



**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΠΑΤΡΩΝ**
UNIVERSITY OF PATRAS

**ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ

(πρώην Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής – Μεσολόγγι)

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«ΑΝΑΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΦΟΡΟΣ ΣΥΜΦΩΝΑ ΜΕ
ΤΑ ΕΛΠ ΚΑΙ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ
ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ»**

ΔΙΑΜΑΝΤΟΠΟΥΛΟΥ ΒΑΣΙΛΙΚΗ ΦΑΚΑ ΠΑΝΑΓΙΩΤΑ

ΕΠΟΠΤΕΥΟΥΣΑ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ: ΚΑΜΠΟΥΡΗ ΜΑΡΙΑ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2019

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

Οι διαπιστώσεις, τα αποτελέσματα, τα συμπεράσματα και οι πιθανές προτάσεις της παρούσας Πτυχιακής Εργασίας, εκτός των αναφορών που σημαίνονται ως λήμματα, αποτελούν προσωπικές θεωρητικές ή εμπειρικές διαπιστώσεις του φοιτητή/φοιτήτριας ή της ομάδας των φοιτητών που την επιμελήθηκαν και δεν απηχούν κατ' ανάγκη τη γνώμη του εισηγητή εκπαιδευτικού, ή του Εκπαιδευτικού Προσωπικού του Τμήματος Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής ή του Α.Τ.Ε.Ι. Δυτ. Ελλάδας

Πρόλογος

Αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση είναι ένας φόρος που εκτιμάται ή είναι απαιτητός για την τρέχουσα περίοδο αλλά δεν έχει ακόμη καταβληθεί. Η αναβολή προέρχεται από τη διαφορά του χρονικού διαστήματος μεταξύ του χρόνου είσπραξης του φόρου και της καταβολής του φόρου. Μια αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση καταγράφει το γεγονός ότι η εκάστοτε εταιρεία θα πληρώσει μελλοντικά μεγαλύτερο φόρο εισοδήματος εξαιτίας μιας συναλλαγής που πραγματοποιήθηκε κατά τη διάρκεια της τρέχουσας περιόδου.

Έτσι ο αναβαλλόμενος φόρος είναι ένα πλασματικό περιουσιακό στοιχείο ή μια υποχρέωση που αντανακλά τη φορολογία εισοδήματος εταιρειών.

Το θέμα της παρούσης πτυχιακής εργασίας είναι ο: «Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος» και η συγγραφή της πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια του προπτυχιακού προγράμματος του τμήματος Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής της Σχολής Διοίκησης και Οικονομίας του Τεχνολογικού Εκπαιδευτικού Ιδρύματος Δυτικής Ελλάδας, από τις φοιτήτριες Διαμαντοπούλου Βασιλική , Φάκα Παναγιώτα.

Διαμαντοπούλου Βασιλική Φάκα Παναγιώτα

Περίληψη

Η παρούσα πτυχιακή εργασία με θέμα ο: «Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος» αναλύεται ως εξής:

Αρχικά καταγράφονται εισαγωγικά στοιχεία για τον φόρο και την φορολογία, όπως η φορολογική ανασκόπηση, οι φορολογικοί σκοποί και αποτελέσματα, οι τύποι / είδη φορολογίας (φορολογικά έσοδα, εισφορές κοινωνικής ασφάλισης, φόρος μισθοδοσίας, φόρος περιουσίας, φόρος προϊόντων και υπηρεσιών), τα πλεονεκτήματα της φορολογίας, και οι επιπτώσεις της φορολογίας. Εν συνεχεία παρουσιάζεται στοιχεία για την φορολογία στην Ελλάδα, όπως ο φόρος εισοδήματος, ο φόρος κοινωνικής ασφάλισης (εργαζόμενοι, αυτοαπασχολούμενοι ή εργολάβοι), φόρος εταιρειών, φόρος κεφαλαιουχικών κερδών, φόρος παρακράτησης, φόρος προστιθέμενης αξίας, άλλοι φόροι (φόρος ακίνητης περιουσίας, φόρος κληρονομίας), οι φορολογικές απαλλαγές, οι εκπτώσεις φόρου, και οι πληρωμές.

Έπειτα παρατίθενται στοιχεία για τον Αναβαλλόμενο Φόρο σύμφωνα με τα ΕΛΠ, όπως η επιμέτρηση των αναβαλλόμενων φόρων σύμφωνα με το ΔΛΠ 12, ο χρησιμοποιούμενος φορολογικός συντελεστής, τα ενσώματα και τα άυλα πάγια στοιχεία (απόσβεση ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων, απομείωση ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων), η χρησιμότητα της ανάλυσης της παρούσας αξίας (έκφραση της παρούσας αξίας, το πραγματικό επιτόκιο), τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία, τα αποθέματα και υπηρεσίες, οι προκαταβολές δαπανών και λοιπά περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις (συσχέτιση σχεδίου λογαριασμών υποχρεώσεων με ισολογισμό, επιμέτρηση των υποχρεώσεων και η αξία εμφάνισης τους στον ισολογισμό), οι προβλέψεις, η επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία, και οι εκπιπτόμενες και μη εκπιπτόμενες δαπάνες (μεταφορά ζημιών).

Τέλος παρουσιάζεται η χρήση της Αναβαλλομένης Φορολογίας, όπως η λογιστική παρακολούθηση του αναβαλλόμενου φόρου, η αναβαλλόμενη φορολογία στο πλαίσιο του ΔΛΠ 12, η διαφορά μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης, τα «περί λογαριασμών» σχετικών με φόρους στο πλαίσιο των ΕΛΠ (ο λογαριασμός 39: «αναβαλλόμενοι φόροι ενεργητικού», λογαριασμός 54: «υποχρεώσεις από φόρους και τέλη», λογαριασμός 59 «αναβαλλόμενοι φόροι παθητικού»), οι φόροι ως έξοδα και ως έσοδα, και διάφορα παραδείγματα χρήσης της αναβαλλομένης φορολογίας, (διαφορές λογιστικής και

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

φορολογικής βάσης, διαφορετικός χρόνος έναρξης διενέργειας απόσβεσης).

Abstract

The present thesis: «Deferred Tax in accordance with ELP and Income Tax» is analyzed as follows:

Initially, tax and tax introductory data are recorded, such as tax review, tax purposes and results, types / types of taxation (tax revenue, social security contributions, payroll tax, property tax, product and service tax), its benefits taxation, and the implications of taxation. In the following there are data on taxation in Greece such as income tax, social security tax (employees, self-employed or contractors), corporation tax, capital gains tax, withholding tax, value added tax, other tax (tax on tax), other taxes), tax exemptions, tax deductions, and payments.

Deferred tax assets are then reported in accordance with IAS, such as the measurement of deferred taxes in accordance with IAS 12, the tax rate used, tangible and intangible assets (depreciation of tangible and intangible assets, impairment of intangible assets), utility of present value analysis (present value, real interest rate), financial assets, inventories and services, expenditure advances and other assets, liabilities (associating a plan of liabilities accounts with a balance sheet, measuring liabilities and their carrying amount on the balance sheet), forecasts, measuring assets and liabilities at fair value, and deductible and non-deductible expenses (loss transfer).

Finally, the use of deferred tax is presented, such as deferred tax accounting, deferred tax under IAS 12, the difference between the accounting and tax base, tax related «accounts» in the context of IAS (account 39: «Deferred tax assets», account 54: «tax liabilities and charges», account 59 «deferred tax liabilities»), taxes as expenses and income, and various examples of deferred tax use, (accounting differences and tax bases, different start conducting payback time).

Πίνακας Περιεχομένων

Πρόλογος.....	3
Περίληψη.....	4
Abstract	6
Πίνακας Περιεχομένων	7
Κατάλογος Σχημάτων - Πινάκων.....	10
Σχήματα	10
Πίνακες	10
Συνομογραφίες - Απόδοση Ορών.....	12
1ο. Κεφάλαιο: «Φόρος - Φορολογία».....	14
1.1 Εισαγωγικά Στοιχεία	14
1.2 Φορολογική Ανασκόπηση.....	14
1.3 Φορολογικοί Σκοποί και αποτελέσματα	15
1.4 Τύποι / Είδη Φορολογίας	17
1.4.1 Φορολογικά Έσοδα	18
1.4.2 Εισφορές κοινωνικής ασφάλισης.....	19
1.4.3 Φόρος μισθοδοσίας	20
1.4.4 Φόρος περιουσίας.....	20
1.4.5 Φόρος Προϊόντων και υπηρεσιών	21
1.5 Πλεονεκτήματα Φορολογίας.....	23
1.6 Επιπτώσεις Φορολογίας	23
2ο. Κεφάλαιο: «Φορολογία στην Ελλάδα».....	25
2.1 Γενικά Στοιχεία	25
2.2 Φόρος εισοδήματος.....	25

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

2.3	Φόρος κοινωνικής ασφάλισης.....	28
2.3.1	Εργαζόμενοι	28
2.3.2	Αυτοαπασχολούμενοι ή εργολάβοι.....	28
2.4	Φόρος εταιρειών.....	29
2.5	Φόρος κεφαλαιουχικών κερδών.....	30
2.6	Φόρος παρακράτησης.....	31
2.7	Φόρος προστιθέμενης αξίας.....	31
2.8	Άλλοι φόροι.....	33
2.8.1	Φόρος ακίνητης περιουσίας	33
2.8.2	Φόρος κληρονομίας.....	33
2.9	Φορολογικές απαλλαγές.....	34
2.10	Εκπτώσεις φόρου	34
2.11	Πληρωμές.....	34
3ο.	Κεφάλαιο: «Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ»	35
3.1	Γενικά Στοιχεία	35
3.2	Η επιμέτρηση των αναβαλλόμενων φόρων σύμφωνα με το ΔΛΠ 12.....	35
3.3	Ο χρησιμοποιούμενος φορολογικός συντελεστής	36
3.4	Ενσώματα και Άυλα Πάγια Στοιχεία	37
3.4.1	Απόσβεση Ενσώματων και Άυλων Πάγιων Στοιχείων.....	37
3.4.2	Απομείωση Ενσώματων και Άυλων Πάγιων Στοιχείων	39
3.5	Η Χρησιμότητα της Ανάλυσης της παρούσας Αξίας.....	40
3.5.1	Έκφραση της παρούσας αξίας.....	41
3.5.2	Το Πραγματικό Επιτόκιο.....	42
3.6	Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία	42
3.7	Αποθέματα και Υπηρεσίες	43
3.8	Προκαταβολές Δαπανών και Λοιπά Περιουσιακά Στοιχεία	43

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

3.9	Υποχρεώσεις	44
3.9.1	Συσχέτιση Σχεδίου Λογαριασμών Υποχρεώσεων με Ισολογισμό.....	45
3.9.2	Επιμέτρηση των Υποχρεώσεων και η Αξία Εμφάνισης τους στον Ισολογισμό	45
3.10	Προβλέψεις	46
3.11	Επιμέτρηση Περιουσιακών Στοιχείων και Υποχρεώσεων στην Εύλογη Αξία	48
3.12	Εκπιπόμενες και μη Εκπιπόμενες Δαπάνες	51
3.12.1	Μεταφορά Ζημιών	53
4ο.	Κεφάλαιο: «Χρήση της Αναβαλλομένης Φορολογίας».....	55
4.1	Λογιστική Παρακολούθηση του Αναβαλλόμενου Φόρου.....	55
4.2	Αναβαλλόμενη φορολογία στο πλαίσιο του ΔΛΠ 12	58
4.3	Διαφορά μεταξύ Λογιστικής και Φορολογικής βάσης.....	61
4.4	Γενικά περί Λογαριασμών Σχετικών με Φόρους στο Πλαίσιο των ΕΛΠ.....	63
4.4.1	Ο Λογαριασμός 39: «Αναβαλλόμενοι Φόροι Ενεργητικού».....	64
4.4.2	Λογαριασμός 54: «Υποχρεώσεις από Φόρους και Τέλη».....	64
4.4.3	Λογαριασμός 59 «Αναβαλλόμενοι Φόροι Παθητικού».....	66
4.5	Οι Φόροι ως Έξοδα	67
4.6	Φόροι ως Έσοδα.....	67
4.7	Παραδείγματα χρήσης της Αναβαλλομένης Φορολογίας.....	68
4.7.1	Διαφορετικός Συντελεστής Απόσβεσης (Διαφορές Λογιστικής και Φορολογικής Βάσης).....	68
4.7.2	Διαφορές Λογιστικής και Φορολογικής Βάσης (Διαφορετικός Χρόνος Έναρξης Διενέργειας Απόσβεσης).....	69
4.7.3	Διαφορές Λογιστικής και Φορολογικής Βάσης: Διαφορετικός Χρόνος Έναρξης Διενέργειας Απόσβεσης.....	73
5ο.	Κεφάλαιο: «Συμπεράσματα»	77
	Βιβλιογραφία.....	79
	Πνευματικά δικαιώματα.....	81

Κατάλογος Σχημάτων - Πινάκων

Σχήματα

Σχήμα 4.1: Απλοποιήσεις και Απαλλαγές βάση του Ν. 4308/2014..... 61

Πίνακες

Πίνακας 2.1: Φορολογικοί συντελεστές στην Ελλάδα από εισόδημα από μισθωτή εργασία, επιχειρηματικές δραστηριότητες και συντάξεις..... 25

Πίνακας 2.2: Φορολογικοί συντελεστές στην Ελλάδα από έσοδα από κεφάλαια (μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα, ακίνητα) 26

Πίνακας 2.3: Φορολογικοί συντελεστές στην Ελλάδα από Εισόδημα από ακίνητη περιουσία. 26

Πίνακας 2.4: Ποσοστό ελάχιστης δαπάνης με ηλεκτρονική συναλλαγή και μέσα πληρωμής με κάρτα (προοδευτική εφαρμογή). 26

Πίνακας 2.5: Υπολογισμός ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης. 27

Πίνακας 2.6: Τροποποίηση υπολογισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης (από το 2020)..... 27

Πίνακας 2.7: Ποσοστό Φορολογικής Κλίμακας για τους επαγγελματίες της γεωργίας. 29

Πίνακας 2.8: Ποσοστό μείωσης συνεισφοράς για τους γιατρούς, φαρμακοποιούς, μηχανικούς, δικηγόρους και οικονομολόγους. 29

Πίνακας 2.9: Φόροι εταιρικού εισοδήματος ανά έτος. 30

Πίνακας 2.10: Ποσοστό μείωσης φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων..... 30

Πίνακας 4.1: Κριτήρια Κατηγοριοποίησης Λογιστικών Οντοτήτων με βάση άρθρου 2 του Ν 4308/2014..... 56

Πίνακας 4.2: Απλοποιήσεις και απαλλαγές που απολαμβάνουν οι λογιστικές οντότητες. 56

Πίνακας 4.3: Απλοποιήσεις και Απαλλαγές βάση του Ν. 4308/2014. 59

Πίνακας 4.4: Λογιστική και φορολογική βάση απόσβεσης μηχανήματος. 70

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

Πίνακας 4.5: Λογιστική και φορολογική βάση 3τής αναστολής των φορολογικών αποσβέσεων μηχανήματος.....	73
---	----

Συντομογραφίες - Απόδοση Ορών

Α.Ε.: Ανώνυμη Εταιρεία

Α.Φ.Α. : Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση

Α.Φ.Υ.: Αναβαλλόμενη Φορολογική Υποχρέωση

ΔΛΠ: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

ΔΠΧΠ: Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης

Ε.Ε.: Ευρωπαϊκή Ένωση

ΕΓΛΣ: Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

ΕΛΠ: Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα

Ε.Π.Ε.: Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης

Ι.Κ.Ε.: Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία

ΟΟΣΑ: Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης

ΚΦΕ: Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος

ΜΕΔ: Μόνιμη Επιτροπή Διερμηνειών

Ν.: Νόμος

ΣΑΔΦ: Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας

ΦΕΚ: Φύλλο Εφημερίδας Κυβερνήσεως

ΦΠΑ: Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

ΧΧΑ: Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών

Aggressive accounting: επιθετική λογιστική

APAs: Advance Pricing Agreements (Μεθοδολογία Ενδοομιλικών Τιμολογήσεων)

Brand name: επωνυμία

Conservative accounting: συντηρητική λογιστική

GAAP: Generally Accepted Accounting Principles

Fraud: απάτη

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

FIFO: First in, First out (Πρώτο μέσα, Πρώτο έξω)

L.I.F.O.: List in, First out (Πρώτα καταχωρημένο, Πρώτα έξω)

Valuation allowance: απομείωση

Managers: διευθυντές

Neutral accounting: ουδέτερη λογιστική

IAS: International Accounting Standards (Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα)

IFRS: International Financial Reporting Standards (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης)

Persistent earnings: επίμονα κέρδη

Research and Development (R&D): Έρευνα και Ανάπτυξη

SFAS: Statement of Financial Accounting Standards (Δήλωση των Προτύπων Χρηματοοικονομικής Λογιστικής)

1ο.Κεφάλαιο: «Φόρος - Φορολογία»

1.1 Εισαγωγικά Στοιχεία

Ο φόρος είναι υποχρεωτική οικονομική επιβάρυνση ή κάποιος άλλος τύπος εισφοράς που επιβάλλεται σε φορολογούμενο (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) από κρατικό οργανισμό για τη χρηματοδότηση διαφόρων δημόσιων δαπανών. Η αδυναμία πληρωμής, καθώς και η φοροδιαφυγή ή αντίσταση, τιμωρούνται από το νόμο. Οι φόροι αποτελούνται από άμεσους ή έμμεσους φόρους και μπορούν να καταβάλλονται σε χρήμα ή ως ισοδύναμο εργασίας. Η πρώτη γνωστή φορολογία πραγματοποιήθηκε στην Αρχαία Αίγυπτο γύρω στα 3000-2800 π.Χ.

Οι περισσότερες χώρες διαθέτουν ένα φορολογικό σύστημα για την πληρωμή δημόσιων, κοινών ή συμφωνημένων εθνικών αναγκών και κυβερνητικών λειτουργιών. Ορισμένοι επιβάλλουν μια κατ' αποκοπή ποσοστιαία φορολογική επιβάρυνση για το ετήσιο προσωπικό εισόδημα, αλλά οι περισσότεροι φόροι επιβάλλονται με βάση τα ετήσια ποσά εισοδήματος. Οι περισσότερες χώρες χρεώνουν φόρο για το εισόδημα των ιδιωτών καθώς και για το εταιρικό εισόδημα. Ορισμένες χώρες συχνά επιβάλλουν επίσης φόρους περιουσίας, φόρους κληρονομιάς, φόρους επί των πωλήσεων, φόρους μισθωτών υπηρεσιών ή τιμολόγια.

Από οικονομική άποψη, η φορολογία μεταφέρει πλούτο από νοικοκυριά ή επιχειρήσεις στο κράτος. Αυτό έχει επιπτώσεις που μπορούν να αυξήσουν και να μειώσουν την οικονομική ανάπτυξη και την οικονομική ευημερία. Ως εκ τούτου, η φορολογία είναι θέμα που συζητείται σε μεγάλο βαθμό (Νιφορόπουλος, 2019).

1.2 Φορολογική Ανασκόπηση

Ο νομικός ορισμός και ο οικονομικός ορισμός των φόρων διαφέρουν με ορισμένους τρόπους, όπως οι οικονομολόγοι δεν θεωρούν πολλές κρατικές μεταφορές ως φόρους. Για παράδειγμα, ορισμένες μεταφορές προς το δημόσιο τομέα είναι συγκρίσιμες με τις τιμές. Στα παραδείγματα περιλαμβάνονται τα δίδακτρα στα δημόσια πανεπιστήμια και οι αμοιβές για υπηρεσίες κοινής ωφέλειας που παρέχονται από τις τοπικές κυβερνήσεις. Το κράτος λαμβάνει επίσης πόρους δημιουργώντας χρήματα και κέρματα (για παράδειγμα, εκτυπώνοντας τα

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

χαρτονομίσματα και τα νομίσματα) μέσω εθελοντικών δώρων (για παράδειγμα εισφορών στα δημόσια πανεπιστήμια και τα μουσεία), επιβάλλοντας κυρώσεις (όπως πρόστιμα-δανεισμό), καθώς και από τη δήμευση του πλούτου. Από την άποψη των οικονομολόγων, ένας φόρος είναι μια μη ποινική, αλλά υποχρεωτική μεταφορά πόρων από τον ιδιωτικό στον δημόσιο τομέα, που εισπράττεται βάσει προκαθορισμένων κριτηρίων και χωρίς να γίνεται αναφορά σε συγκεκριμένα οφέλη.

Στα σύγχρονα φορολογικά συστήματα, οι κυβερνήσεις επιβάλλουν φόρους σε χρήματα. Η φορολόγηση σε είδος είναι χαρακτηριστική των παραδοσιακών ή προ-καπιταλιστικών κρατών και των λειτουργικών τους ισοδυνάμων. Η μέθοδος φορολόγησης και οι δημόσιες δαπάνες των φόρων που συγκεντρώνονται συχνά συζητούνται έντονα στην πολιτική και την οικονομία. Η εισπραξη φόρων εκτελείται από κυβερνητικό οργανισμό. Όταν οι φόροι δεν πληρώνονται πλήρως, το κράτος μπορεί να επιβάλει αστικές κυρώσεις (όπως πρόστιμα) ή ποινικές κυρώσεις (όπως φυλάκιση) στην οντότητα ή το άτομο (Νιφορόπουλος, 2019).

1.3 Φορολογικοί Σκοποί και αποτελέσματα

Η εισπραξη των φόρων έχει ως στόχο να αυξήσει τα έσοδα ή να αλλάξει τις τιμές, προκειμένου να επηρεάσει τη ζήτηση. Τα κράτη και τα λειτουργικά τους ισοδύναμα σε όλη την ιστορία έχουν χρησιμοποιήσει τα χρήματα που παρέχει η φορολογία για την εκτέλεση πολλών λειτουργιών. Ορισμένα από αυτά περιλαμβάνουν τις δαπάνες για την οικονομική υποδομή, όπως δρόμοι, δημόσια συγκοινωνία, αποχέτευση, νομικά συστήματα, δημόσια ασφάλεια, εκπαίδευση, συστήματα υγειονομικής περίθαλψης, στρατιωτική, επιστημονική έρευνα, πολιτισμός και τέχνες, δημόσια έργα, διανομή, συλλογή και διάδοση δεδομένων, τη δημόσια ασφάλιση και τη λειτουργία της ίδιας της κυβέρνησης. Η ικανότητα ενός κράτους να αυξήσει τους φόρους ονομάζεται δημοσιονομική ικανότητα (Βασιλειάδη, και συν., 2018).

Όταν οι δαπάνες υπερβαίνουν τα φορολογικά έσοδα, το κράτος συγκεντρώνει το χρέος. Ένα μέρος των φόρων μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την εξυπηρέτηση προηγούμενων χρεών. Οι κυβερνήσεις χρησιμοποιούν επίσης φόρους για τη χρηματοδότηση της κοινωνικής πρόνοιας και των δημόσιων υπηρεσιών. Αυτές οι υπηρεσίες μπορούν να περιλαμβάνουν εκπαιδευτικά συστήματα, συντάξεις για τους ηλικιωμένους, παροχές ανεργίας και δημόσια μέσα μεταφοράς. Τα συστήματα διαχείρισης ενέργειας, νερού και αποβλήτων είναι επίσης επιχειρήσεις κοινής ωφελείας.

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

Σύμφωνα με τους υποστηρικτές της χαρτογραφικής θεωρίας της δημιουργίας χρήματος, οι φόροι δεν απαιτούνται για τα κρατικά έσοδα, εφόσον η εκάστοτε κυβέρνηση είναι σε θέση να εκδώσει χρήματα. Σύμφωνα με αυτή την άποψη, ο σκοπός της φορολογίας είναι να διατηρηθεί η σταθερότητα του νομίσματος, να εκφράζεται η δημόσια πολιτική όσον αφορά τη διανομή του πλούτου, να επιδοτούνται ορισμένες βιομηχανίες ή ομάδες πληθυσμού ή να απομονώνονται οι δαπάνες ορισμένων παροχών, όπως αυτοκινητοδρόμων ή κοινωνικής ασφάλισης.

Τα αποτελέσματα μπορούν να χωριστούν σε δύο βασικές κατηγορίες (Βασιλειάδη, και συν., 2018):

- a) Οι φόροι προκαλούν εισοδηματική επίδραση επειδή μειώνουν την αγοραστική δύναμη στους φορολογούμενους.
- b) Οι φόροι προκαλούν φαινόμενο υποκατάστασης όταν η φορολογία προκαλεί υποκατάσταση μεταξύ των φορολογηθέντων αγαθών και των αφορολόγητων αγαθών.

Ένας φόρος μεταβάλλει ουσιαστικά τις σχετικές τιμές των προϊόντων. Ως εκ τούτου, οι περισσότεροι οικονομολόγοι, ειδικά οι νεοκλασικοί οικονομολόγοι, ισχυρίζονται ότι η φορολογία δημιουργεί στρέβλωση της αγοράς και οδηγεί σε οικονομική αναποτελεσματικότητα, εκτός εάν υπάρχουν (θετικές ή αρνητικές) εξωτερικότητες που σχετίζονται με τις φορολογούμενες δραστηριότητες που πρέπει να εσωτερικοποιηθούν. Ως εκ τούτου, επιδίωξαν να προσδιορίσουν το είδος του φορολογικού συστήματος που θα ελαχιστοποιούσε αυτήν τη στρέβλωση. Πρόσφατα στις Ηνωμένες Πολιτείες της Αμερικής, η ομοσπονδιακή κυβέρνηση φορολογεί αποτελεσματικότερα τις επενδύσεις στην τριτοβάθμια εκπαίδευση περισσότερο από ό, τι επιδοτεί την τριτοβάθμια εκπαίδευση, συμβάλλοντας έτσι στην έλλειψη ειδικευμένων εργαζομένων και στις ασυνήθιστα μεγάλες διαφορές των εισοδημάτων προ φόρων μεταξύ των εργαζομένων με υψηλό μορφωτικό επίπεδο και των λιγότερο μορφωμένων εργαζομένων (Ανδριακόπουλος, 2016).

Οι φόροι μπορούν να επηρεάσουν ακόμη και την προσφορά εργασίας, δηλαδή μπορεί να εξεταστεί ένα μοντέλο στο οποίο ο καταναλωτής επιλέγει τον αριθμό των ωρών εργασίας και το ποσό που καταναλώνεται.

Το φορολογικό σύστημα ενός κράτους συχνά αντανακλά τις κοινοτικές του αξίες και τις αξίες εκείνων που βρίσκονται στην τρέχουσα πολιτική εξουσία. Για να δημιουργηθεί ένα φορολογικό σύστημα, ένα κράτος πρέπει να κάνει επιλογές όσον αφορά τη διανομή της φορολογικής επιβάρυνσης - ποιος θα πληρώσει τους φόρους και πόσο θα πληρώσει - και πώς

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

θα δαπανηθούν οι φόροι που θα εισπραχθούν. Σε δημοκρατικά έθνη όπου το κοινό εκλέγει τους υπεύθυνους για τη δημιουργία ή τη διαχείριση του φορολογικού συστήματος, οι επιλογές αυτές αντικατοπτρίζουν τον τύπο της κοινότητας που επιθυμεί να δημιουργήσει το κοινό. Στις χώρες όπου το κοινό δεν έχει σημαντική επιρροή στο σύστημα φορολογίας, το σύστημα αυτό μπορεί να αντικατοπτρίζει πιο προσεκτικά τις αξίες των εν ενεργεία.

Όλες οι μεγάλες επιχειρήσεις επιβαρύνονται με διοικητικά έξοδα κατά τη διαδικασία παράδοσης των εσόδων που συλλέγονται από τους πελάτες στους προμηθευτές των αγαθών ή των υπηρεσιών που αγοράζονται. Η φορολογία δεν είναι διαφορετική. Ο πόρος που συλλέγεται από το κοινό μέσω της φορολογίας είναι πάντα μεγαλύτερος από το ποσό που μπορεί να χρησιμοποιηθεί από την κυβέρνηση. Η διαφορά ονομάζεται «κόστος συμμόρφωσης» και περιλαμβάνει, για παράδειγμα, το εργατικό κόστος και άλλα έξοδα που προκύπτουν από τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και τους κανόνες. Η είσπραξη ενός φόρου προκειμένου να δαπανηθεί για συγκεκριμένο σκοπό, όπως για παράδειγμα η είσπραξη φόρου επί του αλκοόλ για να πληρώσει άμεσα τα κέντρα αποκατάστασης αλκοολισμού, ονομάζεται υποθήκη. Πολλοί Υπουργοί Οικονομικών συχνά αντιπαθούν την πρακτική αυτή, καθώς μειώνουν την ελευθερία δράσης τους. Επιπλέον, συχνά συμβαίνει οι φόροι ή οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης που εισπράχθηκαν αρχικά για τη χρηματοδότηση ορισμένων ειδικών κυβερνητικών προγραμμάτων να μεταφέρονται στη συνέχεια στο γενικό ταμείο της κυβέρνησης. Σε ορισμένες περιπτώσεις, οι φόροι αυτοί εισπράττονται με θεμελιωδώς αναποτελεσματικούς τρόπους, για παράδειγμα τα διόδια αυτοκινητοδρόμων.

Δεδομένου ότι οι κυβερνήσεις επιλύουν επίσης εμπορικές διαφορές, ιδίως σε χώρες με κοινό νόμο, παρόμοια επιχειρήματα χρησιμοποιούνται μερικές φορές για να δικαιολογήσουν φόρο επί των πωλήσεων ή φόρο προστιθέμενης αξίας.

1.4 Τύποι / Είδη Φορολογίας

Ο Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) δημοσιεύει μια ανάλυση των φορολογικών συστημάτων των χωρών μελών. Στο πλαίσιο αυτής της ανάλυσης, ο ΟΟΣΑ έχει αναπτύξει έναν ορισμό και ένα σύστημα ταξινόμησης των εσωτερικών φόρων, που ακολουθείται γενικά παρακάτω. Επιπλέον, πολλές χώρες επιβάλλουν φόρους (τιμολόγια) για την εισαγωγή αγαθών (EUROPA-Φορολογία, 2018).

1.4.1 Φορολογικά Έσοδα

1.4.1.1 Φόρος εισοδήματος

Πολλές δικαιοδοσίες φορολογούν το εισόδημα των ιδιωτών και των επιχειρηματικών οντοτήτων, συμπεριλαμβανομένων των εταιρειών. Γενικά, οι αρχές επιβάλλουν φόρο στα καθαρά κέρδη μιας επιχείρησης και στα άλλα έσοδα. Ο υπολογισμός των εισοδημάτων που υπόκεινται σε φόρο μπορεί να καθορίζεται βάσει λογιστικών αρχών που χρησιμοποιούνται στη δικαιοδοσία, οι οποίες μπορούν να τροποποιηθούν ή να αντικατασταθούν από αρχές φορολογικού δικαίου στη δικαιοδοσία. Η επίπτωση της φορολογίας ποικίλλει ανάλογα με το σύστημα και ορισμένα συστήματα μπορεί να θεωρηθούν ως προοδευτικά ή επαναλαμβανόμενα. Οι συντελεστές του φόρου μπορεί να διαφέρουν ή να είναι σταθεροί (επίπεδοι) ανά επίπεδο εισοδήματος. Πολλά συστήματα επιτρέπουν σε άτομα ορισμένα προσωπικά επιδόματα και άλλες μη επιχειρηματικές μειώσεις στο φορολογητέο εισόδημα, αν και οι εκπτώσεις των επιχειρήσεων τείνουν να προτιμώνται έναντι των προσωπικών κρατήσεων.

Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων συχνά εισπράττεται με βάση την αμοιβή που κερδίζεται, με μικρές διορθώσεις που γίνονται σύντομα μετά το τέλος του φορολογικού έτους. Αυτές οι διορθώσεις λαμβάνουν μία από τις δύο μορφές: πληρωμές προς το κράτος, για τους φορολογούμενους που δεν έχουν πληρώσει αρκετά κατά τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου και επιστροφές φόρων από το κράτος σε εκείνους που έχουν πληρώσει επιπλέον. Τα συστήματα φόρου εισοδήματος έχουν συχνά διαθέσιμες εκπτώσεις που μειώνουν τη συνολική φορολογική υποχρέωση μειώνοντας το συνολικό φορολογητέο εισόδημα. Μπορούν να επιτρέψουν την καταμέτρηση ζημιών από ένα είδος εισοδήματος έναντι άλλου. Για παράδειγμα, μια απώλεια στο χρηματιστήριο μπορεί να αφαιρεθεί έναντι των φόρων που καταβάλλονται στους μισθούς. Άλλα φορολογικά συστήματα μπορούν να απομονώσουν την απώλεια, έτσι ώστε οι ζημίες των επιχειρήσεων να αφαιρεθούν μόνο από τον επιχειρηματικό φόρο μεταφέροντας τη ζημία σε μεταγενέστερα φορολογικά έτη (EUROPA-Φορολογία, 2018).

1.4.1.2 Αρνητικός φόρος εισοδήματος

Στην οικονομία, ένας αρνητικός φόρος εισοδήματος (negative income tax / NIT) είναι ένα προοδευτικό σύστημα φόρου εισοδήματος όπου οι άνθρωποι που κερδίζουν κάτω από

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

ένα ορισμένο ποσό λαμβάνουν συμπληρωματική πληρωμή από το κράτος αντί να πληρώνουν φόρους στο κράτος (EUROPA-Φορολογία, 2018).

1.4.1.3 Κεφαλαιακά κέρδη

Οι περισσότερες δικαιοδοσίες που επιβάλλουν φόρο εισοδήματος αντιμετωπίζουν κεφαλαιουχικά κέρδη (Φόρος κεφαλαιουχικών κερδών / capital gains tax / CGT) ως μέρος του εισοδήματος που υπόκειται σε φόρο. Το κεφαλαιουχικό κέρδος είναι γενικά κέρδος από την πώληση περιουσιακών στοιχείων - δηλαδή τα περιουσιακά στοιχεία που δεν κατέχονται προς πώληση κατά τη συνήθη πορεία των εργασιών. Τα περιουσιακά στοιχεία περιλαμβάνουν περιουσιακά στοιχεία σε πολλές δικαιοδοσίες. Ορισμένες δικαιοδοσίες παρέχουν προτιμησιακούς φορολογικούς συντελεστές ή μόνο μερική φορολογία για κεφαλαιακά κέρδη. Ορισμένες δικαιοδοσίες επιβάλλουν διαφορετικούς συντελεστές ή επίπεδα φορολογίας κεφαλαίου-κέρδους με βάση το χρονικό διάστημα που κρατείται το περιουσιακό στοιχείο. Επειδή οι φορολογικοί συντελεστές είναι συχνά πολύ χαμηλότεροι για τα κεφαλαιουχικά κέρδη απ' ό, τι για τα συνηθισμένα εισοδήματα, υπάρχει διαδεδομένη διαμάχη και αμφισβήτηση σχετικά με τον σωστό ορισμό του κεφαλαίου (EUROPA-Φορολογία, 2018).

1.4.2 Εισφορές κοινωνικής ασφάλισης

Πολλές χώρες παρέχουν δημόσια συνταξιοδοτικά συστήματα ή συστήματα υγειονομικής περίθαλψης. Σε σχέση με τα συστήματα αυτά, η χώρα συνήθως απαιτεί από τους εργοδότες ή / και τους υπαλλήλους να καταβάλλουν υποχρεωτικές πληρωμές. Οι πληρωμές αυτές συχνά υπολογίζονται με βάση τους μισθούς ή τα κέρδη από αυτοαπασχόληση. Οι φορολογικοί συντελεστές είναι γενικά καθορισμένοι, αλλά μπορεί να επιβληθεί διαφορετικός συντελεστής στους εργοδότες σε σχέση με τους μισθωτούς. Ορισμένα συστήματα παρέχουν ένα ανώτατο όριο για τα κέρδη που υπόκεινται στον φόρο. Μερικά συστήματα προβλέπουν ότι ο φόρος καταβάλλεται μόνο με μισθούς πάνω από ένα συγκεκριμένο ποσό. Αυτά τα ανώτατα ή κατώτερα όρια μπορεί να ισχύουν για συνταξιοδότηση αλλά όχι για συνιστώσες του φόρου για την υγειονομική περίθαλψη. Κάποιοι ισχυρίζονται ότι οι φόροι επί των μισθών είναι μια μορφή «καταναγκαστικής εξοικονόμησης» και όχι πραγματικά φόρος, ενώ άλλοι υποδηλώνουν την ανακατανομή μέσω τέτοιων συστημάτων μεταξύ γενεών και σε επίπεδα εισοδήματος (από υψηλότερα επίπεδα εισοδήματος έως χαμηλότερα επίπεδα εισοδήματος), γεγονός που υποδηλώνει ότι τα προγράμματα αυτά είναι πραγματικά προγράμματα φόρων και δαπανών (EUROPA-Φορολογία, 2018).

1.4.3 Φόρος μισθοδοσίας

Οι φόροι μισθοδοσίας είναι οι φόροι που επιβάλλονται στους εργοδότες ή τους μισθωτούς και συνήθως υπολογίζονται ως ποσοστό των μισθών που καταβάλλουν οι εργοδότες στο προσωπικό τους. Οι φόροι μισθοδοσίας γενικά εμπίπτουν σε δύο κατηγορίες: αφαιρέσεις από τους μισθούς ενός εργαζομένου και φόροι που καταβάλλονται από τον εργοδότη με βάση τους μισθούς του εργαζομένου. Το πρώτο είδος είναι οι φόροι που οι εργοδότες υποχρεούνται να παρακρατούν από τους μισθούς των εργαζομένων, επίσης γνωστοί ως παρακράτηση φόρου, και συχνά καλύπτουν την προκαταβολή του φόρου εισοδήματος, των εισφορών κοινωνικής ασφάλισης και των διαφόρων ασφαλιστικών περιουσιακών στοιχείων (για παράδειγμα ανεργία και αναπηρία). Το δεύτερο είδος είναι ένας φόρος που καταβάλλεται από τα ίδια κεφάλαια του εργοδότη και συνδέεται άμεσα με την απασχόληση ενός εργαζομένου. Αυτά μπορεί να συνίστανται σε πάγιες χρεώσεις ή να συνδέονται αναλογικά με την αμοιβή ενός εργαζομένου. Τα τέλη που καταβάλλει ο εργοδότης καλύπτουν συνήθως τη χρηματοδότηση του συστήματος κοινωνικής ασφάλισης, της ιατρικής περίθαλψης και άλλων ασφαλιστικών προγραμμάτων από τον εργοδότη. Μερικές φορές υποστηρίζεται ότι η οικονομική επιβάρυνση του φόρου μισθωτών υπηρεσιών εξαρτάται σχεδόν αποκλειστικά από τον εργαζόμενο, ανεξάρτητα από το αν ο φόρος μεταβιβάζεται από τον εργοδότη ή τον εργαζόμενο, δεδομένου ότι το μερίδιο των εργοδοτών στους φόρους μισθωτών μεταβιβάζεται στους εργαζομένους με τη μορφή χαμηλότερων μισθών από ό,τι θα πληρωνόταν. Επειδή οι φόροι επί των μισθών μειώνονται αποκλειστικά στους μισθούς και όχι στις επιστροφές χρηματικών ή υλικών επενδύσεων, οι φόροι μισθωτών υπηρεσιών μπορούν να συμβάλουν σε υποεπενδύσεις σε ανθρώπινο κεφάλαιο, όπως στην τριτοβάθμια εκπαίδευση (Κορομηλάς, 2017).

1.4.4 Φόρος περιουσίας

Ο φόρος περιουσίας είναι μια εισφορά επί της συνολικής αξίας των προσωπικών περιουσιακών στοιχείων, συμπεριλαμβανομένων: τραπεζικών καταθέσεων, ακίνητης περιουσίας, περιουσιακών στοιχείων σε ασφαλιστικά και συνταξιοδοτικά προγράμματα, ιδιοκτησίας επιχειρήσεων χωρίς νομική προσωπικότητα, χρηματοπιστωτικών τίτλων και προσωπικών καταπιστευμάτων. Συνήθως αφαιρούνται υποχρεώσεις (κυρίως ενυπόθηκα δάνεια και λοιπά δάνεια), επομένως καλείται μερικές φορές καθαρός φόρος περιουσίας (EUROPA-Φορολογία, 2018).

1.4.4.1 Φόρος ακίνητης περιουσίας

Ένας φόρος ακίνητης περιουσίας είναι ένας κατ' αξίαν φόρος εισφοράς επί της αξίας του ακινήτου που ο ιδιοκτήτης του ακινήτου υποχρεούται να καταβάλει σε μια κυβέρνηση στην οποία βρίσκεται το ακίνητο. Πολλές δικαιοδοσίες μπορούν να φορολογούν την ίδια ιδιοκτησία. Υπάρχουν τρεις γενικές ποικιλίες ιδιοκτησίας: γη, βελτιώσεις στην γη (ακίνητα αντικείμενα από άνθρωπο, για παράδειγμα: κτίρια) και προσωπική περιουσία (κινητά αντικείμενα). Ακίνητα είναι ο συνδυασμός γης και βελτιώσεις στη γη.

Οι φόροι ιδιοκτησίας χρεώνονται συνήθως σε επαναλαμβανόμενη βάση (για παράδειγμα: ετήσια). Ένας κοινός τύπος φόρου ακίνητης περιουσίας είναι μια ετήσια χρέωση επί της ιδιοκτησίας ακίνητης περιουσίας, όπου η φορολογική βάση είναι η εκτιμώμενη αξία του ακινήτου (EUROPA-Φορολογία, 2018).

1.4.4.2 Φόρος κληρονομιάς

Φόρος κληρονομιάς, φόρος ακίνητης περιουσίας και φόρος θανάτου είναι τα ονόματα που δίνονται σε διάφορους φόρους που προκύπτουν από το θάνατο ενός ατόμου. Στον φορολογικό νόμο των Ηνωμένων Πολιτειών, γίνεται διάκριση μεταξύ φόρου περιουσίας και φόρου κληρονομιάς: ο πρώτος φορολογεί τους προσωπικούς αντιπροσώπους του αποθανόντος, ενώ ο τελευταίος φορολογεί τους δικαιούχους της περιουσίας (EUROPA-Φορολογία, 2018).

1.4.5 Φόρος Προϊόντων και υπηρεσιών

1.4.5.1 Φόρος προστιθέμενης αξίας

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), γνωστός επίσης ως Φόρος Αγαθών και Υπηρεσιών (GST), Φόρος Επιχειρήσεων ή Φόρος Κύκλου Εργασιών σε ορισμένες χώρες, εφαρμόζει το ισοδύναμο φόρου επί των πωλήσεων σε κάθε πράξη που δημιουργεί αξία. Παραδείγματος χάριν, ο χάλυβας εισάγεται από έναν κατασκευαστή μηχανών. Αυτός ο κατασκευαστής θα καταβάλει τον ΦΠΑ επί της τιμής αγοράς, παραδίδοντας το ποσό αυτό στην κυβέρνηση. Ο κατασκευαστής μετατρέπει έπειτα τον χάλυβα σε μηχάνημα, το οποίο πουλάει σε υψηλότερη τιμή σε έναν χονδρεμπόριο. Ο κατασκευαστής θα εισπράξει τον ΦΠΑ στην υψηλότερη τιμή, αλλά θα παραπέμψει στο κράτος μόνο την υπέρβαση που σχετίζεται με την «προστιθέμενη αξία» (τιμή πάνω από το κόστος του χάλυβα). Ο χονδρέμπορος στη συνέχεια θα συνεχίσει τη διαδικασία, χρεώνοντας τον διανομέα λιανικής πώλησης τον ΦΠΑ

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

σε ολόκληρη την τιμή στον έμπορο λιανικής πώλησης, αλλά αποδίδοντας μόνο στο κράτος το ποσό που σχετίζεται με την κατανομή της διανομής. Το τελευταίο ποσό ΦΠΑ καταβάλλεται από τον ενδεχόμενο πελάτη λιανικής, ο οποίος δεν μπορεί να ανακτήσει τον ΦΠΑ που είχε καταβάλει προηγουμένως. Για τον ΦΠΑ και τον φόρο επί των πωλήσεων με ταυτόσημους συντελεστές, ο συνολικός φόρος που καταβάλλεται είναι ο ίδιος, αλλά καταβάλλεται σε διαφορετικά σημεία της διαδικασίας.

Ο ΦΠΑ συνήθως διαχειρίζεται, απαιτώντας από την εταιρεία να συμπληρώσει μια δήλωση ΦΠΑ, παρέχοντας λεπτομέρειες για τον ΦΠΑ που έχει χρεωθεί (αναφερόμενος ως φόρος εισροών) και τον ΦΠΑ που έχει χρεώσει σε άλλους (που αναφέρεται ως φόρος επί των εξαγωγών). Η διαφορά μεταξύ του φόρου επί των εκροών και του φόρου εισροών καταβάλλεται στην τοπική φορολογική αρχή (EUROPA-Φορολογία, 2018).

1.4.5.2 Φόρος πωλήσεων

Οι φόροι επί των πωλήσεων εισπράττονται όταν ένα εμπόρευμα πωλείται στον τελικό καταναλωτή. Οι εταιρείες λιανικής πώλησης υποστηρίζουν ότι οι φόροι αυτοί αποθαρρύνουν τις λιανικές πωλήσεις. Τα άτομα με υψηλότερα εισοδήματα δαπανούν μικρότερο ποσοστό από αυτά, οπότε ένας κατ' αποκοπή φόρος επί των πωλήσεων θα τείνει να είναι επαναλαμβανόμενος. Επομένως, είναι κοινό να απαλλάσσονται τα τρόφιμα, οι επιχειρήσεις κοινής ωφελείας και άλλες ανάγκες από τους φόρους επί των πωλήσεων, δεδομένου ότι οι φτωχοί άνθρωποι δαπανούν μεγαλύτερο ποσοστό των εισοδημάτων τους σε αυτά τα εμπορεύματα, συνεπώς οι εξαιρέσεις αυτές καθιστούν τον φόρο πιο προοδευτικό (EUROPA-Φορολογία, 2018).

1.4.5.3 Ειδικός φόρος κατανάλωσης

Ο ειδικός φόρος κατανάλωσης είναι ένας έμμεσος φόρος που επιβάλλεται στα εμπορεύματα κατά τη διάρκεια της διαδικασίας παραγωγής ή διανομής τους και είναι συνήθως ανάλογος με την ποσότητα ή την αξία τους.

Οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης χρησιμοποιούνται επίσης για την τροποποίηση των καταναλωτικών προτύπων μιας συγκεκριμένης περιοχής. Για παράδειγμα, ένας υψηλός φόρος κατανάλωσης χρησιμοποιείται για να αποθαρρύνει την κατανάλωση αλκοόλ, σε σχέση με άλλα αγαθά. Αυτό μπορεί να συνδυαστεί με το εάν τα έσοδα στη συνέχεια χρησιμοποιούνται για την κάλυψη των εξόδων για τη θεραπεία ασθενειών που προκαλούνται από την

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

κατάχρηση οινοπνεύματος. Παρόμοιοι φόροι μπορεί να υπάρχουν και στον καπνό (EUROPA-Φορολογία, 2018).

1.5 Πλεονεκτήματα Φορολογίας

Ο σκοπός της φορολογίας είναι να εξασφαλίσει κρατικές δαπάνες χωρίς πληθωρισμό. Η παροχή δημόσιων αγαθών όπως οι δρόμοι και άλλες υποδομές, τα σχολεία, το δίκτυο κοινωνικής ασφάλισης, η υγειονομική περίθαλψη, η εθνική άμυνα, η επιβολή του νόμου και το δικαστικό σύστημα αυξάνουν την οικονομική ευημερία της κοινωνίας, εάν το όφελος υπερβαίνει το σχετικό κόστος.

Η ύπαρξη ενός φόρου μπορεί να αυξήσει την οικονομική απόδοση σε ορισμένες περιπτώσεις. Αν υπάρχει αρνητική εξωτερικότητα που συνδέεται με ένα καλό, δηλαδή που έχει αρνητικές επιπτώσεις που δεν αισθάνεται ο καταναλωτής, τότε μια ελεύθερη αγορά θα εμπορευέται πάρα πολύ αυτό το αγαθό. Με τη φορολόγηση του καλού, το κράτος μπορεί να αυξήσει τη συνολική ευημερία καθώς και τα έσοδα. Αυτός ο τύπος φόρου ονομάζεται «φόρος Pigouian», από τον οικονομολόγο Arthur Pigou.

Οι πιθανοί φόροι Pigouian περιλαμβάνουν τους φόρους για τα ρυπογόνα καύσιμα (όπως βενζίνη), τους φόρους επί των αγαθών που επιβαρύνονται με δημόσιες δαπάνες υγειονομικής περίθαλψης (όπως το οινόπνευμα ή ο καπνός) και άλλες επιβαρύνσεις για τα υπάρχοντα «ελεύθερα» δημόσια αγαθά (όπως χρέωση συμφόρησης).

Η προοδευτική φορολογία μπορεί να μειώσει την οικονομική ανισότητα. Αυτό το φαινόμενο συμβαίνει ακόμα και όταν τα φορολογικά έσοδα δεν αναδιανέμονται (EUROPA-Φορολογία, 2018).

1.6 Επιπτώσεις Φορολογίας

Οι περισσότεροι φόροι έχουν παρενέργειες που μειώνουν την οικονομική ευημερία, είτε με την επιβολή μη παραγωγικής εργασίας (κόστος συμμόρφωσης) είτε με τη δημιουργία στρεβλώσεων στα οικονομικά κίνητρα (απώλεια νεκρού βάρους και διεστραμμένα κίνητρα).

Στον τομέα των δημόσιων οικονομικών, η φορολογική επίπτωση είναι ο συνδυασμός του συνολικού οικονομικού αντίκτυπου τόσο της δημόσιας φορολογίας όσο και των δαπανών στο πραγματικό οικονομικό εισόδημα των ατόμων.

Αν και η φορολογία μειώνει την οικονομική ευημερία των ατόμων, οι δημόσιες δαπάνες αυξάνουν την οικονομική τους ευημερία. Φορολογική επίπτωση είναι ο συνολικός

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

αντίκτυπος της φορολογίας του δημόσιου τομέα και των δαπανών που εξετάζονται από κοινού.

Θεωρητικά, οι κυβερνήσεις αποσύρουν πόρους από την κοινωνία υπό μορφή φορολογίας και συνεισφέρουν τους πόρους πίσω στην κοινωνία με τη μορφή δαπανών. Ωστόσο, τα φορολογικά βάρη δεν επιβαρύνουν εξίσου τους ιδιώτες και τα οφέλη των κυβερνητικών δαπανών δεν κατανέμονται εξίσου σε ολόκληρη την κοινωνία. Ως εκ τούτου, η κατανομή των φορολογικών επιβαρύνσεων και των παροχών των δημοσίων δαπανών αποτελεί σημαντικό οικονομικό ζήτημα για όσους ασχολούνται με την ισότητα του φορολογικού συστήματος. Όταν η οικονομική επίπτωση της φορολογίας συνδυάζεται με την οικονομική επίπτωση των κυβερνητικών δαπανών, το αποτέλεσμα είναι ένα μέτρο της συνολικής αύξησης ή μείωσης της ευημερίας που τα άτομα απολαμβάνουν από τις κρατικές φορολογικές και πολιτικές δαπανών. Αυτό αναφέρεται ως δημοσιονομική επίπτωση (Νιφορόπουλος, 2019).

Αν και οι κυβερνήσεις πρέπει να δαπανήσουν χρήματα για δραστηριότητες είσπραξης φόρων, μέρος των δαπανών, ιδίως για την τήρηση αρχείων και τη συμπλήρωση των εντύπων, βαρύνουν τις επιχειρήσεις και τους ιδιώτες. Αυτά ονομάζονται συλλογικά έξοδα συμμόρφωσης. Τα πιο σύνθετα φορολογικά συστήματα τείνουν να έχουν υψηλότερο κόστος συμμόρφωσης. Το γεγονός αυτό μπορεί να χρησιμοποιηθεί ως βάση για πρακτικά ή ηθικά επιχειρήματα υπέρ της φορολογικής απλούστευσης.

2ο.Κεφάλαιο: «Φορολογία στην Ελλάδα»

2.1 Γενικά Στοιχεία

Η φορολογία στην Ελλάδα, όπως και στις περισσότερες ανεπτυγμένες χώρες, βασίζεται στα άμεσα και έμμεσα συστήματα. Τα συνολικά φορολογικά έσοδα το 2017 ανήλθαν σε 47,56 δισ. ευρώ, εκ των οποίων 20,62 δισ. ευρώ προέρχονταν από άμεσους φόρους και 26,94 δισ. ευρώ από έμμεσους φόρους. Τα συνολικά φορολογικά έσοδα αντιπροσώπευαν το 39,4% του ΑΕΠ το 2017. Οι φόροι στην Ελλάδα εισπράττονται από την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)) (Η φορολογία Εισοδήματος στην Ελλάδα- Συγκριτική Ανάλυση και Προτάσεις Αναμόρφωσης, 2018).

2.2 Φόρος εισοδήματος

Η φορολογία εισοδήματος στην Ελλάδα είναι προοδευτική. Ο φόρος εισοδήματος καταβάλλεται από όλα τα άτομα που εισπράττουν εισόδημα στην Ελλάδα, ανεξαρτήτως ιθαγένειας ή τόπου μόνιμης διαμονής. Το φυσικό πρόσωπο στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο εισοδήματος ως μισθωτού και σε εισόδημα ως αυτοαπασχολούμενος. Στην περίπτωση ατόμου που είναι μόνιμος κάτοικος Ελλάδος, ο οφειλόμενος φόρος υπολογίζεται από το εισόδημα που αποκτάται στην Ελλάδα και στο εξωτερικό. Ένα άτομο το εισόδημα του οποίου προέρχεται μόνο από μισθό δεν υποχρεούται να υποβάλλει ετήσια δήλωση. Ο εργοδότης αφαιρεί τον φόρο από τον εργαζόμενο και το μεταφέρει στη φορολογική αρχή κάθε μήνα.

Οι φορολογικοί συντελεστές στην Ελλάδα έχουν ως εξής (Πίνακες) (Φόροι εισοδήματος στην Ελλάδα, 2019):

1. Φορολογικοί συντελεστές στην Ελλάδα από εισόδημα από μισθωτή εργασία, επιχειρηματικές δραστηριότητες και συντάξεις:

Πίνακας 2.1: Φορολογικοί συντελεστές στην Ελλάδα από εισόδημα από μισθωτή εργασία, επιχειρηματικές δραστηριότητες και συντάξεις

Φορολογική κλίμακα	Εισόδημα	Συντελεστής Φορολογία
1	έως 20.000 ευρώ	22%
2	20.001 ευρώ - 30.000 ευρώ	29%
3	30.001 ευρώ - 40.000 ευρώ	37%

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

4	πάνω από 40.000 ευρώ	45%
---	----------------------	-----

2. Φορολογικοί συντελεστές στην Ελλάδα από έσοδα από κεφάλαια (μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα, ακίνητα):

Πίνακας 2.2: Φορολογικοί συντελεστές στην Ελλάδα από έσοδα από κεφάλαια (μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα, ακίνητα)

Εισόδημα από κεφάλαια	Φορολογικός συντελεστής
Μερίσματα	10 %
Τόκοι	15 %
Δικαιώματα	20 %

3. Φορολογικοί συντελεστές στην Ελλάδα από εισόδημα από ακίνητη περιουσία¹:

Πίνακας 2.3: Φορολογικοί συντελεστές στην Ελλάδα από Εισόδημα από ακίνητη περιουσία.

Εισόδημα από ακίνητη περιουσία (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής
0-12.000	15 %
12.001-35.000	35 %
35.001<	45 %

4. Οι φορολογικοί συντελεστές στην Ελλάδα από έσοδα από υπεραξία ή μεταφορά κεφαλαίων είναι 15 %.
5. Ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων μπορεί να εξαρτάται από την οικογενειακή τους κατάσταση, τα συντηρούμενα τέκνα, κ.λπ..
6. Ποσοστό ελάχιστης δαπάνης με ηλεκτρονική συναλλαγή και μέσα πληρωμής με κάρτα (προοδευτική εφαρμογή):

Πίνακας 2.4: Ποσοστό ελάχιστης δαπάνης με ηλεκτρονική συναλλαγή και μέσα πληρωμής με κάρτα (προοδευτική εφαρμογή).

Εισόδημα (σε ευρώ)	Ποσοστό ελάχιστης δαπάνης με ηλεκτρονική συναλλαγή και μέσα πληρωμής με κάρτα (προοδευτική εφαρμογή)
--------------------	--

¹ Εάν ο εκμισθωτής ή ο εκχωρητής είναι φυσικό πρόσωπο, αφαιρείται το 5 % από το ανωτέρω έσοδο για την επισκευή, τη συντήρηση, την ανακαίνιση ή άλλα σταθερά και λειτουργικά έξοδα του ακινήτου

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

1-10.000	10 %
10.000-30.000	15 %
30.000,01 και άνω	20 % και μέχρι 30.000 ευρώ

Μπορεί να επιβληθεί ειδική εισφορά αλληλεγγύης για εισοδήματα άνω των 12.000 ευρώ. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό (Φόροι εισοδήματος στην Ελλάδα, 2019).

Οι συντελεστές φορολογίας αλληλεγγύης είναι προοδευτικοί που κυμαίνονται από 2,2% έως 10%. Αποδίδονται ως εξής:

Πίνακας 2.5: Υπολογισμός ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.

Εισόδημα	Φόρος αλληλεγγύης
€ 0 - € 12.000	0%
€ 12.001 - € 20.000	2,2%
€ 20.001 - € 30.000	5%
€ 30.001 - € 40.000	6.5%
€ 40.001 - € 65.000	7,5%
€ 65.001 - € 220.000	9%
> 220,001 ευρώ	10%

Ωστόσο, μέχρι την 01.01.2020 ο φορολογικός συντελεστής για την εισφορά αλληλεγγύης θα έχει τροποποιηθεί όπως φαίνεται στον παρακάτω πίνακα:

Πίνακας 2.6: Τροποποίηση υπολογισμού ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης (από το 2020).

Εισόδημα	Φόρος αλληλεγγύης
€ 0 - € 30.000	0%
€ 30.001 - € 40.000	2%
€ 40.001 - € 65.000	5%
€ 65.001 - € 220.000	9%
> 220,001 ευρώ	10%

2.3 Φόρος κοινωνικής ασφάλισης

2.3.1 Εργαζόμενοι

Ένας εργοδότης υποχρεούται να εκπέσει τον φόρο στην πηγή από έναν εργαζόμενο και να κάνει πρόσθετες εισφορές στην κοινωνική ασφάλιση όπως σε πολλά άλλα κράτη μέλη της ΕΕ. Η εισφορά του εργοδότη ανέρχεται στο 24,56% του μισθού. Η συνεισφορά του εργαζόμενου είναι 15,5%.

Όσον αφορά τον φόρο μισθοδοσίας ο εργοδότης υποχρεούται να εκπέσει τον φόρο στην πηγή από έναν εργαζόμενο και να καταβάλει πρόσθετες εισφορές στην κοινωνική ασφάλιση όπως σε πολλά άλλα κράτη μέλη της ΕΕ. Η εισφορά του εργοδότη ανέρχεται στο 28,06% του μισθού. Η συνεισφορά του εργαζόμενου είναι 16% (Φόροι εισοδήματος στην Ελλάδα, 2019).

2.3.2 Αυτοαπασχολούμενοι ή εργολάβοι

Οι βασικές εισφορές κοινωνικής ασφάλισης ανέρχονται στο 27,1% του συνολικού εισοδήματος (μετά τον καταβληθέντα ΦΠΑ, αφού αφαιρεθούν τα ειδικευμένα έξοδα και πριν από την καταβολή του φόρου εισοδήματος).

Ο αριθμός αυτός μπορεί να κατανεμηθεί σε 20,0% για τις δημόσιες συνταξιοδοτικές παροχές και 7,1% για το δημόσιο σύστημα υγείας.

Ένα πρόσθετο 7,0% χρεώνεται για τους ανθρώπους που έχουν προσληφθεί για πρόσθετα οφέλη δημόσια συνταξιοδοτικά συστήματα.

Ένα πρόσθετο 4,0% χρεώνεται για τα άτομα που έχουν εγγραφεί στα δημόσια προγράμματα μπόνους συνταξιοδότησης.

Έτσι, οι συνολικές εισφορές μπορούν να φτάσουν το 38,1% του εισοδήματος.

Το εύρος εισοδήματος για τον υπολογισμό του φόρου κοινωνικής ασφάλισης ανέρχεται σε 4.923 - 70.330 ευρώ ετησίως.

Εάν τα ετήσια έσοδα είναι εκτός του ανωτέρω εύρους, τα χαμηλότερα / υψηλότερα όρια αντίστοιχα θα ληφθούν υπόψη για τον υπολογισμό.

Ειδικότερα για τους επαγγελματίες της γεωργίας, η βασική συνεισφορά 27,1% θα είναι χαμηλότερη έως το 2021, ως εξής (Φόροι εισοδήματος στην Ελλάδα, 2019):

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

Πίνακας 2.7: Ποσοστό Φορολογικής Κλίμακας για τους επαγγελματίες της γεωργίας.

Έτος	Ποσοστό Φορολογικής Κλίμακας
2017	21,1%
2018	23,1%
2019	25,1%
2020	26,1%
2021	26,6%
2022+	27,1%

Ειδικά για τους γιατρούς, φαρμακοποιούς, μηχανικούς, δικηγόρους και οικονομολόγους, η συνολική συνεισφορά των 27,1 έως 38,1% θα είναι 5-50% χαμηλότερη μέχρι 31/12/2020, ως εξής (Φόροι εισοδήματος στην Ελλάδα, 2019):

Πίνακας 2.8: Ποσοστό μείωσης συνεισφοράς για τους γιατρούς, φαρμακοποιούς, μηχανικούς, δικηγόρους και οικονομολόγους.

Συνολικό εισόδημα (€)	Ποσοστό μείωσης συνεισφοράς
0-7.000	0% χαμηλότερα
7.000-13.000	50% χαμηλότερα
13.000-14.000	49% χαμηλότερα
14.000-15.000	48% χαμηλότερα
56.000-57.000	6% χαμηλότερα
57.000-58.000	5% χαμηλότερα
58.000 +	0% χαμηλότερα

2.4 Φόρος εταιρειών

Οι εταιρείες στην Ελλάδα φορολογούνται από το εισόδημά τους στην Ελλάδα και στο εξωτερικό. Οι αλλοδαπές εταιρείες στην Ελλάδα φορολογούνται μόνο με βάση το εισόδημα που παράγεται στην Ελλάδα. Επίσης, υπάρχει προκαταβολή 100% της φορολογητέας βάσης της τρέχουσας χρήσης και εξισορροπείται από κάθε επόμενο οικονομικό έτος.

Φόροι εταιρικού εισοδήματος ανά έτος (Φόροι εισοδήματος στην Ελλάδα, 2019):

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

Πίνακας 2.9: Φόροι εταιρικού εισοδήματος ανά έτος.

Έτος	Φόρος εταιρικού εισοδήματος
2007, 2008, 2009	25%
2010	24%
2011, 2012	20%
2013, 2014	26%
2015	29%
2019	28%

Το ποσοστό του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων πρέπει να μειωθεί σταδιακά ως εξής (Φόροι εισοδήματος στην Ελλάδα, 2019):

Πίνακας 2.10: Ποσοστό μείωσης φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων.

Έτος	Ποσοστό μείωσης φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων
2019	24%
2020	20%

Η σχεδιαζόμενη μείωση δεν περιλαμβάνει τον συντελεστή φόρου εισοδήματος των ελληνικών πιστωτικών ιδρυμάτων και των ελληνικών υποκαταστημάτων μη κατοίκων πιστωτικών ιδρυμάτων, ο οποίος θα παραμείνει στο 29%.

2.5 Φόρος κεφαλαιουχικών κερδών

Ένα κεφαλαιουχικό κέρδος στην Ελλάδα προστίθεται στο τακτικό εισόδημα και φορολογείται με τον ίδιο ρυθμό με το κανονικό εισόδημα για μια εταιρεία, εκτός από συγκεκριμένες περιπτώσεις όπως ορίζονται από το νόμο.

Ένα κεφαλαιουχικό κέρδος από ένα άτομο στην Ελλάδα φορολογείται με συντελεστή 15%. Δεν υπάρχει φόρος στην περίπτωση κεφαλαιακών κερδών από τη διαπραγμάτευση στο χρηματιστήριο, εφόσον το άτομο κατέχει λιγότερο από το 0,5% της εισηγμένης στο χρηματιστήριο εταιρείας (Φόροι εισοδήματος στην Ελλάδα, 2019).

2.6 Φόρος παρακράτησης

Από την 1^η Ιανουαρίου 2009, η Ελλάδα επιβάλλει παρακράτηση φόρου 10% στα εταιρικά μερίσματα, εκτός εάν το μέρισμα πληροί τις προϋποθέσεις για εφαρμογή της Οδηγίας της ΕΕ για τις μητρικές και τις θυγατρικές ή εάν εφαρμόζεται χαμηλότερο ποσοστό βάσει της ισχύουσας συνθήκης για την αποφυγή διπλής φορολογίας. Επιβάλλει επίσης παρακράτηση φόρου επί των τόκων και δικαιωμάτων, ωστόσο οι φορολογικοί συντελεστές μπορούν να μειωθούν ή να εξαιρεθούν με μια ισχύουσα σύμβαση για τη διπλή φορολογία ή εάν η πληρωμή πληροί τις προϋποθέσεις εφαρμογής της οδηγίας περί τόκων και δικαιωμάτων. Μέχρι τις 13.12.2018 οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι οι ακόλουθοι (Φόροι εισοδήματος στην Ελλάδα, 2019):

Είδος εισοδήματος	Ποσοστό παρακρατηθέντων φόρων
Μερίσματα	10%
Ενδιαφέρον	15%
Δικαιώματα και άλλες πληρωμές	20%
Τέλη τεχνικών έργων, αμοιβών διαχείρισης και παροχής συμβουλών και άλλων συναφών υπηρεσιών	20%
Κατ' εξαίρεση, τα τέλη που εισπράττονται από τους εργολάβους κάθε είδους τεχνικών έργων και εκμισθωτών δημοσίων, δημοτικών, συλλογικών ή λιμενικών εσόδων	3% επί της αξίας του έργου υπό κατασκευή ή μίσθωσης

2.7 Φόρος προστιθέμενης αξίας

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) εφαρμόστηκε στο ελληνικό φορολογικό σύστημα το 1987 για να αντικαταστήσει τον φόρο κύκλου εργασιών και άλλους έμμεσους φόρους. Το ελληνικό σύστημα ΦΠΑ συμμορφώνεται με το σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Ο φόρος προστιθέμενης αξίας (φόρος προστιθέμενης αξίας (FPA)) στην Ελλάδα αποτελείται από 3 συντελεστές (Φόροι εισοδήματος στην Ελλάδα, 2019):

- κανονικό ποσοστό 24%

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

- μειωμένο ποσοστό 13%
- σούπερ μειωμένο ποσοστό 6%

Οι συντελεστές ΦΠΑ που εφαρμόζονται στα νησιά της Αίγινας, της Λέρου, της Λέσβου, της Κω, της Σάμου και της Χίου είναι κατά 30% χαμηλότεροι από τους αντίστοιχους συντελεστές που ισχύουν στην ηπειρωτική χώρα. Οι χαμηλότεροι συντελεστές ΦΠΑ που ισχύουν σε αυτά τα ελληνικά νησιά είναι 4% (σούπερ-μειωμένος συντελεστής), 9% (μειωμένος συντελεστής) και 17% (κανονικός συντελεστής). Οι χαμηλότεροι συντελεστές ΦΠΑ ισχύουν μέχρι τις 30.06.2019.

Ο κανονικός συντελεστής εφαρμόζεται στις ακόλουθες κατηγορίες: τρόφιμα, νερό, φαρμακευτικά προϊόντα, ιατρικό εξοπλισμό για άτομα με ειδικές ανάγκες, παιδικά καθίσματα αυτοκινήτων, βιβλία, εφημερίδες, περιοδικά, εισιτήρια σε πάρκα ψυχαγωγίας, εισόδους σε πολιτιστικές υπηρεσίες (εκτός θεάτρων και εισιτηρίων συναυλιών), πρόσβαση σε αθλητικές εκδηλώσεις, καλωδιακή τηλεόραση, συγγραφείς, συνθέτες κ.λπ., κοινωνική στέγαση, ανακαίνιση και επισκευή ιδιωτικών κατοικιών, καθαρισμός και καθαρισμός παραθύρων σε ιδιωτικά νοικοκυριά, γεωργικές εισροές, υπηρεσίες εστιατορίου και τροφοδοσίας, χρήση αθλητικών εγκαταστάσεων, προμήθειες από επιχειρήσεις κηδειών, ιατρική και οδοντιατρική περίθαλψη, ποδήλατα, υποδήματα και δερμάτινα είδη, ρούχα και οικιακά είδη.

Επίσης, κανονικό συντελεστή έχουν και τα ακόλουθα προϊόντα και υπηρεσίες: αλκοολούχα ποτά, λεμονάδες και χυμοί φρούτων, είδη ένδυσης, υποδήματα, καπνός, hifi-video, ηλεκτρονικοί υπολογιστές, smartphones, ηλεκτρονικά βιβλία, οικιακές ηλεκτρικές συσκευές, έπιπλα, κοσμήματα, τηλεπικοινωνίες, ενεργειακά προϊόντα ξυλεία για βιομηχανική χρήση), πετρελαϊκά προϊόντα (αμόλυβδη βενζίνη, ντίζελ, υγραέριο, πετρέλαιο θέρμανσης, λιπαντικά), μηχανοκίνητα οχήματα, εσωτερικές μεταφορές επιβατών (αέρα, θάλασσα, εσωτερική ναυσιπλοΐα, σιδηροδρομικές και οδικές μεταφορές), μπαρ και καφέ, ακίνητη περιουσία, επεξεργασία αποβλήτων και λυμάτων, υπηρεσίες που παρέχονται από δικηγόρους, τέχνη, συλλεκτικά αντικείμενα και αντίκες.

Ο μειωμένος συντελεστής εφαρμόζεται στις ακόλουθες κατηγορίες: τρόφιμα, ύδρευση, φαρμακευτικά προϊόντα, ιατρικός εξοπλισμός για άτομα με αναπηρία, γεωργικές εισροές, ξενοδοχεία, κοινωνικές υπηρεσίες, υπηρεσίες οικιακής φροντίδας, μεταλλικό νερό, ενεργειακά προϊόντα (φυσικό αέριο, ηλεκτρικό ρεύμα, τηλεθέρμανση), ξενοδοχεία.

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

Ο εξαιρετικά μειωμένος συντελεστής ισχύει για τις ακόλουθες κατηγορίες: φαρμακευτικά προϊόντα, εφημερίδες, εισόδους σε πολιτιστικές υπηρεσίες (εισιτήρια θεάτρων και συναυλιών).

Οι δηλώσεις ΦΠΑ υποβάλλονται σε τριμηνιαία ή μηνιαία βάση, ανάλογα με το είδος των βιβλίων (βιβλία μονής ή διπλής εγγραφής) που τηρούνται από τον πληρωτή ΦΠΑ. Η τρέχουσα προθεσμία για την υποβολή των δηλώσεων ΦΠΑ είναι 06/05/2019 και η προθεσμία πληρωμής για τις δηλώσεις ΦΠΑ είναι 31/05/2019.

Εξαιρούνται από τον ΦΠΑ οι υποκείμενοι στον φόρο των οποίων ο ετήσιος κύκλος εργασιών (χωρίς ΦΠΑ) δεν υπερβαίνει τα 10.000€ από την παράδοση αγαθών ή / και υπηρεσιών. Τα πρόσωπα αυτά μπορούν να επιλέξουν να απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ. Η απαλλαγή δεν ισχύει για τους υποκείμενους στο φόρο που δεν είναι εγκατεστημένοι στο ελληνικό έδαφος (Η φορολογία Εισοδήματος στην Ελλάδα-Συγκριτική Ανάλυση και Προτάσεις Αναμόρφωσης, 2018).

2.8 Άλλοι φόροι

2.8.1 Φόρος ακίνητης περιουσίας

Ο φόρος ακίνητης περιουσίας χρεώνεται σε ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα. Ο φόρος αποτελείται από δύο μέρη, τον κύριο φόρο και τον πρόσθετο φόρο. Η αξία του κύριου φόρου εξαρτάται από το μέγεθος, την τοποθεσία, την τιμή ζώνης, την επιφάνεια, την ηλικία, τη χρήση και άλλα χαρακτηριστικά του φορολογηθέντος ακινήτου. Ο πρόσθετος φόρος προέρχεται από τη συνολική φορολογική αξία όλων των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου και κυμαίνεται από 0,15% έως 1,15% ανάλογα με τη συνολική αξία του ακινήτου. Ο πρόσθετος φόρος ισχύει αν η συνολική αξία του φορολογηθέντος ακινήτου υπερβαίνει τα 250.000 ευρώ (Φόροι εισοδήματος στην Ελλάδα, 2019).

2.8.2 Φόρος κληρονομιάς

Ο φόρος κληρονομιάς είναι διαφορετικός για τους στενούς συγγενείς του αποθανόντος και για άλλους κληρονόμους. Ο πρώτος κυμαίνεται από 1% έως 10% της «φορολογικής αξίας» μετά την αφαίρεση του αφορολόγητου ποσού, ανάλογα με τη σχέση του φορολογούμενου με τον θεματοφύλακα. Για τους άλλους κληρονόμους, ο συντελεστής φόρου κληρονομιάς κυμαίνεται από 0% έως 40% της φορολογικής αξίας (Φόροι εισοδήματος στην Ελλάδα, 2019).

2.9 Φορολογικές απαλλαγές

Υπάρχουν αρκετές περιπτώσεις φορολογικών απαλλαγών στο πλαίσιο του ελληνικού φορολογικού συστήματος, οι οποίες έχουν ως εξής (Φόροι εισοδήματος στην Ελλάδα, 2019):

- Εισπράξεις από την πώληση μετοχών που διαπραγματεύονται στο Χρηματιστήριο Αθηνών.
- Έσοδα από πλοία και ναυτιλία.
- Μέρισμα που ελήφθη από ελληνική εταιρεία.
- Κεφαλαιουχικό κέρδος από την πώληση μιας επιχείρησης μεταξύ των μελών της οικογένειας, όπως ορίζεται από το νόμο.

2.10 Εκπτώσεις φόρου

Τα παραδείγματα φορολογικής έκπτωσης στην Ελλάδα είναι, όπως συμβαίνει με τα περισσότερα άλλα χαρακτηριστικά της ελληνικής φορολογίας, παρόμοια με εκείνα άλλων δυτικοευρωπαϊκών και βορειοαμερικανικών χωρών, δηλαδή φορολογικής έκπτωσης για πράγματα όπως η φιλανθρωπία και άλλα πράγματα όπως φαίνεται παρακάτω (Φόροι εισοδήματος στην Ελλάδα, 2019):

- 15% πίστωση σε υποθήκη για το πρώτο διαμέρισμα
- 15% ενοίκιο που καταβάλλεται στο κύριο κατοικημένο διαμέρισμα μέχρι το μέγιστο
- Δωρεές σε δημόσιους, θρησκευτικούς και άλλους φορείς
- Υποχρεωτικές πληρωμές στην κοινωνική ασφάλιση

2.11 Πληρωμές

Όσον αφορά στις πληρωμές, οι φόροι καταβάλλονται ως εξής (Φόροι εισοδήματος στην Ελλάδα, 2019):

- Φόρος κοινωνικής ασφάλισης καταβάλλεται 12 φορές το χρόνο
- Φόρος ΦΠΑ καταβάλλεται 3 φορές το χρόνο
- Φόρος εισοδήματος είναι μία φορά το χρόνο.

3ο.Κεφάλαιο: «Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ»

3.1 Γενικά Στοιχεία

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) καθιερώνονται για πρώτη φορά σύμφωνα με τις διατάξεις του πρόσφατα ψηφισθέντος νόμου 4308/2014 (ΦΕΚ 251) ως το αποτέλεσμα της εισαγωγής στο εσωτερικό δίκαιο των λογιστικών διατάξεων της Οδηγίας 34/2013 της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στο άρθρο 23 παρ. 3-4 του συγκεκριμένου νόμου προτείνεται ότι οι επιχειρήσεις έχουν τη δυνατότητα να αναγνωρίζουν στις Οικονομικές Καταστάσεις τους αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος (Α.Φ.).

Ο αναβαλλόμενος φόρος ανακύπτει στην περίπτωση που ένα έσοδο ή ένα έξοδο φαίνεται στα αποτελέσματα χρήσης, ενώ το φορολογικό όφελος ή η επίπτωση αναβάλλεται και συντελείται μεταγενέστερα. Οι επιχειρήσεις οφείλουν να αποδέχονται όλες τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις (ΑΦΥ). Αντίθετα, οι φορολογικές απαιτήσεις (ΑΦΑ) αναγνωρίζονται στο βαθμό που μπορεί να υπάρχουν κέρδη συγκριτικά με τα οποία οι εκπιπτόμενες προσωρινές διαφορές μπορούν να χρησιμοποιηθούν. Ο αναβαλλόμενος φόρος, είτε με τη μορφή περιουσιακού στοιχείου είτε ως υποχρέωση, αρχικά αναγνωρίζεται και κατόπιν επιμετράται στο ποσό το οποίο ανακύπτει από την εφαρμογή του παρόντος φορολογικού συντελεστή σε κάθε προσωρινή διαφορά (e-forelogia / Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 , 2004).

3.2 Η επιμέτρηση των αναβαλλόμενων φόρων σύμφωνα με το ΔΛΠ 12

Το ΔΛΠ (IAS / International Accounting Standards - Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα / ΔΛΠ) 12 για την επιμέτρηση της αναβαλλόμενης φορολογίας ασπάζεται για θέματα επιμέτρησης τη μέθοδο της υποχρέωσης (Liability Method). Η συγκεκριμένη μέθοδος χρησιμοποιεί τους φορολογικούς συντελεστές (Φ.Σ.) οι οποίοι πρόκειται να ισχύσουν κατά τη χρονική στιγμή της αντιστροφής των προσωρινών διαφορών (ΔΛΠ 12.47). Σε περίπτωση αλλαγής των φορολογικών συντελεστών χρειάζεται η επανεκτίμηση των υφιστάμενων αναβαλλόμενων φορολογικών θέσεων (ΔΛΠ 12.60).

Ένα σημαντικό βαθμό υποκειμενικότητας εμπεριέχει η πρόβλεψη του αριθμού των περιόδων που πρόκειται να διαρκέσει η αναστροφή των προσωρινών διαφορών, όπως και του

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

ύπους των φορολογικών συντελεστών που αναμένεται να ισχύσουν. Επίσης σε περιπτώσεις που το ύψος των φορολογικών συντελεστών προσδιορίζεται προοδευτικά (κλιμακωτά) αυξάνεται η δυσκολία και η πολυπλοκότητα μιας αξιόπιστης πρόβλεψης. Τέλος, υποστηρίζεται ότι σε χώρες οι οποίες χαρακτηρίζονται από συχνές αλλαγές των συντελεστών φορολογίας, οι αναβαλλόμενοι φόροι γίνονται πολλές φορές μπαλάκι στα χέρια της δημοσιονομικής πολιτικής (e-forelogia / Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 , 2004).

3.3 Ο χρησιμοποιούμενος φορολογικός συντελεστής

Στο τέλος κάθε περιόδου επιμετρούνται οι αναβαλλόμενες φορολογικές θέσεις Ενεργητικού (ΑΦΑ) και Παθητικού (ΑΦΥ) με τους φορολογικούς συντελεστές οι οποίοι αναμένονται να ισχύουν την χρονική περίοδο που θα ανακτηθεί το περιουσιακό στοιχείο (ΑΦΑ) ή θα τακτοποιηθεί η υποχρέωση (ΑΦΥ). Η παραπάνω διαδικασία συντελείται λαμβάνοντας υπόψη τους φορολογικούς συντελεστές που έχουν θεσπιστεί (enacted) ή ουσιαδώς θεσπιστεί (substantially enacted), έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού (ΔΛΠ 12.47).

Σε κάθε ημερομηνία κλεισίματος ισολογισμού η λογιστική αξία των αναβαλλόμενων φορολογικών θέσεων (ΑΦΑ/ΑΦΥ) επανεκτιμάται όπου αναγνωρίζονται ή αναστρέφονται προσωρινές διαφορές. Αυτό μπορεί να συμβεί όταν αλλάζουν οι φορολογικοί συντελεστές, επαναξιολογείται η εισπραξιμότητα των φορολογικών απαιτήσεων, αλλάζει ο τρόπος ανάκτησης της απαίτησης (για παράδειγμα: κεφαλαιουχικά κέρδη έναντι φορολογικών κερδών). Επίσης, η εταιρεία οφείλει σε κάθε ημερομηνία σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων να επαναπροσδιορίζει την ανακτησιμότητα των υφιστάμενων αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και τη δυνατότητα αξιοποίησης μελλοντικών ωφελειών από φόρους (για παράδειγμα: από Φορολογικές Ζημίες εις Νέον) και να προχωράει στις αναγκαίες προσαρμογές των σχετικών κονδυλίων.

Οι αναβαλλόμενες φορολογικές θέσεις του ισολογισμού (ΑΦΑ/ΑΦΥ), σε περίπτωση μεταβολής των Φ.Σ., επανεκτιμώνται με τις διαφορές (Revaluation Effect) να προσ αυξάνουν ή να μειώνουν αντίστοιχα το κόστος του φόρου ο οποίος βαρύνει τα αποτελέσματα με τη μορφή του αναβαλλόμενου φόρου – εξόδου/εσόδου (ΔΛΠ 12.58-60). Πιο συγκεκριμένα, εάν οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις του ισολογισμού υπερσχύουν των υποχρεώσεων (ΑΦΑ>ΑΦΥ), τότε μια αύξηση του Φ.Σ. μπορεί να προκαλέσει αύξηση του Ενεργητικού (Λογαριασμός Μακροπρόθεσμων Απαιτήσεων) και των Αποτελεσμάτων μετά Φόρων (αναβαλλόμενος φόρος – έσοδο). Αντιθέτως, εάν υπάρχει υπεροχή των ΑΦΥ, τότε μία

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

αύξηση του Φ.Σ. μπορεί να προκαλέσει αύξηση του Παθητικού (Λογαριασμός Μακροπρόθεσμων Υποχρεώσεων) και μείωση των καθαρών Αποτελεσμάτων (αναβαλλόμενος φόρος – έσοδο). Σε περίπτωση μείωσης του Φ.Σ. καταγράφονται ακριβώς τα αντίθετα αποτελέσματα. Δηλαδή στην πρώτη περίπτωση (ΑΦΑ>ΑΦΥ) μείωση του Ενεργητικού και των Αποτελεσμάτων μετά φόρων ενώ στην δεύτερη (ΑΦΑ<ΑΦΥ) μείωση του Παθητικού και αύξηση των Αποτελεσμάτων μετά φόρων (e-forologia / Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 , 2004).

3.4 Ενσώματα και Άυλα Πάγια Στοιχεία

Στο άρθρο 18 του Ν. 4308/2014, περιγράφονται οι λογιστικές πολιτικές που αφορούν την αρχική αναγνώριση, την απόσβεση και την απομείωση των ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων. Σύμφωνα με το ΔΛΠ 12 δεν αναγνωρίζεται αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση κατά την αρχική αναγνώριση ενός περιουσιακού στοιχείου. Επίσης, οι φορολογικές διατάξεις, όπως εμφανίζονται στον ΚΦΕ (Ν 4172/2013), δεν πραγματεύονται το ζήτημα της αρχικής αναγνώρισης των περιουσιακών στοιχείων παρόλο το γεγονός ότι ο προσδιορισμός του κόστους κτήσης επηρεάζει το ύψος των μελλοντικών ετησίων αποσβέσεων. Ωστόσο, οι προτεινόμενες λογιστικές πολιτικές για την απόσβεση και την απομείωση των ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων σύμφωνα με τα ΕΛΠ δίνουν αφορμή για την δημιουργία διαφορών μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης τους (Βλησμάς & Σγουρινάκης, 2016).

3.4.1 Απόσβεση Ενσώματων και Άυλων Πάγιων Στοιχείων

Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, η λογιστική αξία των παγίων περιουσιακών στοιχείων που έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή επιδέχεται απόσβεση, η οποία ξεκινά όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για την προοριζόμενη χρήση. Η επιλογή της μεθόδου απόσβεσης ανήκει στην ευθύνη της διοίκησης και μπορεί να εκτελείται είτε με τη σταθερή μέθοδο, είτε με την φθίνουσα μέθοδο, είτε με την μέθοδο των παραγόμενων μονάδων. Σε απόσβεση δεν υπόκεινται (Βλησμάς & Σγουρινάκης, 2016):

1. Η γη
2. Τα έργα τέχνης, αντίκες κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία που δεν υπόκεινται σε φθορά ή αχρήστευση
3. Η υπεραξία και τα άυλα περιουσιακά στοιχεία με απεριόριστη ζωή

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

Σε περίπτωση κατά την οποία η ωφέλιμη ζωή της υπεραξίας, των δαπανών ανάπτυξης και των άυλων περιουσιακών στοιχείων δεν μπορεί να προσδιοριστεί αξιόπιστα τότε ορίζεται ως περίοδος απόσβεσης τα δέκα έτη. Η φορολογική αντίληψη για τον υπολογισμό των αποσβέσεων των περιουσιακών στοιχείων αποτυπώνεται στο άρθρο 24 του Ν. 4172/2013. Πιο συγκεκριμένα, η φορολογική αντίληψη για τις αποσβέσεις συνοψίζεται στα ακόλουθα σημεία:

- ✓ Εδαφικές εκτάσεις, έργα τέχνης, αντίκες, κοσμήματα και άλλα πάγια στοιχεία ενεργητικού επιχειρήσεων που δεν υφίστανται φθορά και αχρήστευση λόγω παλαιότητας, δεν υπόκεινται σε απόσβεση.
- ✓ Η επιτρεπόμενη μέθοδος απόσβεσης είναι η σταθερή. Αν και τούτο δεν αναφέρεται ρητά, η παράθεση προκαθορισμένων συντελεστών απόσβεσης το υπαινίσσεται.
- ✓ Όλες οι λογιστικές οντότητες εφαρμόζουν κοινούς συντελεστές απόσβεσης.
- ✓ Το ποσό της απόσβεσης δεν μπορεί να υπερβεί το κόστος κτήσης ή κατασκευής, περιλαμβανομένου του κόστους βελτίωσης, ανανέωσης και ανακατασκευής καθώς και αποκατάστασης του περιβάλλοντος. Εάν η αποσβέσιμη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου της επιχείρησης είναι μικρότερη από 1.500,00 ευρώ, τότε το εν λόγω στοιχείο μπορεί να αποσβεστεί εξ ολοκλήρου μέσα στο φορολογικό έτος που αποκτήθηκε.
- ✓ Ο υπολογισμός των αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός, γίνεται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά αποσβενόμενων ποσών μεταξύ οικονομικών χρήσεων.
- ✓ Η απόσβεση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου αρχίζει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία από τον φορολογούμενο κατ' αναλογία με οριζόμενους συντελεστές.
- ✓ Δίνεται η δυνατότητα αναστολής αποσβέσεων για τις νέες επιχειρήσεις, οι οποίες μπορούν να αναβάλουν την απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης κατά τα πρώτα τρία (3) φορολογικά έτη. Επίσης, προσδιορίζεται αν οι διαφορές είναι προσωρινές ή μόνιμες και αν ο αναβαλλόμενος φόρος που προκύπτει αφορά αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση ή υποχρέωση.

Υπενθυμίζεται ότι η έννοια της αναβαλλόμενης φορολογίας, σε ό, τι αφορά τις επιχειρήσει που δεν εντάσσονταν στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, υλοποιείται μέσω των διατάξεων του Ν. 4308/2014 για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα.

Η αναβαλλόμενη φορολογία συνδέεται ευθέως με την έννοια της «προσωρινής διαφοράς», η οποία ορίζεται ως «η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου και της φορολογικής του βάσης». Περαιτέρω, «λογιστική αξία» είναι η αξία με την

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

οποία ένα περιουσιακό στοιχείο εμφανίζεται σαν χρηματοοικονομικές καταστάσεις, ενώ «φορολογική βάση» είναι η αξία με την οποία αναγνωρίζεται το περιουσιακό στοιχείο για φορολογικούς σκοπούς (Βλάχος, 2016).

Η διαφορά αυτή, αναμένεται να επηρεάσει στο μέλλον τα φορολογητέα αποτελέσματα της επιχείρησης, υπό την αίρεση ότι δεν γίνεται αμέσως στο τέλος της χρήσης, φορολογική αναμόρφωση.

3.4.2 Απομείωση Ενσώματων και Άυλων Πάγιων Στοιχείων

Τα ΕΛΠ, σε συνέπεια με τα ΔΠΧΑ, υιοθέτησαν την έννοια της απομείωσης ως πιθανή αιτία μείωσης της αξίας των περιουσιακών στοιχείων μιας λογιστικής οντότητας. Η απομείωση αναφέρεται σε διάφορα περιουσιακά στοιχεία μίας λογιστικής οντότητας και όχι μονάχα στα ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία.

Τα ΕΛΠ αναφέρουν ότι ενδείξεις απομείωσης μεταξύ άλλων, αποτελούν (Βλησμάς & Σγουρινάκης, 2016), (Βλάχος, 2016):

1. Η μείωση της αξίας ενός στοιχείου πέραν του ποσού που θα αναμενόταν ως αποτέλεσμα του χρόνου ή της κανονικής χρήσης του
2. Οι δυσμενείς μεταβολές στο τεχνολογικό, οικονομικό και νομικό περιβάλλον της οντότητας
3. Η αύξηση των επιτοκίων της αγοράς ή άλλων ποσοστών αποδόσεων μιας επένδυσης που είναι πιθανόν να οδηγήσει σε σημαντική μείωση της ανακτήσιμης αξίας του στοιχείου
4. Η απαξίωση ή φυσική βλάβη ενός στοιχείου

Από λογιστική άποψη, η απομείωση αποτελεί ζημία (έξοδο) και αναγνωρίζεται στην κατάσταση αποτελεσμάτων της λογιστικής χρήσης που αναγνωρίζεται. Σε μεταγενέστερο χρόνο, οι ζημίες απομείωσης μπορεί να αναστραφούν όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν παύουν να υφίστανται υπό δύο βασικές προϋποθέσεις:

1. Η απομείωση υπεραξίας δεν αναστρέφεται και
2. Η λογιστική αξία ενός παγίου μετά την αναστροφή της απομείωσης δεν μπορεί να υπερβεί τη λογιστική αξία που θα είχε το πάγιο εάν δεν είχε αναγνωριστεί η απομείωση.

Η ζημία απομείωσης δεν αναγνωρίζεται ρητά ως εκπιπτόμενη δαπάνη σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΕ, δεν αποτελεί αντικείμενο ειδικής ρύθμισης (όπως οι αποσβέσεις και οι προβλέψεις πλην των σχετικών με τις επισφαλείς απαιτήσεις) και δεν προκύπτει ως δαπάνη από επιχειρηματική συναλλαγή. Κατά συνέπεια, από φορολογική άποψη δεν αναγνωρίζεται η

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

ζημία απομείωσης. Επίσης, δεδομένου ότι φορολογικά δεν αναγνωρίζεται ζημία απομείωσης δεν είναι δυνατόν να αναγνωρισθούν και το αντίστοιχο τυχόν έσοδο από την αναστροφή της ζημίας απομείωσης. Κατά βάση, η αναγνώριση ζημίας απομείωσης αποτελεί αφορμή για δημιουργία προσωρινής διαφοράς μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης των ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων. Η ζημία απομείωσης μειώνει τον φόρο εξόδου, την λογιστική χρήση που υπάρχουν ενδείξεις απομείωσης. Υπό την αίρεση ότι δεν υπάρχουν άλλες (προσωρινές ή μόνιμες) διαφορές, η υποχρέωση φόρου θα είναι μεγαλύτερη δεδομένου ότι η ζημία απομείωσης δεν αναγνωρίζεται και άρα η λογιστική οντότητα φορολογείται σε φορολογικό εισόδημα το οποίο είναι υψηλότερο από το αντίστοιχο λογιστικό.

Η παραπάνω διαφορά μεταξύ φόρου εξόδου και υποχρέωσης φόρου είναι προσωρινή και αναμένεται να αναστραφεί σε μελλοντικές λογιστικές χρήσεις με διάφορους πιθανούς τρόπους (Βλησμάς & Σγουρινάκης, 2016), (Βλάχος, 2016):

1. Μελλοντικές λογιστικές αποσβέσεις θα είναι μικρότερες από τις αντίστοιχες φορολογικές αποσβέσεις του περιουσιακού στοιχείου το οποίο έχει υποστεί απομείωση. Κατά συνέπεια, η μελλοντική υποχρέωση φόρου θα είναι μικρότερη από το μελλοντικό έξοδο φόρου.
2. Μία πιθανή μελλοντική αναστροφή απομείωσης θα προκαλέσει ένα έσοδο το οποίο δεν θα φορολογηθεί.
3. Σε περίπτωση απομάκρυνσης του παγίου θα καταγραφεί ένα λογιστικό αποτέλεσμα κέρδους ή ζημίας το οποίο θα είναι μεγαλύτερο από το αντίστοιχο φορολογικό.

Μία διαφορά που αναδύεται από απομείωση είναι μόνιμη αν αφορά ενσώματο ή άυλο πάγιο περιουσιακό στοιχείο το οποίο δεν αποσβένεται, δεν επιτρέπεται αναστροφή απομείωσης και κατά την απομάκρυνσή του δεν προκύπτει κάποιο αποτέλεσμα. Στις επόμενες σελίδες θα αναπτυχθούν σχετικά παραδείγματα για την κατανόηση του τρόπου αντιμετώπισης των διαφορών που αναδύονται από την απομείωση ενός πάγιου περιουσιακού στοιχείου².

3.5 Η Χρησιμότητα της Ανάλυσης της παρούσας Αξίας

Η έννοια της παρούσας αξίας, ως τρόπος υπολογισμού ορισμένων λογιστικών μεγεθών, χρησιμοποιείται σε πολλές περιπτώσεις του ΚΦΕ (Ν 4172/2013) και των ΕΛΠ (Ν

² Σημειώνεται ότι γίνεται η εύλογη υπόθεση ότι τα πάγια περιουσιακά στοιχεία παρακολουθούνται στο κόστος ή στο αποσβέσιμο κόστος.

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

4308/2014). Ο ορισμός της έννοιας που επιχειρείται στο οικείο Παράρτημα του ως άνω νόμου για τα ΕΛΠ, είναι ότι «ως παρούσα αξία λαμβάνεται η αξία που προκύπτει από την προεξόφληση στο παρόν (δηλαδή, σήμερα) ενός μελλοντικού ποσού χρημάτων ή μιας σειράς ταμειακών ροών, με ένα κατάλληλο επιτόκιο, στο πλαίσιο μιας φυσιολογικής πορείας των καταστάσεων και των λοιπών μεγεθών» (Βλησμάς & Σγουρινάκης, 2016).

Ωστόσο, με το δεδομένο ότι η παρούσα αξία είναι η μαθηματική έκφραση ενός ή περισσότερων μεγεθών, περιέχει τα χαρακτηριστικά της «αυστηρής» μέτρησης και το αποτέλεσμα που προκύπτει από την εφαρμογή της εξαρτάται σε απόλυτο βαθμό από την χρησιμοποίηση ενός (κατάλληλου, όπως αναφέρεται στον παραπάνω ορισμό) επιτοκίου. Το επιτόκιο αυτό, που στην προκειμένη περίπτωση καλείται επιτόκιο προεξόφλησης, αντανακλά ένα εναλλακτικό κόστος χρήσης κεφαλαίων. Με απλά λόγια, γίνεται δεκτή η υπόθεση ότι μια ποσότητα χρηματικού κεφαλαίου συγκρίνεται σήμερα, σε σχέση με την μελλοντική της αξία.

Επομένως, η τοποθέτηση μιας ποσότητας χρήματος, σε μια δραστηριότητα, κατά το παρόν, θα πρέπει να εξεταστεί συγκριτικά με την μελλοντική είσπραξη από την συγκεκριμένη τοποθέτηση, άρα παρέχεται η δυνατότητα στην οντότητα, η οποία λειτουργεί ως επενδυτής, να συγκρίνει τα μεγέθη και να αποφασίσει αν ενδεχομένως, θεωρείται προτιμότερο να αξιοποιηθούν με κάποιον διαφορετικό τρόπο (εναλλακτικά) τα διαθέσιμα κεφάλαιά της. Υπό την έννοια αυτή, η εξάρτηση του αποτελέσματος της σύγκρισης από το ύψος του προεξοφλητικού επιτοκίου, είναι προφανής. Περαιτέρω, η αναζήτηση του επιτοκίου που θα χρησιμοποιηθεί στις εφαρμογές αυτής της μορφής, ενδέχεται να περιέχει και υποκειμενικά στοιχεία, σε κάποιο βαθμό, εκτός αν λαμβάνονται τα ισχύοντα επιτόκια στην αγορά (Αληφαντής, 2019).

3.5.1 Έκφραση της παρούσας αξίας

Για την μαθηματική διατύπωση της παρούσας αξίας χρησιμοποιείται η έννοια του ανατοκισμού από τα Οικονομικά Μαθηματικά. Με τον ανατοκισμό υπολογίζεται η τελική αξία μιας ποσότητας χρηματικού κεφαλαίου, όταν οι αποδόσεις του (τόκος) στο τέλος μιας χρονικής περιόδου (συνήθως το έτος), ενσωματώνονται στο κεφάλαιο, με σκοπό να ληφθούν υπόψη στην επόμενη απόδοση, με το δεδομένο ότι πράγματι συνεισφέρουν στη μεγέθυνση του αρχικού και μετέπειτα, κατά περιόδους (για παράδειγμα: έτη) σχηματισθέντος χρηματικού κεφαλαίου (Βλησμάς & Σγουρινάκης, 2016), (Αληφαντής, 2019).

3.5.2 Το Πραγματικό Επιτόκιο

Το πραγματικό επιτόκιο είναι μια άλλη έννοια που χρησιμοποιείται από τα ΕΛΠ. Το προεξοφλητικό επιτόκιο όσο περισσότερο πλησιάζει στην πραγματικότητα, προκειμένου να υπολογιστεί η παρούσα αξία, τόσο πιο εύλογα θα είναι τα συμπεράσματα που θα προκύψουν από την χρήση της μεθόδου. Στη νομοθεσία για τα ΕΛΠ, αναφέρεται ότι όλα τα χρηματοοικονομικά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης τους. Είναι δε χρηματοοικονομικά στοιχεία τα διαθέσιμα και τα ταμειακά ισοδύναμα (όπως, συνάλλαγμα, επιταγές εισπρακτέες κ.λπ.), οι συμμετοχικοί τίτλοι (δηλαδή μετοχές ή καιρικά μερίδια άλλης οντότητας), καθώς και κάθε συμβατικό δικαίωμα αναφέρεται σε λήψη μετρητών ή άλλου τίτλου από άλλη οντότητα. Στη συνέχεια, κατά την απογραφή της περιουσίας και μετά την αρχική τους αναγνώριση, τα χρηματοοικονομικά στοιχεία αποτιμώνται / επιμετρούνται στο κόστος κτήσης πλην της διαφοράς (ζημιά) απομείωσης (Βλησμάς & Σγουρινάκης, 2016), (Αληφαντής, 2019).

3.6 Χρηματοοικονομικά Περιουσιακά Στοιχεία

Για τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία οι βασικοί λογιστικοί χειρισμοί περιλαμβάνονται στο άρθρο 19 του Ν. 4308/2014. Αρχικά όλα τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται στο κόστος και μεταγενέστερα επιμετρούνται στο κόστος μείον ζημιές απομείωσης.

Ζημιά απομείωσης προκύπτει όταν η λογιστική αξία του στοιχείου είναι μεγαλύτερη από το ποσό το οποίο η οντότητα εκτιμά ότι θα ανακτήσει από το στοιχείο αυτό. Μετά από την αρχική αναγνώριση τα έντοκα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρούνται στο αποσβέσιμο κόστος με τη χρήση της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή με την σταθερή μέθοδο, εάν η μέθοδος του αποσβέσιμου κόστους έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Οι ζημιές απομείωσης αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων και αναστρέφονται ως κέρδη σε αυτή, όταν οι συνθήκες που τις προκάλεσαν πάντουν να υφίστανται.

Είναι δυνατόν να αναδειχθούν διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων στην περίπτωση της απομείωσης. Ως εκ τούτου, η απομείωση είναι η βασική αιτία για τη δημιουργία προσωρινής διαφοράς μεταξύ φορολογικού και λογιστικού εισοδήματος. Ο τρόπος χειρισμού της εν λόγω προσωρινής διαφοράς δεν διαφέρει από την περίπτωση της απομείωσης (και της αναστροφής της) των

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων (Βλησμάς & Σγουρινάκης, 2016), (Αληφαντής, 2019).

3.7 Αποθέματα και Υπηρεσίες

Τα αποθέματα αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης. Τα ΕΛΠ εναρμονίζονται με τα ΔΠΧΑ όσον αφορά τον προσδιορισμό του κόστους πωλήσεων και του τελικού αποθέματος υιοθετώντας τη μέθοδο FIFO³ ή τη μέθοδο του μέσου σταθμικού όρου ή μια άλλη γενικά αποδεκτή μέθοδο (εκτός από τη μέθοδο LIFO / Last In First Out)⁴. Το κόστος αποθεμάτων που δεν είναι συνήθως αντικαταστάσιμα, καθώς και των αγαθών ή υπηρεσιών που παράγονται και προορίζονται για ειδικά έργα, προσδιορίζεται με τη μέθοδο του εξατομικευμένου κόστους. Όπως και στην περίπτωση των άλλων περιουσιακών στοιχείων, τα αποθέματα θα πρέπει να ελέγχονται για ενδεχόμενο απομείωσης. Ωστόσο δεν διευκρινίζεται αν η απομείωση (και το έσοδο από αναστροφή απομείωσης) θα παρουσιασθεί ως ξεχωριστό στοιχείο της κατάστασης αποτελεσμάτων ή θα μεταβάλλει το μέγεθος του κόστους πωληθέντων. Από την παράθεση των προβλεπόμενων από τα ΕΛΠ λογιστικών χειρισμών είναι εμφανές ότι είναι δυνατόν να αναδειχθούν διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογία βάσης των αποθεμάτων στην περίπτωση της απομείωσης. Κατά συνέπεια, η απομείωση αποτελεί βασική αιτία για τη δημιουργία προσωρινής διαφοράς μεταξύ φορολογικού και λογιστικού εισοδήματος. Ο χρόνος χειρισμού της εν λόγω προσωρινής διαφοράς δεν διαφέρει από την περίπτωση της απομείωσης (και της αναστροφής της) των ενσώματων και άυλων πάγιων στοιχείων (Βλησμάς & Σγουρινάκης, 2016), (Αληφαντής, 2019).

3.8 Προκαταβολές Δαπανών και Λοιπά Περιουσιακά Στοιχεία

Σύμφωνα με το άρθρο 21 του Ν. 4308/2014, οι προκαταβολές αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης (καταβαλλόμενα ποσά). Μεταγενέστερα επιμετρούνται στο αρχικό

³ FIFO είναι μια λογιστική μέθοδος προσδιορισμού του κόστους πωληθέντων και της αξίας των αποθεμάτων σε μια επιχείρηση. Σύμφωνα με τη μέθοδο FIFO, το απόθεμα μιας εταιρείας αποτιμάται με βάση την υπόθεση ότι τα πρώτα εμπορεύματα που αγοράστηκαν είναι και τα πρώτα που θα πωληθούν. Δηλαδή, τα παλαιότερα αγαθά που βρίσκονται στην αποθήκη είναι και τα πρώτα που θα εξέλθουν από αυτή, όπως προκύπτει και από το όνομα First In – First Out.

⁴ Με τη LIFO, τα εμπορεύματα που εισέρχονται τελευταία παρέχουν τα κόστη προκειμένου να κοστολογηθούν οι πωληθείσες μονάδες, ενώ το τελικό απόθεμα κοστολογείται με τις τιμές του αρχικού αποθέματος και των αρχικών αγορών.

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

κόστος κτήσης, μείον τα χρησιμοποιηθέντα ποσά βάσει της αρχής του δουλευμένου και τυχόν ζημίες απομείωσης. Επίσης, τα υπόλοιπα περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης. Κατόπιν, επιμετρούνται στο μικρότερο ποσό μεταξύ κόστους κτήσης και ανακτήσιμης αξίας. Συνεπώς, η απομείωση είναι η βασική αιτία για τη δημιουργία προσωρινής διαφοράς μεταξύ φορολογικού και λογιστικού εισοδήματος (Βλησμάς & Σγουρινάκης, 2016), (Αληφαντής, 2019).

3.9 Υποχρεώσεις

Η κατηγορία των υποχρεώσεων μίας οικονομικής οντότητας περιγράφεται στο άρθρο 22 του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ). Στις παραγράφους του ως άνω άρθρου (1 έως 14) αναλύονται τρεις υποκατηγορίες υποχρεώσεων της επιχείρησης προς τρίτους (Βλησμάς & Σγουρινάκης, 2016), (Αληφαντής, 2019):

1. Χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις
2. Μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις
3. Προβλέψεις

Ως χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις μιας οικονομικής μονάδας (οντότητας) ορίζονται οι δεσμεύσεις που αυτή αναλαμβάνει, στο πλαίσιο των εμπορικών, ή ευρύτερα, των επιχειρηματικών της συναλλαγών. Οι δεσμεύσεις αυτές μπορεί να προέρχονται από διάφορες μορφές απλών ή σύνθετων συμβάσεων, στις οποίες προβλέπεται ο τρόπος πραγματοποίησης της μελλοντικής κάλυψής τους, είτε με καταβολή μετρητών (ή μεταφορά σε τραπεζικό λογαριασμό), είτε με παράδοση - αποδοχή αξιογράφων (συναλλαγματικές ή επιταγές).

Παραδείγματος χάριν, η αγορά εμπορευμάτων (αποθεμάτων) με πίστωση είναι ουσιαστικά μία σύμβαση, η οποία «καταρτίζεται» κατά την έκδοση του τιμολογίου. Το παραστατικό πώλησης, από τη στιγμή που γίνεται αποδεκτό από το αντισυμβαλλόμενο μέρος, δηλαδή από την επιχείρηση - αγοραστή, συνιστά μια δικαιοπραξία, στην οποία εμπεριέχεται το χρηματοοικονομικό στοιχείο της υποχρέωσης, λόγω της πίστωσης χρόνου για την εξόφληση του τιμολογίου, πράγμα το οποίο θα πρέπει να αποτυπωθεί στα λογιστικά της βιβλία (αρχεία). Χρηματοοικονομική υποχρέωση θεωρείται και η λήψη ενός δανείου, από πιστωτικό ίδρυμα, για το οποίο συντάσσεται και υπογράφεται σχετική δανειακή σύμβαση, ενώ επιπλέον για την εξόφλησή του (τόκοι και χρεολύσια), θα απαιτηθούν χρηματικά ποσά.

Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται, αρχικώς, στο οφειλόμενο ποσό τους, όπως καταγράφεται στη σύμβαση και απεικονίζεται στα βιβλία.

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

Ως μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, ορίζονται οι υποχρεώσεις, σύμφωνα με τον ορισμό που επιχειρεί ο νομοθέτης στο παράρτημα «Ορισμοί», που δεν είναι χρηματοοικονομικές. Αυτό σημαίνει ότι συνιστούν μεν μία υποχρέωση, με την ευρεία έννοια, πλην όμως αυτή δεν προκύπτει από συμβατική πράξη, ούτε από έκδοση κάποιου παραστατικού. Για παράδειγμα, οι προβλέψεις. Μία πρόβλεψη που σχηματίζεται σε βάρος εξόδου, αντιπροσωπεύει την εκτίμηση ενός ποσού, το οποίο θα απαιτηθεί για την κάλυψη μιας υποχρέωσης, με αβέβαιο το ύψος αυτού του ποσού που θα προκύψει. Στις μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις εντάσσονται και οι αναβαλλόμενοι φόροι.

Στο νέο Σχέδιο Λογαριασμών των ΕΛΠ, δεν γίνεται ιδιαίτερη διάκριση μεταξύ βραχυπρόθεσμων και μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων, τουλάχιστον σε επίπεδο εξειδίκευσης (Βλησμάς & Σγουρινάκης, 2016), (Αληφαντής, 2019).

3.9.1 Συσχέτιση Σχεδίου Λογαριασμών Υποχρεώσεων με Ισολογισμό

Ο Ισολογισμός μιας οντότητας που καταρτίζεται βάσει των χρηματοοικονομικών στοιχείων στο κόστος, παρουσιάζει τις υποχρεώσεις στις δύο γνωστές κατηγορίες (Βλησμάς & Σγουρινάκης, 2016), (Αληφαντής, 2019). Μακροπρόθεσμες υποχρεώσεις και Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις.

3.9.2 Επιμέτρηση των Υποχρεώσεων και η Αξία Εμφάνισης τους στον Ισολογισμό

Οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται αρχικώς στο οφειλόμενο ποσό τους, όπως προκύπτει από τις συμβατικές υποχρεώσεις της οντότητας, που απεικονίστηκαν στα βιβλία. Στη συνέχεια, στις κατά καιρούς αποτιμήσεις (επιμετρήσεις, απογραφές) οι χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται στα πράγματι οφειλόμενα ποσά. Ο νομοθέτης προβλέπει επίσης και την αποτίμηση στο αποσβέσιμο κόστος, με την μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή την σταθερή μέθοδο, εάν η επιμέτρηση αυτή διαπιστωθεί ότι έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Ως σημαντική επίπτωση στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, θεωρείται ότι είναι η προσέγγιση των κονδυλίων, σε όσο το δυνατόν πιο κοντά στην πραγματικότητα.

Αποσβέσιμο κόστος, όταν πρόκειται για πάγιο περιουσιακού στοιχείου είναι η διαφορά της αξίας κτήσης, μείον τις συσσωρευμένες αποσβέσεις και τις τυχόν απομειώσεις της αξίας τους. Κατ' ανάλογο τρόπο, το αποσβέσιμο κόστος μιας χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, είναι το ποσό που έχει απομείνει μετά την αφαίρεση των πληρωμών που

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

αφορούν το κεφάλαιο (χρεολύσια), με πρόσθεση ή αφαίρεση κάθε διαφοράς μεταξύ του αρχικού ποσού και του ποσού που σχηματίζεται στην λήξη της υποχρέωσης. Η διαφορά αυτή θα υπολογίζεται με την μέθοδο του πραγματικού επιτοκίου ή με την σταθερή μέθοδο.

Σημειώνεται ότι, οι τόκοι που προκύπτουν από τις χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις αναγνωρίζονται ως έξοδα στα αποτελέσματα. Δηλαδή θα χρεώνονται, σε υπολογαριασμούς του 65 «Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα». Στην περίπτωση όμως που τα σχετικά δανειακά κονδύλια αφορούν ιδιοπαραγόμενα πάγια μακράς περιόδου, το σχετικό ποσό επιβαρύνει την αξία του παγίου. Κατά την ίδια έννοια, αν δανειακά κεφάλαια χρησιμοποιούνται σε παραγωγή προϊόντων, το κόστος των αποθεμάτων αυτών, μπορεί να επιβαρύνεται με τα χρηματοοικονομικά έξοδα, κατά το μέρος που αναλογούν σε αυτή την παραγωγή.

Περαιτέρω, είναι προφανές ότι η οντότητα παύει να εμφανίζει στα λογιστικά της αρχεία (βιβλία) μια χρηματοοικονομική υποχρέωση, εφόσον λήγει η συμβατική δέσμευση, είτε λόγω εκπλήρωσης είτε εξαιτίας ακύρωσης, με δεδομένη ασφαλώς και την σύμφωνη γνώμη των συμβαλλόμενων μερών.

Σε περίπτωση που τροποποιείται μια σύμβαση χρηματοοικονομικής υποχρέωσης, κατά ένα μέρος ή στο σύνολο της, είτε οφείλεται σε οικονομική δυσχέρεια του οφειλέτη είτε όχι, θα πρέπει να αντιμετωπίζεται ως εξόφληση της αρχικής και αναγνώριση νέας υποχρέωσης (Βλησμάς & Σγουρινάκης, 2016), (Αληφαντής, 2019).

3.10 Προβλέψεις

Η εννοιολογική απόδοση του όρου «πρόβλεψη» στο πλαίσιο των ΕΛΠ διαφέρει από την αντίστοιχη στο πλαίσιο του ΚΦΕ. Ειδικότερα, ως πρόβλεψη (provision) ορίζεται μία υποχρέωση σαφώς καθορισμένης φύσης η οποία κατά την ημερομηνία του ισολογισμού είναι πιθανό ή σίγουρο ότι θα προκύψει, αλλά είναι αβέβαιη ως προς το ποσό ή και το χρόνο που θα προκύψει. Η πρόβλεψη αντιπροσωπεύει την βέλτιστη εκτίμηση του ποσού που θα απαιτηθεί για την κάλυψη της σχετικής υποχρέωσης (Βλησμάς & Σγουρινάκης, 2016), (Αληφαντής, 2019).

Οι προβλέψεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρούνται στη συνέχεια στο ονομαστικό ποσό που αναμένεται να απαιτηθεί για τον διακανονισμό τους. Εναλλακτικά, οι προβλέψεις αναγνωρίζονται αρχικά και επιμετρούνται κατόπιν στην παρούσα αξία των ποσών που αναμένεται να απαιτηθούν για τον διακανονισμό τους, εάν η επιμέτρηση με βάση

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

την παρούσα αξία αναμένεται να έχει σημαντική επίπτωση στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, έναντι της επιμέτρησης με βάση το ονομαστικό ποσό. Οι προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους μετά την έξοδο από την υπηρεσία, αναγνωρίζονται και επιμετρούνται είτε στα ποσά που προκύπτουν κατά την ημερομηνία του ισολογισμού είτε με βάση αποδεκτή αναλογιστική μέθοδο, εάν η αναλογιστική μέθοδος έχει, κατά την κρίση της οντότητας, σημαντική επίπτωση στις οικονομικές καταστάσεις. Διαφορές που προκύπτουν είτε κατά την επανεκτίμηση είτε κατά τον διακανονισμό των υποχρεώσεων, συμπεριλαμβανομένων των προβλέψεων, αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημίες της περιόδου στην οποία προκύπτουν.

Από την άλλη μεριά, η μελέτη των σχετικών διατάξεων του ΚΦΕ αναδεικνύει ότι ο φορολογικός νομοθέτης αντιλαμβάνεται την έννοια της πρόβλεψης σε συνάρτηση μόνο με ένα περιουσιακό στοιχείο και αυτό είναι οι επισφαλείς απαιτήσεις. Επιπλέον, σε μία απόπειρα αντιστοίχισης με τη λογιστική ορολογία, η φορολογική έννοια του όρου «πρόβλεψη» βρίσκεται κάπου μεταξύ του εννοιολογικού συνεχούς της απομείωσης και της οριστικής διαγραφής.

Ειδικότερα, η παράγραφος §4, άρθρο 22 του Ν. 4172/2013 αναφέρει ότι μία απαίτηση μπορεί να διαγραφεί για φορολογικούς σκοπούς μόνον εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις (Βλησμάς & Σγουρινάκης, 2016), (Αληφαντής, 2019):

1. Έχει από πριν εγγραφεί ποσό το οποίο αντιστοιχεί στην οφειλή ως έσοδο
2. Έχει από πριν διαγραφεί από τα (λογιστικά) βιβλία του φορολογούμενου
3. Έχουν αναληφθεί όλες οι κατά νόμο ενέργειες για την είσπραξη της απαίτησης

Οι παραπάνω προϋποθέσεις που θέτει ο φορολογικός νομοθέτης θα μπορούσαν να συνοψισθούν στο γεγονός ότι μία λογιστική οντότητα θα πρέπει να απομειώσει ή και να διαγράψει οριστικά τη σχετική απαίτηση αλλά ταυτόχρονα να αποδείξει στις φορολογικές αρχές ότι προέβη στις αναγκαίες, νόμιμες και πραγματικές ενέργειες για την είσπραξη της οφειλής.

Υπενθυμίζεται ότι η διενέργεια της απομείωσης ενός περιουσιακού στοιχείου βασίζεται στην τεκμηριωμένη διαπίστωση ενδείξεων και η διαγραφή του περιουσιακού στοιχείου σε πραγματικά δεδομένα. Δεν υπάρχει πουθενά αναφορά για την αυστηρή προϋπόθεση της ανάληψης των μία σειράς ενεργειών που διαμορφώνουν νομικό τεκμήριο ότι η λογιστική οντότητα προχώρησε σε όλες τις αναγκαίες ενέργειες είσπραξης της απαίτησης. Η λογιστική αντιμετώπιση της πρόβλεψης (απομείωσης) για επισφαλείς απαιτήσεις

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

διακρίνεται σε δύο βασικά στάδια. Το πρώτο στάδιο αφορά το σχηματισμό πρόβλεψης - απομείωσης, δηλαδή την εκτίμηση του ποσού των επισφαλών απαιτήσεων το οποίο αναμένεται να μην εισπραχθεί από τη λογιστική οντότητα.

Η εκτίμηση του ποσού των απαιτήσεων που αναμένεται να μην εισπραχθεί πρέπει να βασίζεται σε πραγματικά δεδομένα, ωστόσο η λογιστική βιβλιογραφία έχει προτείνει δύο βασικές προσεγγίσεις. Σύμφωνα με την πρώτη, η λογιστική οντότητα εκτιμά το ετήσιο έξοδο από την πρόβλεψη - απομείωση των επισφαλών απαιτήσεων εφαρμόζοντας ένα προκαθορισμένο ποσοστό στο ύψος των πωλήσεων με πίστωση. Η δεύτερη προσέγγιση εστιάζει στο επιθυμητό υπόλοιπο των σωρευμένων προβλέψεων - απομειώσεων με την εφαρμογή ενός ποσοστού στο σύνολο των απαιτήσεων ή με την εφαρμογή πολλαπλών ποσοστών στις απαιτήσεις με βάση το χρόνο που έχουν καταστεί ληξιπρόθεσμες (δηλαδή τη σύνταξη Κατάστασης Ληξιπρόθεσμων Απαιτήσεων) (Βλησμάς & Σγουρινάκης, 2016), (Αληφαντής, 2019).

3.11 Επιμέτρηση Περιουσιακών Στοιχείων και Υποχρεώσεων στην Εύλογη Αξία

Τα ΕΛΠ δίνουν στις λογιστικές οντότητες τη δυνατότητα να επιμετρούν, μετά από την αρχική αναγνώρισή τους, τα περιουσιακά στοιχεία και τις υποχρεώσεις στην εύλογη αξία τους. Τονίζεται ότι η επιμέτρηση στην εύλογη αξία αποτελεί επιλογή και όχι υποχρέωση εφαρμογής λογιστικής πολιτικής. Απαραίτητη προϋπόθεση για την υιοθέτηση της παραπάνω λογιστικής πολιτικής είναι η δυνατότητα αξιόπιστου προσδιορισμού της εύλογης αξίας του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης. Όταν η εύλογη αξία ενός περιουσιακού στοιχείου ή υποχρέωσης δεν μπορεί να επιμετρηθεί αξιόπιστα, τότε το στοιχείο αυτό επιμετράται με τη μέθοδο του κόστους (Βλησμάς & Σγουρινάκης, 2016), (Χύτης, 2019).

Ως εύλογη αξία (fair value) ορίζεται η τιμή ανταλλαγής ενός περιουσιακού στοιχείου ή διακανονισμού μιας υποχρέωσης, μεταξύ πρόθυμων και ενήμερων μερών που ενεργούν υπό κανονικές στην αγορά συνθήκες, κατά την ημερομηνία μέτρησης. Τα ΕΛΠ εμπεριέχουν διάσπαρτες κατευθύνσεις για τον προσδιορισμό της εύλογης αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου ή μίας υποχρέωσης. Εκτός από αυτό το λόγο συνίσταται και η μελέτη του Δ.Π.Χ.Α. 13 Εύλογες Αξίες (I.F.R.S. 13 - Fair Values), το οποίο δίνει αναλυτικότερες κατευθύνσεις για τον τρόπο υπολογισμού της εύλογης αξίας. Στο πλαίσιο εφαρμογής της επιμέτρησης των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων στην εύλογη αξία θα πρέπει να σημειωθεί ότι όταν ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση ενός κονδυλίου του ισολογισμού επιμετράται,

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

τότε όλα τα επιμέρους περιουσιακά στοιχεία και υποχρεώσεις παρόμοιας φύσης του σχετικού κονδυλίου επιμετρούνται στην εύλογη αξία. Όταν επιλέγεται η επιμέτρηση στην εύλογη αξία για χρηματοοικονομικά μέσα που ταξινομούνται ως «Διαθέσιμα για πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία», «Χρηματοοικονομικά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου» και «Χρηματοοικονομικά στοιχεία κατεχόμενα για αντιστάθμιση», η επιμέτρηση αυτή εφαρμόζεται στο σύνολο των επιμέρους περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων και των τριών κατηγοριών.

Στην περίπτωση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων, η εύλογη αξία ενός στοιχείου, επανεκτιμάται τουλάχιστον ανά τετραετία και σε κάθε περίπτωση όταν οι συνθήκες της αγοράς υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία του στοιχείου διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του. Στο κρίσιμο ερώτημα του προσδιορισμού της εύλογης αξίας των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων, τα ΕΛΠ προκρίνουν ότι δεν μπορεί να γίνει από την ίδια τη λογιστική οντότητα αλλά από επαγγελματία εκτιμητή, λαμβάνοντας υπόψη δεδομένα της αγοράς και σύμφωνα με τις αρχές των προτύπων του κλάδου της εκτιμητικής (Βλησμάς & Σγουρινάκης, 2016), (Χύτης, 2019).

Τα κέρδη (θετικές διαφορές) από την επιμέτρηση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται, κατά στοιχείο ακινήτου, ως διαφορά στην καθαρή θέση (αποθεματικό αναπροσαρμογής) στην περίοδο που προκύπτουν. Το ποσό των θετικών διαφορών εύλογης αξίας (κέρδος) της καθαρής θέσης μπορεί να μεταφέρεται κατευθείαν στα αποτελέσματα εκ νέου στον βαθμό που το σχετικό ποσό έχει καταστεί πραγματοποιημένο. Η μεταφορά γίνεται είτε σταδιακά καθώς το περιουσιακό στοιχείο αποσβένεται, είτε εφάπαξ κατά την διαγραφή ή την με οποιονδήποτε τρόπο διάθεση του στοιχείου από το οποίο προέρχεται η σχετική διαφορά. Ζημιές (αρνητικές διαφορές) από την επιμέτρηση των ιδιοχρησιμοποιούμενων ακινήτων στην εύλογη αξία τους πρώτα συμψηφίζουν τυχόν υπάρχουσα θετική διαφορά εύλογης αξίας της καθαρής θέσης κατά περιουσιακό στοιχείο και το απομένον ποσό αναγνωρίζεται ως ζημία απομείωσης στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτει. Τέλος, τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα που παρακολουθούνται σε εύλογες αξίες υπόκεινται σε απόσβεση όταν έχουν περιορισμένη ωφέλιμη ζωή. Η απόσβεση αυτή υπολογίζεται με βάση την αναπροσαρμοσμένη αξία.

Στην περίπτωση των επενδυτικών ακινήτων, οι διαφορές από την επιμέτρηση των επενδυτικών ακινήτων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν. Η εύλογη αξία των επενδυτικών ακινήτων προσδιορίζεται τουλάχιστον ανά διετία, και σε κάθε περίπτωση όταν οι συνθήκες της αγοράς

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

υποδηλώνουν ότι η λογιστική αξία του στοιχείου διαφέρει σημαντικά από την εύλογη αξία του. Η εύλογη αξία των επενδυτικών ακινήτων εκτιμάται κανονικά από επαγγελματία εκτιμητή, λαμβάνοντας υπόψη δεδομένα της αγοράς και σύμφωνα με τις αρχές των προτύπων του κλάδου της εκτιμητικής. Όταν τα επενδυτικά ακίνητα επιμετρούνται στην εύλογη αξία, δεν υπόκεινται σε απόσβεση.

Τα βιολογικά περιουσιακά στοιχεία επιμετρούνται στην εύλογη αξία τους πλην του κόστους που απαιτείται για την πώλησή τους και δεν υπόκεινται σε απόσβεση. Τα εμπορεύματα επιμετρούνται στην εύλογη αξία στην περίπτωση κατά την οποία οι τιμές τους διαπραγματεύονται σε οργανωμένες αγορές και αυτά προορίζονται για πώληση στα πλαίσια κερδοσκοπικών συναλλαγών. Στην περίπτωση αυτή τα εμπορεύματα μπορούν να επιμετρηθούν στην εύλογη αξίας τους, μειωμένη κατά τα άμεσα έξοδα πώλησης. Τυχόν διαφορές από την επιμέτρηση των βιολογικών περιουσιακών στοιχείων ή των εμπορευμάτων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν.

Τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και τα παράγωγα μπορούν να επιμετρηθούν στην εύλογη αξία. Οι διαφορές επιμέτρησης είτε αναγνωρίζονται στην καθαρή θέση (για παράδειγμα, διαθέσιμα προς πώληση χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία και παράγωγα αντιστάθμιση ταμειακών ροών ως τη στιγμή κατά την οποία οι αντισταθμισμένες ταμειακές ροές αναγνωρισθούν στα αποτελέσματα) είτε απευθείας στα αποτελέσματα (για παράδειγμα, χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία του εμπορικού χαρτοφυλακίου και χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις που αποτελούν μέρος του εμπορικού χαρτοφυλακίου). Από την οπτική γωνία του φορολογικού νομοθέτη, οι διαφορές που προκύπτουν από την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων στις εύλογες αξίες δεν αναγνωρίζονται για τον προσδιορισμό του φορολογικού αποτελέσματος. Ανάλογα με την περίπτωση, οι διαφορές από την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων στις εύλογες αξίες είναι δυνατόν να οδηγήσουν σε αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις ή υποχρεώσεις⁵ (Βλησμάς & Σγουρινάκης, 2016), (Χύτης, 2019).

⁵ Επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που οι διαφορές αναγνωρίζονται στη καθαρή θέση (για παράδειγμα: Αποθεματικό Αναπροσαρμογής), τότε ο αναβαλλόμενος φόρος αναγνωρίζεται στην καθαρή θέση της λογιστικής οντότητας, δηλαδή μειώνει το υπόλοιπο του αντίστοιχου λογαριασμού.

3.12 Εκπιπόμενες και μη Εκπιπόμενες Δαπάνες

Για τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, ο ΚΦΕ (Ν. 4172/2013) ορίζει ρητά τους κανόνες και τις προϋποθέσεις ώστε μία δαπάνη να θεωρηθεί εκπιπόμενη και ως εκ τούτου να θεωρηθεί ότι μειώνει το φορολογικό αποτέλεσμα. Αν μία δαπάνη θεωρηθεί μη εκπιπόμενη τότε αποτελεί μόνιμη διαφορά και δεν δίνει λαβή για αναβαλλόμενη φορολογία. Ειδικότερα, ο ΚΦΕ ορίζει ως απαραίτητες προϋποθέσεις για να θεωρηθεί εκπιπόμενη (Βλησμάς & Σγουρινάκης, 2016), (Χύτης, 2019):

1. Να πραγματοποιείται προς το συμφέρον της λογιστικής οντότητας ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,
2. Να αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής να μην κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της πραγματικής, στη βάση έμμεσων μεθόδων ελέγχου και
3. Να εγγράφεται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Αν κάποια δαπάνη δεν πληροί τις παραπάνω προϋποθέσεις τότε θεωρείται ως μόνιμη διαφορά και δεν δημιουργεί αναβαλλόμενο φόρο.

Επίσης, οι ρητά οριζόμενες μη εκπιπόμενες δαπάνες από τον ΚΦΕ (άρθρο 23 Ν. 4172/2013) είναι οι ακόλουθες (Βλησμάς & Σγουρινάκης, 2016), (Χύτης, 2019):

1. Τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προκύπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού.
2. Κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.
3. Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές.
4. Προβλέψεις για διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26 του Ν 4172/2013.
5. Πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων.
6. Η παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα.

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

7. Ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον ΚΦΕ, καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως ΦΠΑ εισροών.
8. Το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου §2 του άρθρου 39 του 4172/2013 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.
9. Οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης.
10. Οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης.
11. Οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής.
12. Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.
13. Το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους.

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

Είναι φανερό ότι οι ρητά οριζόμενες από τον ΚΦΕ μη εκπιπόμενες δαπάνες αποτελούν μόνιμες διαφορές μεταξύ λογιστικού και φορολογικού αποτελέσματος και κατά συνέπεια δεν δίνουν λαβή για αναγνώριση αναβαλλόμενου φόρου.

3.12.1 Μεταφορά Ζημιών

Από λογιστική άποψη, οι συσσωρευμένες ζημιές του ισολογισμού θα αναστραφούν με μελλοντικά κέρδη, όποτε συμβεί αυτό, αρκεί να μην τεθούν θέματα κεφαλαιακής επάρκειας της λογιστικής οντότητας. Από φορολογική άποψη, οι ζημιές είναι δυνατόν να μεταφερθούν και να συμψηφισθούν με τα φορολογικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη. Η ζημία προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους. Μάλιστα ο φορολογικός νομοθέτης δεν αναφέρεται στις λογιστικές ζημιές αλλά στις φορολογικές ζημιές. Μία λογιστική οντότητα χάνει τη δυνατότητα μεταφοράς ζημιών στις ακόλουθες περιπτώσεις (Βλησμάς & Σγουρινάκης, 2016), (Χύτης, 2019):

1. Όταν παρέλθει η περίοδος των 5 ετών χωρίς να κάνει χρήση του δικαιώματος (§1, άρθρου 27 του Ν. 4172/2013).
2. Εάν στη διάρκεια ενός φορολογικού έτους η άμεση ή έμμεση ιδιοκτησία του μετοχικού κεφαλαίου ή τα δικαιώματα ψήφου μιας επιχείρησης μεταβληθούν σε ποσοστό που υπερβαίνει το τριάντα τρία τοις εκατό (33%) της αξίας ή του αριθμού τους, ή μεταφορά σύμφωνα με το παρόν άρθρο παύει να έχει εφαρμογή στις ζημιές που είχε η επιχείρηση αυτή κατά το εν λόγω φορολογικό έτος και τα προηγούμενα πέντε (5) έτη, εκτός αν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι η μεταβολή της ιδιοκτησίας έγινε αποκλειστικά για εμπορικούς ή επιχειρηματικούς λόγους.
3. Σε περίπτωση κατά την οποία οι ζημιές προκύπτουν στην αλλοδαπή με εξαίρεση το εισόδημα που προκύπτει από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., το οποίο δεν απαλλάσσεται στη βάση συνθήκης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συνάψει και εφαρμόζει ή Ελλάδα.

Ειδικότερη περίπτωση μεταφοράς ζημιών είναι χρεωστική διαφορά που προκύπτει σε βάρος των νομικών προσώπων από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους. Στην περίπτωση αυτή, οι καταγεγραμμένες ζημιές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες δόσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιείται η

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

ανταλλαγή των τίτλων και ανεξάρτητα από το χρόνο διακράτησης των ομολόγων. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, ως χρεωστική διαφορά λαμβάνεται η διαφορά μεταξύ της ονομαστικής αξίας των τίτλων που εκδόθηκαν σε ανταλλαγή και του κόστους απόκτησης των αρχικών τίτλων. Ειδικά, σε περίπτωση που μετά την απόκτηση των αρχικών τίτλων προέκυψε ζημία από την αποτίμησή τους η οποία δεν έχει συμψηφιστεί με αποθεματικό, λαμβάνεται το αρχικό κόστος απόκτησης (Βλησμάς & Σγουρινάκης, 2016), (Χύτης, 2019).

4ο.Κεφάλαιο: «Χρήση της Αναβαλλομένης Φορολογίας»

4.1 Λογιστική Παρακολούθηση του Αναβαλλόμενου Φόρου

Με τα ΕΛΠ αναγνωρίζεται ρητά η διάκριση μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης που προκύπτουν από τις εγγενείς διαφορές μεταξύ των λογιστικών πολιτικών και των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας. Τα λογιστικά συστήματα των επιχειρήσεων, σύμφωνα με τον Ν 4308/2014, με κάποιες μικρές εξαιρέσεις, θα πρέπει να καταγράφουν τις διαφορές αυτές. Μάλιστα, η υποχρέωση αυτή αφορά όχι μόνο τις λογιστικές οντότητες που εφαρμόζουν ΕΛΠ αλλά και όσες καταρτίζουν τις οικονομικές καταστάσεις τους σύμφωνα με τα ΔΠΧΑ. Παρόλα αυτά η καταγραφή των παραπάνω διαφορών δεν συνεπάγεται τη λογιστικοποίηση του αναβαλλόμενου φόρου δηλαδή την αναγνώριση αναβαλλόμενης απαίτησης ή υποχρέωσης για τις λογιστικές οντότητες που εφαρμόζουν ΕΛΠ. Η λογιστικοποίηση του αναβαλλόμενου φόρου βρίσκεται στη διακριτή ευχέρεια της λογιστικής οντότητας με αποτέλεσμα να μην είναι υποχρεωτική.

Οι λογιστικές οντότητες που ανήκουν στην εφαρμογή των ΕΛΠ αλλά και οι λογιστικές οντότητες που, υποχρεωτικά ή προαιρετικά, συγκροτούν τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις τους με βάση το κανονιστικό πλαίσιο των ΔΠΧΑ έχουν υποχρέωση να συμμορφώνονται με τις διατάξεις περί λογιστικών αρχείων του Ν 4308/2014. Συνεπώς, το λογιστικό σύστημα τους οφείλει να αντιλαμβάνεται τόσο τη λογιστική όσο και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, προκειμένου να συμμορφωθούν με τη φορολογική νομοθεσία για την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων.

Οι πληροφοριακές απαιτήσεις που αφορούν στην παρακολούθηση των διαφορών μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης των στοιχείων του ισολογισμού και των προσδιοριστικών παραγόντων του λογιστικού αποτελέσματος είναι αρκετά χαμηλές για τις πολύ μικρές λογιστικές οντότητες που επιλέγουν να καταρτίζουν μόνο τη συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία. Τούτο συμβαίνει διότι (Πίνακας 4.1):

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

- Υπάρχει η δυνατότητα απόκλισης από τους κανόνες επιμέτρησης των ΕΛΠ και υιοθέτησης των ανάλογων κατά περίπτωση διατάξεων της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας και
- Παρέχεται η δυνατότητα διατήρησης ενός απλογραφικού λογιστικού συστήματος.

Πίνακας 4.1: Κριτήρια Κατηγοριοποίησης Λογιστικών Οντοτήτων με βάση άρθρου 2 του Ν 4308/2014⁶.

Κριτήρια Κατηγοριοποίησης Λογιστικών Οντοτήτων με βάση άρθρου 2 του Ν 4308/2014			
	Σύνολο Ενεργητικού	Καθαρό Ύψος Κύκλου Εργασιών	Μέσος όρος Απασχολούμενων
Πολύ μικρές (ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κ.λπ.)		< 1.500.000 €	
Μικρές (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κ.λπ.)		> 1.500.000 €	
Πολύ μικρές	€350.00	< 700.000 €	10
Μικρές	< €4.000.000	< 8.000.000 €	≤ 50 άτομα
Μεσαίες	< €20.000.000	< 40.000.000 €	≤ 250 άτομα
Μεγάλες	> €20.000.000	> 40.000.000 €	≥ 250 άτομα
Οι μικρές οντότητες (ΟΕ, ΕΕ, ατομικές, κλπ.) παραμένουν μικρές εφόσον δεν υπερβαίνουν δύο από τα κριτήρια: προσωπικό 50 άτομα, σύνολο ενεργητικού 4.000.000 € και κύκλος εργασιών 8.000.000 €.			

Εύκολα αντιλαμβάνεται κανείς ότι εξαιτίας του μεγέθους τους, οι πολύ μικρές οντότητες θα αντιμετώπιζαν πρακτικές δυσχέρειες με την πλήρη συμμόρφωση στην εφαρμογή των ΕΛΠ και γι' αυτό διαμορφώθηκαν απαιτήσεις για ένα απλοποιημένο σύστημα παρακολούθησης των εμπορικών συναλλαγών και των οικονομικών γεγονότων. Αυτό σημαίνει ότι στις πολύ μικρές λογιστικές οντότητες που επιλέγουν να καταρτίζουν μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία, η παρακολούθηση της διαφοράς μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης είναι πιο δύσκολη.

Στον Πίνακα 4.2 παρουσιάζονται συνοπτικά οι απλοποιήσεις και απαλλαγές που απολαμβάνουν οι προαναφερόμενες λογιστικές οντότητες.

Πίνακας 4.2: Απλοποιήσεις και απαλλαγές που απολαμβάνουν οι λογιστικές οντότητες.

Κόστος Παραγωγής Αποθεμάτων	Δεν εφαρμόζουν τις διατάξεις περί προσαύξησης, με έμμεσο κόστος και τόκους, του κόστους παραγωγής αποθεμάτων
Επιμέτρηση Χρηματοοικονομικών Υποχρεώσεων στο Αποσβέσιμο Κόστος	Δεν εφαρμόζουν διατάξεις περί χρήσης της μεθόδου του πραγματικού επιτοκίου ή της σταθερής μεθόδου κατά την επιμέτρηση χρηματοοικονομικών υποχρεώσεων στο αποσβέσιμο Κόστος

⁶ Κάλυψη 2 από τα 3 κριτήρια.

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

Προβλέψεις	Αναγνωρίζουν προβλέψεις σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία
Κρατικές Επιχορηγήσεις	Αναγνωρίζουν τις κρατικές επιχορηγήσεις σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.
Αναγνώρισης Αναβαλλόμενης Φορολογίας	Δεν εφαρμόζουν τις διατάξεις περί δυνατότητας αναγνώρισης αναβαλλόμενης φορολογίας.
Επιμέτρηση στην Εύλογη Αξία	Δεν εφαρμόζουν τις διατάξεις περί επιμέτρησης στην εύλογη αξία
Λογιστικές Πολιτικές και Λογιστικά Σφάλματα	Δύνανται να μην εφαρμόζουν τις διατάξεις περί αναδρομικής διόρθωσης των επιπτώσεων από αλλαγές λογιστικών πολιτικών και αναγνώριση λαθών και αναγνωρίζουν τις σχετικές επιπτώσεις στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στην περίοδο που η αλλαγή λογιστικής πολιτικής πραγματοποιείται ή το λάθος εντοπίζεται
Απογραφή Αποθεμάτων	Όταν ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει το ποσό των 150.000 € από πωλήσεις αγαθών, δύνανται να μην διενεργούν απογραφή των αποθεμάτων τους και να αντιμετωπίζουν τις αγορές της περιόδου ως έξοδο.
Φυσική Απογραφή	Όταν επιλέγουν να διενεργήσουν απογραφή για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων μιας περιόδου, ενώ δε διενεργούσαν, υποχρεούνται σε διενέργεια απογραφής για τις τρεις τουλάχιστον επόμενες ετήσιες περιόδους. Όταν επιλέγουν να διενεργήσουν φυσική απογραφή στο τέλος της περιόδου, ενώ δε διενεργούσαν, για τον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων της ίδιας περιόδου το απόθεμα έναρξης θεωρείται μηδέν ⁷ .
Σημειώσει επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων	Παρέχουν τις πληροφορίες

Αντίστοιχα, προβλέφθηκαν ανάλογες (όσον αφορά το μέγεθος και κατά συνέπεια και τις δυνατότητες υποστήριξης των διατάξεων περί αναβαλλόμενης φορολογίας) απλοποιήσεις και απαλλαγές για τις πολύ μικρές λογιστικές οντότητες, τις μικρές και τις μεσαίες λογιστικές οντότητες. Στον παρακάτω Πίνακα 4.3 δίνεται μία σύνοψη των προαναφερόμενων απλοποιήσεων και απαλλαγών.

Αν και ο Ν. 4308/2014 επιβάλλει στην πλειοψηφία των λογιστικών οντοτήτων να διατηρούν λογιστικά αρχεία για την παρακολούθηση των διαφορών της λογιστικής και της φορολογικής βάσης των στοιχείων του ισολογισμού και των προσδιοριστικών παραγόντων του λογιστικού αποτελέσματος, ωστόσο οι απαιτήσεις για τη λογιστική παρακολούθηση της αναβαλλόμενης φορολογίας είναι ελαστικές. Πιο συγκεκριμένα, αναγνωρίζεται η δυνατότητα

⁷ Όταν επιλέγουν σε μια περίοδο να παύσουν να διενεργούν φυσική απογραφή, ενώ διενεργούσαν, το απόθεμα τέλους της τελευταίας περιόδου δεν λαμβάνεται υπόψη στον υπολογισμό των αποτελεσμάτων της πρώτης περιόδου στην οποία δε διενεργείται απογραφή.

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

και όχι η υποχρέωση σε μία λογιστική οντότητα να δεχθεί αναβαλλόμενο φόρο εισοδήματος. Οι πολύ μικρές λογιστικές οντότητες που επιλέγουν να καταρτίζουν μόνο την Κατάσταση Αποτελεσμάτων αποτελούν εξαίρεση από την παραπάνω ρύθμιση, εφόσον δεν υπάρχει διαφορετική πρόβλεψη από άλλη νομοθεσία, διότι σε αυτή την περίπτωση δεν αναγνωρίζουν αναβαλλόμενο φόρο.

Όταν μία οντότητα λάβει την απόφαση να παρακολουθήσει λογιστικά τον αναβαλλόμενο φόρο διαπιστώνονται οι ακόλουθες κανονιστικές ρυθμίσεις:

1. Όλες οι αναβαλλόμενες φορολογικά υποχρεώσεις πρέπει να αναγνωρίζονται. Κατά συνέπεια, δεν τίθεται θέμα διακριτικής ευχέρειας σε μία λογιστική οντότητα να αναγνωρίζει αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις ή αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις κατά το δοκούν με εξαίρεση το (2) παρακάτω.
2. Αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις αναγνωρίζονται στο βαθμό που είναι σφόδρα πιθανό ότι θα υπάρχουν κέρδη έναντι των οποίων οι εκπιπτόμενες προσωρινές διαφορές μπορούν να χρησιμοποιηθούν.
3. Οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις και αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις επιμετρούνται μεταγενέστερα στο ποσό που προκύπτει από την εφαρμογή του τρέχοντος φορολογικού συντελεστή σε κάθε προσωρινή διαφορά.
4. Οι μεταβολές στο ποσό της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης ή υποχρέωσης του ισολογισμού που προκύπτουν από περίοδο σε περίοδο αναγνωρίζονται σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του φόρου εισοδήματος της κατάστασης αποτελεσμάτων. Κατ' εξαίρεση, οι διαφορές που προκύπτουν από περιουσιακά στοιχεία ή υποχρεώσεις των οποίων οι μεταβολές αναγνωρίζονται σε αποθεματικό της καθαρής θέσης, αναγνωρίζονται ομοίως στην καθαρή θέση, σε μείωση ή αύξηση αναλόγως του σχετικού αποθεματικού.

4.2 Αναβαλλόμενη φορολογία στο πλαίσιο του ΔΛΠ 12

Περαιτέρω διευκρινίσεις δεν δίνονται και κατά συνέπεια ερμηνευτικές προσεγγίσεις για τον τρόπο εφαρμογής της αναβαλλόμενης φορολογίας στο πλαίσιο των ΕΛΠ θα πρέπει να αναζητηθούν από το ΔΛΠ 12. Για παράδειγμα, το ΔΛΠ 12 αναγνωρίζει τις αντικειμενικές δυσκολίες που θα μπορούσαν να ανακύψουν και δεν απαιτεί την αναγνώριση των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων στην προ εξοφλημένη αξία αλλά στο ονομαστικό ποσό.

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

Δεδομένου ότι οι διατάξεις για τη λογιστική παρακολούθηση του αναβαλλόμενου φόρου δεν είναι υποχρεωτικού χαρακτήρα, είναι δυνατόν μία λογιστική οντότητα που έχει επιλέξει αρχικά την λογιστική παρακολούθηση του αναβαλλόμενου φόρου, εν συνεχεία, να το παύσει (και αντίστροφα). Η περίπτωση αυτή αποτελεί μία μεταβολή λογιστικής πολιτικής.

Πίνακας 4.3: Απλοποιήσεις και Απαλλαγές βάση του Ν. 4308/2014.

Πολύ μικρές λογιστικές οντότητες που κάνουν χρήση της επιλογής της §7 του άρθρου 16 του Ν. 4308/2014⁸	
Εύλογη Παρουσίαση των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων	Δύνανται να μην εφαρμόζουν τις διατάξεις περί δυνατότητας απόκλισης από τις διατάξεις αυτού του νόμου για την επίτευξη της εύλογης παρουσίασης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων
Επιμέτρηση στην Εύλογη Αξία	Δεν εφαρμόζουν τις διατάξεις περί επιμέτρησης στην εύλογη αξία
Λογιστικές Πολιτικές και Λογιστικά Σφάλματα	Δύνανται να μην εφαρμόζουν τις διατάξεις περί αναδρομικής διόρθωσης των επιπτώσεων από αλλαγές λογιστικών πολιτικών και αναγνώριση λαθών και αναγνωρίζουν τις σχετικές επιπτώσεις στα ποσά των χρηματοοικονομικών καταστάσεων στην περίοδο που ή αλλαγή λογιστικής πολιτικής πραγματοποιείται ή το λάθος εντοπίζεται
Σημειώσεις επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων	Παρέχουν τις πληροφορίες μόνο των: §3, § 16, §25 και §34 του άρθρου 29 του Ν. 4308/2014. Δύνανται να μην παρέχουν τις λοιπές πληροφορίες του άρθρου 29 του Ν. 4308/2014.
Πολύ μικρές λογιστικές οντότητες της §2α και της §2β του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014 που κάνουν χρήση της επιλογής της §7 του άρθρου 16 του Ν. 4308/2014	
Σημειώσεις επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων	Παρέχουν τις πληροφορίες μόνο της §3, §16, §25 και §34 του άρθρου 29 του Ν. 4308/2014 δύνανται να μην παρέχουν τις λοιπές πληροφορίες του άρθρου 29 του Ν. 4308/2014.

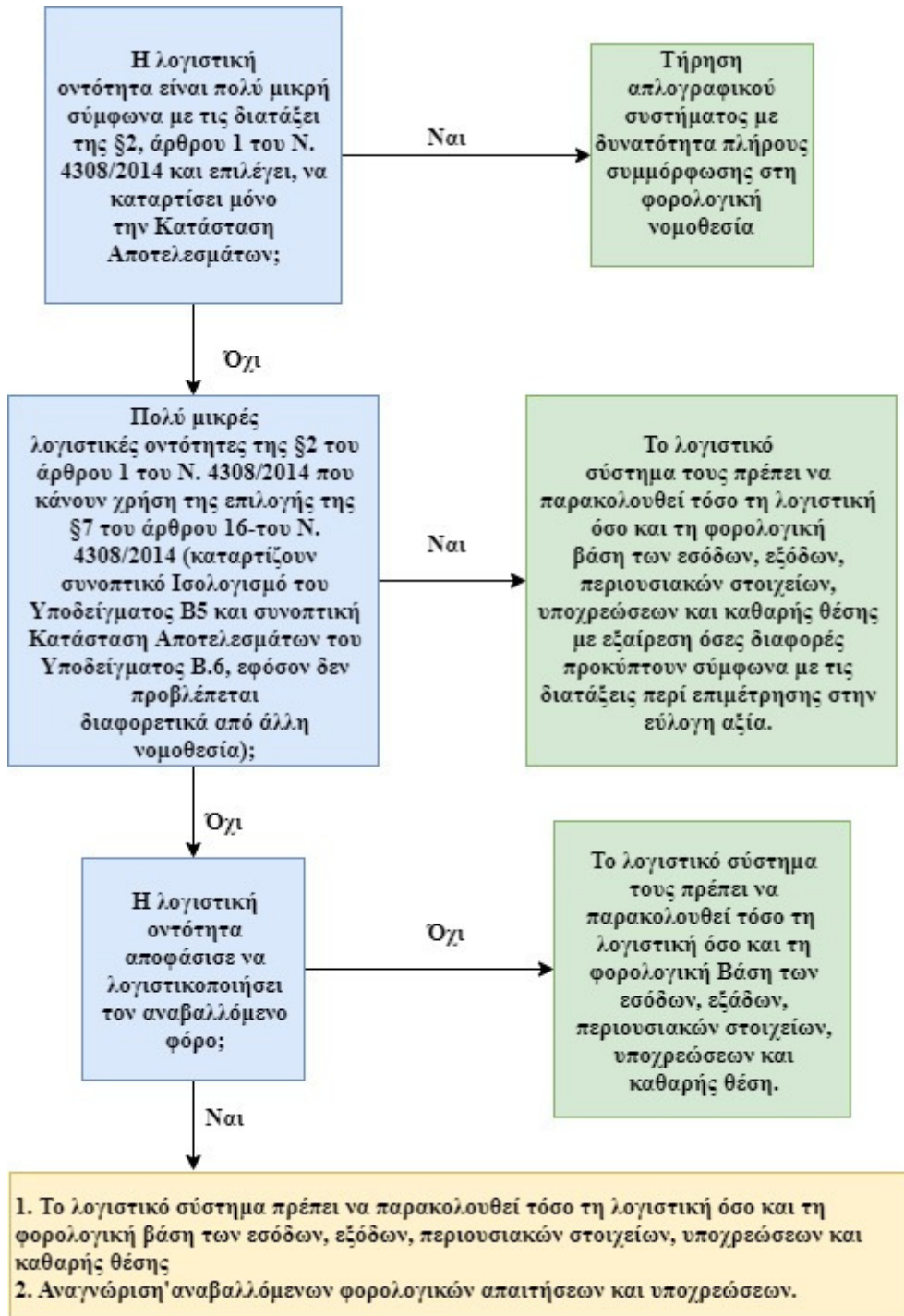
⁸ Καταρτίζουν συνοπτικό Ισολογισμό του Υποδείγματος Β.5 και συνοπτική Κατάσταση Αποτελεσμάτων του Υποδείγματος Β.6, εφόσον δεν προβλέπεται διαφορετικά από άλλη νομοθεσία.

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

Μικρές Λογιστικές Οντότητες	
Σημειώσεις επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων	Παρέχουν τις πληροφορίες μόνο της §3 έως και §8, §10, §13, §14, §16 έως και §18, §23α και §25 του άρθρου 29 του Ν. 4308/2014. Δύνανται να μην παρέχουν τις λοιπές πληροφορίες του άρθρου 29 του Ν. 4308/2014.
Μεσαίες Λογιστικές Οντότητες	
Σημειώσεις επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων	Οι μεσαία οντότητα δύνανται να μην παρέχουν τις πληροφορίες της §24, §32 και §33 του άρθρου 29 του Ν. 4308/2014

Στο ακόλουθο Σχήμα 4.1 αποδίδεται γραφικά η παραπάνω ανάλυση.

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος



Σχήμα 4.1: Απλοποιήσεις και Απαλλαγές βάση του Ν. 4308/2014.

4.3 Διαφορά μεταξύ Λογιστικής και Φορολογικής βάσης

Ένα κρίσιμο ερώτημα το οποίο αναδύεται κατά την εφαρμογή των διατάξεων των ΕΛΠ είναι ο τρόπος με τον οποίο μία λογιστική οντότητα θα υλοποιήσει:

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

1. την παρακολούθηση της διαφοράς μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης και
2. τη λογιστικοποίηση του αναβαλλόμενου φόρου.

Η παρακολούθηση της διαφοράς μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης είναι υποχρεωτική για σχεδόν όλες τις λογιστικές οντότητες με εξαίρεση όσες έχουν αναφερθεί παραπάνω. Ακόμη και αν οι σχετικές διατάξεις δεν είχαν υποχρεωτικό χαρακτήρα είναι εύλογα αντιληπτό ότι μία λογιστική οντότητα θα έπρεπε από μόνη της να επενδύσει πόρους στην ανάπτυξη ενός κατάλληλου λογιστικού συστήματος το οποίο θα παρακολουθούσε τις διαφορές μεταξύ φορολογικής και λογιστικής βάσης προκειμένου να επιτευχθεί η συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία για την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων. Στο σημείο αυτό θα πρέπει να καταστεί σαφές ότι η παρακολούθηση της παραπάνω πληροφορίας δεν είναι υποχρεωτικό να υλοποιείται στο πλαίσιο ορισμένων λογιστικών λογαριασμών. Αρκεί να τηρείται οποιοδήποτε μέσο παρακολούθησης πληροφοριών που να επιτρέπει στη λογιστική οντότητα να αποθηκεύει, να ανακαλεί και να επιδεικνύει τη σχετική πληροφορία προς έλεγχο της για τις φορολογικές αρχές.

Υπό το πρίσμα τα παραπάνω ανάλυσα και δεδομένου ότι αφενός η λογιστική βάση επιτρέπει τη δημοσίευση χρηματοοικονομικών καταστάσεων εναρμονισμένων με τα ΕΛΠ και αφετέρου η φορολογική Βάση εξυπηρετεί τις απαιτήσεις των φορολογικών αρχών, είναι δυνατόν να διακριθούν οι ακόλουθες βασικές περιπτώσεις οργάνωσης ενός λογιστικού συστήματος:

1. Παρακολούθηση της λογιστικής βάσης των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης σε λογαριασμούς και της διαφοράς από τη φορολογική βάση εξωλογιστικά.
2. Παρακολούθηση της φορολογικής βάσης των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης σε λογαριασμούς και της διαφοράς από τη λογιστική βάση με τον ορισμό ενός υποσυστήματος λογαριασμών.
3. Παρακολούθηση της φορολογικής βάσης των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης σε λογαριασμούς και της διαφοράς από τη λογιστική βάση εξωλογιστικά.
4. Παρακολούθηση της λογιστικής βάσης των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης σε λογαριασμούς και της διαφοράς από τη φορολογική βάση με τον ορισμό ενός υποσυστήματος λογαριασμών.

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

Είναι ευνόητο ότι η λύση την οποία θα επιλέξει μία λογιστική οντότητα είναι συνάρτηση πολλών παραγόντων μεταξύ των οποίων είναι οι δυνατότητες του πληροφοριακού συστήματος και η πολυπλοκότητα του επιχειρηματικού μοντέλου της λογιστικής οντότητας.

4.4 Γενικά περί Λογαριασμών Σχετικών με Φόρους στο Πλαίσιο των ΕΛΠ

Η ένταξη και η έκταση της υποχρεωτικής εφαρμογής του προτεινόμενου Σχεδίου Λογαριασμών του Παραρτήματος Γ' ορίζεται Στο άρθρο 3 του Ν. 4308/2014. Ειδικότερα, αναγνωρίζεται ότι αποτελεί μέρος του λογιστικού συστήματος ως προς την ονοματολογία, το περιεχόμενο των λογαριασμών, το βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης αυτών (§8, άρθρο 3 Ν. 4308/2014) αλλά η περαιτέρω ανάπτυξη αποτελεί ευθύνη της διοίκησης. Η διοίκηση οφείλει να προσαρμόζει το σχέδιο λογαριασμών της λογιστικής οντότητας στην ιδιαίτερη φύση της (§12, άρθρο 16 Ν. 4308/2014). Επιπλέον, δίδεται η δυνατότητα σε μία λογιστική οντότητα να συνεχίσει να εφαρμόζει το σχέδιο λογαριασμών που εφαρμόζε και πριν την εφαρμογή των ΕΛΠ (§9, άρθρο 3 Ν. 4308/2014). Εύλογα καθίσταται σαφές ότι αν η λογιστική οντότητα επιλέξει να συνεχίσει να εφαρμόζει το σχέδιο λογαριασμών που είχε πριν την εφαρμογή των ΕΛΠ τότε θα πρέπει να προσαρμοστεί κατάλληλα έτσι ώστε να εξυπηρετεί τις πληροφοριακές απαιτήσεις των ΕΛΠ. Η συνοπτική δομή του προτεινόμενου από τα ΕΛΠ σχεδίου λογαριασμών έχει ως εξής:

- Ομάδα 1: Ενσώματα και Άυλα μη Κυκλοφορούντα (Πάγια) Περιουσιακά Στοιχεία.
- Ομάδα 2: Αποθέματα.
- Ομάδα 3: Χρηματοοικονομικά και Λοιπά Περιουσιακά Στοιχεία.
- Ομάδα 4: Καθαρή θέση.
- Ομάδα 5: Υποχρεώσεις.
- Ομάδα 6: Έξοδα και Ζημιές.
- Ομάδα 7: Έσοδα και Κέρδη.
- Ομάδα 8: Ιδιοπαραγωγή, Υποκαταστήματα και Αποτελέσματα Περιόδου.

Στο πλαίσιο του προτεινόμενου από τα ΕΛΠ σχεδίου λογαριασμών, η έννοια του φόρου δύναται να γίνει αντιληπτή ως:

1. Υποχρέωση: είτε αφορά την υποχρέωση που εκρέει από τον βεβαιωθέντα φόρο της τρέχουσας χρήσης είτε αποτελεί αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση.

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

2. Απαίτηση: είτε αφορά ποσά που δύναται να απαιτήσει η λογιστική οντότητα από βεβαιωθέντες φόρους της τρέχουσας χρήσης είτε αποτελεί αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση.
3. Έσοδο φόρου.
4. Έξοδο φόρου.

4.4.1 Ο Λογαριασμός 39: «Αναβαλλόμενοι Φόροι Ενεργητικού»

Στο λογαριασμό 39 «Αναβαλλόμενοι Φόροι Ενεργητικού» παρακολουθούνται οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις της λογιστικής οντότητας. Η αύξηση (δημιουργία) αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης καταχωρίζεται στη χρέωση του λογαριασμού 39 «Αναβαλλόμενοι Φόροι Ενεργητικού». Τούτο συμβαίνει:

1. Όταν πραγματοποιείται κάποιο λογιστικό γεγονός που προκαλεί μελλοντικά εκπεστέα προσωρινή διαφορά.
2. Στο τέλος της χρήσης όταν το Έξοδο Φόρου είναι μικρότερο από το Φόρο Πληρωτέο.

Η μείωση (ή διακανονισμός) αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης καταχωρείται στην πίστωση του λογαριασμού «39. Αναβαλλόμενοι Φόροι Ενεργητικού». Τούτο συμβαίνει:

- Όταν πραγματοποιείται κάποιο λογιστικό γεγονός που προκαλεί το εκπεστέο φορολογικά εισόδημα στο οποίο αναφέρεται η αναβαλλόμενη απαίτηση.
- Στο τέλος της χρήσης όταν είναι βέβαιο ότι οι μελλοντικές εκπεστέες προσωρινές διαφορές δεν θα πραγματοποιηθούν.

4.4.2 Λογαριασμός 54: «Υποχρεώσεις από Φόρους και Τέλη»

Στον λογαριασμό «54. Υποχρεώσεις από Φόρους και Τέλη» παρακολουθούνται οι υποχρεώσεις που αφορούν τον ετήσιο φόρο εισοδήματος της λογιστικής οντότητας (δηλαδή τον τρέχοντα φόρο), τον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, διάφορους παρακρατούμενους φόρους, λοιπούς φόρους, τέλη και εισφορές. Σύμφωνα με το προτεινόμενο σχέδιο λογαριασμών των ΕΛΠ η ανάπτυξη του λογαριασμού «54. Υποχρεώσεις από Φόρους και Τέλη» έχει ως εξής:

- 54 Υποχρεώσεις από Φόρους και Τέλη
 - 54.01 Φόρος Εισοδήματος Πληρωτέος
 - 54.01.01 Φόρος Εισοδήματος Ετήσιας Δήλωσης
 - 54.01.02 Παρακρατούμενος Φόρος Εισοδήματος της Οντότητας (αντίθετος)
 - 54.01.03 Προκαταβολή Φόρου Εισοδήματος (αντίθετος)

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

- 54.02 Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)
 - 54.02.01 ΦΠΑ Εκροών
 - 54.02.02 ΦΠΑ Εισροών
 - 54.02.03 Καταβληθείς ΦΠΑ
- 54.03 Παρακρατούμενοι Φόροι Εισοδήματος Τρίτων
 - 54.03.01 Παρακρατούμενος Φόρος από Μισθωτή Εργασία και Συντάξεις
 - 54.03.02 Παρακρατούμενος Φόρος από Επιχειρηματική Δραστηριότητα
 - 54.03.03 Παρακρατούμενος Φόρος Διανεμομένων Μερισμάτων
 - 54.03.04 Λοιποί Παρακρατούμενοι Φόροι Εισοδήματος
- 54.04 Τέλη Χαρτοσήμου
- 54.05 Λοιποί Φόροι, Τέλη και Εισφορές

Αναφορικά με την παρακολούθηση των υποχρεώσεων που αφορούν τον ετήσιο φόρο εισοδήματος σημειώνονται τα ακόλουθα:

1. Στο λογαριασμό 54.01.01: «Φόρος Εισοδήματος Ετήσιας Δήλωσης» συγκεντρώνονται όλοι οι λογαριασμοί που περιλαμβάνουν ποσά φόρων τα οποία περιλαμβάνονται στη δήλωση φόρου εισοδήματος της χρήσεως που έκλεισε. Ειδικότερα:
 - Χρεώνεται με τον προκαταβλημένο από την προηγούμενη χρήση φόρο εισοδήματος καθώς και με τα ποσά των παρακρατημένων στην πηγή φόρων των οποίων επιτρέπεται ο συμψηφισμός με το φόρο εισοδήματος της κλεισμένης χρήσεως, με παράλληλη και ισόποση πίστωση των αντίστοιχων αντίθετων λογαριασμών 54.01.02: «Παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος της οντότητας» και 54.01.03 «Προκαταβολή Φόρου Εισοδήματος⁹»
 - Πιστώνεται με το φόρο εισοδήματος της χρήσεως που έκλεισε και με τη προκαταβολή φόρου εισοδήματος της διανυόμενης χρήσεως, με παράλληλη και ισόποση χρέωση των αντίθετων λογαριασμών 54.01.02: «Παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος της οντότητας» και 54.01.03: «Προκαταβολή φόρου εισοδήματος».
 - Μετά τις παραπάνω ημερολογιακές εγγραφές, το υπόλοιπο του λογαριασμού δείχνει το ποσό του φόρου εισοδήματος που πρέπει να καταβληθεί από την επιχείρηση (εάν προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο) ή το ποσό του φόρου εισοδήματος που πρέπει να επιστραφεί στην επιχείρηση (εάν προκύπτει χρεωστικό υπόλοιπο).

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

2. Στο λογαριασμό 54.02.01: «ΦΠΑ Εκροών» και 54.02.02: «ΦΠΑ Εισροών» παρέχεται η ακόλουθη ή άλλη κατάλληλη ανάλυση για την κάλυψη των απαιτήσεων της φορολογικής νομοθεσίας: (α) ανά βασική κατηγορία λογαριασμών, και συγκεκριμένα «Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία», «Αποθέματα», «Έξοδα» και «Έσοδα», οι αξίες από τις οποίες προκύπτει ο φόρος, η υπό (β) ανάλυση γίνεται ξεχωριστά για κάθε γεωγραφική περιοχή προέλευσης ή προορισμού των συναλλαγών, και συγκεκριμένα: «Συναλλαγές στο Εσωτερικό της Χώρας», «Ενδοκοινοτικές Αποκτήσεις και Παραδόσεις», «Συναλλαγές εκτός της Ευρωπαϊκής Ένωσης», (γ) η υπό (α) και (β) ανάλυση θα γίνεται ξεχωριστά ανά συντελεστή ΦΠΑ. Ανάλογη ανάλυση ως ανωτέρω (α έως γ) παρέχεται και στους σχετικούς λογαριασμούς αγορών, εξόδων και εσόδων. Ειδικότερα:

- Ο λογαριασμός 54.02.01: «ΦΠΑ Εισροών» χρεώνεται κατά τη διάρκεια του μήνα με τα ποσά του φόρου που αναλογούν στις εισροές (αγορές, λήψη υπηρεσιών κ.λπ.) και πιστώνεται κατά τη διάρκεια του μήνα με τα ποσά του φόρου που αναλογούν στις επιστροφές, εκπτώσεις κ.λπ. των εισροών.
- Ο λογαριασμός 54.02.02: «ΦΠΑ Εκροών» χρεώνεται κατά τη διάρκεια του μήνα με τα ποσά του φόρου που αναλογούν σε επιστροφές, εκπτώσεις κ.λπ. των εκροών και πιστώνεται κατά τη διάρκεια του μήνα με τα ποσά του φόρου που αναλογούν στις εκροές.
- Στο τέλος του μήνα τα υπόλοιπα των λογαριασμών που παρακολουθούν τον ΦΠΑ Εισροών και Εκροών μεταφέρονται στο λογαριασμό που παρακολουθεί την εκκαθάριση του ΦΠΑ, στον αρμόδιο για τον μήνα αναλυτικά. Πιστωτικό υπόλοιπο του πιο πάνω λογαριασμού συνεπάγεται υποχρέωση για απόδοση φόρου στο δημόσιο ενώ χρεωστικό υπόλοιπο συνεπάγεται ότι υπάρχει φόρος για συμψηφισμό στην επόμενη περίοδο.

4.4.3 Λογαριασμός 59 «Αναβαλλόμενοι Φόροι Παθητικού»

Στον λογαριασμό υποχρέωσης 59: «Αναβαλλόμενοι Φόροι Παθητικού» παρακολουθούνται οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις της λογιστικής οντότητας. Η αύξηση (δημιουργία) αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης καταχωρείται στην πίστωση του λογαριασμού 59 «Αναβαλλόμενοι Φόροι Παθητικού». Τούτο συμβαίνει:

1. Όταν πραγματοποιείται κάποιο λογιστικό γεγονός που προκαλεί μελλοντικά φορολογητέα προσωρινή διαφορά.
2. Στο τέλος της χρήσης όταν το Έξοδο Φόρου είναι μεγαλύτερο από το Φόρο Πληρωτέο.

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

Η μείωση (διακανονισμός) αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού 59 «Αναβαλλόμενοι Φόροι Παθητικού». Τούτο συμβαίνει:

- ✓ Όταν πραγματοποιείται κάποιο λογιστικό γεγονός που προκαλεί το φορολογητέο εισόδημα στο οποίο αναφέρεται η αναβαλλόμενη υποχρέωση.
- ✓ Στο τέλος της χρήσης όταν είναι βέβαιο ότι οι μελλοντικές φορολογητέες προσωρινές διαφορές δεν θα πραγματοποιηθούν.

4.5 Οι Φόροι ως Έξοδα

Η παρακολούθηση φόρων που αντιμετωπίζονται από τα ΕΛΠ ως Έξοδα πραγματοποιείται με τους ακόλουθους λογαριασμούς:

- 64.11. Φόροι και Τέλη (πλην Φόρου Εισοδήματος),
- 67.04. Πρόστιμα, Προσαυξήσεις και Ποινές,
- 68.04. Προβλέψεις για Διαφορές Φορολογικού Ελέγχου πλην Φόρου Εισοδήματος,
- ✓ 69. Φόρος Εισοδήματος.
 - 69.01. Τρέχων Φόρος (Έξοδο) Εισοδήματος,
 - 69.02. Αναβαλλόμενος Φόρος (Έξοδο) Περιόδου.
 - 69.03. Προβλέψεις για Διαφορές Φορολογικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος.

4.6 Φόροι ως Έσοδα

Η παρακολούθηση φόρων που αντιμετωπίζονται από τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ως Έσοδα πραγματοποιείται με τους ακόλουθους λογαριασμούς:

- 76.04. Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων για διαφορές φορολογικού ελέγχου πλην φόρου εισοδήματος,
- ✓ 78. Φόρος Εισοδήματος.
 - 78.01. Τρέχων Φόρος Περιόδου Έσοδο,
 - 78.02. Αναβαλλόμενος Φόρος Περιόδου Έσοδο.
 - 78.03. Κέρδη από Αναστροφή Προβλέψεων για Διαφορές Φορολογικού Ελέγχου Φόρου Εισοδήματος.

4.7 Παραδείγματα χρήσης της Αναβαλλομένης Φορολογίας

4.7.1 Διαφορετικός Συντελεστής Απόσβεσης (Διαφορές Λογιστικής και Φορολογικής Βάσης)

1ο. Διαφορετικός Συντελεστής Απόσβεσης (Διαφορές Λογιστικής και Φορολογικής Βάσης)

Για παράδειγμα, για ένα πάγιο, αξίας κτήσης 10.000,00 €, προβλέπεται φορολογικός συντελεστής απόσβεσης 10%. Η επιχείρηση, για λόγους που η διοίκησή της αξιολογεί, επιλέγει να υπολογίσει τις αποσβέσεις του παγίου με συντελεστή απόσβεσης 12,50%, δηλαδή προβλέπει ότι η ωφέλιμη ζωή του παγίου είναι 8 έτη και όχι 10 έτη, όπως προκύπτει με την εφαρμογή του φορολογικού συντελεστή αποσβέσεων. Αυτή η λογιστική επιλογή, η οποία ενδεχομένως να είναι η ορθή, αφού λαμβάνεται στο πλαίσιο σειράς επιχειρηματικών εκτιμήσεων, προκαλεί διαφορά μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης. Στην λογιστική βάση θα έχουμε (1^ο έτος) αποσβέσεις 1.250 €, ενώ στην φορολογική βάση οι αποσβέσεις θα είναι 1.000 €. Συνεπώς, δημιουργείται μια προσωρινή διαφορά βάσεων 250 €, η οποία, αν ο φορολογικός συντελεστής είναι 29%, δίνει βάση για την συγκρότηση **αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης** ποσού 72,50 €. Δηλαδή, ο φόρος-έξοδο που θα έπρεπε να λογισθεί βάσει του λογιστικού αποτελέσματος θα ήταν μεγαλύτερος από αυτόν που τελικά καταβάλλεται (πληρωτέος φόρος) λόγω του φορολογητέου εισοδήματος που προκύπτει, με την εφαρμογή του υψηλότερου λογιστικού συντελεστή απόσβεσης, κατά 2,50 ποσοστιαίες μονάδες. Έστω ότι δεν υπάρχει καμία άλλη διαφορά μεταξύ φορολογικού και λογιστικού αποτελέσματος και οι φορολογικές αρχές έχουν βεβαιώσει φόρους ύψους 1.000 €, τότε θα πρέπει να καταχωριστεί στα βιβλία η παρακάτω λογιστική εγγραφή:

- 69.01 Τρέχων Φόρος (έξοδο) Εισοδήματος.....927,50
- 39.00 Αναβαλλόμενοι Φόροι Ενεργητικού.....72,50
 - ο 54.01 Φόρος Πληρωτέος.....1.000

2ο. Λογιστικοποίηση αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης, βάσει της εφαρμογής διαφορετικού συντελεστή απόσβεσης, σε σχέση με τον προβλεπόμενο στην Φορολογία Εισοδήματος

Έστω ο λογαριασμός 69: «Φόρος εισοδήματος» μεταφέρεται, μέσω του 82 «Αποτελέσματα περιόδου» (82.02: «Καθαρό κέρδος περιόδου»), στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων, ενώ ο 39: «Αναβαλλόμενοι φόροι Ενεργητικού» κατευθύνεται προς τον

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

Ισολογισμό, με συμψηφισμό του πιστωτικού υπολοίπου του 59: «Αναβαλλόμενοι φόροι Παθητικού» (αν υφίσταται).

Οι αντίθετες ακριβώς κινήσεις θα γίνουν στην περίπτωση που η επιχείρηση επέλεγε να εφαρμόσει χαμηλότερο συντελεστή αποσβέσεων, για παράδειγμα 8,50%, εκτιμώντας ότι η ωφέλιμη ζωή του παγίου είναι μεγαλύτερη από τα 10 έτη που προκύπτουν με την χρήση του φορολογικού συντελεστή αποσβέσεων 10%. Έτσι, δημιουργείται η **αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση**. Με το δεδομένο, στην περίπτωση αυτή, ότι η διαφορά λογιστικής με την φορολογική βάση είναι 150 € και ο συντελεστής φορολογίας είναι 29%, η αναβαλλόμενη φορολογική υποχρέωση είναι 43,50 €. Έστω ότι δεν υπάρχει καμία άλλη διαφορά μεταξύ φορολογικού και λογιστικού αποτελέσματος και οι φορολογικές αρχές έχουν βεβαιώσει φόρους ύψους 1.000 €, τότε θα λογιστική εγγραφή που θα διενεργηθεί, θα είναι η εξής:

- 69.1 Τρέχων Φόρος (έξοδο) Εισοδήματος.....1.043,50
 - ο 59.0 Αναβαλλόμενοι Φόροι Παθητικού.....43,50
 - ο 54.1 Φόρος Πληρωτέος.....1.000

3ο. Λογιστικοποίηση αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης, βάσει της εφαρμογής διαφορετικού συντελεστή απόσβεσης, σε σχέση με τον προβλεπόμενο στην Φορολογία Εισοδήματος

Κατά την ίδια έννοια, ο λογαριασμός 78: «Φόρος εισοδήματος έσοδο» μεταφέρεται, μέσω του 82: «Αποτελέσματα περιόδου» (82.02: «Καθαρό κέρδος περιόδου»), στην Κατάσταση Αποτελεσμάτων, ενώ ο 59: «Αναβαλλόμενοι φόροι Παθητικού» κατευθύνεται προς τον Ισολογισμό, με συμψηφισμό του χρεωστικού υπολοίπου του 39: «Αναβαλλόμενοι φόροι Ενεργητικού» (αν υφίσταται).

Επισημαίνεται ότι στην «Κατάσταση Αποτελεσμάτων», τα υπόλοιπα των λογαριασμών 69.2 ή 78.02 περιλαμβάνονται στο κονδύλι «φόροι», το οποίο προκύπτει από το αλγεβρικό άθροισμα 69: «Φόρος εισοδήματος» και 78: «Φόρος εισοδήματος έσοδο».

4.7.2 Διαφορές Λογιστικής και Φορολογικής Βάσης (Διαφορετικός Χρόνος Έναρξης Διενέργειας Απόσβεσης)

Έστω την 1/1/Χ0 η λογιστική οντότητα «Κ» απέκτησε μηχανήμα λογιστικής αξίας 1.000 € το οποίο αποφάσισε να αποσβέσει με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης σε 10 έτη. Η υπολειμματική αξία του μηχανήματος είναι μηδέν. Το μηχανήμα τέθηκε σε λειτουργία την ίδια ημερομηνία με αυτή που αποκτήθηκε. Η λογιστική βάση του μηχανήματος είναι ίδια με τη φορολογική βάση του. Ωστόσο, στο τέλος της λογιστικής χρήσης 20Χ0 θα υπάρξει μία

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

διαφορά μεταξύ λογιστική και φορολογικής βάσης του μηχανήματος ίση περίπου με 8 €. Ο λόγος είναι ότι οι λογιστικές αποσβέσεις θα υπολογιστούν για το χρονικό διάστημα από 1/1/20X0 μέχρι και 31/12/20X0 δεδομένου ότι τέθηκε σε χρήση την 1/1/20X0. Με βάση τις διατάξεις του ΚΦΕ η φορολογική απόσβεση του μηχανήματος θα αρχίσει από τον επόμενο μήνα εντός του οποίου χρησιμοποιείται ή τίθεται σε υπηρεσία, άρα από την 1/2/20X0. Κατά συνέπεια, τη λογιστική χρήση 20X0, η λογιστική απόσβεση θα είναι ίση με 100 € (1.000 €/10) και η φορολογική απόσβεση θα είναι ίση με $[1.000 \text{ €}/10] \times (11/12) = 92 \text{ €}$. Επιπλέον, ενώ οι λογιστικές αποσβέσεις μηδενίζονται τη λογιστική χρήση 20X10, καταγράφονται για φορολογικούς λόγους αποσβέσεις ύψους 8 €. Η «Κ» θα παρακολουθεί τη λογιστική και τη φορολογική βάση του μηχανήματος όπως φαίνεται παρακάτω.

Πίνακας 4.4: Λογιστική και φορολογική βάση απόσβεσης μηχανήματος.

Λογιστική Βάση				Φορολογική Βάση		
Λογιστική Χρήση	Τιμή. Κτήσης	Ετήσια Απόσβεση	Συσσωρευμένες Αποσβέσεις	Τιμή Κτήσης	Ετήσια Απόσβεση	Συσσωρευμένες Αποσβέσεις
20X0	1.000 €	100 €	100 €	1.000 €	$100\text{€} \times (11/12) \approx 92\text{€}$	92 €
20X1	1.000 €	100 €	200 €	1.000 €	100 €	192 €
20X2	1.000 €	100 €	300 €	1.000 €	100 €	292 €
20X3	1.000 €	100 €	400 €	1.000 €	100 €	392 €
20X4	1.000 €	100 €	500 €	1.000 €	100 €	492 €
20X5	1.000 €	100 €	600 €	1.000 €	100 €	592 €
20X6	1.000 €	100 €	700 €	1.000 €	100 €	692 €
20X7	1.000 €	100 €	800 €	1.000 €	100 €	792 €
20X8	1.000 €	100 €	900 €	1.000 €	100 €	892 €
20X9	1.000 €	100 €	1.000 €	1.000 €	100 €	992 €
20X10	1.000 €	100 €	1.000 €	1.000 €	$100\text{€} \times (1/12) \approx 8\text{€}$	1.000 €

Έστω ότι η επιχείρηση «Κ» αποφασίζει να λογιστικοποιήσει τον αναβαλλόμενο φόρο και ότι θα είναι σφόδρα πιθανόν ότι μετά από 10 έτη θα μπορέσει να τον ανακτήσει. Για λόγους απλοποίησης γίνεται η υπόθεση ότι τα (λογιστικά/φορολογικά) κέρδη προ αποσβέσεων για τη τρέχουσα και τις επόμενες χρήσεις θα είναι 1.000 € και ο φορολογικός συντελεστής 29%.

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

Για την πρώτη λογιστική χρήση ισχύουν τα ακόλουθα:

- Λογιστικό Αποτέλεσμα: $1.000\text{€} - 100\text{€} = 900\text{€}$
- Φορολογικό Αποτέλεσμα: $1.000\text{€} - 92\text{€} = 908\text{€}$

Εναλλακτικά, και υποθέτοντας ότι η μόνη διαφορά μεταξύ φορολογικού και λογιστικού αποτελέσματος αφορά την προσωρινή διαφορά των αποσβέσεων:

$$\text{Φορολογικό Αποτέλεσμα} = \text{Λογιστικό Αποτέλεσμα} + \text{Προσωρινή Διαφορά Αποσβέσεων}$$

- Φορολογικό Αποτέλεσμα = $900\text{€} + (100\text{€} - 92\text{€}) = 908\text{€}$

Κατά συνέπεια, και δεδομένου ότι δεν υπάρχουν μόνιμες διαφορές μεταξύ λογιστικού και φορολογικού αποτελέσματος, ισχύουν τα εξής:

$$\text{Φόρος Έξοδο} = \text{Λογιστικό Αποτέλεσμα} \times \text{Φορολογικός Συντελεστής}$$

$$\text{Φόρος Έξοδο} = 900\text{€} \times 29\% = 261\text{€}$$

Φόρος Πληρωτέος (Υποχρέωση Φόρου) = Φορολογικό Αποτέλεσμα \times Φορολογικός Συντελεστής

$$\text{Φόρος Πληρωτέος (Υποχρέωση Φόρου)} = 908\text{€} \times 29\% = \text{€} 263,32\text{€}$$

Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση = Φόρος Πληρωτέος - Φόρος Έξοδο = $263,32\text{€} - 261\text{€} = 2,32\text{€}$

Άρα την λογιστική χρήση 20X0 θα διενεργηθεί η ακόλουθη ημερολογιακή εγγραφή:

31/12/20X0	
Φόρος Έξοδο.....	261,00
Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση.....	2,32
Φόρος Πληρωτέος.....	263,32

θα πρέπει να γίνει αντιληπτό ότι τη λογιστική χρήση 20X0 δημιουργείται μία **αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση** ύψους 2,32 € διότι η λογιστική οντότητα καταβάλλει φόρο μεγαλύτερο από το ύψος του εξόδου φόρου εφόσον υπάρχει ένα μέρος των αποσβέσεων που εκπίπτει τόσο για φορολογικούς όσο και για λογιστικούς λόγους αλλά σε διαφορετικές χρονικές περιόδους.

Για τις λογιστικές χρήσεις από 20X1 έως και 20X9, το λογιστικό αποτέλεσμα ταυτίζεται με το φορολογικό αποτέλεσμα δεδομένου ότι οι λογιστή αποσβέσεις δεν

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

διαφέρουν από τις αντίστοιχες φορολογικές αποσβέσεις. Σε αυτή τη περίπτωση, δεν υπάρχει υπολογιστική διαφορά μεταξύ φόρου εξόδου και υποχρέωση φόρου και άρα:

$$\text{Φόρος Υποχρέωση} = \text{Φόρος Έξοδο} = 900\text{€} \times 29\% = 261\text{€}$$

Εφόσον ισχύει ότι:

$$\text{Λογιστικό Αποτέλεσμα} = \text{Φορολογικό Αποτέλεσμα} = 1.000\text{€} - 100\text{€} = 900\text{€}$$

Κατά συνέπεια, η λογιστική εγγραφή στο τέλος κάθε χρήσης, από 20X1 έως και 20X9, θα είναι:

31/12/20X1-9	
Φόρος Έξοδο.....	261,00
Φόρος Πληρωτέος.....	261,00

Την λογιστική χρήση 20X10, η λογιστική οντότητα θα κάνει χρήση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης και ποσό του φόρου εξόδου θα είναι μικρότερο από την υποχρέωση φόρου. Ο λόγος είναι ότι ενώ από λογιστική άποψη δεν θα διενεργηθούν αποσβέσεις εφόσον το μηχάνημα έχει αποσβεσθεί πλήρως από φορολογική άποψη η λογιστική οντότητα δύναται να εκπέσει 8 € φορολογικών αποσβέσεων από το φορολογικό αποτέλεσμά της. Σε αυτή την περίπτωση θα διαμορφωθούν τα εξής δεδομένα:

$$\text{Λογιστικό Αποτέλεσμα: } 1.000 \text{ €}$$

$$\text{Φορολογικό Αποτέλεσμα: } 1.000 - 8 = 992 \text{ €}$$

Εναλλακτικά, και υποθέτοντας ότι η μόνη διαφορά μεταξύ φορολογικού και λογιστικού αποτελέσματος αφορά την προσωρινή διαφορά των αποσβέσεων:

$$\text{Φορολογικό Αποτέλεσμα} = \text{Λογιστικό Αποτέλεσμα} + \text{Προσωρινή Διαφορά Αποσβέσεων}$$

$$\text{Φορολογικό Αποτέλεσμα} = 1.000 + (0 - 8) = 992\text{€}$$

Κατά συνέπεια, και δεδομένου ότι δεν υπάρχουν μόνιμες διαφορές μεταξύ λογιστικού και φορολογικού αποτελέσματος ισχύουν τα εξής:

$$\text{Φόρος Έξοδο} = \text{Λογιστικό Αποτέλεσμα} \times \text{Φορολογικός Συντελεστής}$$

$$\text{Φόρος Έξοδο} = 1.000 \times 29\% = 290 \text{ €}$$

$$\text{Φόρος Πληρωτέος (Υποχρέωση Φόρου)} = \text{Φορολογικό Αποτέλεσμα} \times \text{Φορολογικός Συντελεστής}$$

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

Φόρος Πληρωτέος (Υποχρέωση Φόρου) = $992 \times 29\% = 287,68 \text{ €}$

31/12/20X10	
Φόρος Έξοδο.....	290,00
Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση.....	2,32
Φόρος Πληρωτέος.....	287,68

Μία άλλη αιτία σύμφωνα με την οποία μπορεί να υπάρξει διαφορετικός χρόνος έναρξης μεταξύ φορολογικής και λογιστικής απόσβεσης είναι η δυνατότητα την οποία παρέχει ο ΚΦΕ στις νέες επιχειρήσεις να αναβάλουν την απόσβεση των περιουσιακών στοιχείων της επιχείρησης κατά τα πρώτα τρία (3) φορολογικά έτη.

4.7.3 Διαφορές Λογιστικής και Φορολογικής Βάσης: Διαφορετικός Χρόνος Έναρξης Διενέργειας Απόσβεσης

Έστω την 1/1/20X0 η λογιστική οντότητα «Ε» απόκτησε μηχανήμα λογιστικής αξίας 1.000,00 ευρώ το οποίο αποφάσισε να αποσβέσει με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης σε 10 έτη. Η υπολειμματική αξία του μηχανήματος είναι μηδέν. Το μηχανήμα τέθηκε σε λειτουργία την ίδια ημερομηνία με αυτή που αποκτήθηκε. Η λογιστική βάση του μηχανήματος είναι ίδια με τη φορολογική Βάση του. Η λογιστική οντότητα «Ε» ως νέα επιχείρηση κάνει χρήση της 3της αναστολής των φορολογικών αποσβέσεων. Ως εκ τούτου ενώ από λογιστική άποψη το μηχανήμα θα αποσβεσθεί τη χρονική περίοδο 20X0-20X9 από φορολογική άποψη θα αποσβεσθεί τη χρονική περίοδο 20X3-20X12. Η λογιστική οντότητα «Ε» θα παρακολουθεί τη λογιστική και τη φορολογική βάση του μηχανήματος όπως φαίνεται παρακάτω.

Πίνακας 4.5: Λογιστική και φορολογική βάση 3της αναστολής των φορολογικών αποσβέσεων μηχανήματος.

Λογιστική Βάση				Φορολογική Βάση		
Λογιστική Χρήση	Τιμή. Κτήσης	Ετήσια Απόσβεση	Συσσωρευμένες Αποσβέσεις	Τιμή Κτήσης	Ετήσια Απόσβεση	Συσσωρευμένες Αποσβέσεις
20X0	1.000 €	100 €	100 €	1.000 €	0	0 €
20X1	1.000 €	100 €	200 €	1.000 €	0	0 €
20X2	1.000 €	100 €	300 €	1.000 €	0	0 €

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

20X3	1.000 €	100 €	400 €	1.000 €	100 €	100 €
20X4	1.000 €	100 €	500 €	1.000 €	100 €	200 €
20X5	1.000 €	100 €	600 €	1.000 €	100 €	300 €
20X6	1.000 €	100 €	700 €	1.000 €	100 €	400 €
20X7	1.000 €	100 €	800 €	1.000 €	100 €	500 €
20X8	1.000 €	100 €	900 €	1.000 €	100 €	600 €
20X9	1.000 €	100 €	1.000 €	1.000 €	100 €	700 €
20X10	1.000 €	-	1.000 €	1.000 €	100 €	800 €
20X11	1.000 €	-	1.000 €	1.000 €	100 €	900 €
20X12	1.000 €	-	1.000 €	1.000 €	100 €	1.000 €

Έστω ότι η λογιστική οντότητα «Ε» αποφασίζει να λογιστικοποιήσει τον αναβαλλόμενο φόρο και ότι θα είναι σφόδρα πιθανόν ότι στα επόμενα έτη θα μπορέσει να ανακτήσει τον αναβαλλόμενο φόρο. Για λόγους απλοποίηση γίνεται υπόθεση ότι τα (λογιστικά/φορολογικά) κέρδη προς αποσβέσεων για τη τρέχουσα και όλες τις επόμενες χρήσεις θα είναι 1.000 ευρώ και ο φορολογικός συντελεστής 29%.

Για τις λογιστικές χρήσεις 20X0-20X2 ισχύουν τα ακόλουθα:

Λογιστικό Αποτέλεσμα: $1.000 - 100 = 900€$

Φορολογικό Αποτέλεσμα: 1.000€

Εναλλακτικά, και υποθέτοντας ότι η μόνη διαφορά μεταξύ φορολογικού και λογιστικού αποτελέσματος αφορά τη προσωρινή διαφορά των αποσβέσεων:

Φορολογικό Αποτέλεσμα = Λογιστικό Αποτέλεσμα + Προσωρινή Διαφορά Αποσβέσεων

Φορολογικό Αποτέλεσμα: $900 + 100 = 1.000€$

Κατά συνέπεια, και δεδομένου ότι δεν υπάρχουν μόνιμες διαφορές μεταξύ λογιστικού και φορολογικού αποτελέσματος, ισχύουν τα εξής:

Φόρος Έξοδο = Λογιστικό Αποτέλεσμα X Φορολογικός Συντελεστής

Φόρος Έξοδο: $900 \times 29\% = 261€$

Φόρος Πληρωτέος (Υποχρέωση Φόρου) = Φορολογικό Αποτέλεσμα X Φορολογικός Συντελεστής

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

Φόρος Πληρωτέος (Υποχρέωση Φόρου): $1.000 \times 29\% = 290 \text{ €}$

Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση: Φόρος Πληρωτέος - Φόρος Έξοδο: $290 - 261 = 29 \text{ €}$.

Άρα τις λογιστικές χρήσεις 20X0-20X2 θα διενεργηθεί η ακόλουθη ημερολογιακή εγγραφή:

31/12/20X0-X2	
Φόρος Έξοδο.....	261,00
Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση.....	29,00
Φόρος Πληρωτέος.....	290,00

Θα πρέπει να γίνει αντιληπτό ότι τις λογιστικές χρήσεις 20X0-X2 δημιουργείται μία αναβαλλόμενη φορολογική απαίτηση σωρευτικού ύψους 87 € ($3 \times 29 \text{ €}$) εφόσον η λογιστική οντότητα καταβάλλει φόρο μεγαλύτερο από το ύψος του εξόδου φόρου και τούτο διότι υπάρχει ένα μέρος των αποσβέσεων που εκπίπτει τόσο για φορολογικούς όσο και για λογιστικούς λόγους αλλά σε διαφορετικές χρονικές περιόδους. Για τις λογιστικές χρήσεις από 20X2 έως και 20X9, το λογιστικό αποτέλεσμα ταυτίζεται με το φορολογικό αποτέλεσμα δεδομένου ότι οι λογιστικές αποσβέσεις δεν διαφέρουν από τις αντίστοιχες φορολογικές αποσβέσεις. Σε αυτή τη περίπτωση, δεν υπάρχει υπολογιστική διαφορά μεταξύ φόρου εξόδου και υποχρέωσα φόρου και άρα: Φόρος Υποχρέωση: Φόρος Έξοδο = $900 \times 29\% = 261 \text{ €}$.

Εφόσον ισχύει ότι Λογιστικό Αποτέλεσμα = Φορολογικό Αποτέλεσμα = $1.000 - 100 = 900 \text{ €}$.

Κατά συνέπεια, η λογιστική εγγραφή στο τέλος κάθε χρήσης θα είναι:

31/12/20X1-9	
Φόρος Έξοδο.....	261,00
Φόρος Πληρωτέος.....	261,00

Για τις λογιστικές χρήσεις 20X10-20X12, η λογιστική οντότητα θα κάνει χρήση της αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης και ποσό του φόρου εξόδου θα είναι μικρότερο από την υποχρέωση φόρου. Ο λόγος είναι ότι ενώ από λογιστική άποψη δεν θα διενεργηθούν

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

αποσβέσεις εφόσον το μηχάνημα έχει αποσβεσθεί πλήρως από φορολογική άποψη η λογιστική οντότητα δύναται να εκπέσει 100 € φορολογικών αποσβέσεων από το φορολογικό αποτέλεσμά της για κάθε μία από τις λογιστικές χρήσεις. Σε αυτή τη περίπτωση θα διαμορφωθούν τα εξής δεδομένα:

Λογιστικό Αποτέλεσμα: 1.000 €

Φορολογικό Αποτέλεσμα: $1.000 - 100 = 900$ €

Εναλλακτικά, και υποθέτοντας ότι η μόνη διαφορά μεταξύ φορολογικού και λογιστικού αποτελέσματος αφορά τη προσωρινή διαφορά των αποσβέσεων:

Φορολογικό Αποτέλεσμα = Λογιστικό Αποτέλεσμα + Προσωρινή Διαφορά Αποσβέσεων

Φορολογικό Αποτέλεσμα = $1.000 + (0 - 100) = 900$ €

Κατά συνέπεια ισχύουν τα εξής:

Φόρος Έξοδο = Λογιστικό Αποτέλεσμα X Φορολογικός Συντελεστής

Φόρος Έξοδο = $1.000 \times 29\% = 290$ €

Φόρος Πληρωτέος (Υποχρέωση Φόρου) = Φορολογικό Αποτέλεσμα X Φορολογια Συντελεστής

Φόρος Πληρωτέος (Υποχρέωση Φόρου): $900 \times 29\% = 261$ €

31/12/20X10-X12	
Φόρος Έξοδο.....	290,00
Αναβαλλόμενη Φορολογική Απαίτηση.....	29
Φόρος Πληρωτέος.....	261

Η επιλογή διαφορετικής μεθόδου απόσβεσης από μία λογιστική οντότητα δύναται να αποτελέσει αιτία διαφορών μεταξύ λογιστικής και φορολογικής απόσβεσης. Σύμφωνα με τα ΕΛΠ, οι λογιστικές οντότητες είναι δυνατόν να χρησιμοποιήσουν διάφορες μεθόδους απόσβεσης ενώ ο ΚΦΕ υπονοεί ως αποδεκτή για φορολογικούς λόγους τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης.

5ο.Κεφάλαιο: «Συμπεράσματα»

Η φορολογία στην Ελλάδα, όπως και στις περισσότερες ανεπτυγμένες χώρες, βασίζεται στα άμεσα και έμμεσα συστήματα.

Η φορολογία εισοδήματος στην Ελλάδα είναι προοδευτική. Ο φόρος εισοδήματος καταβάλλεται από όλα τα άτομα που εισπράττουν εισόδημα στην Ελλάδα, ανεξαρτήτως ιθαγένειας ή τόπου μόνιμης διαμονής. Το φυσικό πρόσωπο στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο εισοδήματος ως μισθωτού και σε εισόδημα ως αυτοαπασχολούμενος. Στην περίπτωση ατόμου που είναι μόνιμος κάτοικος Ελλάδος, ο οφειλόμενος φόρος υπολογίζεται από το εισόδημα που αποκτάται στην Ελλάδα και στο εξωτερικό. Ένα άτομο το εισόδημα του οποίου προέρχεται μόνο από μισθό δεν υποχρεούται να υποβάλει ετήσια δήλωση. Ο εργοδότης αφαιρεί τον φόρο από τον εργαζόμενο και το μεταφέρει στη φορολογική αρχή κάθε μήνα.

Τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) καθιερώνονται για πρώτη φορά σύμφωνα με τις διατάξεις του πρόσφατα ψηφισθέντος νόμου 4308/2014 (ΦΕΚ 251) ως το αποτέλεσμα της εισαγωγής στο εσωτερικό δίκαιο των λογιστικών διατάξεων της Οδηγίας 34/2013 της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Ο αναβαλλόμενος φόρος ανακύπτει στην περίπτωση που ένα έσοδο ή ένα έξοδο φαίνεται στα αποτελέσματα χρήσης, ενώ το φορολογικό όφελος ή η επίπτωση αναβάλλεται και συντελείται μεταγενέστερα. Οι επιχειρήσεις οφείλουν να αποδέχονται όλες τις αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις (ΑΦΥ). Αντίθετα, οι φορολογικές απαιτήσεις (ΑΦΑ) αναγνωρίζονται στο βαθμό που μπορεί να υπάρχουν κέρδη συγκριτικά με τα οποία οι εκπιπτόμενες προσωρινές διαφορές μπορούν να χρησιμοποιηθούν. Ο αναβαλλόμενος φόρος, είτε με τη μορφή περιουσιακού στοιχείου είτε ως υποχρέωση, αρχικά αναγνωρίζεται και κατόπιν επιμετράται στο ποσό το οποίο ανακύπτει από την εφαρμογή του παρόντος φορολογικού συντελεστή σε κάθε προσωρινή διαφορά

Με τα ΕΛΠ αναγνωρίζεται ρητά η διάκριση μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης που προκύπτουν από τις εγγενείς διαφορές μεταξύ των λογιστικών πολιτικών και των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας. Τα λογιστικά συστήματα των επιχειρήσεων, σύμφωνα με τον Ν 4308/2014, με κάποιες μικρές εξαιρέσεις, θα πρέπει να καταγράφουν τις διαφορές αυτές.

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

Στο λογαριασμό 39 «Αναβαλλόμενοι Φόροι Ενεργητικού» παρακολουθούνται οι αναβαλλόμενες φορολογικές απαιτήσεις της λογιστικής οντότητας. Η αύξηση (δημιουργία) αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης καταχωρίζεται στη χρέωση του λογαριασμού 39 «Αναβαλλόμενοι Φόροι Ενεργητικού». Τούτο συμβαίνει:

1. Όταν πραγματοποιείται κάποιο λογιστικό γεγονός που προκαλεί μελλοντικά εκπεστέα προσωρινή διαφορά.
2. Στο τέλος της χρήσης όταν το Έξοδο Φόρου είναι μικρότερο από το Φόρο Πληρωτέο.

Η μείωση (ή διακανονισμός) αναβαλλόμενης φορολογικής απαίτησης καταχωρείται στην πίστωση του λογαριασμού «39. Αναβαλλόμενοι Φόροι Ενεργητικού». Τούτο συμβαίνει:

- Όταν πραγματοποιείται κάποιο λογιστικό γεγονός που προκαλεί το εκπεστέο φορολογικά εισόδημα στο οποίο αναφέρεται η αναβαλλόμενη απαίτηση.
- Στο τέλος της χρήσης όταν είναι βέβαιο ότι οι μελλοντικές εκπεστέες προσωρινές διαφορές δεν θα πραγματοποιηθούν.

Στον λογαριασμό υποχρέωσης 59: «Αναβαλλόμενοι Φόροι Παθητικού» παρακολουθούνται οι αναβαλλόμενες φορολογικές υποχρεώσεις της λογιστικής οντότητας. Η αύξηση (δημιουργία) αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης καταχωρείται στην πίστωση του λογαριασμού 59 «Αναβαλλόμενοι Φόροι Παθητικού». Τούτο συμβαίνει:

1. Όταν πραγματοποιείται κάποιο λογιστικό γεγονός που προκαλεί μελλοντικά φορολογητέα προσωρινή διαφορά.
2. Στο τέλος της χρήσης όταν το Έξοδο Φόρου είναι μεγαλύτερο από το Φόρο Πληρωτέο.

Η μείωση (διακανονισμός) αναβαλλόμενης φορολογικής υποχρέωσης καταχωρείται στη χρέωση του λογαριασμού 59 «Αναβαλλόμενοι Φόροι Παθητικού». Τούτο συμβαίνει:

- ✓ Όταν πραγματοποιείται κάποιο λογιστικό γεγονός που προκαλεί το φορολογητέο εισόδημα στο οποίο αναφέρεται η αναβαλλόμενη υποχρέωση.
- ✓ Στο τέλος της χρήσης όταν είναι βέβαιο ότι οι μελλοντικές φορολογητέες προσωρινές διαφορές δεν θα πραγματοποιηθούν.

Βιβλιογραφία

- e-forologia / Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12 . (2004, 3). *Διεθνές Λογιστικό Πρότυπο 12* .
Ανάκτηση από e-forologia: <https://www.e-forologia.gr/lawbank/document.aspx?digest=46335FCE3FCA31A2.1D031AEA53&version=2004/03/31>
- EUROPA-Φορολογία. (2018, 7). Ανάκτηση από EUROPA: https://europa.eu/european-union/topics/taxation_el
- Αληφαντής, Γ. (2019, 2 7). *Η λογιστική της αναβαλλόμενης φορολογίας επί αποσβέσεων*.
Ανάκτηση από logistis: http://www.logistis.gr/default.asp?pid=4&la=1&art_id=848&sw=1
- Ανδριακόπουλος, Π. (2016). *Φορολογική Λογιστική Ι*. Μεσολόγγι: ΤΕΙ Μεσολογγίου, ECLASS.
- Βασιλειάδη, Μ., Μανιάτη, Γ., Μουστάκα, Α., Ντεμιάν, Η., Παπαδάκη, Μ., Παύλου, Γ., . . .
Danchev, S. (2018, 4). *Η φορολογία Εισοδήματος στην Ελλάδα*. Ανάκτηση από Ίδρυμα
Οικονομικών & Βιομηχανικών Ερευνών:
http://iobe.gr/docs/research/RES_29042018_REP_GR.pdf
- Βλάχος, Θ. (2016, 5 18). *Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα*. Ανάκτηση από taxheaven:
<https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/23403>
- Βλησμάς, Ο., & Σγουρινάκης, Ν. (2016). *Αναβαλλόμενη Φορολογία*. Αθήνα: Οικονομική Βιβλιοθήκη.
- Η φορολογία Εισοδήματος στην Ελλάδα-Συγκριτική Ανάλυση και Προτάσεις Αναμόρφωσης*.
(2018, 4). Ανάκτηση από Ίδρυμα Οικονομικών & Βιομηχανικών
Ερευνών/Οργανισμός Έρευνας και Ανάλυσης (διαΝΕΟσις):
<https://www.eea.gr/system/uploads/asset/data/19392/forologia-eisodimatos-stin-Ellada.pdf>
- Κορομηλάς, Γ. (2017). *Φορολογικές Σημειώσεις 2017*. Αθήνα: TAX ADVISORS.

Αναβαλλόμενος Φόρος σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την Φορολογία Εισοδήματος

Νιφορόπουλος, Κ. (2019, 7). *Η ιστορία της φορολογίας στην Ελλάδα*. Ανάκτηση από ACCOUNTANCY GREECE: <https://www.accountancygreece.gr/i-istoria-tis-forologias-stin-ellada-k/>

Φόροι εισοδήματος στην Ελλάδα. (2019, 4 24). Ανάκτηση από europa: https://europa.eu/youreurope/citizens/work/taxes/income-taxes-abroad/greece/index_el.htm

Χύτης, Ε. (2019, 8). *Αναβαλλόμενοι φόροι σύμφωνα με τα Ελληνικά και Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα: Η περίπτωση μεταβολής των Φορολογικών Συντελεστών*. Ανάκτηση από accountancygreece:

<https://www.accountancygreece.gr/%CE%B1%CE%BD%CE%B1%CE%B2%CE%B1%CE%BB%CE%BB%CF%8C%CE%BC%CE%B5%CE%BD%CE%BF%CE%B9-%CF%86%CF%8C%CF%81%CE%BF%CE%B9-%CF%83%CF%8D%CE%BC%CF%86%CF%89%CE%BD%CE%B1-%CE%BC%CE%B5-%CF%84%CE%B1-%CE%B5%CE%BB%CE%BB/>

Πνευματικά δικαιώματα

Copyright © ΤΕΙ Δυτικής Ελλάδας. Με επιφύλαξη παντός δικαιώματος. All rights reserved.

Δηλώνω ρητά ότι, σύμφωνα με το άρθρο 8 του Ν. 1599/1988 και τα άρθρα 2,4,6 παρ. 3 του Ν. 1256/1982, η παρούσα εργασία αποτελεί αποκλειστικά προϊόν προσωπικής εργασίας και δεν προσβάλλει κάθε μορφής πνευματικά δικαιώματα τρίτων και δεν είναι προϊόν μερικής ή ολικής αντιγραφής, οι πηγές δε που χρησιμοποιήθηκαν περιορίζονται στις βιβλιογραφικές αναφορές και μόνον.

Διαμαντοπούλου Βασιλική , Φάκα Παναγιώτα 2019