣ

1. Τακτικό Αποθεματικό 6903,38€

2. Αφορολόγητο Αποθεματικό 13737,42€

3. Ειδικό Αποθεματικό 3297,20€

4. Α Μέρισμα 55200,99€

5. Αμοιβές Δ.Σ. 6000,00€

6. Κέρδη στο προσωπικό 12000,00€

7. Υπόλοιπο Κερδών 40928,51€

ΣΥΝΟΛΟ 138067,50€

<sup>2</sup> Όπου Αφορολόγητο Αποθεματικό: Αποθεματικό που δημιουργείται για τα αφορολόγητα έσοδα(τόκοι ομολόγων).

<sup>3</sup> Όπου Ειδικό Αποθεματικό: Αποθεματικό που δημιουργείται για τα έσοδα που φορολογούνται με ειδικό τρόπο(τόκοι τραπεζών).

Υπολογισμός Οφειλόμενου Φόρου:

Φόρος Εισοδήματος Χρήσης

74897,88€

μείον

Προκαταβολή φόρου προηγ.χρήσης

15,000€

μείον

Παρακρατηθείς Φόρος που αναλογεί στα  
έσοδα που φορολογούνται με ειδ.τρόπο

2702,80€ x 15%

405,42€

Οφειλόμενος Φόρος :

59492,46€

### Υπολογισμός Προκαταβολής Φόρου Χρήσης :

Φόρος Εισοδήματος  $74897,88\text{€} \times 55\% = 41193,34\text{€}$

### 3.β.Σχόλιο για το 3<sup>ο</sup> παράδειγμα

Μετά την ανάλυση και του τρίτου παραδείγματος, γίνεται εύκολα αντιληπτό πόσο διαφοροποιείται ο φόρος εισοδήματος και η διάθεση των αποτελεσμάτων της χρήσης με την αναμόρφωση του λογιστικού αποτελέσματος χωρίς την προσθήκη των λογιστικών διαφορών του φορολογικού ελέγχου στο λογιστικό αποτέλεσμα (κέρδος, στην περίπτωση ζημίας οι διαφορές φορολογικού ελέγχου θα αφαιρούνταν από το λογιστικό αποτέλεσμα για την φορολογική αναμόρφωση), αλλά με σχηματισμό αποθεματικού, για τα αφορολόγητα έσοδα που έχει η εταιρεία, καθώς και

αποθεματικού για έσοδα που έχει η εταιρεία τα οποία φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο.

Οι λογιστικές εγγραφές, στο ημερολόγιο εγγραφών του Ισολογισμού, παραλείπονται λόγω του γεγονότος ότι είναι οι ίδιες με το πρώτο παράδειγμα με διαφοροποίηση μόνο των λογιστικών ποσών, αφού, όπως αναφέρθηκε στο σχόλιο του πρώτου παραδείγματος, η φορολογική αναμόρφωση του λογιστικού αποτελέσματος της χρήσης μιας Ανώνυμης Εταιρείας, αφορά μια εξωλογιστική διαδικασία που γίνεται για φορολογικούς λόγους.

**4.α.Παράδειγμα Α.Ε. στην οποία προκύπτουν  
ζημιές μετά από φορολογική αναμόρφωση λόγω  
αφορολόγητων εσόδων.**

Η Α.Ε. «ΣΙΓΜΑ», της οποίας οι μετοχές είναι ανώνυμες εισηγμένες στο Χρηματιστήριο, κατά τη διαχειριστική περίοδο 1/1/2003- 31/12/2003 πραγματοποίησε καθαρά κέρδη βάσει Ισολογισμού

60000€.

Στα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας περιλαμβάνεται και ποσό 90000€ που προέρχεται από αφορολόγητα έσοδα που αφορούν τόκους από έντοκα γραμμάτια και ομόλογα του Ελληνικού Δημοσίου.

Το Διοικητικό Συμβούλιο πρότεινε προς τη Γενική Συνέλευση των

μετόχων της εταιρείας τη διανομή Ά μερίσματος ύψους 20000€ και

αμοιβές στα μέλη του Δ.Σ. ύψους 6000€.

Με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2004 δηλώνονται από την εταιρεία και δαπάνες μη αναγνωριζό-μενες προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας ύψους 10000€.

Με βάση τα παραπάνω δεδομένα ,ο φόρος εισοδήματος και η

διάθεση των αποτελεσμάτων της χρήσης θα διαμορφωθούν

ως

εξής:



Προσδιορισμός του φορολογητέου αποτελέσματος:

Καθαρά Κέρδη βάσει Ισολογισμού  
60000,00€

πλέον

Δηλωθείσες λογιστικές διαφορές  
10000,00€

Δηλωθέντα Καθαρά Κέρδη  
70000,00€

μείον

Αφορολόγητα Έσοδα  
90000,00€

Ζημιές μετά από φορολογική αναμόρφωση =  
20000,00€

Επειδή τα αφορολόγητα έσοδα της εταιρείας είναι  
μεγαλύτερα από τα καθαρά κέρδη του Ισολογισμού, ως  
φορολογητέα κέρδη  
θα ληφθούν τα κέρδη που προτάθηκαν για διανομή πρώτου

μερίσματος και αμοιβών στο Δ.Σ. μετά από απόφαση της  
Γενικής  
Συνέλευσης των μετόχων, αφού προηγουμένως γίνει αναγωγή  
αυτών σε μεικτά με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτά  
φόρου.

Σύμφωνα με τα παραπάνω, έχουμε:

Υπολογισμός Φορολογητέων Κερδών:

	1.Α Μέρισμα
	20000,00€
	2.Αμοιβές στα μέλη του Δ.Σ.
	<u>6000,00€</u>
Σύνολο :	<u>26000,00€</u>

πλέον

Φόρος που αναλογεί στα διανεμόμενα:

$$26000,00 \times \frac{35}{100} =$$
$$\underline{14000,00\text{€}}$$

Φορολογητέα Κέρδη : 40000,00€

Υπολογισμός Φόρου Εισοδήματος:

$$\text{Φορολογητέα Κέρδη } 40000,00\text{€} \times 35\% =$$
$$\underline{14000,00\text{€}}$$

Υπολογισμός Διανεμόμενων Αποτελεσμάτων:

Καθαρά Κέρδη Ισολογισμού  
60000,00€

μείον

Φόρος Εισοδήματος

14000,00€

Διανεμόμενα Κέρδη: 46000,00€

**ΔΙΑΘΕΣΗ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ ΧΡΗΣΗΣ:**

**1. Ά Μέρισμα (βάσει απόφασης Γενικής Συνέλευσης):**

20000,00€

**2. Αμοιβές Δ.Σ. (βάσει απόφασης Γενικής Συνέλευσης):**

6000,00€

**3. Αποθεματικό από απαλλασσόμενα της φορολογίας έσοδα  
(βάσει ΠΟΛ του Υπουργείου Οικονομικών):**

20000,00€

## ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΘΕΣΗΣ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΩΝ

1.Α Μέρισμα 20000,00€

2.Αμοιβές Δ.Σ. 6000,00€

3.Αποθεματικό από απαλλασσόμενα της  
φορολογίας έσοδα 20000,00€

ΣΥΝΟΛΟ 46000,00€

Υπολογισμός Προκαταβολής Φόρου Εισοδήματος:

Φόρος Εισοδήματος 14000,00€ x 55% = 7700,00€

**ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΣΤΟ ΗΜΕΡΟΛΟΓΙΟ**

**ΕΓΓΡΑΦΩΝ**

**ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ**

-//-

---

88.00 Καθαρά Κέρδη Ισολογισμού	60000,00€
88.99 Κέρδη προς Διάθεση	60000,00€
μεταφορά κερδών	

---

-//-

---

88.08 Φόρος Εισοδήματος	14000,00€
54.07 Φόρος Εισοδήματος	14000,00€
αναλογούν φόρος εισοδήματος	

---

-//-

---

---

88.99 Κέρδη προς Διάθεση	14000,00€
--------------------------	-----------

88.08 Φόρος Εισοδήματος	14000,00€
-------------------------	-----------

μεταφορά φόρου εισοδήματος

---

-//-

---

88.99 Κέρδη προς Διάθεση	46000,00€
--------------------------	-----------

53.01 Μερίσματα πληρωτέα	20000,00€
--------------------------	-----------

53.01.00 Ά Μέρισμα 20000,00€

53.08 Δικαιούχοι Αμοιβών

6000,00€

53.08.00 Αμοιβές Δ.Σ. 6000,00€

41.90 Αποθεματικά από απαλλασσόμενα

της φορολογίας έσοδα 20000,00€

διάθεση αποτελεσμάτων

---

#### 4.β.Σχόλιο για το 4<sup>ο</sup> παράδειγμα

Πρέπει να τονιστεί ότι στην περίπτωση κατά την οποία το άθροισμα των απαλλασσόμενων της φορολογίας εσόδων είναι μεγαλύτερο των καθαρών κερδών βάσει Ισολογισμού και η Γενική Συνέλευση των μετόχων της εταιρείας προβαίνει σε διανομή των κερδών, τότε η ζημιά που προκύπτει από τη φορολογική αυτή αναμόρφωση του λογιστικού αποτελέσματος, κατά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης της εταιρείας, ΔΕΝ μεταφέρεται στα επόμενα πέντε χρόνια για συμψηφισμό όπως προβλέπει το άρθρο 4 παρ.2 του Κ.Φ.Ε., λόγω ρητής διάταξης του άρθρου 106 παρ.2 του Κ.Φ.Ε.

Όσον αφορά τη διαφορά που προκύπτει μετά την αφαίρεση των φορολογητέων κερδών από τα καθαρά κέρδη του Ισολογισμού, αποτελεί αφορολόγητα έσοδα που δεν διανέμονται και θα πρέπει η διαφορά αυτή να εμφανιστεί στο δευτεροβάθμιο λογαριασμό 41.90 «Αποθεματικά από έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας» σύμφωνα με την 1044770/10159Πολ. 1117/23-3-1993 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Η παραπάνω απόφαση ελήφθη υπόψη για την σωστή επίλυση του παραδείγματος που μόλις παραπάνω ανεπτύχθη.



Μετά την ανάλυση των παραπάνω παραδειγμάτων ακολουθεί συμπληρωμένο το έντυπο Φ-01 010 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων για την ακριβέστερη παρουσίαση των παραπάνω παραδειγμάτων.

Για λόγους ευκολίας, το έντυπο συμπληρώθηκε μόνο για τα δεδομένα του πρώτου παραδείγματος.

## ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ

Μετά την ανάπτυξη του θέματος της παρούσας εργασίας «Η φορολογική αναμόρφωση του λογιστικού αποτελέσματος», καταλήγουμε στο συμπέρασμα ότι, η φορολογική αναμόρφωση του λογιστικού αποτελέσματος της χρήσης μιας Ανώνυμης Εταιρείας είναι μια εξωλογιστική διαδικασία που επιβάλλεται από τις αρχές που διέπουν το φορολογικό σύστημα στη χώρα μας, με σκοπό να προσδιορισθεί ο φόρος εισοδήματος της εταιρείας, που οφείλεται στο δημόσιο.

Η διαδικασία αυτή απεικονίζεται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος των Ανωνύμων Εταιρειών, που γίνεται μετά τη λήξη του εκάστοτε οικονομικού έτους. Ο φόρος εισοδήματος διαμορφώνεται κάθε φορά, εξαρτώμενος από το αν η Ανώνυμη Εταιρεία είχε διαφορές φορολογικού ελέγχου από δαπάνες μη εκπιπώμενες της φορολογίας, από τον αν είχε σχηματισμένα αποθεματικά από αφορολόγητα έσοδα ή αν επρόκειτο να σχηματίσει αφορολόγητα αποθεματικά καθώς επίσης και από το αν είχε αποθεματικά από έσοδα που φορολογούνται με ειδικό τρόπο ή αν επρόκειτο να σχηματίσει τέτοιου είδους αποθεματικών.

Ανάλογα λοιπόν με τα δεδομένα της εκάστοτε εταιρείας διαμορφώνεται και ο φόρος εισοδήματος της με σκοπό να αποδοθεί στους κρατικούς φορείς.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

1. Φορολογία και διάθεση των κερδών των εταιρειών (ΑΕ, ΕΠΕ, ΟΕ και ΕΕ) και κίνητρα οικονομικής αναπτύξεως

**Εμμανουήλ Ι Σακέλη -Ιωάννη Γ Αναστασιάδη, εκδόσεις ΒΡΥΚΟΣ ΟΕ.**

2. Συστάσεις-μετατάξεις-μετατροπές-συγχωνεύσεις-λύσεις και εκκαθαρίσεις επιχειρήσεων. Γ' έκδοση 2003. Καραγιάννης
3. Ερμηνεία φορολογίας εισοδήματος. Τότσης-εκδόσεις Καμμίος 1996
4. Πρακτικός οδηγός αε. Δημήτρη Ηλιοκάττου
5. Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Τάγγελ Χρήστος, έκδοση 4η 2000, εκδόσεις φορολογιστική.
6. Λογιστής Μάιος 2002-2003.
7. Πληροφορίες από INTERNET.

