

# Account & Tax Report

ΤΕΥΧΟΣ

1

ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ ΕΠΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ & ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ / ΟΡΙΩΝ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ / ΜΑΪΟΣ 2023

## Θέματα

- Κλείσιμο Χρήσης 2022
- Κοστολόγηση
- Φορολογική Αναμόρφωση
- Διανομή Κερδών
- Εσωτερικός Έλεγχος
- Πλατφόρμα myDATA
- Δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α
- Transfer Pricing
- Ψηφιακή Κάρτα
- Μετασχηματισμοί Επιχειρήσεων
- Επιχειρηματικοί κίνδυνοι
- Οδηγός Γ.Ε.ΜΗ

## Γράφουν

Δρ. Ανδρέας Γ. Κουτούπης  
Δρ. Ευστάθιος Ι. Κριαράς  
Αθανάσιος Α. Νάζος  
Κώστας Χ. Λεμονόπουλος  
Λάμπρος Κ. Αθανασόπουλος  
Τηλέμαχος Β. Αργυρίου  
Αντώνης Γ. Κατακουζηνός  
Αθανάσιος Π. Αραβανής  
Θοδωρής Δ. Δεληγιάννης  
Φώτης Δ. Λώλας  
Κώστας Ι. Νιφορόπουλος

# Account&TaxReport

ΠΕΡΙΟΔΙΚΗ ΕΝΗΜΕΡΩΣΗ ΕΠΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ & ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ/ ΩΡΙΩΝ  
ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ / Τεύχος 1 - Μάιος 2023 /  
Υπεύθυνος Σύνταξης : Νιφορόπουλος Κωνσταντίνος

Η εταιρεία μας «ΩΡΙΩΝ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.» ( ORION ) , ξεκινά την έκδοση της περιοδικής ενημέρωσης (σε ηλεκτρονική μορφή ) « **Account & Tax Report** », η οποία θα είναι ηλεκτρονικά προσβάσιμη δωρεάν.

Το περιοδικό αυτό θα προσπαθήσουμε, να κυκλοφορεί κάθε δίμηνο, εντός του επόμενου από το δίμηνο, μήνα.

Σε αυτή την προσπάθεια, εκτός των στελεχών της ORION, συμμετέχουν και εξαιρετοι αρθρογράφοι, οι οποίοι αφιλοκεδώς, προσφέρουν τις γνώσεις τους.

Στην θεματολογία του Περιοδικού, θα προσπαθήσουμε να αναδείξουμε περισσότερο θέματα «διαχρονικά» και λιγότερο «επίκαιρα», καθώς για τα τελευταία πιστεύουμε υπάρχει επαρκής πληροφόρηση.

Ευχαριστούμε τους φίλους αρθρογράφους του Περιοδικού.

Ευχαριστούμε την φορολογική-λογιστική πύλη ενημέρωσης **taxheaven.gr**, της οποίας αποτελούμε «Επιστημονικό Συνεργάτη», για την αμέριστη στήριξη στην «διάδοση» του Περιοδικού και για το υλικό από το «Αρχείο Νόμων και Αποφάσεων» το οποίο είναι το μεγαλύτερο και πληρέστερο φορολογικό αρχείο στην Ελλάδα.

Τέλος ευχαριστούμε, όλους τους συναδέλφους για την αποδοχή και ελπίζουμε να φανούμε χρήσιμοι στην διάδοση των γνώσεων, που επιχειρούμε.

## Στοιχεία Επικοινωνίας

**ΩΡΙΩΝ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**

- Λεωφόρος Ηρακλείου 531, Νέο Ηράκλειο, Τ.Κ 14122
- Τηλ. 211 411 1500 - 502
- [info@orion-audit.gr](mailto:info@orion-audit.gr)

Αριθμός Γ.Ε.ΜΗ.: 005202501000



## Περιεχόμενα

1. **Νόμος 4308/2014 – Το Νομοθετικό Πλαίσιο της κατάρτισης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων [ Σελ.3 ]**  
Κωνσταντίνος Ιωαν. Νιφορόπουλος
2. **Εργασίες «τέλους Χρήσεως» - Ελέγχοντας το τελικό Ισοζύγιο [ Σελ.22]**  
Κωνσταντίνος Ιωαν. Νιφορόπουλος
3. **Φορολογία και Κοστολογική Οργάνωση [ Σελ.30]**  
Δρ Κριαράς Ι. Ευστάθιος
4. **Η «Φορολογική Προσαρμογή» του «Λογιστικού Αποτελέσματος» – 42 Φορολογικές Διατάξεις. [ Σελ. 33 ]**  
Θεόδωρος Δ. Δεληγιάννης
5. **«Transfer Pricing» : Υπόχρεοι – Προθεσμίες – Πρόστιμα [ Σελ. 71 ]**  
Αθανάσιος Π. Αραβανής
6. **Κανόνες διανομής κερδών σε κεφαλαιουχικές εταιρείες (ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ) [Σελ.81 ]**  
Αθανασόπουλος Κ. Λάμπρος
7. **Κανόνες διανομής κερδών σε προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε. & Ε.Ε.) και Ατομικές επιχειρήσεις με απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία. [ Σελ.91]**  
Αντώνης Γ. Κατακουζηνός, MSc
8. **Εσωτερικός Ελεγκτής – Τι είναι και σε τι Βοηθάει [ Σελ. 96]**  
Δρ. Ανδρέας Γ. Κουτούπης
9. **Επιχειρηματικοί κίνδυνοι (Business risk) που αντιμετωπίζει μια επιχείρηση**  
Αργυρίου Τηλέμαχος MBA,ACCA [ Σελ.99]
10. **Ψηφιακή καταγραφή του χρόνου εργασίας και Ψηφιακή Κάρτα. [ Σελ.105]**  
Νάζος Α. Αθανάσιος
11. **Μετασχηματισμοί Επιχειρήσεων : Χαρτογράφηση της Νομοθεσίας και των Διαδικασιών [ Σελ.111]**  
Φώτης Λώλας
12. **Το «Χρονοδιάγραμμα» της Μεταβατικής Περιόδου (2021-2024) για την πλατφόρμα myDATA και την διασύνδεση μεταξύ Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών και EFT/POS [ Σελ. 140 ]**  
Κωνσταντίνος Ιωαν. Νιφορόπουλος
13. **Οδηγός Γ.Ε.ΜΗ. : Υπόχρεοι Εγγραφής – Πράξεις που δημοσιεύονται Προθεσμίες – Τέλη – Αναστολή καταχώρισης - Κυρώσεις [ Σελ. 143 ]**  
Κώστας Χ. Λεμονόπουλος
14. **Το Δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α [ Σελ. 172 ]**  
Κωνσταντίνος Ιωαν. Νιφορόπουλος
15. **Επιλογές Θεμάτων από το taxheaven [ Σελ. 183 ]**

Τα πνευματικά δικαιώματα της παρούσας έκδοσης « Account & Tax Report », ανήκουν αποκλειστικά στην εταιρεία «ΟΡΙΩΝ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ Α.Ε.», σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2121/93, όπως ισχύει και σε οποιαδήποτε δημοσίευση πρέπει να αναφέρονται με τα πλήρη τους στοιχεία, η πηγή καθώς και ο αρθρογράφος.

Οι απόψεις που περιέχονται, είναι απόψεις των αρθρογράφων και δεν είναι δεσμευτικές για τις Φορολογικές ή άλλες Ελληνικές Αρχές. Έτσι, δεν δίδεται κανενός είδους διασφάλιση, στον οποιονδήποτε χρήστη ότι οι Αρχές αυτές δεν θα αποφασίσουν διαφορετικά.



# Νόμος 4308/2014

## Το Νομοθετικό Πλαίσιο της κατάρτισης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

Κωνσταντίνος Ιωαν. Νιφορόπουλος  
Ορκωτός ελεγκτής λογιστής  
Partner και Πρόεδρος του Δ.Σ  
Ωρίων Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές Α.Ε.

### Περιεχόμενα

1. Ποιες Καταστάσεις συντάσσει κάθε Εταιρεία ανάλογα με το Μέγεθός της
2. Κατάταξη επιχειρήσεων ανάλογα με το Μέγεθός τους
3. Σύνομη περιγραφή κάθε Κατάστασης (Πίνακα)
4. Γενικές αρχές κατάρτισης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων
5. Υποδείγματα Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων
6. Χρόνος κατάρτισης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων
7. Σύνδεση Σχέδιου Λογαριασμών (Λ.Σ) και Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων με βάση το Λ.Σ των Ε.Λ.Π – Σύνδεση Λ.Σ των Ε.Λ.Π και Λ.Σ ΕΓΛΣ
8. Έκθεση Διαχειριστή ή Διοικητικού Συμβουλίου

### 1. Ποιες Καταστάσεις συντάσσει κάθε Εταιρεία ανάλογα με το Μέγεθός της

[ Λογιστική Οδηγία παρ. 16.3.1] Με τις παραγράφους 3 έως 8 του άρθρου 16 ορίζονται οι επιμέρους καταστάσεις που συντάσσει κάθε κατηγορία οντότητας, με βάση τα σχετικά υποδείγματα του παραρτήματος Β. Ο προσδιορισμός των καταστάσεων γίνεται με βάση το μέγεθος της οντότητας, όπως αυτό ορίζεται στο άρθρο 2 του νόμου.

Ο παρακάτω πίνακας συνοψίζει τις σχετικές ρυθμίσεις.

|                         | Κατηγορία μεγέθους |                        |        |         |         |
|-------------------------|--------------------|------------------------|--------|---------|---------|
|                         | Πολύ μικρές        |                        | Μικρές | Μεσαίες | Μεγάλες |
|                         | άρθρο 1 παρ. 2.γ   | άρθρο 1 παρ. 2.α & 2.β |        |         |         |
| Κατάσταση αποτελεσμάτων | ✓                  | ✓                      | ✓      | ✓       | ✓       |

|                                      |   |   |   |   |   |
|--------------------------------------|---|---|---|---|---|
| Προσάρτημα ή Σημειώσεις              | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Ισολογισμός                          |   | ✓ | ✓ | ✓ | ✓ |
| Κατάσταση μεταβολών<br>καθαρής θέσης |   |   |   | ✓ | ✓ |
| Κατάσταση χρηματοροών                |   |   |   |   | ✓ |

## 2. Κατάταξη επιχειρήσεων ανάλογα με το Μέγεθός τους

### Λογιστική Οδηγία, Άρθρο 2: Κατηγορίες οντοτήτων

« 2.1 Η ένταξη μιας οντότητας σε κατηγορία μεγέθους προσδιορίζει κυρίως τις λογιστικές της υποχρεώσεις σε ό,τι αφορά:

- α) τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσει, βάσει του άρθρου 16,
- β) απλοποιήσεις και απαλλαγές από ορισμένους κανόνες επιμέτρησης, καθώς και από την παροχή ορισμένων πληροφοριών του προσαρτήματος, βάσει του άρθρου 30,
- γ) απαγόρευση χρήσης ορισμένων κανόνων επιμέτρησης.

2.2 Για τους λογιστικούς σκοπούς αυτού του νόμου, δηλαδή για τον προσδιορισμό των λογιστικών υποχρεώσεων των οντοτήτων που υποχρεούνται στην εφαρμογή των λογιστικών διατάξεων του παρόντος νόμου, το παρόν άρθρο ταξινομεί τις υποκείμενες οντότητες με βάση το μέγεθός τους σε: πολύ μικρές, μικρές, μεσαίες και μεγάλες.

Ωστόσο, οι παρακάτω κατηγορίες οντοτήτων δεν εφαρμόζουν τους λογιστικούς κανόνες που προδιαγράφονται στα κεφάλαια 4 έως 8, αλλά εφαρμόζουν άλλο λογιστικό πλαίσιο, όπως ορίζεται στο άρθρο 1 του παρόντος νόμου:

- α) οι οντότητες που υποχρεωτικά ή προαιρετικά εφαρμόζουν Δ.Π.Χ.Α.,
- β) η Τράπεζα της Ελλάδος (εφαρμόζει τις λογιστικές αρχές του ευρωσυστήματος),
- γ) οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του δημοσίου, και εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του νόμου 4270/2014 (εφαρμόζουν το προβλεπόμενο για αυτές λογιστικό πλαίσιο), και
- δ) οι οργανισμοί επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ) του νόμου 4099/2012 (οδηγία 2009/65/ΕΚ) είτε λειτουργούν με τη μορφή αμοιβαίου κεφαλαίου είτε με τη μορφή ανώνυμης εταιρείας επενδύσεων μεταβλητού κεφαλαίου (ΑΕΕΜΚ).

**Συνεπώς, για τις προηγούμενες κατηγορίες οντοτήτων δεν ισχύει η ταξινόμηση βάσει μεγέθους για λογιστικούς σκοπούς.**

**2.3 Η ένταξη ή αλλαγή κατηγορίας μεγέθους γίνεται όταν η οντότητα υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει για δύο συνεχόμενες χρήσεις τα όρια μεγέθους που παρουσιάζονται συνοπτικά στον παρακάτω πίνακα.**

Σημειώνεται ότι ο μέσος όρος προσωπικού αναφέρεται σε εργαζόμενους πλήρους ημερήσιας και ετήσιας απασχόλησης (ισοδύναμες μονάδες).

| Κατηγορίες οντοτήτων | Κριτήρια μεγέθους (κάλυψη 2 από τα 3) |                           |                |
|----------------------|---------------------------------------|---------------------------|----------------|
|                      | Μέσος όρος προσωπικού                 | Σύνολο ενεργητικού (ευρώ) | Καθαρός κύκλος |

|   |       |              | εργασιών<br>(ευρώ) |
|---|-------|--------------|--------------------|
| Πολύ μικρές άρθρου 1, παρ. 2γ (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ) | –     | –            | ≤ 1.500.000        |
| Μικρές άρθρου 1, παρ. 2γ, (δηλαδή ΟΕ, ΕΕ, ατομική, κλπ)     | –     | –            | > 1.500.000        |
| Πολύ μικρές άρθρου 1 παρ. 2α και 2β                         | ≤ 10  | ≤ 350.000    | ≤ 700.000          |
| Μικρές άρθρου 1 παρ. 2α και 2β                              | ≤ 50  | ≤ 4.000.000  | ≤ 8.000.000        |
| Μεσαίες (όλες)  | ≤ 250 | ≤ 20.000.000 | ≤ 40.000.000       |
| Μεγάλες (όλες)  | > 250 | > 20.000.000 | > 40.000.000       |

#### **Σημείωση**

Οι μικρές του άρθρου 1 παρ 2γ (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.

**2.4** Σκοπός των κριτηρίων του άρθρου 2, σύμφωνα και με τις σχετικές διατάξεις της Οδηγίας, 2013/34/ΕΕ είναι η κατάταξη των οντοτήτων σε κατηγορίες μεγέθους, ανάλογα με την οικονομική τους σημασία.

**Ο μέσος όρος του προσωπικού υπολογίζεται στη βάση πλήρους απασχόλησης σε ημερήσια και ετήσια βάση, για όλους τους εργαζόμενους που έχουν ή τεκμαίρεται ότι έχουν εργασία έμμισθης απασχόλησης.** Συγκεκριμένα, περιλαμβάνονται οι έχοντες έμμισθη σχέση αλλά και τα πρόσωπα που απασχολούνται με σχέση που εξομοιώνεται με έμμισθη εργασία, όπως δικηγόροι, λογιστές ή μηχανικοί όταν είναι πλήρους απασχόλησης και ανεξάρτητα του τρόπου που αμείβονται (π.χ. με τιμολόγιο). **Συμπεριλαμβάνονται επίσης οι απασχολούμενοι με μίσθωση από άλλη οντότητα καθώς και οι ιδιοκτήτες επιχειρηματίες, εφόσον απασχολούνται στην οντότητα και αμείβονται από αυτή. Διευκρινίζεται ότι δεν λαμβάνονται υπόψη εκπαιδευόμενοι και σπουδαστές που απασχολούνται με συμβάσεις εκπαίδευσης και κατάρτισης, καθώς και εργαζόμενοι που έχουν λάβει γονική άδεια.**

**2.5** Αναφορικά με τον υπολογισμό του μέσου όρου προσωπικού, ποσοστά μικρότερα του 0,5 στρογγυλοποιούνται προς τα κάτω και ποσοστά μεγαλύτερα του 0,5 στρογγυλοποιούνται προς τα πάνω. Για παράδειγμα, μια οντότητα απασχολεί 5 άτομα σε πλήρη απασχόληση, 2 άτομα με εποχιακή απασχόληση 5 μηνών αλλά πλήρους ημερήσιας απασχόλησης και 7 άτομα πλήρους ετήσιας απασχόλησης αλλά μερικής ημερήσιας απασχόλησης τριών ωρών, καθώς και έναν επαγγελματία πλήρους απασχόλησης που αμείβεται με τιμολόγιο. Ο μέσος όρος του προσωπικού που απασχολήθηκε στην περίοδο είναι  $(5*12/12)+(2*5/12)+(7*12/12*3/8)+1=9.46$  και για την στρογγυλοποίηση 9 (σε ισοδύναμες μονάδες ετήσιας απασχόλησης).

|   | Εργαζόμενοι | Μήνες απασχόλησης | Τύπος             | Μέσος όρος εργαζομένων |
|---|-------------|-------------------|-------------------|------------------------|
| Με πλήρη απασχόληση   | 5           | 12                | 5*(12/12)         | 5                      |
| Εποχιακή πλήρης απασχόληση 5 μηνών  | 2           | 5                 | 2*(5/12)          | 0,83                   |
| Μερική απασχόληση τριών ωρών ημερησίως όλες τις εργάσιμες ημέρες του χρόνου | 7           | 12                | [7*(12/12)]*(3/8) | 2,63                   |
| Μηχανικός με πλήρη απασχόληση αμειβόμενος με Τιμολόγιο                      | 1           | 12                | 1                 | 1                      |
| <b>Σύνολο εργαζομένων</b>   |             |                   |                   | <b>9,46 = 9</b>        |

**2.6 Σημειώνεται ότι μοναδικό κριτήριο για την ένταξη των οντοτήτων της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.) στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων αποτελεί ο κύκλος εργασιών τους, με όριο το ποσό των 1.500.000 ευρώ για δύο συνεχόμενες ετήσιες περιόδους.**

Δηλαδή, μια πολύ μικρή οντότητα της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 εντάσσεται στην κατηγορία των μικρών οντοτήτων (από πολύ μικρή), όταν υπερβεί το όριο του (καθαρού) κύκλου εργασιών 1.500.000 ευρώ. Ως μικρή πλέον οντότητα, θα υποχρεούται να συντάσσει τις καταστάσεις της παραγράφου 5 του άρθρου 16, δηλαδή θα συντάσσει επιπλέον και Ισολογισμό, και εκ του λόγου αυτού οφείλει να χρησιμοποιεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με την παράγραφο 10 του άρθρου 3. Διευκρινίζεται ότι η οντότητα αυτή θα συνεχίσει να θεωρείται ως μικρή οντότητα με βάση αποκλειστικά το κριτήριο της παραγράφου 3 (υπέρβαση καθαρού κύκλου εργασιών 1.500.000 ευρώ), έστω και εάν τα άλλα δύο κριτήρια είναι κατώτερα των ορίων των πολύ μικρών οντοτήτων της παραγράφου 2 του άρθρου 2 (σύνολο ενεργητικού  $\leq 350.000$  ευρώ και μέσος όρος προσωπικού  $\leq 10$ ). Τούτο προκύπτει με σαφήνεια από την παράγραφο 4 του άρθρου 2. Ομοίως, η οντότητα αυτή, εάν έχοντας ενταχθεί στην κατηγορία των μικρών οντοτήτων (από πολύ μικρή), πάψει να υπερβαίνει το όριο του καθαρού κύκλου εργασιών 1.500.000 ευρώ για δύο συνεχόμενες περιόδους, θα κατέβει κατηγορία μεγέθους (θα γίνει και πάλι πολύ μικρή), έστω και εάν τα άλλα δύο κριτήρια υπερβαίνουν τα όρια της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Ν. 4308/2014 (σύνολο ενεργητικού  $> 350.000$  ευρώ και μέσος όρος προσωπικού  $> 10$ ).

**2.7 ....**

**2.8 Σημειώνεται ότι βάσει της παρ. 10 του άρθρου 2 του παρόντος νόμου, οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του δημοσίου, όταν δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του νόμου 4270/2014 για λογιστικούς σκοπούς, εντάσσονται στις «μεγάλες» οντότητες με την προϋπόθεση ότι δεν εμπίπτουν στις κατηγορίες οντοτήτων της παραγράφου 2(α), 2(β) ή 2(γ) του άρθρου 1 (ανώνυμη εταιρεία, εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, ετερόρρυθμη κατά μετοχές**

εταιρεία, ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία, ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.). Όταν εμπίπτουν στην παράγραφο 2(α), 2(β) ή 2(γ) του άρθρου 1 ακολουθούν τα κριτήρια αυτών των οντοτήτων.

**2.9** Σύμφωνα με την παράγραφο 11 του άρθρου 30, οι **επιχειρήσεις εμπορίας υγρών καυσίμων** του νόμου 3054/2002 που εντάσσονται στην περίπτωση (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 (δηλαδή όταν έχουν την νομική μορφή ετερόρρυθμης εταιρείας, ομόρρυθμης εταιρείας, ατομικής επιχείρησης, κλπ.) θεωρούνται πολύ μικρές οντότητες, με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το όριο του κύκλου εργασιών της παραγράφου 4 του άρθρου 2, δηλαδή το όριο των μικρών οντοτήτων (8.000.000 ευρώ). Για αλλαγή κατηγορίας απαιτείται υπέρβαση του ανωτέρω ορίου για δύο συνεχόμενες περιόδους.

**2.10** Διευκρινίζεται ότι η οντότητα της παραγράφου 11 του άρθρου 30 θα συνεχίσει να θεωρείται ως πολύ μικρή οντότητα με βάση αποκλειστικά το κριτήριο του κύκλου εργασιών, εφόσον δηλαδή δεν υπερβαίνει το όριο του κύκλου εργασιών των 8.000.000 ευρώ για δύο συνεχόμενες ετήσιες περιόδους, έστω και εάν τα άλλα δύο κριτήρια είναι υψηλότερα των ορίων των πολύ μικρών οντοτήτων της παραγράφου 2 του άρθρου 2 (σύνολο ενεργητικού 350.000, και καθαρός κύκλος εργασιών 700.000). Εάν η οντότητα αυτή υπερβεί το όριο του κύκλου εργασιών των 8.000.000 ευρώ θεωρείται πλέον μικρή οντότητα και συντάσσει και ισολογισμό, εκτός εάν υπερβαίνει και τα όρια των μεσαίων οντοτήτων της παραγράφου 5 του άρθρου 2 ή τα όρια των μεγάλων οντοτήτων της παραγράφου 5 του άρθρου 2, του Ν. 4308/2014.

**2.11** Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου ως «κύκλος εργασιών» **θεωρείται αυτός που προέρχεται από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας, σύμφωνα με τον ορισμό του Παραρτήματος Α.** Συνεπώς δεν περιλαμβάνονται στον κύκλο εργασιών επιχορηγήσεις, ασυνήθη έσοδα (π.χ. έσοδα από συναλλαγματικές διαφορές, πωλήσεις παγίων ή επενδύσεων), καθώς και φόροι, τέλη και δικαιώματα που εισπράττονται υπέρ τρίτων. Εννοείται ότι δεν εμπίπτουν στην έννοια του εσόδου η αξία αυτοπαραδόσεων και τα έσοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου.

**2.12** Αν η περίοδος (διαχειριστική χρήση ή φορολογικό έτος) είναι μικρότερη του 12μήνου (πχ. έναρξη κατά τη διάρκεια της περιόδου), ο κύκλος εργασιών για την κατάταξη στις προαναφερόμενες κατηγορίες οντοτήτων βρίσκεται με αναγωγή σε ετήσια βάση. Διευκρινίζεται ότι χρονικό διάστημα δεκαπέντε (15) ημερών ή μεγαλύτερο λογίζεται ως μήνας, ενώ χρονικό διάστημα μικρότερο των 15 ημερών δεν λαμβάνεται υπόψη, αλλά κατά πάγια πρακτική προσμετρείται το σύνολο του κύκλου εργασιών για την αναγωγή σε ετήσια βάση. Στην περίπτωση που η οντότητα λειτούργησε στην πρώτη ετήσια περίοδο για χρονικό διάστημα μικρότερο των τεσσάρων μηνών, δεν γίνεται αναγωγή σε ετήσια βάση για το διάστημα αυτό. Συνεπώς, στην περίπτωση αυτή η ένταξη σε κατηγορία γίνεται με βάση τις επόμενες δύο πλήρεις ετήσιες περιόδους.

**2.13** ....

**2.16** Σε περίπτωση αλλαγής νομικού τύπου ή της ιδιοκτησίας μιας οντότητας που εντασσόταν στις περιπτώσεις της παραγράφου 2α ή 2β του άρθρου 1, με αποτέλεσμα την ένταξή της στην περίπτωση 2γ του ίδιου άρθρου, για την ένταξη σε κατηγορία μεγέθους λαμβάνονται υπόψη όλα τα διαθέσιμα στοιχεία. Για παράδειγμα, για μια «πολύ μικρή» ανώνυμη εταιρεία που στο τέλος του έτους 20X3



μετατράπηκε σε ομόρρυθμη εταιρεία δίνονται τα παρακάτω δεδομένα (σημείωση: το παράδειγμα αναφέρεται σε έτη μετά την εφαρμογή του νόμου 4308/2014).

|                       | 20X4      | 20X3      | 20X2      | 20X1      |
|-----------------------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| Κύκλος εργασιών       | 1.400.000 | 1.450.000 | 1.750.000 | 1.780.000 |
| Σύνολο ενεργητικού    | 320.000   | 310.000   | 305.000   | 300.000   |
| Μέσος όρος προσωπικού | 8         | 7         | 7         | 7         |

Με βάση τα δεδομένα αυτά, η ανώνυμη εταιρεία θεωρείται «πολύ μικρή» για τις χρήσεις 20X1 έως 20X3. Η νέα εταιρεία (ομόρρυθμη) το έτος 20X4 θεωρείται «μικρή» διότι δεν έχει κατέλθει κάτω από το όριο του κύκλου εργασιών 1.500.000 ευρώ για δύο συνεχόμενες χρήσεις, και θα συνεχίσει να χρησιμοποιεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με το άρθρο 3 του παρόντος νόμου. Ωστόσο, στη χρήση 20X5 θα θεωρηθεί πολύ μικρή, και θα δικαιούται να τηρήσει απλογραφικό λογιστικό σύστημα. Διαφοροποιώντας ελαφρώς το παράδειγμα, εάν ο κύκλος εργασιών για το 20X2 ήταν κάτω του ορίου των 1.500.000 ευρώ, η νέα οντότητα το έτος 20X4 θα ήταν πολύ μικρή και συνεπώς θα μπορούσε να τηρήσει απλογραφικό σύστημα.

#### Σχετικές αποφάσεις του Σ.ΛΟ.Τ και αρθρογραφία

- **ΣΛΟΤ 497/2023** Ερώτημα σχετικά με την κατάταξη των νεοϊδρυόμενων Ανωνύμων Εταιρειών
- **ΣΛΟΤ 1386/2021** Ερώτημα για ένταξη αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας σε κατηγορία μεγέθους
- **ΣΛΟΤ 108/2021** Προσδιορισμός της έννοιας του κύκλου εργασιών, ως κριτηρίου μεγέθους κατηγορίας οντότητας, όταν υπάρχουν έσοδα επόμενης χρήσης
- **ΣΛΟΤ 2754/2020** Μέγεθος οντότητας μετά από μετατροπή από ΕΕ σε ΑΕ
- **ΣΛΟΤ 2641/2020** Επηρεάζεται το όριο για την αλλαγή βιβλίων από απλογραφικά σε διπλογραφικά από τις δωρεές
- **ΣΛΟΤ 2593/2020** Απεικόνιση μέσου όρου προσωπικού και αναστολή συμβάσεων εργασίας
- **ΣΛΟΤ 2389/2020** Προαιρετική μετάπτωση κατάρτισης και δημοσίευσης οικονομικών καταστάσεων
- **ΣΛΟΤ 740/2020** Διευκρινίσεις για την σύνταξη οικονομικών καταστάσεων ΟΕ που μετατρέπεται σε ΑΕ με βάση τον ν. 4601/2019
- **ΣΛΟΤ 2835/2019** Ένταξη σε κατηγορία λογιστικού συστήματος ετερόρρυθμης εταιρείας με ομόρρυθμο εταίρο ανώνυμη εταιρεία
- **Αλλαγή κατηγορίας βιβλίων ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας λόγω τζίρου (Κωνσταντίνου Δημ. Γραβιά)**

### 3. Σύντομη περιγραφή κάθε Κατάστασης

- [ Λογιστική Οδηγία παρ. 16.3.2] Ο πίνακας του **ισολογισμού** ακολουθεί ένα υπόδειγμα που έχει τύχει ευρύτατης αποδοχής διεθνώς και είναι συμβατό με το υπόδειγμα που χρησιμοποιούν οι οντότητες που εφαρμόζουν τα Δ.Π.Χ.Α. (Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Αναφοράς). Έτσι, διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των οικονομικών καταστάσεων των επιχειρήσεων που

εφαρμόζουν τον παρόντα νόμο με τις οικονομικές καταστάσεις των επιχειρήσεων που εφαρμόζουν τα Δ.Π.Χ.Α.

- [ Λογιστική Οδηγία παρ. 16.3.3 ] Ο **πίνακας της κατάστασης των αποτελεσμάτων** περιλαμβάνει δύο μορφές παρουσίασης, την «κατά λειτουργία» (την οποία προέβλεπε και το Π.Δ. 1123/1980) και την «κατ' είδος» που προβλέπεται τόσο από τα Δ.Π.Χ.Α., όσο και από την Οδηγία 34/2013 της Ε.Ε. Σημειώνεται ότι η «κατ' είδος» κατάσταση αποτελεσμάτων περιλαμβάνει παρουσίαση στην οποία εμφανίζονται κατ' είδος οι βασικοί λογαριασμοί των εσόδων και εξόδων, αποτελώντας στην ουσία μια σύνοψη της καταργηθείσας «Κατάστασης Λογαριασμού Γενικής Εκμετάλλευσης» του ΕΓΛΣ. Διευκρινίζεται ότι στην κατ' είδος παρουσίαση της κατάστασης αποτελεσμάτων, στο κονδύλι «Μεταβολές αποθεμάτων» περιλαμβάνεται το άθροισμα των μεταβολών του συνόλου των αποθεμάτων (εμπορεύματα, προϊόντα, πρώτες και βοηθητικές ύλες και λοιπά υλικά).
- [ Λογιστική Οδηγία παρ. 16.3.4 ] Ο **πίνακας της κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης** είναι μια νέα κατάσταση που αντικαθιστά τον «Πίνακα διάθεσης κερδών» του Π.Δ. 1123/1980, παρέχοντας πληρέστερη πληροφόρηση για τους λογαριασμούς της καθαρής θέσης. Συγκεκριμένα, η νέα αυτή κατάσταση παρουσιάζει αναλυτικά την κίνηση όλων των κονδυλίων της καθαρής θέσης στη διάρκεια της περιόδου και τη συμφωνία υπολοίπων αρχής και τέλους, ώστε να υπάρχει πλήρης διαφάνεια για το πώς μεταβλήθηκαν τα σχετικά κονδύλια.
- [ Λογιστική Οδηγία παρ. 16.3.5 ] Ο **πίνακας της κατάστασης χρηματοροών** είναι μία νέα, επίσης πολύ σημαντική χρηματοοικονομική κατάσταση, στην οποία παρουσιάζονται οι ταμειακές εισροές και εκροές της περιόδου, διαχωριζόμενες σε τρεις κατηγορίες: (α) τις ταμειακές ροές από λειτουργικές δραστηριότητες, (β) τις ταμειακές ροές από επενδυτικές δραστηριότητες και (γ) τις ταμειακές ροές από χρηματοδοτικές δραστηριότητες. Η κατάσταση ταμειακών ροών παρουσιάζεται με την έμμεση μορφή της που είναι και η πλέον συνήθης.
- [ Λογιστική Οδηγία παρ. 16.3.6 ] Το **Προσάρτημα ή Σημειώσεις των χρηματοοικονομικών καταστάσεων** είναι η τελευταία χρηματοοικονομική κατάσταση. Στο προσάρτημα παρέχονται περιγραφές, αναλύσεις και πρόσθετη πληροφόρηση για τα διάφορα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς και για άλλα στοιχεία τα οποία δεν προβλέπεται να εμφανίζονται στους πίνακες των προαναφερθέντων τεσσάρων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το προσάρτημα παρουσιάζεται με συστηματικό τρόπο και με παραπομπές στα επιμέρους κονδύλια των υπόλοιπων χρηματοοικονομικών καταστάσεων (πίνακες), όταν συντρέχει περίπτωση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 29.

#### **[Άρθρο 29: Προσάρτημα (Σημειώσεις) επί των χρηματοοικονομικών καταστάσεων**

**29.1.1 Οι απαιτούμενες πληροφορίες του προσαρτήματος είναι δυνατόν να παρατίθενται στους πίνακες των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, περίπτωση στην οποία δεν απαιτείται να επαναλαμβάνονται στο προσάρτημα.** Αυτό μπορεί να εξυπηρετεί τις πολύ μικρές οντότητες για τις οποίες οι απαιτούμενες γνωστοποιήσεις του προσαρτήματος είναι ούτως ή άλλως περιορισμένες.

**29.4.1** Σύμφωνα με το σχετικό ορισμό του Παραρτήματος Α, μια οντότητα θεωρείται ως συνεχίζουσα τη δραστηριότητά της, εκτός εάν η διοίκηση προτίθεται να ρευστοποιήσει την οντότητα ή να παύσει τη δραστηριότητά της, ή εάν λόγω των συνθηκών δεν έχει καμία άλλη ρεαλιστική επιλογή.

**29.4.2** Σε περίπτωση που υπάρχουν παράγοντες που θέτουν σε κίνδυνο την προοπτική της οντότητας ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα, γνωστοποιείται η φύση αυτών των παραγόντων, καθώς και τα μέτρα που έχουν ληφθεί για την αντιμετώπισή τους. Τέτοια μέτρα μπορεί να είναι, για παράδειγμα, η εξασφάλιση χρηματοδότησης από τράπεζες ή τους ιδιοκτήτες, συμφωνία με προμηθευτές ή πελάτες για νέα προϊόντα και υπηρεσίες με τεκμηριωμένα θετικές προοπτικές, συμφωνία με το προσωπικό για μειωμένες αποδοχές κλπ.

**29.4.3** Τυπικά, η δυνατότητα μιας οντότητας να λειτουργεί ως συνεχιζόμενη δραστηριότητα εξετάζεται για διάστημα 12 μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού.

**29.8.1** Ο παρακάτω πίνακας δείχνει ένα ενδεικτικό τρόπο παρουσίασης των απαιτούμενων πληροφοριών για πάγια που παρακολουθούνται στο ανακτήσιμο κόστος κτήσης.

**Πίνακας μεταβολών μη κυκλοφορούντων στοιχείων περιόδου**

**[ Στήλες : Αφορούν όλους τους Λογαριασμούς Παγίων ]**

| Ιδιοχρησιμ/μενα ακίνητα |                   |  | Επενδ. ακίνητα               |                     |                       |                           |                   |                        |                               |                         |
|-------------------------|-------------------|--|------------------------------|---------------------|-----------------------|---------------------------|-------------------|------------------------|-------------------------------|-------------------------|
|                         | 10. Γη (οικόπεδα) | 11. Διαμορφώσεις γης υποκείμενες σε απόσβεση | 13. Μηχανολογικός εξοπλισμός | 14. Μεταφορικά μέσα | 15. Λοιπός εξοπλισμός | 12. Κτήρια - τεχνικά έργα | 16. Γη (οικόπεδα) | 17. Βιολογικά στοιχεία | Λοιπά ενσώματα (εάν υπάρχουν) | 16. Κτήρια τεχνικά έργα |

**[ Γραμμές : Αφορούν ανά Λογαριασμούς Παγίων, όλες τα είδη των μεταβολών σε αξίες κτήσεις, αποσβέσεις και απομειώσεις ( προηγούμενης και τρέχουσας Χρήσης )**

**Σημειώσεις**

**α) Οι στήλες του παραπάνω πίνακα ταξινομούνται στα κονδύλια του ισολογισμού, ως εξής.**

|                                |           |
|--------------------------------|-----------|
| Κονδύλι ισολογισμού            | Στήλες    |
| Ακίνητα                        | 1 + 2 + 3 |
| Μηχανολογικός εξοπλισμός       | 4         |
| Λοιπός εξοπλισμός              | 5 + 6     |
| Επενδύσεις σε ακίνητα          | 7 + 8     |
| Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία | 9         |
| Λοιπά ενσώματα στοιχεία        | 10        |
| Δαπάνες ανάπτυξης              | 11        |
| Υπεραξία                       | 12        |
| Λοιπά άυλα                     | 13        |

**β) Οι προκαταβολές για κτήση παγίων (πάγια υπό εκτέλεση) παρουσιάζονται διακριτά στην ανάλυση του προσαρτήματος, αλλά στον ισολογισμό ενσωματώνονται στο αντίστοιχο κονδύλι που αφορούν.**

**γ) Τα πάγια υπό εκτέλεση (προκαταβολές) παρακολουθούνται ως υπολογαριασμοί των αντίστοιχων παγίων στο σχέδιο λογαριασμών.**

δ) Η δομή του πίνακα είναι ενδεικτική. Είναι δυνατόν, τα διάφορα δεδομένα του πίνακα να παρουσιάζονται ως ξεχωριστοί πίνακες, ανάλογα με τις ανάγκες της οντότητας.

ε) Όταν τα ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα παρακολουθούνται στη εύλογη αξία τους, οι προβλεπόμενες από το προσάρτημα πληροφορίες μπορεί να αναφέρονται είτε στον ανωτέρω πίνακα είτε σε ιδιαίτερη σημείωση.

**29.9.1** Η παράγραφος 9 του νόμου αναφέρεται σε σημαντικά γεγονότα τα οποία δεν παρουσιάζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων ή στον ισολογισμό της κλειόμενης περιόδου, καθώς προέκυψαν μετά την ημερομηνία του ισολογισμού και επομένως δεν ικανοποιούνται τα σχετικά κριτήρια αναγνώρισης. Ωστόσο, λόγω της σπουδαιότητας για την αξιολόγηση της πορείας της οντότητας, η οντότητα παρουσιάζει στο προσάρτημα τη φύση των γεγονότων αυτών καθώς και τις χρηματοοικονομικές τους επιπτώσεις..... ]

#### 4. Γενικές αρχές κατάρτισης των Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

**«2. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν ενιαίο σύνολο** και παρουσιάζουν εύλογα (εύλογη παρουσίαση), τα αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία (στοιχεία του ενεργητικού), τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση, τα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, καθώς και τις χρηματοροές της εκάστοτε περιόδου, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. ...

**9.** Τα κονδύλια των υποδειγμάτων χρηματοοικονομικών καταστάσεων στο παράρτημα Β του νόμου **παρουσιάζονται διακεκριμένα χωρίς συμψηφισμούς.**

**10. Η δομή και το περιεχόμενο των χρηματοοικονομικών καταστάσεων δεν μεταβάλλεται από περίοδο σε περίοδο**, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ. 1β του άρθρου 17 του παρόντος νόμου [ β) Όταν τα ποσά της προηγούμενης περιόδου (ή περιόδων, όταν παρουσιάζονται περισσότερες περιόδους) δεν είναι συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα της τρέχουσας περιόδου, τα ποσά της προηγούμενης περιόδου (περιοδών) προσαρμόζονται αναλόγως, ώστε να γίνουν συγκρίσιμα ].

**11. Απόκλιση από τη δομή και το περιεχόμενο των υποδειγμάτων του Παραρτήματος Β' επιτρέπεται μόνο στις εξής περιπτώσεις:**

**α)** Περαιτέρω ανάλυση των κονδυλίων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων υπό τον όρο ότι θα τηρείται η διάρθρωση των υποδειγμάτων.

**β)** Νέα κονδύλια μπορούν να προστίθενται, υπό τον όρο ότι το περιεχόμενό τους δεν περιλαμβάνεται σε άλλο κονδύλι προβλεπόμενο στα υποδείγματα.

**γ)** Τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων μπορούν να συγχωνεύονται όταν:

**γ1)** τα ποσά τους είναι ασήμαντα σε σχέση με τους σκοπούς της εύλογης παρουσίασης της παρ. 2 του άρθρου 16 ή και

**γ2)** η συγχώνευση παρέχει μεγαλύτερη σαφήνεια.

**12. Η μορφή, το περιεχόμενο και η ονοματολογία των κονδυλίων και των λογαριασμών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων προσαρμόζονται εάν απαιτείται από την ιδιαίτερη φύση του κλάδου δραστηριότητας της οντότητας.**

**2. Κάθε κονδύλι των χρηματοοικονομικών καταστάσεων αναγράφεται μαζί με το αντίστοιχο ποσό της προηγούμενης περιόδου.**

Στην περίπτωση που δεν υπάρχουν ποσά σε καμία περίοδο, το σχετικό κονδύλι παραλείπεται.



ζ) Τα υπόλοιπα έναρξης του ισολογισμού σε κάθε περίοδο συμφωνούν με τα αντίστοιχα υπόλοιπα λήξης της προηγούμενης περιόδου, με την επιφύλαξη της διόρθωσης λαθών και μεταβολής λογιστικών πολιτικών κατά το άρθρο 28 του νόμου». (Ν. 4308/2014, Άρθρο 16. Ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων )

#### «Λογιστική Οδηγία» Άρθρο 16: Ορισμός των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

**16.9.1** Με την παράγραφο 9 ορίζεται ότι τα κονδύλια των υποδειγμάτων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρουσιάζονται διακεκριμένα χωρίς συμψηφισμούς. Δηλαδή, δεν επιτρέπεται ουσιώδη και διαφορετικά (με βάση τις προβλέψεις του νόμου) κονδύλια του ενεργητικού να συμψηφίζονται μεταξύ τους και να παρουσιάζονται ως ένα κονδύλι. Η ίδια απαγόρευση συμψηφισμού ισχύει και για τα κονδύλια των εσόδων, των εξόδων, της καθαρής θέσης και των υποχρεώσεων. Ομοίως, δεν επιτρέπεται να συμψηφίζονται κονδύλια του ενεργητικού με κονδύλια των υποχρεώσεων ή κονδύλια των εξόδων με κονδύλια των εσόδων. Συμψηφισμοί διαφορετικών κονδυλίων γίνονται μόνον όταν τα ποσά προς συμψηφισμό είναι επουσιώδη ή όταν οι συμψηφισμοί επιτρέπονται ή επιβάλλονται ρητά από το νόμο. Τέτοιες περιπτώσεις, ενδεικτικά, είναι:

**α)** ο συμψηφισμός στην κατάσταση αποτελεσμάτων των κερδών και ζημιών που προκύπτουν από αντισταθμισμένο στοιχείο και αντισταθμίζον μέσο, στην περίπτωση που εφαρμόζεται λογιστική αντιστάθμιση [περίπτωση (γ) της παραγράφου 11 του άρθρου 24 του νόμου], και

**β)** ο συμψηφισμός τόσο στον ισολογισμό, όσο και στα αποτελέσματα των αναβαλλόμενων φορολογικών απαιτήσεων και των αναβαλλόμενων φορολογικών υποχρεώσεων και των αντίστοιχων ποσών στο κονδύλι του φόρου στα αποτελέσματα (παράγραφος 3 του άρθρου 23 του νόμου).

**16.10.1** Η παράγραφος 10 θέτει, ως γενική αρχή, τη διατήρηση της δομής και του περιεχομένου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων από περίοδο σε περίοδο, με την επιφύλαξη των διατάξεων της περίπτωσης β της παραγράφου 1 του άρθρου 17, σύμφωνα με την οποία προβλέπεται η προσαρμογή των κονδυλίων της προηγούμενης περιόδου, για λόγους συγκρισιμότητας.

**16.11.1** Η παράγραφος 11 ορίζει ειδικές περιπτώσεις στις οποίες επιτρέπεται απόκλιση από τη δομή και το περιεχόμενο των υποδειγμάτων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του παραρτήματος Β.

**16.12.1** Με την παράγραφο 12 ορίζεται ότι η μορφή, το περιεχόμενο και η ονοματολογία των κονδυλίων και των λογαριασμών των χρηματοοικονομικών καταστάσεων προσαρμόζονται εάν απαιτείται από την ιδιαίτερη φύση του κλάδου δραστηριότητας της οντότητας.

**Ενδεικτικά παραδείγματα** οντοτήτων στις οποίες προκύπτει ανάγκη τέτοιων προσαρμογών είναι τα εκπαιδευτήρια, τα θεραπευτήρια, τα ορυχεία, και οι οντότητες του δημοσίου τομέα (κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές) όταν εμπíπτουν στις λογιστικές διατάξεις το νόμου.

#### «Λογιστική Οδηγία» Άρθρο 17: Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων

**17.1.1** Η παράγραφος 1 υιοθετεί τις θεμελιώδεις αρχές του δεδουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών

καταστάσεων. **Ιδιαίτερα τονίζεται ότι η αρχή του δεδουλευμένου (accrual accounting) εφαρμόζεται ανεξάρτητα από την κατηγορία τήρησης βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) ή την υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού.**

**17.1.2** Η θεμελιώδης αρχή του δεδουλευμένου επιτάσσει την αναγνώριση των επιπτώσεων των συναλλαγών και γεγονότων της οντότητας και τη συμπερίληψη τους στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της στο χρόνο που προκύπτουν και όχι στο χρόνο που διακανονίζονται ταμειακά (εισπράττονται ή πληρώνονται). Για παράδειγμα, η λήψη ενός δανείου κατά την ημερομηνία ισολογισμού, επιβάλλεται να αναγνωρισθεί στην κλειόμενη περίοδο, ώστε να απεικονισθούν τα ληφθέντα ταμιακά διαθέσιμα και η αντίστοιχη χρηματοοικονομική υποχρέωση. Ομοίως, οι δουλευμένοι τόκοι ενός δανείου επιβάλλεται να αναγνωρισθούν ως έξοδο στην περίοδο που αφορούν, έστω και εάν σύμφωνα με τη σχετική δανειακή σύμβαση οφείλονται να πληρωθούν στην επόμενη περίοδο. Ο χειρισμός αυτός οδηγεί στην εμφάνιση του σχετικού εξόδου στην κλειόμενη χρήση που αφορά, καθώς και στην αντίστοιχη αύξηση της χρηματοοικονομικής υποχρέωσης προς τον δανειστή και τη μείωση της καθαρής θέσης.

**17.1.3** Η αρχή του δεδουλευμένου αφορά τις συνδεόμενες καταστάσεις του ισολογισμού, της κατάστασης αποτελεσμάτων και της κατάστασης μεταβολών καθαρής θέσης. **Προφανώς δεν αφορά την κατάσταση χρηματοροών που εκφράζει την ταμειακή βάση της λογιστικής.**

**17.1.4** Η θεμελιώδης αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας (going concern) θεωρείται ότι ισχύει για μια οντότητα, εκτός εάν η διοίκησή της προτίθεται να την ρευστοποιήσει, ή να παύσει την δραστηριότητά της, ή εάν λόγω των συνθηκών δεν έχει καμία άλλη ρεαλιστική επιλογή παρά να διακόψει τη λειτουργία της.

**17.1.5** Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της εκτίμησης του κατά πόσον η αρχή της συνέχισης της δραστηριότητας γίνεται δεκτή κατά τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Κατά τη σχετική εκτίμηση, η διοίκηση της οντότητας οφείλει να λάβει υπόψη της όλες τις διαθέσιμες, κατά το χρόνο της εκτίμησης, πληροφορίες για το μέλλον. Η εκτίμηση πρέπει να εκτείνεται σε χρονικό διάστημα τουλάχιστον δώδεκα μηνών από την ημερομηνία του ισολογισμού.

**17.1.6** Όταν η οντότητα έχει παρελθόν κερδοφόρων δραστηριοτήτων και άμεση πρόσβαση σε οικονομικούς πόρους, δε χρειάζεται ιδιαίτερη ανάλυση για να εξαχθεί το συμπέρασμα ότι η παραδοχή της συνεχιζόμενης δραστηριότητας είναι ορθή. Σε άλλες περιπτώσεις η διοίκηση μπορεί να χρειάζεται να λάβει υπόψη της ένα ευρύ φάσμα παραγόντων, που σχετίζονται με την τρέχουσα και την αναμενόμενη κερδοφορία, τα προγράμματα εξόφλησης χρεών και τις πιθανές εναλλακτικές πηγές χρηματοδότησης, πριν καταλήξει στο συμπέρασμα ότι η βάση της συνεχιζόμενης δραστηριότητας είναι η ορθή.

**17.1.7** Όταν η διοίκηση της οντότητας κρίνει ότι οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις δεν πρέπει να συνταχθούν με βάση τη θεμελιώδη παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας, τα περιουσιακά στοιχεία επιμετρούνται στις καθαρές ρευστοποιήσιμες αξίες τους και οι υποχρεώσεις, περιλαμβανομένων των προβλέψεων, επιμετρούνται στα ποσά που αναμένεται να απαιτηθούν για το διακανονισμό τους.

**17.1.8** Η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων γίνεται με βάση τις λογιστικές πολιτικές της οντότητας.

Με τον όρο αυτό νοούνται οι συγκεκριμένες αρχές, βάσεις επιμέτρησης, παραδοχές, κανόνες και πρακτικές που υιοθετούνται από την οντότητα και επιτρέπονται ή επιβάλλονται από τον παρόντα νόμο. Περαιτέρω, κατά τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων εφαρμόζονται οι αρχές των περιπτώσεων (α) έως (θ) της παραγράφου 1 του άρθρου 17. Ιδιαίτερα:

**α) Συνέπεια στην εφαρμογή των λογιστικών πολιτικών.**

Η αρχή αυτή αποσκοπεί στη διασφάλιση της συγκρισιμότητας των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Αλλαγή των λογιστικών πολιτικών είναι επιτρεπτή σε δύο μόνο περιπτώσεις. Πρώτον, όταν η αλλαγή επιβάλλεται από τροποποίηση του λογιστικού πλαισίου, εν προκειμένω του παρόντος νόμου. Δεύτερον, όταν η αλλαγή αποφασίζεται από την ίδια την οντότητα και με την προϋπόθεση ότι, κατά την τεκμηριωμένη κρίση της οντότητας, η νέα πολιτική παρέχει πιο αξιόπιστη και πιο σχετική πληροφόρηση για τις επιπτώσεις των συναλλαγών και γεγονότων στη χρηματοοικονομική θέση, τη χρηματοοικονομική επίδοση ή τις χρηματοροές της οντότητας (υπηρετεί καλύτερα στο στόχο της εύλογης παρουσίασης). Στην δεύτερη αυτή περίπτωση, η νέα πολιτική πρέπει να προβλέπεται από το πλαίσιο του παρόντος νόμου, διότι αν δεν προβλέπεται, η υιοθέτησή της συνιστά λάθος και όχι αλλαγή λογιστικής πολιτικής. Αλλαγή λογιστικής πολιτικής, για παράδειγμα, συνιστά η απόφαση για επιμέτρηση των αποθεμάτων με την μέθοδο FIFO έναντι της μεθόδου του μέσου σταθμικού κόστους που χρησιμοποιείτο μέχρι την αλλαγή, δεδομένου ότι και οι δύο μέθοδοι προβλέπονται και είναι αποδεκτές από το πλαίσιο του παρόντος νόμου. Αντίθετα η υιοθέτηση της μεθόδου LIFO, ενώ η οντότητα χρησιμοποιούσε την FIFO, δεν συνιστά αλλαγή λογιστικής πολιτικής, αλλά λάθος, διότι δεν προβλέπεται ως αποδεκτή μέθοδος από τον παρόντα νόμο. Τα θέματα της αλλαγής λογιστικών πολιτικών και των λαθών σχολιάζονται εκτενώς στο άρθρο 28 του νόμου. Άλλες περιπτώσεις αλλαγής λογιστικής πολιτικής είναι η υιοθέτηση εύλογων αξιών έναντι του ιστορικού κόστους που χρησιμοποιούσε η οντότητα μέχρι την αλλαγή (και το αντίστροφο), η έναρξη αναγνώρισης αναβαλλόμενων φόρων ενώ η οντότητα δεν αναγνώριζε τέτοια στοιχεία βάσει των προβλέψεων του νόμου, η παύση κεφαλαιοποίησης του κόστους δανεισμού, ενώ η οντότητα κεφαλαιοποιούσε το κόστος δανεισμού μέχρι την αλλαγή (και το αντίστροφο), κλπ.

**β) Μέριμνα ώστε τα ποσά της προηγούμενης περιόδου να είναι συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα ποσά της τρέχουσας περιόδου.**

Για παράδειγμα, ένα κονδύλι της προηγούμενης χρήσης δεν ήταν σημαντικό λόγω μεγέθους και δεν εμφανίσθηκε διακεκριμένα, αλλά στην επόμενη (τρέχουσα) περίοδο το συγκεκριμένο κονδύλι καθίσταται σημαντικό και πρέπει να παρουσιαστεί ξεχωριστά. Για λόγους συγκρισιμότητας, ως συγκριτικό μέγεθος της τρέχουσας περιόδου το κονδύλι αυτό μπορεί (είναι χρήσιμο) να εμφανιστεί διακεκριμένα. Για παράδειγμα, έστω μια επένδυση σε τίτλους καθαρής θέσης (π.χ. μετοχές) που εμφανίσθηκε στην περίοδο 20X0 στο κονδύλι «Λοιπές απαιτήσεις» λόγω μη σημαντικού ποσού. Εάν η επένδυση αυτή καταστεί σημαντική από πλευράς ποσού στην περίοδο 20X1, είναι ενδεδειγμένο να μεταφερθεί, στις συγκριτικές καταστάσεις του 20X1, στο προβλεπόμενο για την περίπτωση κονδύλι του ισολογισμού, στο οποίο θα εμφανισθεί η επένδυση στο 20X1.

**γ) Σύνεση (prudence) στην επιμέτρηση των στοιχείων.**

Η αρχή της σύνεσης υποδηλώνει ότι η επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων, όπως αυτή ορίζεται από το πλαίσιο του παρόντος νόμου, πρέπει να γίνεται τηρώντας ουδέτερη και όχι ατεκμηρίωτα αισιόδοξη στάση αναφορικά με εκτιμήσεις για το παρόν και το μέλλον. Η έννοια της σύνεσης συχνά συγχέεται με την έννοια της συντηρητικότητας (conservatism) που στη διεθνή λογιστική πρακτική (π.χ. Δ.Π.Χ.Α.) έχει εγκαταλειφθεί. Στην ακραία εκδοχή της, η αρχή της συντηρητικότητας οδηγεί στην υιοθέτηση των πλέον δυσμενών εκτιμήσεων έστω και εάν έχουν πολύ μικρή πιθανότητα επέλευσης, γεγονός που είναι σε αντίθεση με την αρχή της εύλογης παρουσίασης. Στα πλαίσια του ιστορικού κόστους επίσης, η συντηρητικότητα εκλαμβάνεται ως απαγόρευση λογισμού μη πραγματοποιηθέντων κερδών, δηλαδή κερδών από επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων στην εύλογη αξία τους.

**δ) Υποχρέωση αναγνώρισης όλων των αρνητικών προσαρμογών αξιών, ανεξάρτητα του εάν το αποτέλεσμα της περιόδου είναι κέρδος ή ζημία.**

Με τον όρο αρνητικές προσαρμογές της αξίας περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων νοούνται οι προσαρμογές που επιβαρύνουν τα αποτελέσματα, όπως για παράδειγμα οι αποσβέσεις και οι απομειώσεις των περιουσιακών στοιχείων, που λαμβάνουν χώρα στην περίοδο, βάσει της αρχής του δεδουλευμένου. Αρνητικές προσαρμογές μπορεί να προκύπτουν και από επαχθείς συμβάσεις. Επαχθής σύμβαση είναι μια σύμβαση στην οποία το κόστος εκπλήρωσης της αναληφθείσας δέσμευσης υπερβαίνει το οικονομικό όφελος που αναμένεται να ληφθεί από αυτή τη σύμβαση.

**Σημείωση:**

Επαχθής σύμβαση μπορεί να προκύπτει από εσφαλμένες εκτιμήσεις της οντότητας ή και από πρόθεση, για λόγους εμπορικής πολιτικής, όπως σε μια σύμβαση παροχής υπηρεσιών, ή κατασκευής έργου για λογαριασμό τρίτου, που το εκτιμώμενο κόστος εκπλήρωσης της αναληφθείσας δέσμευσης υπερβαίνει το συμβατικό έσοδο. Στην περίπτωση αυτή η διαπιστωθείσα διαφορά αναγνωρίζεται ως ζημία, στο χρόνο που διαπιστώνεται. Για παράδειγμα σε μια σύμβαση παροχής υπηρεσίας, που θα διαρκέσει τρία έτη, αν στο δεύτερο έτος διαπιστωθεί ότι το κόστος ολοκλήρωσης θα ανέλθει σε 110 ευρώ ενώ το συμβατικό έσοδο είναι 100 ευρώ, η διαφορά των 10 ευρώ πρέπει να βαρύνει συνολικά τα αποτελέσματα του δεύτερου έτους.

**ε) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δεδουλευμένου.**

**στ) Υποχρέωση άμεσης αναγνώρισης λαθών που αφορούν σε προηγούμενη περίοδο και αποκαλύπτονται στην τρέχουσα περίοδο.**

**ζ) Τα υπόλοιπα έναρξης του ισολογισμού σε κάθε περίοδο συμφωνούν με τα αντίστοιχα υπόλοιπα λήξης της προηγούμενης περιόδου, με την επιφύλαξη της διόρθωσης λαθών και μεταβολής λογιστικών πολιτικών κατά το άρθρο 28 του νόμου.**

**17.3.1** Με ρητή πρόνοια της παραγράφου 3, ένα στοιχείο που ικανοποιεί τα σχετικά κριτήρια αναγνώρισης πρέπει να ενσωματώνεται στον ισολογισμό ή/και στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

Η μη ενσωμάτωση στον ισολογισμό ή/και στην κατάσταση αποτελεσμάτων τέτοιων στοιχείων δε θεραπεύεται από ενδεχόμενη γνωστοποίηση στο προσάρτημα και



συνεπώς σε τέτοια περίπτωση οι σχετικές καταστάσεις δεν εκπληρώνουν την υποχρέωση εύλογης παρουσίασης της παραγράφου 2 του άρθρου 16.

**17.4.1** Η παράγραφος 4 ορίζει ότι ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και ενδεχόμενες υποχρεώσεις, όπως οι έννοιες αυτές ορίζονται στο Γλωσσάριο του παραρτήματος Α, δεν αναγνωρίζονται ως στοιχεία του ισολογισμού και των αποτελεσμάτων χρήσεως.

[ **Ενδεχόμενη υποχρέωση (Contingent liability):** Ενδεχόμενη υποχρέωση είναι:

α) Μια πιθανή δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, η ύπαρξη της οποίας θα επιβεβαιωθεί μόνο από το αν συμβεί ή δεν συμβεί ένα ή περισσότερα αβέβαια μελλοντικά γεγονότα, τα οποία δεν είναι υπό τον πλήρη έλεγχο της οντότητας, ή

β) μια παρούσα δέσμευση που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος για την οποία:

β1) δεν είναι σφόδρα πιθανό ότι θα απαιτηθεί εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη για τον διακανονισμό της, ή

β2) το ποσό της δέσμευσης δεν μπορεί να επιμετρηθεί με επαρκή αξιοπιστία.

**Ενδεχόμενο περιουσιακό στοιχείο (Contingent asset):** Ένα περιουσιακό στοιχείο που είναι πιθανό να προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, η ύπαρξη του οποίου θα επιβεβαιωθεί από το εάν συμβεί ή δεν συμβεί ένα ή περισσότερα αβέβαια μελλοντικά γεγονότα, τα οποία δεν είναι υπό τον πλήρη έλεγχο της οντότητας.]

**17.5.1** Η παράγραφος 5 ορίζει ότι οι απαιτήσεις αυτού του νόμου σχετικά με την αναγνώριση, επιμέτρηση, παρουσίαση, γνωστοποίηση και ενοποίηση, μπορεί να παραβλέπονται, μόνο εάν η επίπτωση της μη συμμόρφωσης προς αυτές δεν είναι σημαντική στα πλαίσια της έννοιας του σημαντικού μεγέθους που καθορίζεται στο Παράρτημα Α των όρων του νόμου.

[ **Σημαντικό μέγεθος (material):** Παραλείψεις ή σφάλματα σε κονδύλια είναι σημαντικά εάν θα μπορούσαν ατομικά ή αθροιστικά, να επηρεάσουν τις οικονομικές αποφάσεις των χρηστών που λαμβάνονται βάσει των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Το σημαντικό μέγεθος εξαρτάται από το μέγεθος και τη φύση της παράλειψης ή του σφάλματος, κρινόμενο υπό τις συγκεκριμένες περιστάσεις. Το μέγεθος ή η φύση του κονδυλίου, ή ένας συνδυασμός και των δύο, θα μπορούσε να είναι καθοριστικός παράγων.]

**17.6.1** Η παράγραφος 6 ορίζει ότι τα κονδύλια των χρηματοοικονομικών καταστάσεων παρακολουθούνται λογιστικά και παρουσιάζονται λαμβάνοντας υπόψη την οικονομική ουσία των συναλλαγών ή γεγονότων και όχι μόνο το νομικό τους τύπο.

Αν και πρακτικά, στη συντριπτική πλειοψηφία των περιπτώσεων ο νομικός τύπος ταυτίζεται ή συμβαδίζει με την οικονομική ουσία των συναλλαγών, υπάρχουν περιπτώσεις που δεν συμβαίνει αυτό.

**Αντιπροσωπευτικά παραδείγματα τέτοιων περιπτώσεων είναι:**

(α) οι πωλήσεις αγαθών με πίστωση όπου ο πωλητής παρακρατά την κυριότητα των αγαθών για διασφάλιση της απαίτησης από τον αγοραστή. Στην περίπτωση αυτή πωλητής και αγοραστής δέχονται επί της ουσίας ότι έχει γίνει η οικονομική μεταβίβαση του αγαθού, αν και δεν έχει μεταβιβαστεί η κυριότητά του και

(β) οι μισθώσεις περιουσιακών στοιχείων με χρηματοδοτική μίσθωση, στην οποία ο μισθωτής αποκτά επί της ουσίας το μισθωμένο αγαθό, παρότι δεν έχει την

κυριότητα αυτού κατά το νομικό τύπο.

**17.7.1** Η παράγραφος 7 ορίζει ότι οι οντότητες που καταρτίζουν τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις σύμφωνα με το λογιστικό πλαίσιο του νόμου δύνανται να αναζητούν ερμηνευτική καθοδήγηση από τα σχετικά Δ.Π.Χ.Α., στο βαθμό που οι ρυθμίσεις των προτύπων αυτών είναι συμβατές με τον παρόντα νόμο. Η προαιρετική αυτή διάταξη εισάγει μια σημαντική ρύθμιση στο Ελληνικό λογιστικό πλαίσιο, αφού οι υποκείμενες οντότητες αποκτούν πρόσβαση στο πλέον αξιόπιστο και ευρέως χρησιμοποιούμενο λογιστικό πλαίσιο παγκοσμίως, τα Δ.Π.Χ.Α., για θέματα που ρυθμίζονται συνοπτικά από το νόμο. Πρέπει να αναφερθεί ότι οι διατάξεις της Οδηγίας 34/2013 που ενσωματώνονται στο νόμο είναι γενικά συμβατές με τα Δ.Π.Χ.Α. Άλλωστε, οι ρυθμίσεις της σχετικής λογιστικής Οδηγίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης ευθυγραμμίζονται τακτικά (συνήθως ανά πενταετία), ώστε να μην αποκλίνουν ουσιωδώς από τα ταχέως εξελισσόμενα Δ.Π.Χ.Α.. Πάντως, στην πράξη και για την συντριπτική πλειοψηφία των επιχειρήσεων δεν θα απαιτηθεί καθόλου ή θα απαιτηθεί ελάχιστη προσφυγή στις προβλέψεις των Δ.Π.Χ.Α., οι οποίες είναι πολύπλοκες και απαιτούν βαθιά σχετική γνώση και εμπειρία, για την εφαρμογή τους. Η πρόνοια του νόμου για δυνατότητα αναζήτησης ερμηνευτικής καθοδήγησης από τα Δ.Π.Χ.Α. μπορεί να είναι ιδιαίτερα χρήσιμη σε μεγάλες και με πολύπλοκες δραστηριότητες επιχειρήσεις και για σύνθετα λογιστικά θέματα, όπως τα χρηματοοικονομικά στοιχεία (ιδιαίτερα τα στοιχεία αντιστάθμισης), οι αναβαλλόμενοι φόροι, η κεφαλαιοποίηση των τόκων, τα προγράμματα καθορισμένων παροχών που αφορούν παροχές σε εργαζόμενους μετά την έξοδο από την υπηρεσία, και οι διαδικασίες σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

**17.8.1** Με την παράγραφο 8, ορίζεται ότι γεγονότα που γίνονται εμφανή μετά την λήξη της περιόδου (ημερομηνία αναφοράς), αλλά πριν από την ημερομηνία κατά την οποία το αρμόδιο όργανο εγκρίνει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις για δημοσιοποίηση, αναγνωρίζονται στην κλειόμενη περίοδο, εφόσον αναφέρονται σε συνθήκες που υπήρχαν στο τέλος αυτής της περιόδου και επηρεάζουν τα κονδύλια του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων.

**17.8.2 Παραδείγματα περιπτώσεων γεγονότων υπό 17.8.1 που γίνονται εμφανή μετά την λήξη της περιόδου είναι:**

**α)** η πτώχευση ενός πελάτη λόγω συνθηκών που υπήρχαν κατά την ημερομηνία ισολογισμού, γεγονός που υποδηλώνει ότι πρέπει να αναγνωρισθεί η σχετική απομείωση.

**β)** η πώληση αποθεμάτων μετά την ημερομηνία του ισολογισμού σε τιμές που υποδηλώνουν ότι η καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία τους κατά την ημερομηνία του ισολογισμού υπολείπεται της τιμής κτήσης και συνεπώς έχει προκύψει ζημία που πρέπει να αναγνωρισθεί στην κλειόμενη περίοδο.

**17.8.3** Εξ' αντιδιαστολής με τα αναφερόμενα υπό 17.8.1, γεγονότα που συμβαίνουν (προκύπτουν) μετά την ημερομηνία ισολογισμού βάσει της αρχής του δεδουλευμένου πρέπει να αναγνωρισθούν στην επόμενη χρήση στη διάρκεια της οποίας συμβαίνουν και όχι στην κλειόμενη. Ωστόσο, τα εν λόγω γεγονότα, εάν έχουν σημαντική επίπτωση για την οντότητα, πρέπει να γνωστοποιούνται στο Προσάρτημα της κλειόμενης περιόδου.

**17.8.4 Παραδείγματα γεγονότων υπό 17.8.3 που δεν αναγνωρίζονται στην κλειόμενη χρήση αλλά γνωστοποιούνται στο προσάρτημα είναι:**

**α)** η πτώση της τρέχουσας αξίας ενός χρεογράφου μετά την ημερομηνία αναφοράς (ημερομηνία ισολογισμού).

**β)** η μεταβολή της συναλλαγματικής ισοτιμίας μετά την ημερομηνία αναφοράς (ημερομηνία ισολογισμού).

**17.9.1** Όταν, σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η εφαρμογή μιας διάταξης του νόμου έρχεται σε αντίθεση με την υποχρέωση περί εύλογης παρουσίασης (παράγραφος 2 του άρθρου 16), επιβάλλεται παρέκκλιση από την διάταξη αυτή προκειμένου να ικανοποιηθεί η απαίτηση της εύλογης παρουσίασης. Αυτές οι εξαιρετικές περιπτώσεις αφορούν ασυνήθεις συναλλαγές ή γεγονότα. Η διάταξη αυτή έχει εφαρμογή στις οικονομικές καταστάσεις των μικρών, μεσαίων και μεγάλων οντοτήτων του άρθρου 2 του νόμου που εφαρμόζουν υποχρεωτικά τις, προερχόμενες από την Οδηγία 34/2013, λογιστικές προβλέψεις του νόμου. Σημειώνεται ότι σύμφωνα με την περίπτωση (ε) της παραγράφου 1 του άρθρου 30, οι πολύ μικρές οντότητες της περίπτωσης (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 που, κάνοντας χρήση της παραγράφου 8 του άρθρου 16, δεν συντάσσουν ισολογισμό (συντάσσουν μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων), δύνανται να μην παρεκκλίνουν από τις διατάξεις του παρόντος νόμου για σκοπούς εύλογης παρουσίασης. Περαιτέρω, σύμφωνα με την περίπτωση (α) της παραγράφου 7 του άρθρου 30, οι πολύ μικρές οντότητες των περιπτώσεων (α) και (β) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 που, κάνοντας χρήση της παραγράφου 7 του άρθρου 16, συντάσσουν συνοπτικό ισολογισμό και συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων, δεν δύνανται να παρεκκλίνουν από τις διατάξεις του νόμου αυτού για σκοπούς εύλογης παρουσίασης.»

## 5. Υποδείγματα Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων

Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις των οντοτήτων καταρτίζονται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τα υποδείγματα του Παραρτήματος Β: υπόδειγμα Β.1.1 ή Β.1.2 (Ισολογισμός), Β.2 (Κατάσταση Αποτελεσμάτων, Β.2.1 ή Β.2.2), Β.3 (Κατάσταση Μεταβολών Καθαρής Θέσης) και Β.4 (Κατάσταση Χρηματοροών).

Δείτε τα σχετικά υποδείγματα στο Ν. 4308/2014 «ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β. ΥΠΟΔΕΙΓΜΑΤΑ ΑΤΟΜΙΚΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ»

### Υποδείγματα Προσαρτήματος

- **Αρ. πρωτ.: 62784/2017**  
**Εμπορική δημοσιότητα των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων που λήγουν την 07/07/2016 και μετά, των σχετικών εκθέσεων (ελέγχου, διαχείρισης Δ.Σ., μη χρηματοοικονομικής κατάστασης, πληρωμών προς κυβερνήσεις) και της δήλωσης εταιρικής διακυβέρνησης σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4403/2016 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν. 4308/2014. Χρόνος και τρόπος σύγκλισης της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης και της Συνέλευσης των εταίρων**
- **Υποδείγματα Προσαρτήματος για: (α) «Πολύ Μικρές οντότητες», με απλογραφικά βιβλία, (β) «Πολύ Μικρές οντότητες», με διπλογραφικά βιβλία και (γ) «Μικρές οντότητες» ( Κ. Νιφορόπουλος )**

## 6. Χρόνος κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων

Η κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της περιόδου ολοκληρώνεται στο συντομότερο χρόνο από:

- α) έξι μήνες από τη λήξη της περιόδου ή  
 β) το χρονικό όριο που επιτρέπει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που τίθενται από τη φορολογική ή άλλη νομοθεσία της χώρας. ( Ν. 4308/2014, άρθρο παρ. 3 )

### **Επισήμανση**

**1. α)** Σε περίπτωση που διαπιστώνεται, μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. [4308/2014](#) (Α' 251) χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε τα προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις λογιστικά αρχεία (βιβλία), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου.

Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μίας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου.

**Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. [4308/2014](#) χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.**

Για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, η μη επίδειξη για οποιονδήποτε λόγο, μετά από πρόσκληση του άρθρου 14, των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) στον φορολογικό έλεγχο εξισώνεται με μη τήρηση αυτών. Το πρόστιμο της παρούσας περίπτωσης δεν επιβάλλεται, εφόσον η μη τήρηση ή ενημέρωση δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων...

2. Πριν από την έκδοση της πράξης επιβολής του προστίμου της παρ. 1, ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του, κατ' εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 62. Η πράξη επιβολής προστίμου εκδίδεται κατ' ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων στο άρθρο 28.

3. Το πρόστιμο του παρόντος άρθρου είναι αυτοτελές. Κατ' εξαίρεση, σε περίπτωση



έκδοσης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος (χρήση) στο οποίο έχουν διαπιστωθεί παραβάσεις της παρ. 1, το πρόστιμο του παρόντος άρθρου μειώνεται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%). Η ανωτέρω μείωση δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που το ποσό του φόρου εισοδήματος και του προστίμου του άρθρου 58 της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού υπολείπεται του πενήντα τοις εκατό (50%) του προστίμου του παρόντος άρθρου, στην περίπτωση δε αυτή το εν λόγω πρόστιμο μειώνεται κατά ποσό που ισούται με το άθροισμα του φόρου εισοδήματος και του προστίμου του άρθρου 58 της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού. ....

**(Ν. 4987/04-11-2022 [Αντικατέστησε τον προηγούμενο Κ.Φ.Δ., νόμος 4174/2013] )Άρθρο 54Ε. Πρόστιμα για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ. )**

#### Σχετικές αποφάσεις

- **E.2028/2023** - Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή του άρθρου 54Ε ΚΦΔ (ν.4987/2022 - Α' 206), σχετικά με την επιβολή προστίμων για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ

## 7. Σύνδεση Σχεδίου Λογαριασμών (Λ.Σ) και Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων με βάση το Λ.Σ των Ε.Λ.Π – Σύνδεση Λ.Σ των Ε.Λ.Π και Λ.Σ ΕΓΛΣ

### Οργάνωση του σχεδίου λογαριασμών στα πλαίσια των ΕΛΠ

«6. Ως παράδειγμα της παρεχόμενης δυνατότητας οργάνωσης του σχεδίου λογαριασμών στα πλαίσια των ΕΛΠ, στο σχέδιο λογαριασμών του Ν. [4308/2014](#) υπάρχει ο πρωτοβάθμιος λογαριασμός «Γη», ο οποίος μπορεί να αναλύεται ελεύθερα σε οικόπεδα, κτήματα, βοσκοτόπια, γήπεδα κλπ. Εάν η οντότητα έχει μόνο οικόπεδα, μπορεί να χρησιμοποιήσει ως πρωτοβάθμιο λογαριασμό του τηρούμενου σχεδίου τον τίτλο «Οικόπεδα», δεδομένου ότι ο εν λόγω λογαριασμός καλύπτει τις απαιτήσεις του νόμου αναφορικά με το βαθμό ανάλυσης και συγκέντρωσης καθώς και το περιεχόμενο βάσει των ορισμών του Παραρτήματος Α και των υποδειγμάτων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων του Παραρτήματος Β. Ο κωδικός αριθμός του λογαριασμού μπορεί να είναι είτε ο προβλεπόμενος από το ΕΓΛΣ, είτε από το σχέδιο λογαριασμών του Ν. [4308/2014](#), είτε να τεθεί από την επιχείρηση βάσει δικής της ανάπτυξης κωδικών του σχεδίου λογαριασμών». (Σ.ΛΟ.Τ. αριθμ. πρωτ.: **1059 ΕΞ 1.6.2016**)

**Τήρηση Σχεδίου Λογαριασμών Ν. 4308/2014 )**

Δείτε επίσης :

- ΣΛΟΤ 2334/2022 ΘΕΜΑ : Υποχρεωτικότητα χρήσης του σχεδίου λογαριασμών του Ν.[4308/2014](#)

### Πίνακας Σύνδεσης Λ.Σ και Καταστάσεων

Δείτε το σχετικό Πίνακα Σύνδεσης στο Ν. 4308/2014 «ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Δ: ΣΥΝΔΕΣΗ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤ/ΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΣΥΝΔΕΣΗ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ» Οι παρακάτω πίνακες παρέχουν καθοδήγηση για τη σύνδεση του σχεδίου

λογαριασμών με την Κατάσταση Χρηματοοικονομικής Θέσης και την Κατάσταση Αποτελεσμάτων, λαμβάνοντας υπόψη τις απαιτήσεις των άρθρων 16 και 17.

### Συσχέτιση του Λ.Σ των Ε.Λ.Π και του Λ.Σ ΕΓΛΣ

#### ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Ε: ΣΥΣΧΕΤΙΣΗ ΣΧΕΔΙΟΥ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ΜΕ ΤΟ ΕΓΛΣ

[ Κατατέθηκε αρχικά στη Βουλή με το Σχέδιο Νόμου, για τα ΕΛΠ, αλλά δεν ψηφίστηκε τελικά, παραμένει όμως σημαντικά επιβοηθητικό αρχείο, για όσους χρησιμοποιούν το Λογιστικό Σχέδιο του ΕΓΛΣ ]

Οι κωδικοί και οι τίτλοι λογαριασμών του νόμου 4308/2014 ( ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Γ. ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ ) αντιστοιχίζονται στο βαθμό που είναι εφικτό με τους κωδικούς των λογαριασμών του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

[ Δείτε τον Πίνακα Συσχέτισης στο taxheaven Συσχέτιση λογαριασμών ΕΛΠ με ΕΓΛΣ

Read more at Taxheaven: <https://www.taxheaven.gr/news/63571/sysxetish-logariasmwn-elp-me-egls> ]

## 8. Έκθεση Διαχειριστή ή Διοικητικού Συμβουλίου

### Υπόχρεοι σύνταξης

Υποχρέωση σύνταξης, έγκρισης από την Γενική Συνέλευση και δημοσίευσης «Έκθεσης Διαχείρισης» έχουν οι Α.Ε, Ε.Π.Ε και Ι.Κ.Ε. και εφόσον δεν κατατάσσονται στις «Πολύ Μικρές Επιχειρήσεις» ( άρθρο 149 του ν.4548/2018 ).

Δεν προκύπτει υποχρέωση σύνταξης «Έκθεσης Διαχείρισης» για τις Προσωπικές Εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.) και την Ατομική Επιχείρηση.

Ενώ σύμφωνα με την Νομοθεσία η «έκθεση διαχείρισης», πρέπει να συντάσσεται από την Διοίκηση της κάθε εταιρείας, στην πράξη (στην πλειονότητα των περιπτώσεων), αυτή συντάσσεται από τον Λογιστή, ως ένα «τυπικό» στοιχείο, απαραίτητο για την «συμπλήρωση» των απαιτούμενων στοιχείων, με αποτέλεσμα να παραμένει στα όρια του «τύπου» και όχι της «ουσίας».

Πάντως, κατά την άποψή μου, θα είχε εξαιρετικό ενδιαφέρον, για την Εταιρεία και την Διοίκησή της, η ουσιαστική κατάρτιση από την Διοίκησή της «έκθεσης διαχείρισης», από άποψη «αυτογνωσίας», αλλά και χάραξης «στόχων και στρατηγικής».

[ Δείτε και σχετικό άρθρο : «Λογιστής» και όχι μόνο «φοροτεχνικός» ή «καταχωρητής» - Η ανάλυση της επιχείρησης και των «οικονομικών καταστάσεων» με αναλυτικό παράδειγμα

<https://www.taxheaven.gr/circulars/40558/arora-logisths-kai-oxi-mono-forotexnikos-h-kataxwrhths-h-analysh-ths-epixeirhshs-kai-twn-oikonomikwn-katastasewn-me-analytiko-paradeigma> ]

Σε κάθε περίπτωση βαδίζουμε, όπως και πριν στον «αχρειαστο» δρόμο της «τυπικής» και όχι της «ουσιαστικής» κατάρτισης της έκθεση διαχείρισης, που μόνο βάρος προκαλεί στους Λογιστές και τις εταιρείες.

### Υπόδειγμα

Έκθεση διαχείρισης (ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ) και «υπόδειγμα» ( Κ. Νιφορόπουλος)

( <https://www.taxheaven.gr/circulars/31142/arora-ekoesh-diaxeirishs-ae-epe-ike-kai-yplodeigma-meta-toys-nomoy-4403-2016-kai-4548-2018> )

# Εργασίες «τέλους Χρήσεως» Ελέγχοντας το τελικό Ισοζύγιο

Κωνσταντίνος Ιωαν. Νιφορόπουλος  
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής  
Partner και Πρόεδρος του Δ.Σ  
Ωρίων Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές Α.Ε.

Στην παρούσα εργασία γίνεται προσπάθεια να επισημανθούν σημαντικά σημεία στο Ισοζύγιο Λογαριασμών μιας Εταιρείας. Αυτό γίνεται συνδυάζοντας τα εξής :

α) Την « Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα», [Δείτε σχετική παραπομπή στη στήλη «ΣΧΟΛΙΑ»] και  
β) Το άρθρο «Χρήση 2022: Οδικός χάρτης για το «κλείσιμο» - Checklist και Οδηγίες 137 σημείων», το οποίο είναι ελεύθερο διαθέσιμο στο Taxheaven ( <https://www.taxheaven.gr/circulars/42461/arora-xrhsh-2022-odikos-xarths-gia-to-kleisimo-checklist-kai-odhgies-137-shmeiwn> ) [Δείτε σχετική παραπομπή στην «ΠΑΡ. ΑΡΘΡΟΥ» (ο οποίος παραπέμπει στον αριθμό του Άρθρου, που σχετίζεται με το θέμα αυτό )

Το «ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ» και οι σχετικές παραπομπές έχουν ως εξής :

| <u>ΣΧΕΔΙΟ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΩΝ</u>  | <u>ΣΧΟΛΙΑ</u>   | <u>ΠΑΡ. ΑΡΘΡΟΥ</u> |
|--|---|--------------------|
| <b>(1) ΕΝΣΩΜΑΤΑ ΚΑΙ ΑΥΛΑ ΜΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΟΥΝΤΑ (ΠΑΓΙΑ) ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ</b> | [ Λογιστική Οδηγία Ν. 4308/2014, άρθρο 18 ]   | <b>13-24</b>       |
| <b>10 Γη</b>   | Πρέπει να διαχωρίζεται η αξία ενός ακινήτου σε αξία οικοπέδου και σε αξία κτιρίου   | <b>13</b>          |
| <b>11 Διαμορφώσεις γης υποκείμενες σε απόσβεση</b>                         |   |                    |
| <b>12 Κτήρια - τεχνικά έργα</b>  | Έλεγχος υποχρέωσης υποβολής Δήλωσης Ε.Φ.Α. ( Ειδικού Φόρου Ακινήτων )   | <b>24</b>          |
| Κόστος κτήσης ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου                                  | [ «Λογιστική Οδηγία», παρ. 18.2.1 - 3 ]   |                    |
| Χρηματοδοτική μίσθωση  | [ «Λογιστική Οδηγία», παρ. 18.5.1 - 18.6.1]   | <b>15</b>          |
| <b>13 Μηχανολογικός εξοπλισμός</b>   | Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που απαιτείται για να έλθει ένα περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη χρήση | <b>13</b>          |
| <b>14 Μεταφορικά μέσα</b>  | Αποκτήσατε «Οικολογικά Οχήματα»; Εφαρμόστε τους αυξημένους συντελεστές αποσβέσεων   | <b>14</b>          |
| <b>15 Λοιπός εξοπλισμός</b>  |   |                    |

|   |   |                      |
|---|---|----------------------|
| <b>16 Επενδύσεις σε ακίνητα</b>                             | Ακίνητα (γη ή κτήριο ή τμήμα ενός κτηρίου, ή και τα δύο) που είναι ιδιόκτητα ή κατέχονται με χρηματοδοτική μίσθωση και προορίζονται είτε για εκμίσθωση, είτε για αποκόμιση οφέλους από αύξηση της αξίας τους, είτε και για τα δύο, αλλά όχι για ιδιοχρησιμοποίηση |                      |
| <b>17 Πάγια βιολογικά περιουσιακά στοιχεία</b>              | [ «Λογιστική Οδηγία», παρ. 18.2.4 ]   |                      |
| <b>18 Άυλα</b>  | [ «Λογιστική Οδηγία», παρ. 18.1.9 -11 ]   |                      |
| <b>Ακίνητα σε οικόπεδα τρίτων.</b>                          | [ «Λογιστική Οδηγία», παρ. 18.1.13 ]  |                      |
| <b>(2) ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ</b>  | [ Λογιστική Οδηγία Ν. 4308/2014, άρθρο 20]  | <b>3 &amp; 31-36</b> |
| <b>20 Εμπορεύματα</b>                                       | Διερεύνηση για τυχόν απαξιωμένα αποθέματα   | <b>35</b>            |
| 20.02 Αγορές εμπορευμάτων χρήσης                            | Αγορές άνω των 500 ευρώ : Υποχρέωση εξόφλησης με τραπεζικό μέσο για να αναγνωριστούν φορολογικά   | <b>Πίνακας 7</b>     |
| 20.05 Απομείωση εμπορευμάτων                                | Είχατε Ελλείμματα ή Πλεονάσματα Αποθήκης ή Φύρα Παραγωγής ; Εάν Ναι, έχετε την απαιτούμενη "Τεκμηρίωση" ;   | <b>33</b>            |
| 20.06 Εμπορεύματα λήξης                                     | Προβήκατε σε Καταστροφές Αποθεμάτων ; Εάν Ναι, έχετε την απαιτούμενη "Τεκμηρίωση" ;   | <b>34</b>            |
| <b>21 Προϊόντα</b>  | «Λογιστική Οδηγία», παρ.20.5.2 Δυνατότητα επιβάρυνσης με τόκους   |                      |
| <b>22 Βιολογικά περιουσιακά στοιχεία (κυκλοφορούντα)</b>    | «Λογιστική Οδηγία» : Παράρτημα άρθρου 20: Ειδικά θέματα παρακολούθησης βιολογικών αποθεμάτων  |                      |
| <b>23 Παραγωγή σε εξέλιξη</b>                               |   |                      |
| <b>24 Πρώτες ύλες και υλικά</b>                             |   |                      |
| <b>25 Υλικά συσκευασίας</b>                                 | Ν. 4308/204, αρ. 20 παρ. 8. Οι αγορές αναλώσιμων υλικών που δεν είναι σημαντικές για το μέγεθος της οντότητας μπορούν να αντιμετωπίζονται ως έξοδα της περιόδου.  |                      |
| <b>(3) ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΑ ΚΑΙ ΛΟΙΠΑ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ</b> | 19.1.1 ...νοούνται τόσο τα απλά —όπως οι απαιτήσεις, οι μετοχές, οι λοιποί συμμετοχικοί τίτλοι και τα ομόλογα — όσο και τα πιο περίπλοκα —όπως επενδύσεις σε αμοιβαία κεφάλαια, τα παράγωγα , κλπ   |                      |



|  |   |                      |
|--|---|----------------------|
| <b>30 Πελάτες</b>  | Διερεύνηση για τυχόν δυνατότητα επισφαλών απαιτήσεων που αναγνωρίζονται φορολογικά                            | <b>4 &amp; 37-41</b> |
| 30.02 Πελάτες - συνδεδεμένες οντότητες                     | Έλεγχος για "Ενδοομιλικές Συναλλαγές"   | <b>97-100</b>        |
| <b>31 Αξιόγραφα εμπορικών απαιτήσεων</b>                   | Συμφωνία με το " Ληξιάριο επιταγών εισπρακτών"  | <b>4</b>             |
| <b>32 Χορηγηθέντα δάνεια</b>                               | Έλεγχος για Χαρτοσήμανση και Ελάχιστο Επιτόκιο  |                      |
| 32.01 Δάνεια χορηγηθέντα σε συνδεδεμένες οντότητες         | Έλεγχος της τήρησης των διατάξεων των άρθρων 99 και επόμενα του ν. 4548/2018 (Αφορά Α.Ε )                     |                      |
| 32.02 Δάνεια χορηγηθέντα στο προσωπικό και στη διοίκηση    | Υπολογισμός της αξίας των παροχών σε είδος του άρθρου 13 του ν. 4172/2013                                     | <b>10</b>            |
| <b>33 Λοιπές απαιτήσεις</b>                                |   | <b>6</b>             |
| <b>34 Επενδύσεις</b>                                       | [ «Λογιστική Οδηγία», παρ. 19.8.3 - 4 ]   |                      |
| <b>35 Χρηματοοικονομικά στοιχεία για αντιστάθμιση</b>      |   |                      |
| <b>36 Συμμετοχές</b>                                       | Μήπως τέθηκε σε Εκκαθάριση κάποια εταιρεία στην οποία συμμετέχετε ;;;   | <b>29</b>            |
| <b>37 Προπληρωμένα έξοδα και δουλευμένα έσοδα περιόδου</b> | [ Λογιστική Οδηγία Ν. 4308/2014, άρθρο 17]  |                      |
| 37.01 Προπληρωμένα έξοδα                                   | Έλεγχος Οριοθέτησης των Χρήσεων   | <b>12</b>            |
| 37.02 Δουλευμένα έσοδα περιόδου                            | Έλεγχος Οριοθέτησης των Χρήσεων   | <b>12</b>            |
| <b>38 Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα</b>                 |   |                      |
| 38.01 Ταμείο   | Έλεγχος για τυχόν πληρωμές προμηθευτών με καθαρή αξία τιμολογίου άνω των 500 ευρώ.                            | <b>Πίνακας 7</b>     |
|  | Συμφωνία Λογιστικού και Πραγματικού υπολοίπου - Τεκμίρωση από την Διοίκηση της Εταιρείας                      |                      |
| 38.02 Καταθέσεις όψεως                                     | Συμφωνία με τα αντίστοιχα τραπεζικά αντίγραφα κινήσεων (extrait) και Τόκοι : Διαχωρισμός Δεδουλευμένων και Μη | <b>5</b>             |
| <b>(4) ΚΑΘΑΡΗ ΘΕΣΗ</b>                                     | [ Λογιστική Οδηγία Ν. 4308/2014, άρθρο 26]  |                      |
| <b>40 Κεφάλαιο</b>   | [ «Λογιστική Οδηγία», παρ. 26.3.1 ]   | <b>43</b>            |
| <b>41 Υπέρ το άρτιο</b>                                    |   | <b>43</b>            |
| <b>42 Καταθέσεις ιδιοκτητών</b>                            | [ «Λογιστική Οδηγία», παρ. 26.1.2 ]   |                      |
| <b>43 Ίδιοι τίτλοι</b>                                     | [ «Λογιστική Οδηγία», παρ. 26.1.3-4 ]   |                      |
| <b>44 Διαφορές εύλογης αξίας</b>                           |   |                      |
| <b>45 Συναλλαγματικές διαφορές</b>                         | [ «Λογιστική Οδηγία», παρ. 27.4.1-3 ]   |                      |
| <b>46 Αποθεματικά νόμων</b>                                |   |                      |

|   |   |                      |
|---|---|----------------------|
| <b>47 Αφορολόγητα αποθεματικά</b>                                   |   | <b>54-57</b>         |
| <b>48 Αποθεματικά καταστατικού και λοιπά αποθεματικά</b>            | Έλεγχος των σχετικών προβλέψεων του Καταστατικού της Εταιρείας  |                      |
| <b>49 Αποτελέσματα εις νέο</b>                                      | Επιβάλλεται διαχωρισμός σε Κέρδη φορολογηθέντα και μη   | <b>50-51 και 115</b> |
| Υπόλοιπο Κερδών   | Επιβάλλεται διαχωρισμός σε Κέρδη φορολογηθέντα και μη   | <b>50-51 και 115</b> |
| Υπόλοιπο Ζημιών   | Αντιπαραβολή με το Φορολογικό Υπόλοιπο  | <b>108-109</b>       |
| Μεταβολές λογιστικών πολιτικών και εκτιμήσεων και διόρθωση λαθών    | [ Λογιστική Οδηγία Ν. 4308/2014, άρθρο 28]  | <b>112=113</b>       |
| <b>(5) ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ</b>  |   |                      |
| <b>50 Προμηθευτές</b>   |   | <b>4</b>             |
| Προμηθευτές Εσωτερικού  | Έλεγχος Στοιχείων από την πλατφόρμα myDATA  | <b>2</b>             |
| Προμηθευτές Εξωτερικού  | Έχετε τεκμηριώσει τη φορολογική αναγνώριση από «Κράτη μη συνεργάσιμα» και από «Κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς» ; | <b>75</b>            |
| 50.02 Προμηθευτές - συνδεδεμένες οντότητες                          | Έλεγχος για "Ενδοομιλικές Συναλλαγές"   | <b>97-100</b>        |
| <b>51 Αξίογραφα εμπορικών υποχρεώσεων</b>                           | Συμφωνία με το " Ληξιάριο επιταγών πληρωτέων"   |                      |
| <b>52 Τραπεζικά δάνεια</b>  | Συμφωνία με τα αντίστοιχα τραπεζικά αντίγραφα κινήσεων (extrait) και Διαχωρισμός Δεδουλευμένων και Μη                     | <b>5</b>             |
| <b>53 Λοιπές υποχρεώσεις</b>  |   |                      |
| 53.03 Αποδοχές προσωπικού πληρωτέες                                 | Έλεγχος της τήρησης των διατάξεων των άρθρων 99 και επόμενα του ν. 4548/2018 (Αφορά Α.Ε )                                 |                      |
| 53.04 Υποχρεώσεις προς ιδιοκτήτες και διευθυντικό προσωπικό         | Έλεγχος της τήρησης των διατάξεων των άρθρων 99 και επόμενα του ν. 4548/2018 (Αφορά Α.Ε )                                 |                      |
| 53.05 Μερίσματα, προμερίσματα και άλλα ποσά συναφούς φύσης πληρωτέα | Υπέρχουν χρονικά όρια (προθεσμίες ) απόδοσης τους / Δείτε αναλογα με το εταιρικό τύπο Α.Ε. - Ε.Π.Ε. - Ι.Κ.Ε - Ο.Ε. & Ε.Ε  |                      |
| <b>54 Υποχρεώσεις από φόρους και τέλη</b>                           | Συμφωνία Φορολογικών Δηλώσεων και δεδομένων των Λογιστικών Βιβλίων  | <b>9</b>             |
| 54.01 Φόρος εισοδήματος πληρωτέος                                   | Απαιτείται έλεγχος της ορθότητας του υπολοίπου, πριν την καταχώρηση του φόρου της κλειόμενης χρήσης                       |                      |

|  |  |           |
|--|--|-----------|
| 54.02 Φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ)                                      | Εξέταση τυχόν παραγραφής αξίωσης επιστροφής ΦΠΑ  | 42        |
| 54.03 Παρακρατούμενοι φόροι εισοδήματος τρίτων                             | Συμφωνία Φορολογικών Δηλώσεων και δεδομένων των Λογιστικών Βιβλίων   |           |
| 54.05 Λοιποί φόροι, τέλη και εισφορές                                      |  |           |
| Τέλος Επιτηδεύματος  | Απαιτηση για Φορολογική αναμόρφωση   | 72        |
| ΕΝ.Φ.Ι.Α, κ.λπ   | Έλεγχος Φορολογικής αναμόρφωσης ( Μόνιμης ή Προσωρινής )   | 73        |
| <b>55 Υποχρεώσεις σε ασφαλιστικούς οργανισμούς</b>                         | Έλεγχος τυχόν Φορολογικής αναμόρφωσης ( Προσωρινής )   | 70-71     |
| <b>56 Δουλευμένα έξοδα και έσοδα επομένων χρήσεων</b>                      | [ Λογιστική Οδηγία Ν. 4308/2014, άρθρο 17]   |           |
| 56.01 Έξοδα χρήσεως δουλευμένα   | Έλεγχος Οριοθέτησης των Χρήσεων  | 12        |
| 56.02 Έσοδα επόμενων χρήσεων   | Έλεγχος Οριοθέτησης των Χρήσεων  | 12        |
| <b>57 Προβλέψεις</b>   | (Άρ. 23, ν. 4172/13) Δεν εκπίπτουν: δ) προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26, ( Επισφαλείς Απαιτήσεις )   |           |
| 57.01 Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους                               |  | 45        |
| <b>58 Κρατικές επιχορηγήσεις</b>   | [ Λογιστική Οδηγία Ν. 4308/2014, άρθρο 23]   |           |
|  | Έχετε επιχορηγούμενα Πάγια ή Δαπάνες; Εάν ναι, κάντε Απόσβεση των επιχορηγήσεων  | 22        |
| <b>(6) ΕΞΟΔΑ ΚΑΙ ΖΗΜΙΕΣ</b>  |  |           |
| <b>60 Παροχές σε εργαζόμενους</b>  |  |           |
| 60.01 Μικτές αποδοχές  | Υποχρέωση εξόφλησης με τραπεζικό μέσο για να αναγνωριστούν φορολογικά  | Πίνακας 7 |
| 60.02 Εργοδοτικές εισφορές   | Έλεγχος Φορολογικής αναμόρφωσης ( Προσωρινής ) σε συνδυασμό με το λογ. 55  | 70-71     |
|  | Έλεγχος δυνατότητας Προσαύξησης της δαπάνης κατά 50%   | 91        |
| 60.03 Λοιπές παροχές   | Έλεγχος για δυνατότητα ένταξης στην κατηγορία των προσαυξημένων δαπανών  | Πίνακας 8 |
| 60.04 Προβλέψεις για παροχές μετά την έξοδο από την υπηρεσία (καθαρό ποσό) | Δεν εκπίπτουν φορολογικά ( άρθρο 23 παρ. 1 περ. δ του ν.4172/2013). Εφόσον γίνουν καταχωρούνται και στον πίνακα Ε στη δήλωση Ε3 ως διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης | 45        |
| <b>61 Ζημιές επιμέτρησης περιουσιακών στοιχείων</b>                        | [ Λογιστική Οδηγία Ν. 4308/2014, άρθρο 19]   | 45        |
|  | (Άρ. 23, ν. 4172/13) Δεν εκπίπτουν: δ) προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26, ( Επισφαλείς Απαιτήσεις )   |           |

|  |  |                  |
|--|--|------------------|
| 61.05 Απομείωση χρηματοοικονομικών στοιχείων                                   | -  | <b>82</b>        |
| 61.05.01 Απομείωση πελατών   | Άλλο "απομείωση" απαιτήσεων σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π και άλλο Φορολογικές προβλέψεις Επισφαλών απαιτήσεων   | <b>37</b>        |
| 61.07.01 Ζημιές εύλογης αξίας ενσώματων πάγιων στοιχείων                       | [ Λογιστική Οδηγία Ν. 4308/2014, άρθρο 18]   |                  |
| <b>62 Χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές</b>                                  | [ «Λογιστική Οδηγία», παρ. 27.4.1-3 ]  |                  |
|  | Απαιτήτηση για Φορολογική αναμόρφωση για τις Σ.Δ αποτίμησης  | <b>44</b>        |
| <b>63 Ζημιές από διάθεση-απόσυρση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων</b> |  |                  |
| <b>64 Διάφορα λειτουργικά έξοδα</b>  |  |                  |
| 64.01 Αμοιβές για υπηρεσίες  | Ηλεκτρονική τιμολόγηση : Έλεγχος για δυνατότητα επιπλέον φορολογικής έκπτωσης  | <b>90</b>        |
| 64.01.01 Αμοιβές για υπηρεσίες - μη συνδεδεμένες οντότητες                     | Δαπάνες άνω των 500 ευρώ : Υποχρέωση εξόφλησης με τραπεζικό μέσο για να αναγνωριστούν φορολογικά   | <b>Πίνακας 7</b> |
| 64.01.02 Αμοιβές για υπηρεσίες - συνδεδεμένες οντότητες                        | Έλεγχος για "Ενδοομιλικές Συναλλαγές"  | <b>97-100</b>    |
| 64.02 Ενέργεια   | Έλεγχος για Οριοθέτηση των Χρήσεων   | <b>12</b>        |
| 64.03 Ύδρευση  | Έλεγχος για Οριοθέτηση των Χρήσεων   | <b>12</b>        |
| 64.04 Τηλεπικοινωνίες  | Έλεγχος για Οριοθέτηση των Χρήσεων   | <b>12</b>        |
| 64.05 Ενοίκια  | Εξετάστε μήπως αφορούν «Χρηματοδοτική μίσθωση» (leasing)   | <b>15</b>        |
| 64.05.01 Ενοίκια - μη συνδεδεμένες οντότητες                                   | Υποχρέωση εξόφλησης με τραπεζικό μέσο για να αναγνωριστούν φορολογικά  | <b>Πίνακας 7</b> |
| 64.05.02 Ενοίκια - συνδεδεμένες οντότητες                                      | Έλεγχος για "Ενδοομιλικές Συναλλαγές"  | <b>97-100</b>    |
| 64.06 Ασφάλιστρα   | Έλεγχος για Οριοθέτηση των Χρήσεων   | <b>12</b>        |
| 64.07 Μεταφορικά   | Δαπάνες άνω των 500 ευρώ : Υποχρέωση εξόφλησης με τραπεζικό μέσο για να αναγνωριστούν φορολογικά   | <b>Πίνακας 7</b> |
| 64.09 Επισκευές και συντηρήσεις  | Ελέγξτε την ορθή καταχώρηση ( Πάγιο ή Έξοδο ;)   | <b>16</b>        |
| 64.10 Διαφήμιση και προβολή  | Δαπάνες Διαφήμισης (διαφημίσεις που γίνονται με ημερολόγια, δώρα, έντυπα, κάθε είδους, κ.λπ ) Η επικίνδυνη παράλειψη της μη πληρωμής του 2%. | <b>78</b>        |

|  |   |                  |
|--|---|------------------|
|  | Οι δαπάνες των διαφημιζομένων που αφορούν σε πράξεις του άρθρου 12 του ν. 2328/1995 (Α' 159) εκπίπτουν μόνο εφόσον οι σχετικές πράξεις διενεργούνται κατά τις προβλέψεις του άρθρου 12 του νόμου αυτού. | <b>79</b>        |
|  | Έλεγχος για δυνατότητα επιπλέον φορολογικής έκπτωσης  | <b>89</b>        |
| 64.11 Φόροι και τέλη (πλην φόρου εισοδήματος)                | Έλεγχος Φορολογικής αναμόρφωσης ( Μόνιμης ή Προσωρινής )  | <b>73 και 96</b> |
| 64.12 Λοιπά έξοδα  |   |                  |
| <i>Δαπάνες Επιστημονικής και Τεχνολογικής Έρευνας</i>        | Έλεγχος για δυνατότητα επιπλέον φορολογικής έκπτωσης  | <b>87</b>        |
| <i>Δαπάνες για την προστασία του περιβάλλοντος</i>           | Έλεγχος για δυνατότητα επιπλέον φορολογικής έκπτωσης  | <b>88</b>        |
| 64.13 Διάφορα λειτουργικά έξοδα από συνδεδεμένες οντότητες   | Έλεγχος για "Ενδοομιλικές Συναλλαγές"   | <b>97-100</b>    |
| <b>65 Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα</b>                  | Οριοθέτηση Δεδουλευμένων και μη Δεδουλευμένων Τόκων   | <b>12</b>        |
|  | Κανόνας περιορισμού τόκων (αφορά τόκους άνω των 3.000.000 ευρώ)   | <b>82</b>        |
|  | Έλεγχος σε σχέση με Άρθρο 23. Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες (περ.1 )  |                  |
| <b>66 Αποσβέσεις</b>   | Έλεγχος για δυνατότητα Προσαυξημένων αποσβέσεων   | <b>13 και 92</b> |
| 66.04 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων                           | Αποκτήσατε «Οικολογικά Οχήματα»; Εφαρμόστε τους αυξημένους συντελεστές αποσβέσεων   | <b>14</b>        |
| 66.05 Αποσβέσεις λοιπού εξοπλισμού                           | Πάγια αξίας μικρότερη των 1.500 ευρώ - Επιλέξτε συντελεστή απόσβεσης  | <b>18</b>        |
| <b>67 Ασυνήθη έξοδα, ζημιές και πρόστιμα</b>                 |   |                  |
| <i>Καταστροφές Αποθεμάτων</i>                                |   | <b>34</b>        |
| 67.04 Πρόστιμα, προσαυξήσεις και ποινές                      | Δεν εκπίπτουν φορολογικά  | <b>74</b>        |
| <b>68 Προβλέψεις (εκτός από προβλέψεις για το προσωπικό)</b> | Δεν εκπίπτουν φορολογικά ( άρθρο 23 παρ. 1 περ. δ του ν.4172/2013). Εφόσον γίνουν καταχωρούνται και στον πίνακα Ε στη δήλωση Ε3 ως διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης                            |                  |
| <b>(7) ΕΣΟΔΑ ΚΑΙ ΚΕΡΔΗ</b>                                   | [ Λογιστική Οδηγία Ν. 4308/2014, άρθρο 25]  |                  |
| <b>70 Πωλήσεις αγαθών και υπηρεσιών</b>                      |   |                  |



|  |  |               |
|--|--|---------------|
| Έσοδα από παροχή υπηρεσιών και τα κατασκευαστικά συμβόλαια                                 | [ «Λογιστική Οδηγία», παρ. 25.4.1-8 ]  |               |
| 70.02 Πωλήσεις εμπορευμάτων (καθαρές) σε συνδεδεμένες οντότητες                            | Έλεγχος για "Ενδοομιλικές Συναλλαγές"  | 97-100        |
| 70.02.03 Εκπτώσεις πωλήσεων εμπορευμάτων σε συνδεδεμένες οντότητες                         | Νόμος 5024/2023 -Άρθρο 31. Κατάργηση της υποχρέωσης γνωστοποίησης στην Α.Α.Δ.Ε. των εκπτώσεων λόγω κύκλου εργασιών                   |               |
| <b>71 Λοιπά συνήθη έσοδα</b>   |  |               |
| 71.01 Αποσβέσεις επιχορηγήσεων παγίων στοιχείων  |  | 22            |
| <i>Μη Επιστρεπτέα Προκαταβολή</i>  |  | 52            |
|  | Έλεγχος για «Αφορολόγητα έσοδα»  | Πίνακες 4 - 6 |
| <b>72 Πιστωτικοί τόκοι και συναφή έσοδα</b>  | Οριοθέτηση Δεδουλευμένων και μη Δεδουλευμένων Τόκων  |               |
| <b>73 Πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές</b>  | Απαιτηση για Φορολογική αναμόρφωση για τις Σ.Δ αποτίμησης  | 44            |
| <b>74 Έσοδα συμμετοχών</b>   |  | 25-27         |
| <b>75.01 Κέρδη από διάθεση ενσώματων παγίων</b>  |  |               |
| 75.04 Κέρδη από διάθεση μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων σε συνδεδεμένες οντότητες | Έλεγχος για "Ενδοομιλικές Συναλλαγές"  | 97-100        |
| <b>76 Κέρδη από αναστροφή προβλέψεων και απομειώσεων</b>                                   | Συνήθως τακτοποιούνται στον πίνακα Ε (Έντυπο Ε3) ως διαφορές λογιστικής και φορολογικής βάσης. Δηλαδή μειώνουν τα φορολογητέα κέρδη. | 96            |

# Φορολογία και Κοστολογική Οργάνωση

Δρ Κριαράς Ι. Ευστάθιος  
Κοστολόγος-Φοροτεχνικός

[www.kriaras.gr](http://www.kriaras.gr)

## Έλεγχος κόστους παραγωγής

Ενώ η κοστολόγηση συμβάλλει στην σωστή οργάνωση και την αποτελεσματική διοίκηση μιας επιχείρησης, εντούτοις και αυτός ο τομέας αποτελεί αντικείμενο του φορολογικού ελέγχου.

Σύμφωνα με τις οδηγίες του Υπουργείου Οικονομικών ένας φορολογικός ελεγκτής θα πρέπει να ελέγξει:

α) Αν υφίστανται αδικαιολόγητες αποκλίσεις μεταξύ των δεδομένων που προκύπτουν από τις τεχνικές προδιαγραφές που χρησιμοποιεί η επιχείρηση και του κόστους παραγωγής που προκύπτει από τα κοστολογικά δεδομένα της επιχείρησης επιλεκτικά σε δύο (2) είδη έτοιμου προϊόντος με τη μεγαλύτερη κίνηση, καθώς και εάν σε κάποιο από αυτά τα δύο παραγόμενα είδη υπάρχει αδικαιολόγητα μεγάλη φύρα.

β) Εάν μεταφέρονται και επιμερίζονται ορθά και χωρίς αδικαιολόγητες μεταβολές από φορολογικό έτος σε φορολογικό έτος, τα λειτουργικά έξοδα της επιχείρησης στα κύρια και βοηθητικά κέντρα κόστους και αν για επιλεγμένα παραγόμενα είδη του δείγματος ακολουθούνται ορθά και πάγια οι κανόνες επιμερισμού του εργοστασιακού κόστους (δηλαδή του άμεσου κόστους εργασίας και των Γενικών Βιομηχανικών Εξόδων) με βάση τα δεδομένα του κόστους παραγωγής. (ΠΟΛ 1067/2018)

## Έλεγχος Αποθεμάτων

Όσον αφορά την ορθή τήρηση των αποθεμάτων ο φορολογικός έλεγχος εστιάζεται σε τρεις κατευθύνσεις:

α) Να πραγματοποιηθεί ποσοτική καταμέτρηση των αποθεμάτων και να ελεγχθεί η ορθή ποσοτική καταχώρηση των αγαθών στο τηρούμενο κατ' επιλογή της οντότητας, αναλυτικό αρχείο ποσοτικής διακίνησης αποθεμάτων επιλεκτικά για δύο (2) είδη κατά περίπτωση εμπορευμάτων, έτοιμων προϊόντων και πρώτων υλών.

β) Να ελεγχθεί η ύπαρξη τυχόν πιστωτικών υπολοίπων στα αναλυτικά καθολικά του τηρούμενου, κατ' επιλογή της οντότητας αναλυτικού αρχείου ποσοτικής διακίνησης αποθεμάτων, Ο έλεγχος αυτός περιορίζεται στον τελευταίο μήνα του φορολογικού έτους και σε έναν οποιοδήποτε άλλο μήνα του φορολογικού έτους.

γ) Να ελεγχθεί εάν τα ποσοτικά υπόλοιπα των αναλυτικών καθολικών του τηρούμενου, κατ' επιλογή της οντότητας, αναλυτικού αρχείου ποσοτικής διακίνησης αποθεμάτων, επιλεκτικά για δύο (2) είδη κατά περίπτωση εμπορευμάτων, έτοιμων προϊόντων και πρώτων υλών, συμφωνούν με τις ποσότητες που απογράφηκαν στο τέλος του φορολογικού έτους και καταχωρήθηκαν στο αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων. (ΠΟΛ 1067/2018)

## Έλεγχος επιμέτρησης-αποτίμησης αποθεμάτων

Επειδή ο σωστός τρόπος αποτίμησης συμβάλλει στον ορθό τρόπο προσδιορισμό και του φορολογητέου αποτελέσματος γιαυτό ο φορολογικός έλεγχος εξετάζει:

α) Την ορθότητα του υπολογισμού του κόστους κτήσεως και του κόστους παραγωγής των αποθεμάτων, με βάση τη μέθοδο που ακολουθεί η επιχείρηση επιλεκτικά για ένα είδος από κάθε κατηγορία αποθέματος (εμπόρευμα, έτοιμο προϊόν, Π.Υ, Β.Υ) για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

β) Την ορθή επιμέτρηση-αποτίμηση των απογραφέντων αποθεμάτων στο τέλος του φορολογικού έτους, επιλεκτικά για ένα είδος από κάθε κατηγορία αποθέματος (εμπόρευμα, έτοιμο προϊόν, ΠΥ, ΒΥ), για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

**Οι αποδεκτές μέθοδοι αποτίμησης αποθεμάτων είναι οι ακόλουθοι:**

**Σταθμικός Μέσος όρος**

**Διαδοχικών Υπολοίπων ή του Κυκλοφοριακού μέσου όρου**

**FIFO**

**Μέθοδος του εξατομικευμένου κόστους**

**Μέθοδος του πρότυπου κόστους**

**ή**

**Άλλη τεκμηριωμένα γενικά αποδεκτή μέθοδο.**

Η χρήση της μεθόδου «Τελευταίο Εισαχθέν– Πρώτο Εξαχθέν» (LIFO) δεν επιτρέπεται. (ΠΟΛ 1067/2018)

### **Αλλαγή μεθόδου αποτίμησης**

Πρέπει να επισημανθεί ότι δεν επιτρέπεται να χρησιμοποιηθεί διαφορετική μέθοδος αποτίμησης για τα επόμενα 4 έτη μετά το φορολογικό έτος κατά το οποίο χρησιμοποιήθηκε για πρώτη φορά η μέθοδος αποτίμησης που εφάρμοσε η επιχείρηση. (άρθρο 25, ν.4172/2013).

Η ίδια μέθοδος χρησιμοποιείται για όλα τα αποθέματα που έχουν παρόμοια φύση και χρήση από την οντότητα.

Για αποθέματα με διαφορετική φύση ή χρήση διαφορετικές μέθοδοι μπορεί να δικαιολογούνται. (παρ.7)

Οι αγορές αναλώσιμων υλικών που δεν είναι σημαντικές για το μέγεθος της οντότητας μπορούν να αντιμετωπίζονται ως έξοδα της περιόδου. (παρ.8). (ΠΟΛ 1067/2018)

### **Μεταγενέστερη αποτίμηση αποθεμάτων**

Μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα επιμετρώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας. (παρ. 6)

Με βάση την ΠΟΛ 1075/2016 η τυχόν προκύπτουσα απαξίωση αποθέματος αναγνωρίζεται φορολογικά με την προϋπόθεση ότι δεν αντιμετωπίστηκε ως δαπάνη του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013, αλλά επηρέασε τα αποτελέσματα μέσω του κόστους πωληθέντων. (ΠΟΛ 1067/2018)

### **Έλεγχος Απογραφής σε Διπλογραφικά βιβλία**

Ο φορολογικός έλεγχος επικεντρώνεται στο εάν έχει γίνει απογραφή, αποτίμηση και καταγραφή των αποθεμάτων στο Αρχείο Ιδιόκτητων Αποθεμάτων, μέχρι την προβλεπόμενη προθεσμία σύνταξης των οικονομικών καταστάσεων καθώς επίσης εάν η απογραφή των αποθεμάτων γίνεται διακεκριμένα για κάθε αποθηκευτικό χώρο.

Σε περίπτωση που η οντότητα έχει στην κατοχή της αποθέματα κυριότητας άλλης οντότητας, να ελεγχθεί εάν τηρείται λογιστικό αρχείο, στο οποίο καταγράφονται

αναλυτικά τα σχετικά αποθέματα, κατά είδος και ποσότητα και διακεκριμένα κατά αποθηκευτικό χώρο. (ΠΟΛ 1067/2018)

### **Έλεγχος Απογραφής σε Απλογραφικά βιβλία**

(Καθεστώς μετά την 1/1/2015)

Οι πολύ μικρές οντότητες (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.) (παρ. 2 γ, άρθρο 1) των οποίων ο ετήσιος καθαρός κύκλος εργασιών από πωλήσεις αγαθών δεν υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ, έχουν τη δυνατότητα να μην διενεργούν απογραφή των αποθεμάτων τους στο τέλος της περιόδου.

Στην περίπτωση αυτή αντιμετωπίζουν τις αγορές της περιόδου που δεν διενεργούν απογραφή ως έξοδο στην κατάσταση αποτελεσμάτων.

### **Προαιρετική απογραφή σε Απλογραφικά βιβλία**

Όταν μια οντότητα (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.) (παρ. 2 γ, άρθρο 1) επιλέγει, να διενεργήσει απογραφή σε μία περίοδο, ενώ δεν έχει την υποχρέωση και δεν διενεργούσε, αναλαμβάνει την υποχρέωση για διενέργεια απογραφής και για τις τρεις τουλάχιστον επόμενες ετήσιες περιόδους.

### **Πρώτη χρήση διενέργειας προαιρετικής απογραφής**

Κατά την πρώτη περίοδο που διενεργείται απογραφή, για τον υπολογισμό του κόστους πωληθέντων της περιόδου το απόθεμα έναρξης θεωρείται μηδέν.

Δηλαδή, από τα ακαθάριστα έσοδα της ανωτέρω περιόδου θα εκπέσουν μόνο οι αγορές της περιόδου για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών (ζημιών).

**Σημείωση:** Το σύνολο των αγορών των προηγούμενων χρήσεων έχει εκπέσει φορολογικά και συνεπώς δεν μπορεί να εκπέσει εκ νέου προσμετρούμενο στο απόθεμα έναρξης της νέας περιόδου.

### **Χρήση παύσης διενέργειας προαιρετικής απογραφής**

Όταν μια οντότητα (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.) (παρ. 2 γ, άρθρο 1) επιλέγει να παύσει να διενεργεί φυσική απογραφή σε μια περίοδο, ενώ διενεργούσε προαιρετικά, το απόθεμα τέλους της τελευταίας περιόδου στην οποία διενεργήθηκε απογραφή δεν λαμβάνεται υπόψη στον υπολογισμό των αποτελεσμάτων της πρώτης περιόδου στην οποία δεν διενεργείται απογραφή.

Δηλαδή, στην πρώτη αυτή περίοδο στην οποία δεν διενεργείται απογραφή η οντότητα (και εφεξής) θα εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα μόνο τις αγορές της περιόδου για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών (ζημιών).

### **Ποσοτικά Ελλείμματα**

Σε περίπτωση τήρησης βιβλίου αποθήκης, αν εμφανιστούν ποσοτικά ελλείμματα που δεν μπορεί να δικαιολογηθούν από τη φυσική απομείωση των αγαθών ή από την καταστροφή τους, η φορολογική αρχή μπορεί να προσθέσει την αξία των ελλειμμάτων αυτών στα έσοδα χωρίς να είναι υποχρεωμένη να αποδείξει την ανακρίβεια των σχετικών εγγραφών (ΣτΕ 805/1998, 1510/2013 και ΔΕΔ 873/2019).

**Δρ Κριαράς Ι. Ευστάθιος**  
**Κοστολόγος-Φοροτεχνικός**

[www.kriaras.gr](http://www.kriaras.gr)

[info@kriaras.gr](mailto:info@kriaras.gr)

# Η «Φορολογική Προσαρμογή» του «Λογιστικού Αποτελέσματος» 42 Φορολογικές Διατάξεις

**Θεόδωρος Δ. Δεληγιάννης**  
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής  
Partner και Μέλος του Δ.Σ  
Ωρίων Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές Α.Ε.

## Περιεχόμενα

1. Συνοπτικός Πίνακας σχετικών διατάξεων Νόμου
2. Γενικός Κανόνας φορολογικής έκπτωσης των δαπανών
3. Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες άρθρου 23-Κατηγοριοποίηση των περιπτώσεων
  - 3.1. Τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους
  - 3.2. Δαπάνη άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής
  - 3.3. Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές
  - 3.4. Προβλέψεις εκτός των οριζόμενων στο άρθρο 26
  - 3.5. Πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων
  - 3.6. Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα
  - 3.7. Φόρος εισοδήματος και λοιποί φόροι
  - 3.8. Τεκμαρτό μίσθωμα
  - 3.9. Δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων
  - 3.10. Δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων
  - 3.11. Δαπάνες ψυχαγωγίας
  - 3.12. Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες
  - 3.13. Δαπάνες που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς
  - 3.14. Δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης χωρίς τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών
  - 3.15. Δαπάνες ενοικίων χωρίς τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών
  - 3.16. Χρηματικά ποσά ή άλλα ανταλλάγματα που τυχόν καταβλήθηκαν άμεσα ή έμμεσα για μη εξουσιοδοτημένη πώληση διαφημιστικού τηλεοπτικού χρόνου.
4. Έντυπο «Κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης» (Χρήσης 2022)
5. Προσωρινές διαφορές - Πίνακας Ε του Ε3



## 1. Συνοπτικός Πίνακας σχετικών διατάξεων Νόμου

| A/A | Νομοθεσία   | Σύντομη Περιγραφή   |
|-----|---|---|
| 1   | Άρθρο 21. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα - Ν. 4172/13   | Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα - Αφεταιρία εκκίνησης +/- Φορολογικές προσαρμογές |
| 2   | Άρθρο 22. Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες - Ν. 4172/13   | Γενικός Κανόνας Έκπτωσης των Δαπανών  |
| 3   | Άρθρο 22Α. Δαπάνες Επιστημονικής και Τεχνολογικής Έρευνας - Ν. 4172/13  | Εξωλογιστική προσαύξηση δαπανών κατά ποσοστό 100%   |
| 4   | ΓΠ.οικ. 80277/23-12-2021 Διαδικασία, όροι και προϋποθέσεις συμψηφισμού clawback με δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης                                    | Περιγράφονται οι απαραίτητες προϋποθέσεις   |
| 5   | Άρθρο 22Β. Χορήγηση προσαυξημένης έκπτωσης για συγκεκριμένες δαπάνες που αφορούν τους εργαζόμενους και την προστασία του περιβάλλοντος - Ν. 4172/13 | Αφορά Εξωλογιστική προσαύξηση δαπανών   |
| 6   | Άρθρο 22Δ. Διαφημιστικές δαπάνες - Ν. 4172/13   | Οι δαπάνες των διαφημιζομένων που αφορούν σε πράξεις του άρθρου 12 του ν. 2328/1995, εκπίπτουν μόνο εφόσον οι σχετικές πράξεις διενεργούνται κατά τις προβλέψεις του ανωτέρου άρθρου 12.  |
| 7   | Άρθρο 9 - 2880/2001   | Σε περίπτωση εκπρόθεσμης απόδοσης των οφειλόμενων τελών οι σχετικές δαπάνες διαφήμισης δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστές από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τις φορολογικές διατάξεις   |
| 8   | Άρθρο 22Ε. Χορήγηση προσαυξημένης έκπτωσης για δαπάνες που αφορούν σε πράσινη οικονομία, ενέργεια και ψηφιοποίηση - Ν. 4172/13                      | Αφορά Εξωλογιστική προσαύξηση δαπανών (εφαρμόζεται για τα φορολογικά έτη 2023, 2024 και 2025)   |
| 9   | Άρθρο 23. Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες - Ν. 4172/13  | Λεπτομερής κατάλογος δαπανών που δεν εκπίπτουν φορολογικά<br><b>[Βλέπε αναλυτικό κατάλογο στο Κεφ. 3 (3.1 έως 3.16)]</b>  |

|    |  |  |
|----|--|--|
| 10 | Απόφαση Ε.2008/2022 - Φορολογική μεταχείριση της απώλειας κεφαλαίου (ζημίας), λόγω αρνητικής απόδοσης επενδύσεων | Η ζημία (απώλεια κεφαλαίου), εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα τους, καθόσον αποτελεί ζημία οριστική και εκκαθαρισμένη.   |
| 11 | Άρθρο 24. Φορολογικές Αποσβέσεις - Ν. 4172/13  | Φορολογικοί Συντελεστές Αποσβέσεων και δυνατότητα Προσαυξημένων αποσβέσεων   |
| 12 | Άρθρο 25. Αποτίμηση αποθεμάτων - Ν. 4172/13  | Τα αποθέματα και τα ημικατεργασμένα προϊόντα αποτιμώνται σύμφωνα με τους ισχύοντες κανόνες λογιστικής.<br>Υπάρχει δυνατότητα φορολογικής έκπτωσης των απαξιωμένων αποθεμάτων   |
| 13 | Άρθρο 26. Επισφαλείς απαιτήσεις - Ν. 4172/13   | Φορολογικοί Κανόνες Έκπτωσης των Επισφαλών Απαιτήσεων<br>Δείτε το άρθρο στο taxheaven:<br><a href="#">Επισφαλείς απαιτήσεις και φορολογικές «προβλέψεις» - 20 επισημάνσεις - Κ. Νιφορόπουλος</a>   |
| 14 | Άρθρο 27. Μεταφορά ζημιών - Ν. 4172/13   | Φορολογικοί Κανόνες Μεταφοράς των φορολογικών ζημιών<br>Η ζημία μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα 5 φορολογικά έτη.<br><a href="#">Ε.2100/2021 Μεταχείριση ζημιών που προκύπτουν στην αλλοδαπή</a> |
| 15 | Άρθρο 47. Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα - Ν. 4172/13  | Σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος, το ποσό που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται φορολογείται  |
| 16 | Άρθρο 48. Απαλλαγή ενδοομιλικών μερισμάτων - Ν. 4172/13  | Απαλλάσσονται (υπό προϋποθέσεις) από το φόρο. επίσης δεν μπορεί να εκπεστούν οι επιχειρηματικές δαπάνες που συνδέονται με τη συμμετοχή αυτή  |
| 17 | Άρθρο 10 - Ν.4935/2022   | Αναγνώριση έκπτωσης δαπανών σε περιπτώσεις απόκτησης εταιρικών συμμετοχών  |
| 18 | Άρθρο 48Α. (Απαλλαγή από τον φόρο υπεραξίας μεταβίβασης τίτλων συμμετοχής) - Ν. 4172/13                          | Το εισόδημα που προκύπτει από την υπεραξία μεταβίβασης τίτλων συμμετοχής απαλλάσσεται (υπό προϋποθέσεις) από τον φόρο  |
| 19 | Άρθρο 49. Κανόνας περιορισμού των τόκων - Ν. 4172/13   | Του κόστος δανεισμού εκπίπτει κ μόνο έως ποσοστό 30% των κερδών προ τόκων, φόρων και αποσβέσεων (EBITDA) . ( του υπερβαίνοντος ποσού των 3.000.000 ευρώ )  |
| 20 | Άρθρο 50. Ενδοομιλικές συναλλαγές - Ν. 4172/13   | Συνδεδεμένα πρόσωπα :Υποχρέωση Εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων   |

|    |   |   |
|----|---|---|
| 21 | Άρθρο 58. Φορολογικός συντελεστής - Ν. 4172/13  | Τα κέρδη των επιχειρήσεων, από τη διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής απαλλάσσονται του φόρου. (υπό όρους και προϋποθέσεις )   |
| 22 | Άρθρο 65. Κράτη μη συνεργάσιμα στο φορολογικό τομέα και κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς - Ν. 4172/13                      | Γίνεται Καθορισμός των Κρατών αυτών <ul style="list-style-type: none"> <li>• <a href="#">A.1027/2023</a> - Καθορισμός των κρατών που έχουν προνομιακό φορολογικό καθεστώς, , για το φορολογικό έτος 2021.</li> <li>• <a href="#">A.1028/2023</a> - Καθορισμός των μη συνεργάσιμων κρατών για το φορολογικό έτος 2021</li> </ul> |
| 23 | Άρθρο 66. Κανόνες για τις Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρείες - Ν. 4172/13  | Στο φορολογητέο εισόδημα του φορολογουμένου περιλαμβάνεται το μη διανεμηθέν εισόδημα της ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας (υπό όρους και προϋποθέσεις )<br><a href="#">E.2018/2022 - Ελεγχόμενες Αλλοδαπές Εταιρείες</a>   |
| 24 | Άρθρο 71Α. Κίνητρα Ευρεσιτεχνίας - Ν. 4172/13   | Τα κέρδη της επιχείρησης από την εκμετάλλευση ευρεσιτεχνίας διεθνώς απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος (υπό όρους και προϋποθέσεις )<br><a href="#">79628 ΕΞ 2022 - Καθορισμός των όρων, προϋποθέσεων και διαδικασιών για την εφαρμογή του άρθρου 71Α.</a>  |
| 25 | Άρθρο 71Δ. Κίνητρα για την ενίσχυση των θέσεων απασχόλησης - Ν. 4172/13   | Προσαύξηση δαπάνης εργοδοτικών εισφορών (υπό όρους και προϋποθέσεις )<br><a href="#">ΠΟΛ.1244/2018 - Καθορισμός των προϋποθέσεων, των όρων, της διαδικασίας, κ.λπ</a>   |
| 26 | Άρθρο 71Ε. Κίνητρα για την ενίσχυση της παραγωγής οπτικοακουστικών έργων - Ν. 4172/13   | Έκπτωση από το φορολογητέο εισόδημα όταν επενδύει σε παραγωγές οπτικοακουστικών έργων (υπό όρους και προϋποθέσεις )   |
| 27 | Άρθρο 8 Υποχρεώσεις Παροχών Υπηρεσιών Οπτικοακουστικών Μέσων - 3905/2010  | Δαπάνες επένδυσης κινηματογραφικής παραγωγής  |
| 28 | Άρθρο 71ΣΤ. Κίνητρα για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής τιμολόγησης- Ν. 4172/13   | <b>α)</b> Η δαπάνη για την αρχική προμήθεια τεχνικού εξοπλισμού και λογισμικού και <b>β)</b> Η δαπάνη διαβίβασης κ.λπ για το πρώτο έτος, προσαυξάνεται κατά ποσοστό 100%.   |
| 29 | Άρθρο 71Ζ. Κίνητρα σε επιχειρήσεις παραγωγής ηλεκτρικών οχημάτων και αγαθών ή ειδών σχετικών με τα ηλεκτρικά οχήματα - Ν. 4172/13 | Αφορά την Περιφέρεια Δυτικής Μακεδονίας και στην περιφερειακή ενότητα Αρκαδίας της Περιφέρειας Πελοποννήσου   |
| 30 | Άρθρο 71Η. Κίνητρα για εταιρείες ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας - Ν. 4172/13                                 | Τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται με την προσθήκη ποσοστού κέρδους στο σύνολο των πάσης φύσεως εξόδων και αποσβέσεών τους, (μέθοδος   |

|    |  |   |
|----|--|---|
|    |  | κόστους πλέον περιθώριο κέρδους). Το ποσοστό κέρδους ορίζεται σε επτά τοις εκατό (7%).  |
| 31 | Αφορολόγητα Έσοδα (Επιδότησεις/Επιχορηγήσεις)  | « Όλες οι επιδοτήσεις υπόκεινται κατ' αρχήν σε φορολόγηση, εκτός αν στην σχετική απόφαση χορήγησης της επιδότησης, αναφέρεται ρητά η εξαίρεση από την φορολόγηση»       |
| 32 | Παρ. 10 άρθ. 4 ν.3522/2006 .   | Αφαίρεση από τα καθαρά κέρδη επιχειρήσεων ποσού 1.500 ευρώ, για κάθε άτομο που απασχολούν με ποσοστό αναπηρίας 67% και άνω  |
| 33 | Διαφορά Λογιστικής και Φορολογικής Βάσης Προηγούμενων Ετών   | Έξοδα, που είχαν αναμορφωθεί φορολογικά σε προηγούμενες Χρήσεις και μπορούν στην Χρήση 2021, να αναγνωριστούν Φορολογικά <b>[ Δείτε σχετικό παράδειγμα στο Κεφ. 5 ]</b> |
| 34 | Απόφαση Ε.2209/2021  | Φορολογική μεταχείριση δαπανών που σχετίζονται με την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου  |
| 35 | Άρθρο 12. Έκπτωση πολιτιστικών χορηγιών από το εισόδημα - Ν. 3525/2007   | Το συνολικό ποσό δεν μπορεί να υπερβαίνει το 10% των καθαρών κερδών   |
| 36 | Ε.2106/2021 - Έκπτωση της δαπάνης των δωρεών σε χρήμα ή σε είδος προς το Ελληνικό Δημόσιο και τους ΟΤΑ                       | Δωρεές προς το Ελληνικό Δημόσιο και τους ΟΤΑ  |
| 37 | Άρθρο 17 "Προστασία της ιδιοκτησίας, απαλλοτρίωση" του Συντάγματος & ΠΟΛ.1059/18.3.2015                                      | Η υπερτίμηση που προκύπτει από αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος,   |
| 38 | Αναπτυξιακά Κίνητρα, τα οποία προβλέπουν μείωση των φορολογητέων Κερδών  | Αφορά : Ν. 1892/90, 2601/1998 και Ν. 3299/2004 (κωδικοί 046, 044, 045 του Εντύπου Ν )   |
| 39 | Άρθρα 43 και 44 του ν. 4030/2011   | Φορολογικά κίνητρα αποκατάστασης κτιρίων στην περιοχή Γεράνι και Μεταξουργείο σ της Αθήνας (Αφαιρείται ποσό από τον Φόρο Εισοδήματος)                                   |
| 40 | Άρθρο 10 ν.2579/1998 και άρθρο 5 ν.δ. 1146/1972  | Φορολογική μεταχείριση της υπεραξίας από τη μεταβίβαση Ι.Χ. αυτοκινήτων και δημόσιας χρήσης   |
| 41 | Απόφαση Ε 2164/2020  | Η ωφέλεια που προκύπτει υπέρ επιχείρησης από τη διαγραφή υποχρεώσεων της στο πλαίσιο της προπρωτευτικής διαδικασίας εξυγίανσης  |
| 42 | Ε.2121/2021 - Φορολογική μεταχείριση κερδών τεχνικής εταιρείας η οποία εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 4171/1961 | Αφορολόγητο αποθεματικό άρθρου 9 ν.4171/1961  |

**«Πίνακες» Φορολογικών έντυπων» οι οποίοι συμπληρώνονται**

Η «φορολογική αναμόρφωση» (δηλαδή η προσαρμογή του «Λογιστικού Αποτελέσματος» σε «φορολογητέο»), πραγματοποιείται στα έντυπα των φορολογικών δηλώσεων μέσω των εξής εντύπων /πινάκων:

**(1) «Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης»**

[αφορά αναμορφώσεις που αυξάνουν τα φορολογητέα κέρδη ή μειώνουν τις ζημιές]

**(2) Έντυπο Ε3 : Πίνακας Ε Προσωρινών Διαφορών μεταξύ Φορολογικής - Λογιστικής Βάσης**

[αφορά αναμορφώσεις (προσωρινές διαφορές) που αυξάνουν ή μειώνουν τα φορολογητέα κέρδη ή μειώνουν ή αυξάνουν τις ζημιές]

**(3) «Πίνακας ΣΤ του εντύπου Ε3» (Μόνο για τις Ατομικές Επιχειρήσεις)**

[αφορά αναμορφώσεις που μειώνουν τα φορολογητέα κέρδη ή αυξάνουν τις ζημιές (εμπεριέχονται και τα αποτελέσματα των περιπτώσεων (1) και (2))]

**(4) «Έντυπο Ν : Πίνακας «Ι. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ"» «Σε περίπτωση κερδών αφαιρούνται και σε περίπτωση ζημιάς προστίθενται»**

[αφορά αναμορφώσεις που μειώνουν τα φορολογητέα κέρδη ή αυξάνουν τις ζημιές]

[αφορά αναμορφώσεις που μειώνουν τα φορολογητέα κέρδη ή αυξάνουν τις ζημιές]

**2. Γενικός Κανόνας φορολογικής έκπτωσης των δαπανών****Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες**

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

**α)** πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

« Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές). (ΠΟΛ.1113/2015 ) »

.....

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.



- **E.2107/2021 - Έκπτωση δαπανών εταιρικής κοινωνικής ευθύνης - Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 (Α' 167), όπως τροποποιήθηκαν με τον ν. 4646/2019 (Α' 201)**
- **E.2106/2021 - Έκπτωση της δαπάνης των δωρεών σε χρήμα ή σε είδος προς το Ελληνικό Δημόσιο και τους ΟΤΑ - Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 47 του ν. 4172/2013 (Α' 167), όπως τροποποιήθηκαν με τον ν. 4646/2019 (Α' 201)**

.....  
**β)** αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

«Ως προς την έννοια της πραγματικής συναλλαγής, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες δεν πρέπει να είναι εικονικές ή μερικώς εικονικές ή ανύπαρκτες, όπως ενδεικτικά είναι η δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί αλλά έχει καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία ή αφορά σε συναλλαγές που δεν είναι πραγματικές ως προς το είδος ή το πρόσωπο ή την αξία αυτών.

Ως προς το ζήτημα της εικονικότητας ως προς το πρόσωπο του εκδότη φορολογικού στοιχείου, επισημαίνεται η προσφάτως εκδοθείσα ΠΟΛ.1071/31.3.2015 εγκύκλιος, με την οποία κοινοποιήθηκε η αριθ. 170/2014 γνωμοδότηση ΝΣΚ, σύμφωνα με την οποία ο καλόπιστος λήπτης φορολογικού στοιχείου εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του. Επίσης, σημειώνεται ότι η ζημία που προκύπτει από την αποτίμηση τίτλων, χρεογράφων, υποχρεώσεων, κ.λπ. δεν είναι δαπάνη που αντιστοιχεί σε πραγματική συναλλαγή, αλλά η όποια δαπάνη θα προκύψει κατά τη μεταβίβαση των υπόψη τίτλων, κ.λπ. ή εξόφληση της σχετικής υποχρέωσης.

Το αν η αξία της συναλλαγής είναι ανώτερη ή κατώτερη της αγοραίας (αρχή των ίσων αποστάσεων) είναι θέμα πραγματικό.

Διευκρινίζεται ότι αυτή εφαρμόζεται μόνο στην περίπτωση των ενδοομιλικών συναλλαγών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 50 του Κ.Φ.Ε. ).

(ΠΟΛ.1113/2015 )

- **E.2008/2022 - Φορολογική μεταχείριση της απώλειας κεφαλαίου (ζημίας), λόγω αρνητικής απόδοσης επενδύσεων**

.....  
**γ)** εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

« Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά.

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ.

**Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.**

Σημειώνεται ότι εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1007/9.1.2015 Απόφαση ΓΓΔΕ). (ΠΟΛ.1113/2015 ) »

- **E.2209/2021 - Φορολογική μεταχείριση δαπανών που σχετίζονται με την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου**
- **1188383 ΕΞ 2018 - Εφαρμογή των διατάξεων της περ. γ' του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 στις περιπτώσεις ψηφιοποιημένων παραστατικών**

### 3. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες άρθρου 23-

#### Κατηγοριοποίηση των περιπτώσεων

##### Βασικές Εγκυκλίαι

- **ΠΟΛ.1113/2.6.2015 - Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')**
- **ΠΟΛ.1094/2016 - Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1113/2015 εγκυκλίου μας, σχετικά με τις εκπιπόμενες και μη δαπάνες**

**Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν :**

#### 3.1. Τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους

Είδος Λογιστικής Διαφοράς : Μόνιμη

Σχετικοί λογαριασμοί της λογιστικής (ΕΓΛΣ) :

- **65.06 Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων**

Κωδικός εντύπου : 2001 (Κ.Φ.Α )

α) Τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, μικροχρηματοδοτήσεις που λαμβάνουν οι δικαιούχοι της παρ. 1 του άρθρου 15 για τη χορήγηση μικροχρηματοδοτήσεων, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες και τα χρεωστικά ομόλογα που εκδίδουν πιστωτικοί συνεταιρισμοί που λειτουργούν ως πιστωτικά ιδρύματα **κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν 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.

« Επομένως, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων το υπερβάλλον ποσό των τόκων που προκύπτει για την επιχείρηση, όταν το επιτόκιο δανεισμού είναι μεγαλύτερο από το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις και ως εκ τούτου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα οι τόκοι που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους μέχρι το ποσό των τόκων που θα προέκυπτε εάν το δάνειο αφορούσε αλληλόχρεο λογαριασμό προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις.

Επισημαίνεται ότι στην έννοια των δανείων που λαμβάνει μία επιχείρηση από τρίτους περιλαμβάνονται όλα τα δάνεια, εκτός των δανείων από χρηματοπιστωτικά ιδρύματα και των ομολογιακών δανείων που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες, που λαμβάνει μία επιχείρηση από οποιοδήποτε πρόσωπο κατά την έννοια των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 2 του ν. 4172/2013.

Επομένως, οι τόκοι από τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν οι ανώνυμες εταιρείες, εκπίπτουν στο σύνολό τους με την επιφύλαξη του άρθρου 49 του νόμου αυτού. Στην έννοια των τόκων εμπíπτουν και οι τόκοι υπερημερίας από δανειακή σύμβαση, καθόσον ακολουθούν τη σύμβαση αυτή.

Επισημαίνεται ότι προκειμένου για τόκους δανείων που καταβάλλονται προς μη συνδεδεμένες επιχειρήσεις μετά την εφαρμογή της υπόψη περ. α' θα έχουν εφαρμογή στη συνέχεια οι διατάξεις του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε περί υποκεφαλαιοδότησης.

Ειδικά στην περίπτωση δανείων μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων κατά την έννοια των διατάξεων της περ. ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013, και με την προϋπόθεση ότι αθροιστικά πληρούνται τα κριτήρια του άρθρου 22, εφαρμόζονται αποκλειστικά οι ειδικότερες διατάξεις του άρθρου 50 του Κ.Φ.Ε., περί εφαρμογής της αρχής των ίσων αποστάσεων και των κατευθυντήριων γραμμών του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές και όχι οι διατάξεις της περ. α' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού. Επιπλέον, όπως έχει ήδη διευκρινισθεί με την ΠΟΛ.1037/2.2.2015 εγκύκλιό μας, στην περίπτωση των συνδεδεμένων επιχειρήσεων μετά την εφαρμογή του άρθρου 50 εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 49 περί υποκεφαλαιοδότησης.

Για την καλύτερη κατανόηση όλων των ανωτέρω, παραθέτουμε το ακόλουθο παράδειγμα:

#### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ**

Τον Μάιο του 2015 η επιχείρηση Α λαμβάνει δάνειο 200.000.000 ευρώ από μη συνδεδεμένη επιχείρηση με επιτόκιο 12%. Επίσης, λαμβάνει δάνειο 100.000.000 ευρώ από συνδεδεμένη επιχείρηση με επιτόκιο 10% και τραπεζικό δάνειο 300.000.000 ευρώ με επιτόκιο 11%. Το επιτόκιο δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις της το Μάρτιο του 2015, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος, είναι 6,25%.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης α' του άρθρου αυτού θα υπολογιστούν μόνο οι τόκοι του δανείου από τη μη συνδεδεμένη επιχείρηση. Ειδικότερα, οι πληρωτέοι τόκοι υπολογίζονται σε 24.000.000 ευρώ (200.000.000 x 12%). Αν ληφθεί υπόψη το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, οι πληρωτέοι τόκοι υπολογίζονται σε 12.500.000 ευρώ (200.000.000 x 6,25%). Η διαφορά των 11.500.000 ευρώ δεν εκπίπτει. Για τους τόκους του δανείου από τράπεζα 33.000.000 ευρώ (300.000.000 x 11%), οι οποίοι εκπίπτουν στο σύνολό τους, καθώς και για το ποσό των 12.500.000 ευρώ, ήτοι συνολικά 45.500.000 ευρώ, θα έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα στο άρθρο 49 του Κ.Φ.Ε. Για τους τόκους του δανείου από συνδεδεμένες επιχειρήσεις θα έχουν εφαρμογή καταρχήν οι διατάξεις του άρθρου 50 και στη συνέχεια εκείνες του άρθρου 49.

Στην έννοια των τόκων δανείων της παρούσας παραγράφου δεν εμπíπτει η ζημία, η οποία προκύπτει σε βάρος επιχείρησης λόγω εκχώρησης απαιτήσεων της σε εταιρεία πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων (factoring) του ν. 1905/1990

(τράπεζα ή ανώνυμη εταιρεία) ή σε αλλοδαπή εταιρεία factoring, η οποία λειτουργεί νόμιμα στην αλλοδαπή ή στην περίπτωση εκχώρησης απαιτήσεων σε ημεδαπή ή αλλοδαπή εταιρεία, αλλά η ζημία αυτή εξετάζεται υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 22 του ν. 4172/2013. (ΠΟΛ.1113/2015 ) »

- ΔΕΔ Α 4560/2021 - Τεκμαρτά έσοδα από τόκους δανείων σε συνδεδεμένες - Υπολογισμός τόκων με βάση το επιτόκιο δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών από τράπεζα της Ελλάδος

### 3.2. Δαπάνη άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής

Είδος Λογιστικής Διαφοράς : Μόνιμη

Σχετικοί λογαριασμοί της λογιστικής (ΕΓΛΣ) :

- Ομάδα 1 [Αγορές Παγίων], 2[Αγορές Αποθεμάτων], 6 [Εξοδα] και λογαριασμός 38.00 «Ταμείο»

Κωδικός εντύπου : 2002 (Κ.Φ.Α )

β) 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.

«Για την περίπτωση αυτή έχουν παρασχεθεί αναλυτικές οδηγίες με τις ΠΟΛ.1216/1.10.2014 και ΠΟΛ.1079/6.4.2015 εγκυκλίου μας.

#### Βασικές Εγκύκλιοι

- ΠΟΛ.1055/2016 - Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 σε περίπτωση εξόφλησης τιμολογίων προμηθευτών και πιστωτών από τρίτους
- Αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1069397 ΕΞ 2016/26.4.2016 - Μη εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 στην περίπτωση ταμειακής εξόφλησης συναλλαγών με επιχειρήσεις προμήθειας ηλεκτρικού ρεύματος και νερού
- ΠΟΛ.1158/2016 - Πρόσθετες διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 σε περίπτωση συμψηφισμού αμοιβαίων ανταπαιτήσεων αντισυμβαλλομένων
- Ε.2068/2019 - Έκπτωση δαπανών που αφορούν σε εξόφληση συναλλαγών σε επιχειρήσεις για την προμήθεια φυσικού αερίου
- Ε 2066/2020 - Εξόφληση δαπανών για στοιχεία που εκδόθηκαν κατά το χρονικό διάστημα της τραπεζικής αργίας που ορίζεται από την Π.Ν.Π. «Τραπεζική αργία βραχείας διάρκειας» (ΦΕΚ 65Α' /28.06.2015) και κάθε παράταση αυτής.
- ΔΕΔ 60/2023 - Οι διαφορές που αφορούν τις δαπάνες άνω των 500,00€ για τις οποίες δεν αποδείχθηκε ότι εξοφλήθηκαν με τραπεζικό μέσο δεν εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ν. 2859/2000 και επομένως υφίσταται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου τους, συνεπώς ο Φ.Π.Α. που αναλογεί στις εν λόγω δαπάνες είναι εκπεστέος από τον φόρο εκρών.
- ΔΕΔ 1879/2022 - Λογιστικές διαφορές τα ενεξόφλητα υπόλοιπα των προμηθευτών μετά την διακοπή της εταιρίας.

- **ΔΕΛ Α 590/2021 - Δαπάνες άνω των 500 ευρώ - Κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό από την προμηθεύτρια εταιρία αφού είχε προηγηθεί εξόφληση με μετρητά**

### 3.3. Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές

Είδος Λογιστικής Διαφοράς : Προσωρινή Λογιστική Διαφορά

Σχετικοί λογαριασμοί της λογιστικής (ΕΓΛΣ) :

- 55 Ασφαλιστικοί Οργανισμού ( οι χρεώσεις του λογ/μού )

Πίνακας Ε του Εντύπου Ε3 ( Ο Κωδικός εντύπου : 2003 (Κ.Φ.Α, δεν ενδείκνυται)

γ) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές:

« Συνεπώς, οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν.

Ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν στα έτη 2014 και επόμενα, οι οποίες καταβάλλονται εκπρόθεσμα, εκπίπτουν κατά το έτος καταβολής τους ανεξαρτήτως του έτους που αφορούν.

**Στην έννοια της δαπάνης των ασφαλιστικών εισφορών, που αν δεν έχουν καταβληθεί δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται τόσο οι εισφορές του εργοδότη, όσο και του εργαζομένου, οι οποίες, ως εμπεριεχόμενες στις αμοιβές του, βαρύνουν τον εργοδότη.**

Σε περίπτωση που οι εκπρόθεσμες ασφαλιστικές εισφορές ετών 2014 και επομένων έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, αυτές θα εκπίπτουν κατά το χρόνο καταβολής τους σύμφωνα με την υπόψη ρύθμιση. (ΠΟΛ.1113/2015 ) »

#### Βασικές Εγκύκλιοι

- Αριθμ. πρωτ.: ΔΕΑΦ 1077946 ΕΞ 2018 - Έκπτωση ασφαλιστικών εισφορών εταιρίου προσωπικής εταιρείας που δεν ασκεί ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα και λαμβάνει αμοιβές για υπηρεσίες διαχειριστή ή αμοιβές ως μέλος Δ.Σ. Α.Ε.
- ΠΟΛ.1227/2018 - Φορολογική μεταχείριση εισφορών υπέρ Ταμείων Επαγγελματικής Ασφάλισης
- ΠΟΛ.1219/2018 - Χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών (Ε.Φ.Κ.Α) από τα ακαθάριστα έσοδα μη μισθωτών
- Ε.2235/2021 - Α) Φορολογική μεταχείριση ασφαλιστικών εισφορών που καταβάλλονται σε ημεδαπά Ταμεία Επαγγελματικής Ασφάλισης (Τ.Ε.Α.). Β) Φορολογική μεταχείριση των ασφαλιστικών εισφορών που καταβάλλονται υπέρ Ιδρυμάτων Επαγγελματικών Συνταξιοδοτικών Παροχών (Ι.Ε.Σ.Π.) που έχουν ιδρυθεί σε άλλο κράτος-μέλος και ασκούν διασυνοριακή δραστηριότητα στην Ελλάδα και των εφάπαξ παροχών που τα ταμεία αυτά καταβάλλουν σε εργαζόμενους επιχειρήσεων που βρίσκονται στην Ελληνική Επικράτεια

### 3.4. Προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26

Είδος Λογιστικής Διαφοράς : Προσωρινή Λογιστική Διαφορά (Συνηθισμένη περίπτωση) ή Μόνιμη εφόσον δεν υπάρχει μελλοντική περίπτωση «Φορολογικής Αναμόρφωσης»

Σχετικοί λογαριασμοί της λογιστικής (ΕΓΛΣ) :

- 68 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΕΩΣ



- 68.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία
- 68.01 Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων
- 68.09 Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως
- 83 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΓΙΑ ΕΚΤΑΚΤΟΥΣ ΚΙΝΔΥΝΟΥΣ
- 83.10 Προβλέψεις απαξιώσεων και υποτιμήσεων πάγιων στοιχείων
- 83.10.18 Προβλέψεις για κάλυψη ζημίας από συμμετοχή σε κοινοπραξία ή ο.ε. ή ε.ε.
- 83.11 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις
- 83.12 Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα
- 83.13 Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων
- 83.98 Λοιπές έκτακτες προβλέψεις

Πίνακας Ε του Εντύπου Ε3 (Συνήθως) ή Κωδικός εντύπου : 2004 (Κ.Φ.Α )

.....

Έντυπο Ν : Στον κωδικό 462 αναγράφεται το αχρησιμοποίητο ποσό των προβλέψεων το οποίο επιβαρύνει τα αποτελέσματα του τρέχοντος φορολογικού έτους το οποίο όμως έχει ήδη φορολογηθεί τα προηγούμενα έτη (λόγω αναμόρφωσης). Επίσης, στον κωδικό αυτό αναγράφονται ποσά δαπανών που έχουν βαρύνει το λογιστικό αποτέλεσμα προηγούμενων φορολογικών ετών τα οποία είχαν αναμορφωθεί και πρέπει να βαρύνουν το φορολογικό αποτέλεσμα του τρέχοντος φορολογικού έτους (π.χ. καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, φόροι, κλπ. με βάση τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιο) και τα οποία δεν έχουν αντιμετωπισθεί ως προσωρινές διαφορές. Επιπλέον, στον κωδικό αυτό αναγράφονται τα ποσά των δαπανών που σχετίζονται με την αύξηση μετοχικού κεφαλαίου (σχετ. η Ε.2209/2021 εγκύκλιος ΑΑΔΕ).

.....

#### **δ) προβλέψεις εκτός των οριζομένων στο άρθρο 26 [εκτός δηλ. επισφαλών απαιτήσεων ],**

Για το άρθρο αυτό έχουν δοθεί από την υπηρεσία μας διευκρινίσεις με την ΠΟΛ.1056/2.3.2015 εγκύκλιό μας.

« 7. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι κατά την εκκαθάριση εταιρείας (θυγατρικής) της οποίας τις μετοχές κατέχει άλλη εταιρεία (μητρική), η υπόψη αξία στα βιβλία της δεύτερης εταιρείας αποτελεί ζημία οριστική και εκκαθαρισμένη, καθόσον η ζημία των συμμετοχών οριστικοποιείται με την αναγκαστική διαγραφή τους και εμφάνιση της αξίας αυτών σε αποτελεσματικό λογαριασμό (απώλεια πάγιου περιουσιακού στοιχείου - σχετ. 5449/2013 ΔΕΦ ΑΘ). Κατά συνέπεια και δεδομένου ότι δεν πρόκειται για μία αποτίμηση των υπόψη συμμετοχών, αλλά για οριστική διαγραφή συμμετοχών, το υπόψη ποσό εκπίπτει με τις προϋποθέσεις των διατάξεων των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013. Επισημαίνεται ότι αν οι υπόψη εταιρείες είχαν καταστεί συνδεδεμένες κατά το άρθρο 2 του ν. 4172/2013 μέσω της αγοράς μετοχών, για τις εν λόγω συναλλαγές εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 50 του ίδιου νόμου περί ενδοομιλικών συναλλαγών.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και στην περίπτωση εκκαθάρισης κοινοπραξίας, δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 293 του ν. 4072/2012, η κοινοπραξία που ασκεί εμπορική δραστηριότητα αντιμετωπίζεται ως ομόρρυθμη εταιρεία.

.....

5. Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι η [παράγραφος 1 του άρθρου 27](#) του ν.4172/2013 δεν κάνει καμία διάκριση, τα προαναφερθέντα έχουν εφαρμογή και

στην τυχόν ζημία για τη διαμόρφωση της οποίας έχει συμπεριληφθεί αρνητικό στοιχείο (απώλεια κεφαλαίου) που προέκυψε λόγω εκκαθάρισης αλλοδαπής εταιρείας που είτε εδρεύει στην ΕΕ/ΕΟΧ είτε σε τρίτη χώρα, υπό την προϋπόθεση ότι η συμμετοχή στην αλλοδαπή εταιρεία δεν αποτελούσε μέρος περιουσίας μόνιμης εγκατάστασης της μητρικής εταιρείας στην αλλοδαπή. ( Ε 2182/2019 ΘΕΜΑ: **Φορολογική μεταχείριση πώλησης συμμετοχών με ζημία ή εκκαθάρισης αλλοδαπής εταιρείας, στην οποία συμμετέχει ημεδαπή εταιρεία, με ζημία.**)

9. Όσον αφορά στη ζημία που προκύπτει σε βάρος επιχείρησης από την επιστροφή και ακύρωση μέρους των μετοχών ανώνυμης εταιρείας στην οποία συμμετέχει, λόγω μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου της τελευταίας, αυτή δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της, καθόσον δεν έχει λάβει χώρα η εκποίηση των μετοχών. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται ανάλογα και στην περίπτωση κατά την οποία η μείωση του μετοχικού κεφαλαίου ανώνυμης εταιρείας πραγματοποιηθεί με αντίστοιχη μείωση της ονομαστικής αξίας των μετοχών της. (ΠΟΛ. 1094/2016) »

- **Αριθμ. πρωτ.: ΔΕΑΦΒ 1139451 ΕΞ 2018 - Ζημία που προκύπτει για επιχείρηση από την εκκαθάριση εταιρείας στην οποία συμμετέχει**

### 3.5. Πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων

Είδος Λογιστικής Διαφοράς : Μόνιμη

Σχετικοί λογαριασμοί της λογιστικής (ΕΓΛΣ) :

- 81.00 Έκτακτα και ανόργανα έξοδα
- 81.00.00 Φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις
  - 01 Προσαυξήσεις εισφορών ασφαλιστικών ταμείων
  - 02 Καταπτώσεις εγγυήσεων - ποινικών ρητρών

Κωδικός εντύπου : 2005 (Κ.Φ.Α )

ε) Πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,

« Στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, οι ακόλουθες δαπάνες:

- κάθε είδους χρηματική κύρωση για παραβάσεις της φορολογικής (π.χ. τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής κατά ΚΦΔ ή ΚΕΔΕ) ή ασφαλιστικής (περιλαμβανομένου του ποσού των προσαυξήσεων που κατέβαλε η επιχείρηση για την εκπρόθεσμη καταβολή ασφαλιστικών εισφορών προς ασφαλιστικά ταμεία), κ.λπ. νομοθεσίας,
- οι ποινικές ρητρες, τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται εξαιτίας αθετήσεως συμβατικών υποχρεώσεων της επιχείρησης, κ.λπ.,
- το ποσό της εξαγοράς ποινών που επιβάλλονται από δικαστήρια,
- οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, δασμών, εισφορών, αμοιβών, κ.λπ.

ν) οι τόκοι που καταλογίζονται, με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 169 του ν. 4099/2012, σε βάρος επιχείρησης κατά την ανάκτηση κρατικών ενισχύσεων τις οποίες έλαβαν λόγω του σχηματισμού ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού με βάση τα άρθρα 2 και 3 του ν. 3220/2004, καθόσον οι τόκοι αυτοί καταλογίζονται αντί πρόσθετων φόρων και προστίμων και επιπλέον, σε αντίθετη περίπτωση, η ωφέλεια από την έκπτωση των τόκων αυτών ενδέχεται να κριθεί ως νέα παράνομη κρατική ενίσχυση.

Τα ανωτέρω ισχύουν και για τους τόκους (προσαυξήσεις) που επιβάλλονται από την

Ευρωπαϊκή Επιτροπή, καθόσον αποτελούν προσαύξηση επί του επιβληθέντος προστίμου σε επιχείρηση από την Επιτροπή. (ΠΟΛ.1113/2015 ) »  
 « 5. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω και δεδομένου ότι καταρχήν εκπίπτουν όλοι οι τόκοι δανείων και πιστώσεων, με την επιφύλαξη του ορίου που τίθεται με την περ. α' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, χωρίς να γίνεται διάκριση ως προς το είδος τους, **διευκρινίζεται ότι στην έννοια των τόκων υπερημερίας που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα μίας επιχείρησης περιλαμβάνονται μόνο εκείνοι που προκύπτουν λόγω οφειλής φόρων, τελών, δασμών, εισφορών, αμοιβών προς το Δημόσιο ή νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. (ΠΟΛ. 1094/2016) »**

### 3.6. Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα

Είδος Λογιστικής Διαφοράς : Μόνιμη

Σχετικοί λογαριασμοί της λογιστικής (ΕΓΛΣ) :

- 61 ΑΜΟΙΒΕΣ ΚΑΙ ΕΞΟΔΑ ΤΡΙΤΩΝ

Κωδικός εντύπου : 2006 (Κ.Φ.Α )

στ) Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα, « όπως ενδεικτικά τα ποσά που προέρχονται από νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες από τα οποία προκύπτει περιουσιακό όφελος, όπως δωροδοκίες. (ΠΟΛ.1113/2015 ) »

- [ΔΕΛ Α 1652/2022 - Λογιστικές διαφορές - Μη εκπτώση δαπανών από παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα - Συμπληρωματικά στοιχεία](#)

### 3.7. Φόρος εισοδήματος και λοιποί φόροι

Είδος Λογιστικής Διαφοράς : Μόνιμη (εκτός του ΕΝ.Φ.Ι.Α (Προσωρινή διαφορά ))

Σχετικοί λογαριασμοί της λογιστικής (ΕΓΛΣ) :

- 63 ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ
- 63.00 Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος
- 63.98 Διάφοροι φόροι - τέλη
- 08 ΦΠΑ εκπιπτόμενος στη φορολογία εισοδήματος
- 09 ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος στη φορολογία εισοδήματος
- ΕΝ,Φ,Ι,Α, κ.λπ

Κωδικός εντύπου : 2007 (Κ.Φ.Α )

.....

#### ΕΝ.Φ.Ι.Α

Η επιχείρηση, θα αναγνωρίσει το συνολικό ποσό του ΕΝ.Φ.Ι.Α. ως έξοδο, στο έτος που αφορά, με βάση την «αρχή του δουλευμένου».

Φορολογικά, όμως θα αναγνωρίσει ως φορολογικά εκπιπτόμενη δαπάνη μόνο το ποσό των δόσεων που πληρώθηκε στην κλειόμενη Χρήση ( Δείτε σχετικά στο Κεφ. 5

.....

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

**(Φ. Π. Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ. Π. Α. εισροών,**

**« Ειδικότερα (περιοριστικά):**

**αα) ο φόρος εισοδήματος,**

**ββ) το τέλος επιτηδεύματος,**

**γγ) οι έκτακτες εισφορές,** που επιβάλλονται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. Κατά συνέπεια, η έκτακτη ειδική εισφορά αλληλεγγύης του ν. 4093/2012 εκπίπτει εφάπαξ από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, δεδομένου ότι αυτή επιβαλλόταν επί του τιμήματος των πωλήσεων ηλεκτρικής ενέργειας στους παραγωγούς ηλεκτρικής ενέργειας από σταθμούς ΑΠΕ και ΣΗΘΥΑ, και όχι επί των κερδών. Το ποσό της έκτακτης εισφοράς αλληλεγγύης των ΑΠΕ και ΣΗΘΥΑ του ν. 4093/2012 των χρήσεων 2012 και 2013, για το οποίο απομένει αναπόσβεστο υπόλοιπο, με βάση τις προϊσχύσασες διατάξεις του ν. 2238/1994, προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των φορολογικών ετών 2014 έως και 2017 (3/5 και 4/5, αντίστοιχα), θα εξακολουθήσει να αναγνωρίζεται ως έξοδο των αντίστοιχων φορολογικών ετών.

**δδ) ο φόρος προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες,** εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών από το Φ.Π.Α. εκροών, με βάση τις διατάξεις του ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α.

Για παράδειγμα, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων ο Φ.Π.Α. για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης από το Φ.Π.Α. εκροών σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000, όπως π.χ. δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, έξοδα ψυχαγωγίας, κ.λπ. και ο οποίος αντιστοιχεί στο μη εκπιπτόμενο ποσό αυτών, ήτοι το υπερβάλλον ποσό των 300 ευρώ της δαπάνης ενός εκ των συμμετεχόντων στην εορταστική εκδήλωση το οποίο δεν εκπίπτει με βάση τις διατάξεις της περ. ι' του άρθρου αυτού του ν. 4172/2013 και του συνόλου των δαπανών ψυχαγωγίας με βάση τις διατάξεις της περ. ια' του υπόψη άρθρου και νόμου, αντίστοιχα.

Διευκρινίζεται ότι ο Φ. Π. Α. για τον οποίο δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης από το φόρο των εκροών και αντιστοιχεί σε εκπιπτόμενες δαπάνες κατά τον Κ.Φ.Ε., εκπίπτει κανονικά από τα ακαθάριστα έσοδα.

Σημειώνεται, ότι ο Φ.Π.Α. που επιβάλλεται επί των δαπανών που αφορούν στην επέκταση, προσθήκη ή βελτίωση παγίων τα οποία χρησιμοποιούνται σε πράξεις μη υπαγόμενες σε Φ.Π.Α., προσαυξάνει την αξία κτήσης των πιο πάνω παγίων, η οποία υπόκειται σε απόσβεση κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 24 του ν. 4172/2013, καθόσον ο φόρος αυτός αφενός δεν εκπίπτει ούτε επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000 και αφετέρου βαρύνει τις δαπάνες αυτές, οι οποίες περαιτέρω βαρύνουν την αξία κτήσης των εν λόγω κτισμάτων. Ομοίως ο Φ. Π. Α. που βαρύνει τις αγορές ενσώματων παγίων των επιχειρήσεων και ο οποίος δεν μπορεί να εκπέσει από το Φ.Π.Α. εκροών, προσαυξάνει την τιμή κτήσης του παγίου και κατά συνέπεια, εκπίπτει δια μέσω των αποσβέσεων επί της συνολικής αξίας του παγίου αυτού με βάση το άρθρο 24.

**Πέραν των ανωτέρω, επισημαίνεται ότι, δεν εκπίπτουν και οι φόροι των οποίων η μη έκπτωση προβλέπεται ρητά από ειδικές διατάξεις νόμων.**

Στην περίπτωση που οι ανωτέρω φόροι επαναχρεώνονται στην αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι αυτοί εκπίπτουν ως δαπάνη της

επιχείρησης που τους επαναχρεώνει εφόσον το ποσό της επαναχρέωσης έχει συμπεριληφθεί στα φορολογητέα έσοδα της επιχείρησης.

**Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι φόροι που δεν εκπίπτουν απαριθμούνται περιοριστικά στις υπόψη υποπεριπτώσεις και κατά συνέπεια, λοιποί φόροι που δεν περιλαμβάνονται σε αυτές εκπίπτουν (π.χ. ΕΝΦΙΑ, τέλη κυκλοφορίας, τέλη χαρτοσήμου, ανταποδοτικά τέλη υπέρ Εθνικής Επιτροπής Τηλεπικοινωνιών και Ταχυδρομείων, κ.λπ.).**

**Οι ανωτέρω φόροι - τέλη εκπίπτουν κατά το χρόνο που καταβάλλονται.** Εξαιρέση αποτελούν τα τέλη κυκλοφορίας τα οποία προκαταβάλλονται και κατά συνέπεια εκπίπτουν το επόμενο φορολογικό έτος, δηλαδή το έτος που αφορούν, καθώς και τα τέλη διαφήμισης, τα οποία εκπίπτουν κατά το χρόνο που αφορούν, με τις προϋποθέσεις που αναφέρονται κατωτέρω. **(ΠΟΛ.1113/2015 )** »

### 3.8. Τεκμαρτό μίσθωμα

Είδος Λογιστικής Διαφοράς : Μόνιμη

Κωδικός εντύπου : 2008 (Κ.Φ.Α )

η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,

- **E.2156/2019 - Φορολογική μεταχείριση τεκμαρτού εισοδήματος και τεκμαρτής δαπάνης από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων**

### 3.9. Δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων

Είδος Λογιστικής Διαφοράς : Μόνιμη

Σχετικοί λογαριασμοί της λογιστικής (ΕΓΛΣ) :

- 64.02 Έξοδα προβολής και διαφήμισης  
05 Έξοδα συνεδρίων - δεξιώσεων και άλλων παρεμφερών εκδηλώσεων  
06 Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας
- 60.02 Παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού  
02 Επιχορηγήσεις και λοιπά έξοδα κυλικείου - εστιατορίου

Κωδικός εντύπου : 2009 (Κ.Φ.Α )

θ) 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,

«Οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της επιχείρησης, για την ενημέρωσή τους σε θέματα στρατηγικής των επιχειρήσεων, οριοθέτησης μελλοντικών στόχων, εισαγωγής νέων προϊόντων στην αγορά, προώθησης των προϊόντων, ενημέρωσης σε νέες τεχνικές, κ.λπ., είτε οργανώνονται από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτο, κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια



δαπάνη υπερβαίνει το 0,5% επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης.

Στις δαπάνες για τη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της επιχείρησης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες που γίνονται για την αίθουσα των εκδηλώσεων, τη μεταφορά των επισκεπτών, τυχόν αμοιβές ομιλητών, ενώ περιλαμβάνονται τα τέλη που σχετίζονται με τη διαμονή (π.χ. δημοτικοί φόροι ημεδαπής ή αλλοδαπής - «city tax»).

Το ποσό των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα εφαρμόζεται ανά ενημερωτική ημερίδα - συνάντηση. Εφόσον το συνολικό ετήσιο ποσό της εν λόγω δαπάνης υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης, τότε η συνολική δαπάνη εκπίπτει μόνο μέχρι του ποσού που δεν υπερβαίνει το εν λόγω ποσοστό. Δηλαδή, σε κάθε περίπτωση η εκπιπτόμενη δαπάνη δεν μπορεί να υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα:

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 1**

Επιχείρηση με ακαθάριστα έσοδα 2.000.000 ευρώ δαπάνησε στα πλαίσια διοργάνωσης ενημερωτικής ημερίδας, για σίτιση και διαμονή 50 ατόμων 21.500 ευρώ συνολικά. Ειδικότερα, για 20 από αυτά δαπάνησε το ποσό των 700 ευρώ για κάθε έναν, ήτοι συνολικά 14.000 ευρώ (20 x 700) και για τα υπόλοιπα 30 άτομα το ποσό των 250 ευρώ για κάθε έναν, ήτοι συνολικά 7.500 ευρώ (30 x 250).

Η μη εκπιπτόμενη δαπάνη θα υπολογισθεί ως εξής:

- i) Για τα 20 άτομα για τα οποία δαπάνησε το ποσό των 700 ευρώ η δαπάνη θα περιοριστεί στα 300 ευρώ, συνεπώς ως αρχικό μη εκπιπτόμενο ποσό από τα ακαθάριστα έσοδα θα ληφθεί το ποσό των 8.000 ευρώ [(700 - 300) x 20].
- ii) Η εναπομένουσα δαπάνη ύψους 13.500 ευρώ (21.500 - 8.000) συγκρίνεται με το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων, ήτοι 10.000 ευρώ (2.000.000 x 0,5%) και περιορίζεται σε αυτό το ύψος, δηλαδή θα αναμορφωθεί επίσης ποσό ίσο με 3.500 ευρώ (13.500 - 10.000).

Στο παράδειγμα αυτό θα αναμορφωθεί συνολικά ποσό ύψους 11.500 ευρώ, ήτοι ποσό 8.000 ευρώ από τον περιορισμό στα 300 ευρώ της δαπάνης σε όσους συμμετέχοντες είναι μεγαλύτερη και 3.500 ευρώ γιατί το ποσό που απέμεινε υπερβαίνει το 0,5% επί των ακαθάριστων εσόδων.

Εάν στο παραπάνω παράδειγμα τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ήταν 3.000.000 ευρώ, τότε η εναπομένουσα δαπάνη ύψους 13.500 ευρώ θα συγκριθεί με το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων, ήτοι με 15.000 ευρώ (3.000.000 x 0,5%) και επειδή είναι μικρότερη δεν τίθεται θέμα άλλου περιορισμού.

Στην περίπτωση αυτή θα αναμορφωθεί συνολικά ποσό ύψους 8.000 ευρώ, ήτοι μόνο το ποσό από τον περιορισμό στα 300 ευρώ της δαπάνης σε όσους συμμετέχοντες είναι μεγαλύτερη, δεδομένου ότι το εναπομένον ποσό είναι μικρότερο από το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων.

### **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ 2**

Επιχείρηση με ακαθάριστα έσοδα 1.000.000 ευρώ δαπάνησε στα πλαίσια διοργάνωσης ενημερωτικής ημερίδας για σίτιση και διαμονή 25 ατόμων 6.000 ευρώ συνολικά. Η υπόψη δαπάνη δεν ξεπέρασε το ποσό των 300 ευρώ για κανέναν από τους συμμετέχοντες. Η μη εκπιπτόμενη δαπάνη θα υπολογισθεί ως εξής:

Η δαπάνη ύψους 6.000 ευρώ συγκρίνεται με το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων, ήτοι με 5.000 ευρώ ( $1.000.000 \times 0,5\%$ ) και περιορίζεται σε αυτό το ύψος, δηλαδή θα αναμορφωθεί το ποσό των 1.000 ευρώ ( $6.000 - 5.000$ ).

Στο παράδειγμα αυτό θα αναμορφωθεί συνολικά ποσό ύψους 1.000 ευρώ, ήτοι μόνο το ποσό από τον περιορισμό 0,5% των ακαθάριστων εσόδων της συνολικής δαπάνης, δεδομένου ότι δεν υπήρχε συμμετέχων για τον οποίον να δαπανήθηκε μεγαλύτερο ποσό.

Εάν στο παραπάνω παράδειγμα τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ήταν 2.000.000 ευρώ, τότε η δαπάνη ύψους 6.000 ευρώ θα συγκριθεί με το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων, ήτοι 10.000 ευρώ ( $2.000.000 \times 0,5\%$ ) και επειδή είναι μικρότερη δεν θα αναμορφωθεί κανένα ποσό. **(ΠΟΛ.1113/2015)**»

**Φορολογική μεταχείριση των δαπανών σίτισης και διαμονής που πραγματοποιούν οι φαρμακευτικές εταιρείες, για οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων**

1. Με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκύκλιό μας διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι το ποσό των 300 ευρώ για ενημερωτικές ημερίδες και συναντήσεις που αναφέρεται στην περ. θ' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, οι οποίες είτε οργανώνονται από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτο, θα εφαρμόζεται ανά συμμετέχοντα και ανά ενημερωτική ημερίδα - συνάντηση με την προϋπόθεση ότι το συνολικό ετήσιο ποσό της εν λόγω δαπάνης να μην υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης.

Επισημαίνεται ότι η αναφορά στην ως άνω εγκύκλιο σε ημερίδες και συναντήσεις που οργανώνονται από τρίτους καταλαμβάνει αυτές που οργανώνονται μέσω τρίτων που ασκούν κατ' επάγγελμα αυτή τη δραστηριότητα (διοργάνωση συνεδρίων και ενημερωτικών ημερίδων) και όχι αυτές την οργάνωση των οποίων καταλαμβάνουν λοιποί κρατικοί ή μη φορείς (π.χ. πανεπιστήμια, κρατικά νοσοκομεία, κ.λπ.).

2. Από ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας προκύπτει, ότι φαρμακευτικές εταιρείες, στο πλαίσιο ενημέρωσης επιστημόνων υγείας (γιατροί, φαρμακοποιοί κ.ο.κ.) συμμετέχουν στο κόστος οργάνωσης και διεξαγωγής ενημερωτικών ημερίδων ή συνεδρίων, μετά από προηγούμενη έγκριση του Εθνικού Οργανισμού Φαρμάκων (Ε.Ο.Φ), μέσω της κάλυψης των εξόδων διαμονής και σίτισης των συμμετεχόντων (επιστημόνων υγείας), δεδομένου ότι οι επιστήμονες υγείας είναι το εξειδικευμένο κοινό προς το οποίο πρωτίστως απευθύνονται και μέσω των οποίων διατίθενται τα προϊόντα των υπόψη εταιρειών, θεωρούνται δηλαδή πελάτες για τις ανάγκες εφαρμογής των διατάξεων της περίπτωσης θ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013.

Οι ενημερωτικές ημερίδες ή συνέδρια οργανώνονται είτε από ίδιες τις φαρμακευτικές εταιρείες (ανεξάρτητα αν την οργάνωσή τους στην πράξη αναλαμβάνουν τρίτοι οι οποίοι ασκούν κατ' επάγγελμα αυτή τη δραστηριότητα), είτε από λοιπούς φορείς, κρατικούς (πανεπιστήμια, κρατικά νοσοκομεία κ.λπ.) ή μη (επιστημονικά σωματεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, επιστημονικές ενώσεις κάθε νομικής μορφής μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κ.λπ.), υπό την αιγίδα των οποίων συμμετέχουν οι φαρμακευτικές εταιρείες.

3. Από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω και δεδομένου ότι οι ενημερωτικές ημερίδες ή συνέδρια οργανώνονται μετά από προηγούμενη έγκριση του Εθνικού Οργανισμού Φαρμάκων (Ε.Ο.Φ) προκύπτει, ότι στον περιορισμό της περίπτωσης θ'

του άρθρου 23 του ν. 4172/2013, εμπíπτουν οι αντίστοιχες δαπάνες σίτισης και διαμονής πελατών ή εργαζομένων που συμμετέχουν σε ενημερωτικές ημερίδες ή συνέδρια που οργανώνονται από την ίδια την φαρμακευτική επιχείρηση (αυτοτελώς ή μέσω τρίτων, όπως διευκρινίστηκε πιο πάνω υπό 1).

Αντίθετα, για ενημερωτικές ημερίδες οι οποίες πραγματοποιούνται από λοιπούς κρατικούς ή μη φορείς (ανεξάρτητα από το αν διοργανώνονται από τους ίδιους ή από τρίτες εταιρείες που ασκούν κατ' επάγγελμα αυτή τη δραστηριότητα), οι δαπάνες οργάνωσης και διεξαγωγής αυτών που βαρύνουν τις φαρμακευτικές εταιρείες και αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων τους εμπíπτουν στον γενικό κανόνα έκπτωσης, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013.

Τα ανωτέρω αποτελούν γενικό κανόνα έκπτωσης για όλες τις επιχειρήσεις που πραγματοποιούν δαπάνες σίτισης και διαμονής πελατών ή εργαζομένων τους στα πλαίσια οργάνωσης και διεξαγωγής ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων, επισημαίνοντας ότι σε κάθε περίπτωση τα αναφερόμενα πιο πάνω ως προς τον εν τοις πράγμασι διοργανωτή συνεδρίου - ενημερωτικής ημερίδας (τρίτο ή την ίδια την εταιρεία) καθώς και γενικότερα οι προϋποθέσεις εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 22 και 23, θα πρέπει να εξετάζονται σε κάθε περίπτωση ως θέμα πραγματικό από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε δαπάνης. (ΠΟΛ. 1094/2016) »

### 3.10. Δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων

Είδος Λογιστικής Διαφοράς : Μόνιμη

Σχετικοί λογαριασμοί της λογιστικής (ΕΓΛΣ) :

- 64.02 Έξοδα προβολής και διαφημίσεως
- 05 Έξοδα συνεδρίων - δεξιώσεων και άλλων παρεμφερών εκδηλώσεων
- 06 Έξοδα υποδοχής και φιλοξενίας

Κωδικός εντύπου : 2010 (Κ.Φ.Α )

ι) 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,

« Στις δαπάνες για τη διαμονή φιλοξενούμενων προσώπων περιλαμβάνονται και τα τέλη που σχετίζονται με τη διαμονή (π.χ. δημοτικοί φόροι ημεδαπής ή αλλοδαπής - «city tax»).

Το ανωτέρω όριο των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα εφαρμόζεται ανά εορταστική εκδήλωση. Εφόσον το συνολικό ετήσιο ποσό της εν λόγω δαπάνης υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης, τότε η συνολική δαπάνη εκπίπτει μόνο μέχρι του ποσού που δεν υπερβαίνει το εν λόγω ποσοστό. Δηλαδή, σε κάθε περίπτωση η εκπιπτόμενη δαπάνη δεν μπορεί να υπερβαίνει το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων.

Στο σημείο αυτό διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που μία επιχείρηση καταβάλει δημοτικό φόρο στην αλλοδαπή, θα πρέπει να εξετάζεται αν η καταβολή πραγματοποιείται στα πλαίσια των περιπτώσεων θ' ή ι', δηλαδή αν ακολουθεί την κύρια δαπάνη διαμονής πελατών ή εργαζομένων της στα πλαίσια ενημερωτικών

ημερίδων ή διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων. Σε περίπτωση που ο δημοτικός φόρος αλλοδαπής δεν αφορά στις παραπάνω περιπτώσεις, θα πρέπει να συναρτάται με την κύρια αντίστοιχη δαπάνη για την έκπτωση των οποίων πρέπει να πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22. (ΠΟΛ.1113/2015 ) »

### 3.11. Δαπάνες ψυχαγωγίας

Είδος Λογιστικής Διαφοράς : Μόνιμη

Σχετικοί λογαριασμοί της λογιστικής (ΕΓΛΣ) :

- 60.02 Παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού
- 60.02.00 Είδη ενδύσεως

03 Έξοδα ψυχαγωγίας προσωπικού (π.χ. κατασκηνώσεων, εκδρομών, χοροεσπερίδων ή εορταστικών εκδηλώσεων)

Κωδικός εντύπου : 2011 (Κ.Φ.Α )

ια) 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,

### 3.12. Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες

Είδος Λογιστικής Διαφοράς : Μόνιμη

Σχετικοί λογαριασμοί της λογιστικής (ΕΓΛΣ) :

- Διάφοροι λογαριασμοί Ομάδας 6

Κωδικός εντύπου : 2012 (Κ.Φ.Α )

ιβ) Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες

« Διευκρινίζεται ότι όποια δαπάνη έχει χαρακτηριστεί ως παροχή σε είδος με βάση το άρθρο 13 του ν. 4172/2013 (ΠΟΛ.1219/6.10.2014 εγκύκλιός μας) και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, θεωρείται ότι πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης (άρθρο 22 περ. α') και εκπίπτει ως έξοδο μισθοδοσίας, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις των περ. β' και γ' του άρθρου 22.

Λοιπές δαπάνες που δεν εμπίπτουν στην έννοια των παροχών σε είδος (π.χ. διατακτικές μέχρι 6 ευρώ, παροχές μέχρι 300 ευρώ, χρήση κινητών τηλεφώνων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1219/6.10.2014, παραχώρηση εταιρικών οχημάτων για το 70% του κόστους των αναφερομένων στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 δαπανών, καύσιμα και διόδια εταιρικών οχημάτων, κ.λπ.) εκπίπτουν υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 22.

Τα ίδια ισχύουν και για τα ποσά των περ. α' και β' της παρ.1 του άρθρου 14 του ν. 4172/2013, αναφορικά με την κάλυψη δαπανών (διαμονής, σίτισης και κίνησης) από την επιχείρηση που καταβάλλουν οι εργαζόμενοι κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας τους, τα οποία επίσης εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις του άρθρου 22. Ειδικότερα, σε περίπτωση που χορηγείται δάνειο προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 13 του νόμου αυτού δεν εκπίπτουν οι τόκοι που προκύπτουν, σε περίπτωση έγγραφης συμφωνίας, για τους οποίους το φυσικό πρόσωπο φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, καθότι αυτό αποτελεί

τεκμαρτό εισόδημα για αυτόν και δεν αποτελεί πραγματική δαπάνη για την εταιρεία. (ΠΟΛ.1113/2015 ) »

#### Σχετικές ΔΕΔ

- ΔΕΔ Α 2433/2022 - Λογιστικές διαφορές - Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες - Αγορά εσωρούχων - Εκ παραδρομής έκδοση απόδειξης μεγάλης αξίας και ακύρωση αυτής
- ΔΕΔ 960/2022 - Μη εκπιπτόμενες δπάνες κινητής τηλεφωνίας κατά το ποσοστό που χρησιμοποιούνται από άλλα μέλη της οικογενείας και όχι από τον Ελ.Επαγγελματία
- ΔΕΔ 756/2022 - Δαπάνες μη εκπιπτόμενες - Καταναλωτικές δαπάνες, δαπάνη Cosmote tv - Προσάυξηση περιουσίας
- ΔΕΔ 517/2022 - Μεταφορά δεδομένων λογιστικών αρχείων στη δήλωση εισοδήματος. Λογιστικές διαφορές. Έξοδα ξενοδοχείων.
- ΔΕΔ 461/2022 - Λογιστικές διαφορές δαπάνες κινητής τηλεφωνίας, μη έκπτωση αποσβέσεων από τον έλεγχο με βάση τη λογιστική αρχή περί συσχέτισεως εσόδων- εξόδων
- ΔΕΔ 4503/2021 - Λογιστικές διαφορές - Δαπάνες δικηγόρου - Εκπίπτουν οι δαπάνες ένδυσης - Τεκμηρίωση δαπανών γευμάτων και άλλων
- ΔΕΔ Α 2121/2021 - Δαπάνες αυτοκινήτου, κινητού τηλεφώνου και αγορά ηλ. υπολογιστή ελ. επαγγελματία

### **3.13. Δαπάνες που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς**

Είδος Λογιστικής Διαφοράς : Μόνιμη

Σχετικοί λογαριασμοί της λογιστικής (ΕΓΛΣ) :

- 50.01 Προμηθευτές εξωτερικού

Κωδικός εντύπου : 2013 (Κ.Φ.Α )

ιγ) 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., 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.

- ΠΟΛ.1197/2016 - Φορολογική μεταχείριση των δαπανών που καταβάλλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης ιγ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013, όπως ισχύουν



### 3.14. Δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης χωρίς τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών

Είδος Λογιστικής Διαφοράς : Μόνιμη

Σχετικοί λογαριασμοί της λογιστικής (ΕΓΛΣ) :

- 53.00 Αποδοχές προσωπικού πληρωτέες ( οι χρεώσεις του λογ/μού )

Κωδικός εντύπου : 2023 (Κ.Φ.Α )

ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

- [ΠΟΛ.1061/2017 - Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 72 του ν. 4446/2016 που αφορούν στην έκπτωση δαπανών μισθοδοσίας με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών](#)

### 3.15. Δαπάνες ενοικίων χωρίς τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών

Είδος Λογιστικής Διαφοράς : Μόνιμη

Σχετικοί λογαριασμοί της λογιστικής (ΕΓΛΣ) :

- 62.04 Ενοίκια
- 53.χχ (οι χρεώσεις του λογ/σμού)

Κωδικός εντύπου : 2027 (Κ.Φ.Α )

ιε) Οι δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

«Οι ανωτέρω δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά.»

- [Ε. 2109/2021 - Προϋπόθεση για την αναγνώριση δαπάνης ενοικίου - Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 23 του ν.4172/2013 \(Α' 167\), όπως τροποποιήθηκαν με τον ν. 4646/2019 \(Α' 201\)](#)

### 3.16. Χρηματικά ποσά ή άλλα ανταλλάγματα που τυχόν καταβλήθηκαν άμεσα ή έμμεσα για μη εξουσιοδοτημένη πώληση διαφημιστικού τηλεοπτικού χρόνου.

Είδος Λογιστικής Διαφοράς : Μόνιμη

Σχετικοί λογαριασμοί της λογιστικής (ΕΓΛΣ) :

- 64.02 Έξοδα προβολής και διαφημίσεως

Κωδικός εντύπου : 2028 (Κ.Φ.Α )

ιστ) Χρηματικά ποσά ή άλλα ανταλλάγματα που τυχόν καταβλήθηκαν άμεσα ή έμμεσα για μη εξουσιοδοτημένη πώληση διαφημιστικού τηλεοπτικού χρόνου.

Η περίπτωση ιστ' τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 2α του άρθρου 189 του ν. 4764/2020 (Α' 256/23-12-2020) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 23/12/2020, σύμφωνα με το άρθρο 192 του ίδιου νόμου, και αφορά σε, μεταξύ άλλων, ρύθμιση για τους όρους και τη διαδικασία έκπτωσης δαπανών διαφήμισης.

Η περίπτωση ιστ' τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 2α του [άρθρου 189](#) του ν. [4764/2020](#) (Α' 256/23-12-2020) και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 23/12/2020, σύμφωνα με το άρθρο 192 του ίδιου νόμου.

#### **Άρθρο 189. Διαφήμιση στα Μ.Μ.Ε. - Τροποποιήσεις διατάξεων των νόμων 2328/1995, 4172/2013 και 4174/2013**

##### **8Α. Μη εξουσιοδοτημένες πωλήσεις διαφημιστικού χρόνου:**

**α.** Μη εξουσιοδοτημένη πώληση διαφημιστικού χώρου ή χρόνου συνιστά: (αα) κάθε πώληση διαφημιστικού χώρου ή χρόνου από διαφημιστή σε διαφημιζόμενη επιχείρηση, όταν ο διαφημιστής, κατά τον χρόνο σύναψης της συμφωνίας πώλησης, δεν έχει προαγοράσει τον πωλούμενο διαφημιστικό χώρο ή χρόνο, (αβ) κάθε σύμβαση με την οποία διαφημιστής δεσμεύεται έναντι διαφημιζόμενης επιχείρησης σχετικά με την τιμή ή το κόστος ανά μονάδα διαφημιστικής φόρτισης (CPR) στην οποία θα της διαθέσει διαφημιστικό χώρο ή χρόνο, ή εγγυάται την τιμή ή το κόστος ανά μονάδα διαφημιστικής φόρτισης (CPR) στην οποία θα της διαθέσει διαφημιστικό χώρο ή χρόνο, όταν ο διαφημιστής κατά τον χρόνο σύναψης της συμφωνίας αυτής δεν έχει ήδη συμφωνήσει τις αντίστοιχες τιμές ή κόστος ανά μονάδα διαφημιστικής φόρτισης (CPR) με μέσα της παρ. 1, (αγ) οποιαδήποτε σύμβαση, συναλλαγή ή αλληλουχία συναλλαγών, μεταξύ δύο ή περισσότερων συμβαλλόμενων, με ισοδύναμο οικονομικό αποτέλεσμα και (αδ) οποιαδήποτε σύμβαση μεταξύ διαφημιστή και διαφημιζόμενης επιχείρησης, που παραπέμπει άμεσα ή έμμεσα στους εκάστοτε τιμοκαταλόγους μέσων της παρ. 1, χωρίς συγκεκριμένη προηγούμενη δέσμευση των μέσων ως προς την τιμή ή το κόστος ανά μονάδα διαφημιστικής φόρτισης για συγκεκριμένο όγκο και για συγκεκριμένη χρονική περίοδο.

**β.** Μια συμφωνία που πληροί τα κριτήρια της περ. α συνιστά μη εξουσιοδοτημένη πώληση ακόμα και αν: (βα') το σχετικό τιμολόγιο του διαφημιστή για την καταβολή της αμοιβής του εκδίδεται σε χρόνο μεταγενέστερο της σύναψης της συμφωνίας, (ββ) αναφέρεται σε τιμή πώλησης που είναι σταθερή ή κυμαινόμενη, ή μέση τιμή, ή προσδιορίζεται από πριν με βάση κάποιο συντελεστή, όπως συντελεστή αύξησης ή μείωσης του κύκλου εργασιών της διαφημιστικής αγοράς.

**γ.** Απαγορεύεται και είναι απολύτως άκυρη κάθε μη εξουσιοδοτημένη πώληση διαφημιστικού τηλεοπτικού χρόνου και κάθε σύμβαση που περιλαμβάνει μη εξουσιοδοτημένη πώληση διαφημιστικού χρόνου.

**δ.** Συμφωνίες των περ. α' και β' είναι έγκυρες μόνο εάν προϋπάρχουν συγκεκριμένες δεσμευτικές συμφωνίες με τα μέσα της παρ. 1 για καθέναν διαφημιζόμενο ξεχωριστά. Οι συμφωνίες των περ. α' και β' επισυνάπτονται ως παράρτημα της συμφωνίας διαφημιστή και διαφημιζόμενου και περιλαμβάνουν συγκεκριμένες τιμές ή κόστος ανά μονάδα διαφημιστικής φόρτισης, συγκεκριμένους όγκους και συγκεκριμένες περιόδους προβολής. Ο όγκος και οι περίοδοι προβολής πρέπει να είναι αντίστοιχες με τις δεσμεύσεις του διαφημιστή προς τον διαφημιζόμενο....»

## 4. Έντυπο «Κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης» (Χρήσης 2022)

| α/α | ΕΙΔΟΣ ΔΑΠΑΝΗΣ  | ΚΩΔΙΚΟΣ | Λόγος μη έκπτωσης   |
|-----|--|---------|---|
| 1.  | Τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους (περ. α' άρθρου 23)   | 2001    | Κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το όριο [ Δείτε : 3.1 ]         |
| 2.  | Δαπάνη για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών άνω 500 ευρώ χωρίς τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (περ. β' άρθρου 23)   | 2002    | Ρητή αναφορά [ Δείτε : 3.2 ]                                  |
| 3.  | Μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές (περ. γ' άρθρου 23)   | 2003    | Ρητή αναφορά [ Δείτε : 3.3 ]                                  |
| 4.  | Μη εκπιπτόμενες προβλέψεις (περ.δ' άρθρου 23)  | 2004    | Ρητή αναφορά [ Δείτε : 3.4 ]                                  |
| 5.  | Πρόστιμα, ποινές και προσαυξήσεις (περ.ε' άρθρου 23)   | 2005    | Ρητή αναφορά [ Δείτε : 3.5 ]                                  |
| 6.  | Παροχή ή λήψη αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα (περ.στ' άρθρου 23)   | 2006    | Ρητή αναφορά [ Δείτε : 3.6 ]                                  |
| 7.  | Φόροι-τέλη που δεν εκπίπτουν (περ.ζ' άρθρου 23)  | 2007    | Ρητή αναφορά [ Δείτε : 3.7 ]                                  |
| 8.  | Τεκμαρτό μίσθωμα κατά μέτρο που υπερβαίνει το 3% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου (περ. η' άρθρου 23)   | 2008    | Κατά το μέτρο που υπερβαίνουν αριθμητικό όριο [ Δείτε : 3.8 ] |
| 9.  | Δαπάνες για οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων (περ. θ' άρθρου 23)   | 2009    | Κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το όριο [ Δείτε : 3.9 ]         |
| 10. | Δαπάνες για διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων (περιπτ. ι' άρθρου 23)  | 2010    | Κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το όριο [ Δείτε : 3.10 ]        |
| 11. | Δαπάνες ψυχαγωγίας (περ. ια' άρθρου 23)  | 2011    | Ρητή αναφορά [ Δείτε : 3.11 ]                                 |
| 12. | Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες (περιπτ. ιβ' άρθρου 23)   | 2012    | Ρητή αναφορά [ Δείτε : 3.12 ]                                 |
| 13. | Δαπάνες προς φορολογικούς κατοίκους με έδρα σε κράτος μη συνεργάσιμο ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (περ. ιγ' άρθρου 23)                                      | 2013    | Ρητή αναφορά [ Δείτε : 3.13 ]                                 |
| 14. | Δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν | 2023    | Ρητή αναφορά [ Δείτε : 3.14 ]                                 |

|     |   |      |  |
|-----|---|------|--|
|     | έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (περ. ιδ' άρθρου 23)   |      |  |
| 15. | Δαπάνες ενοικίων, εφόσον η εξόφλησή τους δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών. (περ. ιε' άρθρου 23) | 2027 | Ρητή αναφορά [ Δείτε : 3.14 ]  |
| 16. | Χρηματικά ποσά ή άλλα ανταλλάγματα που τυχόν καταβλήθηκαν άμεσα ή έμμεσα για μη εξουσιοδοτημένη πώληση διαφημιστικού τηλεοπτικού χρόνου. (περ. ιστ' άρθρου 23)    | 2028 | Ρητή αναφορά [ Δείτε : 3.15 ]  |
| 17. | Δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης στην περίπτωση που δεν προκύπτουν λογιστικά κέρδη χρήσης (άρθρο 22)  | 2029 | Ρητή αναφορά [ Δείτε : Κεφ. 2 ]  |
| 18. | Λοιπές δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση  | 2020 | Διάφορες περιπτώσεις [ Εφόσον δεν εντάσσονται σε κάποια από τις ανωτέρω κατηγορίες ] |
|     | <b>Λοιπά</b>  |      |  |
| 19. | Δαπάνες που αφορούν ενδοομιλικά μερίσματα που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 48 (παρ.4 άρθρου 48)   | 2014 | Λόγω μη φορολόγησης αντίστοιχων εσόδων [ Δείτε : 1 «Πίνακας» περ. 16 ]               |
| 20. | Μη εκπιπτόμενες δαπάνες τόκων-Υποκεφαλαιοδότηση (άρθρο 49 ν.4172/2013)  | 2015 | Κατά το μέτρο που υπερβαίνουν αριθμητικό όριο [ Δείτε : 1 «Πίνακας» περ. 19 ]        |
| 21. | Μη εκπιπτόμενες δαπάνες αποσβέσεων από υπεραξία λόγω συγχώνευσης (άρθρα 52 & 54 ν.4172/2013)  | 2016 | Λόγω μη φορολόγησης Υπεραξίας που είχε προκύψει                                      |
| 22. | Δαπάνες φορέων Γενικής Κυβέρνησης που αφορούν έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας  | 2017 | Λόγω μη φορολόγησης αντίστοιχων εσόδων [ Δείτε κατωτέρω «Επισημάνσεις (α) »          |

|     |  |             |   |
|-----|--|-------------|---|
| 23. | Δαπάνες ναυτιλιακών επιχ/σεων που αφορούν έσοδα απαλλασσόμενα της φορολογίας                     | 2018        | Λόγω μη φορολόγησης αντίστοιχων εσόδων [ Δείτε κατωτέρω «Επισημάνσεις (β) »   |
| 24. | Δαπάνες απαλλασσόμενων Ν.Π.  | 2019        | Λόγω μη φορολόγησης αντίστοιχων εσόδων [ Δείτε κατωτέρω «Επισημάνσεις (γ) »   |
| 25. | Δαπάνες αστικών μη κερδοσκοπικών εταιρειών που αφορούν έσοδα μη υποκείμενα στο φόρο              | 2021        | Λόγω μη φορολόγησης αντίστοιχων εσόδων [ Δείτε κατωτέρω «Επισημάνσεις (δ) »   |
| 26. | Ζημία χρήσης των εταιρειών που λειτουργούν ως σύστημα εναλλακτικής διαχείρισης του ν. 2939/2001. | 2024        | Αφορά ειδικές φορολογικές ρυθμίσεις [άρθρο 5 του ν. 3220/2004]                |
| 27. | Υπερβάλλον ποσό δαπανών πολιτιστικών χορηγιών (άρθρο 12 παρ. 1 ν.3525/2007)                      | 2025        | Κατά το μέτρο που υπερβαίνουν αριθμητικό όριο [ Δείτε : 1 «Πίνακας» περ. 35 ] |
| 28. | Δαπάνες επενδύσεις κινηματογραφικής παραγωγής (άρθρο 8 ν. 3905/2010)                             | 2026        | Λόγω μη φορολόγησης αντίστοιχων εσόδων  |
|     | <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>  | <b>2100</b> |   |

### Επισημάνσεις

**α) [Κωδικός 2017]** Στον κωδικό 468 του εντύπου Ν, αναγράφονται τα απαλλασσόμενα έσοδα των φορέων γενικής κυβέρνησης που είναι κεφαλαιουχικές εταιρείες. Ταυτόχρονα, όμως, θα πρέπει υποχρεωτικά να συμπληρωθεί και ο κωδικός 2017 της «Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης» με βάση τις αντίστοιχες δαπάνες που αφορούν στα απαλλασσόμενα έσοδα, προκειμένου να υπαχθεί τελικά σε φορολόγηση, κατά την εκκαθάριση της δήλωσης, το οριζόμενο από το νόμο αντίστοιχο εισόδημα (κεφάλαιο και υπεραξία κεφαλαίου).

**β) [Κωδικός 2018]** Στον κωδικό 559 του εντύπου Ν, αναγράφονται τα έσοδα των ναυτιλιακών επιχειρήσεων η φορολόγηση των οποίων διέπεται από τις διατάξεις του ν. [27/1975](#). Ταυτόχρονα, όμως, θα πρέπει υποχρεωτικά να συμπληρωθεί και ο κωδικός 2018 της «Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης» με βάση τις αντίστοιχες δαπάνες που αφορούν στα απαλλασσόμενα έσοδα.

**γ) [Κωδικός 2019]** Στον κωδικό 469 του εντύπου Ν, αναγράφονται τα έσοδα των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που απαλλάσσονται της φορολογίας κατ' εφαρμογή των διατάξεων του [άρθρου 46](#) του ν. [4172/2013](#) (π.χ. Τράπεζα



Ελλάδος) ή ειδικών διατάξεων νόμων (π.χ. απαλλασσόμενα έσοδα αεροπορικών εταιρειών κατ' εφαρμογή Σ.Α.Δ.Φ, απαλλασσόμενα έσοδα ανωνύμων εταιριών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία του ν. [2778/1999](#), Ασιατικής Τράπεζας Υποδομών και Επενδύσεων). Ταυτόχρονα, όμως, θα πρέπει υποχρεωτικά να συμπληρωθεί και ο **κωδικός 2019** της «Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης» με βάση τις αντίστοιχες δαπάνες των υπόψη προσώπων και οντοτήτων.

**δ) [Κωδικός 2021]** Στον **κωδικό 471 του εντύπου Ν**, αναγράφονται τα έσοδα των αστικών μη κερδοσκοπικών εταιριών που αποτελούν εισροές κεφαλαιουχικού χαρακτήρα (π.χ. συνδρομές και εγγραφές των μελών, χορηγίες ή δωρεές προς τις εταιρείες, κ.λπ.) και τα οποία όπως έχει γίνει δεκτό με την [ΠΟΛ.1059/2015](#) εγκύκλιό μας δεν εμπίπτουν στην έννοια των ακαθάριστων εσόδων και συνεπώς δεν φορολογούνται. Ταυτόχρονα, όμως θα πρέπει να συμπληρωθεί ο **κωδικός 2021** της «Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης», με βάση τις αντίστοιχες δαπάνες που αφορούν στα πιο πάνω ποσά.

## 5. Προσωρινές διαφορές - Πίνακας Ε του Ε3

### Απεικόνιση στις Φορολογικές Δηλώσεις / Παράδειγμα

#### Α. Έντυπο Ν

| I. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ"                                 |     |  |
|---|-----|--|
| Ακαθάριστα έσοδα χρήσης   | 015 |  |
| Κέρδη χρήσης βάσει Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π.  | 116 |  |
| Ή ζημία χρήσης βάσει Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π.  | 117 |  |
| (+) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π. - Φ.Β.                                       | 118 |  |
| (-) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π. - Φ.Β.                                       | 119 |  |
| Φορολογικά κέρδη χρήσης .....   | 016 |  |
| Φορολογική ζημία χρήσης .....   | 017 |  |
| <b>Σε περίπτωση κερδών προστίθενται και σε περίπτωση ζημιάς αφαιρούνται</b>                 |     |  |
| 1. Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες  | 455 |  |
| 2. Τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτου   | 443 |  |
| 3. Χρεωστική διαφορά λόγω πιστωτικού κινδύνου (παρ. 3 και 3Α άρθρ. 27 ν.4172/2013)          | 457 |  |
| 4. Μη διανεμηθέν εισόδημα ελεγχόμενης αλλοδαπής εταιρείας (άρθρο 66 ν.4172/2013)            | 452 |  |
| 5. Διαφορά κερδών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 50 ν.4172/2013                           | 446 |  |
| 6. Ωφέλεια που προέκυψε από την εφαρμογή της περ.ζ' της παρ.1 του άρθρου 11 του ν.4052/2012 | 444 |  |
| 7. ....   | 454 |  |
| Σύνολο κερδών .....   | 024 |  |
| Υπόλοιπο ζημιών .....   | 224 |  |
| <b>Σε περίπτωση κερδών αφαιρούνται και σε περίπτωση ζημιάς προστίθενται</b>                 |     |  |
| 1. Έσοδα από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε Ν.Π. (άρθρ. 48 ν.4172/2013)                 | 495 |  |
| 2. Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης τίτλων συμμετοχής σε Ν.Π (άρθρο 48Α ν.4172/2013)       | 480 |  |
| 3. Έσοδα που φορολογήθηκαν κατ'εφαρμογή των παρ.12 &13 του άρθρου 72 ν.4172/2013            | 474 |  |

#### Κωδικοί 116 – 117 – 118 – 119

Οι κωδικοί 116, 117, 118 και 119 αφορούν όλα τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που συντάσσουν τις οικονομικές καταστάσεις τους είτε με βάση τα Δ.Λ.Π. είτε με τα Ε.Λ.Π. **Επισημαίνεται,**

ότι οι κωδικοί 118 και 119 αφορούν μόνο αυτούς που εμφανίζουν διαφορές φορολογικής και λογιστικής βάσης, καθώς και διαφορετικά θα συμπληρώνονται μόνο οι κωδικοί 116 και 117, αντίστοιχα.

Στον κωδικό 116 μεταφέρεται το θετικό ποσό του κωδικού 529 του εντύπου Ε3. Αν στον κωδικό 529 προκύπτει αρνητικό ποσό αυτό μεταφέρεται στον κωδικό 117.

Οι κωδικοί 118 και 119 προσυμπληρώνονται από τον πίνακα Ε του εντύπου Ε3 (Πίνακας προσωρινών διαφορών μεταξύ Φορολογικής – Λογιστικής βάσης) με τα ποσά των κωδικών 732 και 733 αντίστοιχα

**(Οδηγός Συμπλήρωσης Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος (έντυπο Ν) ) Μάιος 2022)****Β. Έντυπο Ε3**

| ΠΙΝΑΚΑΣ Ε'. ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ |                |                 |            |  |            |  |
|---|----------------|-----------------|------------|--|------------|--|
| ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ   | ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΒΑΣΗ | ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΒΑΣΗ | Διαφορές   |  |            |  |
|   |                |                 | Θετικές    |  | Αρνητικές  |  |
| ενσώματα πάγια  | 700            | 708             | 716        |  | 724        |  |
| άυλα στοιχεία   | 701            | 709             | 717        |  | 725        |  |
| χρηματοοικονομικά στοιχεία  | 702            | 710             | 718        |  | 726        |  |
| προβλέψεις  | 703            | 711             | 719        |  | 727        |  |
| λαϊκές διαφορές ενεργητικού   | 704            | 712             | 720        |  | 728        |  |
| λαϊκές διαφορές παθητικού   | 705            | 713             | 721        |  | 729        |  |
| διαφορές από ετεροχρονισμό εσόδων                                     | 706            | 714             | 722        |  | 730        |  |
| διαφορές από ετεροχρονισμό εξόδων                                     | 707            | 715             | 723        |  | 731        |  |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>   |                |                 | <b>732</b> |  | <b>733</b> |  |

| ΠΙΝΑΚΑΣ Ε'. ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ                      |                    |                     |             |  |               |  |
|--|--------------------|---------------------|-------------|--|---------------|--|
| Διαφορές από Ετεροχρονισμό Εσόδων  | Λογιστική Βάση (α) | Φορολογική Βάση (β) | Διαφορές    |  |               |  |
|  |                    |                     | Θετικές (γ) |  | Αρνητικές (δ) |  |
| Έσοδα από παροχή υπηρεσίας χωρίς δικαίωμα εισφοράς που διαρκεί πέραν του φορολογικού έτους | 001                | 001                 | 001         |  | 001           |  |
| Συναλλαγματικές διαφορές (πιστωτικές)  | 002                | 002                 | 002         |  | 002           |  |
| Λαϊκές διαφορές από ετεροχρονισμό εσόδων   | 003                | 003                 | 003         |  | 003           |  |
| <b>Σύνολο</b>  | <b>706</b>         | <b>714</b>          | <b>722</b>  |  | <b>730</b>    |  |
| Διαφορές από Ετεροχρονισμό Εξόδων  | Λογιστική Βάση (α) | Φορολογική Βάση (β) | Διαφορές    |  |               |  |
| Ασφαλιστικές εισφορές  | 001                | 001                 | 001         |  | 001           |  |
| Εκπιπόμενοι φόροι - τέλη   | 002                | 002                 | 002         |  | 002           |  |
| Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία                          | 003                | 003                 | 003         |  | 003           |  |
| Αποσβέσεις   | 004                | 004                 | 004         |  | 004           |  |
| Συναλλαγματικές διαφορές (χρεωτικές)   | 005                | 005                 | 005         |  | 005           |  |
| Λαϊκές διαφορές από ετεροχρονισμό εξόδων   | 006                | 006                 | 006         |  | 006           |  |
| <b>Σύνολο</b>  | <b>707</b>         | <b>715</b>          | <b>723</b>  |  | <b>731</b>    |  |

**Κωδικοί 700, 701, 702, 703, 704, 705 [ Λογιστική Βάση ]**

Καταχωρείται από το χρήστη η συνολική λογιστική αξία των αντίστοιχων λογαριασμών της περιγραφόμενης κατηγορίας όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης.

**Κωδικοί 708, 709, 710, 711, 712, 713 [ Φορολογική Βάση ]**

Καταχωρείται από το χρήστη η συνολική λογιστική αξία των αντίστοιχων λογαριασμών της περιγραφόμενης κατηγορίας όπως προκύπτει με βάση τις διατάξεις του ν.4172/2013.

**Κωδικοί 706, 714, 707, 715 ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΑΠΟ ΕΤΕΡΟΧΡΟΝΙΣΜΟ ΕΣΟΔΩΝ-ΕΞΟΔΩΝ**

**706, 707:** Καταχωρείται από το χρήστη η συνολική λογιστική αξία των αντίστοιχων λογαριασμών της περιγραφόμενης κατηγορίας όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία

**714, 715:** Καταχωρείται από το χρήστη η συνολική φορολογική αξία των αντίστοιχων λογαριασμών της περιγραφόμενης κατηγορίας όπως προκύπτει με βάση τις διατάξεις του ν.4172/2013.

**Κωδικοί 722, 723**

Θετικές διαφορές: Υπολογίζεται η διαφορά της συγκεκριμένης γραμμής : λογιστική βάση – φορολογική βάση.

Αν η διαφορά των κωδικών 706 – 714 είναι < 0, το ποσό θα εμφανίζεται στον κωδικό 722 και ο κωδικός 730 θα παραμένει κενός.

Αν η διαφορά των κωδικών 707 – 715 είναι >=0, το ποσό θα εμφανίζεται στον κωδικό 723 και ο κωδικός 731 θα παραμένει κενός.

**Κωδικοί 730, 731**

Αρνητικές διαφορές: Υπολογίζεται η διαφορά της συγκεκριμένης γραμμής : φορολογική βάση – λογιστική βάση.

Αν η διαφορά των κωδικών 714 – 706 < 0, το ποσό θα εμφανίζεται στον κωδικό 730 και ο κωδικός 722 θα παραμένει κενός.

Αν η διαφορά των κωδικών 715 – 707 ≥ 0, το ποσό θα εμφανίζεται στον κωδικό 731 και ο κωδικός 723 θα παραμένει κενός

#### **Πως ξεχωρίζουμε την «Προσωρινή διαφορά», από την «μόνιμη διαφορά»**

Ανάλογα με την απάντηση, που δίνουμε στο ερώτημα:

**«Πρόκειται να εξετάσω στις επόμενες χρήσεις, μια «φορολογική αναμόρφωση» που κάνω στην χρήση αυτή; Δηλαδή η «φορολογική αναμόρφωση» αυτή αναστρέφεται στο μέλλον;»**

- Αν η απάντηση είναι «Ναι, μπορεί να αντιστραφεί», τότε πρόκειται για «Προσωρινή διαφορά» και άρα συμπληρώνω τον Πίνακα Ε του εντύπου Ε3.
- Αν η απάντηση είναι «Όχι, δεν μπορεί να αντιστραφεί», τότε πρόκειται για «Μόνιμη διαφορά» και άρα συμπληρώνω «Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης».

#### **Στην κατηγορία των προσωρινών διαφορών λογιστικής και φορολογικής βάσης περιλαμβάνονται:**

**αα)** Έσοδα τα οποία αναγνωρίζονται λογιστικά, βάσει της αρχής του δουλευμένου, σε μία περίοδο αλλά δεν έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξης τους για να υπαχθούν στη φορολογία εισοδήματος την ίδια περίοδο - φορολογικό έτος, (άρθρο 8 Κ.Φ.Ε., ΠΟΛ.1223/08-10-2015). Αν για παράδειγμα έσοδο ύψους 35.000,00 ευρώ αναγνωρίζεται λογιστικά στην περίοδο 2018 και το δικαίωμα είσπραξης του αποκτάται το 2019 (δημόσιο τεχνικό έργο που ολοκληρώθηκε το 2018 και πιστοποιήθηκε το 2019), τότε το λογιστικό αποτέλεσμα της περιόδου 2018 είναι μεγαλύτερο κατά 35.000,00 ευρώ από το φορολογικό αποτέλεσμα της περιόδου αυτής ενώ στην περίοδο του 2019 θα συμβεί το αντίστροφο.

**ββ)** Έξοδα τα οποία αναγνωρίζονται λογιστικά, βάσει της αρχής του δουλευμένου, σε μία περίοδο αλλά δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης (φορολογικά) από τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. την ίδια περίοδο – φορολογικό έτος.

Τέτοιες περιπτώσεις ενδεικτικά είναι οι ακόλουθες:

**i) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές**, (περίπτωση γ' του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.). Οι ασφαλιστικές εισφορές αναγνωρίζονται λογιστικά βάσει της αρχής του δουλευμένου αλλά:

- Σε ότι αφορά μισθωτούς εφόσον καταβληθούν εκπρόθεσμα, εκπίπτουν φορολογικά στο έτος καταβολής, (ΠΟΛ.1113/02-06-2015).
- Σε ότι αφορά μη μισθωτούς εκπίπτουν φορολογικά στο έτος καταβολής χωρίς να εξετάζεται αν έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα ή εκπρόθεσμα, (ΠΟΛ.1219/2018).

**ii) Φόροι και τέλη για τους οποίους παρέχεται δικαίωμα φορολογικής έκπτωσης, (π.χ. ΕΝ.Φ.Ι.Α.) οι οποίοι αναγνωρίζονται λογιστικά βάσει της αρχής του δουλευμένου αλλά εκπίπτουν φορολογικά στο έτος καταβολής.** Εξαιρέση από τα ανωτέρω αποτελούν τα τέλη κυκλοφορίας και τα τέλη διαφήμισης τα οποία εκπίπτουν φορολογικά το έτος που αφορούν ήτοι το έτος που με βάση την αρχή του δουλευμένου αναγνωρίζονται λογιστικά, (σχετική η εγκύκλιος ΠΟΛ.1113/02-06-2015).

**iii) Οι προβλέψεις, (για παροχές σε εργαζομένους μετά την αφυπηρέτηση).** Στην περίπτωση προβλέψεων για παροχές σε εργαζομένους μετά την αφυπηρέτηση, η αντιστροφή θα γίνει κατά την καταβολή τους, χρόνος στον οποίο αυτές αναγνωρίζονται φορολογικά.



Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με την περίπτωση ιε' της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του ν.4308/2014 οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 του ίδιου νόμου αναγνωρίζουν προβλέψεις, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και δεν εφαρμόζουν τις παραγράφους 11 έως και 14 του άρθρου 22.

**iv) Οι αποσβέσεις παγίων περιουσιακών στοιχείων** οι οποίες διενεργούνται βάσει των κανόνων που τίθενται στην περίπτωση α' της παραγράφου 3 του άρθρου 18 του ν.4308/2014 (βάσει της «Ωφέλιμης Ζωής»).

Στην περίπτωση αυτή και με δεδομένο ότι οι κανόνες για τις φορολογικές αποσβέσεις του άρθρου 24 του Κ.Φ.Ε. διαφοροποιούνται, η αντιστροφή των διαφορών των αποσβέσεων θα γίνει είτε με μέσω αντίθετων διαφορών αποσβέσεων σε μελλοντικές περιόδους (μικρότερες / μεγαλύτερες, αντίστοιχα, φορολογικές από λογιστικές) είτε μέσω του αποτελέσματος (κέρδους ή ζημίας) που θα προκύψει κατά την απόσυρση του παγίου.

**v) Οι πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές που προκύπτουν από την αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα δεν υπόκεινται κατά τον χρόνο αυτόν σε φόρο εισοδήματος** νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθόσον η εν λόγω αποτίμηση δεν αποτελεί επιχειρηματική συναλλαγή ώστε τα προερχόμενα από αυτήν έσοδα να αποτελούν έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά οι όποιες πιστωτικές συναλλαγματικές διαφορές θα υπαχθούν σε φόρο κατά τον διακανονισμό των σχετικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων, κατ' ανάλογη εφαρμογή όσων έχουν γίνει δεκτά με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1059/2015, (Σχετικό το έγγραφο με αριθ.Πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1027291 ΕΞ 2016/17.2.2016).

**vi) Οι χρεωστικές διαφορές που προκύπτουν από την αποτίμηση απαιτήσεων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση**, καθόσον, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην εγκύκλιο ΠΟΛ.1113/02-06-2015, οι σχετικές διαφορές δεν αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, αλλά οι όποιες διαφορές θα προκύψουν κατά τον διακανονισμό (είσπραξη, πληρωμή) των σχετικών απαιτήσεων και υποχρεώσεων, οπότε και θα κριθεί η έκπτωσή τους με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013.

### **Διαχωρισμός «Μόνιμων» και «Προσωρινών» Διαφορών - Έλεγχος για Προσωρινές διαφορές προηγούμενων ετών**

#### **Βήματα της διαδικασίας υπολογισμών των «προσωρινών διαφορών»**

- **Βήμα πρώτο:** Έλεγχος για τυχόν αντιστροφή των «προσωρινών διαφορών», που υπήρχαν, σωρευτικά την 31/12/20X0.
- **Βήμα δεύτερο:** Διαχωρισμός των λογιστικών διαφορών του έτους 20X1, σε «μόνιμες» και «προσωρινές».
- **Βήμα τρίτο:** Άθροιση των «προσωρινών διαφορών» και σύνταξη του «Πίνακα Ε».
- **Βήμα τέταρτο:** Υπολογισμός του «Φορολογητέου αποτελέσματος», για να συμφωνηθεί με τα αντίστοιχα έντυπα φορολογίας.
- **Βήμα πέμπτο:** Υπολογισμός των σωρευμένων «Προσωρινών διαφορών» της 31/12/20X1, οι οποίες θα μεταφερθούν στο έτος 20X2.

#### **Παράδειγμα**

**Βήμα πρώτο:** Έλεγχος για τυχόν αντιστροφή των «προσωρινών διαφορών», που υπήρχαν, σωρευτικά την 31/12/2021. [ Πίνακας Άρ. 1 ]

|    | <u>Α</u>  | <u>Β</u>   | <u>Γ</u>  | <u>Δ</u>  | <u>Ε</u>  |
|----|---|--|---|---|---|
|    | <u>Σωρευτικές " Προσωρινές Διαφορές" έως 31/12/2021</u>   | <u>Ποσό αναμόρφωσης (+) Αυξήσαν [Φορολογικά] τα Κέρδη &amp; (-) Μειώσαν τα Κέρδη</u> | <u>Χρήση 2022 [Γεγονότα που συνέβησαν]</u>  | <u>Έλεγχος για Αντιστροφή ή όχι στο έτος 2022</u> | <u>Ποσά Προσωρινών Διαφορών που Μεταφέρονται στο 2023</u> |
| 1  | Μη Καταβληθείσες στο έτος 2021. Ασφαλιστικές εισφορές, που αφορούσαν το έτος 2021 ("Προσωρινή Λογιστική Διαφορά" του 2021).   | 15.000,00  | Πληρώθηκε και άρα "αντιστρέφεται"   | -15.000,00  | 0,00  |
| 2  | Συναλλαγματικές Διαφορές (ζημιές) από αποτίμηση του έτους 2021. ("Προσωρινή Λογιστική Διαφορά" του 2021).   | 10.000,00  | Εξοφλήθηκε και άρα "αντιστρέφεται"  | -10.000,00  | 0,00  |
| 3  | ΕΝ.Φ.Ι.Α [Ποσό δόσεων χρήσης 2021, που δεν πληρώθηκε έως 31/12/ 2021]   | 8.000,00   | Πληρώθηκε και άρα "αντιστρέφεται"   | -8.000,00   | 0,00  |
| 4  | ( Λογιστική ) Πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις. ("Προσωρινή Λογιστική Διαφορά" έως 31/12/2021).   | 100.000,00   | Έγιναν οι κατάλληλες ενέργειες για την φορολογική αναγνώριση για ποσό 70.000 ευρώ | -70.000,00  | 30.000,00   |
| 5  | Πρόβλεψη υποτίμησης Συμμετοχών ("Προσωρινή Λογιστική Διαφορά" του έτους 2015).  | 200.000,00   | Παραμένουν ως έχουν   | Δεν «αντιστρέφεται»                               | 200.000,00  |
| 6  | Αποσβέσεις ενσώματων παγίων κατά το ποσό που διαφοροποιείται από τις φορολογικές (λόγω χρήσης μικρότερων συντελεστών απόσβεσης στην Λογιστική Βάση)   | -925.000,00  | Οι Λογιστικές αποσβέσεις συνεχίζουν να είναι μικρότερες από τις Φορολογικές       | Δεν «αντιστρέφεται»                               | -925.000,00   |
|    | Αναλύεται σε: Έτος 2017: 200.000, Έτος 2018: 180.000, Έτος 2019: 170.000, Έτος 2020: 185.000, Έτος 2021: 190.000 . [ Προκύπτουν από την διαφορά των δύο μητρώων Παγίων ( Λογιστικο - Φορολογικό)] |  |   |   |   |
| 7  | Πρόβλεψη υποτίμησης Μετοχών ("Προσωρινή Λογιστική Διαφορά" του έτους 2019).   | 110.000,00   | Δεν Πωλήθηκαν   | Δεν «αντιστρέφεται»                               | 110.000,00  |
| 8  | Πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού έτους έως 31/12/2021   | 210.000,00   | Δόθηκαν αποζημιώσεις λόγω απόλυσεων στο 2022                                      | -35.000,00  | 175.000,00  |
| 9  | Σωρευμένες "Προσωρινές διαφορές" την 31/12/2021 (Είχαν αυξήσει τα Φορολογιτέα Κέρδη της επιχείρησης σε προηγούμενες χρήσεις)  | 653.000,00   |   |   |   |
| 10 | Σωρευμένες "Προσωρινές διαφορές" την 31/12/2021 (Είχαν μειώσει τα Φορολογιτέα Κέρδη της επιχείρησης σε προηγούμενες χρήσεις)  | -925.000,00  |   |   |   |
| 11 | <b>ΣΥΝΟΛΟ Συμψηφιστικά ( 9+10)</b>  | <b>-272.000,00</b>   |   |   |   |
| 12 | Ποσά που «Αντιστρέφονται» στο 2022 (Άρα περιλαμβάνονται στον Πίνακα Ε, στο έτος 2022)   |  | Μειώνουν τα Φορολογιτέα Κέρδη στο έτος 2022                                       | <b>-138.000,00</b>                                |   |
| 13 | <b>Ποσά Προσωρινών Διάφορων που Μεταφέρονται στο 2023 (10+11)</b>   | <b>-410.000,00</b>   |   |   | <b>-410.000,00</b>  |



**Βήμα δεύτερο: Διαχωρισμός των λογιστικών διαφορών του έτους 2022, σε «μόνιμες» και «προσωρινές» [ Πίνακας Άρ. 2 ].**

| Α        | Β   | Γ  | Δ                                      | Ε   |
|----------|---|--|--|---|
| Α/Α      | <b>ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ<br/>(ΜΟΝΙΜΕΣ και ΠΡΟΣΩΡΙΝΕΣ<br/>ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ Ε.Λ.Π)</b>   | <b>ΣΥΝΟΛΟ<br/>ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ<br/>ΔΙΑΦΟΡΩΝ<br/>(+) Αυξήσαν<br/>[Φορολογικά]<br/>τα Κέρδη &amp; (-)<br/>Μείωσαν τα<br/>Κέρδη</b> | <b>ΕΙΔΟΣ "ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΔΙΑΦΟΡΑΣ"</b>     |   |
|          | <b>Φορολογικό έτος 2022</b>   |  | <b>ΠΡΟΣΩΡΙΝΗ-<br/>" ΠΙΝΑΚΑΣ<br/>Ε"</b> | <b>ΜΟΝΙΜΗ -<br/>"ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ<br/>ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ<br/>ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗΣ"</b> |
| <b>1</b> | Δαπάνες άνω των 500 ευρώ, οι οποίες δεν εξοφλήθηκαν με τραπεζικό τρόπο. [Αφορά γενικά όλα τα έξοδα, που για την φορολογική τους αναγνώριση απαιτείται "τραπεζικός τρόπος πληρωμής" (Δηλ. Ενοίκια και Μισθοδοσία)] | 25.000,00  |  | 25.000,00   |
| <b>2</b> | Μη καταβληθείσες εμπρόθεσμα Ασφαλιστικές εισφορές, που αφορούν το έτος 2022.  | 20.000,00  | 20.000,00                              |   |
|          | [ Πληροφορίες/Τεκμηρίωση από το Φύλλο Ελέγχου λογ. 55 Ασφαλιστικές Εισφορές]  |  |  |   |
| <b>3</b> | Πρόστιμα, ποινές προσαυξήσεις   | 12.000,00  |  | 12.000,00   |
| <b>4</b> | Έξοδα φιλοξενίας  | 30.000,00  |  | 30.000,00   |
| <b>5</b> | Φόροι - τέλη που δεν εκπίπτουν (π.χ. Τέλος επιτηδεύματος)   | 1.000,00   |  | 1.000,00  |
| <b>6</b> | ΕΝ.Φ.Ι.Α Έτους 2022 [Σύνολο δαπάνης 20.000, πληρωμές στο 2022, 12.000 ευρώ]   | 8.000,00   | 8.000,00                               |   |
|          | [ Πληροφορίες/Τεκμηρίωση από το Φύλλο Ελέγχου λογ. 54 Φόροι]  |  |  |   |
| <b>7</b> | Δαπάνες ψυχαγωγίας  | 15.000,00  |  | 15.000,00   |
| <b>8</b> | Προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.   | 14.000,00  |  | 14.000,00   |

|    |  |                         |                          |                         |
|----|--|-------------------------|--------------------------|-------------------------|
| 9  | Αποσβέσεις ενσώματων παγίων (έτους 2022) κατά το ποσό που διαφοροποιείται από τις φορολογικές (λόγω χρήσης μικρότερων συντελεστών απόσβεσης) | -192.000,00             | -192.000,00              |                         |
| 10 | Συναλλαγματικές Διαφορές (ζημιές) από αποτίμηση 31/12/2022   | 17.000,00               | 17.000,00                |                         |
| 11 | Συναλλαγματικές Διαφορές (Κέρδη) από αποτίμηση 31/12/2022  | -11.000,00              | -11.000,00               |                         |
| 12 | Πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις έτους 2022 (κατά το ποσό που υπερβαίνει τις φορολογικές)  | 55.000,00               | 55.000,00                |                         |
| 13 | Πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού έτους 2022 [ Επιπλέον της ήδη σχηματισθείσας έως 31/12/2021 ]   | 40.000,00               | 40.000,00                |                         |
| 14 | Ζημιά από αποτίμηση/απομείωση χρεογράφων 2022  | <u>31.000,00</u>        | <u>31.000,00</u>         |                         |
| 15 | <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>  | <b><u>65.000,00</u></b> | <b><u>-32.000,00</u></b> | <b><u>97.000,00</u></b> |
| 16 | <b>Αυξάνουν το Φορολογητέο Αποτέλεσμα</b>  |                         | 171.000,00               | 97.000,00               |
| 17 | <b>Μειώνουν το Φορολογητέο Αποτέλεσμα</b>  |                         | -203.000,00              | 0,00                    |
| 18 | <b>ΣΥΝΟΛΟ</b>  |                         | <b><u>-32.000,00</u></b> | <b><u>97.000,00</u></b> |

Το ποσό της στήλης Ε ( 97.000,00 Ευρώ) συμπληρώνεται ανάλογα, στην «Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης»

**Βήμα τρίτο: Άθροιση των «προσωρινών διαφορών» και σύνταξη του «Πίνακα Ε».**  
[ Πίνακες Άρ. 3α, 3<sup>β</sup> και 3γ ]

|   |   |                              |
|---|---|------------------------------|
| <b>ΣΥΝΟΛΟ "ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΛΟΓΙΣΤΙΚΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ"</b>  | - | <b>Πίνακας Ε3 Έτους 2022</b> |
| Προσωρινές Λογιστικές Διαφορές Έτους 2022 (Από Πίνακα 2)  |   | -32.000,00                   |
| Προσωρινές Λογιστικές Διάφορες Προηγούμενων Ετών, οι οποίες αντιστραφήκαν στο 2022 (Από Πίνακα 1) |   | <u>-138.000,00</u>           |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ [ Μεταφέρεται στο Κωδ.119 του εντύπου Ν ]</b>   | - | <b><u>-170.000,00</u></b>    |

[Πίνακας 3α]

Το ποσό των 170.000 ευρώ συμπληρώνεται ανάλογα, στον Πίνακα Ε του έντυπου Ε3 «Διαφορές Φορολογικής και Λογιστικής Βάσης»

**Η συμπλήρωση του Πίνακα Ε στο έντυπο Ε3, γίνεται ως εξής:**

|                                       |         | <u>1</u>                 | <u>2</u>                       | <u>3</u>          | <u>4</u>                  |
|---------------------------------------|---------|--------------------------|--------------------------------|-------------------|---------------------------|
| Διαφορές από Ετεροχρονισμό Εσόδων     | Κωδικός | Λογιστική βάση (α) [π.χ] | Φορολογική ή Βάση (β) [=1-3-4] | Από 2022 (Πιν. 2) | Από 2021 και πριν (Πιν.1) |
| Συναλλαγματικές διαφορές (Πιστωτικές) | .002    | 35.000,00                | 24.000,00                      | 11.000,00         | 0,00                      |
| Σύνολο                                | 706     | <b>35.000,00</b>         | <b>24.000,00</b>               | <b>11.000,00</b>  | <b>0,00</b>               |
| Διαφορές (θετικές)                    | 722     |                          |                                |                   |                           |
| Διαφορές (αρνητικές)                  | 730     | <b>11.000,00</b>         |                                |                   |                           |

[Πίνακας 38]

|   |                    | <u>1</u>                 | <u>2</u>                     | <u>3</u>          | <u>4</u>                  |
|---|--------------------|--------------------------|------------------------------|-------------------|---------------------------|
| Διαφορές από Ετεροχρονισμό Εξόδων                                 | Κωδικός            | Λογιστική βάση (α) [π.χ] | Φορολογική Βάση (β) [=1-3-4] | Από 2022 (Πιν. 2) | Από 2021 και πριν (Πιν.1) |
| Ασφαλιστικές εισφορές   | .001               | 370.000,00               | 365.000,00                   | 20.000,00         | -15.000,00                |
| Εκπιπτόμενοι φόροι - τέλη   | .002               | 20.000,00                | 20.000,00                    | 8.000,00          | -8.000,00                 |
| Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία | .003               | 40.000,00                | 35.000,00                    | 40.000,00         | -35.000,00                |
| Αποσβέσεις  | .004               | 301.000,00               | 493.000,00                   | -192.000,00       | 0,00                      |
| Συναλλαγματικές διαφορές (χρεωστικές)                             | .005               | 50.000,00                | 43.000,00                    | 17.000,00         | -10.000,00                |
| Λοιπές διαφορές από ετεροχρονισμό εξόδων                          | .006               | 150.000,00               | 134.000,00                   | 86.000,00         | -70.000,00                |
| <b>Σύνολο</b>   | <b>707</b>         | <b>931.000,00</b>        | <b>1.090.000,00</b>          | <b>-21.000,00</b> | <b>-138.000,00</b>        |
| Συνολική διαφορά Λογιστικής -                                     | <b>-159.000,00</b> | Κωδ. 731                 | Κωδ. 715                     |                   |                           |

ΠΙΝΑΚΑΣ Ε'. ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ

[Πίνακας 3γ]

**Βήμα τέταρτο: Υπολογισμός του «Φορολογητέου αποτελέσματος», για να συμφωνηθεί με τα αντίστοιχα έντυπα φορολογίας.**

[ Πίνακας Άρ. 4]

| <b>ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑ</b>   | <b>Ποσά σε Ευρώ</b>      | <b>Κωδικός Εντύπου Ν</b> |
|---|--------------------------|--------------------------|
| Αποτέλεσμα Λογιστικής Βάσης   | 500.000,00               | Κωδ. 116 - Ν             |
| ΠΛΕΟΝ: Διαφορές Λογιστικής και Φορολογικής Βάσης ("Πίνακας Ε") – [Συνολικά] | -170.000,00              | Κωδ. 119 - Ν             |
| ΠΛΕΟΝ: Μόνιμες Λογιστικές Διάφορες ("Κατάσταση Φορολογικής Αναμόρφωσης")    | <u>97.000,00</u>         | Κωδ. 455 - Ν             |
| <b>ΣΥΝΟΛΟ μετά την Φορολογική αναμόρφωση</b>                                | <b><u>427.000,00</u></b> |                          |

**Βήμα πέμπτο: Υπολογισμός των σωρευμένων «Προσωρινών διαφορών» της 31/12/2022, οι οποίες θα μεταφερθούν στο έτος 2023.**

[ Πίνακας Άρ. 5 ]

| <u>A</u> | <u>B</u>  | <u>Γ</u>                                      | <u>Δ</u>                             | <u>Ε</u>           |
|----------|---|---|--------------------------------------|--------------------|
| A/A      | Είδος Προσωρινής Διαφοράς   | Από το Έτος 2021 και Πριν [Πιν. 1 - Στήλη Ε ] | Από το Έτος 2022 [Πιν. 2 - Στήλη Δ ] | Έως 31/12/2022     |
| 1        | ( Λογιστική ) Πρόβλεψη για επισφαλείς απαιτήσεις.   | 30.000,00                                     | 55.000,00                            | 85.000,00          |
| 2        | Πρόβλεψη υποτίμησης Συμμετοχών  | 200.000,00                                    | 0,00                                 | 200.000,00         |
| 3        | Αποσβέσεις ενσώματων παγίων κατά το ποσό που διαφοροποιείται από τις φορολογικές (λόγω χρήσης μικρότερων συντελεστών απόσβεσης στην Λογιστική Βάση) | -925.000,00                                   | -192.000,00                          | -1.117.000,00      |
| 4        | Πρόβλεψη υποτίμησης Μετοχών   | 110.000,00                                    | 31.000,00                            | 141.000,00         |
| 5        | Πρόβλεψη για αποζημίωση προσωπικού  | 175.000,00                                    | 40.000,00                            | 215.000,00         |
| 6        | Μη καταβληθείσες εμπρόθεσμα Ασφαλιστικές εισφορές, που αφορούν το έτος 2022.  |   | 20.000,00                            | 20.000,00          |
| 7        | ΕΝ.Φ.Ι.Α Έτους 2022   |   | 8.000,00                             | 8.000,00           |
| 8        | Συναλλαγματικές Διαφορές (ζημιές) από αποτίμηση 31/12/2022  |   | 17.000,00                            | 17.000,00          |
| 9        | Συναλλαγματικές Διαφορές (Κέρδη) από αποτίμηση 31/12/2022   |   | -11.000,00                           | -11.000,00         |
| 10       | <b>Σύνολο</b>   | <b>-410.000,00</b>                            | <b>-32.000,00</b>                    | <b>-442.000,00</b> |

[ Πίνακας Άρ. 5 ]

### **Προσωρινές διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης κατά το χρόνο διανομής τους**

**Ε.2089/2022**

**Οδηγίες σχετικά με την φορολογική μεταχείριση των προσωρινών διαφορών μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης κατά το χρόνο διανομής τους**

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

#### **A) ANTIKEIMENO**

*Εγκύκλιος που αφορά στην παροχή οδηγιών αναφορικά με την φορολογική μεταχείριση των προσωρινών διαφορών μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης κατά το χρόνο διανομής τους.*

#### **B) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ**

Περιεχόμενο της εγκυκλίου είναι η παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή του τελευταίου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 47 του ΚΦΕ στη διανομή των ποσών προσωρινών διαφορών μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης.

### **Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ**

Η εγκύκλιος αφορά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες.

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 47 του ν.4172/2013 (Α'167), εφεξής ΚΦΕ, σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, το ποσό που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται φορολογείται σε κάθε περίπτωση ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από την ύπαρξη φορολογικών ζημιών.

2. Στο Παράρτημα Α του ν. 4308/2015 (Α'251) δίνονται οι ακόλουθοι ορισμοί:

- Λογιστική αξία (book value or carrying amount): η αξία με την οποία ένα στοιχείο αναγνωρίζεται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

- Φορολογική βάση (tax basis): Η αξία που αναγνωρίζεται για ένα περιουσιακό στοιχείο ή υποχρέωση για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος.

- Προσωρινή διαφορά (temporary difference): η διαφορά μεταξύ της λογιστικής αξίας ενός περιουσιακού στοιχείου, υποχρέωσης ή άλλου στοιχείου των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και της φορολογικής του βάσης, που η οντότητα αναμένει να επηρεάσει στο μέλλον τα φορολογητέα αποτελέσματα, όταν η λογιστική αξία του περιουσιακού στοιχείου ή της υποχρέωσης θα ανακτηθεί ή διακανονιστεί, ή στην περίπτωση άλλων στοιχείων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, όταν θα επηρεαστούν τα φορολογητέα αποτελέσματα.

3. Με την Ε.2025/2022 εγκύκλιο ΑΑΔΕ, με την οποία δόθηκαν οδηγίες συμπλήρωσης του εντύπου Ε3 (Κατάσταση Οικονομικών Στοιχείων από Επιχειρηματική Δραστηριότητα) και Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης φορολογικού έτους 2021, διευκρινίστηκε ότι στον πίνακα Ε «ΠΡΟΣΩΡΙΝΩΝ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΜΕΤΑΞΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ - ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΒΑΣΗΣ» καταχωρούνται οι προσωρινές διαφορές μεταξύ λογιστικής αξίας, για τις επιχειρήσεις που τηρούν τα βιβλία τους με βάση τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π) ή τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.) και φορολογικής αξίας, όπως αυτές προκύπτουν με βάση τις διατάξεις του ΚΦΕ. Ειδικότερα, στη στήλη «Λογιστική Βάση» καταχωρείται η συνολική λογιστική αξία των αντίστοιχων λογαριασμών της περιγραφόμενης κατηγορίας (π.χ. ενσώματα πάγια, προβλέψεις κ.ο.κ), όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία (Δ.Λ.Π. ή Ε.Λ.Π) της επιχείρησης στην οποία υφίστανται διαφορές από την αντίστοιχη αξία που προκύπτει με βάση τις διατάξεις του ΚΦΕ και η οποία καταχωρείται στην στήλη «Φορολογική Βάση». Στην συνέχεια, στη στήλη «Διαφορές» και ειδικότερα στους κωδικούς 722, 730, υπολογίζονται από το σύστημα οι διαφορές (θετικές-αρνητικές) για τους λογαριασμούς εσόδων με βάση τα δεδομένα που αναγράφονται στους εσωτερικούς υποπίνακες των κωδικών 706 και 714, ενώ στους κωδικούς 723, 731, υπολογίζονται οι αντίστοιχες διαφορές για τους λογαριασμούς εξόδων με βάση τα δεδομένα που αναγράφονται στους εσωτερικούς υποπίνακες των κωδικών 707 και 715, προκειμένου στη συνέχεια να μεταφερθεί το σύνολο των διαφορών (θετικών-αρνητικών) από τους κωδικούς 732 και 733 στους αντίστοιχους κωδικούς 118 και 119 του εντύπου Ν.

4. Με βάση τα αναφερόμενα στις παραγράφους 2 και 3 προκύπτει ότι, οι



προσωρινές διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης είναι ποσά τα οποία προκύπτουν από τον ετεροχρονισμό της αναγνώρισης των εσόδων και εξόδων μεταξύ των κανόνων και των αρχών της λογιστικής και των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, όπως ενδεικτικά οι απομειώσεις, αναστροφές απομειώσεων, αποσβέσεις, προβλέψεις (π.χ. προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία), μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές κ.α.

Στην περίπτωση που σε κάποιο φορολογικό έτος, η λογιστική αξία είναι μεγαλύτερη από τη φορολογική βάση, για το ποσό των προσωρινών διαφορών του έτους αυτού είτε θα καταβληθεί φόρος εισοδήματος σε επόμενα φορολογικά έτη, όταν θα γίνει η αναστροφή των ποσών στη φορολογική βάση (προσωρινά αφορολόγητο ποσό), είτε έχει ήδη καταβληθεί φόρος εισοδήματος σε προηγούμενα φορολογικά έτη στα οποία το ποσό αυτό είχε συμπεριληφθεί στη φορολογική βάση (ήδη φορολογημένο ποσό).

**5. Με βάση όλα όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω, σε περίπτωση που νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα διανέμει ποσά από προσωρινές διαφορές, προκειμένου να αποφευχθεί η διπλή φορολόγηση των υπόψη ποσών, τόσο κατά το χρόνο που αυτά θα επηρεάσουν τη φορολογική βάση, όσο και κατά το χρόνο της διανομής τους κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 47 του ΚΦΕ, θα έχουν εφαρμογή τα ακόλουθα:**

**α) για τα ποσά των προσωρινών διαφορών που διανέμονται για τα οποία έχει ήδη καταβληθεί φόρος εισοδήματος σε προηγούμενα έτη (ποσά που είχαν επηρεάσει τη φορολογική βάση σε προηγούμενα φορολογικά έτη και για τα οποία έχει εν τοις πράγμασι καταβληθεί φόρος εισοδήματος) δεν θα υπολογιστεί φόρος εισοδήματος της παρ. 1 του άρθρου 47 του ΚΦΕ κατά το φορολογικό έτος στο οποίο λαμβάνει χώρα η διανομή.**

**β) για τα ποσά των προσωρινών διαφορών που διανέμονται για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος (ποσά που θα επηρεάσουν τη φορολογική βάση σε επόμενα έτη), κατά το φορολογικό έτος της διανομής θα υπολογιστεί φόρος εισοδήματος κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 47 του ΚΦΕ, ενώ στα φορολογικά έτη που τα υπόψη ποσά θα επηρεάσουν τη φορολογική βάση, αυτά θα αφαιρεθούν από το φορολογικό αποτέλεσμα του εκάστοτε έτους, ως αρνητική λογιστική διαφορά.**

**Για την καλύτερη κατανόηση των πιο πάνω περιπτώσεων, παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα:**

#### **Παράδειγμα 1**

Έστω ότι ανώνυμη εταιρεία στο πρώτο της φορολογικό έτος 2022 εμφανίζει λογιστικά κέρδη ύψους 100.000 ευρώ, ενώ οι προσωρινές διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης ανέρχονται σε 300.000 ευρώ (θετικές) με αποτέλεσμα τα φορολογικά αποτελέσματα του φορολογικού έτους μετά τη φορολογική αναμόρφωση να ανέρχονται σε κέρδη 400.000 ευρώ τα οποία υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος.

Στο φορολογικό έτος 2023 κατά το οποίο το συνολικό ποσό των προσωρινών διαφορών (300.000 ευρώ) αναστρέφεται, η εταιρεία εμφανίζει λογιστικά κέρδη ύψους 150.000 ευρώ εκ των οποίων αποφασίζει να διανείμει το ποσό των 60.000 ευρώ. Τα φορολογικά αποτελέσματα του φορολογικού έτους μετά τη φορολογική αναμόρφωση ανέρχονται σε ζημία 150.000 ευρώ. Ωστόσο, το ποσό που διανέμεται

το οποίο προέρχεται από τις προσωρινές διαφορές της εταιρείας, δεν θα υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος στο τρέχον φορολογικό έτος λόγω των φορολογικών ζημιών της χρήσης, αλλά ούτε σε φόρο εισοδήματος της παρ. 1 του άρθρου 47 του ΚΦΕ, δεδομένου ότι τα ποσά αυτά είχαν φορολογηθεί στο προηγούμενο φορολογικό έτος.

### Παράδειγμα 2

Έστω ότι ανώνυμη εταιρεία στο πρώτο της φορολογικό έτος 2022 εμφανίζει λογιστικά κέρδη ύψους 100.000 ευρώ, εκ των οποίων αποφασίζει να διανεμίει το ποσό των 60.000 ευρώ. Οι προσωρινές διαφορές μεταξύ λογιστικής και φορολογικής βάσης ανέρχονται σε 300.000 ευρώ (αρνητικές) με αποτέλεσμα τα φορολογικά αποτελέσματα του φορολογικού έτους μετά τη φορολογική αναμόρφωση να ανέρχονται σε 200.000 ευρώ (ζημία).

Με βάση τα ανωτέρω, το προς διανομή ποσό των 60.000 ευρώ, ως διανεμόμενο ποσό για το οποίο δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος, θα υπαχθεί σε φορολόγηση μετά την αναγωγή του σε μικτό ποσό ( $60.000 \times 100/78 = 76.923$ ), με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 47 του ΚΦΕ και δεν προστίθεται στις φορολογικά αναγνωρίσιμες ζημίες του τρέχοντος φορολογικού έτους και δεν μεταφέρονται στα επόμενα έτη για συμψηφισμό.

Στο φορολογικό έτος 2023 κατά το οποίο το συνολικό ποσό των προσωρινών διαφορών (300.000 ευρώ) αναστρέφεται, το ποσό των 76.923 ευρώ το οποίο φορολογήθηκε βάσει της παρ. 1 του άρθρου 47 ΚΦΕ, κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος της διανομής, **θα αφαιρεθεί για τον προσδιορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος του έτους 2023 ως αρνητική λογιστική διαφορά**, προκειμένου να αποφευχθεί η διπλή φορολόγησή του.

Επισημαίνεται ότι η αναφορά στο τέλος της παρ. 1 της ΠΟΛ.1014/2018 αναφορικά με τη διανομή προσωρινών διαφορών παύει να ισχύει μετά την έκδοση της παρούσας.

6. Στην περίπτωση κατά την οποία διαπιστωθεί η διπλή φορολόγηση ποσών προσωρινών διαφορών τα οποία διανεμήθηκαν σε προηγούμενα φορολογικά έτη, θα υποβληθεί τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους κατά το οποίο έλαβε χώρα η διπλή φορολόγηση, στην οποία θα συμπληρωθεί ο κωδικός 462 «Ποσό που φορολογήθηκε κατά τις προηγούμενες χρήσεις λόγω αναμόρφωσης προβλέψεων». Η υπόψη δήλωση υποβάλλεται χωρίς την επιβολή κυρώσεων μέχρι την 30.6.2023. Έως την ίδια ημερομηνία υποβάλλονται χωρίς την επιβολή κυρώσεων και τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις επόμενων φορολογικών ετών στην περίπτωση που μετά τη συμπλήρωση του κωδικού 462 αυξάνονται οι μεταφερόμενες ζημίες.

Επισημαίνεται, ότι τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει από την κατά τα ανωτέρω υποβαλλόμενη τροποποιητική δήλωση επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022, Α'206).....

# “Transfer Pricing”

## Υπόχρεοι - Προθεσμίες - Πρόστιμα

**Αθανάσιος Π. Αραβανής**  
 Director Head of Advisory Services  
 Ορίων Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές Α.Ε.

### Περιεχόμενα

2. Εισαγωγή
3. Νομοθετικό πλαίσιο
4. Συνδεδεμένα Πρόσωπα
5. Φάκελος Τεκμηρίωσης των Ενδοομιλικών Συναλλαγών και Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών Ενδοομιλικών Συναλλαγών
6. Υπόχρεοι σε τήρηση Φάκελου Τεκμηρίωσης και υποβολή "Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών"
7. Προθεσμίες
8. Πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής

### 1. Εισαγωγή

Μετά τους περιορισμούς λόγω της πανδημίας και την επανεκκίνηση της οικονομίας, οι φορολογικές αρχές παγκοσμίως εντείνουν τους φορολογικούς ελέγχους, ακολουθώντας μια πιο αυστηρή προσέγγιση, σε μια προσπάθεια συγκέντρωσης πρόσθετων φορολογικών εσόδων.

Ένα από τα κυρία αντικείμενα ελέγχου που εστιάζουν οι φορολογικές αρχές, αποτελεί το «Transfer Pricing» ή οι «Ενδοομιλικές συναλλαγές», οι συναλλαγές δηλαδή μεταξύ «συνδεδεμένων προσώπων», και ειδικότερα η τεκμηρίωση αυτών.

Το θέμα του Transfer Pricing έχει τεθεί πλέον σε υψηλή προτεραιότητα από τον ΟΟΣΑ (Οργανισμός Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης), του Οργανισμού που έχει ορίσει το ευρύτερο πλαίσιο που διέπει τις ενδοομιλικές συναλλαγές αλλά και του των μεθόδων τεκμηρίωσης αυτών.

Έχοντας ως σκοπό την αντικειμενική και ορθή φορολόγηση των κερδών ενός πολυεθνικού ομίλου, έχει δημιουργηθεί η έννοια του Arm’s Length Principle (Αρχή των Ίσων αποστάσεων). Η εφαρμογή του Arm’s Length Principle στοχεύει κυρίως στην εξάλειψη των ευνοϊκών συνθηκών που μπορούν να προκύψουν μεταξύ συναλλαγών, ανάμεσα σε εταιρείες που βρίσκονται στον ίδιο όμιλο ή γενικότερα ανάμεσα σε εταιρείες που θεωρούνται συνδεδεμένες.

Βασική αρχή του άρθρου 9 του Προτύπου Φορολογικών Συμβάσεων του ΟΟΣΑ, αποτελεί η συνθήκη κατά την οποία, επιβάλλεται μεταξύ συνδεδεμένων επιχειρήσεων να μην επικρατούν ή να συνομολογούνται όροι που διαφέρουν από αυτούς που θα ίσχυαν μεταξύ ανεξάρτητων επιχειρήσεων.

Η Ελλάδα έχοντας υιοθετήσει τις γενικές αρχές του ΟΟΣΑ περί ενδοομιλικών συναλλαγών, έχει εντάξει στο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.4172/2013) και σε εγκυκλίους που τον συνοδεύουν , και ορίσει τις έννοιες των συνδεδεμένων

προσώπων, της υποχρέωσης τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών συναλλαγών καθώς και του περιεχομένου του, γνωστοποίησης των ενδοομιλικών συναλλαγών μέσω της υποβολής «Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών», τις μεθόδους με τις οποίες θα πρέπει να αποδεικνύεται η τήρηση της “Αρχής των Ίσων Αποστάσεων”, αλλά και τα πρόστιμα και τις κυρώσεις για τη μη συμμόρφωση.

## 2. Νομοθετικό πλαίσιο

### A. Νομοθεσία

#### (1) Νόμος 4172/2013 - Άρθρο 50. Ενδοομιλικές συναλλαγές

« 1. Νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες όταν πραγματοποιούν συναλλαγές, μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες, με συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. με οικονομικούς ή εμπορικούς όρους διαφορετικούς από εκείνους που θα ίσχυαν μεταξύ μη συνδεδεμένων προσώπων (ανεξάρτητων επιχειρήσεων) ή μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και τρίτων, οποιαδήποτε κέρδη τα οποία χωρίς τους όρους αυτούς θα είχαν πραγματοποιηθεί από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, αλλά τελικά δεν πραγματοποιήθηκαν λόγω των διαφορετικών όρων (αρχή των ίσων αποστάσεων) περιλαμβάνονται στα κέρδη του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας μόνον στο βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου.

**1Α.** Κατ’ εξαίρεση, εάν κατά την παρ. 1, στα κέρδη νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, τα οποία υπάγονται σε φόρο στην Ελλάδα, περιληφθούν κέρδη τα οποία υπάγονται σε φόρο στην Ελλάδα στο όνομα συνδεδεμένου προσώπου κατά την έννοια του άρθρου 2 και έχουν προκύψει κατόπιν φορολογικού ελέγχου του πρώτου υπαγόμενου στον φόρο νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, δύναται το δεύτερο υπαγόμενο στον φόρο, συνδεδεμένο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα να ζητήσει ανάλογη προσαρμογή στα φορολογητέα κέρδη του, κατόπιν υποβολής τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης που συνοδεύεται από γνωστοποίηση της οικείας έκθεσης ελέγχου του πρώτου υπαγόμενου στον φόρο.

[ Η παράγραφος 1Α τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 171 του ν. [4972/2022](#) (ΦΕΚ Α' 181/23-09-2022) και εφαρμόζεται για διορθώσεις κερδών που διενεργούνται με πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού που εκδίδονται μετά την έναρξη ισχύος του ν. [4972/2022](#) και πριν την έναρξη ισχύος του ν. [4972/2022](#), εφόσον κατά το χρόνο έναρξης ισχύος του οι σχετικές υποθέσεις είναι εκκρεμείς. Ως εκκρεμείς νοούνται οι υποθέσεις σύμφωνα με την παράγραφο 50 του άρθρου 72 του ν. Κ.Φ.Δ.. Για την εφαρμογή της νέας παραγράφου 1Α η τρίμηνη προθεσμία για την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. αρχίζει από την έναρξη ισχύος του ν. [4972/2022](#), σύμφωνα με την παράγραφο 84 του άρθρου 72 του παρόντος νόμου.]

2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και ερμηνεύονται σύμφωνα με τις γενικές αρχές και τις κατευθυντήριες γραμμές του ΟΟΣΑ για τις ενδοομιλικές συναλλαγές».

**(2) Νόμος 4172/2013 - Άρθρο 2. Ορισμοί [ ζ] «συνδεδεμένο πρόσωπο»]**

**(3) ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘΜ. 4987 (ΦΕΚ Α' 206/04-11-2022) [προϊσχύσαντα Κ.Φ.Δ., νόμος [4174/2013](#) ]**

#### ΤΜΗΜΑ VI ΕΝΔΟΟΜΙΛΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ

- Άρθρο 21. Φάκελος τεκμηρίωσης
- Άρθρο 22. Προέγκριση μεθοδολογίας ενδοομιλικής τιμολόγησης

- Άρθρο 56. Πρόστιμα εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς / ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών

## B. Εγκύκλιοι

- **E.2087/2022** - Οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 171 του ν. 4972/2022 (ΦΕΚ Α' 181)
- **Αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1111174 ΕΞ 2017** - Φορολογική μεταχείριση δαπανών τις οποίες μία επιχείρηση επαναχρεώνει σε συνδεδεμένες σε αυτή εταιρείες ή σε τρίτες εταιρείες (πελάτες της)
- **Αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦΒ 1086197 ΕΞ 2016/6.6.2016** - Υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών του άρθρου 21 του ν.4174/2013 για επιχειρήσεις που συγχωνεύονται με απορρόφηση με βάση τις διατάξεις του ν. 2166/1993
- **Αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1008055 ΕΞ 2016/19.1.2016** - Φορολογική μεταχείριση των ποσών που καταβάλλονται από υποκατάστημα αλλοδαπής εταιρείας εγκατεστημένο στη χώρα μας στο κεντρικό του κατάστημα, μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν. 4172/2013
- **Αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦΒ 1136663 ΕΞ 2015/21.10.2015** - Διευκρινίσεις ως προς την υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών των εταιρειών επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία (Α.Ε.Ε.Α.Π.) του ν. 2778/1999
- **ΠΟΛ.1142/2.7.2015** - Διευκρινίσεις για θέματα ενδοομιλικών συναλλαγών με βάση τις διατάξεις των ν.4172/2013 και ν.4174/2013
- **Αρ. πρωτ.: Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. 10025/23.4.2015** - Περί του χαρακτηρισμού των επιχειρήσεων ως συνδεδεμένων, λόγω ύπαρξης σχέσεων ουσιώδους οικονομικής εξάρτησης
- **ΠΟΛ.1093/22.4.2015** - Διευκρινίσεις ως προς την υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών των εμποροβιομηχανικών εταιρειών που έχουν υπαχθεί στις διατάξεις του α.ν. 89/1967
- **Αρ. πρωτ.: Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. 8907/6.4.2015** - Περί της υποχρέωσης τήρησης των διατάξεων του άρθρου 50 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), καθώς και των άρθρων 21 και 22 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)
- **Αρ. πρωτ.: Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. 302/9.1.2015** - Περί της υπαγωγής επιχειρήσεων στην υποχρέωση του άρθρου 21 του ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας»
- **Αρ. πρωτ.: Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. 22890/5.8.2014** - Περί της υπαγωγής επιχειρήσεων στην υποχρέωση του άρθρου 21 του ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας»

## Πρόγραμμα ελέγχου [ Α 1293/2019]

**ΘΕΜΑ:** «Πρόγραμμα ελέγχου προσώπων που τηρούν απλογραφικά βιβλία, για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά»

**Άρθρο 7 :** Έλεγχος συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων

Επί διενέργειας συναλλαγών μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων, διενεργούνται οι παρακάτω ελεγκτικές επαληθεύσεις:

**1.** Ελέγχεται αν το ελεγχόμενο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είναι συνδεδεμένη με άλλα πρόσωπα κατά την έννοια των διατάξεων του [άρθρου 2](#) του ν.



[4172/2013.](#)

2. Ελέγχεται αν το ελεγχόμενο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είναι μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπής επιχείρησης ή διαθέτει μόνιμες εγκαταστάσεις στην αλλοδαπή.
3. Ελέγχεται η πραγματοποίηση συναλλαγών ή μεταφορά λειτουργιών κατά την έννοια των [άρθρων 50](#) και [51](#) του ν. [4172/2013](#), του ελεγχόμενου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας με τις συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή πρόσωπα ή με μόνιμες εγκαταστάσεις ή με το κεντρικό τους στην αλλοδαπή, για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τήρησης της «αρχής των ίσων αποστάσεων» κατά τις ελεγχόμενες περιόδους.
4. Ελέγχεται εάν υφίσταται η υποχρέωση κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης τιμών ενδοομιλικών συναλλαγών στις ελεγχόμενες περιόδους και οι σχετικές με την κατάρτιση φακέλου τεκμηρίωσης, παρεπόμενες υποχρεώσεις (υποβολή Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών).
5. Ελέγχεται η ορθή μεταφορά των δεδομένων του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών από τα βιβλία του ελεγχόμενου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, καθώς και από το Φάκελο Τεκμηρίωσης.
6. **Ανεξάρτητα από την υποχρέωση κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης από το ελεγχόμενο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, ελέγχεται η τεκμηρίωση των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών και η τήρηση της «αρχής των ίσων αποστάσεων».**
7. Ελέγχεται αν έχει γίνει φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων με βάση τυχόν διαφορές που προέκυψαν από την εφαρμογή της «αρχής των ίσων αποστάσεων».
8. Ελέγχεται, αν έχουν εκδοθεί αποφάσεις προέγκρισης της μεθοδολογίας τιμολόγησης για συναλλαγές με συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή πρόσωπα ή μόνιμες εγκαταστάσεις, η ισχύς των κρίσιμων παραδοχών στις οποίες βασίστηκε η απόφαση προέγκρισης, η τήρηση των όρων της απόφασης προέγκρισης και η υποβολή της ετήσιας έκθεσης συμμόρφωσης με τους όρους και τις προϋποθέσεις της απόφασης προέγκρισης.

### 3. Συνδεδεμένα Πρόσωπα

Σύμφωνα άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε

“«συνδεδεμένο πρόσωπο»: κάθε πρόσωπο [β) «πρόσωπο»: κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα], το οποίο συμμετέχει άμεσα ή έμμεσα στη διοίκηση, τον έλεγχο ή το κεφάλαιο άλλου προσώπου, το οποίο είναι συγγενικό πρόσωπο [στ) «συγγενικό πρόσωπο»: ο/η σύζυγος και οι ανιόντες ή κατιόντες σε ευθεία γραμμή,] ή με το οποίο συνδέεται.”

Για τον καθορισμό των συνδεδεμένων προσώπων έχουν δοθεί τόσο ποιοτικά αλλά και ποσοτικά κριτήρια:

#### Ποσοτικά κριτήρια

**αα)** κάθε πρόσωπο που κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια ή συμμετοχή στο κεφάλαιο τουλάχιστον τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

**ββ)** δύο ή περισσότερα πρόσωπα, εάν κάποιο πρόσωπο κατέχει άμεσα ή έμμεσα μετοχές, μερίδια δικαιώματα ψήφου ή συμμετοχής στο κεφάλαιο τουλάχιστον

τριάντα τρία τοις εκατό (33%), βάσει αξίας ή αριθμού, ή δικαιώματα σε κέρδη ή δικαιώματα ψήφου,

«2. Για την εφαρμογή των υποπεριπτώσεων α' και ββ' της περ. ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013, οι έμμεσες συμμετοχές προκύπτουν με πολλαπλασιασμό των κατεχόμενων ποσοστών μέσω των διαδοχικών βαθμίδων.

Εάν, για παράδειγμα, η εταιρεία Α συμμετέχει με ποσοστό 80% στο κεφάλαιο της εταιρείας Β, η Β με τη σειρά της συμμετέχει με ποσοστό 60% στο κεφάλαιο της εταιρείας Γ και η Γ συμμετέχει με ποσοστό 80% στο κεφάλαιο της εταιρείας Δ, τότε η εταιρεία Α συμμετέχει έμμεσα, με 48% ( $80\% \times 60\%$ ) στο κεφάλαιο της εταιρείας Γ και με 38,4% ( $48\% \times 80\%$ ) στο κεφάλαιο της εταιρείας Δ. **(ΠΟΛ.1142/2.7.2015 )»**

#### **Ποιοτικά κριτήρια**

**γγ)** κάθε πρόσωπο με το οποίο υπάρχει σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης η ελέγχου η ασκεί καθοριστική επιρροή ή έχει τη δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής άλλου προσώπου ή σε περίπτωση που και τα δύο πρόσωπα έχουν σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ή ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής από τρίτο πρόσωπο.

« Επίσης, σχέση άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης ενός προσώπου από άλλο πρόσωπο ή άμεσης ή έμμεσης ουσιώδους διοικητικής εξάρτησης δύο προσώπων από τρίτο πρόσωπο, κατά την έννοια της υποπερίπτωσης γγ' των ως άνω διατάξεων, υπάρχει όταν ενδεικτικά (και όχι περιοριστικά), προκύπτουν ή διαπιστώνονται μία ή περισσότερες από τις παρακάτω περιπτώσεις/καταστάσεις:

- περισσότερο από το ήμισυ των μελών του διοικητικού συμβουλίου ή ένας ή περισσότεροι διευθύνοντες σύμβουλοι ή διαχειριστές του διορίζονται από το άλλο πρόσωπο,

- το ίδιο πρόσωπο ή πρόσωπα που συμμετέχουν στη διοίκηση του ενός προσώπου με την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου ή του διαχειριστή, συμμετέχουν και στη διοίκηση του άλλου προσώπου με την ιδιότητα του διευθύνοντος συμβούλου ή διαχειριστή,

- τρίτο πρόσωπο διορίζει και στα δύο πρόσωπα, περισσότερο από το ήμισυ των μελών του διοικητικού συμβουλίου τους ή έναν ή περισσότερους από τους διευθύνοντες συμβούλους τους ή διαχειριστές τους.

Όσον αφορά στη σχέση άμεσου ή έμμεσου ελέγχου ή άσκησης καθοριστικής επιρροής ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής ενός προσώπου σε άλλο πρόσωπο ή άμεσου ή έμμεσου ελέγχου ή δυνατότητα άσκησης καθοριστικής επιρροής δυο προσώπων από τρίτο πρόσωπο, κατά την έννοια της ίδιας ως άνω υποπερίπτωσης γγ' αυτή υπάρχει, ενδεικτικά (και όχι περιοριστικά), όταν προκύπτουν ή διαπιστώνονται μία ή περισσότερες από τις κάτωθι καταστάσεις:

- το πρόσωπο (εξαιρουμένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) έχει δανείσει ή παρέχει εγγυήσεις για πιστώσεις του άλλου προσώπου και το ύψος του δανείου και των εγγυήσεων (αθροιστικά) υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνόλου του ενεργητικού του δανειολήπτη,

- τρίτο πρόσωπο (εξαιρουμένων των χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων) έχει δανείσει ή παρέχει εγγυήσεις για πιστώσεις και στα δύο πρόσωπα και το ύψος του δανείου και των εγγυήσεων (αθροιστικά) υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνόλου του ενεργητικού των δανειοληπτών,

- το ένα πρόσωπο προμηθεύει ή ορίζει τον/τους προμηθευτές σε ποσοστό τουλάχιστον ενενήντα τοις εκατό (90%) των πρώτων και βοηθητικών υλών που

απαιτούνται για την παραγωγή του συνόλου των προϊόντων του άλλου προσώπου και προκύπτει από σύμβαση (έγγραφη ή προφορική) ότι καθορίζει τις τελικές τιμές πώλησης των προϊόντων. Η σχέση δικαιοπάροχου - δικαιοδόχου σε περιπτώσεις συμβάσεων δικαιόχρησης (franchising) δεν συνιστά από μόνη της σχέση σύνδεσης κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013,

- Η σχέση του αποκλειστικού ή κύριου προμηθευτή εμπορευμάτων ή παροχής υπηρεσιών ενός προσώπου σε άλλο πρόσωπο, δεν συνιστά από μόνη της σχέση σύνδεσης κατά την έννοια της περ. ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013. (ΠΟΛ.1142/2.7.2015 )»

#### 4. Φάκελος Τεκμηρίωσης των Ενδοομιλικών Συναλλαγών και Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών Ενδοομιλικών Συναλλαγών

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών είναι στην ουσία μια οικονομοτεχνική μελέτη στην οποία περιγράφονται τα συνδεδεμένα μέρη, οι ενδοομιλικές συναλλαγές που πραγματοποιούνται και ελέγχεται η τήρηση της αρχής των ίσων αποστάσεων.

Ο Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών Ενδοομιλικών Συναλλαγών αποτελεί μια συνοπτική και κωδικοποιημένη παρουσίαση των περιεχομένων του φακέλου η οποία υποβάλλεται ηλεκτρονικά στο TAXIS.

Σύμφωνα με το άρθρο 21 του Νόμου 4174/2013:

*“1. Για τις μεταξύ τους συναλλαγές που εμπίπτουν στο άρθρο 50 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, καθώς και τη μεταξύ τους μεταφορά λειτουργιών του άρθρου 51 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, τα συνδεδεμένα πρόσωπα κατά την έννοια της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, υποχρεούνται να τηρούν Φάκελο Τεκμηρίωσης. Φάκελο Τεκμηρίωσης υποχρεούνται να τηρούν και οι μόνιμες εγκαταστάσεις αλλοδαπών επιχειρήσεων στην Ελλάδα, για τις παραπάνω συναλλαγές τους με το κεντρικό ή με τα συνδεδεμένα πρόσωπα του κεντρικού τους στην αλλοδαπή, καθώς και τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες για τις παραπάνω συναλλαγές τους με μόνιμες εγκαταστάσεις που διατηρούν στην αλλοδαπή.”*

#### 5. Υπόχρεοι σε τήρηση Φακέλου Τεκμηρίωσης και υποβολή «Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών»

##### Υπόχρεοι σε τήρηση Φακέλου Τεκμηρίωσης Προϋποθέσεις

Ενώ η απόδειξη της τήρησης της αρχής των ίσων αποστάσεων σε συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων αποτελεί τον γενικότερο κανόνα, η υποχρέωση τήρησης Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών και η υποβολή Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών Ενδοομιλικών Συναλλαγών επέρχεται όταν υπάρχουν οι παρακάτω προϋποθέσεις:

Πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά, τα εξής :

(1) Η νομική οντότητα «συνδεδεμένο πρόσωπο», με μία ή περισσότερες, διεθνείς ή και εγχώριες νομικές οντότητες

(2) Οι «ενδοομιλικές συναλλαγές » να ξεπερνούν :

[2.1 ] Όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου δεν υπερβαίνει τα πέντε (5)

εκατομμύρια ευρώ ανά φορολογικό έτος:

- οι «ενδοομιλικές συναλλαγές» να ξεπερνούν τις 100.000 [αθροιστικά όλες οι συναλλαγές των συνδεδεμένων (Ομίλου)] ευρώ ανά φορολογικό έτος. ή **[2.2]** Όταν ο κύκλος εργασιών του υπόχρεου υπερβαίνει τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά φορολογικό έτος:
- οι «ενδοομιλικές συναλλαγές» να ξεπερνούν τις 200.000 ευρώ [αθροιστικά όλες οι συναλλαγές των συνδεδεμένων (Ομίλου)] ανά φορολογικό έτος.

#### **Εξαιρέσεις και Ειδικές Περιπτώσεις**

Από τις υποχρεώσεις τήρησης της «αρχής των ίσων αποστάσεων», κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών εξαιρούνται οι παρακάτω περιπτώσεις ακόμα και αν οι συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα ξεπερνάνε τα όρια που προβλέπονται

##### **▪ Εξαιρέση ατομικής επιχείρησης-φυσικών προσώπων**

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1142/2.7.2015, τόσο τα φυσικά πρόσωπα όσο και οι ατομικές επιχειρήσεις εξαιρούνται από την υποχρέωση τήρησης της «αρχής των ίσων αποστάσεων», κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών.

*“Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι υποχρέωση τήρησης της «αρχής των ίσων αποστάσεων», κατάρτισης φακέλου τεκμηρίωσης και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών έχουν μόνο τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, όπως αυτά ορίζονται στις περιπτώσεις γ' και δ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013, για τις συναλλαγές τους με συνδεδεμένα πρόσωπα της περίπτωσης ζ' του ίδιου άρθρου, είτε αυτά είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, είτε φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα εάν αυτά ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Επομένως και η κάθε είδους κοινοπραξία της περ. δ' του άρθρου 2 εμπίπτει στις ως άνω διατάξεις για τις συναλλαγές της με συνδεδεμένα πρόσωπα. Αντίθετα, η ως άνω υποχρέωση δεν καταλαμβάνει σε καμία περίπτωση φυσικά πρόσωπα, ανεξάρτητα εάν αυτά ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομική επιχείρηση) ή όχι, για τις συναλλαγές τους με άλλα συνδεδεμένα πρόσωπα. (ΠΟΛ.1142/2.7.2015)”*

##### **▪ Εξαιρέση νομικών οντοτήτων, οι οποίες απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος**

Καθώς οι διατάξεις περί τεκμηρίωσής ενδοομιλικών συναλλαγών αποτελούν μέρος του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, τα οποία απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος, δεν έχουν υποχρέωση τεκμηρίωσης των συναλλαγών τους με συνδεδεμένα πρόσωπα.

*“Επισημαίνεται ότι τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, τα οποία απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος, βάσει των διατάξεων του ν.4172/2013 ή ειδικών διατάξεων νόμων, δεν έχουν υποχρέωση τεκμηρίωσης των συναλλαγών τους με συνδεδεμένα πρόσωπα. (ΠΟΛ.1142/2.7.2015)”*

##### **▪ Δανειακές συμβάσεις και παροχή εγγυήσεων**

Σε περιπτώσεις σύναψης δανειακών συμβάσεων και παροχής εγγυήσεων για τον υπολογισμό των ορίων βάσει των οποίων θα πρέπει να συνταχθεί φάκελος ενδοομιλικών συναλλαγών λαμβάνονται υπόψιν το ποσό των δουλευμένων ή χρεωμένων/παστωμένων τόκων και όχι το ύψος του κεφαλαίου, καθώς μόνο οι τόκοι επηρεάζουν το φορολογικό αποτέλεσμα. Αντίστοιχα κατά την παροχή εγγυήσεων λαμβάνεται υπόψη μόνο το ύψος των προμηθειών ή αμοιβών εγγυήσης.

“5. Σε περιπτώσεις σύναψης δανειακών συμβάσεων καθώς και παροχής πιστώσεων, ταμειακών διευκολύνσεων και καταθέσεων μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων της περίπτωσης ζ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013 και προκειμένου για τον υπολογισμό των ορίων της παρ. 2 του άρθρου 21 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), βάσει των οποίων υφίσταται απαλλαγή ή υποχρέωση τεκμηρίωσης των τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών, λαμβάνεται υπόψη το ποσό των δεδουλευμένων τόκων που χρεώνεται/πιστώνεται και όχι το ποσό του κεφαλαίου επί του οποίου υπολογίστηκαν. Ομοίως, για τις ανάγκες σύνταξης του φακέλου τεκμηρίωσης και κατάρτισης του περιεχομένου του συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, αντικείμενο τεκμηρίωσης προκειμένου για τη διαπίστωση της τήρησης της «αρχής των ίσων αποστάσεων (Arm's Length Principle)», αποτελούν οι δεδουλευμένοι τόκοι του δανείου που χρεώνονται (δαπάνη) ή που πιστώνονται (έσοδο) και που προκύπτουν από την δανειακή σύμβαση, καθόσον οι τόκοι αυτοί επηρεάζουν τα αποτελέσματα. ....

Διευκρινίζεται ότι κατά την παροχή εγγυήσεων, για τον υπολογισμό των ορίων της παρ. 2 του άρθρου 21 του ν.4174/2013 λαμβάνεται υπόψη μόνο το ύψος των προμηθειών ή αμοιβών εγγύησης. (ΠΟΛ.1142/2.7.2015)”

#### ■ **Μερίσματα και αμοιβές Διοικητικών Συμβουλίων**

Τα μερίσματα που καταβάλλονται σε μέτοχους καθώς και οι αμοιβές που λαμβάνουν τα μέλη των Διοικητικών Συμβουλίων δεν αποτελούν ενδοομιλικές συναλλαγές βάση της ΠΟΛ.1142/2.7.2015.

“ ... τα μερίσματα που καταβάλλονται σε μέτοχους καθώς και οι αμοιβές που λαμβάνουν τα μέλη των Διοικητικών Συμβουλίων δεν αποτελούν ενδοομιλικές συναλλαγές μεταξύ συνδεδεμένων προσώπων και επομένως δεν εμπίπτουν ως αντικείμενο τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών του φακέλου τεκμηρίωσης και κατ' επέκταση δεν αναφέρονται στο συνοπτικό πίνακα πληροφοριών. (ΠΟΛ.1142/2.7.2015)”

#### ■ **Περιπτώσεις συγχώνευσης επιχειρήσεων**

“6. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει, ότι σε περίπτωση συγχώνευσης επιχειρήσεων με απορρόφηση με βάση τις διατάξεις του ν. 2166/1993, για τις συναλλαγές που πραγματοποιούνται από την απορροφούμενη εταιρεία μετά την ημερομηνία σύναψης του ισολογισμού μετασχηματισμού και μέχρι τον χρόνο ολοκλήρωσης του μετασχηματισμού (ημερομηνία καταχώρησης της απόφασης στο Γ.Ε.Μ.Η.), υποχρέωση κατάρτισης Φακέλου τεκμηρίωσης και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, εφόσον πληρούνται οι οριζόμενες στο άρθρο 21 του ν. 4174/2013 προϋποθέσεις, έχει η απορροφώσα εταιρεία. Ειδικότερα, η υποχρέωση αυτή καταλαμβάνει τις συναλλαγές εκείνες που πραγματοποίησε στο πιο πάνω χρονικό διάστημα η απορροφούμενη εταιρεία με άλλες συνδεδεμένες με αυτή εταιρείες και όχι τις συναλλαγές μεταξύ της απορροφώσας και της απορροφούμενης εταιρείας, καθόσον οι πράξεις αυτές μπορούν να αντιλογισθούν στα βιβλία της απορροφώσας εταιρείας, με λογιστική τακτοποιητική εγγραφή, μετά την ολοκλήρωση της απορρόφησης και την ενσωμάτωση των δεδομένων των απορροφούμενων εταιρειών στα βιβλία της (Δ12Β 1125529 ΕΞ2010/27.9.2010 έγγραφό μας) και ως εκ τούτου, δεν υφίσταται υποχρέωση τεκμηρίωσης αυτών.

Τέλος, διευκρινίζεται ότι για τις συναλλαγές που πραγματοποίησε η απορροφούμενη εταιρεία μέχρι την ημερομηνία σύναψης του ισολογισμού μετασχηματισμού και εφόσον προκύπτει σχετική υποχρέωση για κατάρτιση Φακέλου τεκμηρίωσης και υποβολής συνοπτικού πίνακα πληροφοριών, τότε ο Φάκελος θα καταρτίζεται και ο



συνοδευτικός συνοπτικός πίνακας θα υποβάλλεται από την ίδια, εντός τεσσάρων (4) μηνών από την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού μετασχηματισμού, που αποτελεί με βάση τα αναφερόμενα στην παράγραφο 5 της παρούσας, και λήξη του φορολογικού της έτους». ( Αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦΒ 1086197 ΕΞ 2016/ 6.6.2016 )”

▪ **Δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά για έκπτωση**

Οι δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και αναμορφώνονται με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της επιχείρησης δεν αποτελούν αντικείμενο τεκμηρίωσης σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, έστω και αν αφορούν ενδοομιλικές συναλλαγές, θα πρέπει όμως να συμπεριλαμβάνονται στον Φάκελο Τεκμηρίωσης και στο Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών.

“3. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω και δεδομένου ότι αντικείμενο της τεκμηρίωσης ενδοομιλικών συναλλαγών των υπόχρεων ημεδαπών νομικών προσώπων και οι νομικών οντοτήτων των περιπτώσεων γ' και δ' του άρθρου 2 του ΚΦΕ, είναι, κατά ρητή διατύπωση του νόμου, τα κέρδη από συναλλαγές με συνδεδεμένα πρόσωπα στον βαθμό που δεν μειώνουν το ποσό του καταβλητέου φόρου, συνάγεται ότι οι δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και αναμορφώνονται με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της επιχείρησης (δηλούμενες λογιστικές διαφορές) δεν αποτελούν αντικείμενο τεκμηρίωσης σύμφωνα με την αρχή των ίσων αποστάσεων, έστω και αν αφορούν ενδοομιλικές συναλλαγές. Ωστόσο, θα πρέπει να αναφέρονται στον Φάκελο Τεκμηρίωσης καθώς και στον σχετικό κατάλογο ενδοομιλικών συναλλαγών προς τεκμηρίωση του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών, με την επισήμανση ότι πρόκειται για δαπάνες που έχουν αναμορφωθεί φορολογικά». ( Αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦΒ 1054893 ΕΞ 2016/17.3.2016 )”

▪ **Εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία (Α.Ε.Ε.Α.Π.)**

Για τις Εταιρείες επενδύσεων σε ακίνητη περιουσία (Α.Ε.Ε.Α.Π.) δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις αναφορικά με την τεκμηρίωση τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών.

“7. Μετά από όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω και δεδομένου του ειδικού τρόπου φορολόγησης που επιβάλλεται στις Α.Ε.Ε.Α.Π. με βάση τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 31 του ν.2778/1999, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των ν. 4172/2013 και ν. 4174/2013, αναφορικά με την τεκμηρίωση τιμών των ενδοομιλικών συναλλαγών των εταιρειών αυτών.» ( Αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦΒ 1136663 ΕΞ 2015/21.10.2015 )”

## 6. Προθεσμίες

Οι προθεσμίες που απορρέουν από την υπερχρέωση Σύνταξης Φακέλου Ενδοομιλικών Συναλλαγών και Συνοπτικού Πίνακας Πληροφοριών είναι οι παρακάτω:

**«Φάκελος Τεκμηρίωσης» – Προθεσμία κατάρτισης**

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης, που αποτελείται κατά περίπτωση από το Βασικό Φάκελο Τεκμηρίωσης και τον Ελληνικό Φάκελο Τεκμηρίωσης, καταρτίζεται έως τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

**«Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών» – Προθεσμία κατάρτισης**

Ο «Συνοπτικός Πίνακας Πληροφοριών», υποβάλλεται ηλεκτρονικά στη Φορολογική Διοίκηση καταρτίζεται έως τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

**Φάκελος Τεκμηρίωσης – Πότε τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης**

Ο Φάκελος Τεκμηρίωσης τίθεται στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης οποτεδήποτε ζητηθεί από αυτή εντός τριάντα (30) ημερών από την παραλαβή του σχετικού αιτήματος από τον υπόχρεο.

(Άρθρο 21, Φάκελος τεκμηρίωσης του Νόμου Ν. 4987/04-11-2022 [Αντικατέστησε τον προηγούμενο Κ.Φ.Δ., νόμος 4174/2013])

## 7. Πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής

Προβλέπονται πρόστιμα σε πέντε διαφορετικές περιπτώσεις, ως εξής :

- 1. Περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής ή υποβολής ανακριβούς/ατελούς υποβολής του «Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών» :** Επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών του υπόχρεου φορολογουμένου για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης. Το παραπάνω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των πεντακοσίων (500) ευρώ και μεγαλύτερο των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ.
- 2. Περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικού συνοπτικού πίνακα:** το παραπάνω πρόστιμο επιβάλλεται μόνο αν μεταβάλλονται τα ποσά των συναλλαγών και οι συνολικές διαφορές είναι άνω των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ.
- 3. Περίπτωση υποβολής ανακριβούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών :** το παραπάνω πρόστιμο υπολογίζεται επί των ποσών που αφορά η ανακρίβεια και επιβάλλεται μόνο αν η ανακρίβεια αφορά ποσοστό μεγαλύτερο του 10% των συνολικών συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης.
- 4. Περίπτωση μη υποβολής του Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών :** επιβάλλεται πρόστιμο υπολογιζόμενο σε ποσοστό ένα χιλιοστό (1/1000) των συναλλαγών για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση τεκμηρίωσης, το οποίο δεν μπορεί να είναι μικρότερο των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ και μεγαλύτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ.
- 5. Εκπρόθεσμη διάθεση του «φάκελου τεκμηρίωσης» στην Φορολογική Διοίκηση :** Σε περίπτωση που ο φάκελος τεκμηρίωσης της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Κώδικα τεθεί στη διάθεση της Φορολογικής Διοίκησης από την τριακοστή πρώτη (31 η) ημέρα από την κοινοποίηση σχετικής πρόσκλησης έως την εξηκοστή (60ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, αν διατεθεί από την εξηκοστή πρώτη (61) ημέρα έως την ενενηκοστή (90ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, ενώ αν δεν διατεθεί καθόλου ή διατεθεί μετά την ενενηκοστή (90ή) ημέρα επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με είκοσι χιλιάδες (20.000) ευρώ.

### Επισημάνση :

Σε περίπτωση διαπίστωσης, στο πλαίσιο ελέγχου, εκ νέου διάπραξης της ίδιας παράβασης, εντός πενταετίας από την έκδοση της αρχικής πράξης, τα σύμφωνα με το παρόν άρθρο πρόστιμα επιβάλλονται στο διπλάσιο και, στην περίπτωση κάθε επόμενης ίδιας παράβασης, στο τετραπλάσιο του αρχικώς επιβληθέντος προστίμου. ((Ν. 4987/04-11-2022 [Αντικατέστησε τον προηγούμενο Κ.Φ.Δ., νόμος 4174/2013]) - Άρθρο 56. Πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής ή ανακριβούς/ατελούς Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών ή Φακέλου Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών)

# Κανόνες διανομής κερδών σε κεφαλαιουχικές εταιρείες (ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ)

**Αθανασόπουλος Κ. Λάμπρος**  
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής  
Partner και Μέλος του Δ.Σ  
Ωρίων Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές Α.Ε.

## Περιεχόμενα

1. Το Νομοθετικό πλαίσιο της Διανομής των Κερδών
2. Ανώνυμη εταιρεία (Α.Ε)
3. Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε )
4. Ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία (Ι.Κ.Ε)

## 1. Το Νομοθετικό πλαίσιο της Διανομής των Κερδών

Το Νομοθετικό πλαίσιο της Διανομής των Κερδών με βάση την ισχύουσα για τον Εταιρικό τύπο νομοθεσία, έχει ως εξής :

- Α.Ε (Άρθρα 158 έως 161 [Τμήμα Δέκατο Διάθεση Κερδών] και 177 «Παραβάσεις μελών διοικητικού συμβουλίου» του Ν.4548/18)
- Ε.Π.Ε (Άρθρα 24 Αποθεματικών κεφάλαιον, 24<sup>α</sup> Διανομή κερδών, 60 του Ν.3190/55 )
- Ι.Κ.Ε (Άρθρο 100 « Έγκριση των καταστάσεων από τους εταίρους και διανομή κερδών» και 119 «Ποινικές διατάξεις» του Ν.4072/12 )

Εκτός το νομοθετικό πλαίσιο, πρέπει να λαμβάνουμε υπόψη και τις διατάξεις του Καταστατικού της κάθε Εταιρείας, σχετικά με την Διανομή Κερδών.

## 2. Ανώνυμη εταιρεία (Α.Ε)

### Νομοθετικό πλαίσιο

Ο Νόμος που διέπει τους κανόνες διανομής των κερδών μιας Ανωνύμου Εταιρείας είναι ο Ν.4548/18 και ειδική αναφορά γίνεται στο τμήμα δέκατο του ίδιου νόμου (άρθρα 158 έως 163).

- Άρθρο 158.Κράτηση αποθεματικού
- Άρθρο 159.Προϋποθέσεις και περιορισμός διανομής ποσών
- Άρθρο 160.Καθαρά κέρδη – Διανομή κερδών
- Άρθρο 161.Ελάχιστο μέρισμα
- Άρθρο 162.Προσωρινό μέρισμα και μεταγενέστερη διανομή κερδών και προαιρετικών αποθεματικών
- Άρθρο 163.Επιστροφή παράνομα εισπραχθέντων ποσών

**Κανόνες διανομής κερδών Ανωνύμου Εταιρείας:**

Η εταιρεία υπολογίζει αρχικά τα <sup>1</sup>καθαρά κέρδη της χρήσης που έχει λήξει .

Στη συνέχεια από τα ανωτέρω κέρδη αφαιρεί :

**1)** Τα ποσά των πιστωτικών κονδυλίων της κατάστασης αποτελεσμάτων, που δεν αποτελούν πραγματοποιημένα κέρδη.

Π.χ οι διαφορές από την επιμέτρηση των επενδυτικών ακινήτων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν και συνεπώς δεν αποτελούν πραγματοποιημένα κέρδη .

Πραγματοποιημένο κέρδος θα προέκυπτε αν η εταιρεία πωλούσε το εν λόγω ακίνητο και προέκυπταν κέρδη από αυτό.

Γενικά ως πραγματοποιημένα κέρδη, κατά τα γενικώς ισχύοντα στη λογιστική θεωρία, είναι τα κέρδη εκείνα τα οποία προέρχονται από συναλλαγές και γεγονότα που διακανονίζονται με μετρητά ή με τη μορφή άλλων στοιχείων του ενεργητικού, η μετατροπή των οποίων σε μετρητά, μπορεί να εκτιμηθεί με σχετική βεβαιότητα.

**Σχετικές αποφάσεις της Ε.Λ.Τ.Ε και του Σ.ΛΟ.Τ**

- ΕΛΤΕ. Αρ.Πρ. 110/27.02.06 Οδηγίες αναφορικά με την διανομή κερδών από τις οικονομικές μονάδες που συντάσσουν ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης
- ΣΛΟΤ 179/2021 Διανομή κερδών από συναλλαγματικές διαφορές
- ΣΛΟΤ 2081/2021 Πραγματοποιημένα κέρδη για διανομή
- ΣΛΟΤ 1347/2020 Λογιστικός χειρισμός διανομής κερδών στο προσωπικό
- ΣΛΟΤ 31/2023. Συμψηφισμός προς απόσβεση σωρευμένων ζημιών με την διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο

**2)** Αφαιρείται η κατά τον νόμο και το καταστατικό κράτηση για σχηματισμό τακτικού <sup>2</sup>αποθεματικού.

Από τα κέρδη της χρήσης αφαιρούνται οι συσσωρευμένες λογιστικές ζημιές προηγούμενων χρήσεων και αφαιρείται ο πραγματικός φόρος εισοδήματος (ο οποίος υπολογίζεται επί των φορολογητέων κερδών, δηλαδή μετά την φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων και τις διαφορές λογιστικής – φορολογικής βάσης ).

Από το υπόλοιπο που απομένει από την ανωτέρω πράξη υπολογίζεται το <sup>2</sup>τακτικό αποθεματικό (βλέπε τρόπος υπολογισμού κατωτέρω). ΣΛΟΤ 652/2019

**3)** Στη συνέχεια η εταιρεία θα πρέπει να υπολογίσει το μέρισμα και να λάβει υπόψιν της τις προϋποθέσεις και τους περιορισμούς διανομής ποσών (αναλύονται κατωτέρω)

**Προσδιορισμός των καθαρών κερδών της χρήσης (ανάλυση άρθρου 160 Ν.4548/18)**

<sup>1</sup>Τα καθαρά κέρδη της της τελευταίας χρήσης που έχει λήξει της εταιρείας απεικονίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων και είναι τα προκύπτοντα κατ' εφαρμογή της ισχύουσας νομοθεσίας (Λογιστικό πλαίσιο πχ ΔΠΧΑ, ΕΛΠ κτλ).

Τα καθαρά κέρδη, εφόσον και στο μέτρο που μπορούν να διατεθούν (βλέπε περιορισμούς κατωτέρω), διατίθενται με απόφαση της γενικής συνέλευσης κατά

την εξής σειρά:

α) Αφαιρούνται τα ποσά των πιστωτικών κονδυλίων της κατάστασης αποτελεσμάτων, που δεν αποτελούν πραγματοποιημένα κέρδη.

β) <sup>2</sup>Αφαιρείται η κατά τον νόμο και το καταστατικό κράτηση για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού.

*«Κάθε έτος αφαιρείται το ένα εικοστό (1/20) τουλάχιστον των καθαρών κερδών για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Η αφαίρεση για σχηματισμό αποθεματικού παύει να είναι υποχρεωτική, μόλις τούτο φθάσει το ένα τρίτο (1/3) τουλάχιστον του κεφαλαίου. Το τακτικό αποθεματικό χρησιμοποιείται αποκλειστικά πριν από κάθε διανομή μερίσματος προς εξίσωση του τυχόν χρεωστικού υπολοίπου της κατάστασης αποτελεσμάτων.»*

γ) Κρατείται το απαιτούμενο ποσό για την καταβολή του ελάχιστου μερίσματος.

*«Το ελάχιστο μέρισμα ορίζεται σε ποσοστό τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) των καθαρών κερδών μετά από την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού και των λοιπών πιστωτικών κονδυλίων της κατάστασης αποτελεσμάτων, που δεν προέρχονται από πραγματοποιημένα κέρδη και καταβάλλεται σε μετρητά.*

*Με απόφαση της γενικής συνέλευσης που λαμβάνεται με αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία μπορεί να μειωθεί το ως άνω ποσοστό, όχι όμως κάτω του δέκα τοις εκατό (10%). Μη διανομή του ελάχιστου μερίσματος επιτρέπεται μόνο με απόφαση της γενικής συνέλευσης, που λαμβάνεται με την αυξημένη απαρτία των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 130 Ν.4548/18 και πλειοψηφία ογδόντα τοις εκατό (80%) του εκπροσωπούμενου στη συνέλευση κεφαλαίου.»*

*Το προς διανομή ποσό καταβάλλεται στους μετόχους μέσα σε δύο (2) μήνες από την απόφαση της τακτικής γενικής συνέλευσης που ενέκρινε τις ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις και αποφάσισε τη διανομή.*

Διαγραμματική απεικόνιση :

**ΠΙΝΑΚΑΣ Α:**



| <u>Τα καθαρά κέρδη της της τελευταίας χρήσης που έχει λήξει :</u> |  | <u>Σχόλια</u>   |
|---|--|---|
|   | Καθαρά κέρδη ΔΠΧΑ ή ΕΛΠ  |   |
| (Μείον)   | (α) Αφαιρούνται τα ποσά των πιστωτικών κονδυλίων της κατάστασης αποτελεσμάτων, που δεν αποτελούν πραγματοποιημένα κέρδη  | Πχ. Οι διαφορές από την επιμέτρηση των επενδυτικών ακινήτων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν κτλ   |
| (Μείον)   | (β) Αφαιρείται η κατά τον νόμο και το καταστατικό κράτηση για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 159 και 160 του Ν 4548/2018, προκύπτει ότι κατά τον προσδιορισμό των διανεμητέων κερδών μιας χρήσεως, λαμβάνονται υπόψη (αφαιρούνται) και οι συσσωρευμένες λογιστικές ζημιές προηγούμενων χρήσεων. Σημειώνεται ότι το κονδύλι των καθαρών κερδών της χρήσεως, έχει προκύψει μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος, ο οποίος υπολογίζεται επί των φορολογητέων κερδών, δηλαδή μετά την φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων και τις διαφορές λογιστικής - φορολογικής βάσης. Κατά την ίδια έννοια σχηματίζονται τόσο τα αποθεματικά της ΕΠΕ, όσο και της ΙΚΕ. ΣΛΟΤ 652/2019 | Κάθε έτος αφαιρείται το ένα εικοστό (1/20) τουλάχιστον των καθαρών κερδών για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Η αφαίρεση για σχηματισμό αποθεματικού παύει να είναι υποχρεωτική, μόλις τούτο φθάσει το ένα τρίτο (1/3) τουλάχιστον του κεφαλαίου. Το τακτικό αποθεματικό χρησιμοποιείται αποκλειστικά πριν από κάθε διανομή μερίσματος προς εξίσωση του τυχόν χρεωστικού υπολοίπου της κατάστασης αποτελεσμάτων. Άρθρο 158 Ν.4548/18  |
| (Μείον)   | γ) Κρατείται το απαιτούμενο ποσό για την καταβολή του ελάχιστου μερίσματος   | Το ελάχιστο μέρισμα ορίζεται σε ποσοστό τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) των καθαρών κερδών μετά από την αφαίρεση του τακτικού αποθεματικού και των λοιπών πιστωτικών κονδυλίων της κατάστασης αποτελεσμάτων, που δεν προέρχονται από πραγματοποιημένα κέρδη και καταβάλλεται σε μετρητά. Με απόφαση της γενικής συνέλευσης που λαμβάνεται με αυξημένη απαρτία και πλειοψηφία μπορεί να μειωθεί το ως άνω ποσοστό, όχι όμως κάτω του δέκα τοις εκατό (10%). Μη διανομή του ελάχιστου μερίσματος επιτρέπεται μόνο με απόφαση της γενικής συνέλευσης, που λαμβάνεται με την αυξημένη απαρτία των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 130 Ν.4548/18 και πλειοψηφία ογδόντα τοις εκατό (80%) του εκπροσωπούμενου στη συνέλευση κεφαλαίου. Άρθρο 161 Ν.4548/18 |
| Πλέον ή (Μείον)   | Το υπόλοιπο των καθαρών κερδών, όπως και τα τυχόν λοιπά κέρδη, που μπορεί να προκύψουν και να διατεθούν, σύμφωνα με το άρθρο 159 Ν.4548/18, διατίθεται κατά τους ορισμούς του καταστατικού και τις αποφάσεις της γενικής συνέλευσης.   | Από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 159 και 160 του Ν 4548/2018, προκύπτει ότι κατά τον προσδιορισμό των διανεμητέων κερδών μιας χρήσεως, λαμβάνονται υπόψη (αφαιρούνται) και οι συσσωρευμένες λογιστικές ζημιές προηγούμενων χρήσεων. Σημειώνεται ότι το κονδύλι των καθαρών κερδών της χρήσεως, έχει προκύψει μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος, ο οποίος υπολογίζεται επί των φορολογητέων κερδών, δηλαδή μετά την φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων και τις διαφορές λογιστικής - φορολογικής βάσης. ΣΛΟΤ 652/2019   |
| Κέρδη της χρήσης  |  |   |

### Προϋποθέσεις και περιορισμός διανομής ποσών (ανάλυση άρθρου 159 Ν.4548/18)

Το ποσό που διανέμεται στους μετόχους της Α.Ε δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των αποτελεσμάτων της τελευταίας χρήσης που έχει λήξει (βλέπε ανωτέρω πίνακα) , προσαυξημένο με τα κέρδη, τα οποία προέρχονται από προηγούμενες χρήσεις και δεν έχουν διατεθεί, και τα αποθεματικά για τα οποία επιτρέπεται και αποφασίστηκε από τη γενική συνέλευση η διανομή τους, και μειωμένο: (α) κατά το ποσό των πιστωτικών κονδυλίων της κατάστασης αποτελεσμάτων, που δεν αποτελούν πραγματοποιημένα κέρδη, (β) κατά το ποσό των ζημιών προηγούμενων χρήσεων και (γ) κατά τα ποσά που επιβάλλεται να διατεθούν για το σχηματισμό αποθεματικών, σύμφωνα με το νόμο και το καταστατικό

### Διαγραμματική απεικόνιση :

#### ΠΙΝΑΚΑΣ Β:

| <u>Μέγιστο ποσό που διανέμεται στους μετόχους της ΑΕ</u>  | <u>Σχόλια</u>   |
|---|---|
| Κέρδη κλειόμενης χρήσης   |   |
| Πλέον Κέρδη προηγ. χρήσεων  |   |
| Πλέον Αποθεματικά που επιτρέπεται και αποφασίστηκε από τη γενική συνέλευση η διανομή τους                       |   |
| (Μείον) Ζημιές προηγούμενων χρήσεων   |   |
| (Μείον) Πιστωτικών κονδυλίων της κατάστασης αποτελεσμάτων, που δεν αποτελούν πραγματοποιημένα κέρδη             | Πχ. Οι διαφορές από την επιμέτρηση των επενδυτικών ακινήτων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν κτλ |
| (Μείον) Ποσά που επιβάλλεται να διατεθούν για το σχηματισμό αποθεματικών, σύμφωνα με το νόμο και το καταστατικό | Πχ. Ποσά για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού κτλ   |
| <b>Μέγιστο ποσό που μπορεί να διανεμηθεί</b>  |   |

Με την επιφύλαξη των διατάξεων για τη μείωση του κεφαλαίου, **δεν μπορεί να γίνει οποιαδήποτε διανομή στους μετόχους**, εφόσον, κατά την ημερομηνία λήξης της τελευταίας χρήσης, το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας (καθαρή θέση), όπως προσδιορίζονται στο νόμο, είναι ή, ύστερα από τη διανομή αυτή, θα γίνει κατώτερο από το ποσό του κεφαλαίου, προσαυξημένου με: (α) τα αποθεματικά, των οποίων η διανομή απαγορεύεται από το νόμο ή το καταστατικό, (β) τα λοιπά πιστωτικά κονδύλια της καθαρής θέσης, τα οποία δεν επιτρέπεται να διανεμηθούν, και (γ) τα ποσά των πιστωτικών κονδυλίων της κατάστασης αποτελεσμάτων, που δεν αποτελούν πραγματοποιημένα κέρδη. Το ποσό του κεφαλαίου που προβλέπεται στο προηγούμενο εδάφιο μειώνεται κατά το ποσό του κεφαλαίου που έχει καλυφθεί αλλά δεν έχει καταβληθεί, όταν το τελευταίο δεν εμφανίζεται στο ενεργητικό του ισολογισμού. Η έννοια της διανομής των ανωτέρω περιλαμβάνει ιδίως την καταβολή μερισμάτων και τόκων από μετοχές.

#### Διαγραμματική απεικόνιση :

##### ΠΙΝΑΚΑΣ Γ:

| <u>Το σύνολο των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας μετά τη διανομή δεν μπορεί να είναι κατώτερο από το :</u>          | <u>Σχόλια</u>   |
|---|---|
| Μετοχικό κεφάλαιο   |   |
| Πλέον (α) τα αποθεματικά, των οποίων η διανομή απαγορεύεται από το νόμο ή το καταστατικό,                         | Πχ. Τακτικό αποθεματικό   |
| Πλέον (β) τα λοιπά πιστωτικά κονδύλια της καθαρής θέσης, τα οποία δεν επιτρέπεται να διανεμηθούν                  | Πχ. Αποθεματικό από επανεκτίμηση ακινήτου (εύλογη αξία)   |
| Πλέον (γ) τα ποσά των πιστωτικών κονδυλίων της κατάστασης αποτελεσμάτων, που δεν αποτελούν πραγματοποιημένα κέρδη | Πχ. Οι διαφορές από την επιμέτρηση των επενδυτικών ακινήτων στην εύλογη αξία τους αναγνωρίζονται ως κέρδη ή ζημιές στα αποτελέσματα της περιόδου που προκύπτουν κτλ |
| <b>Ελάχιστο ποσό που δεν μπορεί να διανεμηθεί από τα ίδια κεφάλαια</b>  |   |

Το υπόλοιπο των καθαρών κερδών, όπως και τα τυχόν λοιπά κέρδη, που μπορεί να προκύψουν και να διατεθούν, σύμφωνα με τα ανωτέρω, διατίθεται κατά τους ορισμούς του καταστατικού και τις αποφάσεις της γενικής συνέλευσης.

**Επιστροφή παράνομα εισπραχθέντων ποσών (Άρθρο 163 Ν.4548/2018)**

Κάθε ποσό που διανέμεται στους μετόχους κατά παράβαση των άρθρων 158 έως και 162 Ν.4548/2018 επιστρέφεται από αυτούς που το εισέπραξαν, αν η εταιρεία αποδείξει ότι οι μέτοχοι γνώριζαν ή, λαμβανομένων υπόψη των περιστάσεων, όφειλαν να γνωρίζουν ότι οι διανομές που έγιναν σ' αυτούς δεν ήταν σύνομες.

**Παραβάσεις μελών διοικητικού συμβουλίου ( Άρθρο 177)**

Τιμωρείται με φυλάκιση και με χρηματική ποινή από 10.000 μέχρι 100.000 ευρώ το μέλος του διοικητικού συμβουλίου, το οποίο:....

2. Προβαίνει σε διανομή κερδών ή άλλων ωφελημάτων σε μετόχους της εταιρείας ή τρίτο πρόσωπο, που δεν προκύπτουν από τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της εταιρείας ή χωρίς να έχουν συνταχθεί χρηματοοικονομικές καταστάσεις ή με βάση χρηματοοικονομικές καταστάσεις που εν γνώσει του είναι ανακριβείς ή παραπλανητικές ή συντάχθηκαν κατά παράβαση του νόμου.

**Πρακτικό παράδειγμα**

Δίδονται τα κάτωθι δεδομένα:

Ανώνυμη εταιρεία με καθαρά κέρδη προ φόρων 2.000.000 ευρώ και λογιστικές διαφορές 100.000 ευρώ .

Η διάρθρωση των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας είναι η εξής:

|                                 |   |
|---------------------------------|---|
| --Μετοχικό κεφάλαιο             | 800.000   |
| --Ζημιές προηγ.χρήσεων          | (700.000) (Λογιστικές ζημιές/όχι φορολογικές)                         |
| --Διαφορές εύλογης αξίας Παγίων | 1.000.000 (Αφορά ποσό από επιμέτρηση ακινήτων στην εύλογη αξία τους ) |

Να υπολογιστεί η διανομή των κερδών

**Βήμα πρώτο(προσδιορισμός καθαρών κερδών χρήσης)**

|                             |  |
|-----------------------------|--|
| Κέρδη προ φόρων             | 2.000.000                                |
| Μείον: Ζημιές προηγ.χρήσεων | <u>(700.000)</u>                         |
| Κέρδη χρήσης προ φόρων      | 1.300.000                                |
| Μείον: Φόρος εισοδήματος    | <u>(462.000)</u> (2.000.000+100.000)*22% |
| Καθαρά κέρδη χρήσης         | <u>838.000</u>                           |

**Βήμα δεύτερο(υπολογισμός τακτικού αποθεματικού)**

Τακτικό αποθεματικό=838.000\* 5% = 41.900

**Βήμα τρίτο (υπολογισμός πρώτου μερίσματος και προϋποθέσεις /περιορισμούς διανομής ποσών)**

|                           |                 |
|---------------------------|-----------------|
| Καθαρά κέρδη χρήσης       | 838.000         |
| Μείον:Τακτικό αποθεματικό | <u>(41.900)</u> |
| Ποσό προς διανομή         | <u>796.100</u>  |

Ίδια κεφάλαια εταιρείας

|                       |         |
|-----------------------|---------|
| --Μετοχικό κεφάλαιο   | 800.000 |
| --Τακτικό αποθεματικό | 41.900  |

|                    |                  |
|--------------------|------------------|
| --Διαφορές εύλογης |                  |
| Αξίας παγίων       | 1.000.000        |
| --Κέρδη εις νέο    | <u>796.100</u>   |
| Σύνολο (α)         | <u>2.638.000</u> |

Τα ίδια κεφάλαια μετά τη διανομή δεν μπορούν να γίνουν κατώτερα από

|                       |                  |
|-----------------------|------------------|
| --Μετοχικό κεφάλαιο   | 800.000          |
| --Τακτικό αποθεματικό | 41.900           |
| --Διαφορές εύλογης    |                  |
| Αξίας παγίων          | <u>1.000.000</u> |
| Σύνολο (β)            | <u>1.841.900</u> |

Άρα (α) μείον (β) = 2.638.000 - 1.841.900 = 796.100 που αποτελεί και το μέγιστο ποσό, το οποίο μπορεί να διανεμηθεί.

|                            |                 |
|----------------------------|-----------------|
| Άρα πρώτο μέρισμα          |                 |
| Καθαρά κέρδη χρήσης        | 838.000         |
| Μείον: Τακτικό αποθεματικό | <u>(41.900)</u> |
| Ποσό προς διανομή          | 796.100         |

796.100\*35% = 278.635 ποσό πρώτου μερίσματος  
796.100-517.465 = 517.465 πρόσθετο ποσό προς διανομή

### Χρόνος κτήσης (φορολογικός) των εσόδων από μερίσματα

Ο χρόνος απόκτησης του δικαιώματος εισπραχίας για την εφαρμογή των διατάξεων του Κ.Φ.Ε. βάση της ΠΟΛ 1223/8.10.2015 έχει ως ακολούθως:

«i) Για το εισόδημα από μερίσματα ημεδαπής προέλευσης, προμερίσματα, καθώς και για προσωρινές απολήψεις κερδών, ο χρόνος λήψης της απόφασης για την έγκριση της διανομής τους από το αρμόδιο όργανο του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας.

Όσον αφορά στη διανομή έκτακτων αποθεματικών που έχουν σχηματισθεί στον ισολογισμό της κλειόμενης χρήσης, με την ΠΟΛ.1042/26.1.2015 εγκύκλιό μας διευκρινίστηκε ότι η έκτακτη γενική συνέλευση των μετόχων δεν μπορεί να αποφασίσει για την εν λόγω διανομή, καθόσον η διανομή αυτή συνεπάγεται τροποποίηση του ισολογισμού που έχει εγκριθεί από την τακτική γενική συνέλευση των μετόχων. Αντίθετα, όσον αφορά στη διανομή έκτακτων αποθεματικών προηγούμενων χρήσεων με απόφαση έκτακτης γενικής συνέλευσης, χρόνος κτήσης θεωρείται ο χρόνος λήψης της απόφασης από την έκτακτη γενική συνέλευση, δεδομένου ότι η εν λόγω συνέλευση μπορεί να αποφασίσει για την πιο πάνω διανομή, καθόσον στην περίπτωση αυτή δεν πρόκειται για τροποποίηση απόφασης τακτικής γενικής συνέλευσης, η οποία αποφάσισε τη διανομή κερδών, αλλά ορίζεται τρόπος περαιτέρω διαθέσεως ήδη σχηματισθέντων αποθεματικών και μη διανεμηθέντων κερδών παρελθουσών χρήσεων ( ΝΣΚ 356/1976 γνωμοδότηση της Ολομέλειας του Ν.Σ.Κ., αριθ.7/1993 ατομική γνωμοδότηση του γραφείου νομικού συμβούλου του Υπουργείου Εμπορίου). Τα ανωτέρω ισχύουν και για τις Ε.Π.Ε., δεδομένου ότι οι διατάξεις του ν.3190/1955 δεν διαφέρουν από αυτές του κ.ν.2190/1920 σε ό,τι αφορά στην έγκριση οικονομικών καταστάσεων των Ε.Π.Ε.»

### 3. Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε)

#### Νομοθετικό πλαίσιο

Ο Νόμος που διέπει τη διανομή κερδών των ΕΠΕ είναι ο Ν.3190/55 και βασικά άρθρα του νόμου αυτού που αφορούν τη διανομή των κερδών παρατίθεται πιο κάτω.

#### Άρθρο 24. Αποθεματικών κεφάλαιον

Ετησίως αφαιρείται το εικοστόν τουλάχιστον των καθαρών κερδών προς σχηματισμόν αποθεματικού. Η αφαίρεσις αυτή παύει ούσα υποχρεωτική όταν το αποθεματικόν φθάση το εν τρίτον του κεφαλαίου. Πρόσθετα αποθεματικά μπορεί να προβλέπονται από το καταστατικό ή να αποφασίζονται από τους εταίρους με την πλειοψηφία της παραγράφου 1 του άρθρου 38.

#### Άρθρο 24α. Διανομή κερδών

1. Αν δεν προβλέπεται διαφορετικά στο καταστατικό, οι εταίροι έχουν δικαιώματα επί των καθαρών κερδών που προκύπτουν από τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ανάλογα με τα εταιρικά τους μερίδια.
2. Αν πραγματοποιήθηκε διανομή μη πραγματικών κερδών, οι εταίροι που έλαβαν αυτά υποχρεούνται να τα αποδώσουν. Η αγωγή για την αναζήτηση αυτών παραγράφεται πέντε (5) έτη μετά την καταβολή αυτών.

#### Άρθρο 60.

Τιμωρείται δια των ποινών του άρθρου 458 του Ποινικού Κώδικος:

6. Όστις άνευ ισολογισμού ή κατά παράβασιν αυτού ή δυνάμει ψευδούς ή παρανόμου ισολογισμού επεχείρησε την διανομήν κερδών προς τους εταίρους.  
[Προσοχή: Από 1η Ιουλίου 2019 έχει τεθεί σε ισχύ ο νέος Ποινικός Κώδικας (Νόμος 4619/2019)]

#### Επισημάνσεις

**α)** Τα καθαρά κέρδη της ΕΠΕ προκύπτουν από τον ισολογισμό αυτής και εκτενής ανάλυση για το πως υπολογίζονται τα καθαρά κέρδη παρατίθενται στην αρχή του παρόντος (βλέπε Κεφ. 2 Ανώνυμες εταιρείες)

**β)** Ο τρόπος υπολογισμού του τακτικού αποθεματικού δεν διαφέρει από αυτόν της Ανωνύμου Εταιρείας .

#### ΣΛΟΤ 652/2019. Προσδιορισμός διανεμητέων κερδών

«... Από τον συνδυασμό των διατάξεων των [άρθρων 159](#) και [160](#) του Ν [4548/2018](#), προκύπτει ότι κατά τον προσδιορισμό των διανεμητέων κερδών μιας χρήσεως, λαμβάνονται υπόψη (αφαιρούνται) και οι συσσωρευμένες λογιστικές ζημιές προηγούμενων χρήσεων.

Σημειώνεται ότι το κονδύλι των καθαρών κερδών της χρήσεως, έχει προκύψει μετά την αφαίρεση του φόρου εισοδήματος, ο οποίος υπολογίζεται επί των φορολογητέων κερδών, δηλαδή μετά την φορολογική αναμόρφωση των αποτελεσμάτων και τις διαφορές λογιστικής – φορολογικής βάσης. Κατά την ίδια έννοια σχηματίζονται τόσο τα αποθεματικά της ΕΠΕ, όσο και της ΙΚΕ.»

### 4. Ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία (Ι.Κ.Ε)

Ο Νόμος που διέπει τη διανομή κερδών των ΙΚΕ είναι ο Ν.4072/12 και ανάλυση αυτού παρατίθεται πιο κάτω.



**Κέρδη Ι.Κ.Ε.**

Στο τέλος της εταιρικής χρήσης συντάσσεται λογαριασμός, από τον οποίο εμφανίζονται τα κέρδη ή οι ζημίες της εταιρείας. Στην εταιρική σύμβαση μπορεί να προβλέπεται ότι διανέμονται κέρδη και πριν από το τέλος της εταιρικής χρήσης με βάση προσωρινό λογαριασμό. Εκτός αντίθετης συμφωνίας, οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη και τις ζημίες κατά το ποσοστό συμμετοχής τους.

**Έγκριση των καταστάσεων από τους εταίρους και διανομή κερδών**

1. Για την έγκριση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων και τη διανομή κερδών απαιτείται απόφαση των εταίρων.
2. Κάθε έτος και πριν από κάθε διανομή κερδών πρέπει να κρατείται τουλάχιστον το ένα εικοστό (1/20) των καθαρών κερδών, για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Το αποθεματικό αυτό μπορεί μόνο να κεφαλαιοποιείται ή να συμψηφίζεται με ζημίες. Πρόσθετα αποθεματικά μπορούν να προβλέπονται από το καταστατικό ή να αποφασίζονται από τους εταίρους.  
[Ο τρόπος υπολογισμού του τακτικού αποθεματικού δεν διαφέρει από αυτόν της Ανωνύμου Εταιρείας .ΣΛΟΤ 652/2019 (βλέπε σχετική ανάλυση στο παρόν πιο πάνω για κανόνες σχηματισμού τακτικού αποθεματικού)]
3. Για να διανεμηθούν κέρδη, πρέπει αυτά να προκύπτουν από τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις. Οι εταίροι αποφασίζουν για τα κέρδη που θα διανεμηθούν. Το καταστατικό μπορεί να ορίζει ελάχιστη υποχρεωτική διανομή κερδών.
4. Η συμμετοχή των εταίρων στα κέρδη είναι ανάλογη προς τον αριθμό των μεριδίων που έχει κάθε εταίρος. Το καταστατικό μπορεί να προβλέπει ότι για ορισμένο χρόνο, που δεν θα υπερβαίνει τη δεκαετία, κάποιος εταίρος ή εταίροι δεν μετέχουν ή μετέχουν περιορισμένα στα κέρδη ή στο προϊόν της εκκαθάρισης ή ότι έχουν δικαίωμα λήψης πρόσθετων κερδών.
5. Οι εταίροι που εισέπραξαν κέρδη κατά παράβαση των προηγούμενων παραγράφων οφείλουν να τα επιστρέψουν στην εταιρεία. Η αξίωση αυτή μπορεί να ασκηθεί και πλαγίως από τους δανειστές.
6. Η προηγούμενη παράγραφος εφαρμόζεται και σε περιπτώσεις κεκρυμμένης καταβολής κερδών ή έμμεσης επιστροφής εισφορών.  
Προς αποφυγή καταστρατήγησης της παραπάνω απαγόρευσης, π.χ. μέσω δυσανάλογων αμοιβών που μειώνουν το λογιστικό κέρδος, η παράγραφος 6 επεκτείνει την υποχρέωση επιστροφής των κερδών **και σε περιπτώσεις κεκρυμμένης καταβολής κερδών** (π.χ. με υπερβολικές αμοιβές και ανταλλάγματα προς τους εταίρους στο πλαίσιο συμβάσεών τους με την εταιρία) ή έμμεσης επιστροφής εισφορών.

**Ποινικές διατάξεις (Άρθρο 119)**

Τιμωρείται με τις ποινές του άρθρου 458 του Ποινικού Κώδικα:

- α) ...δ) Όποιος προβαίνει σε διανομή κερδών που δεν προκύπτουν από τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις ή προκύπτουν από ψευδείς ή παράνομες καταστάσεις. ...

.....

Σχετικό με την Διάθεση Κερδών Α.Ε. άρθρο, μπορείτε να δείτε :  
Ν. 4548/2018 (Ανώνυμες Εταιρείες) 40 Κύρια σημεία - Διαφορές σε σχέση με τον  
κ.ν. 2190/1920 [ ΚΕΦ. 12) Κανόνες Διανομής Κερδών ( Άρθρα 158-164)]- Διατάξεις  
που αφορούν Λογιστές και Ελεγκτές (Κωνσταντίνος Ιωαν. Νιφορόπουλος )  
<https://www.taxheaven.gr/circulars/31760/arora-n-4548-2018-anwnymes-etaireies-40-kyria-shmeia-diafores-se-sxesh-me-ton-k-n-2190-1920-diataxeis-poy-aforoy-n-logistes-kai-elegktes>

*Coming together is the Beginning  
Keeping together is Progress  
Working together is Success*

( Henry Ford (1863-1947)



# Κανόνες διανομής κερδών σε προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε. & Ε.Ε.) και Ατομικές επιχειρήσεις με απλογραφικά και διπλογραφικά βιβλία

Αντώνης Κατακουζηνός, MSc  
Audit and Tax Manager  
Ωρίων Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές Α.Ε.

## Περιεχόμενα

1. Προσωπικές εταιρείες με διπλογραφικά βιβλία (Ο.Ε. , Ε.Ε.)
2. Προσωπικές εταιρείες με απλογραφικά βιβλία (Ο.Ε., Ε.Ε.)
3. Ατομικές επιχειρήσεις με διπλογραφικά και απλογραφικά βιβλία

## 1. Προσωπικές εταιρείες με διπλογραφικά βιβλία (Ο.Ε. , Ε.Ε.)

### Ομόρρυθμος εταιρεία με διπλογραφικά βιβλία.

#### Εμπορική νομοθεσία

Η Εμπορική νομοθεσία που διέπει τις Ο.Ε. είναι ο Ν.4072/2012 (άρθρα 249 έως 269). Εφόσον δεν υπάρχει ειδική ρύθμιση στο Ν.4072/2012 , για τις ομόρρυθμες εταιρείες εφαρμόζονται οι διατάξεις του Αστικού Κώδικα, με εξαίρεση τις διατάξεις των άρθρων 758 και 761 του Αστικού Κώδικα ( Άρθρο 249. Έννοια, εφαρμοζόμενες διατάξεις) .

#### Διάθεση των κερδών στην Ομόρρυθμη Εταιρεία (Ο.Ε.)

**α)** Στο τέλος της εταιρικής χρήσης συντάσσεται λογαριασμός, από τον οποίο εμφανίζονται τα κέρδη ή οι ζημιές της εταιρείας. Στην εταιρική σύμβαση μπορεί να προβλέπεται ότι διανέμονται κέρδη και πριν από το τέλος της εταιρικής χρήσης με βάση προσωρινό λογαριασμό. **Εκτός αντίθετης συμφωνίας**, οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη και τις ζημιές κατά το ποσοστό συμμετοχής τους (Άρθρο 255 Ν.4072/2012).

#### Αιτιολογική έκθεση

Οι σπουδαιότερες ρυθμίσεις σχετικά με τις προς τα έσω σχέσεις των εταίρων είναι οι εξής:.....γ) Πέραν της κατ' έτος διανομής κερδών, παρέχεται η δυνατότητα διανομής κερδών με βάση προσωρινό λογαριασμό, εφόσον τούτο προβλέπεται στην εταιρική σύμβαση (άρθρο 255). Με τη διάταξη αυτή αναγνωρίζεται, και νομοθετικά, το δικαίωμα απολήψεων.

**β)** Από τις σχετικές διατάξεις του Αστικού Κώδικα προβλέπονται τα εξής:

#### «Άρθρο 762

#### Διανομή κερδών και ζημιών

Σε περίπτωση εταιρίας με διάρκεια μακρότερη από ένα έτος ο λογαριασμός κλείνεται και τα κέρδη μοιράζονται στο τέλος κάθε έτους, **εφόσον δεν προκύπτει κάτι άλλο από την εταιρική σύμβαση.**

#### **Άρθρο 763**

**Αν δεν υπάρχει αντίθετη συμφωνία, οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη και στις ζημίες κατά ίσα μέρη, ανεξάρτητα από την εισφορά τους.**

Αν η αναλογία του καθενός ορίστηκε μόνο ως προς τα κέρδη ή μόνο ως προς τις ζημίες, σε περίπτωση αμφιβολίας η αναλογία αυτή ισχύει και για τα δύο.

#### **Άρθρο 764**

Η συμφωνία με την οποία κάποιος εταίρος αποκλείεται από τα κέρδη ή απαλλάσσεται από τις ζημίες είναι άκυρη. Την ακυρότητα μπορεί να επικαλεστεί μόνο αυτός.

Η συμφωνία με την οποία ο εταίρος που συνεισφέρει μόνο την εργασία του δεν θα συμμετέχει στις ζημίες είναι ισχυρή.»

**γ)** Ο ενδοτικός χαρακτήρας των ανωτέρω διατάξεων επιτρέπει διαφορετικές ρυθμίσεις στην εταιρική σύμβαση της Ο.Ε. ,όπως για παράδειγμα να μη διανέμονται κέρδη εφόσον υφίσταται σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό της εταιρείας περί μη διανομής κερδών.

Ανάλογη θέση έχει πάρει και το υπουργείο οικονομικών όπου στην ΠΟΛ. 1054/2014 μεταξύ άλλων ανέφερε σχετικά:

«Σε περίπτωση διανομής κερδών από τους τηρούντες διπλογραφικά βιβλία και εφόσον υπάρχει σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό τους, εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 55 του Ν. 2238/1994, δηλαδή παρακρατείται φόρος εισοδήματος με συντελεστή 10% [5% σήμερα], ο οποίος αποδίδεται μέσα σε ένα μήνα από την υποβολή της δήλωσης στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., του νομικού προσώπου και καταχωρείται στο είδος φόρου 1172 και στον ΚΑΕ 142. Με την παρακράτηση αυτή εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα πιο πάνω εισοδήματα.

Επισημαίνεται ότι, στα υπόψη νομικά πρόσωπα της παρ.4 του άρθρου 2 του Κ.Φ.Ε. **από τη στιγμή που δεν υπάρχει σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό της εταιρείας περί διανομής** κερδών, όλα τα κέρδη θεωρούνται διανεμόμενα και συνεπώς σε όλα τα κέρδη επιβάλλεται ο παρακρατηθείς φόρος 10%[5% σήμερα].»

**Χρόνος κτήσης (για του εταίρους) του δικαιώματος είσπραξης των διανεμόμενων κερδών.**

Σχετικά με το δικαίωμα είσπραξης των διανεμόμενων κερδών η ΠΟΛ.1223/8.10.2015 αναφέρει τα εξής:

«Όσον αφορά στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, τις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, τις αστικές κερδοσκοπικές εταιρείες, τις συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, καθώς και τις κοινοπραξίες, **που τηρούν διπλογραφικά βιβλία**, χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης των διανεμόμενων κερδών (μερισμάτων), όπως αυτά προκύπτουν από τις σχετικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία, θεωρείται η τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους. Αν έχουν διενεργηθεί προσωρινές απολήψεις κερδών ή διανομή κερδών παρελθουσών χρήσεων, χρόνος κτήσης του εισοδήματος αυτού θεωρείται ο χρόνος που λαμβάνει χώρα η απόληψη ή η διανομή αυτών (πίστωση ή καταβολή). Οδηγίες σχετικά με την παρακράτηση φόρου στις προσωρινές απολήψεις κερδών έχουν δοθεί με την ΠΟΛ.1042/26.1.2015 εγκύκλιό μας. Επισημαίνεται ότι για τα ίδια πιο πάνω πρόσωπα, που τηρούν βιβλία με την απλογραφική μέθοδο, χρόνος

απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης του συνόλου των κερδών που προκύπτουν από αυτά θεωρείται η ημερομηνία στην οποία έκλεισε η διαχείριση.» ΠΟΛ.1223/8.10.2015

### **Φορολογικός συντελεστής στις Ομόρρυθμες Εταιρείες (Ο.Ε.) με διπλογραφικά βιβλία.**

Για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι Ο.Ε. που τηρούν διπλογραφικά βιβλία από το φορολογικό έτος 2021 και εφεξής ο συντελεστής φόρου ανέρχεται σε 22% (άρθρο 58 Ν.4172/2013) .

Σε περίπτωση που η Ο.Ε. διανείμει μέρος ο συντελεστής παρακράτησης φόρου ανέρχεται σε 5% (άρθρο 64 Ν.4172/2013) .

#### Άρα :

Από τη στιγμή που δεν υπάρχει σχετική πρόβλεψη στο καταστατικό της εταιρείας περί μη διανομής κερδών, τότε όλα τα κέρδη της Ο.Ε. θεωρούνται διανεμόμενα και συνεπώς σε όλα τα κέρδη επιβάλλεται ο παρακρατηθείς φόρος 5%.

### **Ετερόρρυθμος εταιρεία με διπλογραφικά βιβλία.**

Η Εμπορική νομοθεσία που διέπει τις Ε.Ε. είναι ο Ν.4072/2012 (άρθρα 271 έως 284). Εφόσον δεν υπάρχει ειδική ρύθμιση στο Ν.4072/2012 , εφαρμόζονται για την ετερόρρυθμη εταιρεία οι διατάξεις για την ομόρρυθμη εταιρεία.

### **Διάθεση των κερδών στην Ετερόρρυθμη Εταιρεία (Ε.Ε.)**

Άρθρο 277. Κέρδη και ζημίες «Οι διατάξεις του άρθρου 255 ισχύουν και ως προς τον ετερόρρυθμο εταίρο. Ο ετερόρρυθμος εταίρος συμμετέχει στις ζημίες της εταιρείας έως το ποσό της εισφοράς του, εκτός αν στην εταιρική σύμβαση προβλέπεται η συμμετοχή του για ορισμένο μεγαλύτερο χρηματικό ποσό».

Όσον αφορά τους κανόνες διανομής κερδών , τη φορολογία εισοδήματος κτλ, ισχύουν ότι και στην ομόρρυθμη εταιρεία (βλέπε ανωτέρω κεφ. 1.1 για τις Ο.Ε.)

## **2. Προσωπικές εταιρείες με απλογραφικά βιβλία (Ο.Ε., Ε.Ε.)**

### **Δυνατότητα χρήσης απλογραφικών βιβλίων.**

Ο Ν.4308/2014 των Ε.Λ.Π., κατατάσσει τις οντότητες με βάση το μέγεθός τους (Άρθρο 1, παρ.2) . Με βάση την κατάταξη αυτή , ορίζονται οι υποχρεώσεις που προκύπτουν για κάθε οντότητα, ως προς την τήρηση των βιβλίων και τη γενικότερη εφαρμογή του λογιστικού συστήματος.

Οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρείες σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 2 του Ν.4308/2014, εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό του 1.500.000 ευρώ για δύο συνεχόμενες ετήσιες περιόδους.

«2.6 Σημειώνεται ότι μοναδικό κριτήριο για την ένταξη των οντοτήτων της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 (ετερόρρυθμη εταιρεία, ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση, κλπ.) στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων αποτελεί ο κύκλος εργασιών τους, με όριο το ποσό των 1.500.000 ευρώ για δύο συνεχόμενες ετήσιες περιόδους. Δηλαδή, μια πολύ μικρή οντότητα της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 εντάσσεται στην κατηγορία των μικρών οντοτήτων (από πολύ μικρή), όταν υπερβεί το όριο του (καθαρού) κύκλου εργασιών 1.500.000 ευρώ» Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014

Σε αυτή την περίπτωση, με βάση τη παράγραφο 8 του άρθρου 16 του Ν.4308/2014, απαλλάσσονται από την υποχρέωση σύνταξης ισολογισμού και σε συνδυασμό με τη



παράγραφο 3 του άρθρου 12 του ίδιου νόμου, δύναται να χρησιμοποιούν ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων – εξόδων).

#### **Διάθεση των κερδών σε Ομόρρυθμες και Ετερόρρυθμες Εταιρείες με απλογραφικά βιβλία.**

Όλα τα κέρδη θεωρούνται πως διανέμονται στους εταίρους στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης

Η φορολογική επιβάρυνση επί των κερδών στις Ο.Ε,ΕΕ με απλογραφικά βιβλία ανέρχεται σε 22% και δεν υπάρχει κάποια πρόσθετη φορολογική επιβάρυνση επί των «διανεμόμενων κερδών», σε αντίθεση με τις ΟΕ,ΕΕ που τηρούν διπλογραφικά βιβλία (βλέπε ανάλυση πιο πάνω)

#### **Χρόνος κτήσης δικαιώματος είσπραξης των διανεμόμενων κερδών.**

Για τις Ο.Ε. και Ε.Ε. που τηρούν απλογραφικά βιβλία η ΠΟΛ.1223/8.10.2015 αναφέρει:

*«Όσον αφορά στις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες, τις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, τις αστικές κερδοσκοπικές εταιρείες, τις συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, καθώς και τις κοινοπραξίες, που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης των διανεμόμενων κερδών (μερισμάτων), όπως αυτά προκύπτουν από τις σχετικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία, θεωρείται η τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματός τους. Αν έχουν διενεργηθεί προσωρινές απολήψεις κερδών ή διανομή κερδών παρελθουσών χρήσεων, χρόνος κτήσης του εισοδήματος αυτού θεωρείται ο χρόνος που λαμβάνει χώρα η απόληψη ή η διανομή αυτών (πίστωση ή καταβολή). Οδηγίες σχετικά με την παρακράτηση φόρου στις προσωρινές απολήψεις κερδών έχουν δοθεί με την ΠΟΛ.1042/26.1.2015 εγκύκλιό μας. **Επισημαίνεται ότι για τα ίδια πιο πάνω πρόσωπα, που τηρούν βιβλία με την απλογραφική μέθοδο, χρόνος απόκτησης του δικαιώματος είσπραξης του συνόλου των κερδών που προκύπτουν από αυτά θεωρείται η ημερομηνία στην οποία έκλεισε η διαχείριση.**»*

ΠΟΛ.1223/8.10.2015

#### **Φορολογικός συντελεστής σε Ομόρρυθμες και Ετερόρρυθμες Εταιρείες με απλογραφικά βιβλία.**

Για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι Ο.Ε.και οι Ε.Ε. που τηρούν απλογραφικά βιβλία από το φορολογικό έτος 2021 και εφεξής ο συντελεστής φόρου ανέρχεται σε 22% (άρθρο 58 Ν.4172/2013).

Σχετικά με την παρακράτηση φόρου κατά τη διανομή, η ΠΟΛ.1042/26.1.2015 αναφέρει τα εξής:

*«**Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία**, στην αιτιολογική έκθεση του ν.4223/2013 και συγκεκριμένα του άρθρου 23 αυτού, με το οποίο προστέθηκε παράγραφος 4 στο άρθρο 47 του ν.4172/2013, αναφέρεται ότι «για τα πιο πάνω πρόσωπα εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 21 έως 28 του Κεφαλαίου Γ' του ν.4172/2013 που αφορούν στα φυσικά πρόσωπα και επομένως, μεταξύ άλλων, προκύπτει ότι σε περίπτωση διανομής κερδών από τους εν λόγω υπόχρεους **δεν εφαρμόζεται η περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ν.4172/2013**».*

### 3. Ατομικές επιχειρήσεις με διπλογραφικά και απλογραφικά βιβλία

#### Κέρδη ατομικής επιχείρησης.

Σχετικά με τον τρόπο υπολογισμού των κερδών της ατομική επιχείρησης, ισχύουν ότι και στην ομόρρυθμη εταιρία (βλέπε ανωτέρω διατάξεις επί του παρόντος για τις Ο.Ε.)

#### Φορολογικός συντελεστής.

Σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013, για τις ατομικές επιχειρήσεις, ανεξαρτήτου κατηγορίας βιβλίων, όλα τα κέρδη φορολογούνται βάσει της κλίμακας της παραγράφου 1 του άρθρου 15 του Ν. 4172/2013:

Κλίμακα άρθρου 15 Ν.4172/2013

|                      |     |
|----------------------|-----|
|                      |     |
| <b>0-10.000</b>      | 9%  |
| <b>10.001-20.000</b> | 22% |
| <b>20.001-30.000</b> | 28% |
| <b>30.001-40.000</b> | 36% |
| <b>40.001 -</b>      | 44% |

#### Διάθεση των κερδών σε ατομικές επιχειρήσεις.

Για την ατομική επιχείρηση δεν υφίσταται η έννοια της διανομής των κερδών, αφού όλα τα κέρδη ανήκουν στον επιχειρηματία. Συνεπώς εάν η εταιρεία τηρεί διπλογραφικό σύστημα τα κέρδη της Ατομικής, αφού πρώτα αφαιρεθεί ο φόρος που προκύπτει από την ανωτέρω κλίμακα ανήκουν στον επιχειρηματία αυτής.

Συνεπώς, δεν προκύπτει κάποια πρόσθετη φορολογική επιβάρυνση κατά τη διανομή των κερδών αυτών στον επιχειρηματία, πέρα από την επιβάρυνση της ανωτέρω φορολογικής κλίμακας.

.....

#### Σχετική αρθρογραφία

- Η διανομή κερδών σε προσωπικές εταιρείες με απλογραφικά βιβλία - Παραδείγματα - Το λάθος στο έντυπο «Ν» (Κωνσταντίνος Δημ. Γραβιάς)  
<https://www.taxheaven.gr/news/40911/h-dianomh-kerdwn-se-proswpikes-etairies-me-aplografika-biblia-paradeigmata-to-laos-sto-entypo-n>

*Coming together is the Beginning  
Keeping together is Progress  
Working together is Success*

*( Henry Ford (1863-1947)*



**20 ΧΡΟΝΙΑ (2003-2023)**  
**ORION**  
♦ AUDIT ♦ TAX ♦ ADVISORY

# Εσωτερικός Ελεγκτής Τι είναι και σε τι Βοηθάει

**Δρ. Ανδρέας Γ. Κουτούπης,**  
Καθηγητής Λογιστικής και Ελεγκτικής, Πανεπιστήμιο Θεσσαλίας  
Πιστοποιημένος Εσωτερικός Ελεγκτής (CMIIA, CIA, CRMA, CCSA, CICA, CCS)

Τα τελευταία χρόνια η χώρα μας ενισχύει το θεσμικό της πλαίσιο τόσο όσον αφορά την Οργάνωση επαρκών Συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου, όσο και στην λειτουργία του Εσωτερικού Ελέγχου με διάφορους Νόμους και Κανονιστικές Διατάξεις. Επιπρόσθετα, η οικονομική κρίση οδήγησε σε αυξημένα κρούσματα απάτης και διαφθοράς. Ένα από τα επαγγέλματα που κατεзоχήν συμβάλλουν στην ενίσχυση των επιχειρήσεων και οργανισμών ενάντια σε τέτοια φαινόμενα είναι αυτό του Εσωτερικού Ελεγκτή (Internal Auditor). Στην Ελλάδα οργανισμοί τόσο στον ιδιωτικό, όσο και στον δημόσιο τομέα, είτε υποχρεούμενοι από το κανονιστικό πλαίσιο λειτουργίας των επιχειρήσεων (π.χ. εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών επιχειρήσεις), είτε αντιλαμβανόμενοι τα οφέλη που απορρέουν από την σύσταση, στελέχωση και δραστηριοποίηση τμημάτων Εσωτερικού Ελέγχου (π.χ. τράπεζες και πολυεθνικές επιχειρήσεις), είτε επειδή παρέχουν υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου (π.χ. ελεγκτικές εταιρείες) πολύ συχνά αναζητούν εξειδικευμένα στελέχη στον Εσωτερικό Έλεγχο.

Η Ελληνική αγορά χαρακτηρίζεται ακόμη και σήμερα από έλλειψη κατάλληλα εξειδικευμένων στελεχών στον Εσωτερικό Έλεγχο, με αποτέλεσμα οι αμοιβές των υφιστάμενων στελεχών εσωτερικού ελέγχου να θεωρούνται υψηλές για τα ελληνικά δεδομένα. Η οργάνωση Μητρώου Εσωτερικών Ελεγκτών για τον Ιδιωτικό Τομέα από το Οικονομικό Επιμελητήριο στόχευσε εξαρχής στη δημιουργία τέτοιων στελεχών μέσα από τη σχετική εκπαίδευση τους σε συνάρτηση με την απόκτηση σχετικής εμπειρίας και φαίνεται ότι στα επόμενα χρόνια θα υπάρξει σαφής βελτίωση στη δημιουργία τέτοιων στελεχών, καθώς οι μέχρι σήμερα φορείς που εκπροσωπούσαν το επάγγελμα – βλέπε Ελληνικό Ινστιτούτο Εσωτερικών Ελεγκτών περιόριζαν τον ρόλο τους σε συνέδρια – εκπαιδεύσεις και όχι στην προστασία του επαγγέλματος από εξωγενείς παράγοντες και αλλότρια αλλά συγγενικά επαγγέλματα όπως αυτά του Ορκωτού Ελεγκτή Λογιστή και Λογιστή.

Η αδυναμία εξεύρεσης ικανών στελεχών με λογικό κόστος οδήγησε αρκετές από τις εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών εταιρείες να 'χρίσουν' παλιότερα Εσωτερικούς Ελεγκτές υφιστάμενα στελέχη της οικονομικής ή άλλων διευθύνσεων, χωρίς αυτά να διαθέτουν πάντοτε τα κατάλληλα προσόντα. Σύμφωνα με τα Διεθνή Επαγγελματικά Πρότυπα Εσωτερικού Ελέγχου του Διεθνούς Ινστιτούτου Εσωτερικών Ελεγκτών, 'Ο Εσωτερικός Έλεγχος είναι μία ανεξάρτητη, αντικειμενική και συμβουλευτική δραστηριότητα η οποία σχεδιάζεται με σκοπό να προσθέτει αξία και να βελτιώνει τις λειτουργίες κάθε οργανισμού. Επίσης, θα πρέπει να συμβάλλει στην επίτευξη των στόχων κάθε οργανισμού μέσω μίας συστηματικής και οργανωμένης προσέγγισης, η οποία θα αξιολογεί και θα βελτιώνει την αποτελεσματικότητα των

διαδικασιών διαχείρισεως κινδύνων, ελέγχου και διακυβέρνησης.' Εύκολα αντιλαμβάνεται κανείς ότι ανάλογα με την φύση και τις δραστηριότητες του οργανισμού που καλείται να υπηρετήσει ο υποψήφιος εσωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να διαθέτει και τα κατάλληλα προσόντα, δεξιότητες και εμπειρίες.

Η θέση του Εσωτερικού Ελεγκτή είναι πολύ σημαντική σε κάθε οργανισμό, καθώς είναι εκείνος που επισκοπεί, αξιολογεί και συμβουλεύει ως προς το υφιστάμενο σύστημα εσωτερικού ελέγχου, δηλαδή τις πολιτικές, τις διαδικασίες και τα σημεία ελέγχου που έχουν εγκαθιδρύσει οι διοικήσεις των οργανισμών προκειμένου να επιτυγχάνουν τους στόχους τους με οικονομικότητα, αποδοτικότητα και αποτελεσματικότητα και να αντιμετωπίζουν επαρκώς και αποτελεσματικά τους κινδύνους που τις χαρακτηρίζουν. Κάθε οργανισμός έχει το δικό του σύστημα εσωτερικού ελέγχου. Έτσι, για παράδειγμα διαφορετικές πολιτικές και διαδικασίες ακολουθούν οι τράπεζες από ότι οι βιομηχανικές επιχειρήσεις.

Ο Έλεγχος έχει σαν πρωταρχικό σκοπό την επίτευξη των αντικειμενικών σκοπών και στόχων των επιχειρήσεων, όπως αυτοί έχουν καθοριστεί κατά το στάδιο της λειτουργίας της σχεδίασης / προγραμματισμού. Κάθε οργανισμός έχει οργανωμένο το δικό του Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου, το οποίο μέσα από σχετικές πολιτικές, διαδικασίες, οδηγίες και κανονισμούς αποσκοπεί στην εξάλειψη των κινδύνων που σχετίζονται με την επιχειρηματική δραστηριότητα.

Σύμφωνα με τις καλές αρχές εταιρικής διακυβέρνησης, για την αξιολόγηση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου ορίζεται ως υπεύθυνη, σχετική ανεξάρτητη υπηρεσία, μέσα στην ίδια την επιχείρηση. Η τελευταία προκειμένου να ασκήσει ανεξάρτητα και αποτελεσματικά τον ρόλο της, θα πρέπει να έχει την δυνατότητα άμεσης επικοινωνίας είτε με το Διοικητικό Συμβούλιο, είτε με την Επιτροπή Ελέγχου.

Οι Μονάδες Εσωτερικού Ελέγχου επισκοπούν, αξιολογούν και συμβουλεύουν την Διοίκηση της Επιχείρησης σε θέματα που αφορούν το υφιστάμενο Σύστημα Εσωτερικού Ελέγχου της Επιχείρησης. Επίσης, είναι εκείνη η οποία θα επισημάνει τυχόν κινδύνους που απειλούν την καλή λειτουργία της Εταιρίας και εκείνη η οποία θα συμβουλέψει στο πως οι κίνδυνοι που έχουν επισημανθεί, μπορούν να αντιμετωπισθούν. Δεν παίρνει η ίδια μέτρα αντιμετώπισης των κινδύνων, ούτε κανένα από τα στελέχη της εμπλέκονται με τις ελεγχόμενες δραστηριότητες και λειτουργίες της επιχείρησης, ώστε να εξασφαλίζεται η αμεροληψία της.

Ο Εσωτερικός Έλεγχος, σε αντίθεση με τον Εξωτερικό Έλεγχο που περιορίζεται στον Έλεγχο και Πιστοποίηση της ακρίβειας των Οικονομικών Καταστάσεων των Επιχειρήσεων, διενεργεί τόσο Χρηματοοικονομικούς, όσο και Λειτουργικούς και Διοικητικούς Ελέγχους, αλλά και Ελέγχους Στρατηγικής. Οι παραπάνω έλεγχοι διενεργούνται με την μορφή Έργων, βάσει σχετικού Προγραμματισμού και Προϋπολογισμού ή Ειδικών Ελέγχων όταν γίνονται κατά παραγγελία της Διοίκησης ή της Επιτροπής Ελέγχου. Για την αποτελεσματική διενέργεια τους χρησιμοποιούνται ειδικά Προγράμματα Ελέγχου κατά περίπτωση που αναπτύσσονται από την ίδια την υπηρεσία.

Ο Εσωτερικός Ελεγκτής για να πετύχει στο έργο του, πρέπει να έχει την αμέριστη υποστήριξη της Διοίκησης της Εταιρίας, που θα του εξασφαλίζει ελεύθερη πρόσβαση στα πάσης φύσεως αρχεία της και κάθε είδους βοηθητικού υλικού το οποίο μπορεί να φανεί χρήσιμο στην αξιολόγηση του Συστήματος Εσωτερικού Ελέγχου. Οι Προτάσεις της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου θα πρέπει να κατευθύνονται προς την Διοίκηση της Εταιρίας, κυρίως σε μορφή γραπτών αναφορών, και αφού προηγουμένως έχουν συζητηθεί και συμφωνηθεί με τους ελεγχόμενους. Η Διοίκηση με την σειρά της αναλαμβάνει την υλοποίηση των προτάσεων της Υπηρεσίας Εσωτερικού Ελέγχου και θέτει χρονικά όρια για την εφαρμογή τους.

Τα στελέχη μιας σύγχρονης Δραστηριότητας Εσωτερικού Ελέγχου, μπορεί και επιβάλλεται να έχουν διαφορετικό ακαδημαϊκό και επαγγελματικό υπόβαθρο, λόγω των διαφορετικών δραστηριοτήτων και διαδικασιών που ελέγχουν στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων τους. Έτσι, μία υπηρεσία Εσωτερικού Ελέγχου μπορεί να απαρτίζεται από Οικονομολόγους, Λογιστές, Μηχανικούς, Τεχνικούς Πληροφοριακών Συστημάτων, κ.λ.π. Επειδή όμως δεν έχουν όλες οι εταιρείες την δυνατότητα επαρκούς στελέχωσης τμημάτων εσωτερικού ελέγχου, κυρίως λόγω περιορισμένου budget, αρκετές φορές αναγκάζονται να τα στελεχώσουν με 1-2 άτομα μόνο, και όπου απαιτείται λαμβάνουν βοήθεια από εμπειρογνώμονες. Έχει άλλωστε αποδειχθεί και στην πράξη ότι οι συνεργασίες τμημάτων εσωτερικού ελέγχου με εξωτερικούς συμβούλους που παρέχουν υπηρεσίες εσωτερικού ελέγχου (co-sourcing) επιφέρει θετικά αποτελέσματα και για τα δύο μέρη, αλλά κυρίως για τον οργανισμό που υπηρετούν.

Επί του παρόντος, οι δυνατότητες εξειδικευμένης εκπαίδευσης στον Εσωτερικό Έλεγχο παρά τη συνεχή βελτίωση τους παραμένουν περιορισμένες στην χώρα μας. Το μάθημα του Εσωτερικού Ελέγχου διδάσκεται στα Ελληνικά Οικονομικά Πανεπιστήμια είτε σαν μάθημα επιλογής, είτε στα πλαίσια μαθημάτων ελεγκτικής. Προσπάθειες γίνονται από διάφορα Πανεπιστήμια και Ιδιωτικούς Φορείς αλλά δυστυχώς και στο επίπεδο των Καθηγητών υπάρχει μεγάλη έλλειψη πρακτικών γνώσεων στους θεωρητικούς Καθηγητές Πανεπιστημίου, αλλά και από την άλλη πλευρά στους Πρακτικούς Εκπαιδευτές λείπει συνήθως η θεωρητική γνώση των Προτύπων, αλλά πολλές φορές και των σύγχρονων Κανονιστικών Διατάξεων.

Προκειμένου ο Εσωτερικός Έλεγχος να ασκείται αποτελεσματικά θα πρέπει να στελεχώνεται από άτομα που θα κατέχουν τα απαραίτητα προσόντα και δεξιότητες οι οποίες δεν εξαντλούνται με την απόκτηση μιας από τις διαθέσιμες πιστοποιήσεις. Ένας αποτελεσματικός εσωτερικός ελεγκτής θα πρέπει να είναι επικοινωνιακός, να μπορεί να αποτυπώνει τα γεγονότα αποτελεσματικά στις σχετικές εκθέσεις ελέγχου και να έχει την αίσθηση των κινδύνων που χαρακτηρίζουν την επιχείρηση και τους πιθανούς τρόπους αντιμετώπισης τους.



# Επιχειρηματικοί κίνδυνοι (Business risk) που αντιμετωπίζει μια επιχείρηση

Αργυρίου Τηλέμαχος MBA,ACCA,  
Technical Director  
Ωρίων Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές Α.Ε.

## Περιεχόμενα

- A. Επιχειρηματικός Κίνδυνος (Business risk)
- B. Στάδια αξιολόγησης και Διαχείρισης επιχειρηματικού κινδύνου
- Γ. Τύποι επιχειρηματικού κινδύνου (Types of business risk)

Οι σύγχρονες επιχειρήσεις οι οποίες δραστηριοποιούνται σε ένα συνεχώς δυναμικό, μεταβαλλόμενο, εξωτερικό/εσωτερικό περιβάλλον, συχνά βρίσκονται αντιμέτωπες με ξαφνικές, και συχνά απρόβλεπτες καταστάσεις. Οι διοικήσεις αυτών θα πρέπει να είναι σε θέση ώστε να μπορούν να προβλέψουν, να εντοπίσουν και να αξιολογήσουν τις καταστάσεις αυτές. Μέρος των καταστάσεων αυτών είναι και ο επιχειρηματικός κίνδυνος (και τα συστατικά του) όπου τα τελευταία χρόνια έχει αναρριχηθεί σε ένα από τα πιο σημαντικά θέματα, που αφορά την εύρυθμη λειτουργία, τη βιωσιμότητα και την ανάπτυξη μιας επιχείρησης.

## A. Επιχειρηματικός Κίνδυνος (Business risk)

Ο επιχειρηματικός κίνδυνος είναι ο κίνδυνος που προκύπτει από σημαντικές συνθήκες, γεγονότα, περιστάσεις, ενέργειες ή αδράνειες που θα μπορούσαν να επηρεάσουν αρνητικά την ικανότητα μιας οικονομικής οντότητας να επιτύχει τους στόχους της και να εκτελέσει τις στρατηγικές της ή ο κίνδυνος που προκύπτει από τον καθορισμό ακατάλληλων στόχων και στρατηγικών και δεν περιλαμβάνει απλώς τους κίνδυνο ουσιώδους ανακρίβειας στις οικονομικές καταστάσεις.

Ανάλυση των τύπων των επιχειρηματικών κινδύνων παρατίθενται κάτωθι, στο μέρος Γ του παρόντος «Γ.Τύποι επιχειρηματικού κινδύνου (Types of business risk)»

## B. Στάδια αξιολόγησης και Διαχείρισης επιχειρηματικού κινδύνου

Η υλοποίηση μιας στρατηγικής αξιολόγησης και διαχείρισης επιχειρηματικού κινδύνου μπορεί να περιλαμβάνει (ενδεικτικά και όχι περιοριστικά), τα παρακάτω στάδια:

### 1. Αναγνώριση επιχειρηματικού κινδύνου (Identify business risk).

Αναγνώριση και προσδιορισμός των πιθανότερων επιχειρηματικών κινδύνων που σχετίζονται με την επιχείρηση. Παραδείγματος χάρη μια εταιρεία λογισμικού μπορεί να αναγνωρίσει ως επιχειρηματικό κίνδυνο τον κίνδυνο μιας κυβερνοεπίθεσης, μια

τράπεζα τον κίνδυνο ρευστότητας ενώ μια ναυτιλιακή επιχείρηση μπορεί τον κίνδυνο του ανταγωνισμού.

## **2. Προτεραιοποίηση (ιεράρχηση) επιχειρηματικού κινδύνου (Prioritize business risk).**

Το κριτήριο της ιεράρχησης των εντοπιζόμενων επιχειρηματικών κινδύνων μπορεί να γίνει λαμβάνοντας υπόψη την πιθανότητα και τον αντίκτυπο του κάθε επιχειρηματικού κινδύνου για την επιχείρηση. Παραδείγματος χάρη μια πολυεθνική εταιρεία έχοντας ως κριτήριο ιεράρχησης επιχειρηματικών κινδύνων την «πιθανότητα και τον αντίκτυπο» ιεραρχεί τον «στρατηγικό κίνδυνο» ως υψηλότερο από τον «κίνδυνο φήμης» και εστιάζει κατά προτεραιότητα σε αυτόν.

## **3. Αξιολόγηση επιχειρηματικού κινδύνου. (Evaluate business risk)**

Η χρήση μιας ποιοτικής μεθόδου η οποία απεικονίζει δύο στοιχεία του επιχειρηματικού κινδύνου σε μια συνάρτηση, α) την πιθανότητα και β) τον αντίκτυπο του επιχειρηματικού κινδύνου. Πιο συγκεκριμένα για κάθε επιχειρηματικό κίνδυνο η επιχείρηση μπορεί να προβλέψει την πιθανότητα να λάβουν χώρα ορισμένα γεγονότα σε συνδυασμό με τον αντίκτυπο για την επιχείρηση αυτών των γεγονότων έτσι ώστε η εταιρεία να κατατάξει τον κίνδυνο σε κατηγορίες όπως σημαντικό, υψηλό, μεσαίο, χαμηλό ή μη σημαντικό.

## **4. Παρακολούθηση επιχειρηματικού κινδύνου (Monitor business risk).**

Ιδανικά μια επιχείρηση θα πρέπει να δημιουργήσει ένα τμήμα διαχείρισης κινδύνων με έναν επικεφαλής. Το τμήμα θα μπορούσε να καθορίσει μια στρατηγική ανοχής του μέγιστου ανεκτού επιχειρηματικού κινδύνου της επιχείρησης πριν κριθεί απαραίτητη οποιαδήποτε ενέργεια εκ μέρους της επιχείρησης για τη μείωση του κινδύνου (risk appetite). Ανεξαρτήτως πιο μέλος του τμήματος είναι υπεύθυνο για την παρακολούθηση της εξέλιξης (απόδοσης) του κάθε επιχειρηματικού κινδύνου θα πρέπει να θεσπιστούν κριτήρια μέτρησης έτσι ώστε ο κίνδυνος με βάση τα κριτήρια αυτά να μπορεί να καταταγεί σε συγκεκριμένη κατηγορία. Για παράδειγμα τα χρηματικά διαθέσιμα μιας επιχείρησης θα μπορούσαν να αποτελέσουν ένα κριτήριο μέτρησης του κινδύνου της ρευστότητας.

## **5. Άμβλυνση (μετριασμός) επιχειρηματικού κινδύνου (Mitigate business risk).**

Μετά την δημιουργία συστήματος αξιολόγησης και παρακολούθησης των επιχειρηματικών κινδύνων η επιχείρηση θα πρέπει να εφαρμόσει πολιτικές (τεχνικές) για να ελαχιστοποιήσει την έκθεση της στις απειλές των επιχειρηματικών κινδύνων. Η επιχείρηση θα πρέπει να αξιολογήσει ανάλογα με τη φύση του επιχειρηματικού κινδύνου τα εργαλεία που έχει στην διάθεση της για να διαχειριστεί τον κάθε επιχειρηματικό κίνδυνο και με την ορθή χρήση αυτών να επιτύχει την μείωση της έκθεσης της στον επιχειρηματικό κίνδυνο με την πάροδο του χρόνου.

Για παράδειγμα μια επιχείρηση που έχει καταθέσεις σε ξένο νόμισμα και εκτίθεται σε κίνδυνο από της μεταβολές στην συναλλαγματική ισοτιμία θα πρέπει να σχεδιάσει να μετατρέψει τις καταθέσεις της σε ξένο νόμισμα στο νόμισμα λειτουργίας της επιχείρησης. Μια στρατηγική μετριασμού του συναλλαγματικού κινδύνου είναι να συνάψει προθεσμιακό συμβόλαιο π.χ. 3 μηνών στο οποίο το ξένο νόμισμα θα μετατραπεί στο νόμισμα λειτουργίας της εταιρείας σε μια προκαθορισμένη συναλλαγματική ισοτιμία αποφεύγοντας το ρίσκο από τις μεταβολές στην συναλλαγματική ισοτιμία.

## Γ. Τύποι επιχειρηματικού κίνδυνου (Types of business risk)

**1. Πιστωτικός κίνδυνος ( Credit risk) :** Ο κίνδυνος ένα από τα μέρη ενός χρηματοοικονομικού μέσου να προκαλέσει οικονομική ζημία στο άλλο μέρος αθετώντας μια δέσμευσή του. Πιο συγκεκριμένα πρόκειται για τον κίνδυνο της μη είσπραξης απαιτήσεων της επιχείρησης από τους πελάτες της για προϊόντα που έχει παραδώσει και για υπηρεσίες που έχει παράσχει.

**2. Κίνδυνος επιτοκίου (Interest rate risk):** Ο κίνδυνος η εύλογη αξία ή οι μελλοντικές ταμιακές ροές ενός χρηματοοικονομικού μέσου να παρουσιάσουν διακυμάνσεις εξαιτίας μεταβολών στα επιτόκια της αγοράς. Για παράδειγμα όταν μια επιχείρηση χρηματοδοτεί το κεφάλαιο κίνησης ή τις επενδύσεις μέσω τραπεζικού δανεισμού επιβαρύνεται με χρεωστικούς τόκους. Μια άνοδος στις τιμές των επιτοκίων επιβαρύνει σημαντικά το κόστος δανεισμού επηρεάζοντάς ταυτόχρονα και την ρευστότητα της επιχείρησης.

**3. Συναλλαγματικός κίνδυνος (Currency risk) :** Ο κίνδυνος η εύλογη αξία ή οι μελλοντικές ταμιακές ροές ενός χρηματοοικονομικού μέσου να παρουσιάσουν διακυμάνσεις εξαιτίας μεταβολών στις ισοτιμίες ξένου συναλλάγματος.

**4. Κίνδυνος ρευστότητας (Liquidity risk) :** Ο κίνδυνος να αντιμετωπίσει η οντότητα πρόβλημα στην εκπλήρωση υποχρεώσεων που συνδέονται με χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις, ο διακανονισμός των οποίων διενεργείται με ρευστά ή άλλα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία.

**5. Κίνδυνος αγοράς (Market risk) :** Ο κίνδυνος η εύλογη αξία ή οι μελλοντικές ταμιακές ροές ενός χρηματοοικονομικού μέσου να παρουσιάσουν διακυμάνσεις εξαιτίας μεταβολών στις τιμές της αγοράς. Ο κίνδυνος αγοράς περιλαμβάνει τρία είδη κινδύνου: κίνδυνος επιτοκίου, συναλλαγματικός κίνδυνος, και άλλοι κίνδυνοι τιμών.

**6. Άλλοι κίνδυνοι τιμών (Other price risk) :** Ο κίνδυνος η εύλογη αξία ή οι μελλοντικές ταμιακές ροές ενός χρηματοοικονομικού μέσου να παρουσιάσουν διακυμάνσεις εξαιτίας μεταβολών στις τιμές της αγοράς (διαφορετικών από εκείνες που συνδέονται με τον κίνδυνο επιτοκίου ή τον συναλλαγματικό κίνδυνο) , ανεξάρτητα από το εάν οι μεταβολές αυτές οφείλονται σε παράγοντες που αφορούν ειδικά το συγκεκριμένο χρηματοοικονομικό μέσο ή τον εκδότη του, ή σε παράγοντες που αφορούν όλα τα παρεμφερή χρηματοοικονομικά μέσα που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης στην αγορά.

**7. Κίνδυνος ανταγωνισμού (Competition risk) :** Ο κίνδυνος οι ανταγωνιστές της επιχείρησης μέσω των επιχειρηματικών τους ενεργειών να αποκτήσουν πλεονεκτήματα έναντι της επιχείρησης που να την εμποδίζουν να επιτευχθούν οι στόχοι της. Κάποια παραδείγματα του κινδύνου ανταγωνισμού αποτελούν τα κάτωθι

- Μεγάλες εκπτώσεις από έναν ανταγωνιστή μπορεί να αποτελέσουν μια σημαντική απειλή για την επιχείρηση ιδιαίτερα όταν η επιχείρηση έχει υψηλότερο κόστος από τον ανταγωνιστή της.
- Καινοτομία από τους ανταγωνιστές η οποία μπορεί να απειλήσει το επιχειρηματικό μοντέλο της επιχείρησης
- Μια ανταγωνίστρια επιχείρηση η οποία ανοίγει ένα κατάστημα σε κοντινή τοποθεσία ή καλύτερη τοποθεσία από την επιχείρηση
- Μια ανταγωνίστρια επιχείρηση που θεωρείται ποιο ελκυστικός εργοδότης μπορεί να οδηγήσει στην απώλεια σημαντικών στελεχών.

- Η στρατηγική προώθησης που ακολουθούν οι ανταγωνιστές μπορεί να αποσπάσει σημαντικό μερίδιο των πελατών της επιχείρησης και σε ορισμένες περιπτώσεις μπορεί έμμεσα ή άμεσα η ακολουθούμενη στρατηγική προώθηση από τους ανταγωνιστές να στοχεύει να εμφανίσει την φίρμα (brand) ή τα προϊόντα της επιχείρησης με αρνητική εικόνα.

- Οι ανταγωνιστές μπορεί να επιτύχουν προνομιακή σχέση με τους συνεργάτες διανομής της επιχείρησης όπως της εταιρείες λιανικής πώλησης.

- Οι ανταγωνιστές μπορεί να αποκτήσουν πνευματικά δικαιώματα τα οποία είναι σημαντικά και προσφέρουν ανταγωνιστικό πλεονέκτημα για τα τωρινά και τα μελλοντικά προϊόντα.

**8. Μακροοικονομικός κίνδυνος (Macroeconomic risk):** Αφορά τους κινδύνους που μπορούν να προέλθουν εξ' αιτίας των δυσμενών μακροοικονομικών επιδόσεων σε μια από τις χώρες που δραστηριοποιείται η επιχείρηση. Μεγάλη αύξηση των επιτοκίων δανεισμού, αύξηση του πληθωρισμού, υποτίμηση συναλλαγματικής ισοτιμίας, επιβολή capital controls, κλείσιμο τραπεζικών ιδρυμάτων, αύξηση ενεργειακού κόστους, φαινόμενα πανδημίας, έκτακτες φορολογικές επιβαρύνσεις, αδυναμία λήψης τραπεζικής χρηματοδότησης, έντονη πτώση της ζήτησης και εκτίναξη των επισφαλειών είναι μερικές περιπτώσεις εμφάνισης του μακροοικονομικού κινδύνου, που μπορούν να επηρεάσουν την πορεία των οικονομικών επιδόσεων μιας επιχείρησης.

**9. Λειτουργικός Κίνδυνος (Operational risk) :** Είναι ο κίνδυνός που περιλαμβάνει σφάλματα λόγω του συστήματος, ανθρώπινη παρέμβαση, λανθασμένα δεδομένα ή λόγω άλλων τεχνικών προβλημάτων. Κάθε επιχείρηση ή άτομο πρέπει να αντιμετωπίσει έναν τέτοιο λειτουργικό κίνδυνο κατά την ολοκλήρωση οποιασδήποτε εργασίας/παράδοσης.

Παραδείγματα του λειτουργικού κινδύνου αποτελούν τα κάτωθι :

- Ανθρώπινο σφάλμα, το σφάλμα αυτό αποτελεί το πιο συνηθισμένο και σημαντικό όσον αφορά τον λειτουργικό κίνδυνο και δημιουργείται από εσφαλμένη εισαγωγή οι οποία μπορεί να αφορά ελλιπείς πληροφορίες, ελλιπής κατανόηση, ανεπαρκείς γνώσεις, μη συνεπής επεξεργασία, γνήσιο σφάλμα εισαγωγής.
- Τεχνικό σφάλμα, περιλαμβάνει δυσλειτουργίες του συστήματος, μερικές φορές υπάρχουν ζητήματα συστήματος όπως επιβράδυνση, συνδεσιμότητα, σφάλματα συστήματος, εσφαλμένος υπολογισμός από την εφαρμογή ή μια νέα γέφυρα που λείπει. Ορισμένες φορές το αποτέλεσμα που εξάγεται από τα συστήματα της επιχείρησης είναι εκτός του αναμενομένου αλλά εξαιτίας άγνωστων τεχνικών ελαττωμάτων μπορεί να είναι δύσκολο να εντοπιστεί.
- Ανεξέλεγκτα συμβάντα, περιλαμβάνουν επιδράσεις από το εξωτερικό περιβάλλον όπως για παράδειγμα η πανδημία του COVID 19 η οποία μπορεί να επηρεάσει σημαντικά την λειτουργία μιας επιχείρησης.
- Σκόπιμη απάτη, σε περίπτωση διενέργειας απάτης από κάποιο διοικητικό στέλεχος ή και εργαζόμενο της επιχείρησης, έχει ως αποτέλεσμα να οδηγή την επιχείρηση στο να υποστεί οικονομικές ζημιές και ζημιές στην φήμη της, οδηγώντας την επιχείρηση σε λειτουργικές δυσλειτουργίες οι οποίες πολλές φορές είναι μη αναστρέψιμες για την επιχείρηση.

**10. Νομικός κίνδυνος και κίνδυνος συμμόρφωσης (Legal and compliance risk):**

Οι νομικοί κίνδυνοι και οι κίνδυνοι συμμόρφωσης είναι η πιθανότητα νομικών κυρώσεων που μπορεί να προκαλέσουν οικονομική ή υλική ζημία στην επιχείρηση. Η αδυναμία μιας επιχείρησης να ακολουθήσει νόμους, κανονισμούς ή βέλτιστες πρακτικές του κλάδου θα μπορούσε να την αφήσει ανοιχτή σε αγωγές ή σε απώλεια ακεραιότητας με τους πελάτες.

Παραδείγματα νομικού κινδύνου και κινδύνου συμμόρφωσης αποτελούν τα κάτωθι:

- Συλλογή προσωπικών δεδομένων και παραβίαση προσωπικών δεδομένων
- Αθέτηση όρων συμβάσεων με εργαζόμενους ή προμηθευτές ή πελάτες
- Μη συμμόρφωση με το νομοθετικό πλαίσιο που διέπει την επιχείρηση.

**11. Κίνδυνος ποιότητας (Quality risk) :** Ο ποιοτικός κίνδυνος είναι η πιθανότητα απωλειών μιας επιχείρησης λόγω ποιότητας που δεν ανταποκρίνεται στους ποιοτικούς στόχους της επιχείρησης.

**12. Κίνδυνος από έλλειψη πόρων (Resource risk) :** Ο κίνδυνος πόρων είναι η πιθανότητα μια επιχείρηση να αποτύχει να εκπληρώσει τους επιχειρηματικούς της στόχους λόγω της έλλειψης πόρων. Οι πόροι μπορεί να περιλαμβάνουν χρόνο, δεξιότητες, κεφάλαια, εργατικό δυναμικό ή πρώτες ύλες.

**13. Στρατηγικός κίνδυνος (Strategic risk) :** Ο στρατηγικός κίνδυνος υφίσταται όταν μια επιχείρηση υιοθετήσει μια εσφαλμένη επιχειρηματική στρατηγική. Αποτελεί απειλή για την ικανότητα μιας επιχείρησης να υλοποιεί αποτελεσματικά το επιχειρηματικό της μοντέλο λόγω της λανθασμένης εκτέλεσης της στρατηγικής ή των στόχων της.

Παραδείγματα στρατηγικού κινδύνου αποτελούν τα κάτωθι:

- Αλλαγές στα ανώτατα διευθυντικά στελέχη
- Ανάπτυξη και Παρουσίαση νέων προϊόντων ή υπηρεσιών
- Άνοιγμα καταστημάτων σε διαφορετικές γεωγραφικές τοποθεσίες

**14. Κίνδυνος φήμης (Reputational risk):** Ο κίνδυνος φήμης είναι η ζημιά που προκύπτει όταν μια επιχείρηση αποτυγχάνει να ανταποκριθεί στις προσδοκίες των ενδιαφερόμενων μερών της. Το αποτέλεσμα είναι μια αρνητική αντίληψη που μπορεί να μεταφερθεί στους επενδυτές, τους εργαζόμενους, τους πελάτες και το ευρύ κοινό.

Παραδείγματα κινδύνου φήμης αποτελούν τα κάτωθι:

- Παράπτωμα στο χώρο εργασίας (π.χ. σκάνδαλο διάκρισης προσλήψεων)
- Κακής ποιότητας προϊόντα και υπηρεσίες
- Μη τήρηση της προθεσμίας για την παράδοση προϊόντων ή υπηρεσιών

**15. Κίνδυνος κυβερνοασφάλειας (Cybersecurity risk) :** Ο κίνδυνος για την ασφάλεια στον κυβερνοχώρο προέρχεται από αδυναμία ή αδιαφορία για τη λήψη μέτρων για την προστασία της επιχείρησής από ένα ευρύ φάσμα επιθέσεων στο Διαδίκτυο. Η προστασία της επιχείρησης από επιθέσεις χάκερ γίνεται όλο και πιο κρίσιμη, αυτό αποδεικνύεται και σύμφωνα με έρευνα εντός του 2021 η οποία κατατάσσει τον κίνδυνο κυβερνοασφάλειας ως τον κύριο κίνδυνο παγκοσμίως.

Παραδείγματα κινδύνου κυβερνοασφάλειας αποτελούν τα κάτωθι:

- Επιθέσεις phishing
- Κακόβουλα λογισμικά
- Αδύναμοι κωδικοί πρόσβασης.

**16. Περιβαλλοντικός, κοινωνικός και κίνδυνος διακυβέρνησης (Environment, social, and governance ESG risk) :** είναι η θεώρηση της βιωσιμότητας και της



χρηστής διακυβέρνησης από μια εταιρεία παράλληλα με τα οικονομικά κίνητρα κατά τη λήψη επιχειρηματικών αποφάσεων. Το ενδιαφέρον για τον κίνδυνο ESG αυξάνεται γρήγορα και αποτελεί υψηλή προτεραιότητα για τις επιχειρήσεις.

Παραδείγματα αποτελούν τα κάτωθι:

- Εκπομπές αερίων, επεξεργασία αποβλήτων και λυμάτων.
- Κοινωνικός αντίκτυπος προϊόντων και υπηρεσιών
- Επιχειρηματική ηθική (π.χ. μεταχείριση εργαζομένων εργοστασίων, αντίκτυπος στις γύρω κοινότητες)

*Coming together is the Beginning  
Keeping together is Progress  
Working together is Success*

( Henry Ford (1863-1947)



# Ψηφιακή καταγραφή του χρόνου εργασίας και Ψηφιακή Κάρτα

**Νάζος Α. Αθανάσιος**

Οικονομολόγος, MSc in Accounting and Auditing

Υποψήφιος Διδάκτωρ Π.Δ.Μ. - Διαχείριση Μισθολογικού Κόστους και Ευέλικτων μορφών απασχόλησης

## Περιεχόμενα

1. Βασικά Σημεία του νέου Ψηφιακού Μετασχηματισμού της εργασίας
2. Το νέο ΕΡΓΑΝΗ II
3. Τα νέα έντυπα στο ΠΣ ΕΡΓΑΝΗ II
4. Ενημέρωση εργαζομένων
5. Ψηφιακή κάρτα εργασίας
6. Χρονοδιάγραμμα Εφαρμογής
7. Επίλογος

## 1. Βασικά Σημεία του νέου Ψηφιακού Μετασχηματισμού της εργασίας

- Αλλάζει ολοκληρωτικά η διαχείριση των ωραρίων εργασίας και διχοτομείται σε δύο σκέλη. Το πρώτο αφορά την **ψηφιοποίηση** των ωραρίων απασχόλησης και το δεύτερο την **ψηφιακή καταγραφή** του χρόνου εργασίας του μισθωτού σε πραγματικό χρόνο. Όλες αυτές οι πληροφορίες της εργασίας του μισθωτού θα εισάγονται ψηφιακά πλέον στο σύστημα ΕΡΓΑΝΗ
- Το ημερολόγιο πρόγραμμα εργασίας αλλά και ο καταγεγραμμένος χρόνος εργασίας μέσω της ψηφιακής κάρτας αποτελούν δεδομένα διαθέσιμα στους εργαζόμενους μέσω της εφαρμογής myErgani mobile app, καθώς και μέσα από το myErgani web portal (<https://myErgani.gov.gr>) σε πραγματικό χρόνο.
- Καταγράφονται και καταχωρούνται στο ΠΣ ΕΡΓΑΝΗ όλοι οι τύποι αδειάς, καθώς και οι ωρο-άδειες(συμπλήρωση πλήρους ωραρίου σε αντιστοιχία μίας μέρας κανονικής αδειάς) μέχρι την δέκατη ημέρα του επόμενου μήνα που πραγματοποιήθηκαν σε αντίθεση με παλαιότερα που υποβάλλαμε ένα ενιαίο ετήσιο έντυπο στις αρχές του επόμενου έτους.
- Ψηφιακή Κάρτα : Για κάθε ενεργό εργαζόμενο που απασχολείται εντός εγκατάστασης (αυτοί που εργάζονται εκτός της εγκατάστασης απαλλάσσονται),πραγματοποιείται ηλεκτρονική καταγραφή της έναρξης και λήξης του ωραρίου απασχόλησης ενημερώνοντας σε πραγματικό χρόνο το ΠΣ ΕΡΓΑΝΗ.
- Άρα νέα δεδομένα για την διαχείριση της μισθοδοσίας του προσωπικού χωρίς να αλλάζει τίποτα στην εφαρμογή των κανόνων του εργατικού δικαίου , όπως επίσης και νέα δεδομένα για τον ελεγκτικό μηχανισμό που θα έχει στα χέρια του πριν την είσοδο στην επιχείρηση όλα τα στοιχεία διαθέσιμα.

- Πως και πότε θα ενταχθούν οι επιχειρήσεις στην ψηφιακή οργάνωση του χρόνου εργασίας και στην ψηφιακή κάρτα;
- Μετά τις 20/12/2022 όλες οι επιχειρήσεις είναι υποχρεωμένες να εναρμονιστούν με την ψηφιακή οργάνωση του χρόνου εργασίας και τα νέα έντυπα του ΠΣ ΕΡΓΑΝΗ.
- Η έναρξη λειτουργίας της ψηφιακής κάρτας (δηλαδή η καταγραφή του πραγματικού χρόνου εργασίας) θα πραγματοποιηθεί σταδιακά όπως έχει ενημερώσει το Υπουργείο Εργασίας και ανά κλάδο. Στο ΠΣ Εργάνη λειτουργεί ένα ενημερωτικό έντυπο που εναρμονίζεται με τις εντολές του Υπουργείου (στοιχεία μητρώου επιχειρήσεις) το οποίο ενημερώνει εάν κάποια δραστηριότητα είναι υπόχρεη να ενταχθεί στο μέτρο αυτό.
- Η εναρμόνιση με την ψηφιακή κάρτα εργασίας προϋποθέτει την άμεση καταγραφή και υποβολή κάθε μεταβολής που αφορά στο χρόνο εργασίας των μισθωτών, όπως την έναρξη και λήξη, υπερωρίες καθώς και τις ημέρες απουσίας από την εργασία.

## 2. Το νέο ΕΡΓΑΝΗ II

Το νέο ΕΡΓΑΝΗ II αποτελεί την ψηφιακή αναβάθμιση του τέως πληροφοριακού συστήματος ΕΡΓΑΝΗ, μετά την ψήφιση του Ν.4808/2021 και την εναρμόνιση της λειτουργίας του με τα νέα έντυπα και την ψηφιακή καταγραφή του χρόνου εργασίας των μισθωτών.

Με βάση τον Κώδικα Ατομικού Εργατικού Δικαίου (ΦΕΚ Α' 222/04.12.2022) και συγκεκριμένα με το άρθρο 163, χρόνος εργασίας θεωρείται κάθε περίοδος κατά τη διάρκεια της οποίας ο εργαζόμενος βρίσκεται σε εργασία, στη διάθεση του εργοδότη και ασκεί τα καθήκοντα του σύμφωνα με τις ισχύουσες νομοθετικές ρυθμίσεις.

Κατ' αντιστοιχία, το ψηφιακό ωράριο εργασίας του μισθωτού θεωρείται η περίοδος που ασκεί την δραστηριότητα του ο εργαζόμενος στο εσωτερικό της οικονομικής μονάδας, με την οποία υπάρχει σύμβαση εξαρτημένης σχέσης εργασίας. Η ειδοποιός διαφορά του με το προϋπάρχον σύστημα ωραρίων είναι πως πλέον καταγράφεται με ψηφιακή μορφή και κατατίθεται μονάχα με ψηφιακό τρόπο (ηλεκτρονική υποβολή) στο νέο ΠΣ ΕΡΓΑΝΗ II.

Από την 1η Ιουνίου 2022 ξεκίνησε η απογραφική διαδικασία του Ψηφιακού Ωραρίου Απασχόλησης για τους εργαζόμενους, από όλες τις επιχειρήσεις που συμμετείχαν στην πρώτη φάση εφαρμογής της Κάρτας Εργασίας (Τραπεζικά Ιδρύματα και Σούπερ Μάρκετ με άνω από 250 εργαζομένους), όπως επίσης τροποποιήθηκε και το έντυπο πρόσληψης προσωπικού Ε3 προσθέτοντας επιπλέον επιλογές κατά την διαδικασία υποβολής του, ώστε να απογράφεται αυτόματα και ψηφιακά ο νεοεισερχόμενος μισθωτός σε κάθε επιχείρηση. Με αυτή την απογραφική διαδικασία ο εργοδότης δηλώνει για κάθε εργαζόμενο μισθωτής εξαρτημένης εργασίας τα γενικά στοιχεία εργασιακής σχέσης που αφορούν το χρόνο εργασίας και το νέο ωράριο απασχόλησης σε ψηφιακή μορφή, είτε ως σταθερό εβδομαδιαίο, είτε ως μεταβαλλόμενο ανά ημέρα.

Για τους εργαζόμενους που εντάσσονται στην Ψηφιακή Οργάνωση του Χρόνου Εργασίας μέσω της απογραφικής διαδικασίας, η υποχρέωση παρακολούθησης του ωραρίου απασχόλησης στο νέο Π.Σ. Εργάνη για αλλαγές στο ωράριο, έκτακτες τροποποιήσεις ωραρίου και άδειες, θα γίνεται εφεξής με τη νέα διαδικασία

Ψηφιακής Οργάνωσης του Χρόνου Εργασίας, καθώς και με την υφιστάμενη διαδικασία στο Π.Σ. Εργάνη για την υποβολή Υπερωριών.

Συνεπώς, για κάθε νέα πρόσληψη από 1/6/2022, η διαδικασία αναγγελίας η οποία περιέχει τα νέα χαρακτηριστικά εργασιακής σχέσης, θα πρέπει να συνοδεύεται από τη δήλωση ωραρίου απασχόλησης σε ψηφιακή μορφή (είτε σταθερό εβδομαδιαίο είτε μεταβαλλόμενο ανά ημέρα), και η παρακολούθηση του ωραρίου απασχόλησης θα γίνεται με τον τρόπο που περιγράφεται παραπάνω.

Μετά την ολοκλήρωση της απογραφικής διαδικασίας του ωραρίου απασχόλησης, θα εμφανίζεται στο σύστημα το προγραμματισμένο ωράριο απασχόλησης ανά εργαζόμενο, παράρτημα ή επιχείρηση σε ψηφιακή μορφή ημερολογίου (Τρέχουσα Κατάσταση Ψηφιακής Οργάνωσης Χρόνου Εργασίας), το οποίο θα είναι, παράλληλα, άμεσα διαθέσιμο και στον εργαζόμενο μέσα από την εφαρμογή myErgani (<https://myErgani.gov.gr>).

Με την ολοκλήρωση της απογραφικής διαδικασίας και την υποβολή του εντύπου Δήλωση Στοιχείων Εργασιακής Σχέσης παύει να ισχύει η δυνατότητα υποβολής του εντύπου Ε4 Συμπληρωματικός Ωραρίου και για οποιαδήποτε μεταβολή του ωραρίου εργασίας, ο εργοδότης καταθέτει ηλεκτρονικά το έντυπο Ψηφιακή Οργάνωση του Χρόνου Εργασίας, πάντα, πριν την ανάληψη καθήκοντος του μισθωτού και πριν την τροποποίηση κάθε αλλαγής των ωραρίων εργασίας.

### 3. Τα νέα έντυπα στο ΠΣ ΕΡΓΑΝΗ II

Τα νέα έντυπα που δημιουργήθηκαν στο ΠΣ ΕΡΓΑΝΗ II, είναι :

- i. **Δήλωση Μεταβολής Στοιχείων Εργασιακής Σχέσης – Οργάνωση Χρόνου Εργασίας:** περιλαμβάνει τα στοιχεία που αφορούν στην οργάνωση χρόνου εργασίας: Συμβατικές εβδομαδιαίες ώρες πλήρους απασχόλησης, Σύστημα Απασχόλησης (5ήμερη/6ήμερη), Στοιχεία Διαλείμματος, Συμμετοχή στην Κάρτα Εργασίας, Δυνατότητα Ευέλικτης Προσέλευσης καθώς και την Ημερομηνία εφαρμογής του ψηφιακού ωραρίου.
- ii. **Οργάνωση Χρόνου Εργασίας – Σταθερό Εβδομαδιαίο:** Το Σταθερό Εβδομαδιαίο Ωράριο χρησιμοποιείται για όλες τις σχέσεις μισθωτής εξαρτημένης εργασίας με εβδομαδιαίο πρόγραμμα που παραμένει σταθερό. Σε αυτήν την περίπτωση, η δήλωση ωραρίου απασχόλησης μπορεί να υποβληθεί χωρίς «Ημερομηνία Έως» και το δηλωμένο ωράριο θα ισχύει στο διηνεκές και θα εμφανίζεται αυτόματα στην Τρέχουσα Κατάσταση Ψηφιακής Οργάνωσης Χρόνου Εργασίας μέχρι το τέλος του εκάστοτε επόμενου μήνα. Στην εφαρμογή το διαχειριζόμαστε μέσα από τα Ωράρια Εργασίας. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι να είναι χαρακτηρισμένες και οι 7 ημέρες της εβδομάδας.
- iii. **Οργάνωση Χρόνου Εργασίας – Μεταβαλλόμενο/Τροποποιούμενο ανά Ημέρα:** Το Μεταβαλλόμενο/Τροποποιούμενο ωράριο (ανά ημέρα) χρησιμοποιείται για τις σχέσεις μισθωτής εξαρτημένης εργασίας που δεν μπορούν να αποτυπωθούν με το Σταθερό Εβδομαδιαίο, όπως η εργασία με βάρδιες. Επίσης, η διαδικασία αυτή δύναται να χρησιμοποιείται για τη δήλωση τυχόν μεταβολής στον προγραμματισμό ημέρας και κάθε έκτακτης τροποποίησης για συγκεκριμένο διάστημα (ημέρα, εβδομάδα ή άλλο).
- iv. **Οργάνωση Χρόνου Εργασίας – Άδειες:** Από την 12-01-2023, όλες οι επιχειρήσεις – εργοδότες, οι οποίοι έχουν ολοκληρώσει, πλέον, την

απογραφική διαδικασία της ψηφιακής οργάνωσης του χρόνου εργασίας των εργαζομένων τους με εξαρτημένη σχέση εργασίας, δύνανται να δηλώνουν στο νέο ψηφιακό περιβάλλον του Π.Σ. ΕΡΓΑΝΗ II, τις άδειες για τους εργαζομένους τους, απογραφικά και έως τη λήξη του πρώτου δεκαημέρου του ημερολογιακού μήνα που ακολουθεί τον μήνα χορήγησής τους. Η δήλωση θα είναι δυνατή από την πρώτη ημέρα του μήνα χορήγησης της άδειας έως και τη δέκατη ημέρα του επόμενου ημερολογιακού μήνα. Οι δηλώσεις θα αφορούν άδειες που χορηγήθηκαν από τον μήνα Ιανουάριο του 2023 και μετέπειτα.

**\*ΣΗΜΕΙΩΣΗ:** Σε κάθε περίπτωση ισχύει η πιο πρόσφατη δήλωση ωραρίου για κάθε ημέρα εφαρμογής του εργαζομένου στο ΠΣ ΕΡΓΑΝΗ.

Μπορεί να γίνει αλλαγή στο τρέχον ωράριο του εργαζομένου, μόνο όσον αφορά τη λήξη του ωραρίου του. **Δεν μπορεί να αποσταλεί εκπρόθεσμη δήλωση ωραρίου.**

#### 4. Ενημέρωση εργαζομένων

Στην ηλεκτρονική διεύθυνση του ΠΣ ΕΡΓΑΝΗ(eservices.yeka.gr) πλέον ο εργαζόμενος έχει την δυνατότητα να αντλεί στοιχεία της εργασιακής του σχέσης. Ένα μέτρο που θα έπρεπε να ισχύει εδώ και πολλά χρόνια διότι ενισχύει την εργασία διαφάνεια και προάσπισή των δικαιωμάτων κάθε μισθωτού.

Ο Εργαζόμενος ( με τους προσωπικούς κωδικούς πρόσβασης στο Taxisnet ) μπορεί να ενημερωθεί για τα στοιχεία

- Τα στοιχεία της κάθε εργασιακής σχέσης και τους εργοδότες στους οποίους έχετε απασχοληθεί
- Όλες τις δηλώσεις (έντυπα) που έχουν υποβληθεί στο Π.Σ. ΕΡΓΑΝΗ από τους εργοδότες
- Έχει πρόσβαση σε όλες τις πληρωμές που έχουν γίνει από το Υπουργείο Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων κατά την διάρκεια των μέτρων COVID-19 (π.χ. Αναστολές, πρόγραμμα ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΑ κ.ά.).
- Τη σύμβαση που είναι εν ενεργεία και τις μη μισθολογικές διατάξεις αυτής.
- Μετά την εναρμόνιση της επιχείρησης με την ψηφιακή κάρτα, υπάρχει η δυνατότητα να ενημερώνεται και για τον χρόνο πραγματικής του εργασίας.

#### 5. Ψηφιακή κάρτα εργασίας

Στα πλαίσια ψηφιακής αναβάθμισης της δημόσιας διοίκησης και διακυβέρνησης αλλά και στην προσπάθεια αντιμετώπισης της εισφοροδιαφυγής, πάντοτε με απώτερο σκοπό την αύξηση των κρατικών εσόδων, θεσμοθετήθηκε για δεύτερη φορά η εφαρμογή της ψηφιακής καταγραφής του χρόνου εργασίας των μισθωτών με το άρθρο 74 του Ν.4808/2021 (η ηλεκτρονική καταγραφή του χρόνου εργασίας πρωτοεμφανίστηκε στον Ν.3996/2011).

Με την εφαρμογή της Ψηφιακής Κάρτας Εργασίας το σύνολο των πληροφοριών για το ωράριο εργασίας, τις υπερωρίες, την υπερεργασία, τις βάρδιες, τα διαλείμματα, τα ρεπό και τις άδειες, θα δηλώνεται ηλεκτρονικά και θα είναι διαθέσιμο με το πάτημα ενός κουμπιού σε εργαζόμενους, εργοδότες και ελεγκτικές Αρχές. Έτσι, διασφαλίζονται τα συμφέροντα των εργαζομένων, οι συνθήκες ισότιμου ανταγωνισμού για τις επιχειρήσεις, η εφαρμογή της νομοθεσίας και τα έσοδα του ασφαλιστικού συστήματος.



Η εφαρμογή της στο εσωτερικό των επιχειρήσεων στοχεύει σε ηλεκτρονική καταγραφή του ωραρίου απασχόλησης (ωρομέτρηση εργασίας) και στη διαβίβαση με ηλεκτρονικό τρόπο στο ΠΣ ΕΡΓΑΝΗ.

Με ευθύνη των επιχειρήσεων θα ενημερώνεται καθημερινά και σε πραγματικό χρόνο η ώρα προσέλευσης και αποχώρησης κάθε εργαζομένου, ενώ τα στοιχεία καταγραφής θα διασταυρώνονται με τα αναγραφόμενα ασφαλιστικά στοιχεία των Αναλυτικών Περιοδικών Δηλώσεων που θα υποβάλλονται.

Με το άρθρ. 79 του Ν.4808/2021 και την Αριθ. 49758/2022 (ΦΕΚ Β' 2668/31-05-2022) αναλύονται οι κλάδοι, το μέγεθος και το είδος των επιχειρήσεων, στις οποίες εφαρμόζεται το σύστημα της ψηφιακής κάρτας εργασίας και οι οποίες εντάσσονται στο πεδίο εφαρμογής της παρούσας ρύθμισης, οι όροι, οι προϋποθέσεις, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της. Στην εφαρμογή του Συστήματος Ψηφιακής Κάρτας Εργασίας - Υποχρέωση Καταχώρησης Ψηφιακών Στοιχείων σχετιζόμενων με το ωράριο απασχόλησης στο Π.Σ. ΕΡΓΑΝΗ II, εναρμονίζονται όλες οι επιχειρήσεις - εργοδότες της χώρας και υποχρεούνται να διαθέτουν και να λειτουργούν ηλεκτρονικό σύστημα μέτρησης του χρόνου εργασίας των εργαζομένων τους με σύμβαση ή σχέση εξαρτημένης εργασίας, άμεσα συνδεδεμένο και διαλειτουργικό, σε πραγματικό χρόνο, με το Π.Σ. ΕΡΓΑΝΗ II. Η μέτρηση του χρόνου εργασίας πραγματοποιείται με τη χρήση ψηφιακής κάρτας εργασίας. Αυτή τη στιγμή και κατόπιν εντολής του Υπουργείου Εργασίας έχουν εναρμονιστεί με την χρήση της Ψηφιακής Κάρτας, όπως προαναφέρθηκε, τα Σούπερ Μάρκετ (άνω των 250 εργαζομένων), οι Τράπεζες, οι Εταιρείες SECURITY και οι Ασφαλιστικές Εταιρείες. Αναμένεται ο κλάδος της βιομηχανίας σε επόμενη φάση και σταδιακά θα εισέλθουν οι υπόλοιπες κατηγορίες επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Η ψηφιακή καταγραφή του ωραρίου εργασίας μπορεί να πραγματοποιηθεί με τρεις διαφορετικούς τρόπους:

- i. Ηλεκτρονικά προγράμματα καταγραφής και ωρομέτρησης των μισθωτών (ηλεκτρονικό ρολόι – κάρτα εισόδου και εξόδου)
- ii. Ergani CardScanner είναι εφαρμογή για κινητές συσκευές (mobile application) μέσω της οποίας γίνεται η ανάγνωση της ψηφιακής κάρτας εργασίας των υπαλλήλων (σε μορφή QR Code) κατά την προσέλευση και αποχώρηση από την εργασία και εφόσον γίνεται ωρομέτρηση στο Π.Σ. ΕΡΓΑΝΗ.
- iii. Απευθείας δήλωση εντός του συστήματος ΕΡΓΑΝΗ II με χειροκίνητο τρόπο και χρήση των κωδικών της εκάστοτε εταιρείας (myErgani web portal :<https://myErgani.gov.gr>).

Η μεταρρύθμιση αυτή αποτελεί και το σημείο - κλειδί για την τήρηση του ωραρίου εργασίας. Χρήζει ιδιαίτερης προσοχής η απευθείας, σε πραγματικό χρόνο σύνδεση με το ΕΡΓΑΝΗ II. Έτσι, η απασχόληση δεν θα καταγράφεται απλώς στο σύστημα του εργοδότη, αλλά ταυτόχρονα και στο σύστημα του Υπουργείου Εργασίας, στο ΕΡΓΑΝΗ II, με αποτέλεσμα να μην μπορεί να γίνει επέμβαση και αλλοίωση των δεδομένων από κάποια πλευρά.

Σε περίπτωση ανωτέρας βίας, η μη καταγραφή του χρόνου εργασίας και άμεση διαβίβαση των στοιχείων στο ΠΣ ΕΡΓΑΝΗ II θα πρέπει να υποβάλλεται δήλωση από τον αρμόδιο εργοδότη σε εύλογο χρονικό διάστημα με το έντυπο δήλωση προσέλευσης/αποχώρησης προσωπικού και συγκεκριμένα να συμπληρώνεται το πεδίο ΑΙΤΙΟΛΟΓΗΣΗ ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΗΣ ΔΗΛΩΣΗΣ με μία από τις τρεις προτεινόμενες επιλογές.

## 6. Χρονοδιάγραμμα Εφαρμογής

### Ψηφιακή οργάνωση του χρόνου εργασίας

- **1η Νοεμβρίου έως 20η Δεκεμβρίου 2022**

Θα πραγματοποιηθεί η απογραφική διαδικασία της ψηφιακής οργάνωσης του χρόνου εργασίας, από όλες τις επιχειρήσεις – εργοδότες της χώρας που εντάσσονται στην Β΄ Φάση εφαρμογής της Ψηφιακής Κάρτας Εργασίας και για το σύνολο των εργαζομένων τους, με σύμβαση ή σχέση εξαρτημένης εργασίας, συμπεριλαμβανομένου του δανειζόμενου προσωπικού.

Η διαδικασία αυτή αφορά την ψηφιακή μορφή του ωραρίου απασχόλησης και όχι την εισαγωγή της κάρτας εργασίας στις επιχειρήσεις. Αποτελεί το σκαλοπάτι για να μπορέσουν όλοι οι εργοδότες στην επόμενη φάση να ενσωματώσουν την ψηφιακή καταγραφή του χρόνου εργασίας και αντιστοίχιση των ωραρίων απασχόλησης.

### Πότε ξεκινά η εφαρμογή της Ψηφιακής Κάρτας Εργασίας;

- **1η Ιουλίου 2022**

Η εφαρμογή της Ψηφιακής Κάρτας Εργασίας ξεκίνησε για ορισμένες επιχειρήσεις της Α΄ Φάσης (Σούπερ Μάρκετ άνω των 250 εργαζομένων και Τράπεζες)

- **16<sup>η</sup> Φεβρουαρίου 2023**

Η εφαρμογή της Ψηφιακής Κάρτας Εργασίας ξεκίνησε για ορισμένες επιχειρήσεις της Β΄ Φάσης (Ασφαλιστικές εταιρείες και εταιρείες security)

- Σταδιακά και ύστερα από διάλογο με τους ενδιαφερόμενους, το μέτρο θα επεκταθεί στη βιομηχανία, τις ΔΕΚΟ, τον τουρισμό και την εστίαση (\*).
  - Οι λοιπές επιχειρήσεις θα ενταχθούν σε μεταγενέστερο χρόνο και κατόπιν διαβούλευσης με τα αρμόδια επιμελητήρια και εκπροσώπους φορέων (\*).
- (\* ) Δεν έχει οριστεί χρονοδιάγραμμα εφαρμογής από το Υπουργείο Εργασίας και αναμένουμε ανακοινώσεις για την εξέλιξη του μέτρου.

## 7. Επίλογος

Η ψηφιοποίηση των χρονικών ωραρίων εργασίας και η άμεση καταγραφή τους διαμορφώνει ένα νέο τοπίο εργασιακής διαφάνειας. Αφενός, δημιουργεί δικλίδες προστασίας για το σύνολο των εργαζομένων και τον κρατικό μηχανισμό, αφετέρου αναδεικνύει την ορθή διαχείριση του μισθολογικού κόστους από τα γραφεία διαχείρισης μισθοδοσίας, χωρίς στρεβλώσεις.

Οι επιχειρήσεις που είναι αναγκαίο να εισάγουν την ψηφιακή καταγραφή του χρόνου εργασίας και διαθέτουν μεγάλο αριθμό εργαζομένων, είναι απαραίτητο να προμηθευτούν ή να δημιουργήσουν ψηφιακά εργαλεία που θα αυτοματοποιήσουν την καταγραφή όλων αυτών των δεδομένων. Διότι ο όγκος των δεδομένων είναι μεγάλος όπως επίσης και τα πρόστιμα σε περίπτωση παράβασης των αντίστοιχων νομοθετημάτων υπέρογκα, άρα αποτελεί μονόδρομος η αυτοματοποίηση των διαδικασιών για εξοικονόμηση χρόνου και αποφυγή στρεβλώσεων των δεδομένων.

# Μετασχηματισμοί Επιχειρήσεων: Χαρτογράφηση της Νομοθεσίας και των Διαδικασιών

Φώτης Λώλας  
Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής  
Partner και Μέλος του Δ.Σ  
Ωρίων Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές Α.Ε.

## Περιεχόμενα

- 1. Νομοθετικό Πλαίσιο των Μετασχηματισμών**
  - «Εμπορικό Πλαίσιο»
  - «Φορολογικό Πλαίσιο»
  - Σχέση του Ν. 4601/2019 με τις φορολογικές διατάξεις
- 2. Εξέτασή των λόγων , οι οποίοι με οδηγούν σε «μετασχηματισμό»**
- 3. Μορφές εταιρικών μετασχηματισμών**
- 4. Συγχώνευση**
  - Ορισμός Συγχώνευσης
  - Καταγραφή της διαδικασίας συγχώνευσης και Χρονοδιάγραμμα (Απαιτούμενα βήματα)
- 5. Διάσπαση**
  - Ορισμοί και Είδη Διάσπασης
  - Διαφορά μεταξύ κοινής διάσπασης και μερικής διάσπασης.
  - Διαφορά μεταξύ μερικής διάσπασης και απόσχισης κλάδου
  - Η έννοια του «κλάδου δραστηριότητας» στην μερική διάσπαση και στην απόσχιση κλάδου.
  - Καταγραφή της διαδικασίας διάσπασης και Χρονοδιάγραμμα (Απαιτούμενα βήματα)
- 6. Μετατροπή**
  - Ορισμός Μετατροπής
  - Καταγραφή της διαδικασίας μετατροπής και Χρονοδιάγραμμα (Απαιτούμενα βήματα)
  - Μετατροπή Ατομικής Επιχείρησης
- 7. Φορολογικοί Νόμοι που ισχύουν κατά τους μετασχηματισμούς**
  - Επιλογή Φορολογικού νομοθετικού πλαισίου για την διαδικασία μετασχηματισμού
  - ΝΔ 1297/1972 , κωδικοποιημένος με τον 4935/2022 «Περί παροχής φορολογικών κινήτρων δια την συγχώνευσιν ή μετατροπήν επιχειρήσεων προς δημιουργίαν μεγάλων οικονομικών μονάδων»

- Νόμος υπ' αριθ. 2166/1993, κωδικοποιημένος με τον 4935/2022 «Κίνητρα ανάπτυξης επιχειρήσεων, διαρρυθμίσεις στην έμμεση και άμεση φορολογία και άλλες διατάξεις.»
- Νόμος 4172/2013 - Άρθρο 54 «Συγχωνεύσεις και διασπάσεις»
- Νόμος 4935/2022 , κωδικοποιημένος με τον 4972/2022 «Κίνητρα ανάπτυξης επιχειρήσεων, μέσω συνεργασιών και εταιρικών μετασχηματισμών και άλλες διατάξεις»
- Μεταφορά ζημίας μετασχηματιζόμενων εταιρειών
- Εφαρμογή των διατάξεων των ν.δ. 1297/1972 και ν. 2166/1993 επί μετατροπής ατομικής επιχείρησης και κοινωνίας αστικού δικαίου σε Ι.Κ.Ε.

## 1. Νομοθετικό Πλαίσιο των Μετασχηματισμών

### «Εμπορικό Πλαίσιο»

#### **ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘΜ. 4601(ΦΕΚ Α' 44/09-03-2019)**

**Εταιρικοί μετασχηματισμοί και εναρμόνιση του νομοθετικού πλαισίου με τις διατάξεις της Οδηγίας 2014/55/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 16ης Απριλίου 2014 για την έκδοση ηλεκτρονικών τιμολογίων στο πλαίσιο δημόσιων συμβάσεων και λοιπές διατάξεις.**

Με τον Νόμο 4601/2019 «Εταιρικοί μετασχηματισμοί» επιδιώκεται η αναμόρφωση του δικαίου των εταιρικών μετασχηματισμών και η συστηματοποίησή του για πρώτη φορά σε ένα ενιαίο νομοθετικό κείμενο.

Ως «μετασχηματισμοί» επιχειρήσεων νοούνται, οι διεπόμενες από το εταιρικό δίκαιο νομικές πράξεις και διαδικασίες, με τις οποίες μεταβάλλεται η υπόσταση ενός εταιρικού φορέα άσκησης επιχείρησης, χωρίς κατά κανόνα να μεσολαβήσει λύση και εκκαθάρισή του ούτε μεταβίβαση των περιουσιακών του στοιχείων με τους κανόνες της ειδικής διαδοχής. Οι εταιρικοί μετασχηματισμοί συντελούνται με τα μέσα που προβλέπει το εταιρικό δίκαιο, τα δε νομικά αποτελέσματα τους είναι σύνθετα και επέρχονται ταυτοχρόνως και αυτοδικαίως (ipso actu) με την καταχώρισή τους στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.): σε αυτό το χρονικό σημείο, πράγματι, οι μετασχηματιζόμενοι εταιρικοί φορείς ενοποιούνται, διαιρούνται ή μμεταβάλλουν, κατά περίπτωση, τη νομική μορφή τους, χωρίς να προηγηθούν οι οχληρές διατυπώσεις της λύσης και εκκαθάρισής τους, οι εταίροι τους καθίστανται αυτομάτως εταίροι των εταιρικών φορέων που προέρχονται από τον μετασχηματισμό, ενώ η μεταβίβαση της περιουσίας των μετασχηματιζόμενων φορέων πραγματοποιείται χωρίς εκκαθάριση, διανομή και εισφορά, αλλά (πλην της περίπτωσης της μετατροπής) με καθολική διαδοχή, δηλαδή, μεταβίβαση του συνόλου του ενεργητικού και παθητικού τους στον διάδοχο ή στους διάδοχους εταιρικούς φορείς, χωρίς την ανάγκη μεταβίβασης καθενός περιουσιακού στοιχείου χωριστά.

### «Φορολογικό Πλαίσιο»

- **ΝΔ 1297/1972** , κωδικοποιημένος με τον 4935/2022 «Περί παροχής φορολογικών κινήτρων δια την συγχώνευση ή μετατροπήν επιχειρήσεων προς δημιουργίαν μεγάλων οικονομικών μονάδων»

- **ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2166**, κωδικοποιημένος με τον 4935/2022 «Κίνητρα ανάπτυξης επιχειρήσεων, διαρρυθμίσεις στην έμμεση και άμεση φορολογία και άλλες διατάξεις.»
- **Νόμος 4172/2013 - Άρθρο 54 «Συγχωνεύσεις και διασπάσεις»**
- **Νόμος 4935/2022**, κωδικοποιημένος με τον 4972/2022 «Κίνητρα ανάπτυξης επιχειρήσεων, μέσω συνεργασιών και εταιρικών μετασχηματισμών και άλλες διατάξεις»

#### Σχέση του Ν. 4601/2019 με τις φορολογικές διατάξεις

α) « **1.** Οι διατάξεις του ν.δ. 1297/1972 (Α'217), των νόμων 2166/1993 (Α'137), 4172/2013 (Α'167) και άλλων νόμων, ιδίως φορολογικού ή αναπτυξιακού περιεχομένου, οι οποίες αναφέρονται σε μετασχηματισμούς που αποτελούν αντικείμενο του παρόντος, διατηρούνται σε ισχύ ως προς τις φορολογικές τους ρυθμίσεις και τα παρεχόμενα πλεονεκτήματα ή κίνητρα. **Κατά τα λοιπά, οι αναφερόμενοι στα νομοθετήματα αυτά μετασχηματισμοί διέπονται από τις διατάξεις του παρόντος, ιδίως όσον αφορά το επιτρεπτό, τις προϋποθέσεις, τη διαδικασία πραγματοποίησης και τα αποτελέσματά τους.**

**2.** Εφόσον στις διατάξεις των νόμων που αναφέρονται στην παράγραφο 1 προβλέπονται μορφές ή υποκείμενα μετασχηματισμών που δεν αναφέρονται στα άρθρα 1 και 2 [1. Μορφές εταιρικών μετασχηματισμών και 2. Υποκείμενα εταιρικών μετασχηματισμών] ή δεν καταλαμβάνονται από αυτά, οι μετασχηματισμοί αυτοί διέπονται, όσον αφορά ιδίως το επιτρεπτό, τις προϋποθέσεις, τη διαδικασία και τα αποτελέσματά τους, από τις διατάξεις της οικείας εταιρικής νομοθεσίας.../ **Ν. 4601/2019-Άρθρο 4. Σχέση με φορολογικές διατάξεις )**

#### β) Εγκύκλιοι

- **E.2048/2019.** Κοινοποίηση διατάξεων του ν.4601/2019...» (ΦΕΚ Α' 44/9.3.2019)
- **E.2051/2019** Εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 27 παρ. 3 και 27Α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, ΚΦΕ) κατά την απόσχιση κλάδου τραπεζικής δραστηριότητας με τις διατάξεις του ν. 4601/2019 και του άρθρου 16 του ν.2515/1997, όπως ισχύουν.

## 2. Εξέτασή των λόγων , οι οποίοι με οδηγούν σε «μετασχηματισμό»

Οι λόγοι που οδηγούν στην πραγματοποίηση ενός εταιρικού μετασχηματισμού είναι πολλοί και εντάσσονται στον κύκλο ζωής όλων των φορέων επιχειρηματικής δραστηριότητας: ανάπτυξη, προσαρμογή στο διαρκώς μεταβαλλόμενο οικονομικό περιβάλλον και στον εξελισσόμενο ανταγωνισμό, επιδίωξη ευκαιριών σε νέες αγορές, αξιοποίηση δυνατοτήτων συνεργασίας, εξυγίανση.

Πιο συγκεκριμένα ορισμένοι ουσιαστικοί λόγοι που οδηγούν σε «μετασχηματισμό» είναι:

- ❖ Ενίσχυση της θέσης της επιχείρησης ( «Συγκέντρωση Επιχειρήσεων» ) [ Συγχώνευση ]
- ❖ Δημιουργία «Οικονομικών Κλίμακος» [ Απορρόφηση ]
- ❖ Περιορισμός της Ευθύνης των εταίρων [ Μετατροπή ]
- ❖ Τήρηση απλογραφικών βιβλίων [ Μετατροπή ]
- ❖ Διαχωρισμός Περιουσίας του Νομικού προσώπου [ Απόσχιση/Διάσπαση ]



- ❖ Φορολογικοί λόγοι [ Υψηλά Κέρδη σε Ατομική Επιχείρηση – Χρησιμοποίηση Ζημιών ]
- ❖ Φορολογικά Κίνητρα [ Ν. 4935/2022 ]

Σε όλες αυτές τις περιπτώσεις, το δίκαιο των εταιρικών μετασχηματισμών:

**(α)** προσφέρει στους ενδιαφερομένους τα απαραίτητα νομικά εργαλεία για την αποτελεσματική πραγμάτωση των στόχων τους,

**(β)** διασφαλίζει την απρόσκοπτη και ομαλή συνέχιση της νομικής προσωπικότητας και της εταιρικής επιχείρησης του μετασχηματιζόμενου φορέα, χωρίς κίνδυνο υποβάθμισης της ενότητας και ακεραιότητας των επιμέρους στοιχείων που τη συγκροτούν,

**(γ)** εγγυάται την προστασία των συμφερόντων των εργαζομένων, των πιστωτών και των εταίρων του μετασχηματιζόμενου φορέα και

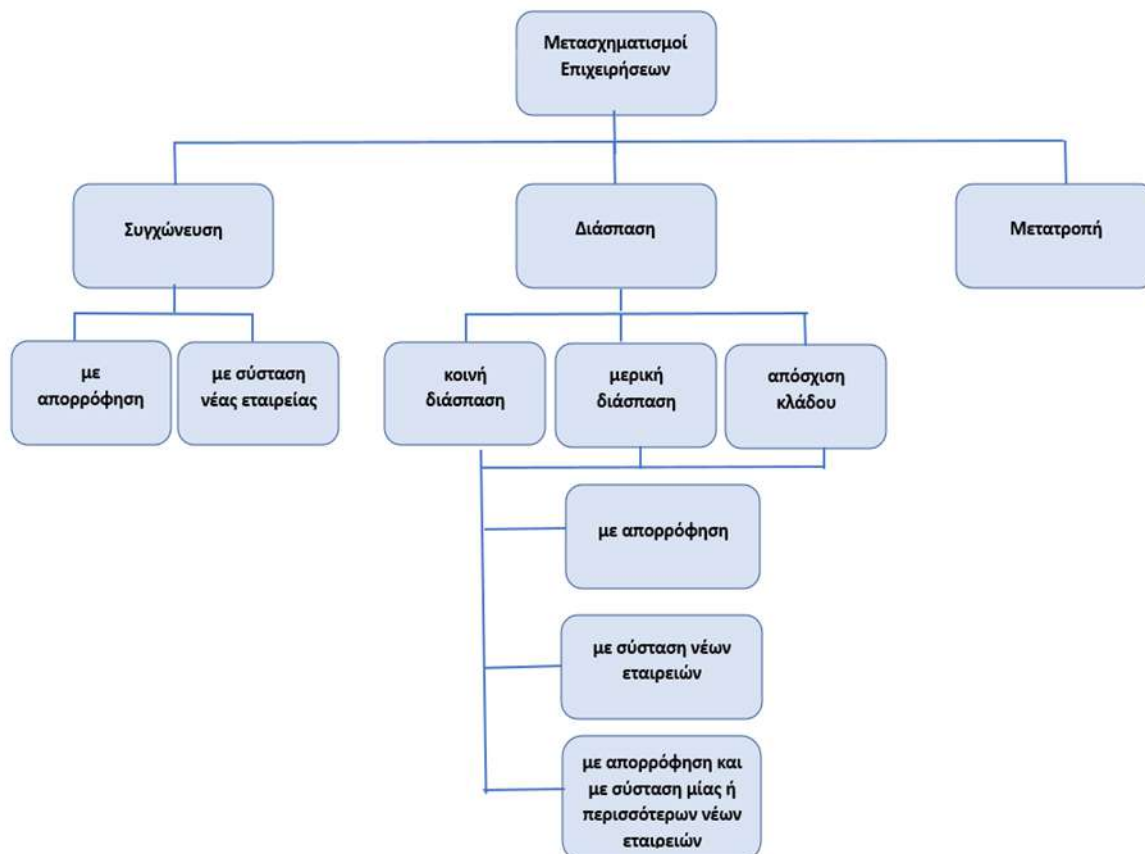
**(δ)** ενισχύει την ασφάλεια του δικαίου και την ασφάλεια των συναλλαγών, στον αναγκαίο βαθμό.

### 3. Μορφές εταιρικών μετασχηματισμών

Οι βασικές κατηγορίες μετασχηματισμών είναι τρεις:

#### α. συγχώνευση, β. διάσπαση, γ. μετατροπή.

Από συστηματική άποψη, στους μετασχηματισμούς εντάσσονται και οι γνωστές στην ενωσιακή έννομη τάξη, αλλά και σε ευρωπαϊκές νομοθεσίες, πράξεις της εισφοράς ή απόσχισης κλάδου και της μερικής διάσπασης, οι οποίες στο πλαίσιο του προτεινόμενου νομοσχεδίου αποτελούν ειδικότερες εκφάνσεις των τριών βασικών κατηγοριών μετασχηματισμών.



**Σε διαδικασία εταιρικού μετασχηματισμού, μπορεί να υποβληθούν ή να μετάσχουν οι ακόλουθες εταιρικές μορφές:**

- α. Ανώνυμες Εταιρείες.
- β. Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης.
- γ. Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρείες.
- δ. Ομόρρυθμες Εταιρείες.
- ε. Ετερόρρυθμες Εταιρείες.
- στ. Ετερόρρυθμες Εταιρείες κατά μετοχές.
- ζ. κοινοπραξίες που προβλέπονται στην παρ. 3 του άρθρου 293 του ν. 4072/2012 (Α'86).
- η. Ευρωπαϊκές Εταιρείες (SE) που προβλέπονται στον Κανονισμό (ΕΚ) 2157/2001 του Συμβουλίου της 8ης Οκτωβρίου 2001 (ΕΕ L 294).
- θ. Αστικοί Συνεταιρισμοί.
- ι. Ευρωπαϊκές Συνεταιριστικές Εταιρείες (ΕΣΕτ) που προβλέπονται στον Κανονισμό (ΕΚ) 1435/2003 της 22ής Ιουλίου 2003 (ΕΕ L 207).

**Οι ανωτέρω αναφερόμενες εταιρείες μπορεί να μετάσχουν σε εταιρικό μετασχηματισμό με οποιαδήποτε από τις ιδιότητες που προσιδιάζουν σε αυτόν, δηλαδή ως απορροφώμενες, απορροφώσες, συγχωνευόμενες, διασπώμενες, εισφέρουσες, επωφελούμενες, συνιστώμενες (νέες) ή μετατρεπόμενες.**

**Δεν περιλαμβάνεται στο πεδίο εφαρμογής του Ν. 4601/2019 η «Ατομική Επιχείρηση», η οποία μπορεί να μετασχηματισθεί σε εταιρική μορφή μόνον «καταχρηστικά», με βάση τις διατάξεις των φορολογικών και αναπτυξιακών νόμων που αφορούν τους μετασχηματισμούς.**

**Υπό το καθεστώς του ν.δ. 1297/1972 και του ν. 2166/1993, η καταχρηστικά αποκαλούμενη «μετατροπή» ή «συγχώνευση ατομικής επιχείρησης» σε Ε.Π.Ε. ή Α.Ε. δεν αποτελεί γνήσιο μετασχηματισμό παρά κοινή εισφορά επιχείρησης (υπό μορφή εισφοράς σε είδος) στο πλαίσιο, αντίστοιχα, της ίδρυσης ή της αύξησης του κεφαλαίου της Ε.Π.Ε. ή της Α.Ε.**

## 4. Συγχώνευση

### Ορισμός Συγχώνευσης

**Συγχώνευση είναι η πράξη με την οποία επιτυγχάνεται η απόκτηση, με καθολική διαδοχή, από υφιστάμενη ή νεοϊδρυόμενη εταιρία, των περιουσιακών στοιχείων άλλων εταιριών που λύνονται χωρίς εκκαθάριση.**

**Η συγχώνευση πραγματοποιείται είτε με απορρόφηση είτε με σύσταση νέας εταιρείας.**

- **Συγχώνευση με απορρόφηση»** είναι η πράξη με την οποία μία ή περισσότερες εταιρείες (απορροφώμενες) μεταβιβάζουν σε μία άλλη υφιστάμενη εταιρεία (απορροφώσα), ύστερα από λύση τους, χωρίς να τεθούν σε εκκαθάριση, το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεών τους, με τη διάθεση στους μετόχους ή στους εταίρους των απορροφώμενων εταιρειών εταιρικών συμμετοχών της απορροφώσας εταιρείας και ενδεχομένως με καταβολή χρηματικού ποσού, το οποίο δεν υπερβαίνει το δέκα τοις εκατό (10%) της ονομαστικής αξίας των εταιρικών συμμετοχών που διατίθενται ή, σε περίπτωση έλλειψης ονομαστικής αξίας, της λογιστικής τους αξίας.

- «Συγχώνευση με σύσταση νέας εταιρείας» είναι η πράξη με την οποία δύο ή περισσότερες εταιρείες (συγχωνευόμενες) μεταβιβάζουν σε μία νέα εταιρεία, την οποία συνιστούν, ύστερα από λύση τους, χωρίς να τεθούν σε εκκαθάριση, το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεών τους, με τη διάθεση στους μετόχους ή στους εταίρους των συγχωνευόμενων εταιρειών εταιρικών συμμετοχών της νέας εταιρείας και ενδεχομένως με καταβολή χρηματικού ποσού, το οποίο δεν υπερβαίνει το δέκα τοις εκατό (10%) της ονομαστικής αξίας των εταιρικών συμμετοχών που διατίθενται ή, σε περίπτωση έλλειψης ονομαστικής αξίας, της λογιστικής τους αξίας.

### Καταγραφή της διαδικασίας συγχώνευσης και Χρονοδιάγραμμα (Απαιτούμενα βήματα)

Η πραγματοποίηση του μετασχηματισμού της συγχώνευσης περιλαμβάνει κατά χρονική σειρά τα ακόλουθα βήματα:

**(α)** σύνταξη σχεδίου σύμβασης συγχώνευσης από τα Διοικητικά Συμβούλια ή τους διαχειριστές των εταιριών που συμμετέχουν. **(Άρθρο 7 Ν. 4601/2019)**

Το σχέδιο σύμβασης συγχώνευσης αναφέρει τουλάχιστον:

1. τη νομική μορφή, την επωνυμία, την έδρα, καθώς και τον αριθμό Γ.Ε.ΜΗ. των εταιρειών που μετέχουν στη συγχώνευση,
2. την προτεινόμενη σχέση ανταλλαγής των εταιρικών συμμετοχών και το ποσό μετρητών που προβλέπεται στις παραγράφους 2 ή 4 του άρθρου 6,
3. εφόσον συντρέχει περίπτωση, τον τρόπο διάθεσης των εταιρικών συμμετοχών στην απορροφώσα εταιρεία,
4. την ημερομηνία από την οποία οι εταιρικές συμμετοχές που αποκτούν οι μέτοχοι ή οι εταίροι της απορροφώμενης ή των απορροφώμενων εταιρειών παρέχουν δικαίωμα στα κέρδη της απορροφώσας εταιρείας, καθώς και ειδικές συνθήκες σχετικά με αυτό το δικαίωμα,
5. την ημερομηνία από την οποία οι πράξεις της απορροφώμενης εταιρείας ή των απορροφώμενων εταιρειών θεωρούνται, από λογιστική άποψη, ότι έχουν διενεργηθεί για λογαριασμό της απορροφώσας εταιρείας,
6. τα δικαιώματα που παρέχονται από την απορροφώσα εταιρεία στους μετόχους ή στους εταίρους που έχουν ειδικά δικαιώματα, καθώς και στους δικαιούχους άλλων δικαιωμάτων ή τα μέτρα που προτείνονται γι' αυτούς,
7. τα ιδιαίτερα πλεονεκτήματα που παρέχονται στους εμπειρογνώμονες σύμφωνα με το άρθρο 10 και στα μέλη των διοικητικών συμβουλίων ή στους διαχειριστές ή στους εσωτερικούς ελεγκτές των εταιρειών που μετέχουν στη συγχώνευση.

**(β)** καταχώριση και δημοσίευσή του σχεδίου σύμβασης συγχώνευσης ΣΣΕ στο Γ.Ε.ΜΗ., έναν (1) μήνα πριν από τη λήψη απόφασης, με δυνατότητα απαλλαγής σε περίπτωση ανάρτησης στην ιστοσελίδα κάθε συμμετέχουσας εταιρίας. **(Άρθρο 8 Ν. 4601/2019)**

**(γ)** σύνταξη λεπτομερούς επεξηγηματικής έκθεσης επί του σχεδίου συγχώνευσης και επί της προτεινόμενης σχέσης ανταλλαγής ή, κατά περίπτωση, επί της επικείμενης απόφασης των μετόχων ή των εταίρων για τη μετατροπή, από το Διοικητικό Συμβούλιο ή τους διαχειριστές των εταιριών που συμμετέχουν ή της υπό μετατροπή εταιρίας και υποβολή της έκθεσης στη γενική συνέλευση ή στους εταίρους. Η έκθεση καταχωρίζεται στο Γ.Ε.ΜΗ, δημοσιεύεται στον διαδικτυακό του τόπο και υποβάλλεται στη συνέλευση ή στους εταίρους καθεμίας από τις εταιρείες που μετέχουν στη

συγχώνευση, εκτός εάν όλοι οι μέτοχοι ή οι εταίροι συμφωνούν εγγράφως να μην συνταχθεί έκθεση ή να μην γίνει ενημέρωση. Το σχετικό έγγραφο πρέπει να έχει θεωρηθεί από τα πρόσωπα που προβλέπονται στο άρθρο 446 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας ή από δικηγόρο. (Άρθρο 9 Ν. 4601/2019)

Πιο συγκεκριμένα σχετικά με την παραπάνω αναφερόμενη απαλλαγή σύνταξης της έκθεσης του διοικητικού συμβουλίου ή των διαχειριστών ισχύουν τα εξής:

- Δεν απαιτείται γραπτή έκθεση προς τους εταίρους για τη συγχώνευση, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 9, ούτε ενημέρωση των εταίρων σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, εφόσον το σύνολο των εταίρων της προσωπικής εταιρείας που μετέχει στη συγχώνευση είναι συγχρόνως και διαχειριστές της. (Άρθρο 26 Ν. 4601/2019)

- Προκειμένου για υπό μετατροπή κεφαλαιουχική εταιρεία «Δεν απαιτείται γραπτή έκθεση προς τους εταίρους για τη συγχώνευση, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 9, ούτε ενημέρωση των εταίρων σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, εφόσον το σύνολο των εταίρων της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας που μετέχει στη συγχώνευση είναι συγχρόνως και διαχειριστές της. (Άρθρο 40 & 43 Ν. 4601/2019)

(δ) εξέταση του σχεδίου σύμβασης συγχώνευσης από ανεξάρτητους εμπειρογνώμονες και σύνταξη σχετικής έκθεσης προς τη συνέλευση ή τους εταίρους των οικείων εταιριών, η οποία δεν απαιτείται εφόσον όλοι οι μέτοχοι ή οι εταίροι συμφωνούν εγγράφως στη μη εξέταση του σχεδίου. Το σχετικό έγγραφο πρέπει να έχει θεωρηθεί από τα πρόσωπα που προβλέπονται στο άρθρο 446 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας ή από δικηγόρο. (Άρθρο 10 Ν. 4601/2019)

Η εξέταση του σχεδίου σύμβασης συγχώνευσης από εμπειρογνώμονες είναι υποχρεωτική για την προσωπική εταιρεία που μετέχει στη συγχώνευση, μόνον ύστερα από αίτημα ενός (1) τουλάχιστον από τους εταίρους της. Το σχετικό αίτημα υποβάλλεται πέντε (5) το αργότερο ημέρες πριν από την παρέλευση της προθεσμίας της παραγράφου 1 του άρθρου 26. Στην περίπτωση αυτή, η απόφαση του άρθρου 27 λαμβάνεται μετά την κοινοποίηση της έκθεσης που συντάσσουν οι εμπειρογνώμονες στους εταίρους. (Άρθρο 28 Ν. 4601/2019)

(ε) Διαθεσιμότητα των εγγράφων για εξέταση από τους μετόχους ή τους εταίρους λόγω της συγχώνευσης

(1) το σχέδιο σύμβασης Συγχώνευσης,

(2) οι ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις και οι ετήσιες εκθέσεις διαχείρισης του διοικητικού συμβουλίου ή των διαχειριστών καθεμίας από τις εταιρείες που μετέχουν στη διάσπαση των τριών (3) τελευταίων ετών,

(3) λογιστική κατάσταση που έχει συνταχθεί σε ημερομηνία που δεν είναι προγενέστερη από την πρώτη ημέρα του τρίτου μήνα πριν από την ημερομηνία του σχεδίου σύμβασης διάσπασης, αν οι τελευταίες ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις αναφέρονται σε χρήση που έχει λήξει έξι (6) μήνες τουλάχιστον πριν από την ημερομηνία του σχεδίου σύμβασης συγχώνευσης. Η λογιστική κατάσταση περιλαμβάνει τουλάχιστον ισολογισμό, κατάσταση αποτελεσμάτων και περίληψη των λογιστικών μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν για τη σύνταξή τους.

(4) της έκθεσης που προβλέπεται στο άρθρο 10.

Δεν απαιτείται λογιστική κατάσταση εφόσον όλοι οι μέτοχοι ή οι εταίροι αυτών έχουν συμφωνήσει ότι δεν απαιτείται η σύνταξη λογιστικής κατάστασης. Το σχετικό

**έγγραφο πρέπει να έχει θεωρηθεί από τα πρόσωπα που προβλέπονται στο άρθρο 446 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας ή από δικηγόρο. (Άρθρο 11 Ν. 4601/2019)**

**(στ)** λήψη απόφασης από τη γενική συνέλευση ή τους εταίρους για τη συγχώνευση. Για τη συγχώνευση απαιτείται απόφαση της συνέλευσης ή των εταίρων καθεμιάς από τις εταιρείες που μετέχουν στη συγχώνευση, η οποία λαμβάνεται όπως ορίζεται στον νόμο και το καταστατικό της. Η απόφαση αφορά τουλάχιστον την έγκριση του σχεδίου σύμβασης συγχώνευσης και, κατά περίπτωση, των τροποποιήσεων του καταστατικού που απαιτούνται για την πραγματοποίηση της συγχώνευσης. **(Άρθρο 14 Ν. 4601/2019)**

Η απόφαση των εταίρων προσωπικής εταιρείας με την οποία εγκρίνεται η συμμετοχή της σε συγχώνευση, λαμβάνεται με ομοφωνία. Η εταιρική σύμβαση μπορεί να προβλέπει τη λήψη της απόφασης με πλειοψηφία τριών τετάρτων (3/4) τουλάχιστον του όλου αριθμού των εταίρων. **(Άρθρο 27 Ν. 4601/2019)**

Η απόφαση της συνέλευσης των εταίρων Ε.Π.Ε. λαμβάνεται με πλειοψηφία τουλάχιστον πλέον του ενός δευτέρου (1/2) του συνολικού αριθμού των εταίρων, οι οποίοι εκπροσωπούν τουλάχιστον το 65% του εταιρικού κεφαλαίου. **(Άρθρο 41 Ν. 4601/2019)**

**(ζ)** κατάρτιση της σύμβασης ή, κατά περίπτωση, μονομερούς πράξης συγχώνευσης ή διάσπασης με ιδιωτικό έγγραφο, εκτός αν πρόκειται για Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ευρωπαϊκές Εταιρίες, Αστικούς Συνεταιρισμούς και Ευρωπαϊκές Συνεταιριστικές Εταιρίες ή αν συντρέχουν άλλοι λόγοι που προβλέπονται στον νόμο, οπότε απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο. **(Άρθρο 15 Ν. 4601/2019)**

**(η)** Πράξεις και στοιχεία που υποβάλλονται σε δημοσιότητα και προληπτικός έλεγχος νομιμότητας. **(Άρθρο 16 & 17 Ν. 4601/2019)**

Η συγχώνευση υποβάλλεται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του ν. 3419/2005 για καθεμία από τις εταιρείες που μετέχουν σε αυτή, στη δημοσιότητα υποβάλλεται για καθεμία εταιρεία που μετέχει στη συγχώνευση, η απόφαση της συνέλευσης των εταίρων ή η απόφαση των εταίρων τους για τη συγχώνευση, η οποία λαμβάνεται σύμφωνα με το άρθρο 14, μαζί με τη σχετική σύμβαση συγχώνευσης.

Η δημοσιότητα προϋποθέτει σε κάθε περίπτωση προηγούμενο έλεγχο της νομιμότητας όλων των πράξεων και διατυπώσεων που επιβάλλει ο νόμος στην υπό μετατροπή εταιρεία. Ο έλεγχος νομιμότητας περιορίζεται στην τήρηση των διατάξεων του νόμου, της εταιρικής νομοθεσίας που διέπει την υπό μετατροπή εταιρεία, του καταστατικού αυτής και των διατάξεων του Ν. 3419/2005, από το αρμόδιο κατά περίπτωση διοικητικό όργανο (Υπηρεσία Γ.Ε.ΜΗ.) και πραγματοποίηση συστατικής δημοσιότητας της συγχώνευσης στο Γ.Ε.ΜΗ..

**(θ)** Επέλευση των αποτελεσμάτων της συγχώνευσης. **(Άρθρο 18 Ν. 4601/2019)**

**Χρόνος επέλευσης των αποτελεσμάτων της συγχώνευσης** από την καταχώριση της σύμβασης συγχώνευσης ως προς την απορροφώσα εταιρεία, ακόμα και πριν από τη διαγραφή από το Γ.Ε.ΜΗ. της απορροφώμενης εταιρείας.

**Αποτελέσματα συγχώνευσης μετά την ολοκλήρωση**

Από την ημερομηνία καταχώρισης στο Γ.Ε.ΜΗ. επέρχονται αυτοδίκαια και ταυτόχρονα τόσο μεταξύ της απορροφώσας και της απορροφώμενης εταιρείας όσο και έναντι τρίτων, τα εξής αποτελέσματα:

**1)** η απορροφώσα εταιρεία υποκαθίσταται ως καθολική διάδοχος στο σύνολο της περιουσίας, δηλαδή στο σύνολο των δικαιωμάτων, των υποχρεώσεων και γενικά των έννομων σχέσεων της απορροφώμενης ή των απορροφώμενων εταιρειών,



συμπεριλαμβανομένων των διοικητικών αδειών που έχουν εκδοθεί υπέρ της απορροφώμενης ή των απορροφώμενων εταιρειών,

2) οι μέτοχοι ή οι εταίροι της απορροφώμενης ή των απορροφώμενων εταιρειών γίνονται μέτοχοι ή εταίροι της απορροφώσας εταιρείας,

3) η απορροφώμενη ή οι απορροφώμενες εταιρείες παύουν να υπάρχουν.

4) Οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται αυτοδίκαια και χωρίς άλλη διατύπωση από την απορροφώσα εταιρεία.

**(ι) Προστασία των πιστωτών των εταιρειών που μετέχουν στη συγχώνευση (Άρθρο 13 Ν. 4601/2019)**

1) Μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ολοκλήρωση της Δημοσίευσης του σχεδίου σύμβασης συγχώνευσης, οι πιστωτές των εταιρειών που μετέχουν στη συγχώνευση, των οποίων οι απαιτήσεις είχαν γεννηθεί πριν από τον χρόνο αυτόν, χωρίς να έχουν καταστεί ληξιπρόθεσμες, έχουν το δικαίωμα να ζητήσουν, οι δε εταιρείες έχουν υποχρέωση να τους παράσχουν κατάλληλες εγγυήσεις, εφόσον αποδεικνύουν επαρκώς ότι η οικονομική κατάσταση των εταιρειών εξαιτίας της συγχώνευσης, καθιστά απαραίτητη την παροχή τέτοιων εγγυήσεων και εφόσον δεν έχουν λάβει τέτοιες εγγυήσεις.

2) Οι εγγυήσεις που χορηγούνται στους πιστωτές της απορροφώσας εταιρείας μπορεί να είναι διαφορετικές από αυτές που χορηγούνται στους πιστωτές της απορροφώμενης ή των απορροφώμενων εταιρειών.

3) Κάθε διαφορά που προκύπτει επιλύεται από το δικαστήριο (Μονομελές Πρωτοδικείο)

**Παραγραφή αξιώσεων κατά εταιρών της συγχωνευόμενης εταιρείας**

1. Σε περίπτωση απορρόφησης προσωπικής εταιρείας από εταιρεία της οποίας οι μέτοχοι ή οι εταίροι δεν ευθύνονται προσωπικά για τα χρέη της, οι αξιώσεις κατά των εταιρών της απορροφώμενης εταιρείας που ευθύνονται προσωπικά για τα χρέη της, παραγράφονται ύστερα από πέντε (5) έτη από τη συντέλεση της συγχώνευσης, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 18, εκτός αν η αξίωση κατά της απορροφώμενης εταιρείας υπόκειται σε βραχύτερη παραγραφή.

2. Η ευθύνη της παραγράφου 1 δεν υφίσταται έναντι δανειστή της διασπώμενης εταιρείας, εφόσον αυτός συγκατατέθηκε εγγράφως στη διάσπαση.

3. Στην προθεσμία της παραγράφου 1 εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις του Αστικού Κώδικα για την αναστολή και τη διακοπή της παραγραφής. Αν η αξίωση καταστεί ληξιπρόθεσμη μετά τη συντέλεση της συγχώνευσης, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 18, η παραγραφή αρχίζει από το χρονικό σημείο κατά το οποίο η αξίωση καθίσταται ληξιπρόθεσμη

## 5. Διάσπαση

### Ορισμοί και Είδη Διάσπασης

«Διάσπαση είναι η πράξη μεταβίβασης, με καθολική διαδοχή, της περιουσίας μιας εταιρίας που λύεται χωρίς εκκαθάριση, σε δύο τουλάχιστον υφιστάμενες ή νεοϊδρυόμενες εταιρίες.»

**Σύμφωνα με τον Ν. 4601/2019 άρθρο 54 η διάσπαση διακρίνεται σε:**

**i. κοινή διάσπαση**

α. είτε με απορρόφηση,

- β. είτε με σύσταση νέων εταιρειών,
- γ. είτε με απορρόφηση και με σύσταση μίας ή περισσότερων νέων εταιρειών
- ii. **μερική διάσπαση**
  - α. είτε με απορρόφηση,
  - β. είτε με σύσταση νέων εταιρειών,
  - γ. είτε με απορρόφηση και με σύσταση μίας ή περισσότερων νέων εταιρειών
- iii. **απόσχιση κλάδου**
  - α. είτε με απορρόφηση,
  - β. είτε με σύσταση νέων εταιρειών,
  - γ. είτε με απορρόφηση και με σύσταση μίας ή περισσότερων νέων εταιρειών

#### **Κοινή διάσπαση**

**Η κοινή διάσπαση πραγματοποιείται είτε με απορρόφηση, είτε με σύσταση νέων εταιρειών, είτε με απορρόφηση και με σύσταση μίας ή περισσότερων νέων εταιρειών.**

Κοινή διάσπαση είναι η πράξη με την οποία μία εταιρεία (διασπώμενη), ύστερα από λύση της, χωρίς να τεθεί σε εκκαθάριση, μεταβιβάζει σε άλλες υφιστάμενες εταιρείες (επωφελούμενες) ή σε άλλες εταιρείες που συνιστώνται ταυτόχρονα (επωφελούμενες) ή εν μέρει σε μία ή περισσότερες υφιστάμενες εταιρείες (επωφελούμενες με απορρόφηση) και εν μέρει σε μία ή περισσότερες εταιρείες που συνιστώνται ταυτόχρονα (επωφελούμενες με σύσταση), το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων της έναντι απόδοσης στους μετόχους ή στους εταίρους της, εταιρικών συμμετοχών των επωφελούμενων εταιρειών και ενδεχομένως χρηματικού ποσού, το οποίο δεν υπερβαίνει το δέκα τοις εκατό (10 %) της ονομαστικής αξίας των εταιρικών συμμετοχών που αποδίδονται στους μετόχους ή στους εταίρους της διασπώμενης εταιρείας ή, σε περίπτωση έλλειψης ονομαστικής αξίας, της λογιστικής τους αξίας.

#### **Μερική διάσπαση**

**Η μερική διάσπαση πραγματοποιείται είτε με απορρόφηση είτε με σύσταση μίας ή περισσότερων νέων εταιρειών είτε με απορρόφηση και με σύσταση μίας ή περισσότερων νέων εταιρειών.**

Μερική διάσπαση είναι η πράξη με την οποία μία εταιρεία (διασπώμενη) χωρίς να λυθεί, μεταβιβάζει σε μία ή περισσότερες (υφιστάμενες εταιρείες (επωφελούμενες), ή συνιστάμενες ταυτόχρονα (επωφελούμενες), ή εν μέρει σε μία ή περισσότερες υφιστάμενες εταιρείες (επωφελούμενες με απορρόφηση) και εν μέρει σε μία ή περισσότερες εταιρείες που συνιστώνται ταυτόχρονα (επωφελούμενες με σύσταση), τον καθοριζόμενο ή τους καθοριζόμενους στο σχέδιο σύμβασης μερικής διάσπασης κλάδο ή κλάδους δραστηριότητας, με τη διάθεση στους μετόχους ή στους εταίρους της διασπώμενης εταιρείας εταιρικών συμμετοχών της επωφελούμενης ή των επωφελούμενων εταιρειών και ενδεχομένως χρηματικού ποσού, το οποίο δεν υπερβαίνει το δέκα τοις εκατό (10%) της ονομαστικής αξίας των εταιρικών συμμετοχών που αποδίδονται στους μετόχους ή στους εταίρους της διασπώμενης εταιρείας ή, σε περίπτωση έλλειψης ονομαστικής αξίας, της λογιστικής τους αξίας.

#### **Απόσχιση κλάδου**

**Η απόσχιση κλάδου πραγματοποιείται είτε με απορρόφηση, είτε με σύσταση μίας ή περισσότερων νέων εταιρειών, είτε με απορρόφηση και με σύσταση μίας ή περισσότερων νέων εταιρειών.**

Απόσχιση κλάδου είναι η πράξη, με την οποία μία εταιρεία (διασπώμενη) χωρίς να λυθεί, μεταβιβάζει σε μία ή περισσότερες **(υφιστάμενες εταιρείες (επωφελούμενες), ή συνιστάμενες ταυτόχρονα (επωφελούμενες), ή εν μέρει σε μία ή περισσότερες υφιστάμενες εταιρείες (επωφελούμενες με απορρόφηση) και εν μέρει σε μία ή περισσότερες εταιρείες που συνιστώνται ταυτόχρονα (επωφελούμενες με σύσταση)**, τον καθοριζόμενο ή τους καθοριζόμενους στο σχέδιο σύμβασης διάσπασης κλάδο ή κλάδους δραστηριότητας, με τη διάθεση σ' αυτήν εταιρικών συμμετοχών της επωφελούμενης ή των επωφελούμενων εταιρειών και ενδεχομένως χρηματικού ποσού, το οποίο δεν υπερβαίνει το δέκα τοις εκατό (10%) της ονομαστικής αξίας των εταιρικών συμμετοχών που αποδίδονται στη διασπώμενη εταιρεία ή, σε περίπτωση έλλειψης ονομαστικής αξίας, της λογιστικής τους αξίας.

#### **Διαφορά μεταξύ κοινής διάσπασης και μερικής διάσπασης.**

Στην κοινή διάσπαση, η διασπώμενη μετά την μεταβίβαση των διασπώμενων τμημάτων της σε άλλες εταιρείες (επωφελούμενες) λύεται χωρίς εκκαθάριση, έναντι απόδοσης στους μετόχους ή εταίρους της εταιρικών συμμετοχών των επωφελούμενων εταιρειών. Αντιθέτως στη μερική διάσπαση η διασπώμενη εταιρεία μετά την μεταβίβαση των διασπώμενων κλάδων της σε άλλες εταιρείες δεν λύεται αλλά συνεχίζει να λειτουργεί με την υπόλοιπη μη μεταβιβασθείσα περιουσία της, έναντι απόδοσης στους μετόχους ή εταίρους της εταιρικών συμμετοχών των επωφελούμενων εταιρειών.

#### **Διαφορά μεταξύ μερικής διάσπασης και απόσχισης κλάδου**

Η ειδοποιός διαφορά μεταξύ μερικής διάσπασης και απόσχισης κλάδου έγκειται στο γεγονός ότι στην πρώτη οι εταιρικές συμμετοχές, τα εταιρικά μερίδια ή οι μετοχές στην επωφελούμενη ή στις επωφελούμενες εταιρείες διατίθενται στους μετόχους ή εταίρους της διασπώμενης εταιρείας, ενώ στη δεύτερη διατίθενται στην ίδια τη διασπώμενη εταιρεία και όχι στους μετόχους ή εταίρους αυτής.

#### **Η έννοια του «κλάδου δραστηριότητας» στην μερική διάσπαση και στην απόσχιση κλάδου.**

Σύμφωνα με τον Ν. 4601/2019 (άρθρο 54, παρ.3) «Κλάδος δραστηριότητας» είναι το σύνολο των στοιχείων τόσο του ενεργητικού όσο και του παθητικού, τα οποία συνιστούν, από οργανωτική άποψη, αυτόνομη εκμετάλλευση, δηλαδή, σύνολο ικανό να λειτουργήσει αυτοδύναμα.

##### Αιτιολογική έκθεση

Ορίζεται δε ως κλάδος δραστηριότητας «το σύνολο των στοιχείων τόσο του ενεργητικού όσο και του παθητικού, τα οποία συνιστούν, από οργανωτική άποψη, αυτόνομη εκμετάλλευση, δηλαδή, σύνολο ικανό να λειτουργήσει αυτοδύναμα». Ο εν λόγω ορισμός εναρμονίζεται με τον αντίστοιχο της Οδηγίας 2009/133/EK (άρθρο 2 στοιχείο ι') σχετικά με το κοινό φορολογικό καθεστώς στις συγχωνεύσεις και διασπάσεις.

## Καταγραφή της διαδικασίας διάσπασης και Χρονοδιάγραμμα (Απαιτούμενα βήματα)

Η πραγματοποίηση του μετασχηματισμού περιλαμβάνει κατά χρονική σειρά τα ακόλουθα βήματα:

**(α)** σύνταξη σχεδίου σύμβασης διάσπασης από τα Διοικητικά Συμβούλια ή τους διαχειριστές των εταιριών που συμμετέχουν **(Άρθρο 59 Ν. 4601/2019)**

*Το σχέδιο σύμβασης διάσπασης αναφέρει τουλάχιστον:*

**α.** τη νομική μορφή, την επωνυμία, την έδρα, και τον αριθμό Γ.Ε.ΜΗ. των εταιριών που μετέχουν στη διάσπαση,

**β.** την προτεινόμενη σχέση ανταλλαγής των εταιρικών συμμετοχών και το ποσό σε μετρητά που προβλέπεται στα άρθρα 55 και 56 και στην περίπτωση της απόσχισης κλάδου τις εταιρικές συμμετοχές στην επωφελούμενη εταιρεία και το τυχόν ποσό σε μετρητά που προβλέπεται στο άρθρο 57,

**γ.** εφόσον συντρέχει περίπτωση, τον τρόπο διάθεσης των εταιρικών συμμετοχών στις επωφελούμενες εταιρείες,

**δ.** την ημερομηνία από την οποία οι εταιρικές συμμετοχές που αποκτούν οι μέτοχοι ή οι εταίροι της διασπώμενης εταιρείας ή, κατά περίπτωση, η ίδια η διασπώμενη εταιρεία παρέχουν δικαίωμα στα κέρδη καθεμιάς από τις επωφελούμενες εταιρείες, καθώς και ειδικές συνθήκες σχετικά με αυτό το δικαίωμα,

**ε.** την ημερομηνία από την οποία οι πράξεις της διασπώμενης, και στην περίπτωση της μερικής διάσπασης και της απόσχισης κλάδου, οι πράξεις που αφορούν τον κλάδο θεωρούνται, από λογιστική άποψη, ότι έχουν διενεργηθεί για λογαριασμό καθεμιάς από τις επωφελούμενες εταιρείες,

**στ.** στις περιπτώσεις της κοινής και της μερικής διάσπασης, τα δικαιώματα που παρέχονται από καθεμία από τις επωφελούμενες εταιρείες στους μετόχους ή στους εταίρους που έχουν ειδικά δικαιώματα, καθώς και στους δικαιούχους άλλων δικαιωμάτων, ή τα μέτρα που προτείνονται γι' αυτούς,

**ζ.** τα ιδιαίτερα πλεονεκτήματα που παρέχονται στους εμπειρογνώμονες σύμφωνα με το άρθρο 62 και στα μέλη των διοικητικών συμβουλίων ή στους διαχειριστές ή στους εσωτερικούς ελεγκτές των συμμετεχουσών στη διάσπαση εταιριών που μετέχουν στη διάσπαση,

**η.** την ακριβή καταγραφή και κατανομή των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων της διασπώμενης εταιρείας που μεταβιβάζονται σε καθεμία από τις επωφελούμενες εταιρείες,

**θ.** στην κοινή διάσπαση και στη μερική διάσπαση, την κατανομή στους μετόχους ή στους εταίρους της διασπώμενης εταιρείας των εταιρικών συμμετοχών των επωφελούμενων εταιριών, καθώς και το κριτήριο στο οποίο βασίζεται αυτή η κατανομή.

**(β)** καταχώριση και δημοσίευσή του σχεδίου σύμβασης διάσπασης στο Γ.Ε.ΜΗ., έναν (1) μήνα πριν από τη λήψη απόφασης, με δυνατότητα απαλλαγής σε περίπτωση ανάρτησης στην ιστοσελίδα κάθε συμμετέχουσας εταιρίας. **(Άρθρο 60 Ν. 4601/2019)**

**(γ)** σύνταξη λεπτομερούς επεξηγηματικής έκθεσης επί του σχεδίου διάσπασης και επί της προτεινόμενης σχέσης ανταλλαγής ή, κατά περίπτωση, επί της επικείμενης απόφασης των μετόχων ή των εταίρων για τη διάσπαση, από το Διοικητικό Συμβούλιο ή τους διαχειριστές των εταιριών που συμμετέχουν ή της υπό μετατροπή εταιρίας και υποβολή της έκθεσης στη γενική συνέλευση ή στους εταίρους. Η έκθεση καταχωρίζεται στο Γ.Ε.ΜΗ, δημοσιεύεται στον διαδικτυακό του τόπο και υποβάλλεται

στη συνέλευση ή στους εταίρους καθεμίας από τις εταιρείες που μετέχουν στη συγχώνευση, εκτός εάν όλοι οι μέτοχοι ή οι εταίροι συμφωνούν εγγράφως να μην συνταχθεί έκθεση ή να μην γίνει ενημέρωση. Το σχετικό έγγραφο πρέπει να έχει θεωρηθεί από τα πρόσωπα που προβλέπονται στο άρθρο 446 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας ή από δικηγόρο. (Άρθρο 61 Ν. 4601/2019)

**Πιο συγκεκριμένα σχετικά με την παραπάνω αναφερόμενη απαλλαγή σύνταξης της έκθεσης του διοικητικού συμβουλίου ή των διαχειριστών ισχύουν τα εξής:**

- Δεν απαιτείται γραπτή έκθεση προς τους εταίρους για τη διάσπαση, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 61, ούτε ενημέρωση των εταίρων σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, εφόσον το σύνολο των εταίρων της προσωπικής εταιρείας που μετέχει στη συγχώνευση είναι συγχρόνως και διαχειριστές της. (Άρθρο 79 Ν. 4601/2019)

- Προκειμένου για υπό μετατροπή κεφαλαιουχική εταιρεία «Δεν απαιτείται γραπτή έκθεση προς τους εταίρους για τη διάσπαση, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 61, ούτε ενημέρωση των εταίρων σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου, εφόσον το σύνολο των εταίρων της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας που μετέχει στη συγχώνευση είναι συγχρόνως και διαχειριστές της. (Άρθρο 90 & 93 Ν. 4601/2019)

**(δ)** εξέταση του σχεδίου σύμβασης διάσπασης από ανεξάρτητους εμπειρογνώμονες και σύνταξη σχετικής έκθεσης προς τη συνέλευση ή τους εταίρους των οικείων εταιριών, η οποία δεν απαιτείται εφόσον όλοι οι μέτοχοι ή οι εταίροι συμφωνούν εγγράφως στη μη εξέταση του σχεδίου. Το σχετικό έγγραφο πρέπει να έχει θεωρηθεί από τα πρόσωπα που προβλέπονται στο άρθρο 446 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας ή από δικηγόρο. (Άρθρο 62 Ν. 4601/2019)

*Η εξέταση του σχεδίου σύμβασης διάσπασης από εμπειρογνώμονες είναι υποχρεωτική για την προσωπική εταιρεία που μετέχει στη διάσπαση, μόνο ύστερα από αίτημα ενός (1) τουλάχιστον από τους εταίρους της. Το σχετικό αίτημα υποβάλλεται πέντε (5) το αργότερο ημέρες πριν από την παρέλευση της προθεσμίας της παραγράφου 1 του άρθρου 79. Στην περίπτωση αυτή, η απόφαση του άρθρου 80 λαμβάνεται μετά την κοινοποίηση της έκθεσης που συντάσσουν οι εμπειρογνώμονες στους εταίρους. (Άρθρο 81 Ν. 4601/2019)*

**(ε)** Διαθεσιμότητα των εγγράφων για εξέταση από τους μετόχους ή τους εταίρους λόγω της συγχώνευσης

(1) το σχέδιο σύμβασης διάσπασης,

(2) οι ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις και οι ετήσιες εκθέσεις διαχείρισης του διοικητικού συμβουλίου ή των διαχειριστών καθεμίας από τις εταιρείες που μετέχουν στη διάσπαση των τριών (3) τελευταίων ετών,

(3) λογιστική κατάσταση που έχει συνταχθεί σε ημερομηνία που δεν είναι προγενέστερη από την πρώτη ημέρα του τρίτου μήνα πριν από την ημερομηνία του σχεδίου σύμβασης διάσπασης, αν οι τελευταίες ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις αναφέρονται σε χρήση που έχει λήξει έξι (6) μήνες τουλάχιστον πριν από την ημερομηνία του σχεδίου σύμβασης διάσπασης. Η λογιστική κατάσταση περιλαμβάνει τουλάχιστον ισολογισμό, κατάσταση αποτελεσμάτων και περίληψη των λογιστικών μεθόδων που χρησιμοποιήθηκαν για τη σύνταξή τους.

(4) της έκθεσης που προβλέπεται στο άρθρο 62.

**Δεν απαιτείται λογιστική κατάσταση εφόσον όλοι οι μέτοχοι ή οι εταίροι αυτών έχουν συμφωνήσει ότι δεν απαιτείται η σύνταξη λογιστικής κατάστασης. Το σχετικό**



**έγγραφο πρέπει να έχει θεωρηθεί από τα πρόσωπα που προβλέπονται στο άρθρο 446 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας ή από δικηγόρο. (Άρθρο 63 Ν. 4601/2019)**

**(στ) Προστασία των πιστωτών των εταιρειών που μετέχουν στη διάσπαση (Άρθρο 65 Ν. 4601/2019)**

- 1) Μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ολοκλήρωση των διατυπώσεων του άρθρου 8, οι πιστωτές των εταιρειών που μετέχουν στη διάσπαση, των οποίων οι απαιτήσεις είχαν γεννηθεί πριν από τον χρόνο αυτόν, χωρίς να έχουν καταστεί ληξιπρόθεσμες, έχουν το δικαίωμα να ζητήσουν, οι δε εταιρείες έχουν υποχρέωση να τους παράσχουν κατάλληλες εγγυήσεις, εφόσον αποδεικνύουν επαρκώς ότι, η οικονομική κατάσταση των εταιρειών εξαιτίας της διάσπασης, καθιστά απαραίτητη την παροχή τέτοιων εγγυήσεων και εφόσον δεν έχουν λάβει τέτοιες εγγυήσεις.
- 2) Οι εγγυήσεις που χορηγούνται στους πιστωτές της διασπώμενης εταιρείας μπορεί να είναι διαφορετικές από αυτές που χορηγούνται στους πιστωτές της επωφελούμενης ή των επωφελούμενων εταιρειών.
- 3) Κάθε διαφορά που προκύπτει επιλύεται από το δικαστήριο (Μονομελές Πρωτοδικείο)

**(ζ) λήψη απόφασης από τη γενική συνέλευση ή τους εταίρους για τη διάσπαση. Για τη διάσπαση απαιτείται απόφαση της συνέλευσης ή των εταίρων καθεμιάς από τις εταιρείες που μετέχουν στη διάσπαση, η οποία λαμβάνεται όπως ορίζεται στον νόμο και στο καταστατικό της. Η απόφαση αφορά τουλάχιστον την έγκριση του σχεδίου σύμβασης διάσπασης και, κατά περίπτωση, των τροποποιήσεων του καταστατικού που απαιτούνται για την πραγματοποίηση της διάσπασης. (Άρθρο 66 Ν. 4601/2019)**

*Η απόφαση των εταίρων προσωπικής εταιρείας με την οποία εγκρίνεται η συμμετοχή της σε διάσπαση, λαμβάνεται με ομοφωνία. Η εταιρική σύμβαση μπορεί να προβλέπει τη λήψη της απόφασης με πλειοψηφία τριών τετάρτων (3/4) τουλάχιστον του όλου αριθμού των εταίρων. (Άρθρο 80 Ν. 4601/2019)*

*Η απόφαση της συνέλευσης των εταίρων Ε.Π.Ε. λαμβάνεται με πλειοψηφία τουλάχιστον πλέον του ενός δευτέρου (1/2) του συνολικού αριθμού των εταίρων, οι οποίοι εκπροσωπούν τουλάχιστον το 65% του εταιρικού κεφαλαίου. (Άρθρο 91 Ν. 4601/2019)*

**(η) κατάρτιση της σύμβασης ή, κατά περίπτωση, μονομερούς πράξης διάσπασης με ιδιωτικό έγγραφο θεωρημένου από τα πρόσωπα που προβλέπονται στο άρθρο 446 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας ή από δικηγόρο, εκτός αν πρόκειται για Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ευρωπαϊκές Εταιρίες, Αστικούς Συνεταιρισμούς και Ευρωπαϊκές Συνεταιριστικές Εταιρίες ή αν συντρέχουν άλλοι λόγοι που προβλέπονται στον νόμο, οπότε απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο. (Άρθρο 67 Ν. 4601/2019)**

**(θ) προληπτικό έλεγχο νομιμότητας όλων των προπαρασκευαστικών πράξεων και διατυπώσεων της συγχώνευσης, της διάσπασης και της μετατροπής από το αρμόδιο κατά περίπτωση διοικητικό όργανο (Υπουργό Οικονομίας και Ανάπτυξης, Περιφερειάρχη ή Υπηρεσία Γ.Ε.ΜΗ.) και πραγματοποίηση συστατικής δημοσιότητας της διάσπασης στο Γ.Ε.ΜΗ.. (Άρθρο 68 & 69 Ν. 4601/2019)**

**(ι) Επέλευση των αποτελεσμάτων διάσπασης.**

**Χρόνος επέλευσης των αποτελεσμάτων του μετασχηματισμού:**

Η διάσπαση συντελείται με μόνη την καταχώριση της σύμβασης διάσπασης, ως προς τις επωφελούμενες εταιρείες, ακόμα και πριν από τη διαγραφή από το Γ.Ε.ΜΗ. της διασπώμενης εταιρείας, εφόσον πρόκειται για κοινή διάσπαση.

### Αποτελέσματα της διάσπασης

Από την ημερομηνία καταχώρισης στο Γ.Ε.ΜΗ. επέρχονται αυτοδίκαια και ταυτόχρονα τόσο μεταξύ της διασπώμενης και των επωφελούμενων εταιρειών όσο και έναντι τρίτων, τα εξής αποτελέσματα:

1. οι επωφελούμενες εταιρείες υποκαθίστανται καθολικές διάδοχοι στη μεταβιβαζόμενη σε αυτές περιουσία. Στην κοινή διάσπαση, η καθολική διαδοχή καταλαμβάνει το σύνολο της περιουσίας, δηλαδή το σύνολο των δικαιωμάτων, των υποχρεώσεων και γενικά των έννομων σχέσεων της διασπώμενης εταιρείας, περιλαμβανομένων των διοικητικών αδειών που έχουν εκδοθεί υπέρ της τελευταίας και αφορούν τη μεταβιβαζόμενη περιουσία. Η μεταβίβαση αυτής της περιουσίας στις επωφελούμενες εταιρείες γίνεται σύμφωνα με την κατανομή που προβλέπεται στη σύμβαση διάσπασης ή προκύπτει από την παράγραφο 3 του άρθρου 59. Στη μερική διάσπαση και στην απόσχιση κλάδου η καθολική διαδοχή καταλαμβάνει τον κλάδο δραστηριότητας που καθορίζεται στη σύμβαση διάσπασης,
  2. στις περιπτώσεις της κοινής διάσπασης και της μερικής διάσπασης, οι μέτοχοι ή οι εταίροι της διασπώμενης εταιρείας γίνονται μέτοχοι ή εταίροι μίας ή περισσότερων επωφελούμενων εταιρειών, σύμφωνα με την κατανομή που προβλέπεται στη σύμβαση διάσπασης. Στην περίπτωση της απόσχισης κλάδου, η διασπώμενη εταιρεία γίνεται μέτοχος ή εταίρος της επωφελούμενης εταιρείας, λαμβάνοντας τις εταιρικές συμμετοχές που προβλέπονται στη σύμβαση διάσπασης,
  3. στην περίπτωση της κοινής διάσπασης, η διασπώμενη εταιρεία παύει να υπάρχει.
  4. Οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται αυτοδίκαια και χωρίς άλλη διατύπωση από τις επωφελούμενες εταιρείες, σύμφωνα με την κατανομή που προβλέπεται στο σχέδιο σύμβασης διάσπασης ή προκύπτει από την παράγραφο 3 του άρθρου 59.
  5. Οι προβλεπόμενες στον νόμο ιδιαίτερες διατυπώσεις για τη μεταβίβαση ορισμένων περιουσιακών στοιχείων ισχύουν και στην περίπτωση διάσπασης.
  6. Στην κοινή και τη μερική διάσπαση, οι εταιρικές συμμετοχές επωφελούμενης εταιρείας δεν ανταλλάσσονται με εταιρικές συμμετοχές της διασπώμενης εταιρείας που κατέχονται:
    - α. είτε από την ίδια την επωφελούμενη εταιρεία είτε από πρόσωπο που ενεργεί στο όνομά του αλλά για λογαριασμό της,
    - β. είτε από την ίδια την διασπώμενη εταιρεία, είτε από πρόσωπο που ενεργεί στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό της.
- Στην απόσχιση κλάδου, δεν μπορεί να συμπεριλαμβάνονται στον μεταβιβαζόμενο κλάδο εταιρικές συμμετοχές της διασπώμενης εταιρείας στην επωφελούμενη εταιρεία.

### Παραγραφή αξιώσεων κατά εταίρων της διασπώμενης εταιρείας

1. Σε περίπτωση διάσπασης προσωπικής εταιρείας με απορρόφησή της από επωφελούμενη εταιρεία, της οποίας οι μέτοχοι ή οι εταίροι δεν ευθύνονται προσωπικά για τα χρέη της, οι αξιώσεις κατά των εταίρων της διασπώμενης εταιρείας που ευθύνονται προσωπικά για τα χρέη της, παραγράφονται ύστερα από πέντε (5) έτη από τη συντέλεση της διάσπασης σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 70, εκτός αν η αξίωση κατά της διασπώμενης εταιρείας υπόκειται σε βραχύτερη παραγραφή.
2. Η ευθύνη της παραγράφου 1 δεν υφίσταται έναντι δανειστή της διασπώμενης εταιρείας, εφόσον αυτός συγκατατέθηκε εγγράφως στη διάσπαση.

3. Στην προθεσμία της παραγράφου 1 εφαρμόζονται οι διατάξεις του Αστικού Κώδικα για την αναστολή και τη διακοπή της παραγραφής. Αν η αξίωση καταστεί ληξιπρόθεσμη μετά τη συντέλεση της διάσπασης σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 70, η παράγραφος 1 αρχίζει από το χρονικό σημείο, κατά το οποίο η αξίωση καθίσταται ληξιπρόθεσμη.

## 6. Μετατροπή

### Ορισμός Μετατροπής

**Μετατροπή είναι η πράξη με την οποία μία εταιρεία, χωρίς να λυθεί και να τεθεί υπό εκκαθάριση, μεταβάλλει τη νομική μορφή της, διατηρώντας τη νομική της προσωπικότητα.**

Η μετατροπή είναι διαδικασία μετασχηματισμού στην οποία μετέχει ένα μόνο από τα υποκείμενα εταιρικών μετασχηματισμών που προσδιορίζονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 2 του Ν. 4601/2019, το οποίο, χωρίς να λυθεί και να τεθεί υπό εκκαθάριση, μεταβάλλει τη νομική μορφή του σε άλλη εταιρική μορφή της ίδιας διάταξης, διατηρώντας συγχρόνως τη νομική του προσωπικότητα, δηλαδή χωρίς αλλαγή της ταυτότητας του νομικού προσώπου της παλιάς (μετατραπέουσας) εταιρείας.

### Καταγραφή της διαδικασίας μετατροπής και Χρονοδιάγραμμα (Απαιτούμενα βήματα)

Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 105 έως 117 του Ν. 4601/2019 περιγράφεται η διαδικασία και οι απαιτούμενες ενέργειες με βάση τις οποίες συντελείται η μετατροπή νομικού τύπου μιας οντότητας.

- Για τη μετατροπή εφαρμόζεται ανάλογα, στο μέτρο που είναι αναγκαίο, η διαδικασία ίδρυσης της νέας νομικής μορφής. **(Άρθρο 105 Ν. 4601/2019)**
- Το διοικητικό συμβούλιο ή οι διαχειριστές της υπό μετατροπή εταιρείας, συντάσσουν λεπτομερή έκθεση, η οποία περιέχει σχέδιο της απόφασης της συνέλευσης ή των εταίρων για τη μετατροπή. Η έκθεση επεξηγεί και δικαιολογεί από νομική και οικονομική άποψη τη μεταβολή της νομικής μορφής της εταιρείας και ειδικότερα τη θέση των μετόχων ή των εταίρων στην εταιρεία με τη νέα νομική της μορφή.

Η έκθεση καταχωρίζεται στο Γ.Ε.ΜΗ., δημοσιεύεται στο διαδικτυακό του τόπο και υποβάλλεται στη συνέλευση ή στους εταίρους.

Δεν απαιτείται έκθεση του διοικητικού συμβουλίου ή των διαχειριστών, εφόσον οι μέτοχοι ή οι εταίροι και οι κάτοχοι άλλων τίτλων που παρέχουν δικαίωμα ψήφου συμφωνούν εγγράφως να μην καταρτιστεί έκθεση. Το σχετικό έγγραφο πρέπει να έχει θεωρηθεί από τα πρόσωπα που προβλέπονται στο άρθρο 446 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας ή από δικηγόρο. **(Άρθρο 106 Ν. 4601/2019)**

**Πιο συγκεκριμένα σχετικά με την παραπάνω αναφερόμενη απαλλαγή σύνταξης της έκθεσης του διοικητικού συμβουλίου ή των διαχειριστών ισχύουν τα εξής:**

- Προκειμένου για τη μετατροπή προσωπικών εταιρειών «Δεν απαιτείται γραπτή έκθεση προς τους εταίρους, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 106, εφόσον το σύνολο των εταίρων της υπό μετατροπή εταιρείας είναι συγχρόνως και διαχειριστές της.» **(Άρθρο 120 Ν. 4601/2019)**

- Προκειμένου για υπό μετατροπή κεφαλαιουχική εταιρεία «Σε περίπτωση μετατροπής εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας, δεν απαιτείται γραπτή έκθεση προς τους εταίρους για τη μετατροπή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 106, εφόσον το σύνολο των εταίρων της υπό μετατροπή εταιρείας είναι συγχρόνως και διαχειριστές της. (Άρθρο 129 Ν. 4601/2019)

➤ **Εξακρίβωση της αξίας της περιουσίας της υπό μετατροπή εταιρείας (Άρθρο 123 Ν. 4601/2019)**

Σε περίπτωση μετατροπής σε κεφαλαιουχική εταιρεία απαιτείται προηγούμενη εξακρίβωση της αξίας της περιουσίας της υπό μετατροπή εταιρείας από τα πρόσωπα της παρ. 3 του άρθρου 17 του ν. 4548/2018.

Η έκθεση εξακρίβωσης που συντάσσεται σύμφωνα με την παράγραφο 1 υποβάλλεται σε δημοσιότητα με ανάλογη εφαρμογή της παρ. 8 του άρθρου 17 του ν. 4548/2018.

➤ **Διαθεσιμότητα των εγγράφων για έλεγχο από τους εταίρους. (Άρθρο 107 Ν. 4601/2019)**

Κάθε μέτοχος ή εταίρος έχει το δικαίωμα να λαμβάνει γνώση στην έδρα της υπό μετατροπή εταιρείας, προκειμένου για τη μετατροπή προσωπικών εταιρειών (Άρθρο 120 Ν. 4601/2019) καθώς και εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας (Άρθρο 129 Ν. 4601/2019) για συνεχή χρονική περίοδο που αρχίζει δέκα (10) τουλάχιστον ημέρες πριν την Συνέλευση και προκειμένου για ανώνυμη εταιρεία (Άρθρο 129 Ν. 4601/2019) έναν (1) τουλάχιστον μήνα πριν από τη συνεδρίαση της συνέλευσης που καλείται να αποφασίσει για τη μετατροπή, των εξής τουλάχιστον εγγράφων:

**α.** της έκθεσης της παραγράφου 1 του άρθρου 106,

**β.** των ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων και των ετήσιων εκθέσεων διαχείρισης του διοικητικού συμβουλίου ή των διαχειριστών της υπό μετατροπή εταιρείας των τριών (3) τελευταίων ετών,

**γ.** κατά περίπτωση, της έκθεσης της παραγράφου 2 του άρθρου 123.

➤ **Απόφαση της συνέλευσης ή των εταίρων. (Άρθρα 108 & 109 Ν. 4601/2019)**

Για τη μετατροπή απαιτείται απόφαση της συνέλευσης ή των εταίρων, η οποία θα περιλαμβάνει τουλάχιστον:

**α.** τη νομική μορφή και την επωνυμία της εταιρείας με τη νέα νομική της μορφή,  
**β.** το είδος, την αξία και τον τρόπο διάθεσης των εταιρικών συμμετοχών στην εταιρεία με τη νέα νομική της μορφή,

**γ.** τους όρους που αποτελούν υποχρεωτικό περιεχόμενο του καταστατικού σύμφωνα με τις διατάξεις που διέπουν την εταιρεία με τη νέα νομική της μορφή,

**δ.** εφόσον συντρέχει περίπτωση, τα δικαιώματα που παρέχονται από την εταιρεία με τη νέα νομική της μορφή στους μετόχους ή στους εταίρους που έχουν ειδικά δικαιώματα, καθώς και στους δικαιούχους άλλων δικαιωμάτων ή τα μέτρα που προτείνονται γι' αυτούς.

Η απόφαση λαμβάνεται όπως ορίζεται στον νόμο και στο καταστατικό της υπό μετατροπή εταιρείας.

*Η απόφαση των εταίρων προσωπικής εταιρείας για τη μετατροπή της λαμβάνεται με ομοφωνία. Η εταιρική σύμβαση μπορεί να προβλέπει τη λήψη της απόφασης με πλειοψηφία τριών τετάρτων (3/4) τουλάχιστον του όλου αριθμού των εταίρων. (Άρθρο 121 Ν. 4601/2019)*

*Η απόφαση της συνέλευσης των εταίρων Ε.Π.Ε. λαμβάνεται με πλειοψηφία τουλάχιστον πλέον του ενός δευτέρου (1/2) του συνολικού αριθμού των εταίρων, οι οποίοι εκπροσωπούν τουλάχιστον το 65% του εταιρικού κεφαλαίου. (Άρθρο 130 Ν. 4601/2019)*

➤ **Διατυπώσεις δημοσιότητας - Πράξεις και στοιχεία που υποβάλλονται σε δημοσιότητα (Άρθρο 111 Ν. 4601/2019)**

Η μετατροπή υποβάλλεται στις διατυπώσεις δημοσιότητας του ν. 3419/2005. Στη δημοσιότητα υποβάλλεται η απόφαση της συνέλευσης ή των εταίρων της υπό μετατροπή εταιρείας, η οποία λαμβάνεται σύμφωνα με τα άρθρα 108 και 109, και, εφόσον συντρέχει περίπτωση, το συμβολαιογραφικό έγγραφο στον τύπο του οποίου έχει υποβληθεί το καταστατικό της εταιρείας με τη νέα νομική της μορφή, καθώς και η εγκριτική απόφαση που προβλέπεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 112.

➤ **Προληπτικός έλεγχος νομιμότητας (Άρθρο 112 Ν. 4601/2019)**

Με την επιφύλαξη της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 4548/2018, η δημοσιότητα προϋποθέτει σε κάθε περίπτωση προηγούμενο έλεγχο της νομιμότητας όλων των πράξεων και διατυπώσεων που επιβάλλει ο παρών στην υπό μετατροπή εταιρεία. Ο έλεγχος νομιμότητας του προηγούμενου εδαφίου περιορίζεται στην τήρηση των διατάξεων του παρόντος, της εταιρικής νομοθεσίας που διέπει την υπό μετατροπή εταιρεία, του καταστατικού αυτής και των διατάξεων του ν. 3419/2005.

➤ **Αποτελέσματα της μετατροπής (Άρθρο 113 Ν. 4601/2019)**

Η μετατροπή συντελείται με μόνη την καταχώριση της απόφασης της συνέλευσης ή των εταίρων για τη μετατροπή. Εφόσον το καταστατικό της εταιρείας με τη νέα νομική της μορφή έχει υποβληθεί στον τύπο του συμβολαιογραφικού εγγράφου, η μετατροπή συντελείται με μόνη την καταχώριση του συμβολαιογραφικού εγγράφου.

Από την ολοκλήρωση των διατυπώσεων δημοσιότητας, επέρχονται αυτοδίκαια και έναντι όλων τα εξής αποτελέσματα:

**α.** η μετατραπείσα εταιρεία διατηρεί τη νομική της προσωπικότητα και συνεχίζεται με τη νέα νομική της μορφή χωρίς να πραγματοποιείται μεταβίβαση της περιουσίας της, με ειδική ή καθολική διαδοχή,

**β.** οι διοικητικές άδειες που έχουν εκδοθεί υπέρ της μετατραπείσας εταιρείας συνεχίζουν να υφίστανται,

**γ.** οι μέτοχοι ή οι εταίροι της μετατραπείσας εταιρείας μετέχουν στην εταιρεία με τη νέα νομική της μορφή, σύμφωνα με τις διατάξεις που διέπουν αυτή,

**δ.** δικαιώματα τρίτων στις εταιρικές συμμετοχές της μετατραπείσας εταιρείας διατηρούνται στις εταιρικές συμμετοχές με τη νέα νομική της μορφή.

**ε.** Οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται αυτοδίκαια και χωρίς άλλη διατύπωση στο όνομα της εταιρείας με τη νέα νομική της μορφή.

**Παραγραφή αξιώσεων κατά ομόρρυθμων και ετερόρρυθμων εταίρων**

1. Σε περίπτωση μετατροπής ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας σε κεφαλαιουχική, οι αξιώσεις κατά των ομόρρυθμων και, εφόσον συντρέχει περίπτωση, κατά των ετερόρρυθμων εταίρων, παραγράφονται ύστερα από πέντε (5) έτη από τη συντέλεση της μετατροπής, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 113, κατά περίπτωση, εκτός αν η αξίωση κατά της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας υπόκειται σε βραχύτερη παραγραφή.



2. Σε περίπτωση μετατροπής ομόρρυθμης εταιρείας σε ετερόρρυθμη σύμφωνα με την περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 126, οι αξιώσεις κατά των ομόρρυθμων εταίρων που μετατράπηκαν σε ετερόρρυθμους παραγράφονται ύστερα από πέντε (5) έτη από τη συντέλεση της μετατροπής, εκτός αν η αξίωση κατά της ομόρρυθμης εταιρείας υπόκειται σε βραχύτερη παραγραφή.

3. Η ευθύνη των παραγράφων 1 και 2 δεν υφίσταται έναντι δανειστή της μετατραπέυσας εταιρείας, εφόσον αυτός συγκατατέθηκε εγγράφως στη μετατροπή.

4. Στις προθεσμίες των παραγράφων 1 και 2 εφαρμόζονται οι διατάξεις του Αστικού Κώδικα για την αναστολή και τη διακοπή της παραγραφής. Αν η αξίωση καταστεί ληξιπρόθεσμη μετά τη συντέλεση της μετατροπής σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 113, κατά περίπτωση, η παραγραφή αρχίζει από το χρονικό σημείο, κατά το οποίο η αξίωση καθίσταται ληξιπρόθεσμη.

### Μετατροπή Ατομικής Επιχείρησης

Η «Ατομική Επιχείρηση» δεν περιλαμβάνεται στο πεδίο εφαρμογής του Ν. 4601/2019 και μπορεί να μετασχηματισθεί σε εταιρική μορφή μόνον «καταχρηστικά», με βάση τις διατάξεις των φορολογικών και αναπτυξιακών νόμων που αφορούν τους μετασχηματισμούς.

Υπό το καθεστώς του ν.δ. 1297/1972 και του ν. 2166/1993, η καταχρηστικά αποκαλούμενη «μετατροπή» σε Ε.Π.Ε. Ι.Κ.Ε. ή Α.Ε. δεν αποτελεί γνήσιο μετασχηματισμό παρά κοινή εισφορά επιχείρησης (υπό μορφή εισφοράς σε είδος) στο πλαίσιο, αντίστοιχα, της ίδρυσης ή της αύξησης του κεφαλαίου της Ε.Π.Ε. Ι.Κ.Ε. ή της Α.Ε.

Η δε σύσταση νέας εταιρείας από «μετατροπή» ατομικής επιχείρησης, προβλέπεται μόνο από το ν.δ. 1297/1972 και το ν. 2166/1993 που παρέχουν φορολογικά κίνητρα για τους μετασχηματισμούς των επιχειρήσεων (αναπτυξιακοί νόμοι).

Το με αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β'1084102 ΕΞ 2016/01.06.2016 έγγραφό του το Υπουργείο Οικονομικών αναφέρει ότι: «Είναι δυνατή η μετατροπή ατομικής επιχείρησης και κοινωνίας αστικού δικαίου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα σε ΙΚΕ, κατ' εφαρμογή των ευεργετικών διατάξεων των ν.δ.1297/1972 και ν.2166/1993 εφόσον πληρούνται οι οριζόμενες στα νομοθετήματα αυτά προϋποθέσεις, κατ' ανάλογη εφαρμογή των όσων ισχύουν για την μετατροπή ατομικής επιχείρησης και κοινωνίας αστικού δικαίου σε ΑΕ και ΕΠΕ».

Επίσης το με αρ. πρωτ. 1115478/11607/Β 0012/18.12.2008 έγγραφό του έχει ξεκαθαρίσει ότι στις περιπτώσεις μετατροπών ατομικών επιχειρήσεων: «Μεταβιβάζεται η περιουσία της επιχείρησης και όχι η περιουσία του ατόμου. Όπως έχει γίνει δεκτό με την αριθ. 466/πολ.25/1973 ερμηνευτική εγκύκλιο του Ν.Δ. 1297/1972, για την εφαρμογή των διατάξεων του νομοθετήματος αυτού, πρέπει να μεταβιβάζεται στη νέα επιχείρηση, προκειμένου περί ατομικών επιχειρήσεων, όχι ολόκληρη η περιουσία του ατόμου, αλλά μόνο της επιχείρησής του, δηλαδή τα πάγια αυτά περιουσιακά στοιχεία να ανήκουν στην κυριότητα της ατομικής επιχείρησης και όχι του φορέα αυτής (φυσικού προσώπου), το οποίο ως θέμα πραγματικό διαπιστώνεται από την αρμόδια Φορολογούσα Αρχή.».

Σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν. 4935/2022 ορίζεται «Στην περίπτωση εισφοράς ατομικής επιχείρησης σε οποιασδήποτε μορφής εταιρεία, παρέχεται στη νέα εταιρεία το κίνητρο της απαλλαγής από την καταβολή φόρου εισοδήματος επί των

πραγματοποιούμενων προ φόρου κερδών, τα οποία προκύπτουν με βάση τη φορολογική νομοθεσία, κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%), εφόσον πληρούνται οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- α) η εισφερόμενη ατομική επιχείρηση έχει πραγματοποιήσει έναρξη εργασιών τουλάχιστον προ τριετίας από την ημερομηνία της εισφοράς,
- β) η νέα εταιρεία τηρεί λογιστικά αρχεία με το διπλογραφικό σύστημα,.....»

## 7. Φορολογικοί Νόμοι που ισχύουν κατά τους μετασχηματισμούς

### Επιλογή Φορολογικού νομοθετικού πλαισίου για την διαδικασία μετασχηματισμού

Μία επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να κάνει χρήση

- είτε μόνο των γενικών διατάξεων της εταιρικής νομοθεσίας Ν. 4601/2019 χωρίς καμία αναφορά σε διατάξεις φορολογικής νομοθεσίας,
- είτε (εφόσον θέλει να έχουν εφαρμογή φορολογικές απαλλαγές) και των διατάξεων των αναπτυξιακών νόμων ν.δ. 1297/1972, ν. 2166/1993, ν.4935/2022 και του άρθρου 54 του φορολογικού νόμου 4172/2013.

### ΝΔ 1297/1972 , κωδικοποιημένος με τον 4935/2022 «Περί παροχής φορολογικών κινήτρων δια την συγχώνευση ή μετατροπή επιχειρήσεων προς δημιουργία μεγάλων οικονομικών μονάδων»

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 1297/1972 προβλέπεται η μετατροπή και η συγχώνευση επιχειρήσεων οποιασδήποτε νομικής μορφής (συμπεριλαμβανομένου και της ατομικής επιχείρησης) σε ανώνυμη εταιρεία ή σε εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, εκτός Α.Ε. σε Ε.Π.Ε.. Η συγχώνευση, ειδικά βιομηχανικών ή βιοτεχνικών επιχειρήσεων οποιασδήποτε νομικής μορφής, εκτός Α.Ε. σε βιομηχανική ή βιοτεχνική Ο.Ε., Ε.Ε. και Ε.Π.Ε και η εισφορά κλάδου ή κλάδων από λειτουργούσα επιχείρηση, τόσο σε λειτουργούσα, όσο και σε συνιστώμενη Α.Ε

Το κατώτατο εταιρικό κεφάλαιο της προερχόμενης Α.Ε. από μετατροπή, συγχώνευση ή εισφορά κλάδου, πρέπει να ανέρχεται σε ευρώ 293.470,29, της δε προερχόμενης Ε.Π.Ε. από μετατροπή ή συγχώνευση σε ευρώ 146.735,14.

Οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις μπορούν να τηρούν λογιστικά βιβλία οποιασδήποτε κατηγορίας του Ν. 4308/2015 και επιπλέον, δεν απαιτείται να έχουν συντάξει προηγουμένως οικονομικές καταστάσεις.

Στο άρθρο 2 παρ. 1 και 2 του ν. 1297/1972 (Α' 217) ορίζεται ότι για τις συγχωνεύσεις ή μετατροπές επιχειρήσεων που πραγματοποιούνται κατά τις διατάξεις του νόμου αυτού η προκύπτουσα υπεραξία δεν υπόκειται κατά τον χρόνο της συγχωνεύσεως ή μετατροπής, εις φόρον εισοδήματος. Η κατά την προηγουμένη παράγραφον υπεραξία, διαπιστωμένη δι' απογραφής των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού των συγχωνευομένων ή μετατρεπομένων επιχειρήσεων και εμφανιζομένη απαραίτητως εις ειδικούς λογαριασμούς της συγχωνευούσης ή της νέας εταιρείας μέχρι του χρόνου διαλύσεώς της, θεωρείται περιερχομένη εις ταύτην και φορολογείται κατά τον χρόνο της καθ' οιανδήποτε τρόπον διαλύσεώς της [λογιζόμενο, για τις ανώνυμες εταιρείες, ως εισόδημα από κινητές αξίες]

Με τις διατάξεις αυτές, οι οποίες ως εκ της φύσεώς τους είναι στενώς ερμηνευτές, δεν θεσπίζεται απαλλαγή από τον φόρο της υπεραξίας που απορρέει από την συγχώνευση ή μετατροπή επιχειρήσεων, αλλά αναβολή της φορολογικής

υποχρέωσης της συγχωνεύουσας ή νέας εταιρείας, η οποία τελεί υπό την προϋπόθεση ότι η υπεραξία αυτή, για την οποία εξακολουθεί να οφείλεται φόρος, εμφανίζεται αυτοτελώς σε ειδικό λογαριασμό.

Παρέχεται απαλλαγή από κάθε φόρο, τέλος εισφορά και δικαίωμα υπέρ του Δημοσίου ή τρίτου συμπεριλαμβανομένου και του φόρου μεταβίβασης ακινήτων, σχετικά με την εισφορά και μεταβίβαση όλων των περιουσιακών στοιχείων, δηλαδή και των κινητών, τη σύμβαση σύστασης της νέας επιχείρησης, τη μεταγραφή κ.λ.π., με την προϋπόθεση, όμως, ότι η νέα εταιρεία δεν θα διαλυθεί πριν την πάροδο πενταετίας από τη σύσταση ή τη συγχώνευση της.

Η απαλλαγή εφαρμόζεται και επί του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου, υπό την προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών της νέας εταιρείας, δηλαδή, το άθροισμα του κύκλου εργασιών των τελευταίων εγκεκριμένων και δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων ή, κατά περίπτωση, των τελευταίων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, αφαιρουμένων των μεταξύ τους συναλλαγών, είναι ίσος ή μεγαλύτερος από το ποσό των τετρακοσίων πενήντα χιλιάδων (450.000) ευρώ.

Ειδικά, για την απαλλαγή από το φόρο μεταβίβασης ακινήτων, απαιτούνται, επιπλέον και οι ακόλουθες προϋποθέσεις : 1) τα ακίνητα να ανήκουν κατά κυριότητα στη μετατρεπόμενη ή συγχωνευμένη επιχείρηση και να χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της, τουλάχιστο, για μια πενταετία από τη συγχώνευση ή τη μετατροπή, και 2) τα ακίνητα, που εισφέρθηκαν στη μετατρεπόμενη ή συγχωνευμένη επιχείρηση, να είχαν χρησιμοποιηθεί για τις ανάγκες της εισφέρουσας αυτά επιχείρησης, τουλάχιστο, για μια πενταετία πριν από τη μετατροπή ή τη συγχώνευση.

**Κατά την διάρκεια της πενταετίας επιτρέπεται όπως η συγχωνεύουσα ή συνιστωμένη εταιρεία, υπό την προϋπόθεση ότι δεν μεταβάλλεται το κύριον αντικείμενο των εργασιών της:**

α. Εκμισθώνη τα ακίνητα.

β. Εκποιή τα συνεπεία της συγχωνεύσεως ή μετατροπής αποκτώμενα ακίνητα, υπό την προϋπόθεση ότι το προϊόν της εκποιήσεως θα χρησιμοποιηθεί εντός προθεσμίας δύο (2) ετών από της εκποιήσεως δια την απόκτηση ακινήτων ή ετέρων καινοουργών παγίων περιουσιακών στοιχείων, ίσης τουλάχιστον αξίας, τα οποία θα εξυπηρετούν τις ανάγκες της επιχείρησης, ή δι' εξόφληση, οφειλών εκ δανείων και πιστώσεων προς τραπεζικά Ιδρύματα, φορολογικών υποχρεώσεων προς το Δημόσιον, ως και ασφαλιστικών εισφορών προς Ασφαλιστικά Ιδρύματα και Ταμεία, υφισταμένων κατά την εκποίηση των ακινήτων.

Τα εδάφια δεύτερο έως και έκτο της παρούσας παραγράφου δεν εφαρμόζονται για τα ακίνητα που ανήκουν σε μετατρεπόμενες επιχειρήσεις με κύριο αντικείμενο εργασιών την κατασκευή ή εκμετάλλευση ακινήτων.»

Σύμφωνα με το άρθρο 8 του Ν. 1297/1972 ορίζεται ότι η αποτίμηση της αξίας των εισφερομένων σε είδος, κατά τις διατάξεις του νομοθετήματος αυτού, περιουσιακών στοιχείων σε ανώνυμη εταιρεία ή εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, ενεργείται από την επιτροπή του άρθρου 9 του κ.ν. 2190/1920 (νυν άρθρο 17 Ν. 4548/2018 ).

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 2 του ν.δ.1297/1972 ορίζεται ότι για τον υπολογισμό των εκπιπτόμενων από τα ακαθάριστα έσοδα αποσβέσεων επί της αξίας των εισφερομένων από την συγχωνευομένη ή μετατρεπομένη επιχείρηση, παγίων περιουσιακών στοιχείων, βάσει των ισχυουσών διατάξεων, λαμβάνεται ως βάση η αναπόσβεστη αξία η οριστικώς αναγνωρισθείσα, βάσει των ισχυουσών

διατάξεων εκάστου παγίου περιουσιακού στοιχείου, προσηυξημένη κατά την αναλογούσα σε αυτή υπεραξία, η οποία προέκυψε κατά την μετατροπή ή συγχώνευση των επιχειρήσεων. Οι υπολογιζόμενες αποσβέσεις επί της υπεραξίας που αναλογεί στην αποσβεσθείσα αξία των εισφερομένων από τη μετατρεπόμενη ή συγχωνευόμενη επιχείρηση παγίων περιουσιακών στοιχείων δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας που προέρχεται από τη μετατροπή ή συγχώνευση, προκειμένου υπολογισμού των καθαρών κερδών αυτής, βάσει των ισχυουσών διατάξεων.

(Σύμφωνα με τις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 1 του ν. 4935/2022 ορίζεται ότι :  
 2. Ο παρών εφαρμόζεται και σε μορφές μετασχηματισμών που προβλέπονται από το ν.δ. 1297/1972 (Α' 217), τον ν. 2166/1993 (Α' 137), τον ν. 4172/2013 (Α' 167) και άλλους νόμους, ιδίως φορολογικού ή αναπτυξιακού περιεχομένου, που δεν περιλαμβάνονται στις μορφές των μετασχηματισμών της παρ. 1.  
 3. Ως προς τις φορολογικές ρυθμίσεις και τα πλεονεκτήματα ή κίνητρα που παρέχονται, η εφαρμογή των άρθρων 1-9 αποκλείει την εφαρμογή του ν.δ. 1297/1972, του ν. 2166/1993 και του ν. 4172/2013 (Α' 167).)

**Νόμος υπ' αριθ. 2166/1993, κωδικοποιημένος με τον 4935/2022 «Κίνητρα ανάπτυξης επιχειρήσεων, διαρρυθμίσεις στην έμμεση και άμεση φορολογία και άλλες διατάξεις.»**

Σύμφωνα με τον Ν. 2166/1993 προβλέπονται οι ακόλουθες περιπτώσεις μετασχηματισμών:

- α. Μετατροπής ή συγχώνευσης επιχειρήσεων εγκατεστημένων στην Ελλάδα οιασδήποτε μορφής (συμπεριλαμβανομένης και της ατομικής επιχείρησης), σε ημεδαπή ανώνυμη εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης.
- β. Απορροφήσεως επιχειρήσεων οιασδήποτε μορφής από υφιστάμενη ημεδαπή ανώνυμη εταιρία ή εταιρία περιορισμένης ευθύνης.
- γ. Συγχωνεύσεως ανωνύμων εταιριών κατά την έννοια των άρθρων 68 παρ.1 και 79 του κ.ν. 2190/1920.
- δ. Διασπάσεως ανωνύμων εταιριών κατά την έννοια του άρθρου 81 παράγραφος 1 του κ.ν. 2190/1920 (ΦΕΚ 144 Α'), με την προϋπόθεση ότι οι διασπώμενες απορροφούνται από υφιστάμενες ανώνυμες εταιρείες.
- ε. Εισφοράς από λειτουργούσα επιχείρηση ενός ή περισσότερων κλάδων ή τμημάτων της σε λειτουργούσα ανώνυμη εταιρία.
- στ. Συγχώνευσης αστικών συνεταιρισμών του ν. 1667/1986 (ΦΕΚ 204 Α') με σκοπό την ίδρυση νέου αστικού συνεταιρισμού του νόμου αυτού.

Οι μετασχηματιζόμενες επιχειρήσεις πρέπει να τηρούν διπλογραφικά βιβλία σύμφωνα με τον Ν. 4308/2015 και να έχουν συντάξει τουλάχιστον έναν ισολογισμό για δωδεκάμηνο ή μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.

Το κεφάλαιο της νέας εταιρίας δεν μπορεί να είναι κατώτερο των € 293.470,29, προκειμένου για ανώνυμη εταιρία, και € 146.735,14, προκειμένου για εταιρία περιορισμένης ευθύνης.

Σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ 1. Του Ν. 2166/1993 «Ο μετασχηματισμός, πραγματοποιείται με ενοποίηση των στοιχείων ενεργητικού και παθητικού των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, όπως αυτά εμφανίζονται σε ισολογισμούς αυτών συντασσόμενους για το σκοπό του μετασχηματισμού και μεταφέρονται ως στοιχεία ισολογισμού της νέας εταιρίας,

Ως εισφερόμενο κεφάλαιο θεωρείται το εταιρικό ή μετοχικό κεφάλαιο της μετασχηματιζόμενης ή το άθροισμα αυτών των κεφαλαίων, των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων.

Εφόσον μεταξύ των στοιχείων του παθητικού των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, υφίσταται υπόλοιπο ζημιών τρέχουσας ή προηγούμενων χρήσεων, τούτο εμφανίζεται σε ιδιαίτερο λογαριασμό στον ισολογισμό τους και στον ισολογισμό της νέας εταιρείας.

Η μεταφερόμενη στον ισολογισμό της νέας εταιρείας ζημία, κατά το ποσό που τυχόν δεν συμψηφίζεται με κέρδη υφιστάμενα κατά τον μετασχηματισμό, συμψηφίζεται με τα προκύπτοντα κέρδη της νέας εταιρείας της τρέχουσας ή επόμενων χρήσεων, μόνο κατά το μέρος που αναγνωρίζεται φορολογικώς, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις περί φορολογίας του εισοδήματος, εφόσον ο κύκλος εργασιών της νέας εταιρείας, δηλαδή, το άθροισμα του κύκλου εργασιών των τελευταίων εγκεκριμένων και δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων ή, κατά περίπτωση, των τελευταίων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των μετασχηματιζόμενων εταιρειών, αφαιρουμένων των τυχόν μεταξύ τους συναλλαγών, είναι ίσος ή μεγαλύτερος από το ποσό των τετρακοσίων πενήντα χιλιάδων (450.000) ευρώ.

Το ποσό της μη αναγνωριζόμενης προς συμψηφισμό ζημίας μπορεί να αποσβέννεται κάθε χρόνο χωρίς δικαίωμα έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα ή συμψηφισμού με τα προκύπτοντα κέρδη.

Απαιτείται διαπίστωση της περιουσίας των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων σε λογιστικές αξίες, όπως αυτές εμφανίζονται στα βιβλία τους, η οποία διενεργείται από την επιτροπή του άρθρου 9 του κ.ν. 2190/1920 (νυν άρθρο 17 Ν. 4548/2018).

Παρέχεται απαλλαγή από κάθε φόρο, τέλος χαρτοσήμου ή οιοδήποτε άλλου τέλους υπέρ του Δημοσίου ως και εισφοράς ή δικαιώματος υπέρ οιοδήποτε τρίτου συμπεριλαμβανομένου και του φόρου μεταβίβασης ακινήτων **(Για τη μεταγραφή των ακινήτων και εμπραγμάτων δικαιωμάτων που μεταβιβάζονται εφαρμόζεται αναλόγως η παρ. 8 του άρθρου 16 του ν. 2515/1997 (Α' 154))**, Η απαλλαγή του πρώτου εδαφίου εφαρμόζεται και επί του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου, υπό την προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών της νέας εταιρείας, δηλαδή, το άθροισμα του κύκλου εργασιών των τελευταίων εγκεκριμένων και δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων ή, κατά περίπτωση, των τελευταίων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, αφαιρουμένων των μεταξύ τους συναλλαγών, είναι ίσος ή μεγαλύτερος από το ποσό των τετρακοσίων πενήντα χιλιάδων (450.000) ευρώ.

*(Σύμφωνα με τις παραγράφους 2 και 3 του άρθρου 1 του ν. 4935/2022 ορίζεται ότι :*

2. *Ο παρών εφαρμόζεται και σε μορφές μετασχηματισμών που προβλέπονται από το ν.δ. 1297/1972 (Α' 217), τον ν. 2166/1993 (Α' 137), τον ν. 4172/2013 (Α' 167) και άλλους νόμους, ιδίως φορολογικού ή αναπτυξιακού περιεχομένου, που δεν περιλαμβάνονται στις μορφές των μετασχηματισμών της παρ. 1.*

3. *Ως προς τις φορολογικές ρυθμίσεις και τα πλεονεκτήματα ή κίνητρα που παρέχονται, η εφαρμογή των άρθρων 1-9 αποκλείει την εφαρμογή του ν.δ. 1297/1972, του ν. 2166/1993 και του ν. 4172/2013 (Α' 167).)*

### **Νόμος 4172/2013 - Άρθρο 54 «Συγχωνεύσεις και διασπάσεις»**

Στο πεδίο εφαρμογής διατάξεων του άρθρου 54 του ν. 4172/2013 εμπίπτουν μορφές μετασχηματισμών που είτε προβλέπονται και από τις διατάξεις της σχετικής εταιρικής



νομοθεσίας (π.χ. συγχώνευση με απορρόφηση ή σύσταση νέας εταιρείας, διάσπαση), είτε από τις ειδικότερες διατάξεις του κοινοποιούμενου αυτού νόμου (π.χ. μερική διάσπαση).

**Στις διατάξεις του άρθρου 54 του Ν. 4172/2013 δεν εμπίπτουν**

- ❖ η απορρόφηση Α.Ε. από Ε.Π.Ε.
- ❖ η εξαγορά μίας ή περισσότερων ανωνύμων εταιρειών από υφιστάμενη ανώνυμη εταιρεία καθόσον η περίπτωση αυτή, στην οποία μεταβιβάζεται σύνολο περιουσίας έναντι απόδοσης στους μετόχους των εξαγοραζομένων εταιρειών του χρηματικού αντιτίμου των δικαιωμάτων τους, αν και προβλέπεται στην εταιρική νομοθεσία (άρθρο 79 κ.ν.2190/1920), δεν καλύπτεται από τις διατάξεις του ν. 4172/2013.
- ❖ οι μετατροπές επιχειρήσεων οποιασδήποτε μορφής σε άλλη νομική μορφή,
- ❖ οι μετασχηματισμοί ατομικών επιχειρήσεων και
- ❖ οι μετασχηματισμοί προσωπικών εταιριών με τη μορφή της συγχώνευσης με απορρόφηση από υφιστάμενη ανώνυμη εταιρεία ή ΕΠΕ ή με σύσταση νέας ανώνυμης εταιρείας ή ΕΠΕ.

Σύμφωνα με την παρ 2 άρθρου 54 του ν. 4172/2013 ως συγχώνευση θεωρείται κάθε πράξη με την οποία:

**α)** μία ή περισσότερες εταιρείες (εισφέρουσες), κατά τη διάλυσή τους χωρίς να τεθούν υπό καθεστώς εκκαθάρισης, μεταβιβάζουν όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού τους σε άλλη υφιστάμενη εταιρεία (λήπτρια) με αντάλλαγμα την έκδοση ή μεταβίβαση στους μετόχους ή εταίρους της εισφέρουσας εταιρείας τίτλων του κεφαλαίου της λήπτριας εταιρείας,

**β)** δύο ή περισσότερες εταιρείες (εισφέρουσες), κατά τη διάλυσή τους χωρίς να τεθούν υπό καθεστώς εκκαθάρισης, μεταβιβάζουν όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού τους σε εταιρεία που συστήνουν (λήπτρια) με αντάλλαγμα την έκδοση ή τη μεταβίβαση στους μετόχους ή εταίρους της εισφέρουσας εταιρείας τίτλων του κεφαλαίου της λήπτριας εταιρείας.

Σύμφωνα με την παρ 2 άρθρου 54 του ν. 4172/2013 ως διάσπαση θεωρείται κάθε πράξη με την οποία:

**α)** μία εταιρεία (εισφέρουσα), κατά τη διάλυσή της χωρίς να τεθεί σε καθεστώς εκκαθάρισης, μεταβιβάζει όλα τα στοιχεία του ενεργητικού και του παθητικού της σε δύο ή περισσότερες υφιστάμενες ή νέες εταιρείες (λήπτριες) με αντάλλαγμα την κατ' αναλογία (pro rata) έκδοση ή μεταβίβαση στους μετόχους ή εταίρους της τίτλων του κεφαλαίου των ληπτριών εταιρειών,

**β)** μία εταιρεία (εισφέρουσα) μεταβιβάζει χωρίς να λυθεί έναν ή περισσότερους κλάδους δραστηριότητας σε μία ή περισσότερες υφιστάμενες ή νέες εταιρείες (λήπτριες), αφήνοντας τουλάχιστον έναν **κλάδο δραστηριότητας** στην εισφέρουσα εταιρεία, με αντάλλαγμα την κατ' αναλογία (pro rata) έκδοση ή μεταβίβαση στους μετόχους ή εταίρους της ή τίτλων του κεφαλαίου των ληπτριών εταιρειών. **(μερική διάσπαση εταιρείας)**

Ως **κλάδος δραστηριότητας** θεωρείται το σύνολο των στοιχείων του ενεργητικού και παθητικού ενός τμήματος μιας εταιρείας, τα οποία συνιστούν από οργανωτική άποψη αυτόνομη εκμετάλλευση, δηλαδή ένα σύνολο ικανό να λειτουργήσει αυτοδύναμα.

Επίσης στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 54 του ν. 4172/2013 εμπίπτουν οι εταιρείες που:

α) περιλαμβάνονται στους τύπους που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι Μέρος Α της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ, όπως ισχύει,

*Οι τύποι εταιρειών που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι, μέρος Α (πίνακας εταιρειών που αναφέρονται στο άρθρο 3, στοιχείο (α), της Οδηγίας 2009/133ΕΚ όπως ισχύει.) είναι για το Ελληνικό δίκαιο: «ανώνυμη εταιρεία» και «εταιρεία περιορισμένης ευθύνης».*

*Επίσης, το Υπ. Οικονομικών ανέφερε ότι στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 52, 53 και 54 του Ν. 4172/2013 **εμπίπτουν και οι Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρείες (Ι.Κ.Ε.)** λόγω της ίδιας φορολογικής μεταχείρισής τους με τις Ε.Π.Ε. σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4072/2012 (Υπ. Οικονομικών πολ. 1057/2017).*

β) είναι φορολογικοί κάτοικοι κράτους - μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρούνται φορολογικοί κάτοικοι τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή όρων σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό το τρίτο κράτος,

γ) υπόκεινται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Μέρος Β της Οδηγίας 2009/133/ΕΚ ή σε οποιοδήποτε άλλο φόρο ενδεχομένως στο μέλλον αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.

*Οι φόροι που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 54 απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι, μέρος Β (πίνακας φόρων που αναφέρονται στο άρθρο 3, στοιχείο (γ) της Οδηγίας 2009/133ΕΚ όπως ισχύει.) είναι: «**Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα στην Ελλάδα**».*

Οι παραπάνω προϋποθέσεις πρέπει να πληρούνται σωρευτικά, καθόσον αν έστω και μία από αυτές δεν πληρείται τότε δεν είναι δυνατή η υπαγωγή στο υπόψη καθεστώς. (Υπ. Οικονομικών πολ. 1057/2017)

#### **Φορολογικά ευεργετήματα**

α) Κατά την εφαρμογή του άρθρου 54 του ν. 4172/2013, η συγχώνευση ή η διάσπαση **δεν συνεπάγεται**, κατά τον χρόνο της συγχώνευσης ή της διάσπασης, **καμία φορολογία των υπεραξιών οι οποίες υπολογίζονται βάσει της διαφοράς μεταξύ της αγοραίας αξίας των μεταβιβαζόμενων στοιχείων ενεργητικού και παθητικού και της της φορολογητέας αξίας τους που είχαν πριν από τον μετασχηματισμό.**

Για τον προσδιορισμό της προκύπτουσας υπεραξίας η πραγματική αξία των μετασχηματιζόμενων εταιρειών θα προσδιορισθεί βάσει του άρθρου 17 Ν. 4548/2018.

β) Η λήπτρια εταιρεία διενεργεί αποσβέσεις των στοιχείων του ενεργητικού σύμφωνα με τους κανόνες που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν δεν είχε λάβει χώρα η συγχώνευση ή η διάσπαση.

*Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι θα πρέπει να τηρούνται οι ίδιοι κανόνες αποσβέσεων που τηρούσε και η εισφέρουσα, ήτοι ο συντελεστής απόσβεσης θα είναι ο ίδιος και οι αποσβέσεις θα διενεργούνται επί της αξίας και με τη μέθοδο που εφήρμοζε η εισφέρουσα, ως εάν δεν είχε λάβει χώρα η συγχώνευση ή η διάσπαση.*

γ) Κατά την εφαρμογή του άρθρου 54 του ν. 4172/2013, η λήπτρια εταιρεία μπορεί να μεταφέρει τα αποθεματικά και τις προβλέψεις που σχηματίστηκαν από την εισφέρουσα εταιρεία, με τις φορολογικές απαλλαγές και τους όρους που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν η μεταβίβαση δεν είχε λάβει χώρα. Η λήπτρια εταιρεία αναλαμβάνει τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις της εισφέρουσας εταιρείας ως προς τα εν λόγω αποθεματικά και προβλέψεις.

δ) Κατά την εφαρμογή του άρθρου 54 του ν. 4172/2013, η λήπτρια εταιρεία μπορεί να μεταφέρει τις ζημίες της εισφέρουσας εταιρείας, υπό τους ίδιους όρους που θα ίσχυαν για την εισφέρουσα εταιρεία, εάν η συγχώνευση ή η διάσπαση δεν είχε λάβει χώρα.

*Η εν λόγω ζημία, η οποία προέρχεται είτε από τη χρήση εντός της οποίας λαμβάνει χώρα ο μετασχηματισμός, είτε από προηγούμενες χρήσεις, μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα κέρδη της λήπτριας εταιρείας, με την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 1 - 4 του άρθρου 27 του ν.4172/2013.*

Η υπαγωγή στις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4172/2013 δεν είναι υποχρεωτική, καθόσον μία επιχείρηση μπορεί να επιλέξει να κάνει χρήση είτε μόνο των γενικών διατάξεων της εταιρικής νομοθεσίας χωρίς καμία αναφορά σε διατάξεις φορολογικής νομοθεσίας, είτε των διατάξεων των αναπτυξιακών νόμων ν.δ. 1297/1972, ν. 2166/1993.

Αν μια επιχείρηση έχει επιλέξει την υπαγωγή της στις διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4172/2013, θα τύχει των φορολογικών ελαφρύνσεων των διατάξεων αυτών, οι οποίες αφορούν στη φορολογία εισοδήματος και των διατάξεων του άρθρου 61 του ν. 4438/2016 (ΦΕΚ Α'220), που ισχύουν για μετασχηματισμούς των οποίων η διαδικασία έχει αρχίσει μετά την ημερομηνία δημοσίευσης του ανωτέρω νόμου (28.11.2016), για τις λοιπές φορολογίες.

*Σύμφωνα με το Άρθρο 61 Ν. 4438/2016 «Κίνητρα για μετασχηματισμούς επιχειρήσεων με το Ν. 4172/2013» αφορά σε μετασχηματισμούς κατά τα άρθρα 52, 53, 54 και 55 του Ν. 4172/2013, ορίζει ότι: «η σύμβαση, η εισφορά και η μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων, κάθε σχετική πράξη ή συμφωνία που αφορά την εισφορά ή μεταβίβαση στοιχείων του ενεργητικού ή παθητικού ή άλλων δικαιωμάτων και υποχρεώσεων και κάθε εμπράγματος ή ενοχικού δικαιώματος, οι αποφάσεις των κατά νόμο οργάνων των μετασχηματιζόμενων εταιρειών, η σχέση συμμετοχής στο κεφάλαιο της νέας εταιρείας, καθώς και κάθε άλλη συμφωνία ή πράξη που απαιτείται για τον μετασχηματισμό ή τη σύσταση της νέας εταιρείας, η δημοσίευση αυτών στο Γ.Ε.ΜΗ. και η μεταγραφή των σχετικών πράξεων **απαλλάσσονται από κάθε φόρο, τέλος χαρτοσήμου ή οποιοδήποτε άλλο τέλος υπέρ του Δημοσίου, καθώς και από κάθε τέλος, εισφορά ή δικαίωμα υπέρ οποιουδήποτε τρίτου. Η απαλλαγή του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και επί του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίου, υπό την προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών της νέας εταιρείας, ήτοι το άθροισμα του κύκλου εργασιών των τελευταίων εγκεκριμένων και δημοσιευμένων οικονομικών καταστάσεων ή, κατά περίπτωση, των τελευταίων δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των μετασχηματιζόμενων εταιρειών, αφαιρουμένων των τυχόν μεταξύ τους συναλλαγών, είναι ίσος ή μεγαλύτερος από το ποσό των τετρακοσίων πενήντα χιλιάδων (450.000) ευρώ. Αναφορικά με τον ΦΠΑ και το φόρο εισοδήματος, εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) και του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013), όπως ισχύουν, αντίστοιχα.»***

*Επισημαίνεται ότι η διαδικασία έγκρισης και ολοκλήρωσης του μετασχηματισμού, αποτίμησης των εισφερομένων στοιχείων, διαπίστωσης της σχέσης ανταλλαγής, κ.λπ. καθορίζεται βάσει των διατάξεων της εταιρικής νομοθεσίας (ν.4601/2019, ν. 4548/2018 κ.λπ.) και τελεί υπό την έγκριση των αρμόδιων εποπτικών αρχών, κατά περίπτωση. Κατά συνέπεια, οι φορολογικές διατάξεις που εξετάζονται με την*

παρούσα δεν επηρεάζουν σε καμία περίπτωση την εφαρμογή του εταιρικού πλαισίου, όπως αυτό υπαγορεύεται από την σχετική εταιρική νομοθεσία.

**Νόμος 4935/2022 , κωδικοποιημένος με τον 4972/2022 «Κίνητρα ανάπτυξης επιχειρήσεων, μέσω συνεργασιών και εταιρικών μετασχηματισμών και άλλες διατάξεις»**

Ο Ν. 4935/2022 εφαρμόζεται επί όλων των μορφών μετασχηματισμών επιχειρήσεων της παρ. 1 του άρθρου 1 του ν. 4601/2019 (Α' 44) (συγχώνευση, διάσπαση, μετατροπή).

Σύμφωνα με το άρθρο 2, παρ. 1 του ν. 4601/2019 : « 1. Σε διαδικασία εταιρικού μετασχηματισμού, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, μπορεί να υποβληθούν ή να μετάσχουν οι ακόλουθες εταιρικές μορφές: α. Ανώνυμες Εταιρείες / β. Εταιρείες Περιορισμένης Ευθύνης / γ. Ιδιωτικές Κεφαλαιουχικές Εταιρείες / δ. Ομόρρυθμες Εταιρείες / ε. Ετερόρρυθμες Εταιρείες / στ. Ετερόρρυθμες Εταιρείες κατά μετοχές / ζ. κοινοπραξίες που προβλέπονται στην παρ. 3 του άρθρου 293 του ν. 4072/2012 (Α' 86) / η. Ευρωπαϊκές Εταιρείες (SE) που προβλέπονται στον Κανονισμό (ΕΚ) 2157/2001 του Συμβουλίου της 8ης Οκτωβρίου 2001 (ΕΕ L 294) / θ. Αστικοί Συνεταιρισμοί / ι. Ευρωπαϊκές Συνεταιριστικές Εταιρείες (ΕΣΕτ) που προβλέπονται στον Κανονισμό (ΕΚ) 1435/2003 της 22ής Ιουλίου 2003 (ΕΕ L 207). 2. Οι ανωτέρω εταιρείες μπορεί να μετάσχουν σε εταιρικό μετασχηματισμό με οποιαδήποτε από τις ιδιότητες που προσιδιάζουν σε αυτόν, δηλαδή ως απορροφώμενες, απορροφώσες, συγχωνευόμενες, διασπώμενες, εισφέρουσες, επωφελούμενες, συνιστώμενες (νέες) ή μετατρεπόμενες, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά.

Επίσης εφαρμόζεται και σε μορφές μετασχηματισμών που προβλέπονται από το ν.δ. 1297/1972 (Α' 217), τον ν. 2166/1993 (Α' 137), τον ν. 4172/2013 (Α' 167) και άλλους νόμους, ιδίως φορολογικού ή αναπτυξιακού περιεχομένου, που δεν περιλαμβάνονται στις μορφές των μετασχηματισμών της παρ1.

**Ως προς τις φορολογικές ρυθμίσεις και τα πλεονεκτήματα ή κίνητρα που παρέχονται, η εφαρμογή των άρθρων 1-9 αποκλείει την εφαρμογή του ν.δ. 1297/1972, του ν. 2166/1993 και του ν. 4172/2013 (Α' 167).**

Σύμφωνα με το άρθρο 2 Ν. 4935/2022 ορίζεται το εξής: «Για τους σκοπούς του παρόντος εφαρμόζονται οι ακόλουθοι ορισμοί:

α) Ως «νέα εταιρεία» νοείται η εταιρεία που προκύπτει από οποιασδήποτε μορφής μετασχηματισμό επιχειρήσεων, συμπεριλαμβανομένων των εταιρικών μετασχηματισμών του ν. 4601/2019 (Α' 44) και της εισφοράς ατομικής επιχείρησης σε οποιασδήποτε μορφής υφιστάμενη ή νέα εταιρεία.»

**Κατά συνέπεια σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν. 4935/2022 σε διαδικασία εταιρικού μετασχηματισμού, μπορεί να υποβληθούν ή να μετάσχουν και οι ατομικές επιχειρήσεις.**

Με το Ν. 4935/2022, εισάγονται «νέου τύπου» φορολογικά κίνητρα, στις περιπτώσεις μετασχηματισμών και συνεργασιών επιχειρήσεων.

Οι τρεις (3) κατηγορίες φορολογικών κινήτρων είναι :

- ❖ Απαλλαγές στην περίπτωση μετασχηματισμού επιχειρήσεων, με την δημιουργία «νέας εταιρείας»,
- ❖ Απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος σε περιπτώσεις «συνεργασίας» ,
- ❖ Απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος, κατά 50%, στην περίπτωση φυσικών προσώπων, κατά κύριο επάγγελμα αγροτών.

**Απαλλαγή από τέλος χαρτοσήμου και συναφείς φορολογικές απαλλαγές**

Με το άρθρο 9 του Ν. 4935/2022 προβλέπεται η απαλλαγή κάθε πράξης ή συμφωνίας που αφορά μετασχηματισμό επιχείρησης, σύμφωνα με το άρθρο 1 της αξιολογούμενης ρύθμισης, από κάθε φόρο, συμπεριλαμβανομένου του φόρου εισοδήματος επί της προκύπτουσας υπεραξίας, καθώς και από το τέλος χαρτοσήμου ή οποιοδήποτε άλλο τέλος υπέρ του Δημοσίου (Αιτιολογική).

Ειδικότερα :

(α) Η σύμβαση που μετασχηματισμού,

(β) Η εισφορά και η μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων, που μετασχηματίζονται, κάθε σχετική πράξη ή συμφωνία που αφορά στην εισφορά ή μεταβίβαση στοιχείων ενεργητικού ή παθητικού ή άλλων δικαιωμάτων και υποχρεώσεων και κάθε εμπράγματος ή ενοχικού δικαιώματος, οι αποφάσεις των κατά νόμο αρμόδιων οργάνων των μετασχηματιζόμενων εταιρειών, η σχέση συμμετοχής στο κεφάλαιο της νέας εταιρείας, καθώς και κάθε άλλη συμφωνία ή πράξη που απαιτείται για τον μετασχηματισμό ή τη σύσταση της νέας εταιρείας, η δημοσίευση αυτών στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.) και η μεταγραφή των σχετικών πράξεων απαλλάσσονται από κάθε φόρο, συμπεριλαμβανομένου του φόρου εισοδήματος επί της προκύπτουσας υπεραξίας, το τέλος χαρτοσήμου ή οποιοδήποτε άλλο τέλος υπέρ του Δημοσίου, ως και εισφορά ή δικαίωμα υπέρ οποιουδήποτε τρίτου.

(γ) Για τη μεταγραφή ή την εγγραφή των σχετικών πράξεων μεταβίβασης των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων, που μετασχηματίζονται, καταβάλλονται μόνο πάγια δικαιώματα εμμίσθων ή αμίσθων υποθηκοφυλάκων και προϊσταμένων κτηματολογικών γραφείων, ποσού ύψους τριακοσίων (300) ευρώ, χωρίς οποιαδήποτε άλλη επιβάρυνση, αμοιβή, ή τέλος, ανεξαρτήτως του χρόνου πραγματοποίησης του μετασχηματισμού και συντέλεσης των σχετικών πράξεων μεταβίβασης. Για τη μεταγραφή των ακινήτων και εμπραγμάτων δικαιωμάτων που μεταβιβάζονται, εφαρμόζεται αναλόγως η παρ. 8 του άρθρου 16 του ν. 2515/1997 (Α' 154).

Επισημαίνεται ότι τα παραπάνω Ισχύουν για όλες τις περιπτώσεις μετασχηματισμών του Άρθρου 1 «Πεδίο εφαρμογής» του Ν. 4935/2022 και οι προϋποθέσεις του ( Άρθρο 3 «Απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος στην περίπτωση μετασχηματισμού επιχειρήσεων»), είναι απαραίτητες, όταν επιζητούμαι και την απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος (30%)

Με το άρθρο 8 του Ν. 4935/2022 προβλέπεται η δυνατότητα διατήρησης σε ισχύ των διοικητικών αδειών, συμπεριλαμβανομένων των προσωποπαγών, σε περίπτωση εισφοράς ατομικής επιχείρησης σε οποιασδήποτε μορφής εταιρεία, υπέρ της νέας εταιρείας. (Αιτιολογική).

Ειδικότερα : Σε περίπτωση εισφοράς ατομικής επιχείρησης σε εταιρεία, οι πάσης φύσεως διοικητικές άδειες, συμπεριλαμβανομένων των προσωποπαγών αδειών, που έχουν εκδοθεί υπέρ της ατομικής επιχείρησης, συνεχίζουν να υφίστανται υπέρ της νέας εταιρείας.

Ομοίως είναι δυνατή α) Η μεταφορά των δικαιωμάτων και απαιτήσεων που έχουν κατοχυρώσει οι ατομικές επιχειρήσεις από διάφορους φορείς, εθνικούς και ευρωπαϊκούς, καθώς και β) Η διατήρηση των ευεργετημάτων του ν. 4690/2020 (Α' 104), στα οποία είχαν ενταχθεί, περί μειωμένων ασφαλιστικών εισφορών και γ) Η εισφορά τους στη νέα εταιρεία.



**Μεταφορά ζημίας μετασχηματιζόμενων εταιρειών****(Δ.ΟΡΓ.Δ 1057266 ΕΞ 29-06-2022 «Εγχειρίδιο Ερωτήσεων-Απαντήσεων σε Φορολογικά Θέματα, Ιουνίου 2022»)**

- Σε περίπτωση απορρόφησης εταιρείας από άλλη εταιρεία με τις διατάξεις του ν. 2166/1993 (Α' 137) δεν μπορεί να μεταφερθεί η ζημία, ούτε της απορροφούμενης εταιρείας, ούτε της απορροφώσας. Ειδικά, για απορροφήσεις για την πραγματοποίηση των οποίων συντάσσονται ισολογισμοί μετασχηματισμού από 11.4.2012 και μετά (ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 4072/2012, Α' 86), μεταφέρεται μόνο η ζημία παρελθουσών χρήσεων της απορροφώσας ανώνυμης εταιρείας ή εταιρείας περιορισμένης ευθύνης (άρθρο 322 του ν. 4072/2012). (\*)

**(\*) Επισήμανση**

Με το άρθρο 11 του Ν. 4935/2022 τροποποιείται η παρ. 3 του άρθρου 2 του ν. 2166/1993 και θεσπίζονται οι δυνατότητες, της μεταφοράς της ζημίας των μετασχηματιζόμενων επιχειρήσεων στον ισολογισμό της νέας εταιρείας και του συμψηφισμού της ζημίας αυτής με τα κέρδη της νέας εταιρείας.

- Αν ο μετασχηματισμός γίνεται με τις διατάξεις του ν.δ. 1297/1972 (Α' 217), μεταφέρεται μόνο η ζημία της απορροφώσας εταιρείας όχι της απορροφούμενης.

- Επί συγχωνεύσεως ή διασπάσεως επιχειρήσεων δυνάμει του άρθρου 54 του ν. 4172/2013, η λήπτρια (απορροφώσα) μπορεί να μεταφέρει τις ζημίες της εισφέρουσας (απορροφούμενης ή διασπώμενης), υπό τους ίδιους όρους που θα ίσχυαν για εισφέρουσα εταιρεία, εάν η συγχώνευση ή η διάσπαση δεν είχε λάβει χώρα.

- Σε περίπτωση μετατροπής, είτε με τον ν. 2166/1993, είτε με το ν.δ. 1297/1972 (π.χ. Ε.Π.Ε. μετατρέπεται σε Α.Ε.), δεν μεταφέρεται η ζημία της μετατρεπομένης.

**Σημειώνουμε επίσης ότι :**

Ο Νόμος 4935/2022 δεν προβλέπει Μεταφορά των Φορολογικών Ζημιών ( Σημ. : Ο νόμος αυτός προβλέπει Μεταφορά ζημίας υπό προϋποθέσεις μόνο κατά την εφαρμογή του Ν. 2166/1993 (Άρθρο 11) )

**Εφαρμογή των διατάξεων των ν.δ. 1297/1972 και ν. 2166/1993 επί μετατροπής ατομικής επιχείρησης και κοινωνίας αστικού δικαίου σε Ι.Κ.Ε.****ΔΕΑΦ Β' 1084102 ΕΞ 2016/ 1.6.2016 Εφαρμογή των διατάξεων των ν.δ.1297/1972 και ν.2166/1993 επί μετατροπής ατομικής επιχείρησης και κοινωνίας αστικού δικαίου σε ΙΚΕ**

8. Κατόπιν των ανωτέρω, συνάγεται ότι είναι δυνατή η μετατροπή ατομικής επιχείρησης και κοινωνίας αστικού δικαίου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα σε ΙΚΕ, κατ' εφαρμογή των ευεργετικών διατάξεων των ν.δ.1297/1972 και ν.2166/1993 (εφόσον πληρούνται οι οριζόμενες στα νομοθετήματα αυτά προϋποθέσεις), κατ' ανάλογη εφαρμογή των όσων ισχύουν για την μετατροπή ατομικής επιχείρησης και κοινωνίας αστικού δικαίου σε Α.Ε. και Ε.Π.Ε.

# Το «Χρονοδιάγραμμα» της Μεταβατικής Περιόδου (2021-2024) για την πλατφόρμα myDATA και την διασύνδεση μεταξύ Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών και ΕFT/POS

Κωνσταντίνος Ιωαν. Νιφορόπουλος

Ορκωτός Ελεγκτής Λογιστής

Partner και Πρόεδρος του Δ.Σ

Ωρίων Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές Α.Ε.

| <u>Προθεσμία</u>        | <u>Ενέργεια</u>   | <u>Παρατηρήσεις</u>   |
|-------------------------|---|---|
| 30/6/2022<br>[ Έληξε ]  | Δεδομένα 2021 : Έσοδα (Χονδρικές & Λιανικές Συναλλαγές)   | Πρόστιμο 100 για το σύνολο των παραβάσεων                     |
| 31/10/2022<br>[ Έληξε ] | Διασύνδεση Ταμειακών μηχανών (Φ.Η.Μ) με το e-send   | Πρόστιμα με βάση το άρθρο 54Η του ν. 4174/2013 [ν. 4987/2022] |
| 31/3/2023<br>[ Έληξε ]  | Δεδομένα 2022 : Έσοδα τιμολόγησης, έξοδα αυτοτιμολόγησης και τίτλοι κτήσης  | Δεν έχουν θεσπιστεί έως τώρα Πρόστιμα                         |
| 2/5/2023<br>[ Έληξε ]   | Δεδομένα 2021 : Έξοδα (Αποκλίσεις)  | Πρόστιμο 100 για το σύνολο των παραβάσεων                     |
| 30/6/2023               | Ηλεκτρονική Τιμολόγηση : Για το έτος 2023, προσδιορίζεται ως καταληκτικός χρόνος υπαγωγής η 30η.6.2023  | Δυνητική Επιλογή  |
| 30/6/2023               | Αναβάθμιση υφιστάμενων Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών για τη διασύνδεση με τα POS - [για τις οντότητες, που το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων τους για το φορολογικό έτος 2021, δεν υπερβαίνει τις εκατό χιλιάδες ευρώ (100.000,00 €) ] | Απόφαση Α.1021/2023   |

|   |  |  |
|---|--|--|
| <b>31/7/2023</b>  | Αναβάθμιση υφιστάμενων Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών για τη διασύνδεση με τα POS -[για τις οντότητες, που το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων τους για το φορολογικό έτος 2021, υπερβαίνει τις εκατό χιλιάδες ευρώ (100.000,00 €) ] | Απόφαση Α.1021/2023                                  |
| <b>Εκκινούν μετά την πάροδο πέντε μηνών από τη δημοσίευση ( 12-10-23) έως 1/1/25 (αναλόγως την περίπτωση)</b> | Υποχρέωση υποβολής ηλεκτρονικού τιμολογίου από τους οικονομικούς φορείς  | Απόφαση 52445 ΕΞ 04-04-2023 (ΦΕΚ Β' 2385/12-04-2023) |
| <b>31/10/2023</b>   | Δεδομένα 2022 : Έσοδα λιανικής ΦΗΜ μέσω ERP ή Ειδικής Φόρμας Καταχώρησης   | Δεν έχουν θεσπιστεί έως τώρα Πρόστιμα                |
| <b>31/10/2023</b>   | Δεδομένα 2022 : Έσοδα τιμολόγησης, έσοδα αυτοτιμολόγησης   | Δεν έχουν θεσπιστεί έως τώρα Πρόστιμα                |
| <b>30/11/2023</b>   | Δεδομένα 2022 : Παράλειψη - Απόκλιση διαβίβασης δεδομένων  | Δεν έχουν θεσπιστεί έως τώρα Πρόστιμα                |
| <b>31/12/2023</b>   | Δεδομένα 2022 : Εγγραφές τακτοποίησης εσόδων - εξόδων  | Δεν έχουν θεσπιστεί έως τώρα Πρόστιμα                |
| <b>28/2/2024</b>  | Δεδομένα 2023 : Έσοδα τιμολόγησης, έξοδα αυτοτιμολόγησης και τίτλοι κτήσης   | Δεν έχουν θεσπιστεί έως τώρα Πρόστιμα                |
| <b>31/3/2024</b>  | Δεδομένα 2023 : Έσοδα τιμολόγησης, έσοδα αυτοτιμολόγησης   | Δεν έχουν θεσπιστεί έως τώρα Πρόστιμα                |
| <b>30/4/2024</b>  | Δεδομένα 2023 : Παράλειψη - Απόκλιση διαβίβασης δεδομένων  | Δεν έχουν θεσπιστεί έως τώρα Πρόστιμα                |
| <b>(30-6-2024) Έως την υποβολή της δήλωσης Φ.Ε</b>  | Δεδομένα 2023 : Εγγραφές τακτοποίησης εσόδων - εξόδων  | Δεν έχουν θεσπιστεί έως τώρα Πρόστιμα                |

|   |  |   |
|---|--|---|
| [ Δεν έχει ακόμα καθοριστεί - Στόχος της ΑΑΔΕ είναι, εντός του 2023 ] | Διασύνδεση μεταξύ Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών και EFT/POS τερματικών – Ν. 4987/2022 (πρώην 4174/13), Άρθρο 15B. Υποχρεωτική διασύνδεση των τερματικών Ηλεκτρονικής Μεταφοράς Κεφαλαίων στο Σημείο Πώλησης ημεδαπής και αλλοδαπής με τη Φορολογική Διοίκηση | Πρόστιμα με βάση το άρθρο 54Θ του ν. 4174/2013 [ν. 4987/2022] |
| [ Δεν έχει ακόμα καθοριστεί ]   | Ψηφιακή έκδοση παραστατικών διακίνησης αγαθών Τροποποίηση άρθρου 5 ν. 4308/2014 (παρ. 9 <sup>α</sup> , 9B, 9Γ)   | Δεν έχουν θεσπιστεί έως τώρα ειδικά Πρόστιμα.                 |

.....

## Δείτε όλα τα θέματα myDATA

<https://www.taxheaven.gr/widgets/mydata>



| Ειδησεογραφία <span style="float: right;">111</span>          |
|---|
| Σημαντικά - Χρήσιμα <span style="float: right;">6</span>      |
| Εγκύκλιοι - αποφάσεις <span style="float: right;">27</span>   |
| Αρθρογραφία <span style="float: right;">2</span>              |
| Υποχρεώσεις - ημερολόγιο <span style="float: right;">6</span> |
| Θέματα Επίλυσης <span style="float: right;">4</span>          |
| Αρχεία <span style="float: right;">3</span>                   |
| Βίντεο <span style="float: right;">45</span>                  |

### Ημερολογιακό Φίλτρο

- Όλα
- Τελευταίες 24 ώρες
- Τελευταίες 7 Ημέρες
- Τελευταίες 30 ημέρες
- Τελευταίοι 6 μήνες
- Τελευταίο έτος

myDATA RSS

# Οδηγός Γ.Ε.ΜΗ. Υπόχρεοι Εγγραφής - Πράξεις που δημοσιεύονται - Προθεσμίες - Τέλη - Αναστολή καταχώρισης - Κυρώσεις

Κώστας Χ. Λεμονόπουλος

**Επιμέλεια: ΑΦΟΙ ΛΕΜΟΝΟΠΟΥΛΟΙ Ε.Π.Ε.**

Εκπροσώπηση Εταιρειών στο ΓΕΜΗ / Συστάσεις, Μετασχηματισμοί, Συγχωνεύσεις, Απορροφήσεις Εταιρειών/ Εναρμόνιση & Κωδικοποίηση Καταστατικών / Δημοσίευση Χρηματοοικονομικών Καταστάσεων στην Τράπεζα της Ελλάδος

<https://lemonopoulos.gr/#https://www.lemonopoulos.gr/#!/11>

## Περιεχόμενα

1. Γ.Ε.ΜΗ. – Νομοθετικό πλαίσιο
2. Το Γ.Ε.ΜΗ. και Διάρθρωση των Υπηρεσιών του
3. Εγγραφή στο Γ.Ε.ΜΗ., λήψη αριθμού Γ.Ε.ΜΗ. και Ευρωπαϊκού Μοναδικού Ταυτοποιητή (EUID)
4. Υπόχρεοι εγγραφής στο Γ.Ε.ΜΗ.
5. Μητρώο Μη Εμπορικής Οικονομικής Δραστηριότητας (Μ.Μ.Ε.Ο.Δ.)
6. Γενικό Μητρώο Μελών Επιστημονικών Φορέων (ΓΕ.Μ.Μ.Ε.Φ.)
7. Τέλη Γ.Ε.ΜΗ.
8. Απαιτούμενη Δημοσιότητα εταιρικών πράξεων
9. Πρόσθετα στοιχεία που καταχωρίζουν οι προσωπικές εταιρείες
10. Πρόσθετα στοιχεία που καταχωρίζουν οι κεφαλαιουχικές εταιρείες
11. Στοιχεία που καταχωρίζουν τα υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών που έχουν την έδρα τους σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης
12. Στοιχεία που καταχωρίζουν τα υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών τρίτων χωρών
13. Αυτεπάγγελτες καταχωρίσεις, διορθώσεις, μεταβολές και διαγραφές
14. Ηλεκτρονική Υποβολή Αιτήσεων Καταχώρισης στο ΓΕΜΗ
15. Θέση σε κατάσταση αναστολής καταχώρισης
16. Διοικητικές κυρώσεις
17. Ποινικές κυρώσεις

## 1. Γ.Ε.ΜΗ. – Νομοθετικό πλαίσιο

α) Ν. 4919 (ΦΕΚ Α' 71/07-04-2022)



Σύσταση εταιρειών μέσω των Υπηρεσιών Μιας Στάσης (Υ.Μ.Σ.) και τήρηση του Γενικού Εμπορικού Μητρώου (Γ.Ε.ΜΗ.) - Ενσωμάτωση της Οδηγίας (ΕΕ) 2019/1151 του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 20ής Ιουνίου 2019 για την τροποποίηση της Οδηγίας (ΕΕ) 2017/1132, όσον αφορά τη χρήση ψηφιακών εργαλείων και διαδικασιών στον τομέα του εταιρικού δικαίου (L 186) και λοιπές επείγουσες διατάξεις.

**β) Ν. 4548 (ΦΕΚ Α' 104/13-06-2018)**

Άρθρο 12. Πράξεις και στοιχεία που υποβάλλονται σε δημοσιότητα στο Γ.Ε.ΜΗ.

**γ) Ν. 3190 (ΦΕΚ Α' 91/16-04-1955)**

Άρθρο 8. Δημοσιότητα

**δ) Ν. 4072 (ΦΕΚ Α' 86/11-04-2012)**

Άρθρο 52. Δημοσιότητα Γ.Ε.ΜΗ. ( Αφορά τις Ι.Κ.Ε )

Άρθρο 251. Δημοσιότητα ( Αφορά τις Ο.Ε )

Άρθρο 273. Δημοσιότητα ( Αφορά τις Ε.Ε )

**δ) Απόφαση 44559/2019**

Εμπορική δημοσιότητα των πράξεων και στοιχείων των ανωνύμων εταιρειών σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 9 του ν.4548/2018. Νέοι κανόνες περί ελέγχου νομιμότητας και πληρότητας από τις αρμόδιες Υπηρεσίες της Γενικής Γραμματείας Εμπορίου και Προστασίας Καταναλωτή, τις Δ/νσεις Αναπτύξεως των Περιφερειακών Ενοτήτων και τις Υπηρεσίες ΓΕΜΗ

<https://www.taxheaven.gr/circulars/30699/44559-2019>

## 2. Το Γ.Ε.ΜΗ. και Διάρθρωση των Υπηρεσιών του

**Α. «Γενικό Εμπορικό Μητρώο (Γ.Ε.ΜΗ.)»** είναι : Το εθνικό μητρώο εμπορικής δημοσιότητας, στο οποίο πραγματοποιείται η δημοσιότητα πράξεων, στοιχείων ή δηλώσεων των υπόχρεων προσώπων.

**Β. Οι Υπηρεσίες Γ.Ε.ΜΗ. (Υ.Γ.Ε.ΜΗ.) διακρίνονται σε:**

**α) Υ.Γ.Ε.ΜΗ. των Υπουργείων και, συγκεκριμένα:**

**αα) Υ.Γ.Ε.ΜΗ. του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων,** που είναι αποκλειστικά αρμόδια για τις εταιρείες α) των εταιρειών δημόσιου ενδιαφέροντος β) των εταιρειών που προβλέπονται ρητά από διάταξη νόμου, γ) των εταιρειών που λαμβάνουν άδεια λειτουργίας από την Επιτροπή Κεφαλαιαγοράς.

**αβ) Υ.Γ.Ε.ΜΗ. του Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων** για τις Κοινωνικές Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις και τους Συνεταιρισμούς Εργαζομένων, καθώς και τους Κοινωνικούς Συνεταιρισμούς Περιορισμένης Ευθύνης,

**β) Υ.Γ.Ε.ΜΗ. των επιμελητηρίων.**

Οι αρμοδιότητες των Υ.Γ.Ε.ΜΗ. των επιμελητηρίων ασκούνται και παρέχονται ανεξάρτητα από τις ανταποδοτικές υπηρεσίες, που προσφέρουν τα επιμελητήρια προς τα μέλη τους, καθώς και από τις οικονομικές υποχρεώσεις των μελών τους προς αυτά, που απορρέουν από συνδρομές.

**γ) Πιστοποιημένοι συμβολαιογράφοι Γ.Ε.ΜΗ..**

Κάθε συμβολαιογράφος που εντάσσεται στο Μητρώο Πιστοποιημένων Χρηστών Γ.Ε.ΜΗ. δύναται να πραγματοποιεί καταχώριση και δημοσίευση στο Γ.Ε.ΜΗ., συμβολαιογραφικών πράξεων που απαιτούν εμπορική δημοσιότητα, καθώς και των προσαρτώμενων σε αυτές στοιχείων ή δηλώσεων. ( Ν. 4919/2022, Άρθρο 20)

Η λειτουργία του Γ.Ε.ΜΗ., της Υ.Μ.Σ. και των Υ.Γ.Ε.ΜΗ. εποπτεύεται από τον Υπουργό Ανάπτυξης και Επενδύσεων. ( Ν. 4919/2022, Άρθρο 4)

**Γ. Διασύνδεση του Γ.Ε.ΜΗ. με άλλα ηλεκτρονικά Μητρώα**

« 1. Στο πλαίσιο της λειτουργίας του Σ.ΔΙ.ΜΗ.Ε. Β.Ρ.Ι.Σ., το Γ.Ε.ΜΗ.:

**α)** Επικοινωνεί ηλεκτρονικά με τα λοιπά εθνικά μητρώα άλλων κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης, ώστε να:

**αα)** λαμβάνει πληροφορίες σχετικά με στοιχεία που είναι αποθηκευμένα σε άλλο εθνικό μητρώο κράτους μέλους και αφορούν σε κεφαλαιουχικές εταιρείες και υποκαταστήματά και

**αβ)** χορηγεί πληροφορίες αναφορικά με τις κεφαλαιουχικές εταιρείες με έδρα στην ημεδαπή, καθώς και για τα υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών,

**β)** απαντά σε ερωτήματα που τίθενται από μεμονωμένους χρήστες στο ευρωπαϊκό ενιαίο σημείο ηλεκτρονικής πρόσβασης στο Σ.ΔΙ.ΜΗ.Ε.Β.Ρ.Ι.Σ.

**2.** Το πληροφοριακό σύστημα Γ.Ε.ΜΗ. διασυνδέεται με το TAXIS για τη λήψη και διαβίβαση δεδομένων, που προβλέπονται ως καταχωριζόμενα ή υποβαλλόμενα από τους υπόχρεους και στα δύο πληροφοριακά συστήματα. Πέραν της ανωτέρω διασύνδεσης δύναται να πραγματοποιείται και ανταλλαγή αρχείων μεταξύ των δύο πληροφοριακών συστημάτων.

**3.** Το Γ.Ε.ΜΗ. μπορεί να διασυνδέεται και με άλλα μητρώα, αρχεία και βιβλία που τηρούνται ηλεκτρονικά, προκειμένου να χορηγεί αντίγραφα πράξεων, στοιχεία ή δεδομένα που υποβάλλονται σε δημοσιότητα, σε άλλα μητρώα, αρχεία ή βιβλία.

**4.** Το Γ.Ε.ΜΗ. χορηγεί δεδομένα σε άλλα μητρώα, βάσεις δεδομένων, αρχεία και βιβλία που τηρούνται ηλεκτρονικά από πιστωτικά και χρηματοδοτικά ιδρύματα» ( **Ν. 4919/2022, Άρθρο 24**)

**3. Εγγραφή στο Γ.Ε.ΜΗ., λήψη αριθμού Γ.Ε.ΜΗ. και Ευρωπαϊκού Μοναδικού Ταυτοποιητή (EUID)**

**A.** Με την εγγραφή του υπόχρεου στο Γ.Ε.ΜΗ., το πληροφοριακό σύστημα του Γ.Ε.ΜΗ. χορηγεί αυτομάτως σε αυτόν αριθμό Γ.Ε.ΜΗ.. Ο αριθμός Γ.Ε.ΜΗ. είναι μοναδικός για κάθε υπόχρεο και παραμένει ο ίδιος και μετά τον μετασχηματισμό ή τη διαγραφή, την αναβίωση ή την επανεγγραφή του υπόχρεου στο Γ.Ε.ΜΗ..

Σε περίπτωση περισσότερων του ενός υποκαταστημάτων του ίδιου αλλοδαπού ή ημεδαπού υπόχρεου, οι αριθμοί Γ.Ε.ΜΗ. αυτών εμπεριέχουν κοινά στοιχεία.

Ο αριθμός Γ.Ε.ΜΗ. περιλαμβάνει δώδεκα (12) αριθμούς από τους οποίους, οι επτά (7) πρώτοι αντιστοιχούν στον μοναδικό αύξοντα αριθμό, τα επόμενα δύο (2) ψηφία αποτελούν τον κωδικό της αρμόδιας Υ.Γ.Ε.ΜΗ. και οι υπόλοιποι αριθμοί αφορούν στον αριθμό των υποκαταστημάτων του υπόχρεου.

**B. Ο αριθμός Γ.Ε.ΜΗ. αναγράφεται υποχρεωτικά:**

α) Σε κάθε έγγραφο που υποβάλλεται προς καταχώριση στο Γ.Ε.ΜΗ.,

β) σε κάθε έγγραφο που εκδίδουν οι Υ.Γ.Ε.ΜΗ.,

γ) σε κάθε έγγραφο που αφορά στον υπόχρεο και φέρει την επωνυμία του,

δ) στους διαδικτυακούς τόπους του υπόχρεου, και

ε) στα ηλεκτρονικά καταστήματα του υπόχρεου.

« Για την ορθή εφαρμογή των ανωτέρω διευκρινίζονται τα εξής:

**1.** Η υποχρέωση αφορά αποκλειστικά στα έγγραφα της εταιρείας, όπως οι επιστολές και τα έγγραφα παραγγελίας και δεν καταλαμβάνει τις αποδείξεις λιανικής πώλησης ή τα τιμολόγια.

**2.** Η εν λόγω υποχρέωση αποτελεί ενσωμάτωση στο ελληνικό δίκαιο των άρθρων 26, 28 35, 39 και 40 της κωδικοποιημένης Οδηγίας (ΕΕ) 2017/1132 του Ευρωπαϊκού

Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 14ης Ιουνίου 2017 σχετικά με ορισμένες πτυχές του εταιρικού δικαίου», τα οποία έχουν ήδη ενσωματωθεί με τα άρθρα 14 του ν. 4548/2018 (για τις ΑΕ), 47 του ν. 4072/2012 (για τις ΙΚΕ) και 4 του ν. 3190/1955. **Αυτό που εκκρεμούσε πριν από την έκδοση του ν. 4919/2022 ήταν η επιβολή κυρώσεων, κατά τα προβλεπόμενα των άρθρων 28 και 40 της ανωτέρω Οδηγίας.**

**3.** Σε ό,τι αφορά στις κυρώσεις του άρθρου 50 του ν. 4919/2022 δεν θα εφαρμοστούν άμεσα, καθώς εκκρεμεί η έκδοση της σχετικής Υπουργικής απόφασης». **( Απόφαση 95207/05-10-2022 )**

**Γ.** Οι επιστολές και τα έγγραφα παραγγελίας, ανεξάρτητα από τη μορφή τους, οι διαδικτυακοί τόποι και τα ηλεκτρονικά καταστήματα των υπόχρεων αναφέρουν υποχρεωτικά σε εμφανές σημείο τη νομική τους μορφή, την επωνυμία τους, τον τόπο της έδρας και το γεγονός ότι βρίσκονται σε κατάσταση εκκαθάρισης, όταν αυτό ισχύει.

**Δ.** Αν στα έγγραφα γίνεται μνεία του κεφαλαίου της εταιρείας, η ένδειξη αφορά στο καλυφθέν και το καταβεβλημένο κεφάλαιο.

**Ε.** Με την εγγραφή του υπόχρεου στο Γ.Ε.ΜΗ., το πληροφοριακό σύστημα του Γ.Ε.ΜΗ. χορηγεί αυτομάτως σε αυτόν ευρωπαϊκό μοναδικό ταυτοποιητή (EUID). **( Ν. 4919/2022, Άρθρο 22 )**

#### 4. Υπόχρεοι εγγραφής στο Γ.Ε.ΜΗ.

**Α. Στο Γ.Ε.ΜΗ. εγγράφονται υποχρεωτικά:**

**α)** Η Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.) του ν. [4548/2018](#) (Α' 104),

**β)** η Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.) του ν. [3190/1955](#) (Α' 91),

**γ)** η Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία (Ι.Κ.Ε.) του ν. [4072/2012](#) (Α' 86),

**δ)** η Ομόρρυθμη και Ετερόρρυθμη (απλή ή κατά μετοχές) Εταιρεία του ν. [4072/2012](#),

**ε)** ο Αστικός Συνεταιρισμός του ν. [1667/1986](#) (Α' 196), στον οποίο περιλαμβάνονται ο αλληλασφαλιστικός, ο πιστωτικός, ο οικοδομικός συνεταιρισμός και η ενεργειακή κοινότητα,

**στ)** η Κοινωνική Συνεταιριστική Επιχείρηση (Κοιν.Σ.ΕΠ.) και ο Συνεταιρισμός Εργαζομένων του ν. [4430/2016](#) (Α' 205),

**ζ)** ο Κοινωνικός Συνεταιρισμός Περιορισμένης Ευθύνης (Κοιν.Σ.Π.Ε.) του άρθρου 12 του ν. 2716/1999 (Α' 96),

**η)** η Αστική Εταιρεία με οικονομικό σκοπό του άρθρου 784 ΑΚ και του [άρθρου 270](#) του ν. [4072/2012](#),

**θ)** ο Ευρωπαϊκός Όμιλος Οικονομικού Σκοπού του Κανονισμού (ΕΟΚ)

[2137/1985/ΕΟΚ](#) (L 199, διορθωτικό L 247) που έχει την έδρα του στην ημεδαπή,

**ι)** η Ευρωπαϊκή Εταιρεία του Κανονισμού (ΕΚ) 2157/2001 (L 294) που έχει την έδρα της στην ημεδαπή,

**ια)** η Ευρωπαϊκή Συνεταιριστική Εταιρεία του Κανονισμού (ΕΚ) 1435/2003 (L 207), που έχει την έδρα της στην ημεδαπή,

**ιβ)** τα υποκαταστήματα ή πρακτορεία που διατηρούν στην ημεδαπή οι αλλοδαπές εταιρείες με τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης και της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας που έχουν την έδρα τους σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ),

**ιγ)** τα υποκαταστήματα ή τα πρακτορεία που διατηρούν στην ημεδαπή οι

αλλοδαπές εταιρείες που έχουν έδρα σε τρίτη χώρα και έχουν νομική μορφή ανάλογη με εκείνη των αλλοδαπών εταιρειών που αναφέρεται στην περ. ιβ), ιδ) τα υποκαταστήματα ή τα πρακτορεία, μέσω των οποίων ενεργούν εμπορικές πράξεις στην ημεδαπή τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή ενώσεις προσώπων που έχουν την κύρια εγκατάσταση ή την έδρα τους στην αλλοδαπή και δεν εμπίπτουν στις περ. (ιβ) και (ιγ),

ιε) η κοινοπραξία του [άρθρου 293](#) του ν. [4072/2012](#),

ιστ) οι ατομικές επιχειρήσεις με εγκατάσταση στην ημεδαπή και σκοπό το κέρδος που: α) διενεργούν εμπορικές πράξεις στο όνομά τους, κατά σύνηθες επάγγελμα, ή β) διαθέτουν αγαθά ή υπηρεσίες ή διαμεσολαβούν στη διάθεση αυτών με επιχειρηματικό κίνδυνο, μέσω οργανωμένης υποδομής ή μέσω εκμετάλλευσης της εργασίας τρίτων προσώπων.

#### **Β. Δεν εγγράφονται στο Γ.Ε.ΜΗ.:**

α) οι αστικές εταιρείες για την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας δικηγόρων, συμβολαιογράφων και δικαστικών επιμελητών,

β) τα γραφεία ή υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών ή επιχειρήσεων που έχουν εγκατασταθεί στην Ελλάδα, σύμφωνα με το άρθρο 25 του ν. [27/1975](#) (Α' 77) και τον α.ν. [378/1968](#) (Α' 82),

γ) η Ναυτική Εταιρεία που συστήνεται κατά τον ν. [959/1979](#) (Α' 192) και η Ναυτιλιακή Εταιρεία Πλοίων Αναψυχής (Ν.Ε.Π.Α.) που συστήνεται κατά τον ν. [3182/2003](#) (Α' 220),

δ) τα γραφεία αλλοδαπών εταιρειών που εγκαθίστανται στην Ελλάδα, σύμφωνα με τον α.ν. [89/1967](#) (Α' 132).

**( Ν. 4919/2022, Άρθρο 16)**

#### **Επισημάνσεις**

α) Κατόπιν συνεργασίας του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων με το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, σχετικά με την αναγκαιότητα εγγραφής των Αγροτικών Συνεταιρισμών στο Γ.Ε.ΜΗ., προτάθηκε η κατάργηση αυτής, καθώς προέκυψε ότι η λήψη Αρ. Γ.Ε.ΜΗ. δεν εξυπηρετούσε κάποιον σκοπό. Στο πλαίσιο αυτό, με το [άρθρο 72](#) του ν. [5019/2023](#) (Α' 27) τροποποιήθηκε το [άρθρο 16](#) του ν. [4919/2022](#) και συγκεκριμένα καταργήθηκε η παρ. 4, στην οποία προβλέπονταν η υποχρέωση εγγραφής των Αγροτικών Συνεταιρισμών στο Γ.Ε.ΜΗ. Η εν λόγω κατάργηση είναι σε ισχύ από τις 14 Φεβρουαρίου 2023 και τυχόν εγγραφές ή καταχώριση πράξεων και στοιχείων ή λήψη πιστοποιητικών που έχουν ληφθεί έκτοτε είναι άκυρα. ( [41913/05-05-2023 Διαγραφή Αγροτικών Συνεταιρισμών από το Γ.Ε.ΜΗ.](#) )

β) Οι Υπηρεσίες Γ.Ε.ΜΗ. οφείλουν να εγγράφουν στο Γ.Ε.ΜΗ. μόνο τις Αστικές Εταιρείες που επιθυμούν να αποκτήσουν νομική προσωπικότητα, υπό την προϋπόθεση ότι έχουν οικονομικό σκοπό. Σημειώνεται ότι σύμφωνα με το άρθρο 16 παρ. 1 περ. η) του ν. 4919/2022, στο ΓΕΜΗ εγγράφεται μόνο η Αστική Εταιρεία του άρθρου 784 Α.Κ., δηλαδή η αστική εταιρεία με νομική προσωπικότητα σε συνδυασμό με το άρθρο 270 του ν. 4072/2012. ( [16702/22-02-2023 Διευκρινίσεις σχετικά με υποχρέωση εγγραφής των Αστικών Εταιρειών στο Γ.Ε.ΜΗ. και στο Μ.Μ.Ε.Ο.Δ.](#) )

## **5. Μητρώο Μη Εμπορικής Οικονομικής Δραστηριότητας (Μ.Μ.Ε.Ο.Δ.)**

**A.** Στο πληροφοριακό σύστημα του Γ.Ε.ΜΗ. τηρείται διακριτό Μητρώο Μη Εμπορικής Οικονομικής Δραστηριότητας (Μ.Μ.Ε.Ο.Δ.), στο οποίο εγγράφονται υποχρεωτικά:

- α)** τα σωματεία των άρθρων 78 έως 107 ΑΚ,
- β)** τα ιδρύματα των άρθρων 108 έως 121 ΑΚ,
- γ)** οι επιτροπές εράνων των άρθρων 122 έως 126 ΑΚ και
- δ)** οι αστικές εταιρείες των άρθρων 741 έως 783 ΑΚ.

**B.** Η εγγραφή : **α)** πραγματοποιείται ατελώς, μέσω διαλειτουργικότητας με το πληροφοριακό σύστημα TAXIS, **β)** δεν συνεπάγεται την κτήση της εμπορικής ιδιότητας και τις υποχρεώσεις που ισχύουν για τους υπόχρεους εγγραφής στο Γ.Ε.ΜΗ., **γ)** δεν δημιουργεί υποχρέωση καταβολής των τελών, πλην των τελών « Τέλος επωνυμίας και διακριτικού τίτλου» και **δ)** δεν επιφέρει την αυτοδίκαιη εγγραφή τους σε επιμελητήριο.

**( Ν. 4919/2022, Άρθρο 52)**

.....

« ....., καθίσταται σαφές ότι ως οικονομικοί φορείς θεωρούνται και τα μη κερδοσκοπικά σωματεία του άρθρου 78 Α.Κ. που έχουν οικονομικό σκοπό και δεν έχουν την εμπορική ιδιότητα, και συνεπώς δεν είναι υπόχρεοι εγγραφής στο Γ.Ε.ΜΗ. Οι ως άνω οικονομικοί φορείς έχουν, καταρχήν, δικαίωμα συμμετοχής σε διαδικασίες ανάθεσης δημοσίων συμβάσεων προμηθειών και υπηρεσιών που προβλέπεται ως κριτήριο επιλογής η καταλληλότητα της επαγγελματικής δραστηριότητας, εφόσον πληρούν τις προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 75 του ν. 4412/2016. Συνεπώς, ένα μη κερδοσκοπικό σωματείο του άρθρου 78 Α.Κ. που είναι εγγεγραμμένο σε επαγγελματικό μητρώο (όπως π.χ. ένα Επιμελητήριο του ν. 4497/2017) μπορεί να συμμετέχει σε διαδικασία ανάθεσης δημόσιας σύμβασης προμηθειών και υπηρεσιών καίτοι δεν είναι εγγεγραμμένο στο Γ.Ε.ΜΗ.» **(Εγκύκλιος Οδηγία 39937/28-04-2023)**

## **6. Γενικό Μητρώο Μελών Επιστημονικών Φορέων (ΓΕ.Μ.Μ.Ε.Φ.)**

**A.** Συγκροτείται Γενικό Μητρώο Μελών Επιστημονικών Φορέων (ΓΕ.Μ.Μ.Ε.Φ.) στο οποίο εγγράφονται προαιρετικά τα πρόσωπα που ασκούν ελεύθερη επαγγελματική δραστηριότητα και δεν διενεργούν εμπορικές πράξεις, τα οποία είναι εγγεγραμμένα στους κατωτέρω επιστημονικούς φορείς ή στα μέλη αυτών: Τεχνικό Επιμελητήριο της Ελλάδος, Πανελλήνιος Ιατρικός Σύλλογος, Ολομέλεια Προέδρων Δικηγορικών Συλλόγων Ελλάδος, Οικονομικό Επιμελητήριο Ελλάδος, Ελληνική Οδοντιατρική Ομοσπονδία, Γεωτεχνικό Επιμελητήριο Ελλάδος, Συντονιστική Επιτροπή Συμβολαιογραφικών Συλλόγων Ελλάδος, Ομοσπονδία Δικαστικών Επιμελητών Ελλάδος, Πανελλήνιος Κτηνιατρικός Σύλλογος («επιστημονικοί φορείς»).

**B.** Το ΓΕ.Μ.Μ.Ε.Φ. τηρείται σε πληροφοριακό σύστημα, που αναπτύσσουν από κοινού οι επιστημονικοί φορείς.

**( Ν. 4919/2022, Άρθρο 56 )**

## **7. Τέλη Γ.Ε.ΜΗ.**

Τα τέλη Γ.Ε.ΜΗ. εξειδικεύονται ως εξής:

**α) Ετήσιο τέλος Γ.Ε.ΜΗ.**

Καταβάλλεται από όλους τους υπόχρεους εγγραφής στο Γ.Ε.ΜΗ. εντός του πρώτου τριμήνου κάθε έτους και το ύψος του καθορίζεται ανά κατηγορία υπόχρεου.



Στις περιπτώσεις νεοσύστατων υπόχρεων προσώπων, το ύψος του τέλους υπολογίζεται αναλογικά και καταβάλλεται εντός του πρώτου τριμήνου του επόμενου από τη σύσταση έτους.

Στις περιπτώσεις υπόχρεων που διαγράφονται πριν από το πέρας του έτους, το ύψος του τέλους υπολογίζεται αναλογικά με τους μήνες κατά τους οποίους ήταν ενεργοί.

Αν το υπόχρεο πρόσωπο βρίσκεται σε πτωχευτική διαδικασία, δεν οφείλεται ετήσιο τέλος.

Αν το υπόχρεο πρόσωπο έχει τεθεί σε λύση, το ετήσιο τέλος περιορίζεται στο μισό.

**[ Σε όλη την επικράτεια η ετήσια συνδρομή ανέρχεται σε ευρώ : Α.Ε.=320 , Ε.Π.Ε=150, Ι.Κ.Ε=100, Ο.Ε & Ε.Ε = 80, κ.λπ ]**

*Μετά την έκδοση του Ν.4919/22, τα τέλη ΓΕΜΗ ορίζονται στο άρθρο 49 του Νόμου. Ωστόσο μέχρι την έκδοση της Κοινής Υπουργικής Απόφασης που προβλέπεται στο άρθρο 57 παρ.16 του Νόμου, η οποία και θα καθορίσει εκ νέου το ύψος, τη διαδικασία, τον τρόπο, τον χρόνο και τους όρους είσπραξης των τελών ΓΕΜΗ, συνεχίζουν να ισχύουν*

#### **β) Τέλος καταχώρισης στο Γ.Ε.ΜΗ.**

Η αρχική καταχώριση και οποιαδήποτε μεταβολή αυτής στο Γ.Ε.ΜΗ. προϋποθέτουν την προηγούμενη καταβολή τέλους, το οποίο είναι ενιαίο για όλους τους υπόχρεους.

Ειδικά οι αυτόματες καταχωρίσεις πράξεων και στοιχείων στο Γ.Ε.ΜΗ. που δεν απαιτούν έλεγχο νομιμότητας πραγματοποιούνται ατελώς.

Το τέλος καταχώρισης είναι ενιαίο για όλους τους υπόχρεους και όλες τις Υπηρεσίες ΓΕΜΗ και ανέρχεται σε 10 ευρώ/ ανά καταχώριση.

#### **γ) Τέλος λήψης πιστοποιητικών και αντιγράφων.**

Για τη χορήγηση των πιστοποιητικών, των αντιγράφων και των αποσπασμάτων που προβλέπονται στις παρ. 3 ( Κάθε ενδιαφερόμενος μπορεί να λάβει, αποκλειστικά σε ηλεκτρονική μορφή, πιστοποιητικά, αντίγραφα ή αποσπάσματα των πράξεων και στοιχείων που εμφανίζονται στον φάκελο των υπόχρεων) και 4 (Πιστοποιητικό Καλής Λειτουργίας (Good Standing) ) του άρθρου 46, ο αιτών καταβάλλει προηγουμένως στην αρμόδια Υ.Γ.Ε.ΜΗ. ειδικό τέλος. [ Το Πιστοποιητικό Καλής Λειτουργίας δεν είναι ακόμα διαθέσιμο από την Υ. Γ.Ε.ΜΗ].

Οι υπόχρεοι δικαιούνται ετησίως να λαμβάνουν ατελώς ένα (1) από τα πιστοποιητικά της παρ. 3 του άρθρου 46.

Το κόστος έκδοσης Πιστοποιητικού και Αντιγράφων από το ΓΕΜΗ ανέρχεται στα 5 ευρώ για όλα τα διαθέσιμα ηλεκτρονικά Πιστοποιητικά/ Αντίγραφα, εκτός από το “Αμιγές Πιστοποιητικό Ιστορικότητας”, το κόστος έκδοσης του οποίου ανέρχεται στα 10 ευρώ.

Εξαιρείται η λήψη αντιγράφου Πρακτικού Γενικής Συνέλευσης, το οποίο δεν χορηγείται ηλεκτρονικά, για το οποίο το κόστος ανέρχεται στα 3 ευρώ + 0,50 ευρώ/σελίδα και η πληρωμή γίνεται στα Ταμεία του ΕΒΕΑ κατά τη λήψη του Αντιγράφου. [ Δικαίωμα λήψης αντιγράφου Πρακτικού Γενικής Συνέλευσης έχουν μόνο οι μέτοχοι της εταιρείας ]

#### **δ) Τέλος επωνυμίας και διακριτικού τίτλου.**

Η καταβολή του τέλους προϋποθέτει η δέσμευση της επωνυμίας και του διακριτικού τίτλου να γίνει από την Υ.Γ.Ε.ΜΗ., ή να γίνει προδέσμευση αυτής από τον ενδιαφερόμενο υπόχρεο.

[Η αίτηση προδέσμευσης επωνυμίας/διακριτικού τίτλου για την τροποποίηση ή προσθήκη του έχει κόστος 30,00 €]

Η ηλεκτρονική δέσμευση επωνυμίας και διακριτικού τίτλου από τον ίδιο τον υπόχρεο πραγματοποιείται ατελώς.

#### **Επισήμανση :**

Από την καταβολή των ανωτέρω τελών εξαιρούνται οι υπόχρεοι εγγραφής στο Γ.Ε.ΜΗ., το μητρώο των οποίων τηρείται από την Υ.Γ.Ε.ΜΗ. του Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων ( Δείτε ανωτέρω Κεφ. 2 )

**(Ν. 4919/2022, Άρθρο 49. Τέλη Γ.Ε.ΜΗ. )**

## **8. Απαιτούμενη Δημοσιότητα εταιρικών πράξεων**

**A.** Οι ανωτέρω υπόχρεοι εγγραφής στο Γ.Ε.ΜΗ. [ Εκτός των υπόχρεων των περιπτώσεων : α) [(ιβ), (ιγ), (ιδ)] υποκαταστήματα ή πρακτορεία αλλοδαπών επιχειρήσεων και β) (ιστ) ατομικές ] πρέπει υποχρεωτικά να δημοσιεύουν στο Γ.Ε.ΜΗ. τα εξής :

**α)** απόκτηση νομικής προσωπικότητας, εφόσον είναι υπό σύσταση,

**β)** τροποποίηση του καταστατικού τους,

**γ)** ολοκλήρωση της συγχώνευσης, της διάσπασης ή της μετατροπής τους,

**δ)** θέση τους σε λύση, μετά από απόφαση των εταίρων τους ή μετά από έκδοση σχετικής διοικητικής πράξης,

**ε)** αναβίωσή τους, εφόσον είναι υπό εκκαθάριση, καθώς και στις περιπτώσεις παύσης των εργασιών της διαδικασίας πτώχευσης, λόγω της εξόφλησης των πτωχευτικών πιστωτών, πτωχευτικής αποκατάστασης ή σε όποια άλλη περίπτωση προβλέπεται αναβίωση νομικού προσώπου,

**στ)** απώλεια της νομικής προσωπικότητας με την καταχώριση της διαγραφής του νομικού προσώπου,

**ζ)** επανεγγραφή στο Γ.Ε.ΜΗ. και η θέση εκ νέου σε κατάσταση εκκαθάρισης.

**B. Καταχωρίζονται και δημοσιεύονται στο Γ.Ε.ΜΗ., ανεξάρτητα από το πρόσωπο του υπόχρεου, τα ακόλουθα στοιχεία:**

**α)** ο αριθμός Γ.Ε.ΜΗ. του υπόχρεου, του υποκαταστήματος ή του πρακτορείου, η ταχυδρομική διεύθυνση και η ηλεκτρονική διεύθυνση (e-mail) του υπόχρεου,

**β)** ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), ο κύριος και οι δευτερεύοντες Κωδικοί Αριθμοί Δραστηριότητας του υπόχρεου, κάθε μεταβολή ή διακοπή αυτών, καθώς και ο αριθμός EORI (Economic Operator Registration and Identification), εφόσον υπάρχει, του υπόχρεου, του υποκαταστήματος ή του πρακτορείου,

**γ)** η Υ.Γ.Ε.ΜΗ. που διενήργησε την εγγραφή ή τη μεταγενέστερη καταχώριση και το ονοματεπώνυμο του αρμόδιου πιστοποιημένου χρήστη,

**δ)** ο αριθμός πρωτοκόλλου της αίτησης εγγραφής και ο Κωδικός Αριθμός Καταχώρισης (Κ.Α.Κ.),

**ε)** τα στοιχεία της απόφασης των αρμόδιων αρχών ή υπηρεσιών, οι οποίες χορηγούν άδεια άσκησης επαγγέλματος ή άδεια ίδρυσης και λειτουργίας επιχείρησης ή υποκαταστήματος, όπου απαιτείται,

**στ)** οι αιτήσεις και οι δικαστικές αποφάσεις με τις οποίες ο υπόχρεος κηρύσσεται σε κατάσταση πτώχευσης ή υπάγεται σε διαδικασία εξυγίανσης ή άλλης συλλογικής διαδικασίας ικανοποίησης των πιστωτών του και τα ατομικά στοιχεία των εκκαθαριστών, των αναγκαστικών διαχειριστών, των επιτρόπων και των συνδίκων του υπόχρεου,

- ζ) οι δικαστικές αποφάσεις με τις οποίες περατώνονται, επικυρώνονται, αναστέλλονται ή ανατρέπονται οι έννομες καταστάσεις, που αναφέρονται στην ανωτέρω περ. (στ),
- η) ο αριθμός, η διεύθυνση και τα στοιχεία των υποκαταστημάτων ή πρακτορείων του υπόχρεου στην αλλοδαπή,
- θ) οι ηλεκτρονικές διευθύνσεις των ηλεκτρονικών καταστημάτων μέσω των οποίων παρέχουν υπηρεσίες της κοινωνίας της πληροφορίας οι υπόχρεοι του άρθρου 18α του π.δ. 131/2003. Η προθεσμία εκκινεί από την καταχώριση του ονόματος χώρου (domain name) στον αρμόδιο εθνικό ή διεθνή φορέα και πριν από την πλήρη ενεργοποίησή του,
- ι) κάθε άλλη πράξη ή στοιχείο που υποβάλλεται σε εμπορική δημοσιότητα, σύμφωνα με τη νομοθεσία που διέπει κάθε εταιρική μορφή.

**(Ν. 4919/2022, Άρθρα 18 και 33)**

#### **Επισημάνσεις**

- «1. Τα πρόσωπα και οι ενώσεις προσώπων δεν μπορούν να αντιτάξουν στους τρίτους τις πράξεις και τα στοιχεία για τα οποία δεν τηρήθηκαν οι διατυπώσεις δημοσίευσης, εκτός αν αποδείξουν ότι οι τρίτοι τα γνώριζαν.
2. Σε περίπτωση ασυμφωνίας του κειμένου που δημοσιεύτηκε με το περιεχόμενο της πράξης ή του στοιχείου που έχει καταχωρισθεί στο Γ.Ε.ΜΗ., δεν μπορούν να αντιτάξουν στους τρίτους το περιεχόμενο του κειμένου που δημοσιεύτηκε. Οι τρίτοι μπορούν να επικαλεστούν το στοιχείο που δημοσιεύτηκε, εκτός αν τα ανωτέρω πρόσωπα αποδείξουν ότι οι τρίτοι γνώριζαν το περιεχόμενο του κειμένου που έχει καταχωρισθεί στο Γ.Ε.ΜΗ..
3. Οι τρίτοι μπορούν να επικαλούνται πράξεις ή στοιχεία για τα οποία δεν έχουν ακόμη ολοκληρωθεί οι διατυπώσεις δημοσιότητας, σύμφωνα με τα ανωτέρω, εκτός εάν η έλλειψη δημοσιότητας καθιστά τις πράξεις ή τα στοιχεία ανίσχυρα.
4. Αν υπάρχει διάσταση μεταξύ της ημέρας καταχώρισης και της ημέρας δημοσίευσης, ως ημέρα καταχώρισης για τις αποσβεστικές προθεσμίες άσκησης ένδικων μέσων και βοηθημάτων λογίζεται η ημέρα δημοσίευσης». **(Ν. 4919/2022, Άρθρο 19)**

### **9. Πρόσθετα στοιχεία που καταχωρίζουν οι προσωπικές εταιρείες**

Για τις προσωπικές εταιρείες των περ. δ) η Ομόρρυθμη και Ετερόρρυθμη η) η Αστική Εταιρεία με οικονομικό σκοπό, θ) ο Ευρωπαϊκός Όμιλος Οικονομικού Σκοπού του Κανονισμού και ιε) η κοινοπραξία, με έδρα στην ημεδαπή, [ Άρθρο 293 – Ν.4072/2012. Εφόσον η κοινοπραξία ασκεί εμπορική δραστηριότητα, καταχωρίζεται υποχρεωτικά στο Γ.Ε.ΜΗ. και εφαρμόζονται ως προς αυτήν αναλόγως οι διατάξεις για την ομόρρυθμη εταιρεία.] επιπρόσθετα καταχωρίζονται και δημοσιεύονται στο Γ.Ε.ΜΗ.:

- α) η εταιρική σύμβαση και οι τροποποιήσεις της, σε κωδικοποιημένη μορφή, [ Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- β) ο σκοπός,
- γ) η εταιρική επωνυμία και ο διακριτικός τίτλος,
- δ) η πλήρης διεύθυνση της έδρας,
- ε) τα ατομικά στοιχεία των εταίρων, ο ορισμός διαχειριστή, καθώς και η έκταση των εξουσιών του. Αν τα πρόσωπα είναι νομικά, δημοσιεύεται ο αριθμός Γ.Ε.ΜΗ., εφόσον υπάρχει, τα βασικά στοιχεία εξατομίκευσής του, όπως επωνυμία, νομική

μορφή και έδρα, καθώς και τα στοιχεία του φυσικού προσώπου που εκπροσωπεί τα νομικά πρόσωπα, [ Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]

**στ)** η έξοδος του εταίρου ή ο αποκλεισμός του, [ Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]

**ζ)** κάθε μεταβολή στα ποσοστά συμμετοχής των εταίρων στα κέρδη και τις ζημιές της εταιρείας, [ Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]

**η)** η λύση και η αναβίωση της εταιρείας, [ Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]

**θ)** η δικαστική απόφαση με την οποία κηρύσσεται η ακυρότητα της εταιρείας, [Αυτεπάγγελτες καταχωρίσεις, διορθώσεις, μεταβολές και διαγραφές – Άρθρο 30– Ν.4919/2022]

**ι)** ο διορισμός των εκκαθαριστών, καθώς και τα ατομικά τους στοιχεία, [ Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]

**ια)** οι ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, εφόσον : Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι ανώνυμη εταιρεία, εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρείας και ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία. [ Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]

**ιβ)** οι οικονομικές καταστάσεις έναρξης και πέρατος εκκαθάρισης και η διαγραφή από το Γ.Ε.ΜΗ. [ Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]

#### **Επισήμανση**

Άρθρο 25 – Παρ. 3 – 4919/2022 :με την επιφύλαξη των υποκαταστημάτων αλλοδαπής των άρθρων 41, 43, 44 και 45 για τα οποία η ανωτέρω αίτηση υποβάλλεται από τους υπόχρεους εντός τριών (3) μηνών από την καταχώριση στο εθνικό μητρώο του κράτους μέλους της έδρας τους.

**(Ν. 4919/2022, άρθρο 34)**

### **10.Πρόσθετα στοιχεία που καταχωρίζουν οι κεφαλαιουχικές εταιρείες**

Για τις κεφαλαιουχικές εταιρείες των περ. **α)** Α.Ε. **β)** Ε.Π.Ε., **γ)** Ι.Κ.Ε. **δ)** Ομόρρυθμη και Ετερόρρυθμη (κατά μετοχές) **ε)** Αστικός Συνεταιρισμός, **ζ)** ο Κοινωνικός Συνεταιρισμός Περιορισμένης Ευθύνης (Κοιν.Σ.Π.Ε.), **ι)** η Ευρωπαϊκή Εταιρεία του Κανονισμού (ΕΚ) 2157/2001, **ια)** η Ευρωπαϊκή Συνεταιριστική Εταιρεία του Κανονισμού της παρ. 1 του άρθρου 16, με έδρα στην ημεδαπή, καταχωρίζονται και δημοσιεύονται στο Γ.Ε.ΜΗ.:

**α)** η ιδρυτική πράξη, το καταστατικό και, όπου απαιτείται, η εγκριτική απόφαση της διοίκησης, [ Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]

**β)** οι τροποποιήσεις του καταστατικού και το πλήρες κωδικοποιημένο κείμενο του καταστατικού, [ Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]

**γ)** ο διορισμός, η αποχώρηση και τα ατομικά στοιχεία της παρ. 2 του άρθρου 33, των προσώπων τα οποία, είτε ως όργανο προβλεπόμενο από τον νόμο είτε ως μέλη τέτοιου οργάνου:

- γα)** έχουν την εξουσία να δεσμεύουν την εταιρεία έναντι τρίτων. Αν τα πρόσωπα αυτά είναι περισσότερα από ένα, με την καταχώριση διευκρινίζεται αν δύνανται να ενεργούν μόνα τους ή υποχρεούνται να ενεργούν από κοινού,
- γβ)** εκπροσωπούν την εταιρεία ενώπιον δικαστηρίου, και
- γγ)** συμμετέχουν στη διοίκηση, στην εποπτεία ή στον έλεγχο της εταιρείας, [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- δ)** μία (1) τουλάχιστον φορά κάθε έτος, το ύψος του καλυφθέντος κεφαλαίου, εφόσον η ιδρυτική πράξη ή το καταστατικό αναφέρονται σε εγκεκριμένο κεφάλαιο, εκτός αν κάθε αύξηση του καλυφθέντος κεφαλαίου συνεπάγεται τροποποίηση του καταστατικού, [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- ε)** τα λογιστικά έγγραφα κάθε χρήσεως των οποίων η δημοσίευση είναι υποχρεωτική βάσει των Οδηγιών του Συμβουλίου [86/635/ΕΟΚ](#), για τους ετήσιους και ενοποιημένους λογαριασμούς των τραπεζών και λοιπών άλλων χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, [91/674/ΕΟΚ](#), για τους ετήσιους και τους ενοποιημένους λογαριασμούς των ασφαλιστικών επιχειρήσεων, [2013/34/ΕΕ](#), σχετικά με τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις, τις ενοποιημένες οικονομικές καταστάσεις και συναφείς εκθέσεις επιχειρήσεων ορισμένων μορφών, την τροποποίηση της Οδηγίας [2006/43/ΕΚ](#) του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου και την κατάργηση των Οδηγιών [78/660/ΕΟΚ](#) και [83/349/ΕΟΚ](#) του Συμβουλίου, [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- στ)** οποιαδήποτε μεταβολή της έδρας της εταιρείας [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- ζ)** η λύση και η αναβίωση της εταιρείας, [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- η)** η δικαστική απόφαση με την οποία κηρύσσεται η ακυρότητα της εταιρείας, [Αυτεπάγγελτες καταχωρίσεις, διορθώσεις, μεταβολές και διαγραφές – Άρθρο 30– Ν.4919/2022]
- θ)** ο διορισμός και τα ατομικά στοιχεία των εκκαθαριστών [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022], και
- ι)** οι οικονομικές καταστάσεις έναρξης, οι οικονομικές καταστάσεις πέρατος της εκκαθάρισης και η διαγραφή από το Γ.Ε.ΜΗ. [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- (Ν. 4919/2022, Άρθρο 35 )**

## 11.Στοιχεία που καταχωρίζουν τα υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών που έχουν την έδρα τους σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης

- α)** η ιδρυτική πράξη και το καταστατικό, αν αυτό αποτελεί αντικείμενο χωριστής πράξης, καθώς και οι τροποποιήσεις τους,
- β)** η βεβαίωση του μητρώου, στο οποίο έχει καταχωρισθεί η εταιρεία (πιστοποιητικό καλής λειτουργίας της αρμόδιας αρχής ή του εμπορικού μητρώου της χώρας προέλευσης),
- γ)** η ταχυδρομική διεύθυνση του υποκαταστήματος,



- δ) η αναφορά των δραστηριοτήτων του υποκαταστήματος,
  - ε) το μητρώο στο οποίο έχει ανοιχθεί για την εταιρεία ο φάκελος της παρ. 2 του άρθρου 21, καθώς και ο ευρωπαϊκός μοναδικός ταυτοποιητής (EUID),
  - στ) η επωνυμία και η μορφή της εταιρείας, καθώς και η επωνυμία του υποκαταστήματος, αν δεν είναι ίδια με την επωνυμία της εταιρείας,
  - ζ) ο διορισμός, η λήξη των καθηκόντων και τα ατομικά στοιχεία των προσώπων, που έχουν την εξουσία να δεσμεύουν την εταιρεία έναντι τρίτων και να την εκπροσωπούν ενώπιον δικαστηρίου
  - η) η λύση της εταιρείας, ο διορισμός, τα ατομικά στοιχεία ταυτότητας και οι εξουσίες των εκκαθαριστών, καθώς και η περάτωση της εκκαθάρισης,
  - θ) τα λογιστικά έγγραφα (χρηματοοικονομικές καταστάσεις) της εταιρείας, όπως καταρτίστηκαν, ελέγχθηκαν και δημοσιεύθηκαν κατά το δίκαιο του κράτους μέλους από το οποίο διέπεται η εταιρεία, και
  - ι) το κλείσιμο του υποκαταστήματος.
- (N. 4919/2022, Άρθρο 39 )**

## 12. Στοιχεία που καταχωρίζουν τα υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών τρίτων χωρών

- α) η ιδρυτική πράξη και το καταστατικό, αν αυτό αποτελεί αντικείμενο χωριστής πράξης, καθώς και οι τροποποιήσεις των εγγράφων αυτών,
  - β) η ταχυδρομική διεύθυνση του υποκαταστήματος,
  - γ) η αναφορά των δραστηριοτήτων του υποκαταστήματος,
  - δ) το δίκαιο του κράτους, από το οποίο διέπεται η εταιρεία,
  - ε) αν το δίκαιο του κράτους από το οποίο διέπεται η εταιρεία προβλέπει την τήρηση μητρώου, καταχωρίζεται ο αριθμός εγγραφής της εταιρείας στο μητρώο αυτό,
  - στ) η μορφή, η έδρα και το αντικείμενο της εταιρείας, καθώς και μία (1) τουλάχιστον φορά τον χρόνο το ποσό του καλυφθέντος κεφαλαίου, αν τα στοιχεία αυτά δεν περιέχονται στην ιδρυτική πράξη ή το καταστατικό,
  - ζ) η επωνυμία της εταιρείας, καθώς και η επωνυμία του υποκαταστήματος, αν δεν είναι ίδια με την επωνυμία της εταιρείας,
  - η) ο διορισμός, η λήξη των καθηκόντων, καθώς και τα στοιχεία ταυτότητας των προσώπων που έχουν την εξουσία να δεσμεύουν την εταιρεία έναντι τρίτων και να την εκπροσωπούν ενώπιον δικαστηρίου,
  - θ) η λύση της εταιρείας, ο διορισμός, τα ατομικά στοιχεία ταυτότητας και οι εξουσίες των εκκαθαριστών, καθώς και η περάτωση της εκκαθάρισης,
  - ι) τα λογιστικά έγγραφα, όπως οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις, της εταιρείας, που καταρτίστηκαν, ελέγχθηκαν και δημοσιεύθηκαν κατά το δίκαιο του κράτους, στο οποίο υπόκειται η εταιρεία. Στην περίπτωση που το δίκαιο του κράτους δεν προβλέπει κατάρτιση των λογιστικών εγγράφων κατά τρόπο ισοδύναμο με το ελληνικό και το ενωσιακό δίκαιο, απαιτούνται τα λογιστικά έγγραφα, όπως οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις, των δραστηριοτήτων του υποκαταστήματος,
  - ια) το κλείσιμο του υποκαταστήματος.
- (N. 4919/2022, Άρθρο 43)**

## 13. Αυτεπάγγελτες καταχωρίσεις, διορθώσεις, μεταβολές και διαγραφές

**A.** Η αρμόδια Υ.Γ.Ε.ΜΗ. μπορεί να προβαίνει σε αυτεπάγγελτες καταχωρίσεις, διορθώσεις, μεταβολές και διαγραφές αν, μετά από έλεγχο, διαπιστώσει την ύπαρξη συγκεκριμένων νομικών πράξεων, στοιχείων ή δηλώσεων που αφορούν στον υπόχρεο, για τα οποία απαιτείται καταχώριση, μεταβολή ή διαγραφή από το Γ.Ε.ΜΗ. και ο υπόχρεος ή όποιος έχει έννομο συμφέρον, έχει παραλείψει να υποβάλει σχετική αίτηση.

Στην περίπτωση αυτή, η αρμόδια Υ.Γ.Ε.ΜΗ., πριν προβεί αυτεπαγγέλτως σε οποιαδήποτε από τις ανωτέρω πράξεις, καλεί εγγράφως τον υπόχρεο, είτε να υποβάλει σχετική αίτηση εντός προθεσμίας δέκα (10) εργάσιμων ημερών, είτε να εκθέσει τους λόγους για τους οποίους δεν πρέπει να γίνει η καταχώριση, μεταβολή ή διαγραφή. Αν η προθεσμία αυτή παρέλθει άπρακτη, η αρμόδια Υ.Γ.Ε.ΜΗ. προβαίνει αυτεπαγγέλτως στην καταχώριση, τη μεταβολή ή τη διαγραφή.

**B.** Η αρμόδια Υ.Γ.Ε.ΜΗ. προβαίνει σε αυτεπάγγελτη καταχώριση, μεταβολή ή διαγραφή, χωρίς την τήρηση της ανωτέρω διαδικασίας, αν περιέλθουν σε αυτήν με οποιονδήποτε τρόπο:

**α)** ληξιαρχικές πράξεις θανάτου υπόχρεου φυσικού προσώπου ή φυσικού προσώπου του οποίου ο θάνατος επηρεάζει τη νομική κατάσταση, τη διαχείριση ή την εκπροσώπηση υπόχρεου νομικού προσώπου, ένωσης προσώπων ή υποκαταστήματος,

**β) (\*)** τελεσίδικες ή προσωρινώς εκτελεστές δικαστικές αποφάσεις που δημιουργούν, κηρύσσουν, αναγνωρίζουν ή μεταβάλλουν έννομες καταστάσεις και σχέσεις του υπόχρεου, οι οποίες αντιτάσσονται κατά νόμο προς κάθε τρίτο και οι οποίες αφορούν στην καταχώριση, μεταβολή ή διαγραφή και ιδίως αυτές που:

**βα)** αφορούν σε αίτηση, κήρυξη, περάτωση, αναστολή ή ανατροπή πτώχευσης του ν. [4738/2020](#) (Α' 207), σε διαδικασία εξυγίανσης ή άλλη συλλογική διαδικασία ικανοποίησης πιστωτών του υπόχρεου,

**ββ)** επιφέρουν τη λύση, τη διαγραφή ή την αναβίωση του υπόχρεου νομικού προσώπου ή της ένωσης προσώπων,

**βγ)** επιφέρουν την είσοδο ή την έξοδο ή τον αποκλεισμό εταίρων ή μελών διοικητικού συμβουλίου υπόχρεων νομικών προσώπων και ενώσεων προσώπων,

**βδ)** επιφέρουν τον διορισμό ή την παύση εκπροσώπων των υπόχρεων νομικών προσώπων, ενώσεων προσώπων και υποκαταστημάτων,

**γ) (\*)** αποφάσεις ή διαταγές που αναστέλλουν την εκτελεστικότητα πρωτόδικης απόφασης που έχει καταχωρισθεί, καθώς και αποφάσεις επί ενδίκων μέσων κατά της καταχωρισθείσας πρωτόδικης απόφασης,

**δ)** έγγραφες δηλώσεις προσώπων που αποχωρούν από το νομικό πρόσωπο ή από τη διοίκηση και εκπροσώπηση νομικού προσώπου ή από την κοινή εκκαθάριση, εφόσον δεν έχουν επιλεγεί από το δικαστήριο της έδρας του προσώπου.

**(Ν. 4919/2022, Άρθρο 30 )**

.....

**[(\*) (1)]** Οι γραμματείες των κατά τόπους αρμόδιων δικαστηρίων διαβιβάζουν, χωρίς υπαίτια καθυστέρηση, με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο, στις αρμόδιες Υ.Γ.Ε.ΜΗ., τις δικαστικές αποφάσεις, τις αιτήσεις και τις δηλώσεις, εκτός αν αυτές διαβιβάζονται αυτόματα μέσω του Ο.Σ.Δ.Δ.Υ

**[(\*) (2)]** Οι δημόσιες υπηρεσίες και οι δημόσιοι λειτουργοί υποχρεούνται να ενημερώνουν εγγράφως, χωρίς καθυστέρηση, την αρμόδια Υ.Γ.Ε.ΜΗ., όταν κατά την άσκηση της αρμοδιότητάς τους διαπιστώνουν ότι παραλείφθηκε η εγγραφή

υπόχρεου ή η καταχώριση νομικών γεγονότων, δηλώσεων, εγγράφων και λοιπών στοιχείων, για τα οποία απαιτείται εγγραφή ή καταχώριση ή συντρέχει περίπτωση παράνομης, αναληθούς ή ανακριβούς καταχώρισης, μεταβολής ή διαγραφής.  
(Ν. 4919/2022, Άρθρο 31)

#### 14. Ηλεκτρονική Υποβολή Αιτήσεων Καταχώρισης στο ΓΕΜΗ

**Α.** Η Υπηρεσία αυτή υλοποιήθηκε σε εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 7 και 8 σε συνδυασμό με το άρθρο 4 του νόμου 4919/2022 όπως ισχύει και των Κοινών Υπουργικών Αποφάσεων Κ2-4946/2014 και 79752/2015.

Κάθε επιχείρηση, εφόσον το επιθυμεί, θα διεκπεραιώνει τη συνολική διαδικασία υποβολής αιτήματος καταχώρισης στο ΓΕΜΗ, κατάθεσης των απαραίτητων δικαιολογητικών και πληρωμής των σχετικών τελών μέσω κατάλληλου περιβάλλοντος και με ειδικούς κωδικούς χρήστη και πρόσβασης στο σύστημα του ΓΕΜΗ.

Οι αιτήσεις καταχώρισης και τα δικαιολογητικά μπορούν να υποβάλλονται σε ψηφιακή μορφή, με ηλεκτρονικά μέσα και χωρίς χρήση ψηφιακής υπογραφής του εκδότη κάθε εγγράφου.

##### Διευκρινήσεις

« ιζ) «Έλεγχος νομιμότητας»: Ο προληπτικός ουσιαστικός έλεγχος που διενεργείται από τις Υπηρεσίες Γ.Ε.ΜΗ. (Υ.Γ.Ε.ΜΗ.) για τη διαπίστωση της συμφωνίας του περιεχομένου των προς καταχώριση και δημοσίευση πράξεων, στοιχείων και δηλώσεων με το καταστατικό και με τις διατάξεις αναγκαστικού δικαίου που διέπουν το συγκεκριμένο νομικό πρόσωπο.

##### Διαδικασία :

- Η αίτηση, όπως και κάθε έγγραφο και στοιχείο, υποβάλλεται προς καταχώριση και δημοσίευση σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή.
- Η αίτηση καταχώρισης υποβάλλεται από τους υπόχρεους στην Υ.Γ.Ε.ΜΗ. εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήψη της απόφασης που δημιουργεί υποχρέωση εμπορικής δημοσιότητας, με την επιφύλαξη των υποκαταστημάτων αλλοδαπής των άρθρων 41, 43, 44 και 45 για τα οποία η ανωτέρω αίτηση υποβάλλεται από τους υπόχρεους εντός τριών (3) μηνών από την καταχώριση στο εθνικό μητρώο του κράτους μέλους της έδρας τους.
- Η κατά περίπτωση αρμόδια Υ.Γ.Ε.ΜΗ., με την παραλαβή της αίτησης και των σχετικών δηλώσεων, πράξεων ή στοιχείων, προβαίνει διαδοχικά και χωρίς υπαίτια καθυστέρηση: **α)** στον έλεγχο καταβολής των τελών, **β)** στην πρωτοκόλληση της αίτησης, αν η υποβολή της δεν έγινε ηλεκτρονικά, **γ)** στον έλεγχο τήρησης της προθεσμίας, **δ)** στον έλεγχο πληρότητας της αίτησης, των σχετικών πράξεων, στοιχείων ή δηλώσεων και **ε)** στον έλεγχο νομιμότητας. Ο ανωτέρω έλεγχος, δεν διενεργείται, αν η καταχώριση στο Γ.Ε.ΜΗ. γίνεται αυτόματα με χρήση πρότυπων πράξεων.
- Η αρμόδια Υ.Γ.Ε.ΜΗ. προβαίνει στους ανωτέρω ελέγχους και στη σχετική καταχώριση και δημοσίευση το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών.
- Αν από τη διενέργεια των ως άνω ελέγχων προκύψει ότι η αίτηση καταχώρισης, οι σχετικές πράξεις, τα στοιχεία ή οι δηλώσεις δεν είναι ορθές και πλήρεις, η αρμόδια Υ.Γ.Ε.ΜΗ. καλεί τον υπόχρεο, με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο, να προβεί στις αναγκαίες διευκρινίσεις, διορθώσεις ή συμπληρώσεις της αίτησης

και των δικαιολογητικών εγγράφων, εντός επτά (7) ημερών από τη λήψη της πρόσκλησης.

- Αν η προθεσμία παρέλθει άπρακτη, ή ο υπόχρεος υποβάλλει τα στοιχεία και αυτά κριθούν ότι δεν είναι ορθά και πλήρη, η αίτηση ακυρώνεται αυτόματα και τα τέλη καταπίπτουν υπέρ της αρμόδιας Υ.Γ.Ε.ΜΗ.. Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια της διαδικασίας καταχώρισης δεν ξεπερνά τις είκοσι μία (21) ημέρες.

**(Ν. 4919/2022, Άρθρο 25)**

ιη) «**Έλεγχος πληρότητας**»: Ο τυπικός έλεγχος που διενεργείται από τις Υ.Γ.Ε.ΜΗ., προκειμένου να διαπιστώσουν ότι η αίτηση καταχώρισης και δημοσίευσης πράξης, στοιχείου ή δήλωσης, συνοδεύεται από όλα τα προβλεπόμενα, κατά περίπτωση, δικαιολογητικά, χωρίς να υπεισέλθουν στον έλεγχο του περιεχομένου αυτών.

ιθ) «**Αυτόματη καταχώριση**»: Η καταχώριση και δημοσίευση δηλωτικών πράξεων, στοιχείων ή δηλώσεων που πραγματοποιείται ηλεκτρονικά στο Γ.Ε.ΜΗ. με αποκλειστική ευθύνη του υπόχρεου για την καταχώριση και τη δημοσίευση, χωρίς να προηγείται έλεγχος νομιμότητας από την αρμόδια Υ.Γ.Ε.ΜΗ.

Διαδικασία :

- Καταχωρίζονται και δημοσιεύονται αυτόματα στο Γ.Ε.ΜΗ., με ευθύνη του υπόχρεου, χωρίς προηγούμενη διενέργεια ελέγχου από τις Υ.Γ.Ε.ΜΗ., οι πράξεις και τα στοιχεία η δημοσιότητα των οποίων: **α)** έχει δηλωτικό χαρακτήρα, **β)** έχει συστατικό χαρακτήρα, (εξαιρούνται οι πράξεις εταιρικών μετασχηματισμών του ν. [4601/2019](#) και οι αιτήσεις καταχώρισης πράξεων που αφορούν στον ορισμό των μελών του Διοικητικού Συμβουλίου και νόμιμων εκπροσώπων ανώνυμης εταιρείας.) και υπό την προϋπόθεση ότι έχει περιβληθεί τον τύπο του συμβολαιογραφικού εγγράφου ή τη μορφή «πρότυπης πράξης» της παρ. 7 του άρθρου 25.
- Για τις αυτόματες καταχωρίσεις, ο έλεγχος πληρότητας πραγματοποιείται ηλεκτρονικά και οι δηλώσεις, πράξεις και στοιχεία μπορούν να υποκαθίστανται με την υποβολή σχετικής ηλεκτρονικής δήλωσης στο Γ.Ε.ΜΗ., η οποία απαιτεί συγκεκριμένα δεδομένα, χωρίς να απαιτείται η συνυποβολή των σχετικών εγγράφων.
- Αν μετά από τακτικό ή έκτακτο δειγματοληπτικό έλεγχο που διεξάγεται από την αρμόδια Υ.Γ.Ε.ΜΗ., διαπιστωθεί μη τήρηση της νομοθεσίας που διέπει κάθε εταιρική μορφή ή καταχώριση ψευδών ή παραπλανητικών στοιχείων και δεδομένων, εφαρμόζεται η διαδικασία της παρ. 1 του άρθρου 30, περί αυτεπάγγελτων καταχωρίσεων, διορθώσεων, μεταβολών και διαγραφών. Οι συμβολαιογραφικές πράξεις και οι πρότυπες πράξεις της παρ. 7 του άρθρου 25 δεν υπόκεινται σε δειγματοληπτικό έλεγχο από τις αρμόδιες Υ.Γ.Ε.ΜΗ.. **(Ν. 4919/2022, Άρθρο 26)**

κ) «**Επιγραμμική καταχώριση υποκαταστήματος**»: Η διαδικασία καταχώρισης που καταλήγει στη δημοσιοποίηση πράξεων και στοιχείων σχετικά με υποκατάστημα εταιρείας που έχει συσταθεί σε κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.» **(Ν. 4919/2022, Άρθρο 3)**

## **B. Διαθέσιμες αιτήσεις μεταβολών ανά νομική μορφή**

**α) Αναρτώμενες στο ΓΕΜΗ απ' ευθείας και με ευθύνη της εταιρείας (χωρίς παρέμβαση των Υπηρεσιών ΓΕΜΗ)**

- ΑΕ - Πρόσκληση σε Γενική Συνέλευση [Η πρόσκληση της Γ.Σ. πρέπει να δημοσιεύεται είκοσι (20) τουλάχιστον πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της συνεδρίασης. Δεν υπολογίζεται η ημέρα σύνταξης και η ημέρα δημοσίευσης]

- ΑΕ - Πρόσκληση για ενάσκηση δικαιώματος προτίμησης της παρ. 5 του αρ. 26 του Ν.4548/2018 [ Προθεσμία : από τη λήψη της απόφασης του διοικητικού συμβουλίου για τον προσδιορισμό της τιμής διάθεσης των νέων μετοχών ή του τυχόν επιτοκίου]
- ΑΕ - (Αυτοματοποιημένη Καταχώριση) Ιστοσελίδα [ Προθεσμία : Δεν υπάρχει]
- ΑΕ - (Αυτοματοποιημένη Καταχώριση) Σχέδιο Σύμβασης Συγχώνευσης [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- ΑΕ - (Αυτοματοποιημένη Καταχώριση) Πιστοποίηση Καταβολής Αρχικού Μετοχικού Κεφαλαίου [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- ΑΕ - (Αυτοματοποιημένη Καταχώριση) Ισολογισμός Χρήσης 2019 και μετά χωρίς εκλογή ελεγκτών [ Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης της Τ.Γ.Σ.  
\* Η προθεσμία υποβολής των οικονομικών καταστάσεων στο Γ.Ε.ΜΗ. είναι είκοσι ημέρες από την ημερομηνία σύγκλησης της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης, με απώτατη ημερομηνία σύγκλησης της Τακτικής Γ.Σ. την 10<sup>η</sup> Σεπτεμβρίου κάθε έτους (εφόσον η Χρήση λήγει 31/12), εκτός περίπτωσης παράτασης.]
- ΑΕ - (Αυτοματοποιημένη Καταχώριση) Έκθεση Εκτίμησης [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- ΟΕ - (ΟΕ) Αίτηση καταχώρισης αποδεικτικού φορολογικής δήλωσης [Η υποχρέωση υποβολής δεν υφίσταται για τα έτη 2020 και μετά]
- ΟΕ - (Αυτοματοποιημένη Καταχώριση) Σχέδιο Σύμβασης Συγχώνευσης [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- ΟΕ - (Αυτοματοποιημένη Καταχώριση) Ισολογισμός Χρήσης 2019 και μετά χωρίς εκλογή ελεγκτών [ Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης της Τ.Γ.Σ.  
\* Η προθεσμία υποβολής των οικονομικών καταστάσεων στο Γ.Ε.ΜΗ. είναι είκοσι ημέρες από την ημερομηνία σύγκλησης της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης, με απώτατη ημερομηνία σύγκλησης της Τακτικής Γ.Σ. την 10<sup>η</sup> Σεπτεμβρίου κάθε έτους, (εφόσον η Χρήση λήγει 31/12), εκτός περίπτωσης παράτασης.]
- ΟΕ - (Αυτοματοποιημένη Καταχώριση) Ιστοσελίδα [ Προθεσμία : Δεν υπάρχει]
- ΣυνΠΕ - (ΣυνΠΕ) Αίτηση καταχώρισης αποδεικτικού φορολογικής δήλωσης [Η υποχρέωση υποβολής δεν υφίσταται για τα έτη 2020 και μετά]
- ΣυνΠΕ - (Αυτοματοποιημένη Καταχώριση) Σχέδιο Σύμβασης Συγχώνευσης [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- ΕΕ - (ΕΕ) Αίτηση καταχώρισης αποδεικτικού φορολογικής δήλωσης [Η υποχρέωση υποβολής δεν υφίσταται για τα έτη 2020 και μετά]
- ΕΕ - (Αυτοματοποιημένη Καταχώριση) Σχέδιο Σύμβασης Συγχώνευσης [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- ΕΕ - (Αυτοματοποιημένη Καταχώριση) Ισολογισμός Χρήσης 2019 και μετά χωρίς εκλογή ελεγκτών [ Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης της Τ.Γ.Σ.\* Η προθεσμία υποβολής των οικονομικών καταστάσεων στο Γ.Ε.ΜΗ. είναι είκοσι ημέρες από την ημερομηνία σύγκλησης της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης, με απώτατη ημερομηνία σύγκλησης της Τακτικής Γ.Σ. την 10<sup>η</sup> Σεπτεμβρίου κάθε έτους, (εφόσον η Χρήση λήγει 31/12), εκτός περίπτωσης παράτασης.]



- ΕΕ - (Αυτοματοποιημένη Καταχώριση) Ιστοσελίδα [ Προθεσμία : Δεν υπάρχει]
- ΕΠΕ - (Αυτοματοποιημένη Καταχώριση) Σχέδιο Σύμβασης Συγχώνευσης [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– N.4919/2022]
- ΕΠΕ - (Αυτοματοποιημένη Καταχώριση) Ιστοσελίδα [ Προθεσμία : Δεν υπάρχει]
- ΕΠΕ - (Αυτοματοποιημένη Καταχώριση) Ισολογισμός Χρήσης 2019 και μετά χωρίς εκλογή ελεγκτών [ Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης της Τ.Γ.Σ.\* Η προθεσμία υποβολής των οικονομικών καταστάσεων στο Γ.Ε.ΜΗ. είναι είκοσι ημέρες από την ημερομηνία σύγκλησης της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης, με απώτατη ημερομηνία σύγκλησης της Τακτικής Γ.Σ. την 10η Σεπτεμβρίου κάθε έτους, εκτός περίπτωσης παράτασης.]
- ΕΠΕ - (Αυτοματοποιημένη Καταχώριση) Έκθεση Εκτίμησης [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– N.4919/2022]
- Κοινωνία - (Κοινωνία) Αίτηση καταχώρισης αποδεικτικού φορολογικής δήλωσης [Η υποχρέωση υποβολής δεν υφίσταται για τα έτη 2020 και μετά]
- Κοινωνία - (Αυτοματοποιημένη Καταχώριση) Σχέδιο Σύμβασης Συγχώνευσης [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– N.4919/2022]
- Ευρωπαϊκός Όμιλος Οικονομικού Σκοπού - (Αυτοματοποιημένη Καταχώριση) Σχέδιο Σύμβασης Συγχώνευσης [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– N.4919/2022]
- Συνεταιρισμός - (Αυτοματοποιημένη Καταχώριση) Σχέδιο Σύμβασης Συγχώνευσης [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– N.4919/2022]
- Ευρωπαϊκή Εταιρία (SE) - (Αυτοματοποιημένη Καταχώριση) Σχέδιο Σύμβασης Συγχώνευσης [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– N.4919/2022]
- Ευρωπαϊκή Συνεταιριστική Εταιρία (SCE) - (Αυτοματοποιημένη Καταχώριση) Σχέδιο Σύμβασης Συγχώνευσης [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– N.4919/2022]
- Κοινοπραξία - (Κοινοπραξία) Αίτηση καταχώρισης αποδεικτικού φορολογικής δήλωσης [Η υποχρέωση υποβολής δεν υφίσταται για τα έτη 2020 και μετά]
- Κοινοπραξία - (Αυτοματοποιημένη Καταχώριση) Σχέδιο Σύμβασης Συγχώνευσης [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– N.4919/2022]
- ΑΤΟΜΙΚΗ - (Ατομική) Αίτηση καταχώρισης αποδεικτικού φορολογικής δήλωσης [Η υποχρέωση υποβολής δεν υφίσταται για τα έτη 2020 και μετά]
- ΕΝΩΣΗ ΠΡΟΣΩΠΩΝ - (Αυτοματοποιημένη Καταχώριση) Σχέδιο Σύμβασης Συγχώνευσης [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– N.4919/2022]
- Αστική Εταιρία 784 Α.Κ. - (Αστική Εταιρία 784 Α.Κ.) Αίτηση καταχώρισης αποδεικτικού φορολογικής δήλωσης [Η υποχρέωση υποβολής δεν υφίσταται για τα έτη 2020 και μετά]
- Αστική Εταιρία 784 Α.Κ. - (Αυτοματοποιημένη Καταχώριση) Σχέδιο Σύμβασης Συγχώνευσης [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– N.4919/2022]

- IKE - (Αυτοματοποιημένη Καταχώριση) Σχέδιο Σύμβασης Συγχώνευσης [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– N.4919/2022]
  - IKE - (Αυτοματοποιημένη Καταχώριση) Ιστοσελίδα [ Προθεσμία : 1 μήνα από την σύστασή τους. ]
  - IKE - (Αυτοματοποιημένη Καταχώριση) Πιστοποίηση Καταβολής Αρχικού Εταιρικού Κεφαλαίου [ Προθεσμία : 1 μήνα από την σύστασή τους. ]
  - IKE - (Αυτοματοποιημένη Καταχώριση) Ισολογισμός Χρήσης 2019 και μετά χωρίς εκλογή ελεγκτών [ Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης της Τ.Γ.Σ.  
\* Η προθεσμία υποβολής των οικονομικών καταστάσεων στο Γ.Ε.ΜΗ. είναι είκοσι ημέρες από την ημερομηνία σύγκλησης της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης, με απώτατη ημερομηνία σύγκλησης της Τακτικής Γ.Σ. την 10<sup>η</sup> Σεπτεμβρίου κάθε έτους, (εφόσον η Χρήση λήγει 31/12), εκτός περίπτωσης παράτασης.]
  - IKE - (Αυτοματοποιημένη Καταχώριση) Έκθεση Εκτίμησης [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– N.4919/2022]
  - ΚΟΙ.Σ.Π.Ε - (Αυτοματοποιημένη Καταχώριση) Σχέδιο Σύμβασης Συγχώνευσης [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– N.4919/2022]
  - ΛΟΙΠΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΝ - (Λοιπόν Υπόχρεων) Αίτηση καταχώρισης αποδεικτικού φορολογικής δήλωσης [Η υποχρέωση υποβολής δεν υφίσταται για τα έτη 2020 και μετά]
  - ΛΟΙΠΩΝ ΥΠΟΧΡΕΩΝ - (Αυτοματοποιημένη Καταχώριση) Σχέδιο Σύμβασης Συγχώνευσης [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– N.4919/2022]
  - Ενεργειακή Κοινότητα - (Αυτοματοποιημένη Καταχώριση) Σχέδιο Σύμβασης Συγχώνευσης [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– N.4919/2022]
- β) Υποβαλλόμενες στο ΓΕΜΗ με ευθύνη της ΑΕ και μέσω των Υπηρεσιών ΓΕΜΗ (για Έλεγχο, Καταχώριση και δημοσιότητα)**
- (ΑΕ) Αίτηση καταχώρισης απόφασης για αλλαγή διεύθυνσης γραφείων [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– N.4919/2022]
  - (ΑΕ) Αίτηση καταχώρισης απόφασης ΓΣ για την «Έγκριση οικονομικών καταστάσεων» ΜΕ εκλογή ελεγκτών και Καταχώρισης Ισολογισμού κατά Ε.Λ.Π - Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ή Δ.Λ.Π. (Αφορά Χρήσεις που λήγουν 07/07/2016 και ΜΕΤΑ) [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– N.4919/2022]
  - (ΑΕ) Αίτηση καταχώρισης απόφασης ΓΣ για την «Έγκριση οικονομικών καταστάσεων» ΧΩΡΙΣ εκλογή ελεγκτών και Καταχώρισης Ισολογισμού κατά Ε.Λ.Π -Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ή Δ.Λ.Π. (Αφορά Χρήσεις που λήγουν 07/07/2016 και ΜΕΤΑ) [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– N.4919/2022]
  - (ΑΕ) Αίτηση καταχώρισης πρακτικού ΓΣ για την εκλογή ΔΣ και πρακτικού ΔΣ για την συγκρότηση αυτού σε σώμα και παροχής εξουσιοδοτήσεων [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης από τη Γ.Σ.– Άρθρο 25 – Παρ. 3– N.4919/2022]

- (ΑΕ) Αίτηση καταχώρισης απόφασης ΓΣ για την Τροποποίηση καταστατικού [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- (ΑΕ) Αίτηση καταχώρισης Γενικής Συνέλευσης κατά την οποία ΔΕΝ λήφθηκαν αποφάσεις δημοσιευτές στο ΓΕΜΗ (παρ. 1 του άρθρου 134 του Ν. 4548/2018) [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- (ΑΕ) Αίτηση Καταχώρισης Λοιπών αποφάσεων ΓΣ που υπόκεινται σε δημοσιότητα [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- (ΑΕ) Αίτηση καταχώρησης απόφασης Δ.Σ. για την Αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου (χωρίς τροποποίηση καταστατικού και ΑΝΩ των 3εκ. ευρώ) [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- (ΑΕ) Αίτηση καταχώρησης απόφασης Δ.Σ. για την Αύξηση Μετοχικού Κεφαλαίου (χωρίς τροποποίηση καταστατικού και ΚΑΤΩ των 3εκ. ευρώ) [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- (ΑΕ) Αίτηση καταχώρησης απόφασης ΔΣ για την μεταβολή ΔΣ, Ανασυγκρότηση ΔΣ ή/και αλλαγή Εκπροσώπησης [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- (ΑΕ) Καταχώρηση απόφασης Διοικητικού Συμβουλίου για την πιστοποίηση καταβολής αύξησης μετοχικού κεφαλαίου (Ολική ή Μερική ή Μη Καταβολή) [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- (ΑΕ) Καταχώρηση Απόφασης ΓΣ για θέση της εταιρίας σε Λύση & Εκκαθάριση και ορισμός εκκαθαριστών [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- (ΑΕ) Καταχώριση Ισολογισμού Έναρξης Εκκαθάρισης [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- (ΑΕ) Αίτηση Καταχώρησης Απόφασης ΓΣ για την έγκριση Ισολογισμού Πέρατος Εκκαθάρισης (με δημοσίευση του ισολογισμού) και για την ΔΙΑΓΡΑΦΗ της εταιρίας από το ΓΕΜΗ [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- (ΑΕ) Αίτηση καταχώρησης Μηνιαίων Λογιστικών Καταστάσεων Τραπεζών
- (ΑΕ) Αίτηση καταχώρισης Ισολογισμού κατά Ε.Λ.Π -Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ή Δ.Λ.Π. (παλαιές χρήσεις χωρίς αρχείο ΓΣ) [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- (ΑΕ) Αίτηση καταχώρησης Ενοποιημένων οικονομικών καταστάσεων και δημοσίευσης Ενοποιημένου ισολογισμού (ειδική περίπτωση)[Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- (ΑΕ) Καταχώριση οικονομικών καταστάσεων / συνοπτικών οικονομικών στοιχείων (Αφορά Ισολογισμούς χρήσεων 2014 ή παλαιότερες)
- (ΑΕ) Αίτηση καταχώρησης απόφασης ΓΣ για την «Έγκριση οικονομικών καταστάσεων» (Χωρίς εκλογή ελεγκτών & χωρίς αλλαγή στοιχείων του ισολογισμού) [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- (ΑΕ) Αίτηση καταχώρησης απόφασης ΓΣ για την «Έγκριση τροποποιημένων οικονομικών καταστάσεων» και επαναδημοσίευση των τροποποιημένων

στοιχείων (ισολογισμού κλπ.) [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]

- (ΑΕ) Αίτηση καταχώρησης απόφασης ΓΣ για την «Έγκριση οικονομικών καταστάσεων» με εκλογή ελεγκτών [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]

#### **γ) Υποβαλλόμενες στο ΓΕΜΗ με ευθύνη της ΟΕ και μέσω των Υπηρεσιών ΓΕΜΗ (για Έλεγχο, Καταχώριση και δημοσιότητα)**

- ΟΕ - Αίτηση καταχώρησης Ισολογισμού κατά Ε.Λ.Π. - Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ή Δ.Λ.Π. (Αφορά Χρήσεις που λήγουν 31/12/2015 και επόμενες) [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- ΟΕ - Αίτηση καταχώρησης τροποποίησης καταστατικού [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- ΟΕ - Αίτηση καταχώρησης απόφασης για λύση και θέση σε εκκαθάριση και ορισμό εκκαθαριστών [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- ΟΕ - Αίτηση Καταχώρισης Ισολογισμού Έναρξης Εκκαθάρισης [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- ΟΕ - Αίτηση Καταχώρισης απόφασης για έγκριση ισολογισμού πέρατος εκκαθάρισης και διαγραφή από το ΓΕΜΗ [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- ΟΕ - Αίτηση καταχώρησης απόφασης για οριστική λύση και διαγραφή χωρίς στάδιο εκκαθάρισης [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]

#### **δ) Υποβαλλόμενες στο ΓΕΜΗ με ευθύνη της ΕΕ και μέσω των Υπηρεσιών ΓΕΜΗ (για Έλεγχο, Καταχώριση και δημοσιότητα)**

[ Υποβάλλονται τα ίδια στοιχεία όπως στην προηγούμενη περίπτωση (γ) ]

#### **ε) Υποβαλλόμενες στο ΓΕΜΗ με ευθύνη της ΕΠΕ και μέσω των Υπηρεσιών ΓΕΜΗ (για Έλεγχο, Καταχώριση και δημοσιότητα)**

- ΕΠΕ - Αίτηση καταχώρησης Ισολογισμού κατά Ε.Λ.Π. - Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ή Δ.Λ.Π. (Αφορά Χρήσεις που λήγουν 31/12/2015 και επόμενες) [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- ΕΠΕ - Αίτηση καταχώρησης απόφασης για αλλαγή διεύθυνσης γραφείων, χωρίς αλλαγή δήμου [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- ΕΠΕ - Αίτηση καταχώρησης ισολογισμού έναρξης εκκαθάρισης [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- ΕΠΕ - Αίτηση καταχώρησης απόφασης για λύση και θέση σε εκκαθάριση και ορισμό εκκαθαριστών [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- ΕΠΕ - Αίτηση καταχώρησης Μηνιαίων Λογιστικών Καταστάσεων Τραπεζών

- ΕΠΕ - Αίτηση καταχώρησης απόφασης της Συνέλευσης των Εταίρων για έγκριση ισολογισμού πέρατος εκκαθάρισης και διαγραφή από το ΓΕΜΗ [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- ΕΠΕ - Αίτηση καταχώρησης απόφασης της Συνέλευσης των Εταίρων για την Τροποποίηση καταστατικού [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- ΕΠΕ - Αίτηση καταχώρησης απόφασης Συνέλευσης Εταίρων για την «Έγκριση οικονομικών καταστάσεων» ΜΕ εκλογή ελεγκτών και Καταχώρισης Ισολογισμού κατά Ε.Λ.Π -Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ή Δ.Λ.Π. (Αφορά Χρήσεις που λήγουν 07/07/2016 και ΜΕΤΑ) [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- ΕΠΕ - Αίτηση καταχώρησης απόφασης ΓΣ για την «Έγκριση οικονομικών καταστάσεων» ΧΩΡΙΣ εκλογή ελεγκτών και Καταχώρισης Ισολογισμού κατά Ε.Λ.Π -Ελληνικά [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- ΕΠΕ - Καταχώρηση οικονομικών καταστάσεων / συνοπτικών οικονομικών στοιχείων (Αφορά Ισολογισμούς χρήσεων 2014 ή παλαιότερες)
- ΕΠΕ - Αίτηση καταχώρησης απόφασης της Συνέλευσης των Εταίρων για την «Έγκριση τροποποιημένων οικονομικών καταστάσεων» και επαναδημοσίευση των τροποποιημένων στοιχείων (ισολογισμού κλπ.) [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- ΕΠΕ - Αίτηση καταχώρησης απόφασης της Συνέλευσης των Εταίρων για την «Έγκριση οικονομικών καταστάσεων» [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]

#### **στ) Υποβαλλόμενες στο ΓΕΜΗ με ευθύνη της ΙΚΕ και μέσω των Υπηρεσιών ΓΕΜΗ (για Έλεγχο, Καταχώριση και δημοσιότητα)**

- ΙΚΕ - Αίτηση καταχώρησης απόφασης για αλλαγή διεύθυνσης γραφείων, χωρίς αλλαγή δήμου [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- ΙΚΕ - Αίτηση καταχώρισης Ισολογισμού κατά Ε.Λ.Π. - Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ή Δ.Λ.Π. (Αφορά Χρήσεις που λήγουν 31/12/2015 και επόμενες) [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- ΙΚΕ - Αίτηση Καταχώρισης Ισολογισμού Έναρξης Εκκαθάρισης [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- ΙΚΕ - Αίτηση καταχώρισης απόφασης Συνέλευσης για την έγκριση Τροποποιημένων Οικονομικών Καταστάσεων και επαναδημοσίευση Ισολογισμού [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- ΙΚΕ - Καταχώρηση Απόφασης της Συνέλευσης των Εταίρων για θέση της εταιρίας σε Λύση & Εκκαθάριση και ορισμός εκκαθαριστών [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- ΙΚΕ - Αίτηση Καταχώρισης Απόφασης ΓΣ για την έγκριση ισολογισμού πέρατος εκκαθάρισης και διαγραφή της εταιρίας από το ΓΕΜΗ [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]



- IKE - Αίτηση καταχώρησης απόφασης ΓΣ για την Τροποποίηση καταστατικού [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- IKE - Αίτηση καταχώρησης Μηνιαίων Λογιστικών Καταστάσεων Τραπεζών
- IKE - Αίτηση καταχώρησης απόφασης Συνέλευσης Εταίρων για την «Έγκριση οικονομικών καταστάσεων» ΜΕ εκλογή ελεγκτών και Καταχώρισης Ισολογισμού κατά Ε.Λ.Π -Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ή Δ.Λ.Π. (Αφορά Χρήσεις που λήγουν 07/07/2016 και ΜΕΤΑ) ελεγκτών [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- IKE - Αίτηση καταχώρησης απόφασης Συνέλευσης των Εταίρων για την «Έγκριση οικονομικών καταστάσεων» ΧΩΡΙΣ εκλογή ελεγκτών και Καταχώρισης Ισολογισμού κατά Ε.Λ.Π -Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα ή Δ.Λ.Π. (Αφορά Χρήσεις που λήγουν 07/07/2016 και ΜΕΤΑ) ελεγκτών [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- IKE - Αίτηση καταχώρησης στο ΓΕΜΗ προσωρινών οικονομικών καταστάσεων και δημοσίευση ισολογισμού (Αφορά Ισολογισμούς χρήσεων 2014 ή παλαιότερες [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- IKE Αίτηση καταχώρισης απόφασης Συνέλευσης για την έγκριση Οικονομικών Καταστάσεων (Αφορά Ισολογισμούς χρήσεων 2015 ή παλαιότερες) [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]
- IKE Αίτηση καταχώρησης πρακτικού - απόφασης Διαχειριστή για την πιστοποίηση Αύξησης Εταιρικού Κεφαλαίου [Προθεσμία : 20 ημέρες από τη λήψη απόφασης – Άρθρο 25 – Παρ. 3– Ν.4919/2022]

#### **Διόρθωση σφαλμάτων των καταχωρίσεων**

- Αν το σφάλμα καταχώρισης οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη του υπόχρεου, η εσφαλμένη καταχώριση υπόκειται σε διόρθωση σφάλματος ή σε διαγραφή, εφόσον ο υπόχρεος, εκ παραδρομής, καταχώρισε στο πληροφοριακό σύστημα του Γ.Ε.ΜΗ., ή προσκόμισε στην Υ.Γ.Ε.ΜΗ. λανθασμένες δηλώσεις, πράξεις ή λοιπά στοιχεία.
- Η διόρθωση ή η διαγραφή πραγματοποιείται μετά από αίτηση του υπόχρεου ή των καθολικών του διαδόχων. Κάθε διόρθωση ή διαγραφή καταχώρισης στο Γ.Ε.ΜΗ. πραγματοποιείται μετά από τον έλεγχο της ως άνω αίτησης και αναφέρει τον ακριβή χρόνο αυτής, την αρμόδια Υ.Γ.Ε.ΜΗ. και τον πιστοποιημένο χρήστη που την πραγματοποίησε.
- Για τις διορθώσεις ή τις διαγραφές της παρούσας ισχύουν αναλόγως τα άρθρα 18 και 19, εκτός αν οι καταχωρίσεις αφορούν σε επουσιώδη σφάλματα που δεν επιφέρουν έννομες συνέπειες σε τρίτους, οπότε η διόρθωση ή η διαγραφή συνοδεύεται από μνεία για την αναδρομική ισχύ της. Ως επουσιώδη σφάλματα νοούνται, ιδίως, τα ορθογραφικά λάθη, οι αναγραμματισμοί και πρόδηλα σφάλματα που δεν σχετίζονται με το ουσιαστικό περιεχόμενο της απόφασης.
- Αν το σφάλμα καταχώρισης οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη της αρμόδιας Υ.Γ.Ε.ΜΗ., η διόρθωση γίνεται είτε αυτεπάγγελα από την αρμόδια Υ.Γ.Ε.ΜΗ., μόλις διαπιστώσει το σφάλμα της, είτε μετά από αίτηση του υπόχρεου, των καθολικών διαδόχων του ή οποιουδήποτε τρίτου που έχει έννομο συμφέρον. **(Ν. 4919/2022, Άρθρο 27)**

## 15. Θέση σε κατάσταση αναστολής καταχώρισης

**Α. Το εγγεγραμμένο στο Γ.Ε.ΜΗ. πρόσωπο, τίθεται αυτόματα σε κατάσταση αναστολής καταχώρισης αν εμπίπτει σε μία από τις ακόλουθες περιπτώσεις:**  
**α) αν αυτό δεν έχει δημοσιεύσει εμπρόθεσμα στο Γ.Ε.ΜΗ. τις ετήσιες οικονομικές του καταστάσεις, εφόσον απαιτείται,**

Η εν λόγω υποχρέωση αφορά στις κεφαλαιουχικές εταιρείες, στις προσωπικές εταιρείες της περ. β) του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 (νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη ) και στα υποκαταστήματα αλλοδαπής που οφείλουν εντός συγκεκριμένων προθεσμιών, να υποβάλλουν τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις τους για δημοσίευση στο Γ.Ε.ΜΗ. Σημειώνεται ότι με την έναρξη ισχύος της αναστολής καταχώρισης (01-07-2022) λαμβάνεται υπόψη η μη εμπρόθεσμη καταχώριση των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων που αφορούν στην εταιρική χρήση του έτους 2021.

Για τις εκκρεμότητες που αφορούν στα προηγούμενα έτη, οι υπόχρεοι δεν τίθενται σε αναστολή καταχώρισης, ωστόσο, συστήνεται η άμεση τακτοποίηση των εκκρεμοτήτων προηγούμενων ετών, για την πληρέστερη και ορθότερη τήρηση της μερίδας τους στο Γ.Ε.ΜΗ.

Σε ό,τι αφορά στις προθεσμίες υποβολής των ετήσιων οικονομικών καταστάσεων προς δημοσίευση στο Γ.Ε.ΜΗ. η απώτερη ημερομηνία είναι το πέρας των εννιά μηνών από τη λήξη της εταιρικής χρήσης, υπό την επιφύλαξη των εξής περιπτώσεων:

**α)** για τους αστικούς συνεταιρισμούς η καταληκτική ημερομηνία είναι η 20η Ιουλίου του επόμενου έτους από τη λήξη της εταιρικής χρήσης και

**β)** για τα υποκαταστήματα αλλοδαπής των άρθρων 41, 43, 44 και 45 του ν. 4919/2022 η καταληκτική ημερομηνία είναι η 31η Δεκεμβρίου του επόμενου έτους από τη λήξη της εταιρικής χρήσης

### *Παράδειγμα*

Ανώνυμη Εταιρεία με εταιρική χρήση από 01-01-2021 έως 31-12-2021 ορίζει την ημερομηνία σύγκλησης της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης στις 10-09-2022, ημερομηνία κατά την οποία εγκρίνει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις του έτους χρήσης 2021. Η καταληκτική ημερομηνία κατά την οποία η εταιρεία οφείλει να υποβάλλει τις ετήσιες οικονομικές καταστάσεις της στο Γ.Ε.ΜΗ. είναι η 30-09-2022. Εφόσον από το Π/Σ του Γ.Ε.ΜΗ. διαπιστωθεί παράλειψη της σχετικής καταχώρισης, ακολουθείται η διαδικασία της ενότητας Β του παρόντος (\*). ( Απόφαση Γ.Ε.ΜΗ. 60522/10.6.2022)

**β) αν αυτό παραμένει χωρίς νόμιμη διοίκηση ή χωρίς εκκαθαριστές για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο από έξι (6) μήνες,**

Απουσία νόμιμης διοίκησης νοείται η έλλειψη για οποιοδήποτε λόγο Διοικητικού Συμβουλίου στις Α.Ε. και στους Αστικούς Συνεταιρισμούς και η απουσία διαχειριστή στις ΕΠΕ, ΙΚΕ, ΟΕ και Ε.Ε.

Συνεπώς, εφόσον από τις καταχωρίσεις στο Γ.Ε.ΜΗ. προκύπτει κενό Διοικητικού Συμβουλίου ή διαχείρισης για διάστημα μεγαλύτερο των έξι μηνών, ακολουθείται η διαδικασία της ενότητας Β του παρόντος (\*).

Σε ό,τι αφορά στην εκκαθάριση, για όλες τις νομικές μορφές το εξάμηνο υπολογίζεται από την ημερομηνία κατά την οποία από τις καταχωρίσεις στο Γ.Ε.ΜΗ.

προκύπτει ότι η εταιρεία έχει μείνει χωρίς εκκαθαριστές.

#### Παράδειγμα

Αν στις 25-05-2022 παραιτηθούν οι εκκαθαριστές μιας ΑΕ, τότε το αργότερο έως τις 25-11-2022 θα πρέπει να έχουν οριστεί νέοι εκκαθαριστές. Σε αντίθετη περίπτωση ακολουθείται η διαδικασία της ενότητας Β του παρόντος (\*).

Εάν εκκρεμεί δικαστική απόφαση για τον ορισμό νόμιμης διοίκησης ή εκκαθαριστών, η αναστολή καταχώρισης αίρεται εφόσον προσκομιστεί από τον υπόχρεο στην αρμόδια Υπηρεσία Γ.Ε.ΜΗ. η σχετική αίτηση που έχει κατατεθεί στο αρμόδιο δικαστήριο.

**γ) Αν οι υπόχρεοι για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του ενός (1) έτους μετά τη θέση τους, για οποιοδήποτε λόγο, σε κατάσταση εκκαθάρισης δεν έχουν προβεί σε δημοσίευση ισολογισμού έναρξης εκκαθάρισης.**

Σύμφωνα με τα άρθρα 48 του ν. 3190/1955, 10 του ν. 1667/1986, 105 και 268 του ν. 4072/2012, 167 του ν. 4548/2018 τη θέση της εταιρείας σε λύση, ακολουθεί υποχρεωτικά το στάδιο της εκκαθάρισης, με εξαίρεση την περίπτωση της πτώχευσης. Συνεπώς, εφόσον εντός ενός (1) έτους από τη θέση της εταιρείας σε κατάσταση λύσης δεν έχει καταχωριστεί στο Γ.Ε.ΜΗ. ο ισολογισμός έναρξης εκκαθάρισης, η εταιρεία τίθεται αυτόματα σε αναστολή καταχώρισης.

Ειδικά για τις προσωπικές εταιρείες (ΟΕ, ΕΕ) σύμφωνα με το άρθρο 268 του ν. 4072/2012 τη λύση της εταιρείας ακολουθεί υποχρεωτικά η εκκαθάριση, εκτός αν οι εταίροι έχουν ορίσει στο καταστατικό τους διαφορετικό τρόπο διευθέτησης των μεταξύ τους εκκρεμοτήτων σχετικά με την εταιρική περιουσία. Στην περίπτωση αυτή, οι προσωπικές εταιρείες αντί της αίτησης καταχώρισης έναρξης εκκαθάρισης επιλέγουν από το Π/Σ του Γ.Ε.ΜΗ. την «Αίτηση καταχώρισης απόφασης για οριστική λύση και διαγραφή χωρίς στάδιο εκκαθάρισης» και τότε δεν τίθενται σε αναστολή καταχώρισης.

#### Παράδειγμα

Στις 30-06-2021 καταχωρίστηκε στο Γ.Ε.ΜΗ. η λύση μιας Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης. Εφόσον έως τις 30-06-2022 δεν έχει προβεί σε δημοσίευση ισολογισμού έναρξης εκκαθάρισης, την 01-07-2022 θα ακολουθηθεί η διαδικασία της ενότητας Β του παρόντος. (\*) . ( **Απόφαση Γ.Ε.ΜΗ. 60522/10.6.2022** )

**δ) αν έχει ανασταλεί ή έχει απενεργοποιηθεί ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου του,**

Εφόσον διαπιστωθεί από την αρμόδια Υπηρεσία της ΑΑΔΕ ότι συντρέχει ένας εκ των λόγων αναστολής ή απενεργοποίησης του ΑΦΜ που προβλέπονται στην παρ. 4 του άρθρου 11 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), τότε παράλληλα με τον υπόχρεο, ενημερώνεται σχετικά και το Γ.Ε.ΜΗ. Η εν λόγω επιχείρηση τίθεται από το Γ.Ε.ΜΗ. σε αναστολή καταχώρισης, σύμφωνα με τη διαδικασία της ενότητας Β του παρόντος (\*), έως ότου αλλάξει η κατάσταση του ΑΦΜ από την ΑΑΔΕ.

Συνεπώς, από την 1η Ιουλίου 2022 οι εταιρείες των οποίων ο ΑΦΜ έχει τεθεί σε αναστολή ή έχει απενεργοποιηθεί από την ΑΑΔΕ, θα τίθενται αυτόματα σε αναστολή καταχώρισης, σύμφωνα με τη διαδικασία της ενότητας Β του παρόντος (\*).

#### Παράδειγμα

Μέσω της διασύνδεσης των πληροφοριακών συστημάτων, το Γ.Ε.ΜΗ. ενημερώνεται ότι ο ΑΦΜ 1111111111 τέθηκε σε αναστολή ή απενεργοποιήθηκε. Η επιχείρηση τίθεται σε αναστολή καταχώρισης σύμφωνα με τη διαδικασία της ενότητας Β(\*). Με

τη λήψη του αυτόματου μηνύματος-ειδοποίησης από το Γ.Ε.ΜΗ., αν τα πραγματικά περιστατικά είναι διαφορετικά, ο υπόχρεος θα πρέπει να επικοινωνεί με την αρμόδια Υπηρεσία της ΑΑΔΕ, η οποία με τη σειρά της θα αποστέλλει στο Γ.Ε.ΜΗ. την τυχόν μεταβολή. (**Απόφαση Γ.Ε.ΜΗ. 60522/10.6.2022**)

**ε) αν δεν έχει προβεί σε διαδικασία πιστοποίησης του μετοχικού ή του εταιρικού του κεφαλαίου εντός των προθεσμιών που ορίζονται στη νομοθεσία περί εταιρικού δικαίου.**

Σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία πιστοποίηση καταβολής κεφαλαίου απαιτείται για τις ΙΚΕ και τις Α.Ε. Σε αναστολή καταχώρισης λόγω παράλειψης εμπρόθεσμης πιστοποίησης του κεφαλαίου, τίθενται όλες οι ΙΚΕ και οι ΑΕ, ανεξαρτήτως του χρόνου σύστασής τους ή αύξησης του κεφαλαίου τους.

i) Σε ό,τι αφορά στις ΙΚΕ, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 77 του ν. 4072/2012 "οι κεφαλαιακές εισφορές αποτελούν εισφορές σε μετρητά ή σε είδος που σχηματίζουν το κεφάλαιο της εταιρείας" και σύμφωνα με την παρ. 4 «ο διαχειριστής της εταιρείας οφείλει μέσα σε ένα μήνα από τη σύσταση της εταιρείας ή την αύξηση του κεφαλαίου να βεβαιώσει την ολοσχερή καταβολή αυτού, με πράξη που καταχωρίζεται στο Γ.Ε.ΜΗ.».

Συνεπώς στις ΙΚΕ:

α) η πιστοποίηση καταβολής εταιρικού κεφαλαίου κατά τη σύσταση απαιτείται μόνο εφόσον η ΙΚΕ έχει κεφαλαιακές εισφορές και

β) η πιστοποίηση της καταβολής του κεφαλαίου σύστασης ή της αύξησης κεφαλαίου πραγματοποιείται με βεβαίωση του διαχειριστή εντός μηνός από τη σύσταση ή την αύξηση.

*Παραδείγματα*

α) Για ΙΚΕ που θα συσταθεί την 1η Ιουλίου 2022, εφόσον έχει κεφαλαιακές εισφορές, σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 77 του ν. 4072/2012 ο διαχειριστής οφείλει να βεβαιώσει την ολοσχερή καταβολή του κεφαλαίου, το αργότερο έως την 1η Αυγούστου 2022. Στην αντίθετη περίπτωση, εφαρμόζεται η διαδικασία της ενότητας Β του παρόντος.

β) Για ΙΚΕ που έκανε αύξηση κεφαλαίου στις 15 Μαΐου 2022 (ημερομηνία καταχώρισης τροποποίησης καταστατικού στο Γ.Ε.ΜΗ), ο διαχειριστής οφείλει έως τις 15 Ιουνίου 2022 να προβεί στην πιστοποίηση της αύξησης. Αν αυτό δεν συμβεί, ακολουθείται η διαδικασία της ενότητας Β του παρόντος.

ii) Σε ό,τι αφορά στις Α.Ε.:

α) Σύμφωνα με το άρθρο 20 του ν. 4548/2018, «η καταβολή του αρχικού κεφαλαίου ΑΕ πιστοποιείται μέσα στο πρώτο δίμηνο από τη σύσταση και μέσα σε ένα μήνα από τη λήξη της προθεσμίας καταβολής του ποσού της αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου» (η οποία δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη των τεσσάρων μηνών).

β) Σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 93 του ν. 4548/2018 «Αντίγραφα πρακτικών συνεδριάσεων του διοικητικού συμβουλίου, για τα οποία υπάρχει υποχρέωση καταχώρισής τους στο Γ.Ε.ΜΗ., σύμφωνα με το άρθρο 12 του παρόντος νόμου ή άλλες διατάξεις, υποβάλλονται στην αρμόδια υπηρεσία Γ.Ε.ΜΗ. μέσα σε προθεσμία είκοσι (20) ημερών από τη συνεδρίαση του διοικητικού συμβουλίου».

Συνεπώς, για τις ΑΕ η πιστοποίηση καταβολής του αρχικού κεφαλαίου γίνεται εντός προθεσμίας δύο (2) μηνών από την σύσταση της εταιρείας και καταχωρίζεται στο Γ.Ε.ΜΗ. εντός είκοσι (20) ημερών από την παρέλευση των δύο μηνών, ενώ η πιστοποίηση της καταβολής της αύξησης κεφαλαίου γίνεται εντός προθεσμίας ενός

(1) μήνα από την καταβολή του κεφαλαίου και καταχωρίζεται στο Γ.Ε.ΜΗ. εντός είκοσι (20) ημερών από την παρέλευση του ενός μήνα.

Η προθεσμία για την καταβολή του κεφαλαίου δεν μπορεί να ξεπεράσει τους τέσσερις (4) μήνες από την απόφαση της ΓΣ για αύξηση κεφαλαίου.

*Παραδείγματα*

i) Ανώνυμη εταιρεία που συστάθηκε στις 05-05-2022, οφείλει το αργότερο έως τις 25-07-2022 (δύο μήνες από τη σύσταση και είκοσι ημέρες για την καταχώριση στο Γ.Ε.ΜΗ.) να υποβάλει στο Γ.Ε.ΜΗ. πρακτικό Δ.Σ. που να πιστοποιεί την καταβολή του αρχικού μετοχικού κεφαλαίου. Στην αντίθετη περίπτωση ακολουθείται η διαδικασία της ενότητας Β.

ii) Ανώνυμη Εταιρεία που αποφάσισε την αύξηση του μετοχικού της κεφαλαίου (11-05-2022), το οποίο καταβλήθηκε τέσσερις μήνες μετά (11-09-2022) οφείλει να κάνει πιστοποίηση καταβολής του κεφαλαίου εντός μηνός από την καταβολή (11-10-2022), η οποία θα πρέπει να καταχωριστεί στο Γ.Ε.ΜΗ. εντός είκοσι ημερών. Συνεπώς εφόσον μέχρι και την 31-10-2022 δεν υποβληθεί πρακτικό Δ.Σ. που να πιστοποιεί την καταβολή, ακολουθείται η διαδικασία της ενότητας Β. (\*) . ( **Απόφαση Γ.Ε.ΜΗ. 60522/10.6.2022** )

.....  
**(\*) Β Ενότητα - Διαδικασία εφαρμογής αναστολής καταχώρισης.**

Συγκεκριμένα η διαδικασία αναλύεται στα εξής στάδια:

**1)** Διαπίστωση από τα καταχωρισμένα στοιχεία στο Γ.Ε.ΜΗ. ότι υφίσταται έστω και μία από τις παραλείψεις των ανωτέρω περιπτώσεων α) έως ε).

**2)** Αποστολή αυτοματοποιημένου μηνύματος-ειδοποίησης στον υπόχρεο για την/τις παράλειψη/παραλείψεις που διαπιστώθηκαν και την υποχρέωσή του είτε να υποβάλει σχετική αίτηση καταχώρισης εντός προθεσμίας δέκα (10) εργάσιμων ημερών, είτε να εκθέσει τους λόγους για τους οποίους δεν πρέπει να τεθεί η εταιρεία σε αναστολή καταχώρισης [ *Σύμφωνα με υπηρεσίες Γ.Ε.ΜΗ. ανά την Ελλάδα δεν υπάρχει εφαρμογή αυτής της διάταξης* ]

**3)** Κατόπιν της λήψης του μηνύματος:

**3.1)** Εάν η παράλειψη αφορά σε αίτηση που υποβάλλεται αυτόματα στο Γ.Ε.ΜΗ. (περ. α, γ, ε της ενότητας Α) και εντός του δεκαήμερου πραγματοποιηθούν όλες οι σχετικές καταχωρίσεις που εκκρεμούν, ο υπόχρεος δεν τίθεται σε αναστολή καταχώρισης,

**3.2)** εάν η παράλειψη αφορά σε αίτηση που απαιτεί έλεγχο νομιμότητας από την Υπηρεσία Γ.Ε.ΜΗ. (περ. β της ενότητας Α) ή ο υπόχρεος επιθυμεί να εκθέσει τους λόγους για τους οποίους η εταιρεία δεν πρέπει να τεθεί σε αναστολή καταχώρισης (π.χ. η πράξη έχει ήδη καταχωριστεί μέσω άλλης αίτησης, εκκρεμεί δικαστική απόφαση κ.α.), η προθεσμία των δέκα ημερών αναστέλλεται έως την ολοκλήρωση του ελέγχου από την Υπηρεσία Γ.Ε.ΜΗ.

Η αρμόδια ΥΓ.Ε.ΜΗ. προβαίνει στον έλεγχο και στην σχετική καταχώριση και δημοσίευση το αργότερο εντός δέκα (10) ημερών, κατά τα προβλεπόμενα στο αρ. 25 του ν. 4919/2022. Ο υπόχρεος δεν τίθεται σε αναστολή καταχώρισης στις περιπτώσεις που η Υπηρεσία Γ.Ε.ΜΗ. προβεί σε αυτεπάγγελτη καταχώριση της αίτησης που εκκρεμεί ή διαπιστώσει την ύπαρξη στοιχείων που δεν δικαιολογούν αναστολή καταχώρισης,

**3.3)** εάν η ειδοποίηση αφορά σε αναστολή ή απενεργοποίηση του ΑΦΜ (περ. δ της ενότητας Α), ο υπόχρεος για τυχόν αντιρρήσεις και σχετικές διευκρινίσεις



απευθύνεται στην αρμόδια Υπηρεσία της ΑΑΔΕ, η οποία ενημερώνει το Γ.Ε.ΜΗ. για τυχόν αλλαγές,

**3.4)** εάν παρέλθει άπρακτη η προθεσμία των δέκα (10) εργάσιμων ημερών και ο υπόχρεος δεν προβεί σε κάποια από τις ενέργειες που αναφέρονται στις περ. 3.1), 3.2) και 3.3), η εταιρεία τίθεται σε αναστολή καταχώρισης και δημιουργείται αυτοματοποιημένα σχετική ανακοίνωση.

**4)** Η αναστολή καταχώρισης αίρεται οποτεδήποτε διαπιστωθεί από το πληροφοριακό σύστημα του Γ.Ε.ΜΗ. ότι έγιναν οι καταχωρίσεις που αποδεικνύουν ότι εξέλιπαν οι λόγοι α) έως και ε) (**Απόφαση Γ.Ε.ΜΗ. 60522/10.6.2022**)

.....

**Β. Η κατάσταση αναστολής καταχωρίσεων αίρεται, αν γίνουν οι καταχωρίσεις που αποδεικνύουν ότι εξέλιπαν οι ανωτέρω λόγοι, ή ότι εκκρεμεί δικαστική απόφαση για τον ορισμό νόμιμης διοίκησης ή εκκαθαριστών.**

**Γ.** Μέχρι την άρση της κατάστασης αναστολής καταχωρίσεων, επιτρέπονται οι ενέργειες που προβλέπονται στο άρθρο 30, περί αυτεπάγγελτων καταχωρίσεων, διορθώσεων, μεταβολών και διαγραφών από την αρμόδια Υ.Γ.Ε.ΜΗ.

**Δ.** Η αρμόδια υπηρεσία της Α.Α.Δ.Ε. ενημερώνει ηλεκτρονικά την Υ.Γ.Ε.ΜΗ. για τους Α.Φ.Μ. των υπόχρεων που έχουν τεθεί σε αναστολή ή έχουν απενεργοποιηθεί, καθώς και για την άρση αναστολής και παράλληλα ενημερώνεται ηλεκτρονικά από την αρμόδια Υ.Γ.Ε.ΜΗ., για τη θέση προσώπου που είναι εγγεγραμμένο στο Γ.Ε.ΜΗ., σε κατάσταση αναστολής καταχωρίσεων ή για την άρση της.

**(Ν. 4919/2022, Άρθρο 29)**

## 16. Διοικητικές κυρώσεις

**Α.** Για τις παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο από εκατό (100) έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ, ανάλογα με τη βαρύτητα της παράβασης και τον εταιρικό τύπο ή την κατηγορία μεγέθους που ανήκει η οντότητα, σύμφωνα με όσα προβλέπονται στο [άρθρο 2](#) του ν. [4308/2014](#)

**Ειδικότερα:**

**α)** Για παραβάσεις του άρθρου 12, σχετικά με τη σύσταση εταιρείας μέσω της e-Υ.Μ.Σ., επιβάλλεται πρόστιμο από πεντακόσια (500) έως πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

**β)** για παραβάσεις του άρθρου 16, σχετικά με την παράλειψη εγγραφής στο Γ.Ε.ΜΗ. επιβάλλεται πρόστιμο από πεντακόσια (500) έως δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ,

**γ)** για παραβάσεις των άρθρων 22 και 37, σχετικά με παράλειψη εγγραφής των προβλεπόμενων στοιχείων στα έγγραφα και τις επιστολές εταιρείας ή υποκαταστήματος αλλοδαπής, επιβάλλεται πρόστιμο από διακόσια (200) έως πεντακόσια (500) ευρώ,

**δ)** για παραβάσεις του άρθρου 25, σχετικά με την εκπρόθεσμη υποβολή αίτησης για καταχώριση στο Γ.Ε.ΜΗ., επιβάλλεται πρόστιμο από εκατό (100) έως τριακόσια (300) ευρώ,

**ε)** για παραβάσεις του άρθρου 26, σχετικά με τις αυτόματες καταχωρίσεις στο Γ.Ε.ΜΗ., επιβάλλεται πρόστιμο από εκατό (100) έως χίλια (1.000) ευρώ,

**στ)** για παραβάσεις του άρθρου 30, σχετικά με τις αυτεπάγγελτες καταχωρίσεις στο Γ.Ε.ΜΗ. επιβάλλεται πρόστιμο από εκατό (100) έως χίλια (1.000) ευρώ,

**ζ)** για παραβάσεις των άρθρων 33, 34, 35, 39 και 43, σχετικά με τα στοιχεία που καταχωρίζονται και δημοσιεύονται υποχρεωτικά στο Γ.Ε.ΜΗ., επιβάλλεται πρόστιμο

από πεντακόσια (500) έως δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ,

η) για παράλειψη υποβολής των οικονομικών καταστάσεων της περ. ια) της παρ. 1 του άρθρου 35, της περ. θ) του άρθρου 39, της περ. ια) του άρθρου 43 και των άρθρων 44 και 45, επιβάλλεται πρόστιμο από δυο χιλιάδες (2.000) έως εκατό χιλιάδες (100.000) ευρώ,

θ) για παραβάσεις των άρθρων 38 και 41, σχετικά με την επιγραμμική καταχώριση υποκαταστημάτων αλλοδαπών εταιρειών και την επιγραμμική υποβολή πράξεων και στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο από χίλια (1.000) έως δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ,

ι) για παραβάσεις του άρθρου 54, σχετικά με την επωνυμία, επιβάλλεται πρόστιμο από χίλια (1.000) έως δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ.

**Β.** Το πρόστιμο επιβάλλεται κατόπιν σχετικής ηλεκτρονικής ειδοποίησης των υπόχρεων ή των νόμιμων εκπροσώπων τους, η οποία υπέχει θέση έγγραφης κλήσης προς ακρόαση και ο ενδιαφερόμενος μπορεί να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά, είτε εγγράφως είτε ηλεκτρονικά, εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την λήψη της.

**Γ.** Σε περίπτωση υποτροπής για την ίδια παράβαση εντός τριετίας, το ποσό του επιβαλλόμενου προστίμου διπλασιάζεται και σε περίπτωση επανειλημμένης υποτροπής εντός του ίδιου χρονικού διαστήματος το ποσό του προστίμου τριπλασιάζεται.

**Δ.** Κατά των πράξεων επιβολής προστίμου χωρεί ενδικοφανής προσφυγή, η οποία ασκείται εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίηση της επιβολής

**Ε.** Από την επιβολή του προστίμου εξαιρούνται οι υπόχρεοι εγγραφής στο Γ.Ε.ΜΗ., το μητρώο των οποίων τηρείται από την Υ.Γ.Ε.ΜΗ. του Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων

**(Ν. 4919/2022, Άρθρο 50)**

## 17. Ποινικές κυρώσεις

**1.** Όποιος αποκτά πρόσβαση στο Γ.Ε.ΜΗ., χωρίς να είναι πιστοποιημένος χρήστης Γ.Ε.ΜΗ. και Υ.Μ.Σ., τιμωρείται με φυλάκιση μέχρι ενός (1) έτους, αν η πράξη δεν τιμωρείται βαρύτερα σύμφωνα με άλλη διάταξη.

**2.** Ο πιστοποιημένος χρήστης Γ.Ε.ΜΗ. και Υ.Μ.Σ. που έχει απωλέσει την ιδιότητα του υπαλλήλου Υ.Γ.Ε.ΜΗ. ή του συμβολαιογράφου και δεν συμμορφώνεται με τις υποχρεώσεις της παρ. 3 του άρθρου 6 ( α) ενημερώνει αμελλητί το Τμήμα Υποστήριξης και Ανάπτυξης των Πληροφοριακών Συστημάτων Γ.Ε.ΜΗ. και Υ.Μ.Σ., προκειμένου να ανακληθούν οι κωδικοί πρόσβασης που του έχουν δοθεί και β) απέχει από την πρόσβαση στα πληροφοριακά συστήματα Γ.Ε.ΜΗ. και Υ.Μ.Σ. και την καταχώριση οποιουδήποτε στοιχείου σε αυτά.), τιμωρείται με φυλάκιση μέχρι ενός (1) έτους, αν η πράξη δεν τιμωρείται βαρύτερα σύμφωνα με άλλη διάταξη.

**3.** Με κάθειρξη μέχρι δέκα (10) ετών τιμωρείται ο υπαίτιος των πράξεων των παρ. 1 και 2, εάν είχε σκοπό να προσπορίσει στον εαυτό του ή σε άλλον παράνομο περιουσιακό όφελος ή να προκαλέσει περιουσιακή ζημία σε άλλον ή να βλάψει άλλον και το συνολικό όφελος ή η συνολική ζημία υπερβαίνει το ποσό των εκατόν είκοσι χιλιάδων (120.000) ευρώ.

**4.** Όποιος υπαίτια δηλώνει ή καταχωρίζει ψευδή ή παραπλανητικά στοιχεία στο Γ.Ε.ΜΗ. και στην e-Υ.Μ.Σ. τιμωρείται με φυλάκιση τουλάχιστον τριών (3) μηνών, αν η πράξη δεν τιμωρείται βαρύτερα σύμφωνα με άλλη διάταξη. Αν ο υπαίτιος του

πρώτου εδαφίου είχε σκοπό να προσπορίσει στον εαυτό του ή σε άλλον παράνομο περιουσιακό όφελος ή να προκαλέσει περιουσιακή ζημία σε άλλον ή να βλάψει άλλον και το συνολικό όφελος ή η συνολική ζημία υπερβαίνει το ποσό των εκατόν είκοσι χιλιάδων (120.000) ευρώ τιμωρείται με κάθειρξη μέχρι δέκα (10) ετών.

5. Οι Υ.Γ.Ε.ΜΗ. ενημερώνουν αμελλητί την αρμόδια εισαγγελική αρχή εφόσον διαπιστώσουν, κατόπιν καταγγελίας ή αυτεπάγγελτου ελέγχου, ότι έχουν διαπραχθεί τα αδικήματα των παρ. 1 έως 4. Τα αδικήματα των παρ. 1 έως 4 διώκονται αυτεπαγγέλτως.

(Ν. 4919/2022, Άρθρο 51)



**ΑΦΟΙ ΛΕΜΟΝΟΠΟΥΛΟΙ Ε.Π.Ε.**

Συμβουλευτικές & Πληροφοριακές Υπηρεσίες - Δημοσιεύσεις - Εκτυπώσεις

[www.lemonopoulos.gr](http://www.lemonopoulos.gr)

**ΑΦΟΙ ΛΕΜΟΝΟΠΟΥΛΟΙ ΕΠΕ**

- Εθνικής Συμφιλίωσης 31, Περαιά Θεσσαλονίκης, Τ.Κ.57019 - Τ.Θ.4180
- [info@lemonopoulos.gr](mailto:info@lemonopoulos.gr)
- Τηλέφωνο 23920 23900

# Το Δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α.

**Κωνσταντίνος Ιωαν. Νιφορόπουλος**  
Ορκωτός ελεγκτής λογιστής  
Partner και Πρόεδρος του Δ.Σ  
Ωρίων Ορκωτοί Ελεγκτές Λογιστές Α.Ε.

## Περιεχόμενα

1. Νομοθετικό πλαίσιο
2. Γενικός Κανόνας έκπτωσης του Φ.Π.Α (Άρθρο 30 παρ. 1 εδ. 1&2)
3. Δικαίωμα έκπτωσης σε απαλλασσόμενες πράξεις ( Εξαίρεση στον «Γενικό Κανόνα» περ. β ) - (Άρθρο 30 παρ. 2 ).
4. Ειδικές Περιπτώσεις του Δικαιώματος Έκπτωσης - (Άρθρο 30 παρ. 1 εδ. 3&4).
5. Εξαίρεση έκπτωσης - Δικαίωμα έκπτωσης δεν παρέχεται για εισροές που αφορούν σε πράξεις που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο που εντάσσονται σε αντίστοιχα των άρθρων 47β, 47γ και 47δ ειδικά καθεστώτα των άλλων κρατών μελών - (Άρθρο 30 παρ. 1α).
6. Εξαίρεση έκπτωσης - Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε συγκεκριμένες κατηγορίες δαπανών - (Άρθρο 30 παρ. 4).
7. «Prograta» Περίπτωση που ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης- (Άρθρο 31)
8. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου - (Άρθρο 33)
9. Αρθρογραφία και Βιβλιογραφία

## 1. Νομοθετικό πλαίσιο

### Νόμος 2859/2000. ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ζ' ΕΚΠΤΩΣΗ - ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ

- Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου
- Άρθρο 31. Προσδιορισμός του εκπιπτόμενου φόρου
- Άρθρο 32. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου
- Άρθρο 33. Διακανονισμός εκπτώσεων
- Άρθρο 34. Επιστροφή του φόρου

## 2. Γενικός Κανόνας έκπτωσης του Φ.Π.Α (Άρθρο 30 παρ. 1 εδ. 1&2)

**α)** Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το Φ.Π.Α που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το Φ.Π.Α με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή

αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το Φ.Π.Α που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.  
**β)** Η έκπτωση του Φ.Π.Α παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο Φ.Π.Α.

### 3. Δικαίωμα έκπτωσης σε απαλλασσόμενες πράξεις ( Εξαίρεση στον «Γενικό Κανόνα» περ. β ) - (Άρθρο 30 παρ. 2 ).

**Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται επίσης στον υποκείμενο κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται:**

**α)** για την πραγματοποίηση στο εξωτερικό των δραστηριοτήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 4 [1.Οικονομική δραστηριότητα, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες. Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνονται και η εξόρυξη, οι δραστηριότητες των αγροτών και των ελεύθερων επαγγελματιών, καθώς και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή άυλου αγαθού με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων.], εφόσον αυτές θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας,

**β)** για την παροχή υπηρεσιών και την παράδοση αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων λ' [λ] η παροχή υπηρεσιών των οποίων η αξία περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία κατά την εισαγωγή αγαθών, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20, ] και λγ' [λγ] η παράδοση αγαθών, των οποίων η εισαγωγή απαλλάσσεται από το φόρο προστιθέμενης αξίας, εκτός των περιπτώσεων που ρυθμίζονται διαφορετικά από τις διατάξεις του παρόντος νόμου,] της παραγράφου 1 του άρθρου 22 , αντίστοιχα,

**γ)** για τις πράξεις που απαλλάσσονται από τον φόρο, σύμφωνα με την περ. **λε)** [ λε] η θεωρούμενη ως παράδοση αγαθών στον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος θεωρείται ότι έχει παραλάβει και παραδώσει αγαθά, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 5β.] της παρ. 1 του άρθρου 22 και τα **άρθρα 24** [ Άρθρο 24. Απαλλαγές των πράξεων κατά την εξαγωγή, εκτός Κοινότητας, των εξομοιούμενων προς αυτές πράξεων και των διεθνών μεταφορών ], **25** [ Άρθρο 25. Απαλλαγές στη διεθνή διακίνηση αγαθών ], **26** [ Άρθρο 26. Απαλλαγές στο καθεστώς των φορολογικών αποθηκών, άλλων από αυτές του Ν. 2960/2001 ], **27** [Άρθρο 27. Ειδικές Απαλλαγές (Αφορά κυρίως πλοία ) και **28** [ Άρθρο 28. Απαλλαγές στην παράδοση αγαθών σε άλλο κράτος-μέλος ].

**δ)** για τις εργασίες που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων **ιθ'** [ιθ] οι ασφαλιστικές και αντασφαλιστικές εργασίες, καθώς και οι συναφείς με αυτές εργασίες που παρέχονται από ασφαλειομεσίτες και ασφαλιστικούς πράκτορες, συμπεριλαμβανομένων και των υπηρεσιών οδικής βοήθειας έναντι συνδρομής, που παρέχονται από ασφαλιστικές επιχειρήσεις, καθώς και από φυσικά πρόσωπα ή νομικά πρόσωπα παροχής οδικής βοήθειας, ], **κ'** [κ] οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση, που αφορούν συνάλλαγμα, χαρτονομίσματα και νομίσματα, τα οποία αποτελούν νόμιμα μέσα πληρωμής, με εξαίρεση τα νομίσματα και χαρτονομίσματα για συλλογές, ], **κα'** [ κα] οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση εκτός από τη φύλαξη και διαχείριση, που αφορούν μετοχές ανώνυμων εταιρειών, μερίδια,



ομολογίες και λοιπούς τίτλους, με εξαίρεση τους τίτλους παραστατικούς εμπορευμάτων,], κγ' [ κγ) η χορήγηση και η διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και η διαχείριση τους από το πρόσωπο που τις χορηγεί,], κδ' [ κδ) η ανάληψη υποχρεώσεων, προσωπικών ή χρηματικών εγγυήσεων και λοιπών ασφαλειών, η διαπραγμάτευση για την ανάληψη των εργασιών αυτών και η διαχείριση εγγυήσεων πιστώσεων, που ενεργείται από το πρόσωπο που τις χορηγεί,] και κε [ κε) οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση, που αφορούν καταθέσεις, τρεχούμενους λογαριασμούς, πληρωμές, μεταφορές καταθέσεων και εμβάσματα, απαιτήσεις, πιστωτικούς τίτλους, επιταγές και λοιπά αξιόγραφα, με εξαίρεση την είσπραξη απαιτήσεων τρίτων, καθώς και τις εργασίες που αφορούν την πρακτορεία επιχειρηματικών απαιτήσεων που ενεργείται από τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με τις εργασίες αυτές,] της παραγράφου 1 του άρθρου 22 , εφόσον ο λήπτης είναι εγκαταστημένος εκτός της Κοινότητας ή οι εργασίες αυτές συνδέονται άμεσα με αγαθά που εξάγονται σε χώρα εκτός της Κοινότητας,

**ε) για τη διάθεση δώρων μέχρι αξίας δέκα (10) ευρώ και δειγμάτων.**

.....

#### **Επισημάνσεις για την περ. (ε)**

**Α. Άρθρο 7. Πράξεις θεωρούμενες ως παράδοση αγαθών :** ...2. Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών, από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά, παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου:

**α) [Δεν Εξαιρείται]** η διάθεση αγαθών από υπαγόμενη στο φόρο δραστηριότητα σε άλλη μη υπαγόμενη του ίδιου υποκειμένου,

**β) [Δεν Εξαιρείται]** η ανάληψη από υποκείμενο στον φόρο αγαθών της επιχείρησής του για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης και γενικά η δωρεάν διάθεση αγαθών για σκοπούς ξένους προς την άσκηση της επιχείρησης.

#### **Εξαιρούνται**

**τα δώρα μέχρι αξίας δέκα (10) ευρώ και τα δείγματα που διαθέτει ο υποκείμενος στον φόρο για την εκπλήρωση των σκοπών της επιχείρησής του.**

#### **Εξαιρούνται**

**Στο πλαίσιο της πρόληψης της δημιουργίας αποβλήτων, της περιβαλλοντικής προστασίας, υπό την έννοια της αποτροπής της διάθεσης των προϊόντων προς υγειονομική ταφή πριν αυτά καταστούν απόβλητα, καθώς και της ανακούφισης των κοινωνικά ευπαθών και ευάλωτων ομάδων, ως δώρα, που επίσης εξαιρούνται, θεωρούνται:**

**αα) Τα τρόφιμα, φάρμακα, ρούχα ή άλλα αγαθά,** πλην εκείνων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης που διατίθενται δωρεάν σε υπηρεσίες του δημόσιου τομέα, νομικά πρόσωπα δημόσιου δικαίου, καθώς και νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που έχουν συσταθεί νόμιμα στην Ελλάδα και έχουν φιλανθρωπικό ή κοινωφελή σκοπό ή σε οργανισμούς τοπικούς αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) ή στα εκκλησιαστικά νομικά πρόσωπα των κλιμάτων της Ανατολικής Ορθοδόξου Εκκλησίας στην Ελλάδα ή στα θρησκευτικά και εκκλησιαστικά νομικά πρόσωπα του άρθρου 13 του ν. 4301/2014 (Α' 223) ή στο νομικό πρόσωπο του άρθρου 1 του ν. 3512/2006 (Α' 264) ή στα Βακούφια Ρόδου και Κω, καθώς και στα ν.π.ι.δ. ή στις οντότητες που εποπτεύονται από τους παραπάνω φορείς, προκειμένου να διανεμηθούν αποκλειστικά για την εξυπηρέτηση ή την ανακούφιση ευπαθών κοινωνικών ομάδων χωρίς αντάλλαγμα, εφόσον τα αγαθά αυτά δεν

θέτουν σε κίνδυνο τη δημόσια υγεία. Ως τέτοια αγαθά θεωρούνται αυτά τα οποία δεν είναι κατάλληλα προς πώληση ή αξιοποίηση, ιδίως λόγω λαθών ή ελαττωμάτων ή ελλείψεων στη συσκευασία, την επισήμανση ή το βάρος, ή λόγω απόσυρσης από την αγορά ή λόγω εγγύτητας προς την ημερομηνία λήξης ή λόγω αστοχιών σε σχέση με τις προδιαγραφές του παρασκευαστή ή του πελάτη, ιδίως διαφοροποίηση ως προς το χρώμα, το μέγεθος, το σχήμα και τη σύσταση. Ο περιορισμός της παρούσας δεν ισχύει για την αντιμετώπιση καταστάσεων που κηρύσσονται ως έκτακτης ανάγκης πολιτικής προστασίας λόγω φυσικών καταστροφών.

**ββ) Τα αγαθά που παραδίδονται στις υπηρεσίες του δημόσιου τομέα, στους Ο.Τ.Α., στα ν.π.δ.δ.,** όπως προσδιορίζονται στο άρθρο 14 του ν. [4270/2014](#) (Α' 143), στα εκκλησιαστικά νομικά πρόσωπα των κλιμάτων της Ανατολικής Ορθόδοξης Εκκλησίας στην Ελλάδα ή στα θρησκευτικά και εκκλησιαστικά νομικά πρόσωπα του άρθρου 13 του ν. [4301/2014](#) ή στο νομικό πρόσωπο του άρθρου 1 του ν. 3512/2006 ή στα Βακούφια Ρόδου και Κω, καθώς και στα ν.π.ι.δ. ή τις οντότητες, που εποπτεύονται από τους παραπάνω φορείς, προκειμένου να διατεθούν για την κάλυψη των αναγκών των προσφύγων, ανεξαρτήτως της αξίας και των προδιαγραφών κατασκευής αυτών.

**γγ) Τα είδη σίτισης** που παραδίδονται στο Υπουργείο Παιδείας και Θρησκευμάτων και το Υπουργείο Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων, προκειμένου να διανεμηθούν άνευ ανταλλάγματος για την κάλυψη των αναγκών σίτισης των μαθητών πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας δημόσιας εκπαίδευσης.

**δδ) Τα αγαθά που παραδίδονται στις υπηρεσίες του δημόσιου τομέα, στους Ο.Τ.Α. και στα ν.π.δ.δ.,** όπως προσδιορίζονται στο άρθρο 14 του ν. [4270/2014](#), προκειμένου να διατεθούν για την κάλυψη των αναγκών των πληγέντων από ακραία φυσικά φαινόμενα, ανεξαρτήτως της αξίας και των προδιαγραφών κατασκευής αυτών,

**γ) [Δεν Εξαιρείται]** η ιδιοκατοίκηση, η παράδοση σε μη φορολογητέα δραστηριότητα του ιδίου υποκειμένου, η μίσθωση, η δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ή η χρησιμοποίηση για οποιονδήποτε σκοπό ξένο προς την επιχείρηση, των ακινήτων που προβλέπει το άρθρο 6,

**δ) [Δεν Εξαιρείται]** η ανάληψη μερίδας σε αγαθά από εταίρο, μέτοχο ή κληρονόμο, σε περίπτωση διακοπής των εργασιών, λύσης της εταιρείας, αποχώρησης ή θανάτου εταίρου. Η διάταξη αυτή εφαρμόζεται επίσης στις περιπτώσεις κοινωνίας και συνεταιρισμού, καθώς και στην περίπτωση κοινοπραξίας επιτηδευματιών, για την οποία προβλέπει η παρ. 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων του π.δ. 186/1992 (Α' 84),

**ε) [Δεν Εξαιρείται]** η περιέλευση στον υποκείμενο στον φόρο ή στους κληρονόμους του αγαθών της επιχείρησής του, κατά την παύση των εργασιών της ή κατά τον θάνατο του υποκειμένου. Προκειμένου για πάγια περιουσιακά στοιχεία του υποκειμένου, όπως ορίζονται από το άρθρο 33, η παρούσα δεν εφαρμόζεται, εφόσον δεν έχει παρέλθει η πενταετής περίοδος διακανονισμού του φόρου αυτών.

#### **B. Απόφαση Π.7015/690/27.10.1986**

**Καθορισμός της έννοιας των δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων και των προϋποθέσεων εξαιρέσεως αυτών από την παράδοση αγαθών.**

1. α) ως δώρα μικρής αξίας, τα κινητά αγαθά που προσφέρονται από τον υποκείμενο στο φόρο σε πελάτες αυτού και στο κοινό χωρίς αντάλλαγμα, με σκοπό

την προαγωγή των επαγγελματικών σχέσεων αυτού και την προβολή της επιχείρησης, εφόσον:

- η αξία κτήσης των προσφερόμενων σ' ένα άτομο αγαθών και σε περίπτωση έλλειψης αυτής, η κανονική αξία αυτών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, δεν υπερβαίνει το ποσό των ~~δραχμών τριών χιλιάδων (3.000),~~
- το αγαθό ή τα αγαθά δεν αποτελούν μέρος μιας διαδοχικής σειράς προσφορών προς το ίδιο πρόσωπο,
- ~~- η συνολική αξία των προσφερομένων αγαθών δεν υπερβαίνει σε ένα διαχειριστικό έτος το 1% των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης για το έτος αυτό,~~
- τα προσφερόμενα αγαθά δεν είναι του αυτού είδους με τα πωλούμενα, παραγόμενα ή κατασκευαζόμενα από την επιχείρηση.

**β)** ως δείγματα, τα κινητά αγαθά που προσφέρονται από τον υποκείμενο στο φόρο σε πελάτες αυτού και στο κοινό, χωρίς αντάλλαγμα, με σκοπό τη διαφημιστική προβολή αυτών, εφόσον:

- είναι όμοια με τα πωλούμενα, κατασκευαζόμενα ή παραγόμενα από την επιχείρηση,
- φέρουν την ένδειξη " δείγμα δωρεάν",
- προσφέρονται σε λογικές ποσότητες με σκοπό να γίνει γνωστή η ύπαρξή τους και να εκτιμηθεί η ποιότητά τους.

**2.** Εξομοιώνονται με δείγματα τα βιβλία που διανέμονται "τιμής ένεκεν" από συγγραφείς υποκείμενους στο φόρο.

**3. Δε δύναται να αποτελούν δώρα μικρής αξίας και δείγματα οινοπνευματώδη ποτά και τα καπνοβιομηχανικά προϊόντα.** Η άνευ ανταλλάγματος διάθεση αυτών, καθώς και κάθε άλλου αγαθού για το οποίο δεν πληρούνται οι όροι και οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 της παρούσης απόφασης, αποτελεί παράδοση και υπόκειται στο φόρο εκτός αν ρητώς απαλλάσσεται από τις διατάξεις του ανωτέρω νόμου.

.....

**στ)** για την πραγματοποίηση πράξεων του τρίτου εδαφίου της παραγράφου 9 του άρθρου 19 [ 9. Ειδικά στην πώληση καρτών τηλεπικοινωνίας και εισιτηρίων μεταφοράς προσώπων των οποίων προβλέπεται η ακύρωση σε ειδικά μηχανήματα, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η τιμή λιανικής πώλησής τους χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας. Ο φόρος που αναλογεί για τις πωλήσεις αυτές καταβάλλεται από την επιχείρηση παροχής των υπηρεσιών κατά το χρόνο διάθεσης αυτών.

**Οι υποκείμενοι που μεσολαβούν στη διάθεση αυτών στο κοινό δεν επιβαρύνουν με φόρο την παράδοση αυτή, έχουν όμως δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 30.**

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται και για την προμήθεια που καταβάλλεται από διαχειριστές συστήματος ελεγχόμενης στάθμευσης σε άλλα πρόσωπα που μεσολαβούν για τη διάθεση καρτών στο κοινό.

Οι διατάξεις αυτής της παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και σε κάθε περίπτωση προμήθειας για διάθεση πιστωτικών καρτών.].

**4. Ειδικές Περιπτώσεις του Δικαιώματος Έκπτωσης - (Άρθρο 30 παρ. 1 εδ. 3&4).**

**α) Ακίνητα :** Ειδικά για τα ακίνητα που έχουν υπαχθεί σε καθεστώς αναστολής της παραγράφου 4α του άρθρου 6 [ 4α. Με αίτηση του υποκειμένου στον φόρο, κατασκευαστή οικοδομών προς πώληση, αναστέλλεται, υποχρεωτικά μέχρι τις 31.12.2024, η εφαρμογή του Φ.Π.Α. στα ακίνητα των παρ. 1 και 2α του παρόντος άρθρου και επιβάλλεται φόρος μεταβίβασης ακινήτων. Η αναστολή αφορά το σύνολο των αδιάθετων παραπάνω ακινήτων του υποκειμένου. Μαζί με την αίτηση ο υποκείμενος υποβάλλει κατάσταση με τα αδιάθετα ακίνητα και το ποσό του φόρου που αντιστοιχεί στο κάθε ακίνητο προς διακανονισμό.], το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, που προσδιορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 7 του άρθρου 31 [Προσδιορισμός του εκπιπτόμενου φόρου] , αναστέλλεται καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου της παραγράφου 4α του άρθρου 6.

**β) Αγαθά Επένδυσης (Πάγια) :** Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησής τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης.

Οι μεταβολές στην αναλογία χρήσης των αγαθών επένδυσης που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 31 και 33.

## 5. Εξαίρεση έκπτωσης - Δικαίωμα έκπτωσης δεν παρέχεται για εισροές που αφορούν σε πράξεις που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο που εντάσσονται σε αντίστοιχα των άρθρων 47β, 47γ και 47δ ειδικά καθεστώτα των άλλων κρατών μελών - (Άρθρο 30 παρ. 1α).

**1.α.** Δικαίωμα έκπτωσης δεν παρέχεται για εισροές που αφορούν σε πράξεις που πραγματοποιούνται από υποκείμενους στον φόρο που εντάσσονται σε αντίστοιχα των άρθρων 47β, 47γ και 47δ ειδικά καθεστώτα των άλλων κρατών μελών.

Ειδικότερα:

**α)** Στην περίπτωση υποκειμένων που εντάσσονται στο αντίστοιχο του άρθρου 47β ειδικό καθεστώς άλλου κράτους μέλους, ο ΦΠΑ των εν λόγω εισροών επιστρέφεται, σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 34 και χωρίς να απαιτείται η πλήρωση του όρου περί αμοιβαιότητας που περιλαμβάνεται στην παρούσα. Κατ' εξαίρεση, εάν ο εν λόγω υποκείμενος απαιτείται να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα για δραστηριότητες μη υπαγόμενες στο αντίστοιχο του άρθρου 47β ειδικό καθεστώς άλλου κράτους μέλους, τότε παρέχεται σε αυτόν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που κατέβαλε στην Ελλάδα και αφορά στις φορολογητέες δραστηριότητές του, που υπάγονται στο εν λόγω αντίστοιχο καθεστώς. Το δικαίωμα έκπτωσης του προηγούμενου εδαφίου ασκείται με τη δήλωση ΦΠΑ, που υποβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 38.

**β)** Στην περίπτωση υποκειμένων που εντάσσονται στο αντίστοιχο του άρθρου 47γ ειδικό καθεστώς άλλου κράτους μέλους, ο ΦΠΑ των εν λόγω εισροών επιστρέφεται,

σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 34 και χωρίς την πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται στην παρούσα. Κατ' εξαίρεση, εάν ο εν λόγω υποκείμενος απαιτείται να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα για δραστηριότητες μη υπαγόμενες στο αντίστοιχο του άρθρου 47γ ειδικό καθεστώς άλλου κράτους μέλους, τότε παρέχεται σε αυτόν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που κατέβαλε στην Ελλάδα και αφορά στις φορολογητέες δραστηριότητές του που υπάγονται στο εν λόγω καθεστώς. Το δικαίωμα έκπτωσης του προηγούμενου εδαφίου ασκείται με τη δήλωση ΦΠΑ, που υποβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 38.

**γ)** Στην περίπτωση υποκειμένων που εντάσσονται στο αντίστοιχο του άρθρου 47δ ειδικό καθεστώς σε άλλο κράτος μέλος, ο ΦΠΑ των εν λόγω εισροών επιστρέφεται, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 34 και χωρίς την πλήρωση των προϋποθέσεων που ορίζονται στην παρούσα, καθώς και σύμφωνα με την παρ. 8 του ίδιου άρθρου και χωρίς να απαιτείται η πλήρωση του όρου περί αμοιβαιότητας που περιλαμβάνεται στην παρούσα. Κατ' εξαίρεση, εάν ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο απαιτείται να διαθέτει ΑΦΜ/ΦΠΑ στην Ελλάδα για δραστηριότητες μη υπαγόμενες στο αντίστοιχο του άρθρου 47δ ειδικό καθεστώς άλλου κράτους μέλους, τότε παρέχεται σε αυτόν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που κατέβαλε στην Ελλάδα και αφορά στις φορολογητέες δραστηριότητές του, που υπάγονται στο εν λόγω καθεστώς. Το δικαίωμα έκπτωσης του προηγούμενου εδαφίου ασκείται με τη δήλωση ΦΠΑ, που υποβάλλεται σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 38.

## **6. Εξαίρεση έκπτωσης - Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε συγκεκριμένες κατηγορίες δαπανών - (Άρθρο 30 παρ. 4).**

**Δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί οι δαπάνες:**

**α) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης καπνοβιομηχανιών προϊόντων,**

«Πρόκειται δηλαδή εδώ για τα τσιγάρα, τα πούρα, τα πουράκια, τον καπνό πίπας κ.λπ., τα οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 44 του κοινοποιούμενου νόμου αποτελούν αντικείμενο ειδικού καθεστώτος στο ΦΠΑ.»

**(Π.4336/3162/Εγκ.10/10.7.1987 )**

**β) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης οινοπνευματωδών ή αλκοολούχων ποτών, εφόσον αυτά προορίζονται για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων,**

«Έτσι, με τη διάταξη αυτή ο νόμος εξαιρεί του δικαιώματος έκπτωσης το φόρο που αναλογεί στην αγορά ή την εισαγωγή πάσης φύσεως οινοπνευματωδών ποτών, όπως η μπίρα, το κρασί, το λικέρ, τα αλκοολούχα ποτά (τζιν, ουϊσκυ, βότκα κ.λπ.) και κάθε ποτό γενικά που περιέχει οινόπνευμα, εφόσον τα προϊόντα αυτά διαθέτουν από τις επιχειρήσεις για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων. Τέτοιες πράξεις είναι π.χ. η αγορά ή η εισαγωγή και διάθεση οινοπνευματωδών ποτών σε μία δεξίωση που κάνει η επιχείρηση ή για δώρα που στέλνει στους πελάτες της κ.λπ. » **(Π.4336/3162/Εγκ.10/10.7.1987 )**

**γ) δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά,**

«Οι δαπάνες αυτές θεωρούνται ως μη άμεσα λειτουργικές για το σύστημα του ΦΠΑ και ο φόρος που αναλογεί σ' αυτές δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση»

**(Π.4336/3162/Εγκ.10/10.7.1987 )**



**δ) στέγασης, τροφής, ποτών, μετακίνησης και ψυχαγωγίας για το προσωπικό ή τους εκπροσώπους της επιχείρησης,**

«Και οι δαπάνες αυτές δε θεωρούνται άμεσα λειτουργικές για το σύστημα του ΦΠΑ και ο φόρος που αναλογεί σ' αυτές δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση (περ. δ', παρ. 4, άρθρου 23).

Εξαιρούνται οι δαπάνες που γίνονται σε εκτέλεση αναγκαστικής υποχρέωσης της επιχείρησης που πηγάζει από θετική διάταξη νόμου ή από σχετική εθνική συλλογική σύμβαση εργασίας (όπως π.χ. η χορήγηση ειδικού κράνους στους τεχνίτες της ΔΕΗ ή η χορήγηση γάλατος στους εργαζόμενους σε τυπογραφεία κ.λπ.) καθώς και οι δαπάνες μεταφοράς του προσωπικού των επιχειρήσεων με Ι.Χ. αυτοκίνητα άνω των 9 θέσεων από την κατοικία στον τόπο της δουλειάς και την επιστροφή του.»

**(Π.4336/3162/Εγκ.10/10.7.1987 )**

**ε) αγοράς, εισαγωγής ή ενδοκοινοτικής απόκτησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης μέχρι εννέα (9) θέσεων, μοτοσικλετών και μοτοποδηλάτων, σκαφών και αεροσκαφών ιδιωτικής χρήσης που προορίζονται για αναψυχή ή αθλητισμό, καθώς και οι δαπάνες καυσίμων, επισκευής, συντήρησης, μίσθωσης και κυκλοφορίας αυτών γενικά.**

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται για τα πιο πάνω μεταφορικά μέσα, εφόσον προορίζονται για πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο.

«Έτσι, σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση ο φόρος που έχει καταβληθεί κατά την εισαγωγή, την αγορά ή για δαπάνες λειτουργίας (καύσιμα, συντήρηση, επισκευή κ.λπ.) όλων των εν λόγω μεταφορικών μέσων.

Τούτο δε, γιατί κι εδώ ο νόμος θεωρεί ότι οι δαπάνες αυτές δεν είναι άμεσα λειτουργικές για το σύστημα του ΦΠΑ.» **(Π.4336/3162/Εγκ.10/10.7.1987 )**

**7. «Prorata» Περίπτωση που ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης- (Άρθρο 31)**

**α)** Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπτόμενος Φ.Π.Α ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών.

Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρανομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Στον παρανομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19 [ Άρθρο 19. Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών ] .

**β)** Το δεκαδικό μέρος του ποσοστού που προκύπτει από την εφαρμογή του κλάσματος της προηγούμενης παραγράφου στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα.

**γ)** Για τον προσδιορισμό του ποσοστού της παραγράφου 1 δε λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που προέρχονται:

**(α)** από παράδοση αγαθών που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο για πάγια εκμετάλλευση στην επιχείρηση,

**(β)** από παρεπόμενες πράξεις σε ακίνητα, ή από χρηματοδοτικές ή πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων κ', κα', κβ', κγ', κδ' και κε' [ κ) οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση, που αφορούν συνάλλαγμα, χαρτονομίσματα και νομίσματα, τα οποία αποτελούν νόμιμα μέσα πληρωμής, με εξαίρεση τα νομίσματα και χαρτονομίσματα για συλλογές, κα) οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση εκτός από τη φύλαξη και διαχείριση, που αφορούν μετοχές ανώνυμων εταιρειών, μερίδια, ομολογίες και λοιπούς τίτλους, με εξαίρεση τους τίτλους παραστατικούς εμπορευμάτων, κβ) η διαχείριση των ΟΣΕΚΑ και των λοιπών οργανισμών συλλογικών επενδύσεων που αποσκοπούν στη συλλογή επενδυτικών κεφαλαίων από το ευρύ κοινό, κγ) η χορήγηση και η διαπραγμάτευση πιστώσεων, καθώς και η διαχείριση τους από το πρόσωπο που τις χορηγεί, κδ) η ανάληψη υποχρεώσεων, προσωπικών ή χρηματικών εγγυήσεων και λοιπών ασφαλειών, η διαπραγμάτευση για την ανάληψη των εργασιών αυτών και η διαχείριση εγγυήσεων πιστώσεων, που ενεργείται από το πρόσωπο που τις χορηγεί, κε) οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση, που αφορούν καταθέσεις, τρεχούμενους λογαριασμούς, πληρωμές, μεταφορές καταθέσεων και εμβάσματα, απαιτήσεις, πιστωτικούς τίτλους, επιταγές και λοιπά αξιόγραφα, με εξαίρεση την είσπραξη απαιτήσεων τρίτων, καθώς και τις εργασίες που αφορούν την πρακτορεία επιχειρηματικών απαιτήσεων που ενεργείται από τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με τις εργασίες αυτές,] της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του παρόντος, εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας πράξεις.

**δ)** Το ποσοστό που βρίσκεται με τον πιο πάνω τρόπο λαμβάνεται υπόψη για την εκκαθάριση του εκπιπτόμενου φόρου του έτους στο οποίο αφορά και για την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του επόμενου έτους.

Σε περίπτωση που κατά το χρόνο υποβολής των περιοδικών δηλώσεων δεν υπάρχουν σχετικά στοιχεία ή αυτά που υπάρχουν δεν είναι πλήρη, ο προσδιορισμός του ποσοστού γίνεται προσωρινά από τον υποκείμενο στο φόρο.

**ε)** Κατά παρέκκλιση των πιο πάνω διατάξεων, με απόφαση του αρμόδιου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μπορεί:

**(α)** να επιτραπεί στον υποκείμενο στο φόρο ή να υποχρεωθεί αυτός να προσδιορίσει ένα ποσοστό για κάθε τομέα της δραστηριότητας του, εφόσον για καθέναν από αυτούς τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί στα βιβλία που προβλέπουν οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

**(β)** να επιτραπεί στον υποκείμενο στο φόρο ή να υποχρεωθεί αυτός να ενεργήσει την έκπτωση, ανάλογα με την πραγματική διάθεση των αγαθών ή τη χρήση των υπηρεσιών, εφόσον τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί στα βιβλία που προβλέπουν οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

**στ)** Προκειμένου για πράξεις σε ακίνητα που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6, η έκπτωση του φόρου εισροών ενεργείται σύμφωνα με το ποσοστό συμμετοχής της κάθε ιδιοκτησίας στο συνολικό φόρο εισροών, ο οποίος διαμορφώνεται με βάση την πραγματική διάθεση των αγαθών και υπηρεσιών ανά οικοδομή, όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις διατάξεις του

Κ.Β.Σ.

ζ) Ο φόρος που αναλογεί σε πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης εκπίπτει ολόκληρος, εφόσον, για κάθε διαχειριστική περίοδο, δεν υπερβαίνει το ποσό των 30 ευρώ.

## 8. Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου - (Άρθρο 33)

α) Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

(α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών

(β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

(γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

(δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

(ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

β) Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 (Άρθρο 34. Επιστροφή του φόρου) , με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.

## 9. Αρθρογραφία και Βιβλιογραφία

### α) Αρθρογραφία

- Επιμερισμός ΦΠΑ κοινών δαπανών (Pro rata) ( Φώτης Τσιατούρας)

<https://www.taxheaven.gr/circulars/38992/arora-epimerismos-fpa-koinwn-dapanwn-pro-rata>

- Διακανονισμοί εκπτώσεων ΦΠΑ (εμπορεύσιμων ή επενδυτικών) αγαθών ( Φώτης Τσιατούρας)

<https://www.taxheaven.gr/circulars/43096/arora-diakanonismoi-ekptwsewn-fpa-emporeysimwn-h-ependytikwn-agaown>

- Έκπτωση ΦΠΑ δαπανών σε κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευών σε ακίνητα τρίτων ( Φώτης Τσιατούρας)

<https://www.taxheaven.gr/circulars/42753/arora-ekptwsh-fpa-dapanwn-se-ktismata-h-alloy-eydoy-kataskeywn-se-akinhta-tritwn>

- Δικαίωμα έκπτωσης ΦΠΑ δαπανών για ανέγερση, προσθήκες και βελτιώσεις σε μισθωμένο ακίνητο ανεξάρτητα από τη διάρκεια της μισθωτικής σχέσης ( Φώτης Τσιατούρας)

<https://www.taxheaven.gr/circulars/39325/arora-dikaiwma-ekptwshs-fpa-dapanwn-gia-anegersh-prosohkes-kai-beltiwseis-se-misowmeno-akinhto-anexarthta-apo-th-diarkeia-ths-misowtikhs-sxeshs>

- Ειδικό καθεστώς αναστολής καταβολής ΦΠΑ στις μεταβιβάσεις νεόδμητων οικοδομών - Σχετικές διαδικασίες ( Φώτης Τσιατούρας)

<https://www.taxheaven.gr/circulars/32457/arora-aidiko-kaestws-anastolhs-katabolhs-fpa-stis-metabibaseis-neodmhtwn-oikodomwn-sxetikhes-diadikasies>

- Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ ( Φώτης Τσιατούρας)

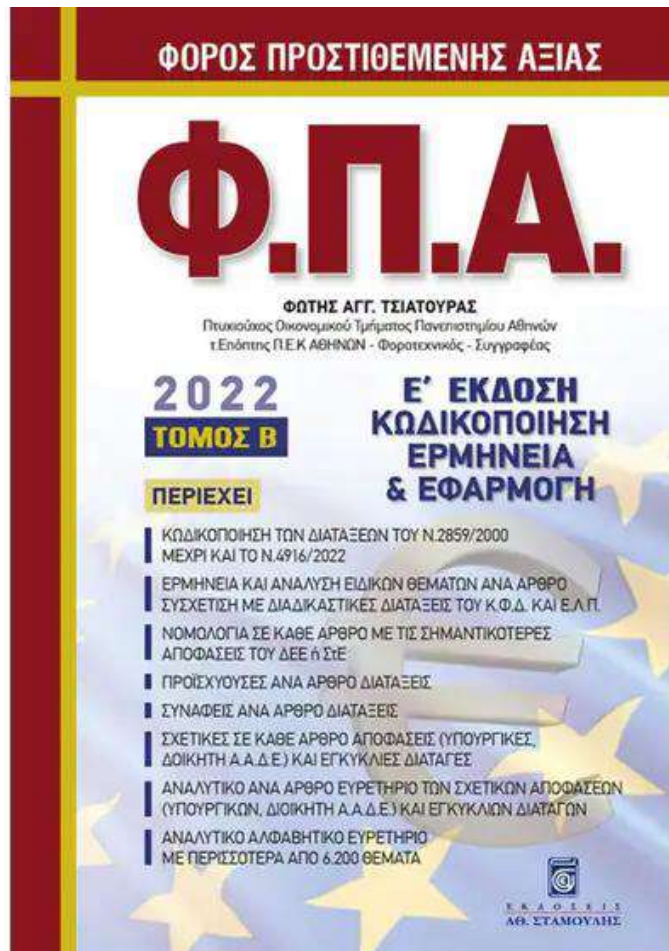
<https://www.taxheaven.gr/circulars/32141/arora-askhsh-toy-dikaiwmatos-ekptwshs-toy-fpa>

- Επιστροφή Φ.Π.Α. ( Φώτης Τσιατούρας)

<https://www.taxheaven.gr/circulars/33181/arora-epistrofh-f-p-a>

## β) Βιβλιογραφία

Τσιατούρας Αγγ. Φώτης - Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α) - Α και Β Τόμος ( Χρονολογία έκδοσης: 05 2022 )



## Επιλογές Θεμάτων από το taxheaven

TAXHEAVEN

### «Τὰ σπουδαῖα μελέτα»

(Σόλων ο Αθηναίος)

ΙΑΝΟΥΑΡΙΟΣ 2023 – ΑΠΡΙΛΙΟΣ 2023

1. Αφορολόγητα που θεσπίστηκαν με νόμο το έτος 2022  
(Κωνσταντίνος Αντ. Κουλογιάννης)
2. Ψηφιακή υποβολή ενδικοφανών προσφυγών - Νέο video από την ΑΑΔΕ <https://www.youtube.com/watch?v=n40gKEFC8-0>
3. Συχνές ερωτήσεις-απαντήσεις (Ενημερωμένο) Ηλεκτρονική δήλωση φόρου κληρονομιάς
4. Προσυμπληρωμένες Δηλώσεις ΦΠΑ  
<https://www.youtube.com/watch?v=35eqN2-VvZ8&t=2s>
5. Νέο καθεστώς από 1.1.2019 απαλλαγής από το ΦΠΑ μικρών επιχειρήσεων - Λογιστική αντιμετώπισή τους από πλευράς ΕΛΠ και φορολογική από πλευράς φορολογίας εισοδήματος (Φώτης Τσιατούρας )
6. Μη αναληφθέντα μερίσματα και τέλη χαρτοσήμου (Επιστημονική ομάδα Taxheaven)
7. Η αποφυγή της διπλής φορολόγησης κατά τη διανομή ποσών σχετιζόμενων με προσωρινές διαφορές μετά την εγκύκλιο Ε.2089/2022 (Πρακτικές εφαρμογές) (Βλάχος Θεόδωρος )
8. Προσαυξημένη έκπτωση διαφημιστικής δαπάνης κατά τα φορολογικά έτη 2022 και 2023 (Επιστημονική ομάδα Taxheaven)
9. Χρηματοδοτικές μισθώσεις - ΦΠΑ, λογιστική και φορολογική αντιμετώπιση ( Γιώτης Πολύκαρπος, Κωτσαλάς Δημήτρης, Καρυανός Γιάννης)
10. Υπογραφή λογιστή-φοροτεχνικού: Στα 30.000 ευρώ το όριο - Η απόφαση του Υπ.Οικ.
11. Χρήση 2022: Οδικός χάρτης για το «κλείσιμο» - Checklist και οδηγίες 137 σημείων (Κώστας Νιφορόπουλος)



- 12. Πλήρης οδηγός αδειών**
- 13. Διαγραφή χρέους ( Γεώργιος Στ. Αληφαντής )**
- 14. Μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου ή κλάδου ή μέρους αυτής σε σχέση με το ΦΠΑ - Θέματα εφαρμογής άρθρου 5 § 4 του κώδικα ΦΠΑ (Φώτης Τσιατούρας )**
- 15. Συχνές ερωτήσεις - απαντήσεις : Ειδικός Φόρος Ακινήτων (Ε.Φ.Α.)**
- 16. Συμβολιακή Γεωργία : Απόφαση 127754 ΕΞ 2022 Καθορισμός της διαδικασίας, των δικαιολογητικών και του ελέγχου των προϋποθέσεων , κ.λπ.**
- 17. Πρακτικός Οδηγός Νομιμοποίηση εσόδων από εγκληματικές δραστηριότητες - Υποχρεώσεις και ευθύνες λογιστών (Νένα Π. Διονυσοπούλου, Δικηγόρος )**
- 18. «Ψηφιακή Εργασία» - Δείτε όλα τα θέματα στο : <https://www.taxheaven.gr/widgets/erganicard>**
- 19. Χαρτόσημο αμοιβών διαχείρισης σε ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες εταιρείες (Κωνσταντίνος Δημ. Γραβιάς)**
- 20. myDATA - Δείτε όλες τις αλλαγές με τη νέα απόφαση Α 1023/2023**
- 21. Επικαιροποιημένο εγχειρίδιο με ερωτήσεις-απαντήσεις σε Τελωνειακά θέματα**
- 22. Προθεσμίες απόδοσης οφειλόμενων τελών χαρτοσήμου (Επιστημονική ομάδα Taxheaven)**
- 23. Κατώτατος μισθός, τριετίες και εισφορές: Η παρουσίαση του Υπ. Εργασίας - 12 ερωτήσεις – απαντήσεις για την αύξηση του κατώτατου μισθού - Τι ισχύει για τις τριετίες.**
- 24. Μη επιβολή προστίμου και στην περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας από την οποία το ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή είναι έως εκατό (100) ευρώ.**
- 25. Επαγγελματικά ταξίδια μισθωτών: Εργασιακά και λοιπά θέματα (Σαρρής Γιάννης)**
- 26. ΣΛΟΤ 31/2023. Συμψηφισμός προς απόσβεση σωρευμένων ζημιών με την διαφορά από έκδοση μετοχών υπέρ το άρτιο**  
[ Μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4916/2022 προβλέπεται ότι η διαφορά που προκύπτει από την έκδοση μετοχών σε τιμή ανώτερη του αρτίου δύναται να συμψηφισθεί προς απόσβεση συσσωρευμένων ζημιών της εταιρείας, κατόπιν απόφασης της γενικής συνέλευσης των μετόχων, χωρίς να προηγηθεί αύξηση μετοχικού κεφαλαίου.]
- 27. Τα κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς για το 2021 (απόφαση Α.1027/2023)**

- 28. Μη συνεργάσιμα κράτη για το φορολογικό έτος 2021 (απόφαση Α.1028/2023)**
- 29. Σε 8 δόσεις ο φόρος εισοδήματος και έκπτωση 3% στην εφάπαξ καταβολή έως 31.7.2023**  
 [2. α. Καταβάλλεται, σε οκτώ (8) ισόποσες μηνιαίες δόσεις, ο φόρος εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 των νομικών προσώπων/οντοτήτων και των φυσικών προσώπων, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα.  
 β. Παρέχεται, σε περίπτωση εφάπαξ καταβολής του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων μέχρι την 31η.07.2023, έκπτωση τρία τοις εκατό (3%) στο συνολικό ποσό του φόρου και των συμβεβαιούμενων με αυτόν οφειλών.]
- 30. Επιχειρήσεις, επενδυτικά σχέδια των οποίων έχουν υπαχθεί στους ν. 3908/2011 (Α' 8) και 4399/2016 (Α' 117), τα οποία, μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2022, έχουν υποβάλει αίτηση για την πιστοποίηση υλοποίησης ποσοστού πενήντα τοις εκατό (50%) ή εξήντα πέντε τοις εκατό (65%) του φυσικού και οικονομικού αντικειμένου του επενδυτικού τους σχεδίου ή της ολοκλήρωσής του, δικαιούνται τη χρήση της ωφέλειας κινήτρου φορολογικής απαλλαγής, κατ' εξαίρεση για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν το έτος 2022, εφόσον η απόφαση πιστοποίησης εκδοθεί έως την καταληκτική ημερομηνία υποβολής των δηλώσεων εισοδήματος του φορολογικού έτους 2022.**
- 31. Πώληση αυτοκινήτου (παγίου) από εταιρεία σε ιδιώτη και θέματα Φ.Π.Α. (συνδρομητική υπηρεσία «Επίλυσις»)**
- 32. Έντυπο Ε1 - Οι αλλαγές για το φορολογικό έτος 2022**
- 33. Έντυπο Ε3 - Οι αλλαγές για το φορολογικό έτος 2022**
- 34. Εξαίρεση τέλους επιτηδεύματος σε επιχειρήσεις που αυξάνουν τις θέσεις εργασίας πλήρους απασχόλησης [Α.1040/2023 ]**
- 35. Νέα αύξηση κατώτατων μισθών και ημερομισθίων από 01.04.2023 - Τριετίες και επίδομα γάμου - Ενέργειες που πρέπει να γίνουν στο ΠΣ ΕΡΓΑΝΗ [του Γ. Σαρρή]**
- 36. Πότε (δεν) χαρτοσημαίνεται η άφεση χρέους [Νένα Διονυσοπούλου]**
- 37. Δεκαετής παραγραφή ασφαλιστικών οφειλών: Ερωτήσεις-απαντήσεις για τους δικαιούχους και τις προϋποθέσεις**
- 38. ΣΛΟΤ 497/2023 Ερώτημα σχετικά με την κατάταξη των νεοϊδρυόμενων Ανωνύμων Εταιρειών**  
 [ Το κριτήριο του κεφαλαίου που προβλέπεται στο άρθρο 2 του Ν.4548/2018 για την κατάταξη σε κατηγορία μεγέθους νεοϊδρυόμενων εταιρειών ισχύει μόνο για τους σκοπούς του Ν.4548/2018 και δεν επεκτείνεται στις υποχρεώσεις που έχουν οι νεοϊδρυόμενες Α.Ε. ως προς την σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων (σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν. 4308/2014) και ως προς την υπαγωγή σε τακτικό έλεγχο σύμφωνα με την υποπαρ. Α.1. του άρθρου 2 του ν. 4336/2015, τόσο για την πρώτη υποδωδεκάμηνη χρήση όσο και για τις μεταγενέστερες χρήσεις.]

### 39. Συχνές ερωτήσεις-απαντήσεις Δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος - Έντυπα Ε1, Ε2 και Ε3

Η ΑΑΔΕ κοινοποίησε τα επικαιροποιημένα αρχεία ερωτήσεων-απαντήσεων για τις φετινές φορολογικές δηλώσεις

### 40. Εντός 20 ημερών από την έγκρισή τους από την Ετήσια Τακτική ΓΣ οι Χρηματοοικονομικές καταστάσεις στην ΤΤΕ - Αλλαγή για τις εισηγμένες

Με νέα πράξη του Διοικητή της ΤΤΕ, τροποποιήθηκε η πράξη η οποία αφορά την υποβολή ετήσιων χρηματοοικονομικών καταστάσεων από επιχειρήσεις του μη χρηματοπιστωτικού τομέα στην Τράπεζα της Ελλάδος.

### 41. Διατακτικές σίτισης και εισφορές: Ερωτήσεις-απαντήσεις από τον e-ΕΦΚΑ

### 42. ΦΠΑ εκρών και rebate

Η νέα εγκύκλιος Ε.2023/2023 της ΑΑΔΕ αφορά στην παροχή οδηγιών αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση του ΦΠΑ εκρών που αφορά σε ποσά επιστροφής (rebate) του άρθρου 35 του ν. 3918/2011, ο οποίος ενώ είχε εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων σε προηγούμενα φορολογικά έτη, επιστρέφεται σε μεταγενέστερο φορολογικό έτος με βάση δικαστική απόφαση με την οποία μειώνεται η βάση υπολογισμού του ΦΠΑ εκρών.

### 43. Νέα ρύθμιση οφειλών σε έως 72 δόσεις και αναβίωση ρυθμίσεων 72 και 120 δόσεων

► Συνοπτικά : Μπορείτε να υποβάλετε αίτηση για την επανένταξη στις ρυθμίσεις των 120 και 36/72 δόσεων (ν.4611/2019 και ν.4821/2021) που έχουν απωλεσθεί έως την 01 Φεβρουαρίου 2023, από οφειλέτες που έχουν πληγεί από τις επιπτώσεις της ενεργειακής κρίσης και του αυξημένου πληθωρισμού του 2022.

► Η εφαρμογή : <https://www1.aade.gr/sgsisapps5/epanentaksi>

► Η Απόφαση με τις λεπτομέρειες : Α.1046/2023

► Λήξη προθεσμίας αίτησης : 31.7.2023

### 44. Αίτηση ρύθμισης οφειλών σε έως 72 δόσεις:

► Συνοπτικά : Στην νέα ρύθμιση μπορούν να υποβάλλουν αίτηση όσοι την 1η.11.2021 δεν είχαν ληξιπρόθεσμες ή εάν είχαν, ήταν τακτοποιημένες κατά νόμιμο τρόπο με αναστολή πληρωμής ή ρύθμιση τμηματικής καταβολής οφειλών βάσει νόμου ή δικαστικής απόφασης ή προσωρινής διαταγής.

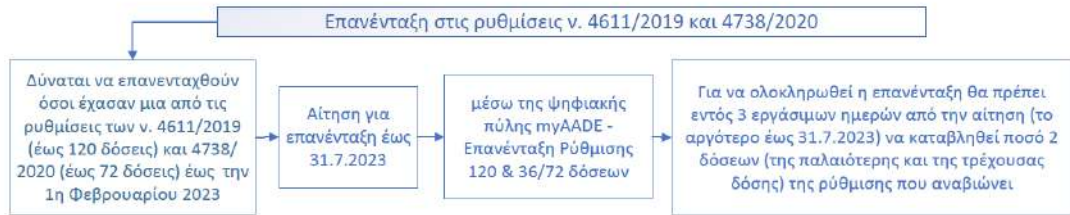
Επίσης θα πρέπει να έχουν υποβάλει όλες τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τελευταίων πέντε (5) ετών, για τις οποίες η προθεσμία υποβολής έχει λήξει μέχρι την 31η.12.2022, και επίσης να μην έχουν καταδικαστεί αμετάκλητα για φοροδιαφυγή ή λαθρεμπορία.

Στην ρύθμιση μπαίνουν οφειλές που έχουν καταστεί ληξιπρόθεσμες μετά την 1η.11.2021 και έως και την 1η.2.2023.

► Η εφαρμογή : <https://www1.aade.gr/taxisnet/arr>

► Η Απόφαση με τις λεπτομέρειες : Α.1047/2023

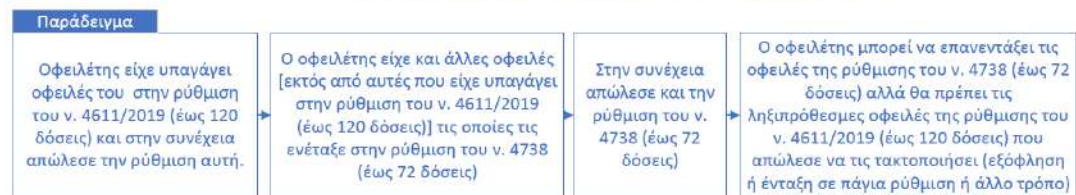
► Λήξη προθεσμίας αίτησης : 31.7.2023



Εάν οι ίδιες οφειλές έχουν υπαχθεί στην ρύθμιση του ν. 4611/2019 και μετά στην ρύθμιση του ν. 4738/2020 και στην συνέχεια ο οφειλέτης απώλεσε την ρύθμιση, τότε η επανένταξη γίνεται στην ρύθμιση του ν. 4738/2020



Εάν υπάρχουν ληξιπρόθεσμες οφειλές που είχαν ενταχθεί στην πρώτη ρύθμιση (του ν. 4611/2019) και δεν εντάχθηκαν εκ νέου στην επόμενη ρύθμιση του ν. 4738/2020, και ταυτόχρονα ο οφειλέτης θέλει να επανενταχθεί στην ρύθμιση του ν. 4738/2020 για άλλες οφειλές που έχει απώλεσει, τότε αυτές τις οφειλές θα πρέπει να τις τακτοποιήσει (εξόφληση ή ένταξη σε πάγια ρύθμιση ή άλλο τρόπο)



Εάν οφειλές που είχαν ενταχθεί σε απολεσθείσα ρύθμιση έχουν ενταχθεί στην πάγια ρύθμιση του ν. 4152/2023 η οποία είναι ακόμα σε ισχύ, τότε δύναται ο οφειλέτης να τις «πάρει» από την πάγια ρύθμιση και να τις επανεντάξει στην απολεσθείσα ρύθμιση.

Εάν υπάρχουν και άλλες οφειλές εκτός από αυτές της ρύθμισης που αναβιώνει, θα πρέπει να τακτοποιηθούν (εξόφληση ή ένταξη σε ρύθμιση ή άλλο τρόπο) εντός μηνός από την ημερομηνία επανένταξης στην ρύθμιση. Σε αντίθετη περίπτωση χάνει την επανένταξη στις ρυθμίσεις.

Με την εγκύκλιο Ε.2026/2023 της ΑΑΔΕ παρέχονται διευκρινίσεις επί των διατάξεων των άρθρων 4 έως 13 του Κεφαλαίου Α' «Πλαίσιο Ρύθμισης Οφειλών» του Μέρους Β' του ν. 5036/2023 και της υπό στοιχεία Α.1047/2023.

- 45. Διευκρινίσεις περί επιβολής προστίμου όταν διαπιστώνεται ποσό το οποίο αναδιαμορφώνει τη φορολογητέα ύλη αλλά έχει επέλθει παραγραφή (εγκύκλιος Ε.2025/2023)**
- 46. Πρόστιμα μη τήρησης λογιστικών αρχείων και ΦΗΜ - Διευκρινίσεις ΑΑΔΕ (εγκύκλιος Ε.2028/2023 - αφορά στην παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ (ν.4987/2022))**



- 47. Ανέγερση ακινήτου - Κόστος κτήσης με βάση τα Ε.Λ.Π. (Γιώτης Πολύκαρπος)**
- 48. Διακανονισμοί εκπτώσεων ΦΠΑ (εμπορεύσιμων ή επενδυτικών) αγαθών (Φώτης Τσιατούρας )**
- 49. Επιχειρηματική δραστηριότητα λόγω μεμονωμένης ή συστηματικής διενέργειας πράξεων με σκοπό το κέρδος**

► **Ν. 4172/2013, άρθρο 21 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, Παρ. 3**

« 3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως

➔ «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

➔ Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται για τους τίτλους του άρθρου 42 που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη ή μη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, συμπεριλαμβανομένης και της Εναλλακτικής Αγοράς του Χρηματιστηρίου Αθηνών, ή για τα ομόλογα που εκδίδονται από εισηγμένες εταιρείες, καθώς και για τα κρατικά ομόλογα...

➔ Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη.

➔ Δεν λαμβάνεται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, η πράξη πώλησης περιουσιακού στοιχείου από φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει αποκτηθεί αιτία κληρονομιάς ή με χαριστική αιτία από συγγενείς μέχρι δεύτερου βαθμού ή έχει διακρατηθεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών [ Δεν εξαιρείται από το πεδίο εφαρμογής της υπόψη διάταξης η πράξη πώλησης περιουσιακού στοιχείου το οποίο έχει αποκτηθεί με χαριστική αιτία από συγγενείς τρίτου και επόμενων βαθμών ] .

➔ Δεν θεωρείται «επιχειρηματική συναλλαγή» η εισφορά τίτλων στην περίπτωση που ο εισφέρων φυσικό πρόσωπο είναι ο μοναδικός μέτοχος ή εταίρος της λήπτριας σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 42.»

► **Ε.2031/2023 Διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 (Α' 167) (ΚΦΕ)**

Επισημαίνω ορισμένα σημεία της εγκυκλίου :

➔ Ως κέρδος νοείται η διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσης και της αξίας πώλησης, όπως οι αξίες αυτές προσδιορίζονται από τα οικεία παραστατικά, έγγραφα ή συμβόλαια που κατά περίπτωση εκδίδονται ή συντάσσονται. Στις περιπτώσεις κτήσης ή μεταβίβασης με χαριστική αιτία, αξία κτήσης είναι αυτή βάσει της οποίας υπολογίστηκε ο φόρος δωρεάς ή χορηγήθηκε απαλλαγή από αυτόν. Στις περιπτώσεις ανέγερσης οικοδομής ως αξία κτήσης θεωρείται το κόστος κατασκευής της και η αξία του οικοπέδου.

➔ Ο «σκοπός της επίτευξης κέρδους», ως ζήτημα πραγματικό, ανάγεται στην εξελεγκτική εξουσία του Προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής. Το βάρος της απόδειξης φέρει καταρχήν η φορολογική αρχή.

➔ Συνθήκες « επίτευξης κέρδους», αποτελούν ενδεικτικά η πώληση σε σύντομο χρονικό διάστημα από την απόκτηση και σε συνδυασμό με το ύψος του



επιτευχθέντος τιμήματος, σε περίπτωση ανέγερσης οικοδομής η αναλογία των διαμερισμάτων που πωλήθηκαν σε σχέση με αυτά που κατασκευάστηκαν και το χρονικό διάστημα που μεσολάβησε από την ανέγερση μέχρι την πώληση, η αγορά ακινήτων από πλειστηριασμούς και η πώληση αυτών κ.λπ.

➔ Δεν θεωρείται ότι υπάρχει ο σκοπός της επίτευξης κέρδους σε περίπτωση πώλησης ακινήτων τα οποία αποκτήθηκαν για τον σκοπό αξιοποίησης κεφαλαίου (π.χ. εκμίσθωση, ιδιοκατοίκηση, ιδιόχρηση επαγγελματικής στέγης κ.λπ.) και η πώληση οφείλεται σε άλλους λόγους τους οποίους ο πωλητής μπορεί να προβάλει και να αποδείξει.

➔ Για να θεωρηθεί μία συναλλαγή ως επιχειρηματική, δεν απαιτείται η ύπαρξη επιχειρηματικής οργάνωσης.

➔ Ως ομοειδείς συναλλαγές για τους σκοπούς εφαρμογής της υπόψη διάταξης νοούνται οι πωλήσεις όμοιων ή παρεμφερών ειδών (π.χ. αυτοκινήτων ανεξαρτήτως κατασκευαστή ή μοντέλου, έργων τέχνης, κοσμημάτων, ρολογιών κ.λπ.) με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

➔ Κρίσιμο στην περίπτωση αυτή είναι το πλήθος των συναλλαγών και όχι το πλήθος των πωλούμενων σε κάθε συναλλαγή περιουσιακών στοιχείων.

➔ Σε περίπτωση που διαπιστώνεται η «συστηματική διενέργεια πράξεων» σύμφωνα με τα παραπάνω, για κάθε επόμενη πράξη, τεκμαίρεται ότι υπάρχει ο σκοπός της επίτευξης κέρδους και πλέον ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για το αντίθετο.

➔ Διευκρινίζεται ότι για τον υπολογισμό του χρονικού ορίου εντός του οποίου θα πρέπει να έχουν πραγματοποιηθεί οι ομοειδείς συναλλαγές για να χαρακτηριστούν ως συστηματική διενέργεια πράξεων (εξάμηνο ή διετία, κατά περίπτωση), ως αφετηρία λαμβάνεται η ημέρα της πρώτης συναλλαγής (πώλησης), χωρίς να συνδέεται με την έννοια του ημερολογιακού ή του φορολογικού έτους.

➔ Ακίνητα που πωλούνται με ένα συμβόλαιο (ή την ίδια ημέρα αλλά με διαφορετικά συμβόλαια) προς τον ίδιο αγοραστή, νοούνται ως μία (1) συναλλαγή χωρίς να εξετάζεται το πλήθος των ακινήτων.

➔ Το κέρδος από κάθε συναλλαγή θα πρέπει να περιληφθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε. Εφόσον το κρίσιμο χρονικό όριο των έξι μηνών ή των δύο ετών συμπληρώνεται σε διαφορετικό φορολογικό έτος και έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το έτος αυτό, υποβάλλονται τροποποιητικές δηλώσεις.

➔ [ Ιδιαίτερη προσοχή απαιτείται για τις περιπτώσεις ακινήτων. Περιπτώσεις 10-12 της εγκυκλίου ]

➔ [Σχετικά συναλλαγές επί των τίτλων, λοιπών επενδυτικών αγαθών (όπως πχ. ράβδων χρυσού, χρυσών λιρών, πολύτιμων λίθων, κ.λπ.) δείτε τις περιπτώσεις 13-15 της εγκυκλίου ]

➔ Το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτάται κατά τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, αναγράφεται στους κωδ. 427-428 «Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της παρ. 3 του άρθρου 21 Κ.Φ.Ε.» της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (έντυπο Ε1). Το εισόδημα που αποκτάται σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις παρ. 11 (φυσικό πρόσωπο εταίρος ή μέτοχος σε κατασκευαστική εταιρεία) και 12 (ατομική επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών) της παρούσας, αναγράφεται στους

κωδ. 403-404 «Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση και χωρίς έναρξη».

**50. Ενδοομιλικές συναλλαγές: Διόρθωση φορολογητέων κερδών κατόπιν ελέγχου - Προσαρμογή κερδών - Λογιστικοί χειρισμοί σε επίπεδο εταιρειών ( Αθανασόπουλος Κ. Λάμπρος)**

*Coming together is the Beginning  
Keeping together is Progress  
Working together is Success*

*( Henry Ford (1863-1947)*





# Ενδοομιλικές Συναλλαγές - Transfer Pricing - Πλήρης Οδηγός 2022 (Δίτομο)

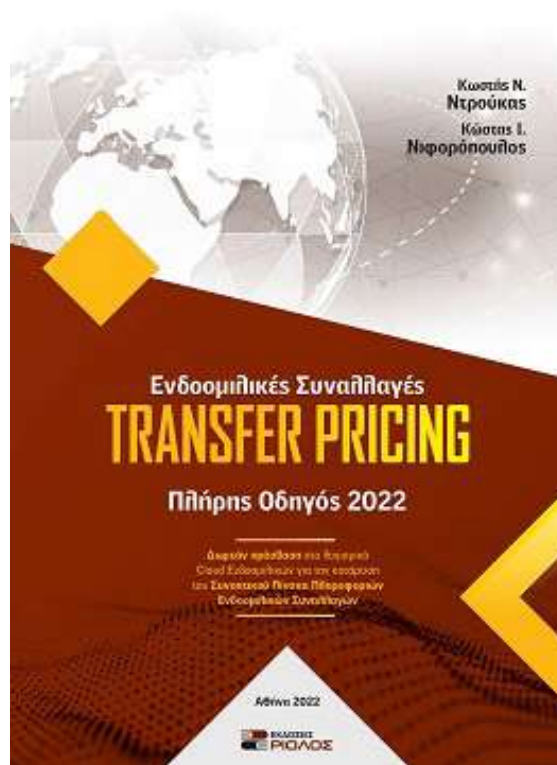
Κυκλοφορεί το νέο βιβλίο «Ενδοομιλικές Συναλλαγές – Transfer Pricing - Πλήρης Οδηγός 2022» των Κωστή Ντρούκα & Κώστα Νιφορόπουλου, από τις εκδόσεις ΡΙΟΛΟΣ.

Στο βιβλίο, το οποίο αποτελείται από δύο τόμους (1361 σελίδες), παρουσιάζονται και αναλύονται:

- α) ολόκληρο το νομοθετικό πλαίσιο των ενδοομιλικών συναλλαγών,
- β) όλες οι αποφάσεις της ΔΕΔ σχετικά με τις ενδοομιλικές συναλλαγές,
- γ) οι νέες αλλαγές/προσθήκες των πιο πρόσφατων οδηγιών του ΟΟΣΑ, Jan\_2022
- δ) οι νέες οδηγίες για την προσέγγιση της τεκμηρίωσης στις φορολογικές χρήσεις της πανδημίας (Covid19)
  - ε) αναλυτικά παραδείγματα τεκμηρίωσης (με όλες τις μεθόδους)
- στ) παρουσίαση του νομοθετικού πλαισίου των ενδοομιλικών συναλλαγών σε 27 μέλη και συνεργαζόμενα κράτη του ΟΟΣΑ.

**ΔΩΡΕΑΝ πρόσβαση στο λογισμικό συμπλήρωσης του «Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών Ενδοομιλικών Συναλλαγών»**

Σε συνεργασία με Δημήτρη Καρποδίνη (Karpodinis Software), η έκδοση του βιβλίου συνοδεύεται και από τη ΔΩΡΕΑΝ πρόσβαση στο μοναδικό διαδικτυακό λογισμικό Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών Ενδοομιλικών Συναλλαγών (Cloud Ενδοομιλικών).





ΕΤΗΣΙΑ ΕΚΔΟΣΗ ΤΕΥΧΟΣ 3 ΤΙΜΗ 9€

# Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΜΟΥ ΔΗΛΩΣΗ 2023

**E1**  
2022

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ 2022

1/2022 ΕΩΣ 31/12/2022

ΕΚΠΡΟΘΕΣΜΗ

ΕΓΓΑΜΟΣ / ΜΣΣ \*

ΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ

Υπόχρεου

Συζύγου/ΜΣΣ \*

## Ειδικό αφιέρωμα

**Αποζημιώσεις, ενισχύσεις και αφορολόγητα έσοδα 2022:**  
Πως θα καταχωριστούν στα λογιστικά βιβλία  
(αηλογραφικά και διηλογραφικά) και σε ποιους πίνακες  
θα αναγραφούν στα έντυπα «Ε3» & «Ν». Όλα όσα ισχύουν  
σε περίπτωση διανομής. Διαβίβαση στην πλατφόρμα  
myData

## Αφιέρωμα:

**Συμβολοακική γεωργία:**  
**Κατηγορίες δικαιούχων**  
**Εξαιρέσεις**  
**Φορολογικές ωφέλειες**  
**Προθεσμίες και συμπλήρωση εντύπων**

- Όλες οι αλλαγές για το φορολογικό έτος 2022
- Οι νέοι κωδικοί στα έντυπα Ε1 και Ε3
- Αναλυτικός οδηγός για τη φορολογία των αγροτών και των επιδοτήσεων
- Ειδική ανάλυση για την επιχειρηματική δραστηριότητα
- Σημαντικές επισημάνσεις και παραδείγματα ανά κωδικό του εντύπου Ε1
- Αναλυτικό ευρετήριο 14 σελίδων

ΟΜ ΣΥΖΥΓΟΥ:

ΑΡΙΣΗΣ

Υπόχρεου

Συζύγου/ΜΣΣ

|                                  |     |     |     |     |
|----------------------------------|-----|-----|-----|-----|
| κή δραστηριότητα για πρώτη φορά; | 327 | ΝΑΙ | 328 | ΝΑΙ |
| α υποβάλλετε φορ. δήλωση στην    | 319 | ΝΑΙ | 320 | ΝΑΙ |
|                                  | 015 | ΝΑΙ | 016 | ΝΑΙ |
| κά μέσα πληρωμής;                | 023 | ΝΑΙ | 024 | ΝΑΙ |
| ούχο, προσωρ. διαχειρ.           | 329 | ΝΑΙ |     |     |
| τικό συμπαραστάτη;               | 330 | ΝΑΙ |     |     |
| ηπεβίωσε;                        | 3   |     |     |     |
| 1-2020 και μετά;                 | 0   |     |     | ΝΑΙ |
| 2 ΚΦΕ;                           | 0   |     |     | ΝΑΙ |
| 31-12-1960;                      | 0   |     |     | ΝΑΙ |
| ΟΓΑ);                            | 0   |     |     | ΝΑΙ |
| 0                                | 9   |     |     | ΝΑΙ |

ISSN 2732-8198



ΕΚΔΟΣΕΙΣ TAX HEAVEN



*Coming together is the Beginning  
Keeping together is Progress  
Working together is Success*

( Henry Ford (1863-1947)



## Υπηρεσίες

- Έλεγχος Οικονομικών Καταστάσεων
- Φορολογικός Έλεγχος (Πιστοποιητικό)
- Έλεγχος Αναπτυξιακών και Επενδυτικών προγραμμάτων
- Εκθέσεις και συμβουλευτικές υπηρεσίες για:  
Μετατροπές, Συγχωνεύσεις και Διασπάσεις Επιχειρήσεων
- Υπηρεσίες Τεκμηρίωσης Ενδοομιλικών Συναλλαγών (Transfer pricing)
- Αποτίμηση αξίας Επιχειρήσεων (Business valuation)
- Εκθέσεις επιβεβαίωσης αυξήσεων μετοχικού κεφαλαίου
- Αποτίμηση εισφορών σε είδος, σύμφωνα με το ν. 4548/2018
- Συμβουλευτικές υπηρεσίες σε θέματα myDATA
- Due Diligence (Δέουσα επιμέλεια) σε εξαγορές Επιχειρήσεων
- Διαχειριστικοί έλεγχοι σε επιχειρήσεις και σωματεία.
- Μετατροπές οικονομικών καταστάσεων από τα Ε.Λ.Π σε IFRS
- Αξιολόγηση και σχεδιασμός συστημάτων Εσωτερικού Ελέγχου
- Εκπόνηση Επιχειρηματικών Σχεδίων (Business Plan)
- Reporting

## Στοιχεία Επικοινωνίας

**ΟΡΙΩΝ ΟΡΚΩΤΟΙ ΕΛΕΓΚΤΕΣ ΛΟΓΙΣΤΕΣ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ**

• Λεωφόρος Ηρακλείου 531, Νέο Ηράκλειο, Τ.Κ 14122

• 211 411 1500 - 502

• [info@orion-audit.gr](mailto:info@orion-audit.gr)

Αριθμός Γ.Ε.ΜΗ.: 005202501000

POWER THROUGH KNOWLEDGE



όλη  
η γνώση  
στα χέρια  
σας

## Συνδρομητικές υπηρεσίες κόμβου



### Αρχείο Νόμων και Αποφάσεων

Το μεγαλύτερο και  
πληρέστερο φορολογικό  
αρχείο στην Ελλάδα



### Επίλυσις

Υπηρεσία απάντησης  
προσωπικών ερωτημάτων



### WEBINARS

Συνδρομητική υπηρεσία  
διαδικτυακών σεμιναρίων



### FULL PACK

Τρεις υπηρεσίες σε μια

**TAXHEAVEN**

<https://www.taxheaven.gr>