



ΒΟΥΛΗ ΤΩΝ ΕΛΛΗΝΩΝ

ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΗΝ ΚΟΙΝΟΒΟΥΛΕΥΤΙΚΗ ΔΙΑΦΑΝΕΙΑ

ΕΚΘΕΣΗ ΕΠΙ ΤΟΥ ΝΟΜΟΣΧΕΔΙΟΥ

«Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και συναφείς ρυθμίσεις»

I. Γενικές Παρατηρήσεις

Το φερόμενο προς συζήτηση και ψήφιση Νσχ, όπως διαμορφώθηκε από την αρμόδια Διαρκή Επιτροπή, αποτελείται από οκτώ κεφάλαια, σαράντα άρθρα και τέσσερα παραρτήματα.

Σκοπός του υπό εξέταση Νσχ είναι η συγκέντρωση σε ένα νομοθέτημα των λογιστικών κανόνων που διέπουν την οργάνωση και λειτουργία των επιχειρήσεων και των λοιπών υποκειμένων οντοτήτων, καθώς και την παρεχόμενη από αυτές χρηματοοικονομική πληροφόρηση, όπως, επίσης, η πλήρης ενσωμάτωση των ρυθμίσεων της «Λογιστικής Οδηγίας» 2013/34/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 26ης Ιουνίου 2013.

A. Με τις διατάξεις του κεφαλαίου 1 (άρθρα 1 έως 2) ορίζεται το πεδίο εφαρμογής του Νσχ και κατανέμονται σε κατηγορίες οι υποκείμενες στις ρυθμίσεις του Νσχ οντότητες, βάσει των ενεργητικού, του κύκλου εργασιών και του απασχολούμενου προσωπικού. Ως οντότητα ορίζεται «κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, με ή χωρίς νομική προσωπικότητα, επιχείρηση ή οργανισμός κερδοσκοπικού ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που ανήκει στον ιδιωτικό ή στον δημόσιο τομέα».

Με το κεφάλαιο 2 (άρθρα 3 έως 7) θεσπίζονται ρυθμίσεις σχετικώς προς το λογιστικό σύστημα και τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία. Συγκεκριμένως, ορίζονται τα βασικά (άρθρο 3) καθώς και τα πρόσθετα αρχεία (βιβλία) που πρέπει να τηρούν οι υποκείμενες οντότητες (άρθρο 4), ο τρόπος διασφάλισης της αξιοπιστίας τους (άρθρο 5), ο χρόνος ενημέρωσής τους (άρθρο 6), καθώς και ο χρόνος και ο τρόπος διαφύλαξής τους (άρθρο 7).

2

Με το κεφάλαιο 3 (άρθρα 8 έως 15) ρυθμίζονται ζητήματα που αφορούν τα παραστατικά πωλήσεων επί τη βάσει των αντίστοιχων ρυθμίσεων της Οδηγίας 2006/112/ΕΕ σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας. Ορίζεται η έννοια και ο υπόχρεος έκδοσης (άρθρο 8), το περιεχόμενο (άρθρο 9) και ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου (άρθρο 11), και του απλοποιημένου και του συγκεντρωτικού τιμολογίου (άρθρο 10), το στοιχείο που εκδίδεται σε περιπτώσεις λιανικής πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), το περιεχόμενό του και η έκδοσή του με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (άρθρο 12), καθώς και ο χρόνος έκδοσής του (άρθρο 13). Προβλέπεται η δυνατότητα ηλεκτρονικής έκδοσης του τιμολογίου (άρθρο 14) και ο τρόπος διασφάλισης της αυθεντικότητάς του έντυπου ή ηλεκτρονικού τιμολογίου (άρθρο 15).

Με το κεφάλαιο 4 (άρθρα 16 έως 17) ορίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις που καταρτίζουν οι υποκείμενες οντότητες, αναλόγως της κατηγορίας στην οποία εμπίπτουν (κατά παραπομπή στα υποδείγματα του Παραρτήματος Β), και καθιερώνονται οι βασικές αρχές σύνταξής τους συμφώνως προς την Οδηγία 2013/34/ΕΕ. Προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι οι καταστάσεις πρέπει να συντάσσονται με σαφήνεια και συμφώνως προς τις θεμελιώδεις παραδοχές του δεδουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας της οντότητας.

Με το κεφάλαιο 5 (άρθρα 18 έως 28) θεσπίζονται κανόνες επιμέτρησης (αποτίμησης), οι οποίοι βασίζονται κατά κύριο λόγο στην παραδοχή του ιστορικού κόστους. Συγκεκριμένως, θεσπίζονται κανόνες επιμέτρησης ως προς τα ενσώματα και άυλα πάγια στοιχεία (και τις επ' αυτών αποσβέσεις και απομειώσεις) και τις χρηματοδοτικές και λειτουργικές μισθώσεις (άρθρο 18), τα χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (άρθρο 19), τα αποθέματα και τις υπηρεσίες (άρθρο 20), τις προκαταβολές δαπανών και τα λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία (άρθρο 21), τις χρηματοοικονομικές και μη χρηματοοικονομικές υποχρεώσεις και τις προβλέψεις (άρθρο 22), και τις κρατικές επιχορηγήσεις και τους αναβαλλόμενους φόρους (άρθρο 23). Με το άρθρο 24 παρέχεται η δυνατότητα, συμφώνως προς την Οδηγία 2013/34/ΕΕ, επιμέτρησης συγκεκριμένων περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία τους. Ορίζονται τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων (άρθρο 25) και στην καθαρή θέση (άρθρο 26), ρυθμίζονται ζητήματα συναλλαγών και στοιχείων σε ξένο νόμισμα (άρθρο 27), καθώς και μεταβολών λογιστικής πολιτικής και διόρθωσης λαθών (άρθρο 28).

Με το κεφάλαιο 6 (άρθρα 29 έως 30) τίθενται οι γενικές αρχές σύνταξης του προσαρτήματος και το περιεχόμενό του ανά κονδύλι των χρηματοοικο-

νομικών καταστάσεων. Επίσης, στο πλαίσιο της ευχέρειας που παρέχεται από την Οδηγία 2013/34/ΕΕ και της αρχής «προτεραιότητα στις μικρές επιχειρήσεις» («Think Small First») που έχει υιοθετηθεί από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή (βλ. ανακοίνωση της Επιτροπής με τίτλο «Προτεραιότητα στις μικρές επιχειρήσεις - Μια “Small Business Act” για την Ευρώπη», 23.2.2011, IP/11/218), θεσπίζονται απλοποιήσεις και απαλλαγές ως προς ζητήματα επιμέτρησης των διαφόρων στοιχείων των οικονομικών καταστάσεων και σύνταξης του προσαρτήματος, οι οποίες κλιμακώνονται αναλόγως προς το μέγεθος και την κατηγορία της οντότητας.

Με το κεφάλαιο 7 (άρθρα 31 έως 36) θεσπίζονται οι προϋποθέσεις και οι κανόνες σύνταξης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Συγκεκριμένως, θεσπίζονται κατηγορίες ομίλων επιχειρήσεων (άρθρο 31), προϋποθέσεις υπό τις οποίες είναι υποχρεωτική η σύνταξη ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων (άρθρο 32), κατηγορίες οντοτήτων που απαλλάσσονται από ενοποίηση (άρθρο 33), κανόνες κατάρτισης ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων (άρθρο 34), κανόνες επιμέτρησης συμμετοχών σε συγγενείς επιχειρήσεις ή κοινοπραξίες (άρθρο 35), καθώς και πληροφορίες που πρέπει να περιλαμβάνονται στις σημειώσεις των ενοποιημένων χρηματοοικονομικών καταστάσεων (άρθρο 36).

Με το κεφάλαιο 8 (άρθρα 37 έως 40) ρυθμίζονται ζητήματα πρώτης εφαρμογής του Νσχ, απαριθμούνται οι καταργούμενες διατάξεις και τροποποιούνται διατάξεις του Κ.Ν. 2190/1920, ρυθμίζονται λοιπά θέματα εφαρμογής του Νσχ, και θεσπίζονται μεταβατικές διατάξεις.

Β. Κατά την υπ' αριθ. 318/47/2014 έκθεση του Γενικού Λογιστηρίου του Κράτους που συνοδεύει το υπό εξέταση Νσχ, «Σύμφωνα με τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης, από τις προτεινόμενες ρυθμίσεις, δεν αναμένονται ουσιαστικές μεταβολές στα έσοδα του Δημοσίου».

Επισημαίνεται ότι, συμφώνως προς το άρθρο 21 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013), «[τ]ο κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης».

Δεδομένου ότι με τις παραγράφους 1 και 3 του άρθρου 38 του Νσχ καταργείται τόσο ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, όσο και το Γενικό (π.δ. 1123/1980) και τα Κλαδικά Λογιστικά Σχέδια (π.δ. 148/1984,

384/1992, 80/1997, 205/1998, 315/1999, 146/2003), συνάγεται ότι από 1.1.2015, για τον προσδιορισμό των υποκείμενων σε φόρο εισοδήματος κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα, θα λαμβάνεται καταρχήν υπόψη η κατάσταση αποτελεσμάτων (άρθρο 25 του Νσχ), όπως αυτή θα προκύπτει από την εφαρμογή των ρυθμίσεων του Νσχ (με την επιφύλαξη των άρθρων 22 έως 27α του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος). Πλην όμως, με τις ρυθμίσεις του Νσχ τροποποιούνται ουσιαστικά οι κανόνες προσδιορισμού των εσόδων και κερδών εν σχέσει προς το ισχύον σήμερα καθεστώς, κυρίως σε ό,τι αφορά την επιμέτρηση (αποτίμηση) των περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων (ενδεικτικώς, λόγω παροχής δυνατότητας επιμέτρησής τους στην εύλογη αξία τους ή λόγω αναγνώρισης των απομειώσεων των χρηματοοικονομικών περιουσιακών στοιχείων βάσει της ανακτήσιμης αξίας τους). Ενόψει των ανωτέρω, παρατηρείται ότι οι προτεινόμενες ρυθμίσεις συνεπάγονται ουσιαστικές δημοσιονομικές επιπτώσεις, ανεξαρτήτως της δυσχέρειας προσδιορισμού τους.

Περαιτέρω ως προς το ζήτημα των δημοσιονομικών συνεπειών του Νσχ, με το άρθρο 38 παρ. 3 περ. β' του Νσχ καταργούνται τα άρθρα 20 έως 27 του ν. 2065/1992, τα οποία προέβλεπαν υποχρεωτική ανά τετραετία αναπροσαρμογή της αξίας των ακινήτων των επιχειρήσεων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθώς και αυτοτελή φορολόγησή της.

Επισημαίνεται ότι για τις αναπροσαρμογές που εμφανίσθηκαν στις οικονομικές καταστάσεις της χρήσης 2008 (τελευταίο έτος διενέργειας αναπροσαρμογής κατά τα άρθρα 20 έως 27 του ν. 2065/1992, για το οποίο υφίστανται δημοσιευμένα στοιχεία), οι καταργούμενες διατάξεις απέφεραν καθαρές εισπράξεις 65.573.189,96 ευρώ (βλ. Απολογισμό Εσόδων και Εξόδων του Κράτους οικονομικού έτους 2009, www.minfin.gr/budget/2011/apolog/PDFApolog/2.3.pdf).

Γ. Επισημαίνεται, τέλος, ότι το Νσχ δεν περιλαμβάνει ακροτελεύτιο άρθρο περί του χρονικού σημείου έναρξης ισχύος του ως νόμου. Συνεπώς, συμφώνως προς το άρθρο 103 του Εισαγωγικού Νόμου του Αστικού Κώδικα (α.ν. 2783/1941), θα αρχίσει «να ισχύει δέκα ημέρες μετά τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

II. Παρατηρήσεις επί των άρθρων του Νσχ

1. Επί του άρθρου 1

Συμφώνως προς τον ορισμό του Παραρτήματος Α του Νσχ, «οντότητα» είναι «κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, με ή χωρίς νομική προσωπικότητα, επιχείρηση ή οργανισμός κερδοσκοπικού ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που ανήκει στον ιδιωτικό ή στον δημόσιο τομέα». Με την

παράγραφο 2 του άρθρου 1 προσδιορίζονται οι οντότητες που υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του Νσχ. Από τη διατύπωση της προτεινόμενης παραγράφου 2 δεν καθίσταται σαφές εάν και σε ποιο βαθμό εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Νσχ τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή οι αλλοδαπές νομικές οντότητες που αναπτύσσουν δραστηριότητα στην Ελλάδα (πρβλ. άρθρο 1 παρ. 2 του καταργούμενου Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών).

2. Επί του άρθρου 3

Με την προτεινόμενη παράγραφο 5 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι το λογιστικό σύστημα της οντότητας θα πρέπει να παρακολουθεί, όχι μόνο «τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης», αλλά και τη «φορολογική βάση των στοιχείων» αυτών. Συμφώνως προς την αιτιολογική έκθεση της εν λόγω ρύθμισης, «με την παράγραφο 5 παραμένει η υποχρέωση της οντότητας να παρακολουθεί ενδεχόμενη διαφοροποίηση της φορολογικής από τη λογιστική βάση. Η παρακολούθηση δύναται να γίνεται με κάθε πρόσφορο, κατά την κρίση της οντότητας, αλλά ελέγξιμο τρόπο (μέσω του λογιστικού συστήματος, με μηχανογραφική εφαρμογή, κ.λπ.). Η οντότητα έχει τη δυνατότητα, αλλά όχι την υποχρέωση, να συντάσσει με βάση τις ανωτέρω πληροφορίες περί λογιστικής και φορολογικής βάσης, απόλυτα φορολογικό ισολογισμό και φορολογική κατάσταση αποτελεσμάτων και ξεχωριστά λογιστικό ισολογισμό και κατάσταση αποτελεσμάτων».

Παρατηρείται ότι, κατά το μέτρο που, δια της προτεινόμενης ρύθμισης, οι υποκείμενες στις διατάξεις του Νσχ οντότητες υποχρεούνται σε τήρηση διπλών λογιστικών αρχείων (βιβλίων), το πρώτο «με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας» και το δεύτερο «με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων», δεν φαίνεται να επιτυγχάνεται «η μείωση του διοικητικού κόστους», η οποία είναι ένας από τους βασικούς σκοπούς του Νσχ (βλ. Αιτιολογική έκθεση, Εισαγωγή, σελ.1).

Περαιτέρω, με την προτεινόμενη παράγραφο 9 ορίζεται ότι «εναλλακτικά του σχεδίου λογαριασμών του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 8 του παρόντος άρθρου, κάθε οντότητα που υπόκειται σε αυτό το νόμο έχει την δυνατότητα να εφαρμόζει το σχέδιο λογαριασμών, όπως ισχύει κατά την 31 Δεκεμβρίου 2014», το οποίο, για την πλειοψηφία των υποκείμενων στις διατάξεις του Νσχ επιχειρήσεων, είναι το προβλεπόμενο στο π.δ. 1123/1980 περί εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου. Παρατηρείται ότι η ως άνω ρύθμιση, ενδεχομένως, δεν βρίσκεται σε αρμονία με το άρθρο 38 παρ. 3 περ. στ' του Νσχ, συμφώνως προς την οποία, «για περιόδους που

6

αρχίζουν μετά την 31η Δεκεμβρίου 2014, παύει εφεξής να ισχύει (...) το Π.Δ. 1123/1980 (ΦΕΚ Α 283/15-12-1980) περί εφαρμογής του Ελληνικού Γενικού Λογιστικού Σχεδίου και οι σχετικές ρυθμίσεις των άρθρων 47 έως 49 του νόμου 1041/1980, για τις υποκείμενες στον παρόντα νόμο οντότητες».

3. Επί των άρθρων 5 και 6

Με τις προτεινόμενες ρυθμίσεις του άρθρου 5 προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια)» (...) «Ειδικά, η οντότητα παρακολουθεί με κατάλληλες δικλίδες τα παραλαμβανόμενα και αποστελλόμενα αποθέματα» (...) «Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου». Επίσης, με την παράγραφο 2 του άρθρου 6 ορίζεται ότι «ο προσδιορισμός της ποσότητας αποθεμάτων, όπου συντρέχει περίπτωση, διενεργείται σε κατάλληλο χρόνο που διασφαλίζει την αξιοπιστία των δεδομένων σε σχέση με την ημερομηνία αναφοράς των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας».

Παρατηρείται ότι η γενικότητα και η ασάφεια των ως άνω θεσπιζόμενων υποχρεώσεων είναι πιθανό να οδηγήσουν σε ερμηνευτικές αμφισβητήσεις στο πλαίσιο εφαρμογής του άρθρου 28 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, το οποίο ορίζει ότι, «όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα», το φορολογητέο εισόδημα μπορεί να «προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου».

4. Επί των άρθρων 8 παρ. 5 και 12 παρ. 7

Με το άρθρο 8 παρ. 5 ορίζεται ότι «η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση». Αντιστοίχως, με το άρθρο 12 παρ. 7 ορίζεται ότι «η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης, ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση». Προς αποφυγή ερμηνευτικών αμφισβητήσεων, πρέπει να διευκρινισθεί εάν, εν προκειμένω, θεσπίζεται υποχρέωση για όλες τις οντότητες, όπως η έννοια αυτή προσδιορίζεται στο Παράρτημα Α του Νσχ, ή μόνο για τις οντότητες που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Νσχ, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στο άρθρο 1 παρ. 2 του Νσχ.

5. Επί του άρθρου 9

Με την περίπτωση στ´ της παραγράφου 1 προβλέπεται ότι στο τιμολόγιο, μεταξύ άλλων, αναφέρονται και η «έκταση και το είδος των παρεχόμενων υ-

πηρεσιών». Παρατηρείται ότι ο όρος «έκταση», ανεξαρτήτως της χρησιμοποίησης του και στο άρθρο 226 της Οδηγίας 2006/112/EK, είναι μάλλον αδόκιμος για τον προσδιορισμό παρεχόμενων υπηρεσιών.

6. Επί του άρθρου 11

Με την περίπτωση β' της παραγράφου 2 ορίζεται ότι «σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί». Η ανωτέρω ρύθμιση, ενδεχομένως, δεν βρίσκεται σε αρμονία με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 25 του Νσχ, συμφώνως προς το οποίο, για την αναγνώριση εσόδων «από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια», μπορεί, εναλλακτικώς, «να εφαρμόζεται η μέθοδος της ολοκληρωμένης σύμβασης, όταν δεν επηρεάζονται σημαντικά τα μεγέθη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων». Και αυτό διότι, κατά τη «μέθοδο της ολοκληρωμένης σύμβασης», «τα έσοδα και τα έξοδα από συμβάσεις παροχής υπηρεσίας ή κατασκευαστικά συμβόλαια αναγνωρίζονται με την ολοκλήρωση της σχετικής υπηρεσίας ή έργου» (βλ. Παράρτημα Α του Νσχ).

Επισημαίνεται, εν προκειμένω, η αναντιστοιχία εν σχέσει προς τα οριζόμενα για τα στοιχεία λιανικής πώλησης «σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας ή κατασκευής έργου», για την οποία το άρθρο 13 παρ. 1 περ. δ' του Νσχ παρέχει τη δυνατότητα έκδοσής τους, όχι μόνο «όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί», αλλά και «με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου».

7. Επί του άρθρου 12

Με την προτεινόμενη παράγραφο 8 ορίζεται ότι «η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο νόμος 1809/1988 κατά την θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου». Παρατηρείται ότι η ως άνω ρύθμιση δεν φαίνεται να βρίσκεται σε αρμονία με το άρθρο 38 παρ. 2 του Νσχ, συμφώνως προς το οποίο, «ο νόμος 1809/1988 καταργείται από 1η Ιανουαρίου 2015, καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνου του νόμου. Κατ' εξαίρεση, παραμένει σε ισχύ το άρθρο 10 του νόμου 1809/1988 για παραβάσεις που διαπράττονται μέχρι τις 31 Δεκεμβρίου 2014».

8

Περαιτέρω, με την προτεινόμενη παράγραφο 11 ορίζεται ότι «με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ύστερα από δημοσίευση αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος, δύνανται να απαλλάσσονται ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων από την υποχρέωση της παραγράφου 8. Οι οντότητες αυτές δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με χειρόγραφο τρόπο ή με άλλο τεχνικό μέσο». Δεδομένου ότι η ανωτέρω απόφαση είναι πολύ πιθανό να εκδοθεί μετά την 1.1.2015, λόγω και της ανάγκης τήρησης της διαδικασίας «δημοσίευσης αξιολόγησης των διοικητικών βαρών για τις υποκείμενες οντότητες σε σχέση με το αναμενόμενο φορολογικό όφελος», παρατηρείται ότι μεγάλος αριθμός οντοτήτων που έως σήμερα απαλλάσσονται από τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, θα καταστούν υπόχρεες από την 1.1.2015.

8. Επί του άρθρου 18

Με την περίπτωση β1 της παραγράφου 3 ορίζεται ότι «τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που επιμετρώνται στο κόστος ή στο αποσβέσιμο κόστος υποκείνται σε έλεγχο απομείωσης της αξίας τους, όταν υπάρχουν σχετικές ενδείξεις. Ζημίες απομείωσης προκύπτουν όταν η ανακτήσιμη αξία ενός παγίου καταστεί μικρότερη από την λογιστική του αξία. Η αναγνώριση της ζημιάς απομείωσης γίνεται όταν εκτιμάται ότι η απομείωση είναι μόνιμου χαρακτήρα». Επισημαίνεται ότι στο αντίστοιχο άρθρο 12 παρ. 6 περ. β' της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ δεν γίνεται αναφορά σε «ανακτήσιμη αξία» («recoverable amount») και ορίζεται μόνο ότι «διορθώσεις αξιών γίνονται στα πάγια στοιχεία ενεργητικού, ανεξάρτητα αν έχουν περιορισμένη διάρκεια οικονομικής χρησιμότητας ή όχι, ούτως ώστε να αποτιμώνται στη χαμηλότερη τιμή κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού, αν προβλέπεται ότι η μείωση της αξίας τους θα είναι μόνιμη».

9. Επί του άρθρου 20

Με την προτεινόμενη παράγραφο 6 ορίζεται ότι «μετά την αρχική αναγνώριση, τα αποθέματα επιμετρώνται στην κατ' είδος χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας» (χρήση του όρου «καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία» γίνεται και στο άρθρο 17 παρ. 11 του Νσχ). Κατά το Παράρτημα Α του Νσχ, ως «καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία» («net realizable value») ορίζεται «η εκτιμώμενη τιμή διάθεσης ενός περιουσιακού στοιχείου κατά την κανονική πορεία της επιχειρηματικής δραστηριότητας, μειωμένη κατά το τυχόν κόστος που απαιτείται για την ολοκλήρωσή του και για την πραγματοποίηση της διάθεσης» (βλ. και ΔΛΠ 2.6). Σημειώνεται ότι στο αντίστοιχο άρθρο 12 παρ. 7 της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ χρησιμοποιείται, αντί του όρου «καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία», ο όρος «χαμηλότερη τρέχου-

σα αξία» («lower market value» στην απόδοση της Οδηγίας στα αγγλικά).

10. Επί του άρθρου 21

Με την προτεινόμενη παράγραφο 2 ορίζεται ότι «τα λοιπά μη χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά στο κόστος κτήσης. Μεταγενέστερα επιμετρώνται στη χαμηλότερη αξία μεταξύ κόστους κτήσης και ανακτήσιμης αξίας». Κατά το Παράρτημα Α του Νσχ, ως «ανακτήσιμη αξία» («recoverable amount») ορίζεται «το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της εύλογης αξίας, μειωμένης με το κόστος διάθεσης ενός περιουσιακού στοιχείου (ή μιας μονάδας δημιουργίας χρηματοροών) και της αξίας χρήσης αυτού» (βλ. και ΔΛΠ 36.6). Επισημαίνεται ότι, όπως προαναφέρθηκε, ο όρος «ανακτήσιμη αξία» δεν απαντά στην Οδηγία 2013/34/ΕΕ.

11. Επί του άρθρου 23

Με την προτεινόμενη παράγραφο 1 ορίζεται ότι «οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν (...) Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, οι κρατικές επιχορηγήσεις αποσβένονται με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα, στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του στοιχείου που επιχορηγήθηκε».

Επισημαίνεται ότι η ως άνω ρύθμιση δεν βρίσκεται σε αρμονία με τη λογιστική μεταχείριση που επιτάσσει το άρθρο 14 παρ. 10 του ν. 3908/2011 «Ενίσχυση Ιδιωτικών Επενδύσεων για την Οικονομική Ανάπτυξη, την Επιχειρηματικότητα και την Περιφερειακή Συνοχή», συμφώνως προς το οποίο, τα ποσά των επιχορηγήσεων εμφανίζονται σε λογαριασμό αφορολόγητου αποθεματικού (βλ., ομοίως, και άρθρο 8 παρ. 6 του ν. 3299/2004 «Κίνητρα Ιδιωτικών Επενδύσεων για την Οικονομική Ανάπτυξη και την Περιφερειακή Σύγκλιση»).

12. Επί του άρθρου 30

Με την προτεινόμενη περίπτωση α' της παραγράφου 13 παρέχεται δυνατότητα να συντάσσουν μόνο συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων (συμφώνως προς το υπόδειγμα Β.6) και να παρέχουν τις πληροφορίες της παραγράφου 2 του άρθρου 30 «οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα με βάση τους νόμους 89/1967 και 378/1968». Ερωτάται αν, για την ταυτότητα του λόγου, η ίδια δυνατότητα θα πρέπει να παρασχεθεί και στις αλλοδαπές επιχειρήσεις που εγκαθίστανται στην Ελλάδα δυνάμει του άρθρου 25 του ν. 27/1975.

13. Επί του άρθρου 35

Στις παραγράφους 1, 2 και 3 του προτεινόμενου άρθρου ο όρος «συγγενής» πρέπει να αντικατασταθεί από τον όρο «συγγενής οντότητα». Ως προς τον ορισμό της έννοιας «συγγενής οντότητα» που δίδεται στο Παράρτημα Α του Νοσχ, συμφώνως προς τον οποίο «συγγενής» είναι «μια οντότητα, περιλαμβανομένης μιας οντότητας χωρίς νομική μορφή όπως ένας συνεταιρισμός, επί της οποίας ο επενδυτής έχει ουσιώδη επιρροή, και η οποία δεν είναι ούτε θυγατρική ούτε κοινοπραξία», παρατηρείται κατ' αρχάς ότι, κατά το ελληνικό δίκαιο, ο συνεταιρισμός έχει νομική προσωπικότητα. Περαιτέρω, σημειώνεται ότι ο ανωτέρω ορισμός αυτός δεν βρίσκεται οπωσδήποτε σε αρμονία με τον διδόμενο στο άρθρο 2 της Οδηγίας 2013/34/ΕΕ, συμφώνως προς τον οποίο «συγγενής» είναι μια «επιχείρηση στην οποία έχει συμμετοχή άλλη επιχείρηση και επί των λειτουργικών και οικονομικών πολιτικών της οποίας αυτή η άλλη επιχείρηση ασκεί σημαντική επιρροή (...)».

Αθήνα, 18.11.2014

Ο εισηγητής
Γεώργιος Φωτόπουλος
Ειδικός Επιστημονικός Συνεργάτης

Ο Προϊστάμενος του Α΄ Τμήματος
Νομοτεχνικής Επεξεργασίας
Ξενοφών Παπαρρηγόπουλος
Αν. Καθηγητής
του Πανεπιστημίου Θεσσαλίας

Ο Προϊστάμενος της Β΄ Διεύθυνσης
Επιστημονικών Μελετών
Αστέρης Πλιάκος
Καθηγητής του Οικονομικού
Πανεπιστημίου Αθηνών

Ο Πρόεδρος του Επιστημονικού Συμβουλίου
Κώστας Μαυριάς
Ομότιμος Καθηγητής της Νομικής Σχολής του Πανεπιστημίου Αθηνών

