

Παράδειγμα 1.3: Προσδιορισμός κύκλου εργασιών περιόδου

Για μια επιχείρηση δίνονται οι παρακάτω πληροφορίες για πραγματοποιηθείσες παραδόσεις και τιμολογήσεις για τις περιόδους 20X1 – 20X3 και ζητείται να προσδιοριστεί ο κύκλος εργασιών της περιόδου 20X2.

Παράδειγμα ετεροχρονισμού παραδόσεων-τιμολογήσεων

20X1	20X2		20X3
Παράδοση Α	Τιμολόγηση Α	Τιμολόγηση Β	Γ Τιμολόγηση
	Παράδοση Β	Παράδοση Γ	

Ανάλυση – απάντηση

Με βάση τα ανωτέρω και σύμφωνα με την αρχή του δουλευμένου, στο κύκλο εργασιών του 20X2:

- Προσμετρείται η παράδοση Β 20X2, με τιμολόγηση 20X2
- Προσμετρείται η παράδοση Γ 20X2, με τιμολόγηση 20X3
- Δεν προσμετρείται η παράδοση Α 20X1, με τιμολόγηση 20X2

Παράδειγμα 1.4: Προσδιορισμός κύκλου εργασιών περιόδου

Μια επιχείρηση φυλάσσει αποθέματά της (εμπορεύματα) σε φορολογική αποθήκη. Ανάλογα με τη ζήτηση, η επιχείρηση εξάγει από τη φορολογική αποθήκη εμπορεύματα προς την αποθήκη – καταστήματα πώλησης. Κατά την εξαγωγή από τη φορολογική αποθήκη, η επιχείρηση καταβάλλει «ειδικό φόρο κατανάλωσης», σύμφωνα με τη νομοθεσία. Η επιχείρηση, κατά πάγια πολιτική της, επιρρίπτει το ακριβές ποσό του ειδικού φόρου κατανάλωσης στους πελάτες της. Με αυτό το δεδομένο, η επιχείρηση παρουσιάζει τον ειδικό φόρο κατανάλωσης σε προσωρινό μεταβατικό λογαριασμό, δηλαδή τον χρεώνει κατά την καταβολή στο δημόσιο και τον πιστώνει κατά την είσπραξη από τους πελάτες. Με τον τρόπο αυτό, δεν επηρεάζεται το κόστος αποθεμάτων – κόστος πωληθέντων και οι πωλήσεις.

Ερώτηση: είναι σύμφωνη με τα ΕΛΠ η πρακτική της επιχείρησης;

Ανάλυση - Λύση

Η ορθή αντιμετώπιση του ειδικού φόρου κατανάλωσης στηρίζεται στα παρακάτω κρίσιμα σημεία:

- α) Βάσει του ορισμού του κόστους κτήσης, τα αποθέματα αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος, που περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσουν αυτά στην παρούσα θέση, κατάσταση ή επιδιωκόμενη χρήση. Για τα αγοραζόμενα αποθέματα, το κόστος κτήσης περιλαμβάνει την τιμή αγοράς, μεταφορικά, κόστη παράδοσης, εισαγωγικούς δασμούς και άλλους φόρους, πλην εκείνων που η οντότητα μπορεί στη συνέχεια να ανακτήσει από την φορολογική αρχή, όπως ο ΦΠΑ ή παρόμοιας φύσης φόροι.
- β) Το κρίσιμο στοιχείο για το εάν καταβαλλόμενοι φόροι και δασμοί επιβαρύνουν το κόστος των αποθεμάτων είναι το εάν η καταβολή των ποσών αυτών είναι προϋπόθεση για να καταστούν τα αποθέματα αυτά ελεύθερα προς πώληση. Συνήθης περίπτωση τέτοιων φόρων, που επιβαρύνουν το κόστος κτήσης, είναι οι ειδικοί φόροι κατανάλωσης καπνικών προϊόντων, οινοπνευματωδών και πετρελαιοειδών. Γενικότερα, το ίδιο ισχύει και για αποθέματα που φυλάσσονται σε φορολογικές αποθήκες και για να απελευθερωθούν προς πώληση η επιχείρηση πρέπει να καταβάλλει τους σχετικούς φόρους.

Βάσει των ανωτέρω, ο καταβαλλόμενος «ειδικός φόρος κατανάλωσης» είναι κόστος κτήσης των αποθεμάτων και στη συνέχεια μέρος του κόστους πωληθέντων, καθώς και μέρος του κύκλου εργασιών.

Η ταξινόμηση σε κατηγορία μεγέθους ακολουθεί τους παρακάτω κανόνες, λαμβάνοντας υπόψη τη νομική βάση υπαγωγής στα ΕΛΠ.

Οντότητες της Οδηγίας 34, περιπτώσεις (α) και (β) της παραγράφου 2 του άρθρου 1

- α) η ένταξη/αλλαγή κατηγορίας ενεργοποιείται όταν η οντότητα υπερβαίνει ή παύει να υπερβαίνει τα όρια δύο εκ των τριών κριτηρίων για δύο διαδοχικές περιόδους, και

- β) η αλλαγή κατηγορίας μεγέθους ενεργοποιείται από την περίοδο που έπεται των δύο εν λόγω διαδοχικών περιόδων.

Οντότητες εκτός Οδηγίας 34 – περίπτωση (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1

- α) Η ένταξη στην κατηγορία «πολύ μικρές» (εκτός οδηγίας) γίνεται με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει, για δύο συνεχόμενες περιόδους, το ποσό του 1.500.000 ευρώ.
- β) Εφόσον υπάρξει υπέρβαση του ποσού των 1.500.000 για δύο συνεχόμενες περιόδους, η οντότητα εντάσσεται στην κατηγορία των «μικρών» και έχει τον ίδιο χειρισμό με τις οντότητες της Οδηγίας 34.
- γ) Εάν ο κύκλος εργασιών μειωθεί κάτω του 1.500.000, για δύο συνεχόμενες περιόδους, η οντότητα καθίσταται και πάλι πολύ μικρή από την επόμενη (τρίτη) περίοδο, έστω και εάν υπάρχει υπέρβαση των δύο άλλων κριτηρίων (σύνολο ενεργητικού και μέσος όρος προσωπικού).

Σημειώνεται ότι σε περίπτωση αλλαγής νομικού τύπου σε μια περίοδο, με αποτέλεσμα μια οντότητα που ήταν εκτός Οδηγίας να εμπίπτει εφεξής στις οντότητες της Οδηγίας (π.χ. μετατροπή μιας ομόρρυθμης σε ανώνυμη εταιρεία), η οντότητα κρίνεται με το νέο της νομικό τύπο και τα μεγέθη των δύο προηγούμενων περιόδων, παρά το γεγονός ότι στις δύο προηγούμενες περιόδους ήταν άλλου νομικού τύπου.

Οντότητες του δημοσίου τομέα των περιπτώσεων (δ) και (ε) της παρ. 2 του άρθρου 1

Οι οντότητες του ευρύτερου δημόσιου τομέα (ν. 4270/14) δεν μπορούν να καταταγούν στις πολύ μικρές οντότητες και να τηρούν εξ αυτού του λόγου απλογραφικό, όταν από τη νομοθεσία τους προβλέπεται η τήρηση διπλογραφικού και η σύνταξη ισολογισμού.

Παράδειγμα 1.5: μετατροπή ΑΕ σε ΟΕ και ένταξη σε κατηγορία

Μια ανώνυμη εταιρεία που ιδρύθηκε το έτος 20Χ1, μετατράπηκε σε ομόρρυθμη την 30.12.20Χ3 (μετατροπή σύμφωνα με το άρθρο 66α κ.ν. 2190/1920). Στοιχεία των οικονομικών καταστάσεων της οντότητας για τα έτη 20Χ1 έως 20Χ6 έχουν ως εξής:

Κεφάλαιο 1: Πεδίο εφαρμογής ν. 4308/14 (ΕΛΠ) και μεγέθη οντοτήτων

	20X6	20X5	20X4	20X3	20X2	20X1
Κύκλος εργασιών	1.610	1.560	1.389	1.490	1.690	1.720
Σύνολο ενεργητικού			330	329	335	310
Μ.Ο. προσωπικού			6	7	7	8

Βάσει αυτών των δεδομένων, η οντότητα αυτή:

- είναι πολύ μικρή της παραγράφου 2(α) για τα έτη 20X1 και 20X2, διότι δεν ξεπερνά 2 από τα 3 καθοριζόμενα κριτήρια, για δύο συνεχόμενες περιόδους (εφαρμόζει διπλογραφικό και συντάσσει ισολογισμό και κατάσταση αποτελεσμάτων),
- είναι μικρή της παραγράφου 2(γ) για το έτος 20X3 (έτος μετατροπής) και το 20X4, διότι υπερβαίνει το όριο του κύκλου εργασιών 1.500.000 τις δύο προηγούμενες περιόδους (διπλογραφικό και συντάσσει ισολογισμό και κατάσταση αποτελεσμάτων),
- γίνεται πολύ μικρή της παραγράφου 2(γ) για το έτος 20X5 διότι παύει να υπερβαίνει το όριο του κύκλου εργασιών 1.500.000 τις δύο προηγούμενες περιόδους (απλογραφικό και συντάσσει μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων),
- παραμένει πολύ μικρή της παραγράφου 2(γ) για το έτος 20X6 διότι δεν υπερβαίνει το όριο του κύκλου εργασιών 1.500.000 τις δύο προηγούμενες περιόδους,
- γίνεται μικρή της παραγράφου 2(γ) για το έτος 20X7, διότι υπερβαίνει το όριο του κύκλου εργασιών 1.500.000 τις δύο προηγούμενες περιόδους (εφαρμόζει διπλογραφικό και συντάσσει ισολογισμό και κατάσταση αποτελεσμάτων).

Το ποσό του κονδυλίου «Σύνολο ενεργητικού» και το καθαρό ποσό του κονδυλίου «Κύκλος εργασιών» που αναφέρονται σε αυτό το άρθρο είναι εκείνα των αντίστοιχων κονδυλίων των υποδειγμάτων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ως εξής:

- α) «Σύνολο ενεργητικού» είναι το ποσό του κονδυλίου «Σύνολο ενεργητικού» του υποδείγματος ισολογισμού Β.1.1 (Β.1.2 όταν χρησιμοποιούνται εύλογες αξίες) ή, για την περίπτωση συνοπτικού ισολογισμού, του υποδείγματος Β.5.

Κεφάλαιο 2: Κανόνες τήρησης λογιστικών αρχείων

Για το διάστημα μετά την 01.01.2015, τα εν λόγω υποκαταστήματα:

- α) τηρούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και συντάσσουν ισολογισμό, ανεξάρτητα ύψους καθαρού κύκλου εργασιών, όταν το νομικό πρόσωπο στην αλλοδαπή είναι του νομικού τύπου της περ. 2(α) του άρθρου 1 (Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ετερόρρυθμη κατά μετοχές ή Ι.Κ.Ε.) ή του νομικού τύπου της περ. 2(β) του άρθρου 1 (Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή άλλου συγκρίσιμου νομικού τύπου), και όλα τα άμεσα ή έμμεσα μέλη είναι οντότητες της περ. 2(α) του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 (ΑΕ., ΕΠΕ, ΙΚΕ, ετερόρρυθμες κατά μετοχές).
- β) δύνανται να τηρούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα και υποχρεούνται να συντάσσουν μόνο κατάσταση αποτελεσμάτων (δύνανται να μη συντάσσουν ισολογισμό), όταν ο κύκλος εργασιών δεν υπερβαίνει το ποσό των 1.500.000 (για δύο συνεχόμενες περιόδους) και όταν το νομικό πρόσωπο στην αλλοδαπή είναι του νομικού τύπου της περ. 2(γ) του άρθρου 1 (Ο.Ε. ή Ε.Ε. ή άλλου συγκρίσιμου νομικού τύπου), χωρίς ταυτόχρονα όλοι οι εταίροι να είναι του νομικού τύπου της περ. 2(α) του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 (ΑΕ., ΕΠΕ, ΙΚΕ, ετερόρρυθμες κατά μετοχές).

Παράδειγμα 2.4: ένταξη υποκαταστήματος αλλοδαπής εταιρείας

Μια ανώνυμη εταιρεία με έδρα χώρα της ΕΕ, υποκείμενη στην Οδηγία 2013/34/ΕΕ, έχει συστήσει υποκατάστημα στην Ελλάδα από το οποίο αποκτά καθαρό εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους περίπου 50.000. Το υποκατάστημα έχει καθαρό κύκλο εργασιών που δεν υπερβαίνει το ποσό των 300.000 ετησίως, απασχολεί 2 άτομα προσωπικό και στερείται σημαντικών παγίων.

Ερωτήσεις

- α) Υπάγεται το υποκατάστημα της εταιρείας στο ν. 4308/14;
- β) Εάν υπάγεται, ποια είναι η σχετική διάταξη του νόμου;
- γ) Δύναται το υποκατάστημα να τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα;

Ανάλυση-Λύση

Το σχετικό νομικό πλαίσιο για την απάντηση των ερωτημάτων έχει ως εξής:

Κεφάλαιο 2: Κανόνες τήρησης λογιστικών αρχείων

1. Οι διατάξεις των περιπτώσεων (α) και (β) της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 4308/14 ενσωματώνουν στο εσωτερικό δίκαιο σχετικές ρυθμίσεις της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ. Οι εν λόγω διατάξεις εντάσσουν στον εν λόγω νόμο τις λειτουργούσες στα κράτη μέλη της ΕΕ κατηγορίες εταιρειών (Α.Ε., ΕΠΕ, κλπ).
2. Οι σχετικές διατάξεις της Οδηγίας αναφέρονται αποκλειστικά στους λογιστικούς κανόνες και στη μορφή των συντασσόμενων χρηματοοικονομικών καταστάσεων των υπαγόμενων νομικών μορφών, χωρίς (αυτονοήτως) να περιέχουν ρυθμίσεις για ζητήματα λογιστικής υποκαταστημάτων. Περαιτέρω, δεν αναφέρονται, ούτε απαιτούν ή επιτρέπουν, τη χρήση διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Ζητήματα λογιστικής υποκαταστημάτων και λογιστικού συστήματος επαφίενται στην κρίση της οντότητας, σύμφωνα με τη διεθνώς κρατούσα πρακτική.
3. Στην ΠΟΛ 1003/14 (Λοιπές ρυθμίσεις του άρθρου 3, παρ. 3.01) ορίζεται ότι: *«Από τις διατάξεις του παρόντος νόμου δεν προκύπτει υποχρέωση τήρησης ιδιαίτερων λογιστικών αρχείων για τα υποκαταστήματα. Η λογιστική παρακολούθηση των υποκαταστημάτων μπορεί να διενεργείται από το λογιστικό σύστημα της οντότητας σύμφωνα με τις καθιερωμένες λογιστικές πρακτικές».*
4. Με την ΠΟΛ 1145/10.02.15 γίνεται δεκτό από τη φορολογική διοίκηση ότι λαμβάνεται υπόψη η νομική μορφή της αλλοδαπής οντότητας στην αλλοδαπή, όταν αυτή η οντότητα αποκτά στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση μέσω γραφείου ή παραρτήματος, κ.λπ., δεδομένου ότι μια τέτοια μόνιμη εγκατάσταση δεν έχει αυτοτελή νομική προσωπικότητα. Επομένως, κατά τις απαιτήσεις της φορολογικής διοίκησης, αφού η αλλοδαπή οντότητα εμπίπτει στην περ. 2(α) του άρθρου 1 των ΕΛΠ, το λειτουργούν στην Ελλάδα υποκατάστημα αυτής (μόνιμη εγκατάσταση) αντιμετωπίζεται ως οντότητα της ίδιας περίπτωσης 2(α), δηλαδή ως εάν το υποκατάστημα να ήταν το ίδιο ανώνυμη εταιρεία του ελληνικού δικαίου.

Λαμβάνοντας ιδιαίτερα υπόψη την ΠΟΛ 1145/15 της φορολογικής διοίκησης, αλλά και τη συναφή ΠΟΛ 1138/2015, το υποκατάστημα στην Ελλάδα εντάσσεται στην περ. 2(α) του άρθρου 1 του ν. 4308/14, επειδή η αλλοδαπή οντότητα στην αλλοδαπή, είναι του νομικού τύπου της Ανώνυμης Εταιρείας. Ως εκ τούτου, το υποκατάστημα τηρεί

διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και συντάσσει υποχρεωτικά ισολογισμό, πέραν της κατάστασης αποτελεσμάτων.

Παράδειγμα 2.5: ένταξη υποκαταστήματος αλλοδαπής εταιρείας

Περίπτωση 1

Αλλοδαπή ΟΕ κατέχει από ετών ακίνητο στην Ελλάδα από το οποίο αποκτά εισόδημα από ενοικίαση ύψους 200.000 ευρώ το έτος. Μέχρι τις 31.12.2013 ήταν μη υπόχρεη σε τήρηση βιβλίων του ΚΒΣ/ΚΦΑΣ, καθώς μέχρι τότε ήταν σε ισχύ ειδική ρύθμιση.

Από 1.1.2014 που έχει τεθεί σε ισχύ ο ΚΦΔ (ν. 4174/13) και ο ΚΦΕ (ν. 4172/13), η οντότητα αυτή θεωρείται ότι αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Περαιτέρω, με τη χώρα προέλευσης της αλλοδαπής υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ). Συνεπώς, η οντότητα αυτή στην Ελλάδα θεωρείται ότι δεν αποκτά μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα. Ωστόσο, επειδή αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπάγεται στα ΕΛΠ. Ως πολύ μικρή οντότητα (περ. 2.γ του άρθρου 1 των ΕΛΠ), το υποκατάστημα είναι υπόχρεο σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων στη χρήση 2014, βάσει του ΚΦΑΣ. Το υποκατάστημα θα τηρήσει διπλογραφικό λογιστικό σύστημα μόνο εάν γίνει μικρή οντότητα (καθαρός κύκλος εργασιών μεγαλύτερο του 1.500.000, για δύο συνεχόμενες περιόδους).

Περίπτωση 2

Αλλοδαπή ΑΕ, που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα, ανεγείρει ακίνητο το οποίο ολοκληρώνεται τον Απρίλιο του 2014. Το Ιούλιο του έτους αυτού, η ΑΕ προχωρεί σε ενοικίαση του ακινήτου.

Μέχρι την ολοκλήρωση της ανέγερσης δηλαδή μέχρι και τον Απρίλιο του 2014 τηρεί απλογραφικά βιβλία (ειδική ένταξη βάσει ΚΦΑΣ). Από τον Μάιο μέχρι και τον Ιούνιο του 2014 δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις τήρησης βιβλίων, καθόσον δεν αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Από τον Ιούλιο 2014, όμως, δεδομένου ότι αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (εισόδημα από ακίνητη περιουσία), το υποκατάστημα υποχρεούται σε τήρηση βιβλίων. Βάσει ειδικής ρύθμισης του ΚΦΑΣ (άρθρο 1) το εν λόγω υποκατάστημα πρέπει να τηρεί διπλογραφικά βιβλία και να συντάσσει ισολογισμό, δεδομένου ότι κατέχεται από

αλλοδαπή ανώνυμη εταιρεία. Στην ίδια υποχρέωση υπάγεται και από 01.01.2015, καθώς η αλλοδαπή οντότητα εντάσσεται στην περ. 2(α) των ΕΛΠ.

Περί κοινοπραξιών και κοινών διευθετήσεων και ένταξη αυτών στα ΕΛΠ

Για την κατανόηση του θέματος των κοινοπραξιών (joint ventures) και κοινών δραστηριοτήτων (joint operations), δίνονται οι παρακάτω εννοιολογικοί ορισμοί, σύμφωνα με το γλωσσάριο όρων των ΕΛΠ. Οι ορισμοί αυτοί έχουν εφαρμογή από λογιστική σκοπιά και δεν ταυτίζονται απαραίτητα με την έννοια της κοινοπραξίας κατά το άρθρο 293 του ν. 4072/12.

- α) **Κοινή διευθέτηση (joint arrangement).** Με τον όρο αυτό νοείται διευθέτηση στην οποία δύο ή περισσότερα μέρη, δεσμευμένα με σύμβαση, έχουν κοινό έλεγχο. Μια κοινή διευθέτηση είναι είτε κοινή δραστηριότητα είτε κοινοπραξία.
- β) **Κοινοπραξία (joint venture).** Κοινοπραξία είναι μια οντότητα (π.χ. μια ανώνυμη εταιρεία) επί της οποίας δύο ή περισσότερα (τρίτα) μέρη (π.χ. άλλες εταιρείες) ασκούν κοινό έλεγχο και έχουν δικαιώματα στα καθαρά περιουσιακά της στοιχεία.
- γ) **Κοινή δραστηριότητα (joint operation).** Κοινή δραστηριότητα είναι μια διευθέτηση στην οποία τα εμπλεκόμενα μέρη έχουν κοινό έλεγχο καθώς και δικαιώματα στα περιουσιακά στοιχεία και δεσμεύσεις για τις υποχρεώσεις που προκύπτουν. Η κοινή δραστηριότητα διενεργείται από κοινού από τα εμπλεκόμενα μέρη. Παράδειγμα κοινής δραστηριότητας είναι η από κοινού ιδιοκτησία και συνεκμετάλλευση ενός περιουσιακού στοιχείου από δύο μέρη.

Πέραν της λογιστικής έννοιας της κοινοπραξίας κατά τα ΕΛΠ, στο Ελληνικό εταιρικό δίκαιο (άρθρο 293 του ν. 4072/2012) έχει εισαχθεί η έννοια της κοινοπραξίας ως εταιρείας χωρίς νομική προσωπικότητα, και η έννοια αυτή έχει υιοθετηθεί από την κείμενη φορολογική νομοθεσία (άρθρο 45 ν. 4172/13 και ΠΟΛ 1044/2015). Συγκεκριμένα, με τις διατάξεις του άρθρου 293 του ν.4072/2012 ορίζονται τα εξής, ως προς την κοινοπραξία:

- α) Η κοινοπραξία είναι εταιρεία χωρίς νομική προσωπικότητα. Εφόσον καταχωρηθεί στο Γ.Ε.ΜΗ. ή εμφανίζεται προς τα έξω, αποκτά, ως ένωση προσώπων, ικανότητα δικαίου και πτωχευτική ικανότητα.