

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ



ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Λογιστικός Χειρισμός και Φορολογική Αναγνώριση Δαπανών
σε Γ' κατηγορίας Βιβλία

ΕΥΘΥΜΙΑΔΟΥ ΒΑΣΙΛΙΚΗ

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ
ΠΕΤΡΑΚΗΣ ΛΟΥΚΑΣ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2011

ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ

ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

Λογιστικός Χειρισμός και Φορολογική Αναγνώριση Δαπανών
σε Γ' κατηγορίας Βιβλία

ΕΥΘΥΜΙΑΔΟΥ ΒΑΣΙΛΙΚΗ

(Α.Μ. 13605)

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ
ΠΕΤΡΑΚΗΣ ΛΟΥΚΑΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΞΩΦΥΛΛΟ.....	1
ΕΣΩΦΥΛΛΟ.....	2
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ.....	3
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ.....	5
ΠΡΟΛΟΓΟΣ.....	6
ΕΙΣΑΓΩΓΗ..... Σφάλμα! Δεν έχει οριστεί σελιδοδείκτης.	7
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	9
1.1 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΓΝΩΡΙΣΜΑΤΑ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ.....	9
1.2 ΒΑΣΙΚΕΣ ΕΝΝΟΙΕΣ ΚΑΙ ΟΡΙΣΜΟΙ.....	9
1.3 Η ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ.....	11
1.4 Ο ΡΟΛΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	14
1.5 Η ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΗ ΒΑΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	18
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	20
2.1. ΑΡΘΡΟ 31 Ν.2238/1994.....	22
2.2.ΑΡΘΡΟ 105 ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟΥ ΚΑΙ ΚΑΘΑΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	43
2.3 ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ.....	45
2.4 ΔΑΠΑΝΕΣ ΔΙΑΦΗΜΙΣΗΣ.....	50
2.5 Η ΑΞΙΑ ΤΩΝ ΕΜΠΟΡΕΥΣΙΜΩΝ ΑΓΑΘΩΝ ΚΑΙ ΠΡΩΤΩΝ ΥΛΩΝ.....	52
2.6 ΤΟΚΟΙ ΔΑΝΕΙΩΝ ΚΑΙ ΠΙΣΤΩΣΕΩΝ.....	53
2.7 ΦΟΡΟΙ ΤΕΛΗ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ.....	55
2.8 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ.....	56
2.9 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ.....	68
2.10 Η ΖΗΜΙΑ ΠΟΥ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΘΗΚΕ ΑΠΟ ΦΘΟΡΑ ΑΠΩΛΕΙΑ Η ΑΠΟΤΙΜΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ.....	90
2.11 ΤΑ ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΑΛΛΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΕΤΑΙΡΙΕΣ ΧΡΗΜΑΤΟΔΟΤΙΚΗΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ.....	92
2.12 ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΙΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗΣ ΔΑΠΑΝΗΣ.....	93
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3:ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	97
3.1 ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ.....	99
3.2 ΑΠΟΣΒΕΣΗ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ.....	99

3.3 ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ.....	100
3.4 ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΩΡΙΣ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ.....	104
3.5 ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ, ΛΗΞΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ, Κ.Τ.Λ. ΑΠΟ . ΕΞΩΧΩΡΙΑ ΕΤΑΙΡΙΑ.....	107
3.6 ΔΙΑΦΗΜΙΣΗ.....	109
3.7 ΔΩΡΕΕΣ.....	111
3.8 ΜΙΣΘΟΙ.....	113
3.9 ΜΙΣΘΟΙ ΑΠΟΛΑΒΕΣ ΜΕΛΩΝ ΔΣ ΑΝΩΝΥΜΗΣ ΕΤΑΙΡΙΑΣ ΚΑΙ ΕΤΑΙΡΩΝ Ε.Π.Ε.....	115
3.10 ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ ΣΕ ΕΤΑΙΡΙΕΣ LEASING.....	116
3.11 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ.....	116
3.12 ΤΟΚΟΙ.....	117
3.13 ΥΠΟΤΙΜΗΣΗ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ.....	118
3.14 ΦΟΡΟΙ-ΤΕΛΗ-ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ.....	119
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ.....	122
4.1 ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ.....	122
4.2 ΟΡΓΑΝΙΚΑ ΕΣΟΔΑ ΚΑΤ' ΕΙΔΟΣ.....	136
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΣΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ.....	136
5.1 ΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΩΝ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ.....	138
5.2 ΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ.....	142
5.3 ΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΕΞΟΔΩΝ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ.....	144
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	148
6.1 ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.....	148
6.2 ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.....	148
6.3 ΧΡΟΝΟΣ ΕΠΙΒΟΛΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ.....	148
6.4 ΕΞΕΥΡΕΣΗ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ.....	149
6.5 ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ.....	150
6.6 ΑΡΧΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΝΑΓΝΩΡΙΣΗΣ ΖΗΜΙΑΣ.....	150
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ.....	155
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ.....	174

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Α.Ε.	Ανώνυμη εταιρία
Α.Π.Υ.	Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών
Γνωμ.	Γνωμοδότηση
Δ.Ο.Υ.	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
Ε.Γ.Λ.Σ.	Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο
Ε.Π.Ε.	Εταιρία Περιορισμένης Ευθύνης
Ε.ΣΥ.Λ.	Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής
Ι.Κ.Α.	Ίδρυμα Κοινωνικών Ασφαλίσεων
Κ.Β.Σ.	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
Κ.Φ.Ε.	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
Ν.Δ.	Νομοθετικό Διάταγμα
Ν.Π.Δ.Δ.	Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
Ν.Σ.Κ.	Νομικό Συμβούλιο Κράτους
Ο.Γ.Α.	Οργανισμός Γεωργικών Ασφαλίσεων
Π.Δ.	Προεδρικό Διάταγμα
ΠΟΛ	Πολιτογραφημένη Διαταγή της Διοίκησης
ΣτΕ	Συμβούλιο της Επικρατείας
Τ.Σ.Α.Υ.	Ταμείο Σύνταξης και Ασφάλισης Υγειονομικών
Φ.Μ.Υ.	Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών
Φ.Π.Α.	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας
Χ.Α.Α.	Χρηματιστήριο Αξιών Αθηνών

ΠΡΟΛΟΓΟΣ

Η επιχείρηση ως ζωντανός οργανισμός συναλλάσσεται διαρκώς πραγματοποιώντας πράξεις με προμηθευτές, πελάτες, μετόχους, τρίτους και το ίδιο το Δημόσιο. Όλες οι συναλλαγές της καταγράφονται στα τηρούμενα βιβλία με στόχο την εμφάνιση της όλης οικονομικής υπόστασής της. Οι συναλλαγές καταγράφονται στο σύνολό τους, όπως πραγματοποιούνται και μέσω της καταγραφής αξιολογούνται όλα τα στοιχεία, λαμβάνονται αποφάσεις και γενικά διοικείται η επιχείρηση είτε λειτουργεί ως νομικό είτε ως φυσικό πρόσωπο.

Στο τέλος προσδιορίζεται το λογιστικό αποτέλεσμα, το οποίο όμως κατά την υποβολή της φορολογικής δήλωσης διαφοροποιείται, αφού υπάρχει ένα σύνολο διατάξεων και κανόνων αναγνώρισης ή απόρριψης ή μερικής αναγνώρισης των πραγματικών δαπανών.

Οι προϋποθέσεις και οι κανόνες αναγνώρισης ή μη των δαπανών είναι πλέον πολύπλοκοι, εξειδικευμένοι, ενίοτε υπερεξειδικευμένοι και κάποιες φορές απαγορευτικοί για να επιτευχθούν και τηρηθούν. Η συγκεκριμένη εργασία πραγματεύεται τα παραπάνω θέματα και ειδικότερα την παρουσίαση των εκπιπτόμενων δαπανών σε εταιρίες που τηρούν βιβλία Γ κατηγορίας.

Για την υλοποίηση του σκοπού αυτού, άντλησα πληροφορίες από τη σχετική βιβλιογραφία την οποία και έχω παραθέσει στην εργασία μου, καθώς και από διοικητικές λύσεις, προεδρικά διατάγματα, δικαστηριακή νομολογία, τα οποία βρήκα σε επίσημες ιστοσελίδες του διαδικτύου.

Σημαντικό ρόλο στην ολοκλήρωση της εργασίας μου έπαιξαν λογιστές, υπάλληλος εταιρίας, που τηρεί βιβλία Γ κατηγορίας, καθώς επίσης και συμβουλευτικό στέλεχος άλλης εταιρίας.

Από την εκπόνηση της εργασίας μου απέκτησα αρκετές γνώσεις στο κομμάτι του λογιστικού αποτελέσματος, στενότερη επαφή με τη διαδικασία προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματος, αποστήθισα νόμους και κατανόησα ποιες είναι τελικά οι δαπάνες οι οποίες εκπίπτουν στο ακαθάριστο εισόδημα ποιες όχι και υπό ποιες προϋποθέσεις.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι εκπιπόμενες δαπάνες, ο οποίος και είναι ο τίτλος της εργασίας είναι πιο επίκαιρες από ποτέ καθώς στην περίοδο αυτή της οικονομικής ύφεσης που διανύουμε επηρεάζουν κρίσιμα μια εταιρία και κατ' επέκταση τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της.

Αναλυτικότερα η εργασία χωρίζεται σε έξι κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο γίνεται μια σύντομη αναφορά στη φορολογία και τα γενικά χαρακτηριστικά της, οι βασικές έννοιες της φορολογικής βάσης, φορολογούμενης μονάδας και του φορολογικού συντελεστή. Ακολουθεί η διάκριση των φόρων σε άμεσους-έμμεσους, αναλογικούς-προοδευτικούς, ο ρόλος της φορολογίας και κλείνοντας η δικαιολογητική βάση του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων.

Το δεύτερο είναι και το σημαντικότερο κεφάλαιο καθώς πραγματεύεται αποκλειστικά το αντικείμενο της εργασίας, αναλύει δηλαδή όλες τις εκπιπόμενες δαπάνες. Αρχικά γίνεται παράθεση του άρθρου 31 του νόμου 2238/1994 και συνεχίζει συμπληρωματικά με το άρθρο 105, τα οποία περιγράφουν αναλυτικά τις συγκεκριμένες δαπάνες των οποίων η έκπτωση επιτρέπεται.

Το τρίτο κεφάλαιο λειτουργεί αντιθετικά με το δεύτερο. Παρουσιάζονται δηλαδή οι μη εκπιπόμενες δαπάνες όπως αυτές προσδιορίζονται με τις διοικητικές λύσεις και τις αποφάσεις του συμβουλίου της επικρατείας.

Το τέταρτο κεφάλαιο πραγματεύεται το λογιστικό χειρισμό του αποτελέσματος. Παρουσιάζονται όλοι οι λογαριασμοί εξόδων όπως αυτοί προβλέπονται στο λογιστικό σχέδιο, των λογιστικών χειρισμών τακτοποίησης που πραγματοποιούνται στο τέλος της χρήσης, και δίνονται παραδείγματα λογιστικών εγγραφών. Ολοκληρώνοντας το κεφάλαιο έγινε μια μικρή αναφορά στα έσοδα .

Γενικά οι λογαριασμοί των φόρων διακρίνονται σε αυτούς των υποχρεώσεων, των απαιτήσεων και των εξόδων. Η διάκριση αυτή αποτελεί το αντικείμενο του πέμπτου κεφαλαίου, όπου παρουσιάζονται αναλυτικά οι λογαριασμοί που ανήκουν στην κάθε κατηγορία φόρων και οι αντίστοιχοι λογιστικοί χειρισμοί.

Στο έκτο και τελευταίο κεφάλαιο γίνεται σαφές ότι το λογιστικό αποτέλεσμα μπορεί να διαφέρει, και συνήθως διαφέρει από το φορολογικό. Γίνεται λοιπόν μια

σύντομη αναφορά στο αντικείμενο, υποκείμενο και χρόνο επιβολής του φόρου και στη συνέχεια στην εξεύρεση του ακαθάριστου εισοδήματος, όπως αυτή προβλέπεται από τα άρθρα 31 και 105 του Ν.2238/1994, στον υπολογισμό του φορολογητέου αποτελέσματος με τη χρήση παραδειγμάτων, και τέλος στις αρχές της φορολογικής αναγνώρισης ζημίας.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΓΕΝΙΚΑ ΠΕΡΙ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

1.1 Χαρακτηριστικά Γνωρίσματα των Φόρων

Για να μπορούν να διαθέτουν τα δημόσια αγαθά δωρεάν στο κοινωνικό σύνολο, καθώς επίσης και να καλύπτουν τις διάφορες άλλες δαπάνες τους, οι δημόσιοι φορείς χρειάζονται πόρους, τους οποίους δε διαθέτουν, γιατί η περιουσία τους είναι περιορισμένη και δε διαθέτει άλλους ίδιους πόρους. Για την απόκτηση αυτών των πόρων, επομένως, οι δημόσιοι φορείς χρησιμοποιούν άλλα μέσα. Ορισμένα από αυτά είναι μονομερή και έχουν αναγκαστικό χαρακτήρα και άλλα διμερή με προαιρετικό. Ως μονομερή ονομάζονται τα μέσα που συνεπάγονται παροχή των ιδιωτικών φορέων προς τους δημόσιους φορείς χωρίς αντίστοιχη ειδική αντιπαροχή των τελευταίων. Τονίζεται η λέξη ειδική αντιπαροχή, γιατί οι δημόσιοι φορείς κάνουν μια γενική αντιπαροχή προς τους ιδιωτικούς περιλαμβάνοντας όλες τις υπηρεσίες τους, αλλά η αντιπαροχή αυτή δε συνδέεται άμεσα με το ποσό του φόρου που πληρώνει κάθε ιδιωτικός φορέας. Στα διμερή μέσα συνεπάγονται παροχή των ιδιωτικών φορέων στους δημόσιους φορείς και αντίστοιχα ειδική αντιπαροχή των τελευταίων στους πρώτους. Στην πρώτη κατηγορία περιλαμβάνονται συνήθως οι φόροι, ενώ στη δεύτερη τα έσοδα από δανεισμό, καθώς και τα έσοδα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Από την ανωτέρω ανάλυση προκύπτει ότι οι φόροι έχουν δύο βασικά γνωρίσματα: α) αποτελούν αναγκαστικό μέσο μετάθεσης πόρων από τον ιδιωτικό προς τον δημόσιο τομέα και β) αποτελούν μέσο μονομερές, δηλαδή συνεπάγονται μόνο παροχή από τους ιδιωτικούς προς τους δημόσιους φορείς χωρίς αντίστοιχα ειδική αντιπαροχή των τελευταίων στους πρώτους.

1.2 Βασικές Έννοιες και Ορισμοί

1.1.2 Η φορολογική βάση

Φορολογική βάση είναι το μέγεθος με βάση το οποίο υπολογίζεται η φορολογική υποχρέωση, δηλαδή το ποσό του φόρου που πρέπει να καταβάλει ο φορολογούμενος. Ως φορολογική βάση μπορεί να χρησιμοποιηθεί οποιοδήποτε χαρακτηριστικό γνώρισμα των φορολογούμενων, οικονομικό ή μη οικονομικό. Συνήθως, ως φορολογική βάση χρησιμοποιούνται διάφορα οικονομικά χαρακτηριστικά του φορολογούμενου όπως το εισόδημα, η περιουσία και η δαπάνη.

Στη θεωρία υπάρχει σημαντική διαμάχη σχετικά με το ποιο από τα τρία αυτά στοιχεία αποτελεί την καλύτερη βάση για τον υπολογισμό των φόρων και οδηγεί σε δικαιότερη κατανομή της επιβάρυνσης που αυτοί δημιουργούν. Η περιουσία χρησιμοποιούταν ως κύρια βάση της φορολογίας κατά την περίοδο πριν από την βιομηχανική επανάσταση. Κατά την περίοδο αυτή, η περιουσία αποτελούσε την κύρια πηγή εισοδήματος και επομένως, έδειχνε το μέγεθος της οικονομικής ευημερίας των πολιτών. Μετά από την περίοδο αυτή, αναπτύχθηκε ο δευτερογενής και τριτογενής τομέας της οικονομίας, και το εισόδημα από εργασία πήρε την κύρια θέση στο συνολικό εισόδημα, ενώ η περιουσία έπαυε να αποτελεί το πιο πρόσφορο μέγεθος για τον υπολογισμό των φόρων και τη θέση της πήρε το εισόδημα.

Σήμερα πλέον γίνεται γνωστό ότι το εισόδημα πρέπει να χρησιμοποιείται πρωταρχικά ως βάση για τον υπολογισμό της φορολογικής υποχρέωσης, καθώς αποτελεί τον κύριο δείκτη της οικονομικής ευμάρειας και επομένως, της δυνατότητας των φορολογούμενων να συμβάλουν στη χρηματοδότηση των δημοσίων δαπανών.

Παρόλα αυτά, συμπληρωματικά θα πρέπει να συμβάλει και η περιουσία γιατί αν έχουμε δυο φορολογούμενους με το ίδιο εισόδημα, στη χρηματοδότηση των δημοσίων δαπανών θα συμβάλει, εκείνος που έχει και περιουσία.

Στην πράξη, ως φορολογική βάση χρησιμοποιούνται και τα τρία οικονομικά χαρακτηριστικά, δηλαδή το εισόδημα, η δαπάνη και η περιουσία, με τη συμβολή της περιουσίας στα φορολογικά έσοδα των δημοσίων φορέων να είναι περιορισμένη.

1.2.2 Η φορολογούμενη μονάδα

Το πρόσωπο του οποίου τα χαρακτηριστικά χρησιμοποιούνται ως βάση υπολογισμού των φόρων, λ.χ. το εισόδημά του, η περιουσία του, οι καταναλωτικές

δαπάνες του, και το οποίο είναι συνήθως υποχρεωμένο να καταβάλλει το φόρο στο δημόσιο λέγεται φορολογούμενη μονάδα.

1.2.3 Ο φορολογικός συντελεστής

Φορολογικός συντελεστής είναι ο φόρος που αντιστοιχεί σε κάθε μια μονάδα φορολογικής βάσης. Διακρίνουμε το μέσο φορολογικό συντελεστή και τον οριακό φορολογικό συντελεστή. Μέσος φορολογικός συντελεστής είναι ο λόγος του ποσού φόρου που καταβάλλεται συνολικά από μια φορολογούμενη μονάδα προς τη συνολική αξία της φορολογικής βάσης. Οριακός φορολογικός συντελεστής είναι ο πρόσθετος φόρος που πρέπει να καταβληθεί για κάθε μια νέα μονάδα αύξησης της φορολογικής βάσης. Έτσι, αν υποθέσουμε ότι ο φόρος που οφείλεται από μια φορολογική μονάδα δίνεται από τη σχέση : $T = \varphi (B)$, όπου T παριστάνει το ύψος του φόρου και B το μέγεθος της φορολογικής βάσης, ο μέσος φορολογικός συντελεστής δίνεται από τη σχέση $t = T/B$ και οριακός φορολογικός συντελεστής από τη σχέση $t' = \Delta T / \Delta B$.

1.2 Η Διάκριση των Φόρων

Οι φόροι μπορούν να διακριθούν με διάφορα κριτήρια. Η κυριότερη και πιο παραδοσιακή διάκριση είναι σε **Άμεσους** και **Έμμεσους** φόρους.

Η διάκριση αυτή βασίζεται είτε στον τρόπο που εισπράττονται (διοικητική άποψη) είτε στη φύση του φορολογικού αντικειμένου (δημοσιονομική άποψη). Σύμφωνα με την πρώτη από τις δυο απόψεις στο φορολογικό μας σύστημα οι άμεσοι φόροι είναι ονομαστικοί, δηλαδή αναφέρονται σε ορισμένα πρόσωπα και επιβάλλονται στο παραγόμενο εισόδημα ή τη περιουσία του φορολογούμενου. Τέτοιοι φόροι είναι ο φόρος εισοδήματος, ο φόρος κληρονομιών, ο φόρος δωρεών και γονικών παροχών, ο φόρος μεταβίβασης ακινήτων, ο φόρος ακίνητης περιουσίας κτλ. Κατά την άποψη αυτή και ο γνωστός σε όλους μας Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) είναι άμεσος καθώς βεβαιώνεται και εισπράττεται με την ίδια διαδικασία των άμεσων φόρων δηλαδή με ονομαστικούς καταλόγους.

Έμμεσοι φόροι με την άποψη αυτή είναι όσοι επιβάλλονται στο δαπανώμενο εισόδημα και εισπράττονται όχι ονομαστικά, αλλά με την ευκαιρία πραγματοποίησης ορισμένων γεγονότων ή συναλλαγών. Τέτοιοι φόροι είναι οι δασμοί, τα τέλη χαρτοσήμου, οι φόροι κατανάλωσης και γενικά όσοι άλλοι εισπράττονται όχι με καταλόγους αλλά με βάση τιμολόγια.

Με τη δημοσιονομική άποψη βασικό στοιχείο για τη διάκριση είναι η δυνατότητα του φορολογούμενου να μετακυλήσει το φόρο τον οποίο –σύμφωνα με το νόμο– όφειλε να πληρώσει ή η φύση του φορολογικού αντικειμένου. Με την άποψη αυτή άμεσος είναι ο φόρος που επιβάλλεται σε πρόσωπο που οφείλει να τον καταβάλει στο δημόσιο και έμμεσος είναι ο φόρος που επιβάλλεται πάλι σε πρόσωπο, το οποίο όμως τελικά θα μετακυλήσει το φόρο σε τρίτο πρόσωπο.

Με την άποψη αυτή άμεσοι φόροι στο σύστημά μας είναι ο φόρος εισοδήματος, ο φόρος κληρονομιών, ο φόρος δωρεών και ο φόρος γονικών παροχών, ενώ έμμεσοι φόροι είναι οι δασμοί, οι φόροι κατανάλωσης, ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), καθώς και όσοι άλλοι φόροι μπορούν να επιρριφθούν από τους κατά νόμο υπόχρεους σε τρίτους.

Σύμφωνα με τη νεότερη άποψη, ωστόσο, η διάκριση των φόρων βασίζεται στη φύση του φορολογικού αντικειμένου, αφού ληφθεί υπόψη και η φοροδοτική ικανότητα του φορολογούμενου. Έτσι σύμφωνα με τη νεότερη αυτή άποψη, άμεσος φόρος είναι αυτός που επιβάλλεται στο εισόδημα του φορολογούμενου ή στην περιουσία του, ενώ έμμεσος φόρος είναι αυτός που επιβάλλεται στο εισόδημα που δαπάνησε ο φορολογούμενος, δηλαδή στην κατανάλωση, καθώς ο φόρος αυτός μόνο μέσω του ύψους της φορολογητέας ύλης αναδεικνύει, όχι κατά τρόπο άμεσο και απόλυτο, την οικονομική δύναμη του φορολογούμενου.

Οι παραπάνω φόροι εμφανίζουν κατά την επιβολή και την είσπραξή τους, ορισμένα πλεονεκτήματα και μειονεκτήματα. Ειδικότερα οι άμεσοι φόροι πλεονεκτούν έναντι των έμμεσων φόρων γιατί:

A. Είναι δικαιότεροι, αφού πλήττουν περισσότερο τους πολίτες που έχουν μεγαλύτερη φοροδοτική ικανότητα, σε αντίθεση με τους έμμεσους φόρους που επιβάλλονται χωρίς καμία διάκριση σε όλους τους πολίτες.

B. Είναι πιο σταθεροί και οι πολίτες γνωρίζουν εκ των προτέρων τις φορολογικές τους υποχρεώσεις, πράγμα που δε συμβαίνει με τους έμμεσους φόρους.

Οι έμμεσοι φόροι από την άλλη πλεονεκτούν έναντι των άμεσων διότι:

A. Είναι άμεσης και εύκολης απόδοσης, αφού επιβάλλονται εύκολα σε όλους τους πολίτες, πράγμα που δε συμβαίνει με τους έμμεσους φόρους.

B. Έχουν μικρότερο κόστος βεβαίωσης και εισπράττονται ευκολότερα, σε αντίθεση με άμεσους φόρους που απαιτούν μεγάλες δαπάνες βεβαίωσης και η είσπραξή τους είναι δυσκολότερη.

Ένα άλλο κριτήριο, με βάση το οποίο μπορούν να διακριθούν οι φόροι είναι η φύση Του φορολογικού συντελεστή. Με βάση το κριτήριο αυτό, οι φόροι διακρίνονται σε δύο κύριες κατηγορίες, τους αναλογικούς και τους προοδευτικούς.

Αναλογικοί είναι οι φόροι, των οποίων οι συντελεστές παραμένουν σταθεροί, ως ποσοστό, ανεξάρτητα από το ύψος της φορολογητέας ύλης. Παράδειγμα αναλογικού φόρου στην Ελλάδα αποτελεί ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων, που επιβάλλεται με ενιαίο συντελεστή, ανεξάρτητα από το ύψος του φορολογητέου εισοδήματος του νομικού προσώπου. Άλλο χαρακτηριστικό παράδειγμα αναλογικού φόρου αποτελεί ο Φ.Π.Α., του οποίου ο υψηλός συντελεστής έχει ορισθεί σε 23% και ο μειωμένος σε 13%.

Προοδευτικοί είναι οι φόροι των οποίων ο συντελεστής αυξάνει, στο μέτρο που αυξάνει και η φορολογητέα ύλη. Προοδευτικός είναι ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων, γιατί ο συντελεστής του αυξάνεται όσο αυξάνεται όσο αυξάνεται το ύψος του εισοδήματος του φορολογούμενου φυσικού προσώπου. Επίσης προοδευτικός είναι ο φόρος κληρονομιών, γιατί και εδώ αυξάνεται ο συντελεστής όσο αυξάνεται η αξία της κληρονομικής μερίδας του κληρονόμου.

Επιπλέον, θα πρέπει να σημειώσουμε ότι σε ορισμένες περιπτώσεις ο νόμος επιβάλλει σταθερό (σε ευρώ) ποσό φόρου, ανεξάρτητο δηλαδή από το ποσό της φορολογητέας ύλης (π.χ. τα τέλη χαρτοσήμου για τα γενικής φύσεως έγγραφα, κ.λ.π.).

Στην περίπτωση αυτή, οι φόροι χαρακτηρίζονται ως πάγιοι.

Ο φόρος εισοδήματος των νομικών προσώπων και κυρίως των ανωνύμων εταιριών, των οποίων θα εξετάσουμε στην παρούσα εργασία, είναι σύμφωνα με την ανάλυση που προηγήθηκε ένας άμεσος και αναλογικός φόρος.

1.4 Ο Ρόλος της Φορολογίας

Οι φόροι αποτελούν βασικό δημοσιονομικό μέγεθος και αποτελούν την κύρια πηγή εσόδων των δημόσιων φορέων και ιδιαίτερα του κράτους. Οι φόροι χρησιμοποιούνται για την προώθηση των διάφορων επιδιώξεων του κοινωνικού συνόλου με τους εξής τρόπους:

1. Η ταμειυτική λειτουργία της φορολογίας

Όπως αναφέρθηκε προηγουμένως, η φορολογία αποτελεί την κύρια πηγή εσόδων των δημόσιων φορέων και ιδιαίτερα του κράτους. Με τη φορολογία οι δημόσιοι φορείς εξασφαλίζουν τους πόρους που είναι απαραίτητοι για την παροχή των δημοσίων αγαθών στο κοινωνικό σύνολο, για τα οποία δεν μπορούν ή δεν κρίνουν απαραίτητο να επιβάλλουν τιμή, καθώς επίσης και για την προώθηση των υπολοίπων δραστηριοτήτων τους που συνεπάγονται δαπάνες. Η λειτουργία αυτή της φορολογίας είναι γνωστή ως ταμειυτική λειτουργία ή ταμειυτικός σκοπός της φορολογίας. Είναι φανερό ότι η λειτουργία αυτή είναι ιδιαίτερα σημαντική, αφού οι δημόσιοι φορείς δεν διαθέτουν ίδιους πόρους, ενώ τα έσοδά τους από άλλες πηγές είναι σχετικά περιορισμένα. Κατά συνέπεια, χωρίς τη φορολογία δε θα μπορούσαν να εξασφαλίσουν τους πόρους για τη χρηματοδότηση των δραστηριοτήτων τους και την προώθηση των στόχων του κοινωνικού συνόλου.

2. Η φορολογία ως μέσο βελτίωσης της κατανομής των πόρων

Οι δημόσιοι φορείς μπορεί να χρησιμοποιούν τη φορολογία για τη βελτίωση της κατανομής των πόρων, τόσο άμεσα, όσο και έμμεσα.

Άμεσα μπορεί να χρησιμοποιηθεί η φορολογία για τη βελτίωση της κατανομής των πόρων όταν με αυτή αποθαρρύνονται ορισμένες δραστηριότητες ή μεταβάλλονται οι μέθοδοι παραγωγής κ.α. Όταν μια δραστηριότητα συνεπάγεται κοινωνικό κόστος μεγαλύτερο από το ιδιωτικό κόστος, όπως λ.χ. οι δραστηριότητες που μολύνουν την ατμόσφαιρα ή καταστρέφουν το περιβάλλον, ο μηχανισμός των τιμών οδηγεί σε παραγωγή μεγαλύτερη από την κοινωνικά επιθυμητή, επειδή οι ιδιώτες δε λαμβάνουν υπόψη τους το πρόσθετο κοινωνικό κόστος από την μόλυνση της ατμόσφαιρας ή την καταστροφή του περιβάλλοντος. Αν όμως το κράτος τους επιβάλλει ένα φόρο ίσο με

το κατά μονάδα πρόσθετο κοινωνικό κόστος που δημιουργούν, τότε θα λάβουν υπόψη τους το συνολικό κόστος για την κοινωνία και θα μειώσουν την παραγωγή τους στο κοινωνικά επιθυμητό επίπεδο.

Ανάλογα αποτελέσματα μπορούν να επιτευχθούν αν επιβληθεί ένας φόρος στη χρήση ενός παραγωγικού συντελεστή, του οποίου η χρήση επιθυμείται να αποθαρρυνθεί. Η επιβολή ενός τέτοιου φόρου θα αυξήσει την τιμή του συντελεστή και θα οδηγήσει σε υποκατάσταση του από άλλους συντελεστές. Ορισμένοι φόροι στην πράξη επιβάλλονται με κύριο στόχο την αποθάρρυνση ορισμένων δραστηριοτήτων και τη βελτίωση της κατανομής των πόρων. Κλασικό παράδειγμα τέτοιων φόρων είναι λ.χ. οι φόροι που επιβάλλονται στα καπνοβιομηχανικά προϊόντα ή στα ποτά, οι οποίοι αποβλέπουν στον περιορισμό της κατανάλωσης των προϊόντων αυτών που θεωρούνται ότι προκαλούν εξωτερικές επιβαρύνσεις στο κοινωνικό σύνολο.

Εκτός από την πιο πάνω χρησιμοποίηση της φορολογίας για την αποθάρρυνση ορισμένων δραστηριοτήτων και, επομένως, την άμεση παρέμβαση στην κατανομή των πόρων, η φορολογία χρησιμοποιείται έμμεσα για τη βελτίωση της κατανομής των πόρων. Για παράδειγμα, όταν ο μηχανισμός των τιμών δεν κατευθύνει επαρκείς πόρους σε ορισμένες δραστηριότητες, οι δημόσιοι φορείς θα μπορούσαν να επιδοτήσουν τις δραστηριότητες αυτές, με αποτέλεσμα να μειωθεί το κόστος παραγωγής και η τιμή των προϊόντων και να αυξηθεί η ζήτησή τους. Για να το κάνουν όμως αυτό, πρέπει να έχουν τους πόρους, τους οποίους μπορούν να διασφαλίσουν με τη φορολογία.

Ακραίο παράδειγμα είναι φυσικά τα δημόσια αγαθά, τα οποία παράγονται από τους δημόσιους φορείς ακριβώς επειδή ο μηχανισμός των τιμών δεν μπορεί να εξασφαλίσει πόρους για την παροχή τους από ιδιωτικούς φορείς. Η φορολογία αποτελεί και εδώ το μέσο για τη διασφάλιση των πόρων αυτών στους δημόσιους φορείς.

3. Η φορολογία ως μέσο αναδιανομής του εισοδήματος

Ιδιαίτερα σημαντικός είναι και ο ρόλος της φορολογίας στην αναδιανομή του εισοδήματος. Και εδώ η φορολογία μπορεί να χρησιμοποιηθεί τόσο άμεσα όσο και έμμεσα για την επίτευξη της επιθυμητής αναδιανομής. Άμεση επίδραση στην διανομή του εισοδήματος ασκεί η φορολογία όταν δεν είναι αναλογική ως προς το εισόδημα.

Αν και προοδευτική, όπως λ.χ. ο φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων, τότε επιβαρύνει λιγότερο τα άτομα με χαμηλότερο εισόδημα και περισσότερο τα άτομα με υψηλό εισόδημα επομένως, αναδιανέμει εισόδημα από τις υψηλότερες στις χαμηλότερες εισοδηματικές τάξεις. Αντίθετα, αν ο φόρος είναι αντίστροφα προοδευτικός ως προς το εισόδημα, όπως λ.χ. οι έμμεσοι φόροι, τότε επιβαρύνει περισσότερο τις χαμηλές εισοδηματικές τάξεις και αναδιανέμει εισόδημα από τα πτωχότερα στα πλουσιότερα άτομα της κοινωνίας.

Εξάλλου η φορολογία βοηθάει και έμμεσα στην αναδιανομή του εισοδήματος, ακριβώς επειδή επιτρέπει την χρηματοδότηση δαπανών που στοχεύουν στην αναδιανομή αυτή. Για παράδειγμα, οι δημόσιοι φορείς μπορεί να αναδιανείμουν εισόδημα προς όφελος των χαμηλότερων εισοδηματικών τάξεων με τη χορήγηση μεταβιβαστικών πληρωμών, λ.χ. συντάξεων, επιδομάτων ανεργίας, οικογενειακών επιδομάτων κ.α. η φορολογία είναι το μέσο που θα εξασφαλίσει και πάλι τους αναγκαίους πόρους για τη χρησιμοποίηση των αναδιανεμητικών αυτών δαπανών.

4. Η φορολογία ως μέσο σταθεροποίησης της οικονομίας

Ο ρόλος της φορολογίας ως μέσο σταθεροποίησης της οικονομίας αμφισβητείται έντονα από πολλούς οικονομολόγους, ενώ άλλοι θεωρούν ότι η φορολογία μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την προώθηση μακροοικονομικών στόχων της κοινωνίας. Ορισμένοι από τους τελευταίους οικονομολόγους θεωρούν ότι η φορολογία επηρεάζει τα μακροοικονομικά μεγέθη από την πλευρά της ζήτησης, ενώ άλλοι υποστηρίζουν ότι οι επιδράσεις αυτές ασκούνται από την πλευρά της προσφοράς. Οι πρώτοι λ.χ. υποστηρίζουν ότι όταν υπάρχει ανεπάρκεια ενεργού ζήτησης στην οικονομία, η μείωση των φόρων ενισχύει τα διαθέσιμα εισοδήματα των καταναλωτών και αυτό προκαλεί πολλαπλές επιδράσεις στην ενεργό ζήτηση και στην απασχόληση. Αντίθετα, όταν υπάρχουν πληθωριστικές πιέσεις στην οικονομία, η αύξηση των φόρων μειώνει τα διαθέσιμα εισοδήματα των καταναλωτών, με συνέπεια τη μείωση της ενεργού ζήτησης και τον περιορισμό των πληθωριστικών πιέσεων.

Ανάλογες μεταβολές της ενεργού ζήτησης θα μπορούσαν να προκληθούν με τη μεταβολή της φορολογίας των επενδύσεων, η οποία θα μπορούσε επίσης να προκαλέσει πολλαπλάσια αύξηση ή μείωση της ενεργού ζήτησης, με συνέπεια την προώθηση της απασχόλησης ή τη μείωση των πληθωριστικών πιέσεων.

Υποστηρίζεται μάλιστα, ότι οι φόροι παίζουν ρόλο αυτόματων σταθεροποιητών στην οικονομία, διότι όταν περιορίζεται η ζήτηση και επομένως η παραγωγή και το εθνικό εισόδημα, μειώνονται αυτόματα τα έσοδα από τη φορολογία με συνέπεια να αυξάνουν τα διαθέσιμα εισοδήματα των καταναλωτών και η ενεργός ζήτηση, έτσι ώστε η τελική μείωση της ενεργού ζήτησης να είναι μικρότερη από αυτή που θα ήταν αν δεν υπήρχε αυτή η αυτόματη σταθεροποιητική τάση της φορολογίας.

Από την άλλη πλευρά πολλοί οικονομολόγοι δεν δέχονται ότι οι φόροι μπορεί να χρησιμοποιηθούν για τη σταθεροποίηση της οικονομίας μέσω μεταβολών της ενεργού ζήτησης. Όπως υποστηρίζουν, τουλάχιστον στη μακροχρόνια περίοδο, ο μηχανισμός των τιμών μπορεί να πετύχει ικανοποιητικά τους μακροοικονομικούς στόχους και επομένως, κάθε κρατική παρέμβαση για το σκοπό αυτό είναι περιττή.

Κάποιοι άλλοι υποστηρίζουν ότι οι φόροι μπορεί να επηρεάσουν την ενεργό ζήτηση, οι μεταβολές της όμως δεν επηρεάζουν την απασχόληση αλλά το επίπεδο τιμών.

Τέλος, μια άλλη κατηγορία οικονομολόγων υποστηρίζει ότι οι φόροι μπορεί να επηρεάσουν τα μακροοικονομικά μεγέθη της οικονομίας, οι επιδράσεις αυτές όμως ασκούνται από την πλευρά της προσφοράς και όχι από την πλευρά της ζήτησης.

Υποστηρίζουν επίσης, ότι οι φόροι ασκούν έντονες αρνητικές επιπτώσεις στα κίνητρα για εργασία, αποταμίευση και επένδυση.

Μια μείωση της φορολογίας, και ιδιαίτερα της προοδευτικότητας της, θα μπορούσε να οδηγήσει σε αύξηση της προσφοράς εργασίας, των αποταμιεύσεων και των επενδύσεων, με συνέπεια την αύξηση της παραγωγής και της απασχόλησης και τη μείωση των πληθωριστικών πιέσεων.

5. Η φορολογία ως μέσο προώθησης της οικονομικής ανάπτυξης

Τέλος, η φορολογία μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την προώθηση των στόχων της οικονομικής μεγέθυνσης ή της οικονομικής ανάπτυξης.

Η συμβολή της φορολογίας στην προώθηση του στόχου αυτού, μπορεί και πάλι να είναι άμεση, με την χρησιμοποίηση της φορολογίας για την άμβλυνση ορισμένων από τους περιοριστικούς παράγοντες της ανάπτυξης, ή έμμεση με τη χρησιμοποίηση δαπανών που στοχεύουν στην προώθηση του στόχου αυτού.

Πραγματικά, η φορολογία χρησιμοποιείται σε πολλές χώρες για την άμβλυνση της ανεπάρκειας κεφαλαίου και της μη ορθολογικής κατανομής του στην οικονομία. Για

το σκοπό αυτό δίνονται διάφορες φορολογικές εύνοιες στις επενδύσεις, που είναι γνωστές ως κίνητρα, με σκοπό είτε την αύξηση του συνολικού κεφαλαίου της οικονομίας είτε τη βελτίωση της κατανομής του ανάμεσα στις διάφορες οικονομικές δραστηριότητες ή τις διάφορες περιοχές της χώρας. Μερικές φορές, η φορολογία χρησιμοποιείται για την αποθάρρυνση των επενδύσεων σε ορισμένους κλάδους της οικονομικής δραστηριότητας ή σε ορισμένες περιοχές, λ.χ. τα αστικά κέντρα. Επίσης, χρησιμοποιείται άμεσα για τη βελτίωση του ισοζυγίου εξωτερικών συναλλαγών με την επιβολή δασμών στις εισαγωγές για την αποθάρρυνση τους. Εξάλλου, η φορολογία επηρεάζει έμμεσα την οικονομική ανάπτυξη, διότι επιτρέπει τη χρηματοδότηση δαπανών που απαιτούνται για την αντιμετώπιση των πιο πάνω παραγόντων, λ.χ. επιδότησης των επενδύσεων, επιδότησης της εκπαίδευσης και εξειδίκευσης του εργατικού δυναμικού, επιδότησης της τεχνολογίας ή των εξαγωγών κ.ά.

1.5 Η Δικαιολογητική Βάση του Φόρου Εισοδήματος Νομικών προσώπων

Η ύπαρξη φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων ξεχωριστά από το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων έχει γίνει αντικείμενο διαμάχης ανάμεσα στους ειδικούς που ασχολούνται με τα θέματα της φορολογίας εισοδήματος. Δυο εντελώς αντίθετες απόψεις έχουν διατυπωθεί. Κατά την πρώτη άποψη, που είναι γνωστή ως η **απόλυτη άποψη**, τα νομικά πρόσωπα έχουν δική τους υπόσταση ξεχωριστή από τα φυσικά πρόσωπα και πρέπει, επομένως, να φορολογούνται αυτοτελώς με ειδικό φόρο για όλα τα εισοδήματά τους. Η άποψη αυτή είναι σύμφωνη με το νόμο, ο οποίος αναγνωρίζει ότι ορισμένα νομικά πρόσωπα, όπως λ.χ. η ανώνυμη εταιρία, έχουν νομική υπόσταση ανεξάρτητη από αυτή των φυσικών προσώπων. Επιπλέον, τα νομικά αυτά πρόσωπα έχουν, πολλές φορές, εντελώς δικά τους ενδιαφέροντα και προωθούν δικούς τους στόχους ανεξάρτητα από τους στόχους των μετόχων.

Ακόμη, υποστηρίζεται ότι τα νομικά πρόσωπα, μπορεί να απολαμβάνουν ορισμένων πλεονεκτημάτων, που απορρέουν από τη φύση τους ως νομικά πρόσωπα, και θα έπρεπε επομένως να φορολογηθούν με χωριστό φόρο εισοδήματος για το σύνολο των κερδών τους. Τέλος, υποστηρίζεται ότι η ύπαρξη ξεχωριστού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων βελτιώνει την αποδοτικότητα της δημοσιονομικής πολιτικής,

διότι επιτρέπει στην κυβέρνηση να χρησιμοποιεί το φόρο αυτό ως όργανο άσκησης σταθεροποιητικής και κυρίως αναπτυξιακής πολιτικής.

Κατά την άλλη άποψη, που είναι γνωστή ως η **ολοκληρωτική** άποψη, τα νομικά πρόσωπα είναι απλώς πλάσματα, τα οποία χρησιμοποιούνται για την προώθηση της οικονομικής δραστηριότητας και τη δημιουργία κερδών από τα φυσικά πρόσωπα.

Όλα τα εισοδήματα ανήκουν και τελικά περιέρχονται στα φυσικά πρόσωπα και θα έπρεπε να φορολογούνται όλα ενιαία για λογαριασμό των φυσικών προσώπων με φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων. Η ύπαρξη ξεχωριστού φόρου εισοδήματος θα ήταν, κατά την άποψη αυτή, άδικη και θα προκαλούσε αναποτελεσματικότητα στην κατανομή των πόρων, διότι θα είχε ως συνέπεια τη διπλή φορολόγηση των διανεμόμενων κερδών, τα οποία θα φορολογούνταν με το φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων στο πλαίσιο νομικών προσώπων και στη συνέχεια, πάλι με το φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων στα χέρια των μετόχων.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΕΚΠΗΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

Η έννοια της φορολογικής δαπάνης βασίζεται στη δυνατότητα μιας εταιρίας να χρησιμοποιεί το κεφάλαιο κίνησης, για να πραγματοποιεί έξοδα τα οποία σχετίζονται με τη δραστηριότητά της. Ο νομοθέτης θεσμοθετεί όρια μέσα στα οποία μπορεί να λειτουργήσει μια εταιρία, αλλά ταυτόχρονα θέλει να προφυλάξει και τα συμφέροντα του δημοσίου, σχετικά με την είσπραξη των φόρων. Συνεπώς οι νόμοι και οι αποφάσεις σχετικά με την έκπτωση των δαπανών πρέπει να συμβάλλουν αφενός στην ομαλή λειτουργία της εταιρίας και την οργάνωση των ταμειακών ροών προς όφελος της παραγωγικότητας, αφετέρου στη δημιουργία ενός αποτελέσματος χρήσης το οποίο θα είναι σύννομο κατά την έννοια της φορολογικής νομοθεσίας.

Το σημαντικό πρόβλημα σχετικά με την έκπτωση των δαπανών προέρχεται από το γεγονός ότι κάθε έξοδο δεν συνιστά και δαπάνη που αφορά την εταιρία.

Δηλαδή, η εταιρία μπορεί να πραγματοποιεί έξοδα τα οποία δεν σχετίζονται με την παραγωγική της δραστηριότητα και συνεπώς, δεν πρέπει να αποτυπώνονται στα λογιστικά της βιβλία, αφού αλλοιώνουν την πραγματική εικόνα του ισολογισμού, αλλά και επηρεάζουν το φορολογητέο αποτέλεσμα. Βέβαια, κάποια από τα έξοδα αυτά, μέσα στην καθημερινή δραστηριότητα της εταιρίας είναι αναπόφευκτα.

Υπάρχουν όμως και άλλα τα οποία γίνονται ηθελημένα για φορολογικούς σκοπούς.

Αναπόφευκτες είναι δαπάνες που συνιστούν ταμειακή εκροή και βάση της επιχειρησιακής και οργανωτικής δομής η εταιρία πρέπει να καταβάλλει. Για παράδειγμα, ταξίδι που κάνει ο επιχειρηματίας για τις ανάγκες της εταιρίας όπου συνοδεύεται από μέλη της οικογένειάς του και πραγματικά μπορεί να τα πληρώσει η εταιρία, όμως κατά το μέρος που αφορούν τρίτους (όπως είναι τα μέλη της οικογένειας) πρόκειται για μη παραγωγικές δαπάνες και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Στην κατηγορία της ηθελημένης καταχώρησης δαπανών για δόλιους σκοπούς μπορούμε να βρούμε πολλά παραδείγματα. Οι εταιρίες, (οι οποίες συνήθως είναι οικογενειακές ή όπου ο βασικός ή και μοναδικός μέτοχος είναι και διευθύνων σύμβουλος), που πραγματοποιούν κέρδη, έχουν λόγους να αυξάνουν τα έξοδα για να μειώνουν το φορολογητέο αποτέλεσμα. Αναφερόμαστε σε αυτές τις εταιρίες από την

άποψη ότι επειδή δεν υπάρχει άλλος μέτοχος το σύστημα του εσωτερικού ελέγχου είναι λογικά αδρανές. Αυτές οι εταιρίες έχουν την τάση, εκμεταλλευόμενες ασάφειες ή παραχωρήσεις του νόμου, να καταχωρούν στα βιβλία ως έξοδο κάθε ταμειακή εκροή της διοίκησης, ανεξάρτητα αν σχετίζεται με την παραγωγική δραστηριότητα της εταιρίας. Οι δαπάνες αυτές ως επί το πλείστον αφορούν έξοδα που γίνονται για να καλύψουν ανάγκες των μελών της διοίκησης όπως είναι ταξίδια στο εξωτερικό, διαμονές σε ξενοδοχείο, γεύματα ή ακόμη έξοδα για την καθημερινή σίτιση, ένδυση και διασκέδαση των ιδίων και των οικογενειών τους. Τα κίνητρα βέβαια για τη διενέργεια τέτοιων πράξεων είναι φορολογικά και σε περιπτώσεις υψηλής κερδοφορίας μπορεί να είναι σημαντικά σε μέγεθος.

Η Τρίτη κατηγορία πραγματοποίησης ανόργανων δαπανών προέρχεται από την ανεξαρτησία της διοίκησης από την ιδιοκτησία. Στην περίπτωση αυτή το σύστημα εσωτερικού ελέγχου της εταιρίας είναι στατιστικά σημαντικά καλύτερο.

Παρόλα αυτά, είναι πολύ πιθανό τα όργανα της διοίκησης, ιδίως όταν το μέγεθος της εταιρίας είναι μεγάλο και τα όργανα του εσωτερικού ελέγχου αποτελούν και αυτά μέρος της διοίκησης, να εκμεταλλεύονται τη διοικητική τους εξουσία και να περνάνε στην εταιρία δαπάνες που δε σχετίζονται με τη παραγωγική τους δραστηριότητα.

Πρακτικά αυτό είναι εύκολο γιατί σύμφωνα και με τους κανονισμούς λειτουργίας της εταιρίας, δεν περνάνε όλες οι αποφάσεις της εταιρίας από το διοικητικό της συμβούλιο ή τη διοικητική της συνέλευση, άρα είναι δύσκολο να ελεγχθούν άμεσα από την ιδιοκτησία. Το αποτέλεσμα είναι οι διευθυντές να ενσωματώνουν στο λειτουργικό κόστος δαπάνες σίτισης, ταξιδιών κ.λ.π. που επηρεάζουν το φορολογικό αποτέλεσμα.

Οι δαπάνες απόκτησης καθορίζονται ρητά στο άρθρο 31. αναφέρουμε το γεγονός ότι καθορίζονται ρητά, για να τονίσουμε τη λεπτομέρεια με την οποία καθορίζει ο νόμος τις δαπάνες αυτές. Στη συνέχεια, θα δούμε τις βασικότερες εξ' αυτών. Ιδιαίτερη ανάλυση θα γίνει σε όσες εμφανίζουν σοβαρές αποκλίσεις ανάμεσα στη λογιστική τους συμπεριφορά και την αντιμετώπιση που τους επιφυλάσσει η φορολογική νομοθεσία.

2.1 Άρθρο 31 Ν.2238/1994

Σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν.2238/1994 το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων:

α) Των γενικών εξόδων διαχείρισης, στα οποία περιλαμβάνονται, με την επιφύλαξη της παραγράφου 18 του παρόντος άρθρου:

αα) Τα έξοδα μισθοδοσίας και αμοιβής του προσωπικού, εφόσον έχουν καταβληθεί ή βεβαιωθεί οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ του Ι.Κ.Α. ή άλλου ασφαλιστικού οργανισμού, εκτός αν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται μερική ή ολική απαλλαγή από την υποχρέωση για την καταβολή εισφορών. Επίσης, οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων των εταιριών περιορισμένης ευθύνης, εφόσον τα πρόσωπα αυτά για τις υπηρεσίες που παρέχουν στις εταιρίες έχουν ασφαλιστεί σε οποιοδήποτε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο.

Από τα ακαθάριστα έσοδα των υπόχρεων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 δεν εκπίπτουν οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων ή μελών τους.

ββ) Το τεκμαρτό ενοίκιο των ακινήτων που ανήκουν στον επιχειρηματία και χρησιμοποιούνται από την επιχείρηση, εφόσον αυτό υπολογίστηκε στο εισόδημα από ακίνητα.

γγ) Τα ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς στο Δημόσιο, τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, τα ημεδαπά ανώτατα εκπαιδευτικά ιδρύματα, τα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που είναι νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό, καθώς και το Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων.

Η αξία των ειδών διατροφής που δωρίζονται από επιχειρήσεις, οι οποίες παράγουν ή εμπορεύονται τέτοια αγαθά, προς το κοινωφελές ίδρυμα με την επωνυμία

"ΤΡΑΠΕΖΑ ΤΡΟΦΙΜΩΝ - ΙΔΡΥΜΑ ΓΙΑ ΤΗΝ ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗ ΤΗΣ ΠΕΙΝΑΣ" (ΦΕΚ 540 Β/1995).

Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, ως αξία των δωριζομένων ειδών διατροφής λαμβάνεται το κόστος απόκτησης ή παραγωγής τους, κατά περίπτωση και

είναι απαραίτητη η έκδοση του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 14 του Κ.Β.Σ. φορολογικού στοιχείου.

Η αξία των κινητών μνημείων, όπως αυτά ορίζονται από την κείμενη νομοθεσία, που μεταβιβάζονται λόγω δωρεάς στο Δημόσιο ή σε μουσεία αναγνωρισμένα από τον Υπουργό Πολιτισμού σύμφωνα με την ίδια νομοθεσία.

Σε περίπτωση μεταβίβασης στο Δημόσιο η αποδοχή της δωρεάς γίνεται με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Οικονομικών και Πολιτισμού, ύστερα από γνώμη του αρμόδιου γνωμοδοτικού Συμβουλίου του Υπουργείου Πολιτισμού και μετά από χρηματική αποτίμηση της αξίας των μνημείων από ειδική εκτιμητική επιτροπή και αποδοχή της αξίας από των δωρητή.

Η απόφαση αυτή περιλαμβάνει τα στοιχεία του δωρητή, την περιγραφή και τη χρηματική αποτίμηση του μνημείου.

Τα μνημεία κατατίθενται σε κρατικά μουσεία.

Σε περίπτωση μεταβίβασης λόγω δωρεάς σε μουσεία που δεν ανήκουν στο Δημόσιο η αποδοχή της δωρεάς γίνεται μετά από χρηματική αποτίμηση των μνημείων από την ειδική εκτιμητική επιτροπή του έκτου εδαφίου του παρόντος.

Το ποσό που αφαιρείται δεν μπορεί να υπερβεί ποσοστό 15% του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή κερδών που προκύπτουν από τον ισολογισμό της διαχειριστικής περιόδου από τα ακαθάριστα έσοδα της οποίας εκπίπτει.

Σε περίπτωση που η έκδοση της απόφασης της ειδικής εκτιμητικής επιτροπής γίνεται σε μεταγενέστερη χρήση από αυτή της δωρεάς, το ποσό του προηγούμενου εδαφίου εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία εκδίδεται η απόφαση αυτή.

Η αξία των ιατρικών μηχανημάτων και των ασθενοφόρων αυτοκινήτων, που μεταβιβάζονται λόγω δωρεάς στα κρατικά και δημοτικά νοσηλευτικά ιδρύματα και τα νοσοκομεία που αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και επιχορηγούνται από τον Κρατικό Προϋπολογισμό.

Η αξία των κινητών πραγμάτων, εφόσον υπερβαίνει τα πεντακόσια (500) ευρώ συνολικά ανά έτος, των κατοικιών και των κάθε είδους εγκαταστάσεων που δωρίζουν οι επιχειρήσεις από 1.1.2008 έως 31.12.2009 στο Ειδικό Ταμείο Αντιμετώπισης Έκτακτων Αναγκών (Ε.Τ.Α.Ε.Α.), που συστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 2 της από 29.8.2007 Πράξεως Νομοθετικού Περιεχομένου, που κυρώθηκε με το άρθρο

πρώτο του ν. 3624/2007 (ΦΕΚ 289 Α').

Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται και για δωρεές που πραγματοποιούνται προς τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης και μόνιμους κατοίκους των περιοχών που επλήγησαν από τις πυρκαγιές που εκδηλώθηκαν κατά το έτος 2007.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται ο τρόπος υπολογισμού της αξίας των κινητών πραγμάτων, των κατοικιών και των κάθε είδους εγκαταστάσεων που δωρίζονται, τα απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια

Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται λόγω δωρεάς προς τα κοινωφελή ιδρύματα, τα σωματεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που παρέχουν υπηρεσίες εκπαίδευσης και χορηγούν υποτροφίες, τους ιερούς ναούς, τις ιερές μονές του Αγίου Όρους, το Οικουμενικό Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, τα Πατριαρχεία Αλεξανδρείας και Ιεροσολύμων, την Ιερά Μονή Σινά, την Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα έχουν συσταθεί ή συνιστώνται και τα οποία επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, τους ερευνητικούς και τεχνολογικούς φορείς που διέπονται από το Ν.1514/1985, τα ερευνητικά κέντρα που αποτελούν ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και έχουν συσταθεί νόμιμα, καθώς και οποιοδήποτε αθλητικό σωματείο, που έχει συσταθεί νόμιμα και είναι αναγνωρισμένο από τη Γενική Γραμματεία Αθλητισμού, εφόσον οι δωρεές αυτές προορίζονται για την καλλιέργεια και ανάπτυξη των ερασιτεχνικών τους τμημάτων. Επίσης, τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται μέχρι το ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) του συνολικού καθαρού εισοδήματος ή των κερδών που προκύπτουν από ισολογισμούς, λόγω χορηγίας προς τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που νόμιμα υπάρχουν ή συνιστώνται, εφόσον επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς.

Πολιτιστικοί σκοποί είναι ιδίως, η καλλιέργεια, η προαγωγή και διάδοση των γραμμάτων, της μουσικής, του χορού, του θεάτρου, του κινηματογράφου, της ζωγραφικής, της γλυπτικής και των τεχνών, γενικότερα, καθώς και η ίδρυση, επέκταση και συντήρηση των αναγνωρισμένων ιδιωτικών μουσείων, όπως τέχνης, φυσικής ιστορίας, εθνολογικών και λαογραφικών.

Με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Οικονομικών και Πολιτισμού καθορίζονται, μετά από έλεγχο του Υπουργείου Πολιτισμού, τα νομικά πρόσωπα που επιδιώκουν πολιτιστικούς σκοπούς για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων.

Όταν τα ποσά των δωρεών και των χορηγιών αυτής της υποπερίπτωσης, με εξαίρεση τις δωρεές που καταβάλλονται στους δωρεοδόχους του πρώτου εδαφίου, υπερβαίνουν τα διακόσια ενενήντα (290) ευρώ ετησίως, λαμβάνονται υπόψη μόνο εφόσον έχουν κατατεθεί στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε λογαριασμό του νομικού προσώπου που τηρείται σε τράπεζα.

Ειδικώς, τα χρηματικά ποσά, που καταβάλλονται λόγω δωρεάς σε αθλητικά σωματεία, λαμβάνονται υπόψη μόνον εφόσον κατατίθενται σε λογαριασμό στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων ή σε Τράπεζα που νόμιμα λειτουργεί στην Ελλάδα.

Τα ποσά αυτών των δωρεών εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, εφόσον υφίστανται τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

- i) Το πρωτότυπο του παραστατικού κατάθεσης του ποσού της δωρεάς.
- ii) Αντίγραφο πρακτικού του διοικητικού συμβουλίου περί αποδοχής της δωρεάς, θεωρημένο από τον προϊστάμενο του γραφείου φυσικής αγωγής του νομού της έδρας του σωματείου.
- iii) Αντίγραφο της σελίδας του βιβλίου ταμείου του σωματείου, όπου έχει καταχωρηθεί το ποσό της δωρεάς, θεωρημένο από τον παραπάνω προϊστάμενο του γραφείου φυσικής αγωγής.

Τα χρηματικά ποσά αυτών των δωρεών και χορηγιών δεν πρέπει να έχουν εκπέσει με βάση άλλη διάταξη του παρόντος.

Το συνολικό ποσό των δωρεών που εκπίπτουν δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό των καθαρών κερδών που προκύπτουν πριν από την αφαίρεση αυτών των ποσών από τα ακαθάριστα έσοδα της οικείας διαχειριστικής περιόδου. Οι διατάξεις των εδαφίων δέκατου μέχρι και δέκατου τρίτου της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 8 εφαρμόζονται ανάλογα.

δδ) Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλιση ζωής του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού τους, στην έννοια της οποίας συμπεριλαμβάνεται και η χορήγηση εφάπαξ ποσού ή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής σε χρήμα μετά το χρόνο της πρόωρης ή κανονικής συνταξιοδότησης του

ανωτέρω προσωπικού, καθώς και η κάλυψη θανάτου ή κατά κινδύνων τυχαίων συμβεβηκότων. Το ποσό της έκπτωσης αυτής δεν μπορεί να υπερβεί για καθένα από τους ασφαλιζόμενους τα χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ. Τα ασφαλιστήρια συμβόλαια της διάταξης αυτής δεν παρέχουν δικαίωμα λήψης δανείου της επιχείρησης ή των ασφαλιζομένων.

β) Των δαπανών για τη συντήρηση και επισκευή των επαγγελματικών γενικά εγκαταστάσεων, μηχανημάτων και αυτοκινήτων οχημάτων.

Ειδικά οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων και μισθωμάτων που καταβάλλονται σε εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης για επιβατικά αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης με κυλινδρισμό κινητήρα μέχρι χίλια εξακόσια (1.600) κυβικά εκατοστά, που έχουν στην κυριότητά τους οι επιχειρήσεις ή που έχουν μισθωμένα από τρίτους, εκπίπτουν μέχρι εξήντα τοις εκατό (60%) του συνολικού ύψους αυτών, εφόσον αυτά χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.

Για αυτοκίνητα μεγαλύτερου κυβισμού εκπίπτει, με τις ίδιες προϋποθέσεις, ποσοστό μέχρι είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) των πιο πάνω δαπανών.

Ο περιορισμός αυτός δεν εφαρμόζεται στις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εκμίσθωση επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης, καθώς και στις επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν τα αυτοκίνητά τους αποκλειστικά για την εκπαίδευση υποψήφιων οδηγών.

γ) Της αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κ.λπ. Ειδικά για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων όταν δεν διενεργούν απογραφή, ως απογραφή λήξης της διαχειριστικής περιόδου λαμβάνεται ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών της περιόδου αυτής και ως απογραφή έναρξης ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. Αν προαιρετικά έχει διενεργηθεί απογραφή έναρξης και λήξης, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη τα δεδομένα αυτών, με την προϋπόθεση ότι θα συνεχισθεί η σύνταξη των απογραφών για μία τριετία από τη σύνταξη της πρώτης προαιρετικής απογραφής λήξης. Αν δεν τηρηθεί η υποχρέωση αυτή, επιβάλλονται οι

26

προβλεπόμενες από τις διατάξεις του Ν.2523/1997 κυρώσεις για τη μη σύνταξη απογραφής.

δ) Των δεδουλευμένων κάθε είδους τόκων, δανείων ή πιστώσεων, γενικά, της επιχείρησης. Εξαιρούνται οι τόκοι υπερημερίας λόγω οφειλής φόρων, τελών, εισφορών και προστίμων προς το Δημόσιο ή άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

ε) Των ποσών των κάθε είδους φόρων, τελών και δικαιωμάτων, που βαρύνουν την επιχείρηση. Ως χρόνος έκπτωσης λογίζεται ο χρόνος της καταβολής αυτών υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων. Δεν εκπίπτουν οι τυχόν καταβαλλόμενοι από την επιχείρηση κάθε είδους φόροι που βαρύνουν τρίτους, με εξαίρεση τον ειδικό φόρο τραπεζικών εργασιών που επιβάλλεται επί των πάσης φύσεως ωφελειών από μετοχικούς τίτλους.

στ) Των ποσών των αποσβέσεων για την κάλυψη της φθοράς των κάθε είδους εγκαταστάσεων ή μηχανημάτων ή φθαρτών υλικών, συναφών με τη λειτουργία της επιχείρησης και γενικά κάθε κινητής ή ακίνητης περιουσίας της επιχείρησης, εφόσον αυτές έγιναν με οριστικές εγγραφές, σύμφωνα με τους ειδικούς όρους που ορίζονται για κάθε επιχείρηση.

Η διενέργεια των τακτικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτική για ισολογισμούς που κλείνουν οι επιχειρήσεις μετά τις 30 Δεκεμβρίου 1997. Πάγια στοιχεία των οποίων η αξία κτήσης του καθενός είναι μέχρι χίλια διακόσια (1200) ευρώ, μπορούν να αποσβεστούν εξ ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία αυτά χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία. Οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης επί της αξίας κτήσης των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, προσαυξημένης με τις δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων, με εξαίρεση τα καινούργια μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτώνται από 1.1.1998 και μετά, από βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και μικτές επιχειρήσεις αυτών, για τα οποία οι αποσβέσεις διενεργούνται υποχρεωτικά είτε με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης, είτε με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί για τα πάγια αυτά περιουσιακά στοιχεία θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.

Για τον υπολογισμό των αποσβέσεων στα πάγια περιουσιακά στοιχεία που ανήκουν στην ίδια κατηγορία, οι επιχειρήσεις μπορούν να επιλέγουν και να χρησιμοποιούν είτε τον κατώτερο, είτε τον ανώτερο συντελεστή απόσβεσης, είτε οποιονδήποτε άλλο

ενδιάμεσο συντελεστή μεταξύ κατώτερου και ανώτερου και με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής που επιλέγεται θα χρησιμοποιείται σταθερά μέχρι την πλήρη απόσβεση των πιο πάνω παγίων στοιχείων. Οι κατώτεροι και ανώτεροι συντελεστές αποσβέσεων και κάθε άλλο θέμα που αφορά την εφαρμογή των διατάξεων αυτών καθορίζονται με προεδρικό διάταγμα, όπως τούτο ισχύει κάθε φορά.

Ειδικότερα οι νέες επιχειρήσεις για τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές χρήσεις που έπονται της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική λειτουργία τους δύνανται να προβούν σε απόσβεση όλων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων τους είτε με συντελεστή μηδέν τοις εκατό (0%) είτε με συντελεστή πενήντα τοις εκατό (50%) του ισχύοντος ποσοστού, με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής απόσβεσης που θα επιλεγεί από την επιχείρηση δεν θα μεταβάλλεται από διαχειριστική χρήση σε διαχειριστική χρήση.

Επιχειρήσεις, που επιλέγουν τη φθίνουσα μέθοδο για απόσβεση των παγίων τους, δεν δικαιούνται να διενεργούν επί των παγίων αυτών και αυξημένες αποσβέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 15 του Ν. [1892/1990](#) (ΦΕΚ 101 Α').

Τα παραπάνω εφαρμόζονται αναλόγως και για τη δαπάνη που καταβάλλει η επιχείρηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα από την παράγραφο 5 του άρθρου 2 του ν.2244/1994 (ΦΕΚ 168 Α'), για την κατασκευή μη ιδιόκτητου δικτύου σύνδεσης του σταθμού αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η.

Ειδικά, οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων, τα οποία αγοράζονται από εξωχώρια εταιρία δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Για τους σκοπούς του Κώδικα αυτού εξωχώρια εταιρία εννοείται η εταιρία που έχει την έδρα της σε αλλοδαπή χώρα και με βάση τη νομοθεσία της οποίας δραστηριοποιείται αποκλειστικά σε άλλες χώρες και απολαμβάνει ιδιαίτερα ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης.

ζ) Των μαθηματικών αποθεμάτων των ασφαλιστικών εταιριών, καθώς και των αποθεματικών για την αποκατάσταση του ενεργητικού που, με βάση σύμβαση, θα περιέλθει μετά την πάροδο ορισμένου χρόνου στο Δημόσιο ή σε τρίτους.

η) Της ζημίας που πραγματοποιήθηκε από φθορά, απώλεια ή υποτίμηση κεφαλαίου. Προκειμένου για ακίνητα, για τον υπολογισμό της ζημίας αυτών, ως τιμή πώλησης δεν δύναται να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβιβάσεως ακινήτων.

Ειδικά, η αναπόσβεστη αξία κατεδαφισθέντων κτιρίων της επιχείρησης δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής.

θ) Του ποσού των προβλέψεων για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Το ποσό της πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό μισό τοις εκατό (0,5%) επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών προς επιτηδευματίες, μετά την αφαίρεση:

αα) των επιστροφών ή εκπτώσεων,

ββ) της αξίας των πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και

γγ) του ειδικού φόρου κατανάλωσης πετρελαιοειδών, του φόρου κατανάλωσης καπνού και λοιπών φόρων που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης.

(Οι ανώνυμες χρηματιστηριακές εταιρείες παροχής επενδυτικών υπηρεσιών υπολογίζουν την πρόβλεψη επί της αξίας της προμήθειας που αναγράφεται στα πινακίδια, τα οποία εκδίδουν προς επιτηδευματίες ή ιδιώτες, και με την προϋπόθεση ότι σε αυτά αναγράφονται τα στοιχεία, που ορίζονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.)

Ειδικά για τις επιχειρήσεις σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, τις επιχειρήσεις ύδρευσης - αποχέτευσης, τις επιχειρήσεις παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης συνδρομητικών τηλεοπτικών σταθμών, καθώς και τις επιχειρήσεις διανομής και παροχής φυσικού αερίου, το ποσό της πρόβλεψης υπολογίζεται με ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί της αξίας των αγαθών ή υπηρεσιών ή συνδρομητικών που αναγράφεται στα εκδιδόμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. στοιχεία προς επιτηδευματίες ή ιδιώτες, με εξαίρεση αυτά που εκδίδονται προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

Ομοίως, υπολογίζεται πρόβλεψη με ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί της αναγραφόμενης στις αποδείξεις λιανικής πώλησης αξίας, η οποία προκύπτει από λιανικές πωλήσεις διαρκών καταναλωτικών αγαθών με πίστωση που περιλαμβάνονται στους με αριθμό 501 - 503, 521 - 528 και 721 - 726 κωδικούς ειδών και υπηρεσιών της έρευνας οικογενειακών προϋπολογισμών των ετών 1993 - 1994 της Ε.Σ.Υ.Ε., με την προϋπόθεση ότι στις αποδείξεις αυτές αναγράφεται διακεκριμένα το είδος, η ποσότητα και η αξία των συγκεκριμένων αγαθών.

Το ποσό των ως άνω προβλέψεων για κάθε διαχειριστική χρήση, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης που έγινε σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις και η οποία εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%) του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού "Πελάτες", όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης. Για τον υπολογισμό του χρεωστικού υπολοίπου των πελατών δεν περιλαμβάνονται τυχόν υπόλοιπα που αφορούν το Δημόσιο, δήμους ή κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Η έκπτωση της δαπάνης αυτής από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία αυτών σε ειδικό λογαριασμό "Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων".

Η σχηματιζόμενη ως άνω πρόβλεψη χρησιμοποιείται για την απόσβεση (διαγραφή) πελατών οι οποίοι είναι ανεπίδεκτοι είσπραξης.

Για τους πελάτες που διαγράφονται και για τους οποίους δεν έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα, η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιεί σε αυτούς ότι διέγραψε την επισφαλή απαίτησή της, εφόσον το ποσό της επισφαλούς απαίτησης, ανά πελάτη, υπερβαίνει τα χίλια (1.000) ευρώ. Επίσης, για τους πελάτες των οποίων οι απαιτήσεις διεγράφησαν σύμφωνα με τα πιο πάνω, η επιχείρηση συντάσσει συγκεντρωτική κατάσταση με πλήρη στοιχεία για τον καθένα, στην οποία αναγράφονται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, η Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του πελάτη, καθώς και το διαγραφέν ποσό. Η πιο πάνω κατάσταση υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία της επιχείρησης Δ.Ο.Υ. σε τρία (3) αντίγραφα, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας, η οποία ορίζεται από το άρθρο 20 του π.δ.186/1992 (ΦΕΚ 84 Α').

Πέραν της σχηματιζόμενης κατά τα ανωτέρω πρόβλεψης, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων. Εξαιρετικά, αν σε κάποια διαχειριστική χρήση το ποσό των πράγματι επισφαλών απαιτήσεων, για τις οποίες έχουν εξαντληθεί όλα τα ένδικα μέσα, είναι μεγαλύτερο εκείνου που προκύπτει από την εφαρμογή του αντίστοιχου ποσοστού πρόβλεψης, το επιπλέον ποσό που δεν καλύπτεται από τη σχηματισθείσα πρόβλεψη, μπορεί να αποσβεσθεί στη διαχειριστική αυτή χρήση με οριστικές εγγραφές.

Το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 "Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις" δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος, εκτός και αν στο τέλος κάθε πενταετίας αρχής γενομένης από τη διαχειριστική περίοδο 2005 υφίσταται στον ως άνω λογαριασμό υπόλοιπο λόγω μη επαληθεύσεως των προβλέψεων με επισφαλείς απαιτήσεις. Το υπόλοιπο αυτό ποσό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις.

Ειδικά για τον υπολογισμό των καθαρών κερδών των επιχειρήσεων που εκμεταλλεύονται επιβατικά αυτοκίνητα δημόσιας χρήσης επιτρέπεται για την κάλυψη επισφαλών απαιτήσεων πελατών τους να ενεργείται έκπτωση δύο τοις εκατό (2%) επί των ακαθάριστων εσόδων τους.

ι) Των δικαιωμάτων ή αποζημιώσεων που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις και οργανισμούς για τη χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων.

Όταν οι πιο πάνω αποζημιώσεις ή δικαιώματα καταβάλλονται σε αλλοδαπούς οργανισμούς ή αλλοδαπές επιχειρήσεις, με εξαίρεση αυτές που αναφέρονται στην παράγραφο 14 του άρθρου αυτού, εκπίπτουν με τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

αα) Η υποχρέωση καταβολής να προκύπτει από έγγραφη σύμβαση και από αντίστοιχο τιμολόγιο του αντισυμβαλλομένου.

ββ) Να έχει αποδοθεί στο Δημόσιο ο φόρος που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 13 ή της οικείας διμερούς σύμβασης περί αποφυγής της διπλής φορολογίας.

γγ) Σε περίπτωση μη καταβολής του ποσού εντός της οικείας διαχειριστικής περιόδου, αρκεί η πίστωση στο όνομα του αλλοδαπού δικαιούχου μέχρι τη λήξη της προθεσμίας κλεισίματος ισολογισμού της διαχειριστικής περιόδου στην οποία αναφέρονται οι αποζημιώσεις ή τα δικαιώματα.

δδ) Σε περίπτωση που τα υπόψη ποσά καταβάλλονται από εμπορικές επιχειρήσεις και αφορούν σε σήματα, μεθόδους εμπορίας ή διανομής και άλλα συναφή δικαιώματα, αυτά να μην έχουν ενσωματωθεί στην τιμή πώλησης. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και για τον κλάδο εμπορίας των μικτών επιχειρήσεων.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών καθορίζονται τα

δικαιολογητικά και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης αυτής.

Τα αναγνωριζόμενα σε κάθε περίπτωση ποσοστά που καταβάλλονται δεν μπορεί να είναι ανώτερα από το μέσο όρο των ποσοστών που καταβάλλονται από επιχειρήσεις του ίδιου ομίλου άλλων χωρών προς εταιρία του αυτού ομίλου.

ια) Των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους, με εξαίρεση τις δαπάνες που αφορούν πάγιο εξοπλισμό, οι οποίες αποσβένονται ισόποσα σε τρία (3) χρόνια. Τα κριτήρια χαρακτηρισμού των πιο πάνω δαπανών καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Βιομηχανίας, Ενέργειας και Τεχνολογίας.

Όταν οι δαπάνες που αναφέρονται στο πρώτο εδάφιο, υπερβαίνουν μέσα στη χρήση, το μέσο όρο των αντίστοιχων δαπανών που πραγματοποιήθηκαν τις δύο προηγούμενες χρήσεις, αφαιρείται από τα καθαρά κέρδη, όπως αυτά προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού, επιπλέον ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) των δαπανών αυτών που πραγματοποιήθηκαν στη χρήση. Στην περίπτωση αυτή, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 4 του παρόντος για τη μεταφορά της ζημίας, έχουν εφαρμογή για το υπόλοιπο ζημιών που προκύπτει μετά την αφαίρεση του πιο πάνω ποσοστού. Προϋπόθεση εφαρμογής των δύο προηγούμενων εδαφίων είναι η πιστοποίηση της πραγματοποίησης των πιο πάνω δαπανών από το Υπουργείο Ανάπτυξης. Για το σκοπό αυτό, η αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου αυτού υποχρεούται να χορηγεί βεβαίωση στην οποία θα αναφέρεται το είδος των δαπανών και ο χρόνος πραγματοποίησής τους.

ιβ) Των ποσών των εξόδων πρώτης εγκατάστασης και κτήσης ακινήτων αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζονται και για τις δαπάνες μετάβασης στο ευρώ, οι οποίες θα πραγματοποιηθούν κατά τα οικονομικά έτη 2001, 2002 και 2003 (χρήσεις 2000, 2001 και 2002). Ειδικά τα έξοδα που πραγματοποιούν οι εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν.1665/1986 (ΦΕΚ 194 Α') για την αγορά ακινήτων, τα οποία θα αποτελέσουν αντικείμενο σύμβασης του ίδιου νόμου, μπορούν να αποσβένονται και ισόποσα, ανάλογα με τα έτη διάρκειας της σύμβασης. Οι εταιρείες που για πρώτη φορά εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, μπορούν να εκπίπτουν τα έξοδα

της περίπτωσης αυτής, καθώς και τα έξοδα της περίπτωσης ια', ή αντίστοιχων εξόδων πολυετούς απόσβεσης που αναγνωρίζονται ως τέτοια βάσει Νόμου, ανάλογα με τον υπολειπόμενο χρόνο από την αρχική καταχώρησή τους.

ιγ) Των δαπανών επισκευής και συντήρησης που πραγματοποιούνται σε μισθωμένα ακίνητα, κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους. Τα ποσά των δαπανών για βελτιώσεις και προσθήκες σε μισθωμένα ακίνητα εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση. Σε περίπτωση κατά την οποία ο ετήσιος συντελεστής απόσβεσης που προκύπτει με τον τρόπο αυτόν είναι μικρότερος από το συντελεστή που ορίζεται από το π.δ.100/1998 (ΦΕΚ 96 Α') για το ίδιο πάγιο στοιχείο, όταν αυτό είναι ιδιόκτητο, εφαρμόζονται τα οριζόμενα από το προεδρικό διάταγμα.

ιδ) Των ποσών των δαπανών διαφημίσεων που βαρύνουν την επιχείρηση κατά το έτος της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου. Ειδικά τα ποσά των δαπανών, που υπόκεινται σε τέλος διαφημίσεων υπέρ δήμων και κοινοτήτων, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη της διαφημιζόμενης επιχείρησης, αν δεν αποδεικνύεται η καταβολή του τέλους που αναλογεί με τριπλότυπο είσπραξης του οικείου δήμου ή κοινότητας.

ιε) Των ποσών των προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που σχηματίζονται στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης και καλύπτουν τις αποζημιώσεις προσωπικού λόγω συνταξιοδότησής του κατά το επόμενο έτος.

ιστ) Των μισθωμάτων που καταβάλλει ο μισθωτής στις εταιρείες του ν.1665/1986 (ΦΕΚ 194 Α') ή σε αλλοδαπές εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης, για την εκπλήρωση υποχρεώσεών του από συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Εξαιρούνται τα μισθώματα που καταβάλλονται για ακίνητα κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου.

ιζ) Των ζημιών που προκύπτουν από συμβάσεις ή πράξεις επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων, οι οποίες πραγματοποιούνται για κάλυψη κινδύνων.

ιη) Των εξόδων για διοικητική υποστήριξη, οργάνωση, αναδιοργάνωση και για υπηρεσίες γενικά που παρέχονται στην επιχείρηση από επιχειρήσεις που ανήκουν στον ίδιο ημεδαπό ή αλλοδαπό όμιλο ή και από τρίτους για σκοπούς που σχετίζονται με τα γενικότερα συμφέροντα του ομίλου.

Τα έξοδα αυτά εκπίπτουν εφόσον και στο βαθμό που η πραγματοποίησή τους συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος για την επιχείρηση.

Οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης ι' εφαρμόζονται ανάλογα.

ιθ) Των ποσών για την αγορά ηλεκτρονικών υπολογιστών και του λογισμικού (software) που παρέχονται στους υπαλλήλους της επιχείρησης για τηλεργασία.

κ) Των ποσών που καταβάλλουν εφάπαξ ή περιοδικά οι επιχειρήσεις σε άγαμα τέκνα του προσωπικού τους και μέχρι τη συμπλήρωση του εικοστού πέμπτου έτους της ηλικίας τους, λόγω θανάτου του γονέα - εργαζομένου και με την προϋπόθεση ότι αυτός επήλθε λόγω σεισμού ή άλλου λόγου ανώτερης βίας, κατά τη διάρκεια εργασίας του θανόντος και εντός των εγκαταστάσεων της επιχείρησης. Το πιο πάνω εκπιπτόμενο ποσό δεν μπορεί να υπερβαίνει, ανά ημερολογιακό έτος, τα τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ για κάθε δικαιούχο - τέκνο. Ειδικά, για τα ποσά που καταβάλλονται μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2001, ως ανώτατο όριο εκπιπόμενης δαπάνης ορίζεται το ποσό του ενός εκατομμυρίου (1.000.000) δραχμών.

λ) Των παροχών σε είδος ή σε χρήμα που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις της παραγράφου 19 του άρθρου 2 του Ν.2939/2001 (ΦΕΚ 179 Α') για τους σκοπούς του ίδιου νόμου, προς οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) ή άλλους αρμόδιους φορείς διαχείρισης αποβλήτων που αναφέρονται στην 69728/824/1996 (ΦΕΚ 358 Β') υπουργική απόφαση ή άλλες σχετικές διατάξεις, καθώς και των σχετικών με αυτές δαπανών που πραγματοποιούνται.

μ) Των εξόδων διανυκτέρευσης σε ξενοδοχείο, αλλοδαπών πελατών, αντιπροσώπων και διευθυντικών στελεχών ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων, καθώς και ειδικών επιστημόνων, που προκύπτει από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία. Τα ανωτέρω ισχύουν με την προϋπόθεση ότι το ξενοδοχείο ευρίσκεται εντός του νομού, στη χωρική αρμοδιότητα του οποίου είναι εγκατεστημένη η έδρα ή υποκατάστημα της επιχείρησης που επιβαρύνεται με τα πιο πάνω έξοδα. Η αξία των δώρων που γίνονται προς τα ανωτέρω πρόσωπα και μέχρι είκοσι (20) ευρώ για κάθε δωρεοδόχο. Λοιπά έξοδα φιλοξενίας και διανυκτέρευσης δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση.

ν) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για επιμόρφωση του προσωπικού της με την προϋπόθεση ότι η επιμόρφωση έχει σχέση με το αντικείμενο εργασιών της επιχείρησης ή το αντικείμενο εργασιών του προσωπικού μέσα στην επιχείρηση ή

τέλος, με τη χρήση ηλεκτρονικών υπολογιστών ή των προγραμμάτων αυτών που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της επιχείρησης.

ξ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για την κάλυψη του ενοικίου κατοικίας των εργαζομένων σε αυτήν, με την προϋπόθεση, ότι τα ποσά αυτά υπόκεινται σε φορολογία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45.

ο) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση σε παιδικούς και βρεφονηπιακούς σταθμούς.

π) Των χρηματικών βραβείων που καταβάλλει επιχείρηση σε εργαζομένους της λόγω των εξαιρετικών επιδόσεων που έχουν επιτύχει αποδεδειγμένα στα Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα που σπουδάζουν και μέχρι τρεις χιλιάδες (3.000) ευρώ για κάθε εργαζόμενο.

ρ) των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για την αγορά ειδικής ενδυμασίας του προσωπικού, η οποία επιβάλλεται για λόγους υγιεινής, ασφάλειας και ομοιόμορφης εμφάνισης, ως απαραίτητη για την εκτέλεση των καθηκόντων του.

σ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για δαπάνες ταξιδιών που πραγματοποιούν στην αλλοδαπή διευθυντικά και άλλα στελέχη της που εργάζονται σε αυτήν, καθώς και αντιπρόσωποι ή ειδικοί επιστήμονες που εκπροσωπούν την επιχείρηση στην αλλοδαπή και αφορούν έξοδα ξενοδοχείων, εισιτήρια και έξοδα διατροφής. Τα έξοδα διατροφής αναγνωρίζονται μέχρι του ποσού που αντιστοιχεί στο κόστος διαμονής.

Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής ισχύουν με την προϋπόθεση ότι ο σκοπός του ταξιδιού συνδέεται με την ασκούμενη δραστηριότητα της επιχείρησης.

τ) Των ενοικίων που καταβάλλει η επιχείρηση για τη διαμονή εργαζομένων της σε ξενοδοχεία, ενοικιαζόμενα δωμάτια ή οικίες που βρίσκονται σε διαφορετικό μέρος από τον τόπο της μόνιμης κατοικίας τους, λόγω εκτός έδρας εργασίας τους. Στην περίπτωση αυτή, η απόσταση του τόπου εργασίας και προσωρινής διαμονής πρέπει να απέχει από τη μόνιμη κατοικία του εργαζομένου εκατό (100) χιλιόμετρα και άνω και επιπλέον τα δικαιολογητικά να έχουν εκδοθεί στο όνομα της επιχείρησης.

υ) Του ανταποδοτικού τέλους που καταβάλλει επιχείρηση λόγω της συμμετοχής της σε συλλογικό σύστημα εναλλακτικής διαχείρισης σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2939/2001 (ΦΕΚ 179 Α') κατά το χρόνο καταβολής.

φ) Των δώρων της επιχείρησης προς πελάτες, επιχειρήσεις ή μη, εφόσον φέρουν την επωνυμία της και έχει καταβληθεί το αναλογούν δημοτικό τέλος για τη συνολική αξία των δώρων αυτών. Το ποσό της δαπάνης που εκπίπτει με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης αυτής, δεν μπορεί να υπερβαίνει τα δεκαπέντε (15) ευρώ για κάθε δώρο χωριστά.

χ) Των παροχών σε χρήμα ή σε είδος της επιχείρησης προς εργαζομένους της για επιβράβευση της απόδοσής τους και με την προϋπόθεση ότι έχουν καταβληθεί οι αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές.

ψ) Των ποσών που καταβάλλει η επιχείρηση για έξοδα κινητής τηλεφωνίας για λογαριασμούς που ανήκουν στην επιχείρηση και με την προϋπόθεση ότι οι λογαριασμοί αυτοί δεν θα υπερβαίνουν τον αριθμό των απασχολούμενων στην επιχείρηση υπαλλήλων αυτής. Από το συνολικό ποσό αυτής της δαπάνης ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

ω) Των δαπανών οργάνωσης ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων για τους εργαζομένους ή πελάτες της, εφόσον οι εκδηλώσεις πραγματοποιούνται στο νομό που εδρεύει η επιχείρηση ή σε άλλο μέρος στο οποίο λειτουργεί υποκατάστημά της.

2. Στις επιχειρήσεις των πιο κάτω περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' αναγνωρίζεται, από την 1η Ιανουαρίου 1997 έως και την 31 Δεκεμβρίου 2003,(50) έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά, από τα ακαθάριστα έσοδα αυτών, για την αντιμετώπιση ειδικών δαπανών για τις οποίες, λόγω της φύσεώς τους, δεν είναι εφικτή η λήψη αποδεικτικών στοιχείων, υπολογιζόμενη στα αναφερόμενα πιο κάτω ακαθάριστα έσοδα με βάση την ακόλουθη κλίμακα:

Σε ακαθάριστα έσοδα μέχρι 8.804.109 ευρώ,(51) ποσοστό έκπτωσης ένα τοις εκατό (1%) και σε ακαθάριστα έσοδα πάνω από 8.804.109 ευρώ, ποσοστό έκπτωσης μισό τοις εκατό (0,5%).

Για τις επιχειρήσεις των πιο κάτω περιπτώσεων α' και ε', η ως άνω έκπτωση υπολογίζεται με βάση την ακόλουθη κλίμακα: Σε ακαθάριστα έσοδα μέχρι 2.201.027 ευρώ, ποσοστό έκπτωσης δύο τοις εκατό (2%), πάνω από 2.201.027 ευρώ και μέχρι 8.804.109 ευρώ, ποσοστό έκπτωσης ένα τοις εκατό (1%) και σε ακαθάριστα έσοδα πάνω από 8.804.109 ευρώ ποσοστό έκπτωσης μισό τοις εκατό (0,5%).

Ως ακαθάριστα έσοδα, επί των οποίων υπολογίζεται η έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά, λαμβάνονται τα εξής:

α) Για τις εξαγωγικές επιχειρήσεις, τα ακαθάριστα έσοδα αυτών που προέρχονται από εξαγωγές κάθε είδους προϊόντων.

β) Για τις επιχειρήσεις που παρέχουν υπηρεσίες και εργασίες στην αλλοδαπή, στα ακαθάριστα έσοδά τους από τις υπηρεσίες και εργασίες αυτές, από τις οποίες εισάγεται συνάλλαγμα.

γ) Για τις επιχειρήσεις έκδοσης ημερήσιων, εβδομαδιαίων, δεκαπενθημέρων, μηνιαίων πολιτικών, αθλητικών και οικονομικών εφημερίδων και περιοδικών γενικά, τα ακαθάριστα έσοδα αυτών από την πώληση των εντύπων και από καταχωρήσεις γενικά σε αυτά.

δ) Για τις επιχειρήσεις ραδιοφωνίας - τηλεόρασης, τα προερχόμενα μόνο από διαφημίσεις ακαθάριστα έσοδα.

ε) Για τις ημεδαπές ξενοδοχειακές επιχειρήσεις και κατασκηνωτικά κέντρα, τα προερχόμενα από αλλοδαπούς πελάτες έσοδά τους, στα οποία, εκτός των εσόδων από διανυκτερεύσεις, περιλαμβάνονται και αυτά του κυλικείου και εστιατορίου από αλλοδαπούς πελάτες.

στ) Για τα γραφεία γενικού τουρισμού του ν. 393/1976 (ΦΕΚ 199 Α'), τα προερχόμενα από αλλοδαπούς πελάτες έσοδα.

Εξαιρητικά, για τις επιχειρήσεις εξαγωγής πετρελαιοειδών προϊόντων και για τις μεταφορικές επιχειρήσεις διεθνών οδικών εμπορευματικών μεταφορών του Ν.383/1976 (ΦΕΚ 182 Α') αναγνωρίζεται έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά που υπολογίζεται σε ποσοστό μισό τοις εκατό (0,5%) στα έσοδά τους από εξαγωγές πετρελαιοειδών προϊόντων και σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) στα έσοδά τους από τη διενέργεια διεθνών οδικών εμπορευματικών μεταφορών.

Ειδικά για τις επιχειρήσεις έκδοσης ημερήσιων και εβδομαδιαίων πολιτικών, αθλητικών και οικονομικών εφημερίδων και περιοδικών, αναγνωρίζεται έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά που υπολογίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί των ακαθάριστων εσόδων που ορίζονται από τις ίδιες διατάξεις και ανεξάρτητα από το ύψος τους.

3. Επί μικτών επιχειρήσεων ή επιχειρήσεων με παρεπόμενα έσοδα, η ζημία που τυχόν προκύπτει μετά τη διενέργεια της έκπτωσης, που προβλέπει η προηγούμενη παράγραφος, δεν συμψηφίζεται με τα κέρδη άλλων κλάδων της επιχείρησης ή τα εισοδήματα αυτής από άλλες πηγές. Η ζημία αυτή μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα κέρδη του ίδιου κλάδου στις επόμενες πέντε συνεχείς χρήσεις με την προϋπόθεση ότι και στις χρήσεις αυτές η επιχείρηση τηρεί επαρκή και ακριβή βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Σε περίπτωση αδυναμίας λογιστικού διαχωρισμού των καθαρών κερδών που προκύπτουν από κάθε κλάδο, τα κέρδη αυτά υπολογίζονται με επιμερισμό του συνόλου των καθαρών κερδών της επιχείρησης με βάση τα ακαθάριστα έσοδα κάθε κλάδου.

4. Σε εμπορικές επιχειρήσεις, οι οποίες σε συνεργασία με αλλοδαπούς οίκους εξάγουν βιομηχανικά, βιοτεχνικά, χειροτεχνικά, γεωργικά, κτηνοτροφικά, οπωροκηπευτικά, μεταλλευτικά και λατομικά προϊόντα, καθώς και προϊόντα αλιείας με ανταλλαγή αγαθών από το εξωτερικό μετά από έγκριση του Ελληνικού Δημοσίου, όταν απαιτείται αυτή, αναγνωρίζεται χωρίς δικαιολογητικά έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, που υπολογίζεται σε ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) στο ποσό της προμήθειας που παίρνουν.

5. Στις βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις, οι οποίες ενεργούν για λογαριασμό των αλλοδαπών οίκων βιομηχανοποίηση ή επεξεργασία πρώτων υλών που εισάγονται από την αλλοδαπή και επανεξάγονται με τη μορφή έτοιμων ή ημιέτοιμων προϊόντων, αναγνωρίζεται δικαίωμα έκπτωσης, χωρίς δικαιολογητικά, ποσοστού τρία τοις εκατό (3%) στο ποσό των ακαθάριστων εσόδων τους, τα οποία προέρχονται από την αμοιβή που παίρνουν για τις υπηρεσίες αυτές.

6. Η ζημία των επιχειρήσεων, οι οποίες αναφέρονται στις παραγράφους 4 και 5, που τυχόν προκύπτει μετά τη διενέργεια των εκπτώσεων που ορίζονται στις παραγράφους 2, 3, 4 και 5, δεν συμψηφίζεται με τα κέρδη άλλων κλάδων της επιχείρησης ή με τα κέρδη από τη συμμετοχή της σε άλλες επιχειρήσεις ή με τα εισοδήματα από άλλες πηγές. Η ζημία αυτή μπορεί να μεταφέρεται για συμψηφισμό με τα κέρδη των πιο

πάνω κλάδων της επιχείρησης στις πέντε (5) επόμενες συνεχείς χρήσεις, με την προϋπόθεση ότι και σε αυτές τις χρήσεις η επιχείρηση τηρεί επαρκή και ακριβή βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Στην περίπτωση των μικτών επιχειρήσεων, ο συμψηφισμός ενεργείται με τα κέρδη των κλάδων αυτών. Αν υπάρχει αδυναμία λογιστικού διαχωρισμού των κερδών που προκύπτουν από κάθε κλάδο, αυτά υπολογίζονται με επιμερισμό του συνόλου των κερδών της επιχείρησης με βάση τα ακαθάριστα έσοδα από κάθε κλάδο.

7. Για τον προσδιορισμό του κόστους των μενόντων προϊόντων στις βιομηχανικές και βιοτεχνικές επιχειρήσεις, συνυπολογίζεται στην αξία των υλικών που χρησιμοποιήθηκαν και ανάλογο ποσοστό εξόδων παραγωγής, στα οποία περιλαμβάνονται και οι τακτικές αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

8. Σε περίπτωση κατά την οποία στα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται και έσοδα που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή έσοδα από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε ημεδαπές εταιρίες, για τον υπολογισμό του καθαρού κέρδους της επιχείρησης που υπόκειται σε φορολογία, το συνολικό ποσό των δαπανών που πρόκειται να εκπεσθεί μειώνεται κατά τα εξής ποσά δαπανών, που βαρύνουν τα πιο πάνω ακαθάριστα έσοδα:

α) Ποσό των χρεωστικών τόκων που εξευρίσκεται με επιμερισμό των τόκων αυτών μεταξύ των υποκείμενων στη φορολογία ακαθάριστων εσόδων και αυτών που αναφέρονται πιο πάνω.

β) Ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) των εσόδων που απαλλάσσονται της φορολογίας ή φορολογούνται κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή των εσόδων από μερίσματα και κέρδη από συμμετοχή σε άλλες ημεδαπές επιχειρήσεις, ως λοιπές δαπάνες. Το ποσό αυτό δεν μπορεί να υπερβαίνει το είκοσι τοις εκατό (20%) των πάσης φύσεως δαπανών της επιχείρησης.

Οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται για τραπεζικές, ασφαλιστικές επιχειρήσεις, εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και αμοιβαία κεφάλαια.

9. Αποζημιώσεις, καθώς και πάσης φύσεως αμοιβές, που οφείλονται από επιχειρήσεις ή επιτηδευματίες σε οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, με βάση δικαστική ή διαιτητική απόφαση ή οποιαδήποτε αναγνώριση ή συμβιβασμό, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνη για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών, που υπάγονται στη φορολογία εισοδήματος του οφειλέτη, εάν πριν από την καταβολή ή πίστωση αυτών, δεν υποβληθεί στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία φορολογίας του δικαιούχου αντίγραφο της απόφασης ή του εγγράφου και θεωρηθεί από αυτή η απόφαση ή το έγγραφο, βάσει του οποίου θα καταβληθεί ή πιστωθεί η αποζημίωση ή αμοιβή στο δικαιούχο. Τα οριζόμενα στο προηγούμενο εδάφιο δεν ισχύουν προκειμένου για αποζημιώσεις που καταβάλλονται ή πιστώνονται από ασφαλιστικές εταιρίες.

10. Οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται από ασφαλιστικές εταιρίες σε δικαιούχους ασφαλισμένων αυτοκινήτων, για ζημίες που προξενήθηκαν στα αυτοκίνητα αυτά, δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των ασφαλιστικών επιχειρήσεων, προκειμένου να υπολογιστούν τα καθαρά κέρδη για τη φορολογία του εισοδήματος, αν δεν καλύπτονται από νόμιμα δικαιολογητικά που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Τα πρόσωπα που παραβαίνουν τη διάταξη αυτής της παραγράφου ή δηλώνουν ανακριβή στοιχεία υπόκεινται για κάθε παράβαση σε πρόστιμο που ορίζεται στο άρθρο 87 αυτού του νόμου.

11. Στην περίπτωση που η επιχείρηση απασχολεί λογιστή και η δήλωση φόρου εισοδήματος δεν υπογράφεται από αυτόν, οι αποδοχές αυτού δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης και επιβάλλεται πρόστιμο σε βάρος του λογιστή μέχρι το ένα τέταρτο (1/4) των ετήσιων αποδοχών του.

12. Η εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης του Ν.1665/1986 ενεργεί αποσβέσεις στα μίσθια σε ίσα μέρη ανάλογα με τα έτη διάρκειας της σύμβασης.

13. Για τον υπολογισμό των καθαρών κερδών των εταιριών του Ν.1665/1986 (ΦΕΚ 194 Α') επιτρέπεται να ενεργείται για την κάλυψη επισφαλών απαιτήσεών τους, έκπτωση έως και δύο τοις εκατό (2%) επί του συνολικού ύψους μισθωμάτων, τα

40

οποία προκύπτουν από τις συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης, που έχουν συναφθεί μέσα στην οικεία διαχειριστική χρήση. Το ποσό αυτό της πρόβλεψης για κάθε διαχειριστική χρήση, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης, η οποία διενεργήθηκε σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις και εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του καταβεβλημένου μετοχικού κεφαλαίου, όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης. Η έκπτωση αυτή εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία σε ειδικό λογαριασμό "Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων". Πέραν της πρόβλεψης αυτής, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των εταιριών χρηματοδοτικής μίσθωσης για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων.

14. Οι δαπάνες που πραγματοποιεί η επιχείρηση για αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από εξωχώρια εταιρία, καθώς και τα δικαιώματα ή οι αποζημιώσεις που καταβάλλει αυτή σε εξωχώρια εταιρία για τη χρησιμοποίηση στην Ελλάδα τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων, σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της. Από την εφαρμογή της διάταξης αυτής εξαιρούνται δαπάνες που αφορούν αγορά ή μεταφορά στην Ελλάδα αργού πετρελαίου, πετρελαιοειδών ή άλλων προϊόντων για τα οποία δημοσιεύονται δείκτες τιμών χονδρικής πώλησης και τα οποία αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη χρηματιστηριακή αγορά προϊόντων.

15. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης.

16. Ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις οικειοθελώς σε εργαζομένους της ή σε τρίτους, πλην των περιπτώσεων που περιλαμβάνονται στο άρθρο αυτό, και δεν αφορούν αμοιβές ή αποζημιώσεις αυτών για άμεση ανταπόδοση παρεχόμενης υπηρεσίας ή δεν προκύπτει από διάταξη νόμου ο υποχρεωτικός χαρακτήρας τους, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

17. Αμοιβές σε χρήμα ή σε είδος δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όταν η παροχή ή η λήψη αυτής συνιστά ποινικό αδίκημα ακόμα και αν η καταβολή αυτών πραγματοποιείται στο εξωτερικό.

18. Οι ποινικές ρήτρες, τα πρόστιμα και οι χρηματικές ποινές που επιβάλλονται για οποιονδήποτε λόγο σε βάρος επιχείρησης δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της.

19. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις του παρόντος άρθρου αποτελεί το καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις.

20. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ρυθμίζονται θέματα καταχώρισης ορισμένων δαπανών του άρθρου αυτού στα βιβλία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

21. Δαπάνες που εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, εκτός εκείνων που ρητά μνημονεύονται σε αυτό, για τις οποίες έχει γίνει δεκτό με διοικητικές λύσεις και με τη δικαστηριακή νομολογία ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα βάσει των διατάξεων του άρθρου αυτού, περιλαμβάνονται σε απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών. Η αναγνώριση των οριζόμενων στην απόφαση αυτή δαπανών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες. Για την υλοποίηση των ανωτέρω, εντός μηνός από την έναρξη ισχύος της παραγράφου αυτής εκδίδεται η οριζόμενη από το πρώτο εδάφιο απόφαση.

Για οποιαδήποτε προσθήκη ή αφαίρεση περίπτωσης από τον κατάλογο αυτό, η ενδιαφερόμενη επιχείρηση ή η επαγγελματική ένωση στην οποία ανήκει, ή η ελεγκτική υπηρεσία δικαιούται να υποβάλει στην αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος υπηρεσία του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών αίτηση, εντός δύο (2) μηνών από την έναρξη ισχύος της παραγράφου αυτής, προκειμένου να εξετασθεί η συγκεκριμένη περίπτωση από ειδική γνωμοδοτική επιτροπή η οποία συνιστάται για το σκοπό αυτό στο πιο πάνω Υπουργείο. Μέχρι την 30η Ιουνίου 2005 εκδίδεται νέα απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών με την οποία επιφέρονται οι μεταβολές για τις οποίες γνωμοδότησε, σύμφωνα με τα πιο πάνω, η

επιτροπή, κατόπιν της άνω αίτησης ή εισήγησης της υπηρεσίας ή και αυτεπαγγέλτως. Η αναγνώριση των τυχόν επιπλέον αναγνωριζόμενων περιπτώσεων δαπανών είναι δεσμευτική και για προηγούμενες διαχειριστικές περιόδους, εφόσον είναι εκκρεμείς. Τυχόν αφαίρεση αναγνωριζόμενων περιπτώσεων δαπανών θα ισχύει από την επόμενη διαχειριστική χρήση. Με την ίδια διαδικασία θα ορίζονται κάθε χρόνο οι μεταβολές στις περιπτώσεις δαπανών που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

Η επιτροπή της παραγράφου αυτής αποτελείται από ένα σύμβουλο ή πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, τους προϊσταμένους των Διευθύνσεων Φορολογίας Εισοδήματος και Ελέγχου, έναν (1) εκπρόσωπο της Ένωσης Επιμελητηρίων Ελλάδος, καθώς και έναν (1) καθηγητή Ανώτατου Εκπαιδευτικού Ιδρύματος συναφούς αντικειμένου. Ο Πρόεδρος, τα μέλη και ο γραμματέας αυτής ως και οι αναπληρωτές αυτών, ο τρόπος λειτουργίας και λήψης απόφασης, καθώς και λοιπές λεπτομέρειες ορίζονται με Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.

Επίσης και για τις δαπάνες οι οποίες δεν αναγνωρίζονται από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων αποφαινεται η επιτροπή της παραγράφου αυτής και περιλαμβάνονται σε ιδιαίτερη απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, που εκδίδεται κάθε χρόνο, σύμφωνα με τη διαδικασία που ακολουθείται και για τις δαπάνες που αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

Στον επόμενο μήνα μετά την έκδοση των αποφάσεων του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών που ορίζονται από την παράγραφο αυτή, εκδίδεται νέα απόφαση του ίδιου Υπουργού η οποία περιλαμβάνει συγκεντρωτικά και κατά κατηγορία όλες τις δαπάνες των οποίων η αναγνώριση ή μη από το φορολογικό έλεγχο είναι υποχρεωτική, καθώς και τις διαχειριστικές περιόδους στις οποίες αναφέρονται, όπως αυτές έχουν ορισθεί με όλες τις αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, οι οποίες έχουν εκδοθεί από το έτος 2005 μέχρι τον ως άνω οριζόμενο χρόνο.

2.2 Άρθρο 105. Προσδιορισμός ακαθάριστου και καθαρού εισοδήματος νομικών προσώπων.

Σύμφωνα με το άρθρο 105 του Ν.2238/1994, ως ακαθάριστα έσοδα των νομικών προσώπων της παρ. 1 του άρθρου 101 θεωρούνται:

α) Το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί.

β) Το εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες, από συμμετοχή σε άλλες εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις, όπως αυτό προκύπτει από τις διατάξεις των άρθρων 13 παράγραφος 1, 20, 21, 22, 24, 25, 28 παράγραφοι 1, 2, 3 και 4, 30, 37, 40, 41, καθώς και κάθε εισόδημα από οποιαδήποτε άλλη πηγή σύμφωνα με τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 48.

Από τα παραπάνω, γίνεται αντιληπτό ότι ο νόμος με την περίπτωση (α) υπονοεί τα εισοδήματα από το κύριο αντικείμενο εργασιών της εταιρίας, ενώ με την περίπτωση (β) όλα τα εισοδήματα από άλλες πηγές, τα οποία μπορεί να είναι τακτικά ή ευκαιριακά.

Από τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης παραγράφου, εκπίπτουν οι δαπάνες απόκτησης εισοδήματος όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 31.

- Τα έξοδα μισθοδοσίας εργαζόμενου σε ανώνυμη εταιρία, ο οποίος συνδέεται με το διοικητικό συμβούλιο της εταιρίας αυτής με συγγένεια εξ' αίματος ή εξ αγχιστείας μέχρι και τέταρτου βαθμού, εκπίπτουν μόνον εφόσον έχουν καταβληθεί οι ασφαλιστικές εισφορές κύριας ή επικουρικής υποχρεωτικής ασφάλισης στο Ι.Κ.Α. ή άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς. Σε πολλές περιπτώσεις μάλιστα, το Ι.Κ.Α. αμφισβητεί την πραγματικότητα και θεωρεί πλασματική την εργασία αυτή.

- Τα ποσά που καταβάλει η ημεδαπή ανώνυμη εταιρία στους κατόχους προνομιούχων μετοχών της, εφόσον οι τόκοι αυτοί δεν προέρχονται από τα κέρδη της
- Οι αμοιβές και αποζημιώσεις μελών του διοικητικού συμβουλίου που βαρύνουν την ίδια την ανώνυμη εταιρία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24, παρ.2 του Κ.Ν. 2190/1920.

Επίσης ειδικά από το ακαθάριστο εισόδημα των ασφαλιστικών εταιριών, εκπίπτουν εκτός από τα παραπάνω:

- Τα μαθηματικά αποθέματα των ασφαλειών ζωής, που υπολογίζονται με βάση τους κανόνες της αναλογιστικής.

- Τα αποθεματικά για την κάλυψη των κινδύνων που ισχύουν, τα οποία υπολογίζονται επί των καθαρών ασφαλιστρών με κάποιο συντελεστή που ορίζεται, κατά κλάδους, με κοινή απόφαση υπουργών Οικονομικών και Εμπορίου.

- Οι κρατήσεις για ζημίες που έχουν συμβεί (όπως καθορίζονται από πραγματογνώμονες), άρθρο 10 παρ. 5 ΚΒΣ π.δ. 186/92, μειωμένες κατά το ποσό της τυχόν συμμετοχής των αντασφαλιστών στις κρατήσεις αυτές. Ορίζεται επίσης η έννοια του καθαρού ασφαλίστρου, που είναι το ολικό ποσό του ασφαλίστρου μειωμένο κατά το ποσό του 32.

- Τα ποσά που καταβάλουν σε άλλη ασφαλιστική εταιρία, στην οποία μεταβιβάζεται το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων, περιλαμβάνοντας ολόκληρο το χαρτοφυλάκιο των ασφαλιστήριων συμβολαίων με τα σχετικά δικαιώματα και τις υποχρεώσεις, ασφαλιστικής εταιρίας ζωής της οποίας η άδεια λειτουργίας έχει ανακληθεί.

-επιπλέον, από τα ακαθάριστα έσοδα της ασφαλιστικής ανώνυμης εταιρίας προς την οποία έχουν μεταβιβαστεί τα περιουσιακά στοιχεία της παραπάνω ασφαλιστικής εταιρίας ζωής εκπίπτει το ποσό του ελλείμματος των επενδύσεων της τελευταίας που της αναλογεί.

Επίσης, οι τράπεζες επιτρέπεται να εκπίπτουν, αντί του ποσού των αποσβέσεων των επισφαλών απαιτήσεων για τις οποίες έχουν γίνει οριστικές εγγραφές, ποσοστό στο ποσό του ετήσιου μέσου όρου των πραγματικών χορηγήσεων. Όπως αυτό προκύπτει από της μηνιαίες λογιστικές καταστάσεις τους. Οι τράπεζες επίσης δικαιούνται να εκπίπτουν και ποσά σύμφωνα με το άρθρο 27 του Ν. 2076/1992 (ΦΕΚ 130 Α').

Το ποσό που απομένει μετά τις παραπάνω μειώσεις από το ακαθάριστο συνολικό εισόδημα, είναι το καθαρό συνολικό εισόδημα του νομικού προσώπου, το οποίο απεικονίζεται στον Ισολογισμό και στους λογαριασμούς Γενικής Εκμετάλλευσης, Αποτελεσμάτων Χρήσης καθώς και Διάθεσης Κερδών, αποτελώντας για την εταιρία με άλλα λόγια τα πραγματικά καθαρά κέρδη της. Ο φόρος, όμως, δεν υπολογίζεται σε αυτά τα καθαρά κέρδη αλλά στα φορολογικά αναμορφούμενα, που προσδιορίζονται στη συνέχεια.

2.3 Γενικά Έξοδα Διαχείρισης

Ως τέτοια νοούνται οι παραγωγικές δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή εκείνες οι οποίες εν όψει του σκοπού για τον οποίο διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση του εισοδήματος. Στην έννοια των γενικών εξόδων διαχείρισης εμπίπτουν όχι μόνο αυτές που καταβάλλονται υποχρεωτικά, αλλά και οι οικειοθελώς καταβαλλόμενες.

Οι δαπάνες ανάλογα με το είδος και τη φύση των εργασιών της επιχείρησης ποικίλουν και για το λόγο αυτό, δεν αναφέρεται αναλυτικά και περιοριστικά στη σχετική διάταξη του νόμου ποιες περιλαμβάνονται στην κατηγορία των γενικών εξόδων διαχείρισης, σε αντίθεση με τις λοιπές εκπιπτόμενες δαπάνες, οι οποίες περιοριστικά αναφέρονται στο νόμο. Παρόλα αυτά, οι περιπτώσεις των γενικών εξόδων εμπλουτίζονται από τις διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία.

2.3.1 Αμοιβές – Αποζημιώσεις

Οι αμοιβές-αποζημιώσεις είναι πολύ σημαντική κατηγορία των γενικών εξόδων διαχείρισης και περιλαμβάνουν πλήθος περιπτώσεων, ορισμένες εκ των οποίων και οι ακόλουθες:

- η αποζημίωση για κάλυψη αποθετικής ζημιάς που δικάζεται σε βάρος της επιχείρησης με απόφαση διαιτητικού δικαστηρίου
- η αποζημίωση που καταβάλλει η επιχείρηση σε κληρονόμους φονευθέντος από πτώση –συνέπεια σεισμού- κτιρίου ιδιοκτησίας της
- η συμπληρωματική αποζημίωση στην οικογένεια θανόντος υπαλλήλου επιχείρησης από σύγκρουση με αυτοκίνητο κατά την ώρα επαγγελματικής απασχόλησης του
- η συμπληρωματική αποζημίωση για σωματικές βλάβες που καταβάλλει η επιχείρηση σε τρίτο, ο οποίος τραυματίστηκε από αυτοκίνητό της, χρησιμοποιούμενο στα πλαίσια της επαγγελματικής της απασχόλησης
- αμοιβές σε αλλοδαπές επιχειρήσεις για τη διαχείριση αποβλήτων, εφόσον δεν μπορούν να την αναλάβουν οι ίδιες
- αμοιβές δικηγόρων, συμβολαιογράφων για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες τους
- αμοιβές μηχανικών για τις παρασχεθείσες υπηρεσίες τους, εφόσον έχει εκδοθεί το προβλεπόμενο στοιχείο του Κ.Β.Σ.

- αμοιβές αλλοδαπών επιχειρήσεων ή φυσικών προσώπων για υπηρεσίες που παρέχουν στην Ελλάδα
- αμοιβές λογιστών που δεν ανήκουν στο προσωπικό
- αμοιβές και αποζημιώσεις στα μέλη Δ.Σ. ανώνυμης εταιρίας
- αμοιβές χρηματοοικονομικών συμβούλων για την αξιολόγηση της πιστοληπτικής ικανότητας εταιριών
- αμοιβές για φύλαξη εγκαταστάσεων
- αμοιβές σε μεσιτικά γραφεία
- αμοιβές για τη σύνταξη αναλογιστικών μελετών
- αμοιβές σε γραφεία εξεύρεσης στελεχών
- αμοιβές σε εταιρίες αποκομιδής απορριμμάτων
- αμοιβές σε εκτιμητές ακινήτων
- αμοιβές σε τρίτους ή σε οργανισμούς για την πιστοποίηση της ποιότητας των προϊόντων

2.3.2 Ασφάλιστρα

Μερικές περιπτώσεις ασφαλίσεων που υπάγονται στα γενικά έξοδα και εκπίπτουν είναι οι εξής:

- ασφάλιστρα για ασφάλεια σύνταξης διευθυνόντων συμβούλων Α.Ε.
- ασφάλιστρα που καταβλήθηκαν για αγορά μηχανημάτων από το εξωτερικό
- ασφάλιστρα για την ασφάλιση περιουσιακών στοιχείων
- ασφάλιστρα πυρός
- ασφάλιστρα μεταφορικών μέσων
- ασφάλιστρα μεταφορών
- ασφάλιστρα για ενδεχόμενη βλάβη προϊόντων
- ασφάλιστρα για πιθανή απώλεια εσόδων
- ασφάλιστρα για κινδύνους, τραυματισμού, θανάτου και απώλειας προσωπικών αντικειμένων
- ασφάλιστρα για την είσπραξη αποζημίωσης λόγω μη εξόφλησης απαιτήσεων από τρίτους
- ασφάλιστρα για την κάλυψη ζημίας από χορηγούμενες εγγυήσεις
- ασφάλιστρα για τυχόν εργατικό ατύχημα

- ασφάλιστρα για επαγγελματική ευθύνη
- ασφάλιστρα για ασφάλιση από τρομοκρατικές ενέργειες

2.3.3 Μισθώματα

Εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης:

- ενοίκια κτιρίων (εργοστασίου, γραφείων, αποθηκών)
- ενοίκια για τη χρησιμοποίηση μηχανημάτων
- ενοίκια λοιπών κινητών πραγμάτων
- ενοίκια ακινήτου σε εταιρίες leasing, κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου

Το ποσό των μισθωμάτων που αντιστοιχεί σε αύξηση του αρχικά συμφωνηθέντος μισθώματος, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της μισθώτριας επιχείρησης και όταν η μεταγενέστερη τροποποίηση του αρχικού συμφωνητικού μίσθωσης, με την οποία επιβλήθηκε το αυξημένο μίσθωμα, δεν θεωρήθηκε από τον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. του εκμισθωτή. (Αποφ.ΠΟΛ.1005/14.01.2005)

Ποσά που καταβάλλονται από τη μισθώτρια επιχείρηση στον εκμισθωτή μετά από δικαστική απόφαση, λόγω αναπροσαρμογής του μισθώματος, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης που αφορά η αναδρομική αύξηση (1031178/10422/Β0012/30.4.2003)

Οι δαπάνες που φέρουν χαρακτήρα μισθώματος, δηλαδή περιοδικής παροχής, είναι εκπεστές τμηματικά από τα έσοδα των χρήσεων διάρκειας της μίσθωσης, έστω και αν συμφωνήθηκε η εφάπαξ καταβολή τους κατά το χρόνο σύναψης της συμβάσεως. (Σ.τ.Ε 2357/93)

2.3.4 Δώρα

Από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης εκπίπτει η αξία των δώρων που κάνει σε πελάτες της, οι οποίοι μπορεί να είναι επιχείρηση ή όχι. Η δαπάνη αυτή αναγνωρίζεται μόνον όταν τα δώρα φέρουν την επωνυμία της επιχείρησης και επιπλέον, να έχει καταβάλει το αναλογούν δημοτικό τέλος διαφήμισης για τη συνολική αξία των δώρων αυτών. Το ποσό της δαπάνης που αναγνωρίζεται προς έκπτωση δεν μπορεί να υπερβαίνει τα δεκαπέντε (15) ευρώ για κάθε δώρο χωριστά.

Επειδή στην πράξη συνηθίζεται η χορήγηση δώρων και μεγαλύτερης αξίας, γίνεται δεκτό με την παρούσα ότι και στην περίπτωση αυτή θα αναγνωρίζεται η δαπάνη μέχρι 15 ευρώ για κάθε δώρο χωριστά, με την προϋπόθεση όμως το δημοτικό τέλος διαφήμισης να έχει καταβληθεί για ολόκληρο το ποσό, δηλαδή και για το μη αναγνωριζόμενο. Επισημαίνεται ότι το σχετικό δημοτικό τέλος πρέπει να έχει καταβληθεί μέχρι τη λήξη της προθεσμίας εντός της οποίας πρέπει να υποβληθεί η δήλωση φορολογίας εισοδήματος (Εγκ.ΠΟΛ.1036/2.3/2006)

2.3.5 Ζημίες

Ζημία από πώληση ακινήτου επιχείρησης, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα με την προϋπόθεση ότι ως τιμή πώλησης δεν δύναται να ληφθεί ποσό μικρότερο από την αξία που προσδιορίζεται στη Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων.

(Αποφ.ΠΟΛ.1005/14.01.2005)

Επίσης, η ζημία που προκύπτει μεταξύ της αποζημίωσης που καταβάλουν οι επιχειρήσεις σε πελάτες λόγω πωλήσεως ελαττωματικών προϊόντων και της αποζημίωσης που εισπράττουν από τους προμηθευτές τους εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα. (αποφ.ΠΟΛ.1028/17.2.2006)

2.3.6 /διάφορες περιπτώσεις δαπανών

Επιπλέον, προς έκπτωση αναγνωρίζονται οι εξής δαπάνες:

- τα έξοδα περιθάλψεως που καταβάλει οικειοθελώς η επιχείρηση χάριν του προσωπικού της
- τα έξοδα που καταβάλει οικειοθελώς η επιχείρηση χάριν του προσωπικού της για κατασκηνώσεις
- η δαπάνη με την οποία χρεώνεται η επιχείρηση για τη συμμετοχή της στο κόστος καταλόγων-διαφημιστικών εντύπων που εκδίδονται από άλλη επιχείρηση στην οποία πωλεί τα διαφημιζόμενα προϊόντα της
- οι ασφαλιστικές εισφορές που υποχρεούνται από 1.1.93 και μετά να καταβάλουν οι επιχειρήσεις στο ΤΣΜΕΔΕ για τους έμμισθους μηχανικούς που απασχολούν
- λογαριασμοί ηλεκτρικού ρεύματος που φέρουν το όνομα του ιδιοκτήτη ή εκμισθωτή του ακινήτου
- οι λογαριασμοί ύδρευσης

- οι δαπάνες ταχυδρομικών υπηρεσιών
 - η δαπάνη τηλεφώνου έστω και αν το τηλέφωνο ανήκει στον ιδιοκτήτη του ακινήτου
 - τα έξοδα αποθήκευσης και φύλαξης προϊόντων, εμπορευμάτων
 - τα έξοδα εκθέσεων και επιδείξεων, εφόσον υπάρχουν τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά
 - τα έξοδα καυσίμων και υλικών θέρμανσης, υλικών καθαριότητας, φαρμακείων, εφόσον υπάρχει το προβλεπόμενο δικαιολογητικό
 - οι προμήθειες τραπεζών
 - τα κοινόχρηστα γραφείων, καταστημάτων
 - τα έξοδα δημοσίευσης στο Φ.Ε.Κ. ισολογισμών και προσκλήσεων συμμετοχής στη Γενική Συνέλευση
 - οι συνδρομές σε επιστημονικά περιοδικά που έχουν σχέση με το αντικείμενο της επιχείρησης
 - οι συνδρομές σε επαγγελματικές οργανώσεις
- οι δαπάνες για εισαγωγή μετοχών της επιχείρησης σε χρηματιστήριο του εσωτερικού ή εξωτερικού

2.4 Δαπάνες Διαφήμισης

Γενικά, τα ποσά των δαπανών διαφήμισης που βαρύνουν την επιχείρηση, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά το έτος της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου και εφόσον το σχετικό τέλος διαφήμισης έχει καταβληθεί το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας, εντός της οποίας πρέπει να υποβληθεί η δήλωση φόρου εισοδήματος για τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκε η δαπάνη αυτή.

Η δαπάνη παραγωγής εντύπων ταξιδιωτικών προγραμμάτων εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των ταξιδιωτικών γραφείων, με την προϋπόθεση ότι έχει καταβληθεί το δημοτικό τέλος, εκτός αν προσκομίζεται σχετική βεβαίωση περί μη οφειλής δημοτικού τέλους. (αποφ.ΠΟΛ.1028/17.2.2006)

Εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα οι δαπάνες παραγωγής και διανομής ενημερωτικών εντύπων που αποστέλλουν οι επιχειρήσεις σε συγκεκριμένους πελάτες

τους και όχι στο ευρύτερο κοινό, με σκοπό την ενημέρωση τους για τα χαρακτηριστικά των προϊόντων αυτών, χωρίς να υφίσταται η υποχρέωση της καταβολής τέλους διαφήμισης. (Αποφ.ΠΟΛ.1056/23.4.2007)

Η δαπάνη διαφήμισης που υπόκειται σε δημοτικό τέλος διαφήμισης, δεν αναγνωρίζεται αν δεν έχει καταβληθεί το τέλος μέχρι το χρόνο υποβολής της εμπρόθεσμης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. (αποφ.ΠΟΛ.1029/17.2.2006)

Δαπάνες διαφήμισης προβολής νέου προϊόντος, που δεν πραγματοποιήθηκαν κατά το προπαρασκευαστικό στάδιο σύστασης της επιχείρησης, δεν μπορούν να θεωρηθούν ως έξοδα πρώτης εγκατάστασης και εκπίπτουν εξ' ολοκλήρου κατά το έτος της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου πραγματοποίησης τους.(Αποφ.ΠΟΛ.1056/23.4.2007)

Η δαπάνη διαφημίσεως που καταβάλει επιχείρηση εκπίπτει, από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον το σχετικό τέλος διαφήμισης έχει καταβληθεί το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας, εντός της οποίας πρέπει να υποβληθεί η δήλωση φόρου εισοδήματος για τη χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιήθηκε η δαπάνη αυτή.

(αποφ.ΠΟΛ.1005/14.01.2005)

Κατά την ανάθεση σε διαφημιστική εταιρία της από κοινού προβολής επιχειρήσεων που ανήκουν στον ίδιο όμιλο επιχειρήσεων μέσω του τύπου και των ραδιοτηλεοπτικών μέσων και εφόσον δεν υπάρχει χωριστή συμφωνία της καθεμίας επιχείρησης με τη διαφημιστική εταιρία, κάθε μια από αυτές εκπίπτει, από τα ακαθάριστα έσοδα της, το μέρος της διαφημιστικής δαπάνης που συμβάλει στη δημιουργία φορολογητέου εισοδήματος, εφόσον βέβαια έχει καταβληθεί το δημοτικό τέλος διαφήμισης. (αποφ.ΠΟΛ.1005/14.01.2005)

Η διανομή CD, τα οποία είναι ένθετα σε περιοδικά, δεν είναι πράξη που υπόκειται σε τέλος διαφήμισης υπέρ Δήμων και Κοινοτήτων, και κατά συνέπεια η δαπάνη αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, χωρίς να αναζητείται η καταβολή του διαφημιστικού τέλους υπέρ των ΟΤΑ. (αποφ.ΠΟΛ.1005/14.01.2005)

Η δαπάνη με την οποία χρεώνει εμπορική επιχείρηση τους προμηθευτές της για την έκδοση τιμοκαταλόγου ή διαφημιστικού εντύπου που περιλαμβάνει τα προϊόντα τους δεν υπόκειται σε τέλος διαφήμισης, καθόσον με τα πιο πάνω έντυπα διαφημίζεται η εμπορική επιχείρηση που εκδίδει αυτά και όχι οι προμηθεύτριες κατά συνέπεια εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των προμηθευτριών επιχειρήσεων χωρίς την

αναζήτηση αποδεικτικού για την καταβολή δημοτικού τέλους διαφήμισης. (αποφ. ΠΟΛ.1005/14.01/2005)

Οι δαπάνες κατασκευής διαφημιστικών πινακίδων και σημαιών που πραγματοποιεί εταιρία πετρελαιοειδών και τοποθετεί στα πρατήρια τρίτων που εμπορεύονται δικά της προϊόντα δεν υπόκεινται σε δημοτικό τέλος διαφήμισης και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα χωρίς την καταβολή δημοτικού τέλους διαφήμισης. (Στ.Ε. 4118/1997)

Τα ποσά που κατέβαλε επιχείρηση σε επιχείρηση Super Market για την τοποθέτηση των εμπορευμάτων της σε εμφανή σημεία δεν υπόκεινται σε δημοτικό τέλος διαφήμισης και αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα χωρίς την καταβολή του σχετικού τέλους διαφήμισης. (Σ.τ.Ε. 4222/1999 και 4443/2001)

2.5 Αποθεματικά για την Απόσβεση Ενεργητικού

Το αποθεματικό που σχηματίζει η επιχείρηση για την αποκατάσταση ενεργητικού που θα περιέλθει στο δημόσιο, ή σε τρίτους χωρίς την καταβολή αποζημίωσης, σχηματίζεται κατά το έτος και για όσα χρόνια διαρκεί η σχετική σύμβαση εκμετάλλευσης του έργου. Το αποθεματικό αυτό εκπίπτει, ως δαπάνη, από τα ακαθάριστα έσοδα και κατά συνέπεια δεν σχηματίζεται από τα κέρδη της επιχείρησης. Η επιχείρηση δεν δικαιούται αντί του σχηματισμού του πιο πάνω αποθεματικού να υπολογίζει αποσβέσεις με βάση το π.δ. (100/19989 νυν 299/2003), λόγω της ειδικής πιο πάνω ρύθμισης, αλλά και επειδή το έργο που κατασκευάζει η επιχείρηση για εκμετάλλευση δεν είναι δικό της αλλά κυριότητας του Δημοσίου ή τρίτου. Η έκπτωση αυτή αναγνωρίζεται ανεξάρτητα από την ύπαρξη ή μη κερδών. (1137535/11165/B0012/18.1.1999) (Αποφ.ΠΟΛ.1005/14.01.2005)

Επιπλέον, κατά την εισφορά χρήσης ακινήτου σε ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη εταιρία, ή και εταιρία περιορισμένης ευθύνης, για ορισμένο χρονικό διάστημα, εφόσον η εταιρία δεν αποκτά εμπράγματο δικαίωμα επί του ακινήτου, για την αποκατάσταση της απώλειας του κεφαλαίου της, λόγω περιέλευσης του ακινήτου στον κύριο αυτού μετά τη λήξη του χρόνου διάρκειας της εισφοράς χωρίς αποζημίωση, η εν λόγω εταιρία εκπίπτει την αξία της εισφερθείσας χρήσης του ακινήτου από τα ακαθάριστα έσοδα των διαχειριστικών περιόδων που διαρκεί η εισφορά. Το εκπιπτόμενο αυτό

ποσό από τα ακαθάριστα έσοδα της κάθε διαχειριστικής περιόδου είναι ίσο με το πηλίκο που προκύπτει από τη διαίρεση της αξίας της εισφερόμενης χρήσης του ακινήτου με τα έτη της εισφορά. 1064354/1402α0012/29.7.1996) (Αποφ.ΠΟΛ.1005/14.01.2005)

2.6 Η Αξία των Εμπορεύσιμων Αγαθών και των Πρώτων Υλών

Από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης εκπίπτει η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν για την παραγωγή προϊόντων, των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, όπως η αξία αυτή διαμορφώνεται μετά την προσθήκη στην τιμή αγοράς των ειδικών εξόδων, όπως τα έξοδα επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κλπ.

Η εξεύρεση του κόστους των πωληθέντων των εμπορεύσιμων αγαθών για τις εταιρίες που τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας (άρα και τις Α.Ε.), γίνεται μετά από τη διενέργεια της καταγραφής και αποτίμησης των αγαθών, η οποία εμφανίζεται στο βιβλίο των απογραφών της επιχείρησης.

Η ορθή ή μη καταγραφή και αποτίμηση των εμπορευσίμων ειδών ασκεί σημαντικότερη επίδραση στη διαμόρφωση του όλου φορολογητέου αποτελέσματος της επιχείρησης. Ειδικότερα, η υποτίμηση των μενόντων εμπορευσίμων ειδών κατά τη λήξη της διαχειριστικής χρήσης σε σχέση με την πραγματική τους αξία έχει ως αποτέλεσμα την ισόποση μείωση των φορολογητέων αποτελεσμάτων, επειδή η διαφορά προσαυξάνει το κόστος των πωληθέντων και έτσι μειώνει τα μικτά κέρδη.

Η υποτίμηση γίνεται είτε με απόκρυψη ποσοτήτων εμπορευσίμων ειδών είτε με εμφάνισή αυτών σε τιμές χαμηλότερες των κανονικών ή με την εφαρμογή και των δύο τρόπων. Για την κατοχύρωση των συμφερόντων του Δημοσίου η πολιτεία έχει θεσπίσει τις εξής διατάξεις:

- i. Απορρίπτονται τα βιβλία λόγω ανακρίβειας όταν στην απογραφή εμφανίζονται αλλοιωμένα τα πραγματικά μεγέθη, με αποτέλεσμα τα φορολογητέα κέρδη να προσδιορίζονται με εξωλογιστικό τρόπο.
- ii. Στα άρθρα 27 και 28 του Κ.Β.Σ., καθορίζεται επακριβώς ο τρόπος καταγραφής, αποτίμησης και καταχώρησης στο βιβλίο απογραφών και αποθεμάτων. Η αποτίμηση των αποθεμάτων (εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων υλών κλπ) γίνεται κατά είδος:

- Στη τιμή κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής, αν αυτή είναι χαμηλότερη της τιμής στην οποία η επιχείρηση μπορεί να αγοράσει ή να παράγει τα αποθέματα κατά την ημέρα της απογραφής.
- Στην τρέχουσα τιμή της αγοράς ή αναπαραγωγής, όταν αυτή είναι μικρότερη της τιμής κτήσης ή του ιστορικού κόστους παραγωγής και της καθαρής ρευστοποιήσιμης αξίας.
- Στην καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία, αν η τρέχουσα τιμή της αγοράς ή αναπαραγωγής είναι χαμηλότερη από την τιμή κτήσης ή το ιστορικό κόστος, αλλά μεγαλύτερη από την καθαρή ρευστοποιήσιμη αξία.

2.7 Φόροι – Τέλη – Δικαιώματα

Οι φόροι, τα τέλη και τα δικαιώματα εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, εφόσον βαρύνουν την επιχείρηση και όχι προσωπικά τον επιχειρηματία. Δεν εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα οι παρακρατούμενοι φόροι, όπως ο φόρος μισθωτών υπηρεσιών, ελευθερίων επαγγελματιών κλπ., επειδή βαρύνουν του δικαιούχους των αμοιβών και όχι την επιχείρηση. Έτσι αν π.χ. η επιχείρηση δεν παρακρατήσει τον Φ.Μ.Υ. από τους μισθωτούς και τον καταβάλει η ίδια, το ποσό αυτό δεν αποτελεί εκπεστέα δαπάνη για την επιχείρηση.

Δεν εκπίπτουν επίσης ο φόρος ακίνητης περιουσίας, ο φόρος εισοδήματος, οι προσαυξήσεις καθώς και οι τόκοι υπερημερίας για οφειλές φόρου που καταβάλει η επιχείρηση για τη μη έγκαιρη καταβολή τους.

Ο Φ.Π.Α. εκπίπτεται μόνο στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η επιχείρηση δεν έχει το δικαίωμα συμψηφισμού του Φ.Π.Α. των εισροών με το αντίστοιχο των εκροών. Στην κατηγορία των επιχειρήσεων οι οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους από τα ακαθάριστα έσοδά τους, εντάσσονται οι απαλλασσόμενες από το Φ.Π.Α. επιχειρήσεις, όπως π.χ. οι επιχειρήσεις που έχουν ως αντικείμενο εργασιών τους, πράξεις που συνδέονται με την παιδεία, την υγεία, την ασφάλιση κλπ.

Επίσης εκπίπτεται από τα ακαθάριστα έσοδα ο φόρος εισροών (ως ειδικό έξοδο αγορών) των υποκείμενων σε Φ.Π.Α. επιχειρήσεων, που καταβάλλουν κατά την αγορά καπνοβιομηχανικών προϊόντων, οινοπνευματωδών ποτών (εκτός εκείνων που

ασχολούνται με την εμπορία ποτών), επιβατικών αυτοκινήτων (μέχρι εννέα θέσεων), μοτοσικλετών και σκαφών που προορίζονται για αναψυχή.

Ο Φ.Π.Α. εισροών με τον οποίον επιβαρύνονται οι δαπάνες των επιβατικών αυτοκινήτων, μοτοσικλετών και σκαφών, οι δαπάνες δεξιώσεων ψυχαγωγίας, φιλοξενίας, τροφής, ποτών και μετακίνησης του προσωπικού ή των εκπροσώπων των επιχειρήσεων, προσαυξάνει το αντίτιμο αγοράς των ειδών ή της αποδοχής των υπηρεσιών και εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα. Οι παραπάνω περιπτώσεις αποτελούν ουσιαστικά και περιπτώσεις κατά τις οποίες η επιχείρηση δεν έχει το δικαίωμα να εκπέσει τον Φ.Π.Α. εισροών από αυτόν τον εκροών κατά την περιοδική απόδοση του φόρου αυτού, άρα πληρώνει η ίδια εξ ολοκλήρου τον Φ.Π.Α. που αναλογεί στις εν λόγω δαπάνες. Έτσι ο νομοθέτης της δίνει το δικαίωμα να εκπέσει τον φόρο αυτόν από το ακαθάριστο εισόδημά της.

Οι βαρύνοντες την επιχείρηση φόροι, τέλη και δικαιώματα εκπίπτονται από τα ακαθάριστα έσοδα κατά τον χρόνο εντός του οποίου βεβαιώθηκαν και καταβλήθηκαν ή βεβαιώθηκαν μόνο. Ενδεικτικά οι εκπιπτόμενοι φόροι-τέλη και δικαιώματα είναι:

- Οι φόροι υπέρ τρίτων που βαρύνουν την επιχείρηση είτε αυτοί ενσωματώνονται στο τίμημα της πώλησης είτε καταβάλλονται χωριστά (π.χ. φόρος υπέρ Δήμων και Κοινοτήτων).
- Οι φόροι-τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων.
- Ο φόρος τραπεζικών εργασιών
- Τα τέλη χαρτοσήμου των συναλλαγματικών, των δανείων, των κερδών προσωπικών εταιριών 1,2% ή των αμοιβών τρίτων 3,6%.
- Τα τέλη χαρτοσήμου και Ο.Γ.Α. των μισθωμάτων από ακίνητα μέχρι του ποσοστού 1,8% που αναλογεί στον εκμισθωτή.
- Τα δικαιώματα υπερημερίας για καθυστέρηση παραλαβής εμπορευμάτων από τους τελωνειακούς χώρους.
- Επιβαρύνσεις λόγω εκπρόθεσμου διακανονισμού πιστώσεων επί εισαγόμενων αγαθών κλπ.

2.8 Αποσβέσεις

2.7.1 Γενικά Στοιχεία

Τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης (κτίρια, μηχανήματα, μεταφορικά μέσα κλπ.) υπόκεινται σε φθορά οφειλόμενη στην πάροδο του χρόνου και στη χρήση αυτών και στην αχρήστευση λόγω της προόδου της τεχνικής επιστήμης. Η μείωση στην αξία των περιουσιακών στοιχείων, των οποίων η συμβολή στην πραγματοποίηση κέρδους είναι βασική και ουσιώδης, αποτελεί παραγωγική δαπάνη εκπιπτόμενη από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης.

Η έκπτωση της αξίας των περιουσιακών στοιχείων κατανέμεται στα έτη κατά τα οποία αυτά εξυπηρετήσαν την επιχείρηση. Η κατανομή αυτή επιτυγχάνεται δια της κατ' έτος μείωση της αξίας των παγίων στοιχείων με ποσό ίσο με την κατ' έτος φθορά λόγω του χρόνου και της χρήσης και αποσκοπεί στη δημιουργία αποθεματικού, που καλύπτει την αξία των φθειρόμενων περιουσιακών στοιχείων.

Βασική προϋπόθεση για την αναγνώριση των αποσβέσεων είναι η αναγραφή αυτών στο βιβλίο απογραφών και η διενέργεια λογιστικών εγγραφών στα βιβλία της επιχείρησης. Δεν αναγνωρίζεται φορολογικά η απόσβεση για πάγια που δεν εξυπηρετούν την επιχείρηση.

Ως βάση υπολογισμού των αποσβέσεων λαμβάνεται η αξία κτήσης των περιουσιακών στοιχείων προσαυξημένη με τις ειδικές δαπάνες βελτίωσης και επέκτασης. Αν η τιμή κτήσης έχει αναπροσαρμοστεί, η απόσβεση υπολογίζεται στην αναπροσαρμοσμένη αξία. Από την οικονομική θεωρία αναγνωρίζονται τρεις βασικές μέθοδοι απόσβεσης. Η σταθερή, η φθίνουσα και η αύξουσα. Η ελληνική νομοθεσία αναγνωρίζει την σταθερή μέθοδο καθώς και τη φθίνουσα υπό προϋποθέσεις.

Αποσβεστέα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης είναι τα ανήκοντα σε αυτή κατά πλήρη κυριότητα τα οποία υπόκεινται σε φθορά, λόγω της χρήσης ή της παρόδου του χρόνου. Έτσι δεν υπόκεινται σε απόσβεση οι εδαφικές εκτάσεις, όπως τα οικόπεδα, γήπεδα, αγροτεμάχια, ενώ υπόκεινται σε απόσβεση τα ορυχεία, μεταλλεία και λατομεία.

Για να υπολογισθεί απόσβεση σε οποιοδήποτε πάγιο πρέπει αυτό να χρησιμοποιείται από την επιχείρηση. Δεν υπολογίζεται απόσβεση για πάγια τα οποία δεν χρησιμοποιούνται. Αν για παράδειγμα μια Α.Ε. έχει στην κυριότητά της έναν αποθηκευτικό χώρο τον οποίο δεν χρησιμοποιεί, δεν δικαιούται να διενεργήσει απόσβεση του κτιρίου.

2.7.2 Το Προεδρικό Διάταγμα 299/2003

Η οικονομική θεωρία υποστηρίζει ότι, σύμφωνα με τον ορισμό των αποσβέσεων, αυτές θα διενεργούνται καθ' όλη τη διάρκεια της ωφέλιμης ζωής του παγίου, όπως αυτή ορίζεται από τον κατασκευαστή ή κάποιον αρμόδιο να την ορίσει και ότι οι συντελεστές απόσβεσης θα πρέπει να είναι τέτοιοι, ώστε η αναπόσβεστη αξία στο τέλος της ωφέλιμης ζωής να είναι μηδέν. Στη χώρα μας η φορολογική νομοθεσία λειτουργεί περιοριστικά και επιβάλλει συγκεκριμένα όρια συντελεστών απόσβεσης, για κάθε είδος παγίου στοιχείου. Οι ανώτεροι και οι κατώτεροι συντελεστές απόσβεσης και κάθε άλλο θέμα που αφορά την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, καθορίζονται με προεδρικό διάταγμα, όπως αυτό ισχύει κάθε φορά. Το γνωστότερο προεδρικό διάταγμα για τη ρύθμιση των αποσβέσεων είναι το Π.Δ. 100/1998 ενώ πέντε χρόνια αργότερα δημοσιεύτηκε το νεότερο Π.Δ. 299/2003, το οποίο ισχύει σήμερα και δεν επιβάλλει σημαντικές μεταβολές σε σχέση με το προηγούμενο.

Στο άρθρο 1 του προεδρικού διατάγματος ορίζεται ρητά ότι η διενέργεια των αποσβέσεων κατ' έτος και με τα οριζόμενα ποσοστά, είναι υποχρεωτική. Ειδικότερα οι νέες επιχειρήσεις, για τις τρεις (3) πρώτες διαχειριστικές περιόδους που έπονται της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική λειτουργία τους, δύνανται να προβούν σε απόσβεση όλων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων τους είτε με συντελεστή μηδέν τοις εκατό (0%), είτε με συντελεστή πενήντα τοις εκατό (50%) του ισχύοντος ποσοστού, με την προϋπόθεση ότι ο συντελεστής απόσβεσης που θα επιλεγεί από την επιχείρηση δεν θα μεταβάλλεται από διαχείριση σε διαχείριση.

Τα ανώτερα όρια των αποσβέσεων αφορούν ετήσια απόσβεση. Κατά συνέπεια, όταν τα πάγια χρησιμοποιούνται για πρώτη φορά, όχι από την έναρξη της χρήσης, τα ποσοστά απόσβεσης περιορίζονται, ανάλογα του χρόνου χρησιμοποίησης σε τόσα δωδέκατα όσοι οι μήνες χρησιμοποίησης τους. Αντίθετα, αν η διαχειριστική χρήση περιλαμβάνει χρονικό διάστημα μεγαλύτερο του δωδεκαμήνου (έναρξη λειτουργίας της επιχείρησης με βιβλία γ' κατηγορίας), τα ετήσια ποσοστά αποσβέσεων αυξάνονται αναλογικά. Αν π.χ. η διαχειριστική χρήση είναι διάρκειας 9 μηνών θα ληφθούν τα 9/12 της ετήσια απόσβεσης, ενώ αν είναι διάρκειας 18 μηνών, θα ληφθούν τα 18/12 της ετήσιας απόσβεσης.

Οι αποσβέσεις που διενεργούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου δεν δύνανται να υπερβούν την αξία της κτήσης ή την αναπροσαρμοσμένη αξία του αποσβεστέου

πάγιου περιουσιακού στοιχείου. Πάγια περιουσιακά στοιχεία, των οποίων η αξία κτήσης είναι μέχρι εξακόσια (600) ευρώ, δύνανται να αποσβένονται εξ' ολοκλήρου μέσα στη χρήση κατά την οποία χρησιμοποιήθηκαν ή τέθηκαν σε λειτουργία.

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του προεδρικού διατάγματος, για τα πάγια περιουσιακά στοιχεία που έχουν αποκτηθεί μέχρι και 31.12.1997, καθώς κι εκείνα που αποκτούνται από 1.1.1998 και μετά, οι αποσβέσεις διενεργούνται με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης. Για τα καινούργια μηχανήματα και το λοιπό μηχανολογικό ή τεχνικό εξοπλισμό παραγωγής που αποκτούν από 1.1.1998 και μετά οι βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και οι μικτές επιχειρήσεις αυτών, οι αποσβέσεις διενεργούνται υποχρεωτικά είτε με τη σταθερή μέθοδο απόσβεσης είτε με τη φθίνουσα μέθοδο απόσβεσης, με την προϋπόθεση ότι η μέθοδος που θα επιλεγεί, για αυτά τα πάγια στοιχεία, θα εφαρμόζεται κατά πάγιο τρόπο.

Οι αποσβέσεις των πάγιων περιουσιακών στοιχείων τα οποία αγοράζονται από εξωχώρια εταιρία δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Για τους σκοπούς του κώδικα αυτού εξωχώρια εταιρία εννοείται η εταιρία που έχει την έδρα της σε αλλοδαπή χώρα και με βάση τη νομοθεσία της οποίας δραστηριοποιείται αποκλειστικά σ' άλλες χώρες και απολαμβάνει ιδιαίτερα ευνοϊκής φορολογικής μεταχειρίσεις.

Το άρθρο 31, με την ιγ' παράγραφο ορίζει ότι οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης που πραγματοποιούνται σε μισθωμένα ακίνητα αποσβένονται κατά το χρόνο της πραγματοποίησής τους. Το ποσό των δαπανών για βελτιώσεις και προσθήκες σε μισθωμένα ακίνητα εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση. Σε περίπτωση κατά την οποίαν ο ετήσιος συντελεστής απόσβεσης που προκύπτει με τον τρόπο αυτό είναι μικρότερος από τον συντελεστή που ορίζεται από το Π.Δ. 299/2003 για το ίδιο πάγιο στοιχείο, όταν αυτό είναι ιδιόκτητο, εφαρμόζονται τα οριζόμενα από το Προεδρικό Διάταγμα. σύμφωνα με το ΕΓΛΣ οι αποσβέσεις αυτές καταχωρούνται σε χρέωση των υπολ/σμων του 66 με πίστωση των αρμοδίων λογ/σμων των αποσβεσμένων παγίων στοιχείων.

Τα αρχικά άμεσα έξοδα που γίνονται ειδικά για χάρη των εσόδων της λειτουργικής μίσθωσης αντιμετωπίζονται ως εξής:

- Είτε μεταφέρονται σε λογ/σμό πολυετούς απόσβεσης, π.χ. 16.19 «Λοιπά Έξοδα Πολυετούς Απόσβεσης» και κατανέμονται σε βάρος των αποτελεσμάτων ανάλογα με τον ρυθμό καταχώρησης των εξόδων.

- Είτε βαρύνουν τη χρήση στην οποία πραγματοποιήθηκαν, π.χ. σε υπαλλ/σμό του 64 «Διάφορα Έξοδα». Κανονικά οι δαπάνες βελτίωσης των μισθωμένων στοιχείων βαρύνουν τον εκμισθωτή. Στην περίπτωση όμως που από τη σύμβαση προκύπτει ότι οι συζητούμενες δαπάνες βαρύνουν τον μισθωτή, τα ποσά αυτά κατανέμονται ισόποσα σε όλη τη διάρκεια της μίσθωσης.

Υπόψη ότι και η διάταξη του άρθρου 31 παρ. 1 περ. ιγ' εδαφ. Β' του Ν. 2238/94 ορίζει ότι τα ποσά των δαπανών βελτίωσης και προσθήκης σε μισθωμένα ακίνητα εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση και σε κάθε περίπτωση όχι πέραν των 5 ετών.

Η σύμβαση μίσθωσης πρέπει να προβλέπει ποιον βαρύνουν οι δαπάνες επισκευών, συντήρησης και ασφάλισης των μισθωμένων στοιχείων. Η εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης του Ν. 1665/86 ενεργεί αποσβέσεις στα μίσθια σε ίσα μέρη ανάλογα με τα έτη διάρκειας της σύμβασης.

Υπάρχουν, τέλος, και ορισμένα πάγια περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης υποκείμενα σε φθορά, για τα οποία δεν προβλέπονται από τις σχετικές διατάξεις ανώτατα όρια ποσοστών απόσβεσης. Τέτοια περιουσιακά στοιχεία είναι για παράδειγμα τα διάφορα ζώα, τα οποία δεν προορίζονται για μεταπώληση, αλλά για εκμετάλλευση όπως τα άλογα των ιπποδρομιακών αγώνων, οι γαλακτοφόρες αγελάδες κτλ. Στις περιπτώσεις αυτές το ποσοστό απόσβεσης είναι ανάλογο προς τα έτη της πιθανής ωφέλιμης εκμετάλλευσης του ζώου, η οποία τίθεται στην κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

2.7.3 Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων

Ασώματες ακινητοποιήσεις (άυλα πάγια στοιχεία) είναι τα ασώματα οικονομικά αγαθά, που απαιτούνται από την εταιρία, με σκοπό να χρησιμοποιούνται παραγωγικά για χρονικό διάστημα οπωσδήποτε μεγαλύτερο από ένα έτος. Στους λογαριασμούς της κατηγορίας των ασώματων ακινητοποιήσεων περιλαμβάνονται τα ποσά που καταβάλλονται για την απόκτηση τέτοιων αγαθών, καθώς και τα ποσά που δαπανώνται από την εταιρία, για τη δημιουργία των αγαθών αυτών.

Άυλο περιουσιακό στοιχείο είναι ένα αναγνωρίσιμο μη νομισματικό περιουσιακό στοιχείο χωρίς φυσική υπόσταση που κατέχεται για χρήση στην παραγωγή ή προμήθεια αγαθών ή υπηρεσιών, για εκμίσθωση σε άλλους, ή για διοικητικούς σκοπούς. Άυλα περιουσιακά στοιχεία είναι π.χ. το ηλεκτρονικό λογισμικό, άδειες ευρεσιτεχνίας, συγγραφικά δικαιώματα, κινηματογραφικές ταινίες, πελατολόγια, άδειες αλιείας, παραχωρήσεις εμπορικών δικαιωμάτων, δικαιώματα έρευνας αγοράς. Το Π.Δ. δεν προβλέπει τον τρόπο απόσβεσης των άυλων παγίων στοιχείων. Ισχύουν και από άποψη φορολογίας εισοδήματος τα προβλεπόμενα από το Ε.Γ.Λ.Σ. και το νόμο 2190/20. Για τις αποσβέσεις των ασώματων ακινητοποιήσεων ασχολείται και το άρθρο 31 παρ. 1 περίπτωση Ι του νόμου 2238/94, σύμφωνα με το οποίο από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν «τα δικαιώματα ή αποζημιώσεις που καταβάλλονται σε επιχειρήσεις και οργανισμούς για τη χρησιμοποίηση τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών σωμάτων, σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων» υπό τις προϋποθέσεις και περιορισμούς που θέτει η διάταξη αυτή. Η διάταξη αυτή αναφέρεται στα περιοδικώς καταβαλλόμενα ποσά και τα οποία συνεπώς αφορούν έξοδα της χρήσης και όχι στα εφάπαξ καταβαλλόμενα ποσά που αφορούν περισσότερες χρήσεις.

Για την περίπτωση αυτή των περιοδικώς καταβαλλόμενων ποσών υπάρχουν και επιπλέον ρυθμίσεις του νόμου, όταν οι πιο πάνω αποζημιώσεις ή δικαιώματα καταβάλλονται σε αλλοδαπούς οργανισμούς ή αλλοδαπές επιχειρήσεις. Τότε εκπίπτουν με τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

- Η υποχρέωση καταβολής να προκύπτει από έγγραφη σύμβαση και από αντίστοιχο τιμολόγιο του αντισυμβαλλόμενου.
- Να έχει αποδοθεί στο Δημόσιο ο φόρος που ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 13 ή της οικείας διμερούς σύμβασης περί αποφυγής της διπλής φορολογίας.
- Σε περίπτωση μη καταβολής του ποσού εντός της οικείας διαχειριστικής περιόδου, αρκεί η πίστωση στο όνομα του αλλοδαπού δικαιούχου μέχρι τη λήξη της προθεσμίας κλεισίματος ισολογισμού της διαχειριστικής περιόδου στην οποία αναφέρονται οι αποζημιώσεις ή τα δικαιώματα.
- Απαιτείται προέγκριση από Επιτροπή, η οποία συστήνεται για το σκοπό αυτόν στο Υπουργείο οικονομίας και Οικονομικών, ως ακολούθως:

i) Όταν τα υπόψη ποσά καταβάλλονται από εμπορικές επιχειρήσεις και αφορούν σήματα, μεθόδους εμπορίας ή διανομής και άλλα συναφή δικαιώματα, ανεξάρτητα από το ύψος αυτών και με την προϋπόθεση ότι δεν έχουν ενσωματωθεί στην τιμή πώλησης των αγαθών. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται και για τον κλάδο εμπορίας των μικτών επιχειρήσεων.

ii) Όταν τα υπόψη ποσά καταβάλλονται από επιχειρήσεις με διαφορετικό αντικείμενο εργασιών στη μητρική τους εταιρία, καθώς και σε αλλοδαπές επιχειρήσεις που ανήκουν στον ίδιο όμιλο, και εφόσον υπερβαίνουν στις ανωτέρω περιπτώσεις το τέσσερα τοις εκατό (4%) των ακαθάριστων εσόδων που προκύπτουν από τη χρήση του συγκεκριμένου δικαιώματος και μέχρι πεντακόσιες χιλιάδες (500.000) ευρώ ετησίως.

Για τα πνευματικά, συγγενικά και συναφή δικαιώματα που καταβάλλονται για λογαριασμό τρίτων, δεν απαιτείται προέγκριση, ανεξαρτήτως ποσού. Τα αναγνωριζόμενα σε κάθε περίπτωση ποσοστά που καταβάλλονται δεν μπορεί να είναι ανώτερα από το μέσο όρο των ποσοστών που καταβάλλονται από επιχειρήσεις του ίδιου ομίλου άλλων χωρών προς εταιρία του αυτού ομίλου.

Η δαπάνη της αγοράς και γενικά απόκτησης της κυριότητας άυλου περιουσιακού στοιχείου πρέπει να αποσβένεται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου και πάντως μέχρι τη λήξη του χρόνου της παρεχόμενης από τον νόμο προστασίας, σε περίπτωση που η προστασία αυτή έχει περιορισμένη διάρκεια (Υπ. Οικ. ΠΟΛ 1047-4/4/2/2002).

Το Ε.Γ.Λ.Σ. ορίζει ότι καταχωρούνται στα βιβλία τα άυλα περιουσιακά στοιχεία που αποκτούνται από τρίτους, ενώ τα δημιουργούμενα από την ίδια την επιχείρηση καταχωρούνται μόνο όταν για τη δημιουργία τους πραγματοποιούνται έξοδα και εφόσον προσδοκείται από την εκμετάλλευσή τους «έργο μακροχρόνιας αξιοποίησης». Ο ν. 2190/1920 (άρθρο 43 § 4) επαναλαμβάνει αυτούσιες τις διατάξεις του Ε.Γ.Λ.Σ. σχετικά με την απόσβεση των άυλων παγίων στοιχείων, που έχουν ανακεφαλαιωτικά ως εξής:

16.99.00 Αποσβεσμένη υπεραξία επιχειρήσεως

Υπεραξία προκύπτει κατά την απόκτηση μια εταιρίας, είτε με αγορά είτε με συγχώνευση-απορρόφηση. Η υπεραξία υπολογίζεται ως η διαφορά ανάμεσα στην αξία κτήσης και τη λογιστική αξία, δηλαδή τη λογιστικά προσδιορισμένη καθαρή

θέση, της αποκτώμενης εταιρίας. Συνήθως είναι χρεωστική, χωρίς όμως να αποκλείεται να είναι και πιστωτική.

Η υπεραξία της επιχειρήσεως (goodwill) αποσβένεται είτε εφάπαξ είτε τμηματικά και ισόποσα, σε περισσότερες από μία συνεχείς χρήσεις, οι οποίες δεν είναι δυνατό να υπερβαίνουν τα πέντε έτη, δηλαδή μπορεί να αποσβεσθεί σε δύο, σε τρεις, ή και σε τέσσερις χρήσεις αρκεί να είναι ισόποσα τμήματα και συνεχείς η χρήσεις (άρθρο 43 παρ, 4β).

16.99.01 Αποσβεσμένα δικαιώματα βιομηχανικής ιδιοκτησίας

16.99.02 Αποσβεσμένα δικαιώματα όπως π.χ. παραχωρήσεις εκμεταλλεύσεως ορυχείων –μεταλλείων –λατομείων.

Αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας κάθε άυλου στοιχείου. Πάντως η απόσβεση πρέπει να έχει ολοκληρωθεί μέχρι τη λήξη του χρόνου της παρεχόμενης από το νόμο προστασίας, και σε περιπτώσεις που η προστασία αυτή έχει περιορισμένη διάρκεια, μέσα στο χρόνο της περιορισμένης αυτής διάρκειας (άρθρο 43 παρ. 4γ).

16.99.03 Αποσβεσμένες λοιπές παραχωρήσεις

Αποσβένονται μέσα στο χρόνο της διάρκειας προστασίας του δικαιώματος.

16.99.04 Αποσβεσμένα δικαιώματα χρήσεως ενσώματων παγίων στοιχείων

16.99.05 Αποσβεσμένα λοιπά δικαιώματα

Αποσβένονται με ισόποσες ετήσιες αποσβέσεις, μέσα στο χρόνο που καθορίζεται συμβατικά για τη χρησιμοποίηση κάθε άυλου παγίου στοιχείου (άρθρο 43 παρ. 4δ).

16.99.10 Αποσβεσμένα έξοδα ιδρύσεως και πρώτης εγκαταστάσεως

Σύμφωνα με το άρθρο 31 του 2238/94, αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία. Οι διατάξεις του εδαφίου εφαρμόστηκαν και για τις δαπάνες μετάβασης στο ευρώ, οι οποίες θα πραγματοποιηθούν κατά τα οικονομικά έτη 2001, 2002 και 2003 (χρήσεις 2000, 2001 και 2002).

Ειδικά τα έξοδα που πραγματοποιούν οι εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης του ν.1665/1986 (ΦΕΚ 194 Α) για την αγορά ακινήτων, τα οποία θα αποτελέσουν αντικείμενο σύμβασης του ίδιου νόμου, μπορούν να αποσβένονται και ισόποσα, ανάλογα με τα έτη διάρκειας της σύμβασης.

Οι εταιρίες που για πρώτη φορά εφαρμόζουν τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα μπορούν να εκπίπτουν τα έξοδα της περίπτωσης αυτής, καθώς και τα έξοδα της περίπτωσης ια', ή αντίστοιχων εξόδων πολυετούς απόσβεσης που αναγνωρίζονται ως τέτοια βάση νόμου, ανάλογα με τον υπολειπόμενο χρόνο από την αρχική καταχώρησή τους. 12

16.99.11 Αποσβεσμένα έξοδα ερευνών ορυχείων – μεταλλείων – λατομείων

Στην ερμηνευτική εγκύκλιο (πολ. 1184/98) αναφέρεται ότι οι μεταλλευτικές και λατομικές επιχειρήσεις έχουν το δικαίωμα να αποσβέσουν τις δαπάνες για μεταλλευτικές και λατομικές έρευνες κατ' επιλογή των ιδίων των επιχειρήσεων:

- είτε εφάπαξ μέσα στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν οι δαπάνες
- είτε εφάπαξ μέσα σε μια από τις επόμενες τέσσερις χρήσεις
- είτε τμηματικά μέσα στις χρήσεις αυτές.

16.99.12 Αποσβεσμένα έξοδα λοιπών ερευνών

Αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία

16.99.13 Αποσβεσμένα έξοδα αυξήσεως κεφαλαίου και εκδόσεων ομολογιακών δανείων

Αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

16.99.14 Αποσβεσμένα έξοδα κτήσεως ακινητοποιήσεων

Αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

16.99.17 Αποσβεσμένα έξοδα αναδιοργανώσεως

Το ποσοστό απόσβεσης του λογισμικού (software) των Η/Υ ορίζεται σε ποσοστό 30% . Η απόσβεση του λογισμικού (software) μπορεί να γίνεται και εφάπαξ κατά τη χρήση εντός της οποίας τίθεται σε λειτουργία.

16.99.18 Αποσβεσμένοι τόκοι δανείων κατασκευαστικής περιόδου

Αφορά δάνεια ή πιστώσεις που διατέθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση παγίων. Κατά το Ε.Γ.Λ.Σ. και το Ν. 2190/20 (άρθρο 43 παρ. 3α) οι τόκοι κατασκευαστικής περιόδου αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος της πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

Κατά τις διατάξεις αυτές, η επιχείρηση πρέπει να καταχωρεί τους δουλεμένους κανονικούς τόκους των ειδικών δανείων ή πιστώσεων για απόκτηση παγίων στοιχείων στο λογαριασμό 16.18, και να τους αποσβένει κατά ένα από τους ακόλουθους τρόπους:

α) Είτε εφάπαξ (100%) κατά τη χρήση που οι τόκοι πραγματοποιήθηκαν. Δηλαδή κατέστησαν δουλεμένοι. Στην περίπτωση αυτή η δαπάνη της απόσβεσης κατά το 1/5 πρέπει να θεωρείται ομαλό έξοδο και συνεπώς πρέπει να καταχωρείται στο λογαριασμό 66.05.18 «Αποσβέσεις τόκων δανείων κατασκευαστικής περιόδου» ενώ κατά τα υπόλοιπα 4/5 πρέπει να θεωρείται ανώμαλο έξοδο και συνεπώς πρέπει να καταχωρείται στο λογαριασμό 85.05.10.

Συνεπώς η ρύθμιση αυτή της εφάπαξ απόσβεσης των τόκων κατά τη χρήση πραγματοποιησεώς τους, στις περιπτώσεις μάλιστα που διαρκεί ακόμα η κατασκευαστική περίοδος, είναι εντελώς εσφαλμένη, αφού το κατασκευασμένο πάγιο δεν άρχισε ακόμα να λειτουργεί και να αποφέρει έσοδα και αναιρεί το λόγο για τον οποίο οι τόκοι της «Κατασκευαστικής Περιόδου» εγγράφονται στο ενεργητικό του ισολογισμού (δηλαδή κεφαλαιοποιούνται), αντιμετωπιζόμενοι ως έξοδο πολυετούς απόσβεσης.

β) Είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία. Ακολουθώντας τη ρύθμιση αυτή, η επιχείρηση καταχωρεί στο λογαριασμό 16.18 τους δουλεμένους τόκους κάθε μίας χρήσης που εμπίπτει στην κατασκευαστική περίοδο. Και το σύνολο των τόκων της κατασκευαστικής περιόδου αποσβένεται τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία, που αρχίζει από τη χρήση μέσα στην οποία περατώθηκε η κατασκευή του παγίου στοιχείου.

Είναι δυνατό να υποστηριχθεί ότι η πενταετία αρχίζει από το έτος που οι τόκοι καθίστανται δουλεμένοι, αφού ο νόμος επιτρέπει το «μείζον», δηλαδή την απόσβεση αυτών εφάπαξ κατά το έτος αυτό. Οι τόκοι της κατασκευαστικής περιόδου έπρεπε να ενσωματώνονται στο κόστος κατασκευής του παγίου στοιχείου και να υποβάλλονται σε απόσβεση, όπως το υπόλοιπο κόστος κατασκευής του στοιχείου. Η κοστολόγηση των τόκων αυτών και η τμηματική τους απόσβεση επιβάλλεται από τη βασική λογιστική αρχή της αντιπαράθεσης εσόδων –εξόδων και δεν είναι δυνατό να γίνει απόσβεση των τόκων αυτών προτού το στοιχείο αρχίσει να παράγει, δηλαδή να αποφέρει έσοδα. Γι' αυτό η εφάπαξ ή τμηματική απόσβεση των δουλεμένων τόκων

πριν αρχίσει το στοιχείο να παράγει αντίκειται στη βασική αυτή λογιστική αρχή και είναι επιστημονικά ανεπίτρεπτη.

Εξάλλου το ίδιο το Ε.Γ.Α.Σ. στο παρεμφερές θέμα της Απόσβεσης των συναλλαγματικών διαφορών των δανείων 16.99.15 για απόκτηση παγίων στοιχείων, στις περιπτώσεις που μεσολαβεί κατασκευαστική περίοδος, ορίζει ρητά ότι η απόσβεση αρχίζει από τη χρήση μέσα στην οποία λήγει η κατασκευαστική περίοδος ή διακόπτεται, για οποιονδήποτε λόγο, η κατασκευή του έργου, ρύθμιση που πρέπει αναλογικά να δεχθούμε και για την απόσβεση των τόκων των ίδιων δανείων.

Η αντιμετώπιση των τόκων ως έξοδο στη χώρα μας καθιερώθηκε με τις διατάξεις των άρθρων 7 και 3 του Ν. 4171/61 και αποσβένονται κατά 20% ετησίως. Στη συνέχεια με το άρθρο 6 παράγραφος 2 του Ν.Δ. 916/71 επιμηκύνθηκε ο χρόνος απόσβεσης από 5 σε 10 έτη. Οι παραπάνω διατάξεις, επειδή περιλαμβάνονται στις γενικές διατάξεις του Ν. 4171/1961, έχουν εφαρμογή όχι μόνο στις περιπτώσεις που οι τόκοι αφορούν δάνεια ή πιστώσεις που διατέθηκαν για επενδύσεις που υπήχθησαν στις ευεργετικές διατάξεις του νόμου αυτού, αλλά γενικά για κάθε επένδυση, επέκταση επιχειρήσεων κ.λ.π.

Με το άρθρο 10 παράγραφος 13 του Ν. 2065/92 ο χρόνος απόσβεσης των τόκων επανήλθε στην πενταετία. Οι διατάξεις αυτές, που ισχύουν από 1/1/1992, έχουν ενταχθεί στο άρθρο 31 παράγραφος 1 ιβ' του Ν. 2238/1994, που επιτρέπει την απόσβεση των τόκων είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποιήσεώς τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία.

16.99.19 Αποσβεσμένα λοιπά έξοδα πολυετούς αποσβέσεως

Αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα σε μια πενταετία.

16.99.16 Αποσβεσμένες διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών

Ομολογίες που εκδόθηκαν από την εταιρία, εμφανίζονται στο παθητικό με την τιμή στην οποία η εταιρία οφείλει να τις εξοφλήσει. οι διαφορές από διάθεση ομολογιών σε τιμή μικρότερη από την ονομαστική τους, καθώς και οι διαφορές από την εξόφληση ομολογιών σε τιμή μεγαλύτερη από την ονομαστική τους, καταχωρούνται στον λογαριασμό εξόδων πολυετούς απόσβεσης «διαφορές εκδόσεως και εξοφλήσεως ομολογιών» της κατηγορίας «λοιπά έξοδα εγκατάστασης».

Οι διαφορές αυτές αποσβένονται με τμηματικές ισόποσες δόσεις μέχρι τη λήξη της προθεσμίας εξοφλήσεως του ομολογιακού δανείου.

16.99.90 Αποσβεσμένα έξοδα μετεγκατάστασης της επιχείρησης

Αποσβένονται, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα σε μια πενταετία. Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που για τα έξοδα αυτά λαμβάνεται επιχορήγηση, τα ποσά της επιχορήγησης καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 41.10 «επιχορηγήσεις παγίων επενδύσεων» και σε ιδιαίτερο υπολογαριασμό, από τον οποίο, στο τέλος κάθε χρήσης, μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού 81.01.05 «αναλογούσες στην χρήση επιχορηγήσεις παγίων», ποσό ίσο με τις διενεργούμενες στην ίδια χρήση αποσβέσεις, των εξόδων μετεγκατάστασης, που αναλογούν στο τμήμα που χρηματοδοτήθηκε από την επιχορήγηση.

16.99.15 Αποσβέσεις συναλλαγματικών Διαφορών

Οι συναλλαγματικές διαφορές ποτ προκύπτουν κατά την πληρωμή ή την αποτίμηση σε ευρώ, των υποχρεώσεων από δάνεια ή πιστώσεις σε ξένο νόμισμα, εφόσον τα δάνεια ή οι πιστώσεις αυτές χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά για την απόκτηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων, καταχωρούνται στο λογαριασμό της κατηγορίας των εξόδων εγκατάστασης (πολυετούς απόσβεσης) «συναλλαγματικές διαφορές δανείων για κτήσεις παγίων στοιχείων» και αποσβένονται τμηματικά, ανάλογα με την υπόλοιπη κανονική χρονική διάρκεια του δανείου ή της πίστωσης, όπως ορίζεται από τις σχετικές διατάξεις της περιπ. 23 της παρ. 2.2.110 του άρθρου 1 του Π.Δ. 11/23/1980 «περί ορισμού του περιεχομένου και του χρόνου ενάρξεως της προαιρετικής εφαρμογής του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου» (ΦΕΚ Α' 283/1980), όπως τροποποιήθηκε και συμπληρώθηκε με τη διάταξη της παρ. 12 του μοναδικού άρθρου του Π.Δ. 502/1984 «τροποποίηση και συμπλήρωση των διατάξεων του Π.Δ. 1123/1980» (ΦΕΚ Α' 179/1984).

Μέχρι την πλήρη απόσβεση όλων των εξόδων εγκατάστασης «πολυετούς απόσβεσης» απαγορεύεται οποιαδήποτε διανομή κερδών, εκτός αν το αναπόσβεστο υπόλοιπο των εξόδων αυτών είναι μικρότερο από το άθροισμα των προαιρετικών αποθεματικών και του υπόλοιπου των κερδών εις νέο (Άρθρο 42ε παρ.3δ του Ν.2190/20).

2.7.4 Αποσβέσεις εφεύρεσης

Απόσβεση του κόστους κτήσης της εφεύρεσης. Το κόστος κτήσης των ευρεσιτεχνιών πρέπει να αποσβένεται με βάση την προστατευόμενη από το νόμο ζωή τους, εκτός εάν η ωφέλιμη ζωή τους είναι βραχύτερη, οπότε αποσβένεται στην βραχύτερη αυτήν περίοδο.

Η ευρεσιτεχνία χορηγείται για 15 χρόνια, που είναι και το μέγιστο όριο της ζωής της. Αν όμως η ευρεσιτεχνία αγοραστεί μερικά χρόνια μετά τη χορήγησή της, π.χ. μετά από 7 χρόνια, ο αγοραστής δικαιούται να έχει την αποκλειστικότητα της εκμετάλλευσής της για τα υπολειπόμενα χρόνια, δηλαδή για 8 χρόνια, μέχρι να συμπληρωθεί το μέγιστο όριο της 15ετούς προστασίας της.

2.7.5 Απόσβεση σήματος

Το άρθρο 43 παρ. 4 Ν. 2190/20 ορίζει ότι το σήμα πρέπει να αποσβένεται μέσα στο χρόνο της παραγωγικής χρησιμότητας και πάντως όχι πέρα από τη λήξη του χρόνου της νόμιμης προστασίας του. Στις περιπτώσεις όμως που το κόστος κτήσης των δημιουργούμενων από την ίδια επιχείρηση σημάτων δεν είναι σημαντικό, συνηθίζεται στην πράξη το κόστος αυτό να μην κεφαλαιοποιείται, αλλά να θεωρείται έξοδο της χρήσης στην οποία πραγματοποιείται.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. και ο ν.2190/20 (άρθρο 42 ε παρ.7) επιβάλλουν τον άμεσο τρόπο απόσβεσης των άυλων παγίων στοιχείων, και το σχετικό άρθρο της Γενικής Λογιστικής είναι:

66 Αποσβέσεις παγίων στοιχείων ενσώματων στο λειτουργικό κόστος.

66-05 Αποσβέσεις Ασώματων ακινητοποιήσεων.

66-05-00 Αποσβέσεις Υπεραξίας Επιχείρησης

66-05-01 Αποσβέσεις Δικαιωμάτων Βιομηχανικής Ιδιοκτησίας.

Σε:

16 Ασώματες Ακινήτοποιήσεις & Έξοδα πολυετούς Απόσβεσης.

16-99 Αποσβεσμένες Ασώματες Ακινήτοποιήσεις.

16-99-00 Αποσβεσμένη Υπεραξία Επιχείρησης.

16-99-01 Αποσβεσμένα Δικαιώματα Βιομηχανικής Ιδιοκτησίας.

2.7.6 Αποσβέσεις πάγιων νέων επιχειρήσεων

Για τις νέες επενδύσεις που πραγματοποιεί επιχείρηση σε χώρο όπου βρίσκεται υφιστάμενο παλιό υποκατάστημά της, η επιχείρηση μπορεί στις τρεις πρώτες χρήσεις είτε να μην υπολογίζει αποσβέσεις είτε να υπολογίσει αυτές με το 50% του ισχύοντος συντελεστή απόσβεσης, ανεξάρτητα αν το υποκατάστημα αυτό ορίσθηκε μετέπειτα ως έδρα της επιχείρησης. (Αποφ.ΠΟΛ.1005/14.01.2005)

Οι νέες επιχειρήσεις υποχρεούνται, κατά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας αρχίζει η παραγωγική λειτουργία τους, να διενεργούν αποσβέσεις με τους ισχύοντες συντελεστές. Το δικαίωμα χρήσης του μειωμένου κατά 50% συντελεστή απόσβεσης ή της μη διενέργειας αποσβέσεων αρχίζει από το επόμενο έτος. Τα ανωτέρω ισχύουν και επί νέου υποκαταστήματος.

Η μετεγκατάσταση υποκαταστήματος επιχείρησης σε άλλο κτίριο δεν αποτελεί ίδρυση νέου υποκαταστήματος.

Η αγορά ή ενοικίαση μηχανημάτων και λοιπών παγίων από υφιστάμενη επιχείρηση δεν θεωρείται για τους σκοπούς εφαρμογής των διατάξεων αποσβέσεων πάγιων περιουσιακών στοιχείων νέων επιχειρήσεων, δηλαδή είτε να μην προβαίνουν σε αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων είτε να υπολογίζουν τις αποσβέσεις με 50% επί του συντελεστή απόσβεσης για τις τρεις πρώτες χρήσεις που έπονται της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική λειτουργία. (Αποφ.ΠΟΛ.1029/17.02.2006)

2.9 Προβλέψεις

2.8.1 Έννοια των προβλέψεων

Η διάρκεια ζωής μια εταιρίας είναι πάντοτε μεγαλύτερη του ενός έτους και συνεπώς κατά το κλείσιμο της διαχειριστικής χρήσης, υπάρχουν γεγονότα, τα οποία όπως ορίζει ο νομοθέτης, «διαφαίνονται σαν πιθανά κατά την ημέρα σύνταξης του ισολογισμού, αλλά δεν είναι γνωστό το ακριβές μέγεθος ή ο χρόνος στον οποίο θα προκύψουν». Τα γεγονότα αυτά πρέπει να απεικονισθούν στον ισολογισμό και να επηρεάσουν το αποτέλεσμα της χρήσης, έτσι ώστε να είναι πιο ακριβής η εικόνα της εταιρίας και το προσδιοριζόμενο αποτέλεσμα. Η απεικόνιση των παραπάνω γεγονότων γίνεται μέσω του λογαριασμού προβλέψεων.

Η πρόβλεψη λοιπόν συνιστά μια επιβάρυνση των αποτελεσμάτων της χρήσεως, η οποία γίνεται στο τέλος της χρήσης, και αποβλέπει στην κάλυψη ζημίας ή εξόδων ή υποτιμήσεως στοιχείων ενεργητικού, όταν κατά την ημερομηνία που συντάσσεται ο ισολογισμός, είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους και το μέγεθός τους μπορεί να εκτιμηθεί, έστω και κατά ικανοποιητική προσέγγιση.

Οι προβλέψεις δικαιολογούνται από την αρχή της συντηρητικότητας, η οποία διέπει τις λογιστικές μετρήσεις για να διασφαλίσει τη βιωσιμότητα της οικονομικής μονάδας. Ενώ δηλαδή ένα έσοδο ή ένα κέρδος αναγνωρίζεται λογιστικώς μόνο όταν είναι πραγματοποιημένο, όταν δηλαδή έχει εισπραχθεί ή έχει δημιουργηθεί απολύτως καθορισμένη και διεκδικήσιμη απαίτηση, ένα έξοδο ή μία ζημία αναγνωρίζονται λογιστικώς από τη στιγμή που υπάρχει πιθανότητα πραγματοποίησής τους. Η πρόβλεψη αποτελεί τη λογιστική αναγνώριση αυτής της πιθανότητας.

Γεγονότα που μπορεί να εμφανίζουν πιθανότητες ζημιών ή εξόδων για την οικονομική μονάδα είναι διάφορα, όπως οι προοπτικές για μεταβολές στις τιμές του συναλλάγματος όταν η επιχείρηση έχει απαιτήσεις ή υποχρεώσεις που πρέπει να διακανονισθούν σε ξένο νόμισμα, εκκρεμείς δίκες για την έκβαση των οποίων υπάρχουν αμφιβολίες, ενδεχόμενες επισφάλειες απαιτήσεων, υποχρεώσεις αποκατάστασης ζημιών που προξένησε η εταιρία, απαξίωση και υποτίμηση παγίων περιουσιακών στοιχείων, αποζημιώσεις προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία κτλ.

Είναι φυσικό ότι η εκτίμηση, τόσο της πιθανότητας αυτής, όσο πολλές φορές, και του ποσού της ενδεχόμενης επιβαρύνσεως που θα έχει η οικονομική μονάδα από την πραγματοποίησή της, ενέχει σημαντικό υποκειμενικό στοιχείο. Γι' αυτό κατά την διενέργεια των προβλέψεων θα πρέπει να συλλέγονται και να αξιολογούνται όλα εκείνα τα στοιχεία και οι πληροφορίες που μπορούν να τη θεμελιώσουν και να την δικαιολογήσουν. Με αυτή την προϋπόθεση η διενέργεια των προβλέψεων είναι υποχρεωτική. Οι πληροφορίες βάσει των οποίων προσδιορίστηκαν οι προβλέψεις και ο τρόπος με τον οποίο έγινε η αποτίμησή τους, πρέπει να αναγράφονται στο προσάρτημα.

Το Ε.Γ.Λ.Σ. διακρίνει τις προβλέψεις σε δύο βασικές κατηγορίες:

1. Προβλέψεις για κινδύνους εκμεταλλεύσεως.

Οι προβλέψεις αυτές προορίζονται να καλύψουν έξοδα της χρήσεως, τα οποία πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά από τον σχηματισμό των προβλέψεων. Τα έξοδα αυτά, αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση, θα είχαν προσauξήσει τα οργανικά έξοδα της χρήσεως.

2. Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους.

Οι προβλέψεις αυτές προορίζονται να καλύψουν έκτακτες ζημίες και έκτακτα έξοδα που πιθανολογούνται ότι θα πραγματοποιηθούν μετά από τον σχηματισμό των προβλέψεων. Οι ζημίες αυτές και τα έξοδα, αν είχαν πραγματοποιηθεί μέσα στη χρήση, θα είχαν προσauξήσει τις έκτακτες και ανόργανες ζημίες και έξοδα της κλειόμενης χρήσεως ή τις ζημίες και έξοδα προηγούμενων χρήσεων.

2.8.2 Λογιστικός χειρισμός των προβλέψεων

Οι προβλέψεις παρακολουθούνται με τους δευτεροβάθμιους του λογαριασμού 44 «Προβλέψεις», τα πιστωτικά υπόλοιπα των οποίων εμφανίζουν σωρευτικά τις ήδη σχηματισμένες και από προηγούμενες χρήσεις προβλέψεις, που προορίζονται να καλύψουν πιθανολογούμενα έξοδα εκμεταλλεύσεως (λογαριασμοί 44.00-44.09) ή έκτακτες ζημίες και έκτακτα έξοδα (λογαριασμοί 44.10-44.19 και 44.98), σύμφωνα με τη βασική διάκριση των προβλέψεων που δέχεται το Ε.Γ.Λ.Σ., σε προβλέψεις εκμεταλλεύσεως και προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους.

Οι μόνες προβλέψεις που δεν παρακολουθούνται με τον λογαριασμό 44 είναι εκείνες που γίνονται για υποτιμήσεις συμμετοχών σε λοιπές, εκτός από Α.Ε., επιχειρήσεις. Αυτές καταχωρούνται στην πίστωση του λογαριασμού 18.00.19, αν πρόκειται για συμμετοχές σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις ή του 18.01.19, αν πρόκειται για λοιπές συμμετοχές. Οι λογαριασμοί αυτοί θεωρούνται αντίθετοι των λογαριασμών συμμετοχών.

Ο λογαριασμός 44 αναλύεται σε δευτεροβάθμιους κατ' είδος προβλέψεως. Επιπλέον, καθένας από τους λογαριασμούς 44.00-44.09 των προβλέψεων εκμεταλλεύσεως αναλύεται σε δύο τριτοβάθμιους, με τίτλους 44.0X.00 «Σχηματισμένες προβλέψεις» και 44.0X.01 «Χρησιμοποιημένες προβλέψεις».

Παρακάτω θα δούμε, στα πλαίσια του λογιστικού χειρισμού προβλέψεων, τον σχηματισμό και την επαύξησή τους, την χρησιμοποίησή τους και τον χειρισμό των αχρησιμοποίητων προβλέψεων:

2.8.3 Σχηματισμός και επαύξηση των προβλέψεων

➤ Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως.

Οι προβλέψεις εκμεταλλεύσεως σχηματίζονται –και οι ήδη σχηματισμένες επαυξάνονται- με χρέωση του λογαριασμού 68 «Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» και πίστωση του λογαριασμού 44 «Προβλέψεις». Στο τριτοβάθμιο επίπεδο οι προβλέψεις καταχωρούνται στους υπολογαριασμούς «Σχηματισμένες προβλέψεις» του 44.

Αν πρόκειται για προβλέψεις υποτιμήσεως συμμετοχών σε λοιπές εκτός Α.Ε. επιχειρήσεις, τότε αντί του λογαριασμού 44, πιστώνεται κατά περίπτωση, ο λογαριασμός 18.00.19 ή ο 18.01.19.

Όπως είναι ευνόητο, η χρέωση του λογαριασμού 68 συνεπάγεται επιβάρυνση του λογαριασμού γενικής εκμεταλλεύσεως, στον οποίο θα μεταφερθεί το υπόλοιπο του 68 στο τέλος της χρήσεως.

➤ Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους

Οι προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους σχηματίζονται –και οι ήδη σχηματισμένες επαυξάνονται- με χρέωση του λογαριασμού 83 «Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους» και πίστωση του λογαριασμού 44 «Προβλέψεις», με κίνηση των αντίστοιχων κατ' είδος προβλέψεων δευτεροβαθμίων.

Η χρέωση του λογαριασμού 83 έχει ως επακόλουθο να μην επιβαρύνεται με τις προβλέψεις αυτές ο λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως, αλλά ο λογαριασμός 86 «Αποτελέσματα χρήσεως», όπου μεταφέρεται το υπόλοιπο του 83 στο τέλος της χρήσεως.

2.8.4 Χρησιμοποίηση των προβλέψεων

Οι προβλέψεις χρησιμοποιούνται όταν πραγματοποιηθεί το έξοδο ή όταν επέλθει ο κίνδυνος ή η ζημία για την αντιμετώπιση των οποίων σχηματίστηκαν.

➤ Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως.

Για τη χρησιμοποίηση των προβλέψεων εκμεταλλεύσεως, το Ε.Γ.Λ.Σ. δέχεται δύο λογιστικούς χειρισμούς, στους οποίους το Εθνικό Συμβούλιο Λογιστικής, πρόσθεσε έναν τρίτο.

Πρώτος χειρισμός:

Κατά την καταβολή τους, τα έξοδα για τα οποία είχαν σχηματισθεί σε προηγούμενες χρήσεις προβλέψεις, φέρονται κατευθείαν στη χρέωση των αντίστοιχων προβλέψεων του 44, και στους τριτοβάθμιους υπολογαριασμούς «Χρησιμοποιημένες προβλέψεις».

Έτσι, σε ένα λογαριασμό προβλέψεως, η οποία έχει χρησιμοποιηθεί:

- ο τριτοβάθμιος 44.0X.00 «Σχηματισμένες προβλέψεις» εμφανίζει πιστωτικό υπόλοιπο ίσο με την πρόβλεψη που σχηματίστηκε κατά το παρελθόν.
- ο τριτοβάθμιος 44.0X.01 «Χρησιμοποιημένες προβλέψεις» εμφανίζει χρεωστικό υπόλοιπο ίσο με τα έξοδα που καταβλήθηκαν και για τα οποία είχε σχηματιστεί η πρόβλεψη.

Αν οι σχηματισμένες προβλέψεις είναι μεγαλύτερες από το ποσό που χρειάστηκε να χρησιμοποιηθεί, τότε η επιπλέον διαφορά, με χρέωση του λογαριασμού της σχηματισμένης πρόβλεψης, μεταφέρεται σε πίστωση του λογαριασμού 84.00 «Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων».

Αν, αντίθετα, οι σχηματισμένες προβλέψεις είναι μικρότερες από τα πραγματοποιημένα έξοδα, τότε σύμφωνα με την άποψη του Ε.Γ.Λ.Σ., αναπροσαρμόζεται η σχηματισμένη πρόβλεψη με χρέωση του λογαριασμού 68 «Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» και πίστωση του κατάλληλου λογαριασμού προβλέψεως του 44 (τριτοβάθμιος «Σχηματισμένες προβλέψεις»). Οι περισσότεροι συγγραφείς διαφωνούν με την άποψη αυτή, καθώς θεωρούν ότι σχηματισμός ή επαύξηση προβλέψεως δικαιολογούνται μόνο ενόψει πιθανολογούμενης πραγματοποίησης εξόδων και όχι για να καλύψουν διαφορές ήδη πραγματοποιηθέντων εξόδων. Αντίθετα υποστηρίζουν ότι η διαφορά αυτή συνιστά ζημία, η οποία μάλιστα ανήκει στην χρήση που πραγματοποιήθηκαν τα έξοδα, επειδή τότε δημιουργήθηκαν οι συνθήκες που κατέστησαν ανεπαρκή τη σχηματισμένη στο παρελθόν πρόβλεψη. Συνεπώς αντιπροτείνεται τα επιπλέον της σχηματισμένης πρόβλεψης έξοδα να μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 81.02 «Εκτακτες ζημιές», με πίστωση του λογαριασμού χρησιμοποιημένων προβλέψεων όπου είχαν καταχωρηθεί.

Ο χειρισμός αυτός είναι απλός, έχει όμως το μειονέκτημα ότι καταχωρούνται πρωτογενώς έξοδα σε λογαριασμό ισολογισμού (τον 44), γεγονός που δυσχεραίνει τις ελεγκτικές διαδικασίες και νοθεύει τις αναλύσεις των αποτελεσμάτων.

Δεύτερος χειρισμός:

Κατά τον δεύτερο χειρισμό τα ποσά των εξόδων, για τα οποία είχαν σχηματισθεί προβλέψεις σε προηγούμενες χρήσεις, καταχωρούνται στους κατάλληλους λογαριασμούς των κατ' είδος εξόδων της ομάδας 6. Παράλληλα, από τον λογαριασμό της ήδη σχηματισμένης πρόβλεψης, μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού 78.05 «Χρησιμοποιημένες προβλέψεις προς κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως» ποσό ίσο προς το πραγματοποιημένο έξοδο, εφόσον φυσικά η πρόβλεψη επαρκεί. Κατά τη μεταφορά χρεώνεται ο τριτοβάθμιος «Χρησιμοποιημένες προβλέψεις».

Τόσο ο λογαριασμός της ομάδας 6 στον οποίο χρεώθηκαν τα έξοδα, όσο και ο λογαριασμός 78.05 όπου μεταφέρθηκε η πρόβλεψη, καταλήγουν στο τέλος της χρήσεως στον λογαριασμό γενικής εκμετάλλευσης, όπου επέρχεται συμψηφισμός των εξόδων με τη χρησιμοποιούμενη πρόβλεψη.

Αν η σχηματισμένη πρόβλεψη ήταν μεγαλύτερη, τότε το επιπλέον ποσό μεταφέρεται στην πίστωση του λογαριασμού 84, όπως και κατά τον πρώτο χειρισμό. Αν η σχηματισμένη πρόβλεψη ήταν ανεπαρκής, μετά την ολοκληρωτική χρησιμοποίησή της, το ακάλυπτο τμήμα του εξόδου φέρεται σε χρέωση του λογαριασμού 81.02 «Εκτακτες ζημίες». Παρέχεται η δυνατότητα σχηματισμού συμπληρωματικής πρόβλεψης, για την οποία όμως διατηρούμε τις επιφυλάξεις που διατυπώθηκαν κατά την περιγραφή του πρώτου χειρισμού.

Ο χειρισμός αυτός μειονεκτεί στα εξής:

- Ενσωματώνονται στην Αναλυτική Λογιστική Εκμεταλλεύσεως τα έξοδα που καταχωρήθηκαν στην ομάδα 6, τα οποία όμως δεν πρέπει να περιληφθούν στο λειτουργικό κόστος, αλλά να θεωρηθούν διαφορά ενσωματώσεως. Αυτό επειδή στο παρελθόν είχαν κοστολογηθεί οι σχετικές προβλέψεις τους. Η λεπτομέρεια αυτή είναι εύκολο να μην προσεχθεί, με συνέπεια να γίνουν εσφαλμένοι κοστολογικοί χειρισμοί.
- Κατά τη σύνταξη της κατάστασης του λογαριασμού αποτελεσμάτων χρήσης, τα έξοδα που χρεώθηκαν στους λογαριασμούς της ομάδας 6 αυξάνουν το κόστος πωληθέντων, χωρίς να πρέπει. Αυτό συμβαίνει επειδή το ποσό της χρησιμοποιημένης πρόβλεψης, που προκαλεί τον συμψηφισμό των εξόδων αυτών, δεν μετέχει στον προσδιορισμό του κόστους πωληθέντων αλλά συναθροίζεται με τα λοιπά έσοδα εκμεταλλεύσεως. Έτσι αλλοιώνονται και τα μικτά αποτελέσματα εκμεταλλεύσεως, τα οποία και θα διαφέρουν από τα αντίστοιχα της Αναλυτικής Λογιστικής Εκμεταλλεύσεως.

Τρίτος χειρισμός:

Κατά τον τρίτο χειρισμό, τα καταβαλλόμενα ποσά εξόδων για τα οποία είχαν σχηματισθεί προβλέψεις στο παρελθόν, καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 82.00 «Εξόδα προηγούμενων χρήσεων». Ο λογαριασμός αυτός είναι χρήσιμο να αναλύεται σε τριτοβάθμιους λογαριασμούς κατ' είδος εξόδων, αντίστοιχους τουλάχιστον προς τους πρωτοβάθμιους της ομάδας 6.

Οι σχηματισμένες για την κάλυψη των εξόδων προβλέψεις μεταφέρονται στο σύνολό τους και ανεξάρτητα από την ποσοτική σχέση τους με το ύψος των εξόδων, στην πίστωση του λογαριασμού 84 «Εσοδα από προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων», σε ιδιαίτερο δευτεροβάθμιο με τίτλο 84.91 «Εσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων προς κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως» 16 που αναλύεται σε τριτοβάθμιους αντίστοιχους των 44.00-44.09.

Και με τους τρεις χειρισμούς στο τέλος της χρήσης τα χρεωστικά υπόλοιπα των τριτοβάθμιων λογαριασμών 44.0X.01 «Χρησιμοποιημένες προβλέψεις» μεταφέρονται στους τριτοβάθμιους 44.0X.00 «Σχηματισμένες προβλέψεις» των αντίστοιχων δευτεροβαθμίων, για αμοιβαία εξίσωση.

➤ Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους

Η γενική ρύθμιση της χρησιμοποίησης των προβλέψεων αυτής της κατηγορίας έχει ως εξής:

Όταν πραγματοποιούνται έκτακτα έξοδα ή ζημιές για τα οποία έχουν γίνει προβλέψεις, καταχωρούνται σε χρέωση των λογαριασμών 81 «Έκτακτα και ανόργανα αποτελέσματα» και 82 «Εξόδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων», στους κατάλληλους δευτεροβάθμιους.

Οι σχηματισμένες προβλέψεις μεταφέρονται σε πίστωση του λογαριασμού 84.01 «Εσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων για έκτακτους κινδύνους», μέχρι του ποσού των καλυπτόμενων εξόδων και ζημιών, ενώ τυχόν επιπλέον της πρόβλεψης μεταφέρεται σε πίστωση του λογαριασμού 84.00 «Εσοδα από χρησιμοποιημένες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων». Από τον γενικό αυτόν χειρισμό, υφίσταται μια παρέκκλιση και αφορά τη διαγραφή επισφαλών απαιτήσεων για τις οποίες είχαν σχηματισθεί στον λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις», και την οποία θα αναλύσουμε σε επόμενο μέρος.

2.8.5 Χειρισμός αχρησιμοποίητων προβλέψεων

Οι προβλέψεις μπορεί να μη χρησιμοποιηθούν όταν:

- Το ύψος τους ήταν μεγαλύτερο από το πραγματοποιημένο έξοδο ή τη ζημία.
- Εξέλιπε ο λόγος για τον οποίον είχαν δημιουργηθεί, χωρίς να πραγματοποιηθεί το έξοδο ή η ζημία.

Σχετικά με την τύχη του αχρησιμοποίητου τμήματος της πρώτης περίπτωσης, έγινε λόγος στην προηγούμενη παράγραφο. Ως προς τη δεύτερη περίπτωση, ολόκληρο το ποσό της πρόβλεψης που δεν πρόκειται να χρησιμοποιηθεί, μεταφέρεται σε πίστωση του λογαριασμού 84.00 «Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων», στους κατάλληλους δευτεροβάθμιους του.

2.8.6 Φορολογικά αναγνωριζόμενες προβλέψεις

Στο λογαριασμό 68 «Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» καταχωρείται η δαπάνη των προβλέψεων με πίστωση των αρμόδιων υπολογαριασμών του 44 «Προβλέψεις», σύμφωνα με τον ορισμό των προβλέψεων αυτών, που δόθηκε σε προηγούμενη ενότητα. ο λογαριασμός 68, σύμφωνα με το Ε.Γ.Λ.Σ, αναπτύσσεται στους ακόλουθους υπολογαριασμούς οργανικών εξόδων:

- 68.00 «Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία»
- 68.01 «Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων»
- 68,09 «Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως»
- 68.09.00 «Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων»

Για να αναγνωριστεί ένα έξοδο ή μια δαπάνη ως εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα πρέπει να είναι:

- α. «βεβαία», δηλαδή να μην τελεί υπό αίρεση ή προθεσμία, και
- β. «εκκαθαρισμένη», δηλαδή τα ποσά αυτών να είναι προσδιορισμένα (οριστικά).

Το έξοδο ή η ζημία, λοιπόν, που καταχωρείται σε βάρος των αποτελεσμάτων της χρήσεως (λ/σμοι:68 «Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» ή 83 «Προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους») υπό τύπο πρόβλεψης, δεν αναγνωρίζεται ως δαπάνη εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα, κατά τη χρήση που σχηματίζεται η πρόβλεψη. οι μόνες προβλέψεις που αναγνωρίζει ο φορολογικός νόμος είναι αυτές που προβλέπονται από ρητές φορολογικές διατάξεις και στην έκταση που καθορίζουν οι διατάξεις αυτές και οι οποίες σήμερα είναι κυρίως οι εξής:

- οι προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις, και
- οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία.

Σημειώνεται ότι τα ποσά των προβλέψεων, που δεν αναγνωρίζονται φορολογικά ως εκπιπτόμενα έξοδα, αντιμετωπίζονται ως λογιστικές διαφορές προσαυξάνουσες τα φορολογητέα κέρδη της χρήσεως στην οποία οι προβλέψεις σχηματίζονται. Τα πραγματοποιούμενα σε επόμενες χρήσεις έξοδα, για τα οποία έχει σχηματισθεί, σε προηγούμενες χρήσεις, φορολογημένη πρόβλεψη, αναγνωρίζονται ως έξοδα της χρήσεως στην οποία τα έξοδα καθίστανται «βέβαια» και «εκκαθαρισμένα», ανεξάρτητα αν καταβλήθηκαν στη χρήση αυτή ή αν οφείλονται και θα καταβληθούν σε επόμενη χρήση. Λαμβάνοντας υπόψη τα προηγούμενα περί των φορολογικά αναγνωριζόμενων και μη προβλέψεων, προτείνεται οι λογαριασμοί των προβλέψεων να υποαναλύονται στους εξής δύο υπολογιασμούς: «Προβλέψεις φορολογικά αναγνωριζόμενες» και «Προβλέψεις φορολογικά μη αναγνωριζόμενες», ώστε οι τελευταίες, στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος της χρήσεως, να αντιμετωπίζονται ως λογιστικές διαφορές.

Ο νόμος 2190/1920 ορίζει ότι η διενέργεια προβλέψεων για την κάλυψη κάθε ζημίας ή εξόδου ή υποτίμησης στοιχείων ενεργητικού, που κατά την ημερομηνία σύνταξης του ισολογισμού, είναι πιθανή η πραγματοποίησή τους και το μέγεθός τους μπορεί να εκτιμηθεί, έστω και κατά ικανοποιητική προσέγγιση, είναι υποχρεωτική. Παρ' όλα αυτά, όπως και στην περίπτωση των συντελεστών απόσβεσης, έτσι και εδώ η φορολογική νομοθεσία λειτουργεί περιοριστικά. Εδώ μάλιστα δεν περιορίζει απλά το ύψος των αναγνωριζόμενων προβλέψεων, αλλά επιλέγει να αναγνωρίσει φορολογικά μόνο δύο από τα είδη προβλέψεων. Τις προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις και τις προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού, λόγω εξόδου από την υπηρεσία. όλες οι άλλες περιπτώσεις, που σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν στα προηγούμενα, αποτελούν αιτία σχηματισμού προβλέψεων, δεν αναγνωρίζονται φορολογικά. επιπρόσθετα, για τα δύο είδη προβλέψεων που αναγνωρίζονται, το ύψος τους καθορίζεται από τις σχετικές φορολογικές διατάξεις. Παρακάτω θα αναλύσουμε τις περιπτώσεις των προβλέψεων αυτών, όπως τις ορίζει η κείμενη νομοθεσία:

2.8.7 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις

2.8.7.1 Σχηματισμός

Ο φορολογικός νόμος 3296/2004, με το άρθρο 9 «δαπάνες επιχειρήσεων», ρύθμισε αρκετά θέματα που αφορούν το χειρισμό των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Το επόμενο έτος δημοσιεύτηκε η ΠΟΛ. 1016/2005, με την οποία κοινοποιήθηκαν ορισμένες διατάξεις του νόμου αυτού, μεταξύ των οποίων και αυτή των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, με μεγαλύτερη ακρίβεια, πληρότητα και λεπτομέρεια.

Σύμφωνα με τις νέες αυτές διατάξεις, επανέρχεται καταρχήν το καθεστώς που είχε θεσπισθεί με το ν. 2065/1992, με ορισμένες τροποποιήσεις, δηλαδή ο σχηματισμός πρόβλεψης από τις επιχειρήσεις, ανεξάρτητα αν υπάρχουν ή όχι επισφαλείς απαιτήσεις. Ειδικότερα, καθιερώνεται ο σχηματισμός πρόβλεψης, η οποία αναγνωρίζεται φορολογικά για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Το ποσό της πρόβλεψης αυτής υπολογίζεται σε ποσοστό 0,5% επί της αναγραφόμενης αξίας στα τιμολόγια πώλησης ή παροχής υπηρεσιών προς επιτηδευματίες (εσωτερικού και εξωτερικού), αφού προηγουμένως αφαιρεθούν οι:

- επιστροφές ή εκπτώσεις
- η αξία των πωλήσεων ή της παροχής υπηρεσιών προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και
- ο ειδικός φόρος κατανάλωσης πετρελαιοειδών, ο φόρος κατανάλωσης καπνού και οι λοιποί φόροι που εμπεριέχονται στην τιμή πώλησης.

Επομένως, για τον υπολογισμό της πρόβλεψης δεν λαμβάνονται υπόψη τα έσοδα από λιανικές πωλήσεις ή παροχή υπηρεσιών προς ιδιώτες, έστω και αν αυτά έχουν πραγματοποιηθεί με πίστωση του τιμήματος, και οι χονδρικές πωλήσεις για τις οποίες δεν έχει εκδοθεί τιμολόγιο πώλησης (π.χ. πώληση επαγγελματικού αυτοκινήτου με συμβολαιογραφική πράξη). Αντίθετα, για το σχηματισμό πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων από τις επιχειρήσεις που τηρούν πρόσθετα βιβλία, τους ελεύθερους επαγγελματίες, και τις επιχειρήσεις ενοικίασης αυτοκινήτων και οι οποίες, για τις υπηρεσίες που παρέχουν σε άλλους επιτηδευματίες, εκδίδουν Α.Π.Υ., θα λαμβάνονται υπόψη οι παρεχόμενες υπηρεσίες προς επιτηδευματίες, έστω και αν για τις υπηρεσίες αυτές δεν έχουν εκδοθεί τιμολόγια. Επίσης, διευκρινίζεται ότι επειδή ο Φ.Π.Α. με τον οποίο επιβαρύνονται οι πωλήσεις ή οι υπηρεσίες, δεν αποτελεί

ακαθάριστο έσοδο της επιχείρησης, αυτός δεν πρέπει να συμπεριλαμβάνεται στην αξία των τιμολογίων επί της οποίας υπολογίζεται η πρόβλεψη.

Οι επιχειρήσεις που χρησιμοποιούν για τη διάθεση των προϊόντων τους αντιπροσώπους, προς τους οποίους στέλνουν τα εμπορεύματά τους με δελτίο αποστολής και στη συνέχεια ακολουθεί η έκδοση εκκαθαρίσεων, δεν δικαιούνται για τις πωλήσεις αυτές να ενεργούν πρόβλεψη επισφαλών απαιτήσεων, αφού δεν εκδίδεται τιμολόγιο πώλησης, όπως απαιτούν οι προαναφερθείσες διατάξεις (1122241/2246/Α0012/ΠΟΛ.1238/1994 εγκύκλιός μας).

Ειδικά για τις επιχειρήσεις σταθερής και κινητής τηλεφωνίας, τις επιχειρήσεις ύδρευσης – αποχέτευσης, τις επιχειρήσεις παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας, καθώς και τις επιχειρήσεις εκμετάλλευσης συνδρομητικών τηλεοπτικών σταθμών, το ποσό της πρόβλεψης υπολογίζεται με ποσοστό 1% επί της αξίας των υπηρεσιών ή συνδρομητικών που αναγράφεται στα εκδιδόμενα, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., στοιχεία προς επιτηδευματίες ή ιδιώτες, με εξαίρεση αυτά που εκδίδονται προς το Δημόσιο, δήμους και κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Με το ίδιο ποσοστό (1%) θα υπολογίζουν πρόβλεψη και οι εμπορικές επιχειρήσεις για τις λιανικές πωλήσεις επί πιστώσει διαρκών καταναλωτικών αγαθών, που περιλαμβάνονται στους με αριθμό 501-503, 521-528 και 721-726 κωδικούς ειδών και υπηρεσιών της έρευνας οικογενειακών προϋπολογισμών των ετών 1993 - 1994 της Ε.Σ.Υ.Ε. Η πρόβλεψη αυτή θα υπολογίζεται επί της αναγραφόμενης στις αποδείξεις λιανικής πώλησης αξίας, με την προϋπόθεση ότι στις αποδείξεις αυτές αναγράφεται διακεκριμένα το είδος, η ποσότητα και η αξία των συγκεκριμένων αγαθών.

Το ποσό των προβλέψεων των παραπάνω περιπτώσεων για κάθε διαχειριστική χρήση, συναθροιζόμενο με το ποσό της πρόβλεψης που έγινε σε προγενέστερες διαχειριστικές χρήσεις και η οποία εμφανίζεται στα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης, δεν μπορεί να υπερβεί το 30% του συνολικού χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «Πελάτες», όπως αυτό εμφανίζεται στην απογραφή τέλους χρήσης. Για τον υπολογισμό του χρεωστικού υπολοίπου των πελατών δεν περιλαμβάνονται τυχόν υπόλοιπα που αφορούν το Δημόσιο, δήμους ή κοινότητες, δημόσιες επιχειρήσεις, οργανισμούς ή επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας και νομικά πρόσωπα

δημοσίου δικαίου, καθόσον οι απαιτήσεις αυτές θεωρούνται ασφαλούς εισπράξεως. Επίσης δεν λαμβάνεται υπόψη το υπόλοιπο του λογαριασμού «Γραμμάτια εισπρακτέα», καθόσον ρητά στο νόμο αναφέρεται μόνο το χρεωστικό υπόλοιπο του λογαριασμού «Πελάτες». Αντίθετα, για τον υπολογισμό του χρεωστικού υπολοίπου του λογαριασμού «Πελάτες» αφαιρούνται επιστροφές και εκπτώσεις πωλήσεων, ενώ οι προκαταβολές πελατών δεν λαμβάνονται υπόψη, καθόσον αυτές καταχωρούνται σε λογαριασμό παθητικού (Γνωμ. ΕΣΥΛ 228/1994).

Η έκπτωση της πρόβλεψης αυτής από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων εμφανίζεται, κατά ρητή διατύπωση των διατάξεων του κοινοποιούμενου νόμου, στα τηρούμενα βιβλία αυτών σε ειδικό λογαριασμό «Προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων». Η εμφάνιση της πρόβλεψης αυτής στα βιβλία της επιχείρησης στο τέλος της διαχειριστικής χρήσης θα γίνεται ως εξής:

68.09.00 Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις σε: 44 ΠΡΟΒΛΕΨΕΙΣ

2.8.7.2 Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων βάσει του Ν. 3091/2002

Οι επιχειρήσεις μετά τον σχηματισμό των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις, έχουν τη δυνατότητα να προχωρήσουν σε διαγραφή (απόσβεση) των απαιτήσεων αυτών, εφόσον δεν εισπραχθούν οι απαιτήσεις αυτές και εφόσον πληρούνται κάποιες προϋποθέσεις. Τα ποσά των επισφαλών απαιτήσεων που έχουν αποσβεστεί με οριστικές εγγραφές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. Παρακάτω θα δούμε τον τρόπο και τις προϋποθέσεις απόσβεσης που προτείνει ο νόμος 3091/2002, και οι οποίες επαναδιατυπώνονται με την ΠΟΛ 1005/2005.

Οι επιχειρήσεις που έχουν σχηματίσει ήδη προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων με βάση τις αντικατασταθείσες, από το Ν. 3091/2002, διατάξεις του Κ.Φ.Ε. και εμφανίζουν το αναπόσβεστο αυτό υπόλοιπο των μη πραγματοποιηθεισών προβλέψεων στα βιβλία τους, θα μεταφέρουν σε χρέωση του λογαριασμού 44 «Προβλέψεις» (δευτεροβάθμιος λογαριασμός 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις»), μέχρι πλήρους απόσβεσης τους τα ποσά των αποδεδειγμένων επισφαλών απαιτήσεων που δικαιούνται να αφαιρέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα με βάση τις νέες διατάξεις. (1021577/10206/B0012/ΠΟΛ. 1038/5-3-2003).

Για να γίνει αυτό, ο νόμος 3091/2002 ορίζει συγκεκριμένες προϋποθέσεις και δικαιολογητικά για αναγνώριση των αποσβέσεων των επισφαλών απαιτήσεων των επιχειρήσεων. Θα πρέπει λοιπόν να συντρέχουν αθροιστικά οι ακόλουθοι όροι:

- Η απαίτηση να συνδέεται με τη δραστηριότητα της επιχείρησης και να είναι πράγματι επισφαλής και ανεπίδεκτη είσπραξης. Η επισφάλεια και το ανεπίδεκτο της είσπραξης, ως θέμα πραγματικό, κρίνεται από την αρμόδια φορολογούσα αρχή και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τα διοικητικά δικαστήρια.
- Το βάρος της απόδειξης για την απώλεια της συγκεκριμένης απαίτησης φέρει η επιχείρηση προσκομίζοντας τα απαραίτητα δικαιολογητικά. Μεταξύ των δικαιολογητικών περιλαμβάνονται και τα ακόλουθα:
 - Επίσημες οικονομικές καταστάσεις της οφειλέτιδας εταιρίας από τις οποίες να προκύπτει η μη υγιής θέση αυτής.
 - Τελεσίδικη απόφαση δικαστηρίου με την οποία να υποχρεώνεται ο οφειλέτης σε εξόφληση
 - Πιστοποιητικό υποθηκοφυλακείου από το οποίο να προκύπτει, κατά περίπτωση, η μη ύπαρξη περιουσιακών στοιχείων του οφειλέτη ή τα υπάρχοντα ταιαύτα με τα τυχόν βάρη τους.
- Η απόσβεση να γίνεται με οριστική εγγραφή.
- Η απόσβεση να γίνεται για κάθε ένα οφειλέτη χωριστά. (1111373/13303/B0012/ΠΟΛ. 1133/11-12-2003 ΑΥΟΟ).

Η κήρυξη του οφειλέτη σε κατάσταση πτωχεύσεως λόγω παύσεως των πληρωμών, επιφέρει από μόνη της απόσβεση της απαίτησης, στις περιπτώσει όπου σε πτώχευση έχει κηρυχθεί ανώνυμη εταιρία, εταιρία περιορισμένης ευθύνης ή υποκατάστημα αλλοδαπής επιχείρησης και από τους επίσημους ισολογισμούς του προκύπτει ότι οι επιχειρήσεις αυτές δεν έχουν περιουσιακά στοιχεία (ακίνητα, πάγια, χρεόγραφα κλπ.) να ικανοποιήσουν τους οφειλέτες τους (1111373/13303/B0012/ΠΟΛ. 1133/11-12-2003, ΑΥΟΟ).

Σε περίπτωση διενέργειας πλειστηριασμού σε βάρος της περιουσίας του οφειλέτη (είτε κατά τη διαδικασία αναγκαστικής εκτέλεσης είτε συνεπεία μη επιτεύξεως πτωχευτικού συμβιβασμού), η απαίτηση της επιχείρησης θεωρείται πράγματι επισφαλής και ανεπίδεκτη είσπραξης, εφόσον από το εκπλειστηρίασμα δεν κατέστη

δυνατή η ικανοποίηση της απαίτησης αυτής. Στην περίπτωση αυτή πρέπει να προσκομίζεται αντίγραφο του Πίνακα κατάταξης ή διανομής από συμβολαιογράφο που ορίστηκες για τον πλειστηριασμό της περιουσίας του οφειλέτη, από τον οποίο να προκύπτει η μη ικανοποίηση του δανειστή από το εκπλειστηρίασμα (1111373/13303/B0012/ΠΟΛ. 1133/11-12-2003, ΑΥΟΟ).

Σε περίπτωση πραγματοποίησης εσόδων από πωλήσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, επί πιστώσει, αναγνωρίζονται προς έκπτωση διαγραφόμενες επισφαλείς μικροαπαιτήσεις μέχρι το ποσό των εκατόν πενήντα (150) ευρώ η κάθε μία. Ο χρόνος έκπτωσης των μικροαπαιτήσεων αυτών ορίζεται ως ακολούθως:

- Για τις επιχειρήσεις κινητής και σταθερής τηλεφωνίας, παροχής ηλεκτρικού ρεύματος, ύδρευσης και φυσικού αερίου, η χρήση εντός της οποίας συμπληρώνονται δώδεκα (12) μήνες από την έκδοση του λογαριασμού.
- Για περιπτώσεις όπου έχει ασκηθεί αγωγή από την επιχείρηση κατά του οφειλέτη, εντός της επόμενης χρήσης από εκείνη μέσα στην οποία ασκήθηκε η αγωγή αυτή.
- Για περιπτώσεις όπου δεν έχει ασκηθεί αγωγή από την επιχείρηση κατά του οφειλέτη, η έκπτωση γίνεται μετά τη συμπλήρωση δύο (2) χρήσεων στις οποίες το υπόλοιπο της απαίτησης κατά του πελάτη παρέμεινε ανείσπρακτο (1111373/13303/B0012/ΠΟΛ. 1133/11-12-2003, ΑΥΟΟ).

Οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις δικαιούνται να υπολογίζουν σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2065/1992 προβλέψεις για την απόσβεση επισφαλών απαιτήσεών τους μόνο για το μέρος των ακαθάριστων εσόδων που προερχόταν από υπηρεσίες προς επιτηδευματίες, έστω και αν για τις υπηρεσίες αυτές εξέδιδαν Α.Π.Υ. (βάσει των διατάξεων των άρθρων 10 και 13 του Π.Δ. 186/1992) και όχι τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών. Η πρόβλεψη υπολογιζόταν με την εφαρμογή συντελεστή 0,5% στα πιο πάνω ακαθάριστα έσοδα. Το δικαίωμα αυτό εξακολουθούν να το έχουν και με το καινούργιο καθεστώς, όπως αυτό ισχύει μετά την έναρξη ισχύος του Ν. 3296/2004 (1051001/10277/B0012/31-5-1995).

Οι επιχειρήσεις λιανικής πώλησης διαρκών καταναλωτικών αγαθών, για το σχηματισμό πρόβλεψης επισφαλών απαιτήσεων, (πριν από την έναρξη ισχύος του Ν. 3091/2002), υποχρεούνταν στην αναγραφή των οριζομένων από το Κ.Β.Σ. στοιχείων (ποσότητα, είδος, αξία) στις εκδιδόμενες «Α.Λ.Π. επί πιστώσει». Η αναγραφή των στοιχείων αυτών μόνο στο δελτίο αποστολής δεν παρείχε τη δυνατότητα

σηματισμού της πρόβλεψης, έστω και αν στην Α.Λ.Π. αναγραφόταν ο αριθμός του εκδοθέντος δελτίου αποστολής (1108661/10906/B0012/16-11-1999).

Η ζημία που υπέστησαν επιχειρήσεις (κυρίως της Β. Ελλάδος) από εξαγωγές στην πρώην Γιουγκοσλαβία από τη μη είσπραξη επισφαλών απαιτήσεών τους, οφειλόταν σε γεγονός ανωτέρας βίας (πόλεμος) και γι' αυτό το λόγο έγινε δεκτό ότι εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα εξ' ολοκλήρου και όχι μόνο μέχρι το ύψος της πρόβλεψης που είχαν σχηματίσει οι υπόψη επιχειρήσεις βάσει της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994. Η έκπτωση θα γίνει, κατά το μέρος που υπερβαίνει την πρόβλεψη αυτή, ισομερώς από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων 2004, 2005 και 2006 αντίστοιχα και με την προϋπόθεση ότι η επιχ/ση δεν έχει τύχει αποζημίωσης μέσω ΕΕ ή από άλλη πηγή. (1025209/10343/B0012/ΠΟΛ.1052/8-6-2004).

Προβλέπεται απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων επί μερικής εξοφλήσεως τιμολογίου αξίας άνω των 150 ευρώ. Στην περίπτωση αυτή αν η επιχείρηση δεν έχει ασκήσει ένδικα μέσα (γιατί δεν το έκρινε σκόπιμο), από το ανεξόφλητο υπόλοιπο αναγνωρίζεται προς έκπτωση ποσό 150 ευρώ χωρίς καμία προϋπόθεση, εφόσον όμως ολόκληρο το ποσό της ανεξόφλητης απαίτησης διαγράφεται οριστικά, χωρίς να αναγνωρίζεται φορολογικά προς έκπτωση το μέρος της διαγραφείσας ανεξόφλητης απαίτησης που απομένει μετά την αφαίρεση των 150 ευρώ (1062195/11052/B0012/27-9-2004).

2.8.7.3 Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων βάσει του Ν. 3296/2004

Ο νόμος 3296/2004 ορίζει επίσης τον τρόπο με τον οποίο θα γίνεται η απόσβεση των επισφαλών απαιτήσεων, προσθέτει πληροφορίες που δεν ορίζονταν με τον προηγούμενο νόμο και εμφανίζει κάποιες διαφορές, κυρίως στις προϋποθέσεις απόσβεσης, σε σχέση με τον νόμο 3091/2002. Οι σχετικές του διατάξεις κοινοποιούνται με την ΠΟΛ. 1016/2005.

Σύμφωνα με τον νόμο αυτό ο χαρακτηρισμός και η διαγραφή ορισμένων πελατών ως επισφαλών είναι θέμα που κρίνεται από την επιχείρηση, με βάση τα στοιχεία και έγγραφα που έχει στη διάθεσή της και δεν ερευνάται κατά τον διενεργούμενο έλεγχο στην επιχείρηση εκ μέρους της Φορολογούσας Αρχής, αν πράγματι οι διαγραφέντες πελάτες είναι επισφαλείς ή όχι. Στην περίπτωση όμως που κάποιος πελάτης κρίθηκε από την επιχείρηση ως επισφαλής και προέβη στη διαγραφή αυτού και στη συνέχεια,

το ποσό της απαίτησής του εισπραχθεί, η επιχείρηση έχει υποχρέωση να μεταφέρει το ποσό που εισέπραξε στα αποτελέσματα χρήσεως. Πέραν της σχηματιζόμενης πρόβλεψης, κανένα άλλο ποσό δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από επισφαλών απαιτήσεων, για τις οποίες έχουν εξαντληθεί όλα τα ένδικα μέσα, είναι μεγαλύτερο εκείνου που προκύπτει από την εφαρμογή του αντίστοιχου ποσοστού πρόβλεψης (πτώχευση του πελάτη και δεν υφίσταται πτωχευτική περιουσία για την ικανοποίηση της απαίτησης). Στην περίπτωση αυτή, το επιπλέον ποσό που δεν καλύπτεται από τη σχηματισθείσα πρόβλεψη, μπορεί να αποσβεσθεί στη διαχειριστική αυτή χρήση με οριστικές εγγραφές. Είναι αυτονόητο ότι τα αναφερόμενα πιο πάνω αφορούν στην απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων, που έχουν προέλθει από πελάτες μόνο, καθόσον ο υπολογισμός των αποσβέσεων υπολογίζεται επί της αξίας των εκδοθέντων τιμολογίων πωλήσεως. Αν υπάρχει ζημία από άλλη αιτία, αυτή θα εκπίπτει, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., εφόσον συνιστά απώλεια κεφαλαίου.

Περαιτέρω, η διαγραφή των ανεπίδεκτων εισπράξεως πελατών γίνεται με χρέωση του λογαριασμού 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» με πίστωση των λογαριασμών των απαιτήσεων, όταν αυτές καταστούν ανεπίδεκτες εισπράξεως. Για τους πελάτες που διαγράφονται και για τους οποίους δεν έχουν ασκηθεί ένδικα μέσα, η επιχείρηση υποχρεούται να γνωστοποιεί σε αυτούς, ότι διέγραψε την επισφαλή απαίτησή της, εφόσον το ποσό της επισφαλούς απαίτησης, ανά πελάτη, υπερβαίνει τα 1.000 ευρώ. Επίσης, για τους πελάτες αυτούς που διαγράφονται χωρίς να ασκηθούν ένδικα μέσα, η επιχείρηση συντάσσει συγκεντρωτική κατάσταση με πλήρη στοιχεία για τον καθένα, στην οποία αναγράφονται το ονοματεπώνυμο ή η επωνυμία, το επάγγελμα, η διεύθυνση, η δημόσια οικονομική υπηρεσία και ο αριθμός φορολογικού μητρώου του πελάτη, καθώς και το διαγραφέν ποσό. Η πιο πάνω κατάσταση υποβάλλεται στην αρμόδια για τη φορολογία της επιχείρησης Δ.Ο.Υ. σε 3 αντίγραφα, μέχρι τη λήξη της προθεσμίας, η οποία ορίζεται από το άρθρο 20 του π.δ. 186/1992. Τέλος, προβλέπεται ότι το ποσό της πρόβλεψης που εμφανίζεται στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις», δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος, εκτός και αν στο τέλος κάθε πενταετίας, αρχής γενομένης από τη διαχειριστική περίοδο 2005 υφίσταται στον ως άνω λογαριασμό υπόλοιπο, λόγω του γεγονότος ότι στο διάστημα της πενταετίας τα ποσά των επισφαλών απαιτήσεων που

διαγράφηκαν δεν κάλυψαν ολόκληρο το ποσό της σχηματισθείσας πρόβλεψης στο διάστημα αυτό. Το υπόλοιπο αυτό ποσό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής περιόδου, υποκείμενο σε φορολογία με τις γενικές διατάξεις. Συνεπώς, κατά την πρώτη εφαρμογή της διάταξης αυτής θα ληφθούν υπόψη τα ποσά των προβλέψεων που σχημάτισε και εμφάνισε στα βιβλία της η επιχείρηση σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις του νόμου αυτού στις πέντε πρώτες διαχειριστικές χρήσεις αρχής γενομένης από τη χρήση 2005, ήτοι το σύνολο των προβλέψεων των χρήσεων 2005, 2006, 2007, 2008 και 2009 και περαιτέρω, τα ποσά αυτά θα μειωθούν με τις διαγραφείσες επισφαλείς απαιτήσεις στις πιο πάνω χρήσεις. Αν στο τέλος της διαχειριστικής περιόδου 2009 (τέλος πενταετίας) στο λογαριασμό 44.11 «Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις» υπάρξει υπόλοιπο ποσό πρόβλεψης, το ποσό αυτό μεταφέρεται στα ακαθάριστα έσοδα της επόμενης διαχειριστικής χρήσης, δηλαδή στη χρήση 2010 και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις συναθροιζόμενο με τα λοιπά φορολογούμενα έσοδα της επιχείρησης. Όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω έχουν εφαρμογή για διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2005 και μετά.

2.8.8 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού, λόγω εξόδου από την υπηρεσία

2.8.8.1 Αποζημιώσεις σύμφωνα με την εργατική νομοθεσία

Κατά την ισχύουσα νομοθεσία στη χώρα μας ο εργοδότης πέραν από τις αποδοχές, τις εργοδοτικές εισφορές, τα δώρα, τις άδειες και τα επιδόματα αδειας που λογίζει και καταβάλλει στο προσωπικό του, υποχρεούται να καταβάλει στους εξερχόμενους της υπηρεσίας αποζημίωση, το ύψος της οποίας εξαρτάται από το ύψος των αποδοχών του εξερχόμενου, το χρόνο απασχολήσεώς του σ' αυτόν και από το λόγο εξόδου από την υπηρεσία.

Το ποσό της αποζημίωσης που η επιχείρηση θα καταβάλει στον εργαζόμενο αυξάνει προοδευτικά με την πάροδο του χρόνου, ενώ η καταβολή της αποζημιώσεως θα γίνει στη μεταγενέστερη εκείνη χρήση που αυτός θα εξέλθει από την υπηρεσία. Έτσι, σύμφωνα με τις παραδεγμένες λογιστικές αρχές, η επιχείρηση υποχρεούται, στο τέλος κάθε χρήσεως, να σταθμίζει το ύψος της αποζημιώσεως που οφείλει στο προσωπικό της κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού της και, με χρέωση

λογαριασμού οργανικών εξόδων, να πιστώνει ένα λογαριασμό προβλέψεως, ο οποίος θα χρεώνεται με τα ποσά των αποζημιώσεων που η επιχείρηση θα καταβάλλει σε μεταγενέστερες χρήσεις.

Αν η επιχείρηση δεν προβαίνει στο σχηματισμό τέτοιας προβλέψεως, ο ισολογισμός της είναι ψευδής κατά τα οφειλόμενα ποσά αποζημιώσεων και τα αποτελέσματα της χρήσεως εικονικά κατά το ποσό των αποζημιώσεων που αναλογούν στη χρήση, με περαιτέρω συνέπεια τη διανομή και φορολογία εικονικών κερδών, δηλαδή ουσιαστικά τη διανομή και φορολογία των κεφαλαίων της με τις εντεύθεν καταστροφικές για το μέλλον της συνέπειες.

Οι σαφέστατες διατάξεις της εργατικής νομοθεσίας επιβάλλουν στις επιχειρήσεις την υποχρέωση καταβολής αποζημιώσεως στις περιπτώσεις απολύσεως του προσωπικού τους ή αποχωρήσεώς του λόγω συνταξιοδοτήσεως. Αλλά η επιχείρηση, κατά το χρόνο καταρτίσεως του ισολογισμού της, δεν γνωρίζει επακριβώς ούτε το ύψος των αποζημιώσεων που οφείλει στο προσωπικό της ούτε το χρόνο καταβολής των αποζημιώσεων. Πράγματι η επιχείρηση θα υποχρεωθεί σε καταβολή αποζημιώσεων κυρίως για τις ακόλουθες αιτίες:

- Λόγω καταγγελίας της συμβάσεως εργασίας και απολύσεως του εργαζομένου, οπότε ο απολυόμενος δικαιούται πλήρους αποζημιώσεως, ο μισθωτός με βάση τις διατάξεις των ν.3198/1955 και 2112/1920, ο δε εργατοτεχνίτης με βάση το ν.3198/1955 και το Β.Δ. της 16/18.7.1920.
- Λόγω συνταξιοδοτήσεως, οπότε ο εργαζόμενος δικαιούται το 50% της αποζημιώσεως λόγω απόλυσης ή εφόσον καλύπτεται και με επικουρική ασφάλιση το 40% της αποζημιώσεως αυτής. Οι μισθωτοί (υπάλληλοι - εργατοτεχνίτες) που συμπλήρωσαν 15ετή υπηρεσία στον ίδιο εργοδότη, καθώς και εκείνοι που κατελήφθησαν από το όριο ηλικίας, μπορούν να αποχωρήσουν από την εργασία τους, με τη συγκατάθεση του εργοδότη, λαμβάνοντας την αποζημίωση που τους αναλογεί. Όριο ηλικίας θεωρείται εκείνο που καθορίζει ο ασφαλιστικός οργανισμός στον οποίο υπάγεται ο μισθωτός και αν δεν καθορίζει όριο, το 65ο έτος της ηλικίας. Για τη λήψη της πιο πάνω αποζημιώσεως απαιτείται η συμπλήρωση των προϋποθέσεων για πλήρη σύνταξη.
- Λόγω πτωχεύσεως της επιχειρήσεως, οπότε ο μισθωτός δικαιούται πλήρους αποζημιώσεως, ενώ ο εργάτης το ήμισυ αυτής.

2.8.8.2 Λογιστική απεικόνιση της προβλέψεως

Επί του θέματος η Ερμ. Εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών (Πολ.1043/1993) αναφέρει τα εξής:

« Για το λογιστικό χειρισμό γενικά των προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού έχουν δοθεί οδηγίες από το Υπουργείο Εθνικής Οικονομίας, με το αριθ. ΕΛ/ΛΣ 935/14.9.1987 έγγραφό του (Γνωμ. 20/14.9.1997)». Ο λογιστικός χειρισμός των προβλέψεων που θα σχηματίζονται στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης και καλύπτουν τις αποζημιώσεις προσωπικού λόγω συνταξιοδότησης του κατά το επόμενο έτος, θα γίνει σύμφωνα με τις διατάξεις του ΓΛΣ και τα αναφερόμενα στο πιο πάνω έγγραφο του Υπ. Εθν. Οικονομίας, ως εξής:

Οι αναλογούσες προβλέψεις θα σχηματισθούν, με χρέωση των οργανικών εξόδων της χρήσεως και συγκεκριμένα του λογαριασμού 68 «Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως» (και του υπολογαριασμού του 68.00 «Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού, λόγω εξόδου από την υπηρεσία») και πίστωση του λογαριασμού 44 «Προβλέψεις» (και των υπολογαριασμών του). Ο λογαριασμός 44 «Προβλέψεις», ο οποίος όπως καθορίζεται στο Γ.Λ.Σ., αναλύεται στους εξής υποχρεωτικούς υπολογαριασμούς:

44.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού, λόγω εξόδου από την υπηρεσία

44.00.00 Σχηματισμένες προβλέψεις (Ανάπτυξη σύμφωνα με τις ανάγκες κάθε επιχειρήσεως με διάκριση των προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού, σε προβλέψεις για το έμμισθο προσωπικό και σε προβλέψεις για το ημερομίσθιο προσωπικό)

44.00.01 Χρησιμοποιημένες προβλέψεις (Ανάπτυξη αντίστοιχη του λογαριασμού 44.00.00)

Τα ποσά που καταβάλλονται στο προσωπικό που αποχωρεί από την υπηρεσία, θα καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 44 «Προβλέψεις» και του υπολογαριασμού του 44.00.01 «Χρησιμοποιημένες προβλέψεις». Μετά από κάθε τέτοια καταχώρηση θα επακολουθεί τακτοποίηση των υπολογαριασμών 44.00.00 «Σχηματισμένες προβλέψεις» και 44.00.01 «Χρησιμοποιημένες προβλέψεις», ως εξής:

- Αν το ποσό που καταβλήθηκε είναι μεγαλύτερο από το ποσό της σχηματισμένης προβλέψεως, σχηματίζεται ισόποση με τη διαφορά συμπληρωματική πρόβλεψη, με

πίστωση του λογαριασμού 44 και του υπολογαριασμού του 44.00.00 «Σχηματισμένες προβλέψεις» και χρέωση του λογαριασμού 68 «Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως», για το ποσό που αφορά την κλειόμενη χρήση.

- Αν το ποσό που καταβλήθηκε είναι μικρότερο από το ποσό της σχηματισμένης προβλέψεως, μεταφέρεται, με χρέωση του λογαριασμού 44 και του υπολογαριασμού του 44.00.00, στην πίστωση του λογ. 84.00 «Έσοδα από αχρησιμοποίητες προβλέψεις προηγούμενων χρήσεων».

Μετά από τις παραπάνω (υποπεριπτώσεις αα' και ββ') τακτοποιήσεις, τα χρεωστικά υπόλοιπα των υπολογαριασμών του 44.00.01 «Χρησιμοποιημένες προβλέψεις» είναι ίσα με τα αντίστοιχα πιστωτικά του 44.00.00 «Σχηματισμένες προβλέψεις», στους οποίους και μεταφέρονται στο τέλος κάθε χρήσεως.

Το ύψος των αποζημιώσεων των μισθωτών εξαρτάται, όπως είπαμε, από τον χρόνο προϋπηρεσίας στον ίδιο εργοδότη και υπολογίζεται με τη βοήθεια του πίνακα για τους υπαλλήλους:

Χρόνος υπηρεσίας στον ίδιο εργοδότη	Αποζημίωση
Από 2 μήνες συμπληρωμένους – 1 έτος.....	1 μήνας
Από 1 έτος συμπληρωμένο – 4 έτη.....	2 μήνες
Από 4 έτη συμπληρωμένα – 6 έτη.....	3 μήνες
Από 6 έτη συμπληρωμένα – 8 έτη.....	4 μήνες
Από 8 έτη συμπληρωμένα – 10 έτη.....	5 μήνες
Από 10 έτη συμπληρωμένα – 11 έτη.....	6 μήνες
Από 11 έτη συμπληρωμένα – 12 έτη.....	7 μήνες
Από 12 έτη συμπληρωμένα – 13 έτη.....	8 μήνες
Από 13 έτη συμπληρωμένα – 14 έτη.....	9 μήνες
Από 14 έτη συμπληρωμένα – 15 έτη.....	10 μήνες
Από 15 έτη συμπληρωμένα – 16 έτη.....	11 μήνες
Από 16 έτη συμπληρωμένα – 17 έτη.....	12 μήνες
Από 17 έτη συμπληρωμένα – 18 έτη.....	13 μήνες

Από 18 έτη συμπληρωμένα – 19 έτη.....	14 μήνες
Από 19 έτη συμπληρωμένα – 20 έτη.....	15 μήνες
Από 20 έτη συμπληρωμένα – 21 έτη.....	16 μήνες
Από 21 έτη συμπληρωμένα – 22 έτη.....	17 μήνες
Από 22 έτη συμπληρωμένα – 23 έτη.....	18 μήνες
Από 23 έτη συμπληρωμένα – 24 έτη.....	19 μήνες
Από 24 έτη συμπληρωμένα – 25 έτη.....	20 μήνες
Από 25 έτη συμπληρωμένα – 26 έτη.....	21 μήνες
Από 26 έτη συμπληρωμένα – 27 έτη.....	22 μήνες
Από 27 έτη συμπληρωμένα – 28 έτη.....	23 μήνες
Από 28 έτη συμπληρωμένα και πάνω.....	24 μήνες

Για κάθε μήνα αποζημίωσης ο μισθωτός αμείβεται με ποσό που προκύπτει αν ο καταβαλλόμενος ακαθάριστος μηνιαίος μισθός προσαυξηθεί κατά 1/6. Η προσαύξηση αυτή οφείλεται στο ότι συνυπολογίζονται στην αποζημίωση και τα ποσά που καταβάλλονται για δώρα Χριστουγέννων και Πάσχα και του επιδόματος αδείας που αποτελούν δύο μηνιαίους μισθούς.

Ο σχηματισμός των προβλέψεων αυτών είναι υποχρεωτικός ανεξάρτητα αν η χρήση κλείνει με θετικό ή αρνητικό αποτέλεσμα σύμφωνα και με την παραγρ. 2.2.405 εδάφιο 5 περίπτωση α του Ε.Γ.Α.Σ. του Π.Δ. 1123/1980, το άρθρο 42ε παρ. 14 του Κ.Ν. 2190/1920, και τη Γνωμάτευση του Ε.Σ.Υ.Α. 20/935/1987.

2.8.8.3 Η φορολογική νομοθεσία

Τα ποσά των προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού, κατά το χρόνο διενέργειας των προβλέψεων, δεν είναι εκκαθαρισμένα (οριστικά) και συνεπώς, σύμφωνα με όσα δέχεται η φορολογική νομοθεσία, τα ποσά αυτά δεν πρέπει να αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα φορολογητέα έσοδα κατά το χρόνο αυτόν.

υπό την πίεση των ενδιαφερομένων εντούτοις, ο φορολογικός νομοθέτης με τις διατάξεις του άρθρου 10 § 12 του ν.2065/1992, που ενσωματώθηκε στο άρθρο 31 § 1

περ. ιε΄ του ν.2238/1994, όρισε ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα «τα ποσά των προβλέψεων για αποζημίωση προσωπικού, λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που σχηματίζονται στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης και καλύπτουν τις αποζημιώσεις προσωπικού λόγω συνταξιοδότησης του κατά το επόμενο έτος». Αναγνώρισε λοιπόν την εκπιπόμενη πρόβλεψη στον βαθμό που την είχε περιορίσει η γνωμοδότηση της Ολομέλειας των Νομικών Συμβούλων, και έκανε σαφέστερο τον περιορισμό της συνταξιοδότησης «κατά το επόμενο έτος».

Τέλος σημειώνουμε ότι το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει η επιχείρηση στον μισθωτό, για οποιονδήποτε λόγο διακοπής της σχέσεως που τη συνδέει με το δικαιούχο της αποζημίωσης, συνιστά δαπάνη εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως στην έκταση που η δαπάνη αυτή δεν καλύπτεται από πρόβλεψη που σχηματίστηκε για την αποζημίωση του συγκεκριμένου μισθωτού με βάση τις διατάξεις του άρθρου 31 § 1 περ. ιε΄ του ν.2238/1994, δηλαδή με πρόβλεψη που είχε σχηματισθεί σε προηγούμενες χρήσεις και η δαπάνη της είχε εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα των προηγούμενων αυτών χρήσεων.

Επιπλέον, η συμπληρωματική αποζημίωση στην οικογένεια θανόντος υπαλλήλου επιχείρησης από σύγκρουση με αυτοκίνητό της κατά την ώρα της επαγγελματικής απασχόλησής του, εκπίπτει ως παραγωγική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά της (1015381/322/A0012/24-9-2002) (Σ.τ.Ε. 3214/1982) – Πολ.1005/14.01.2005.

Επισημαίνεται ότι παραγωγικές δαπάνες συνιστούν και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρήσεως, και οι οικειοθελώς παρεχόμενες αποζημιώσεις σε αποχωρούντες μισθωτούς, εφόσον κατά την κρίση του δικαστής της ουσίας συμβάλλουν στην καλύτερη απόδοση της επιχειρήσεως (Σ.τ.Ε. 3735/1988).

Σημειώνεται ακόμη ότι οι οικειοθελείς αυτές παροχές δεν στοιχειοθετούν την έννοια της δωρεάς και συνεπώς δεν υπόκεινται στο φόρο δωρεών του ν.δ. 118/1973.

Τέλος σημειώνουμε ότι όταν λόγω θανάτου του δικαιούχου, το ποσό της αποζημίωσης εισπράττεται από τους κληρονόμους του, τότε δεν αποτελεί εισόδημα φορολογητέο στο όνομα του θανόντος ή στο όνομα των κληρονόμων του, αλλά αποτελεί στοιχείο της κληρονομικής περιουσίας και φορολογείται ως κληρονομιά (άρθρα 1,3,5,29 ρου ν.δ. 118/1973 – Πολ.1111/1999).

Καταβολή αποζημίωσης, επιπλέον της νομίμου, στο απολυθέν προσωπικό δεν αναγνωρίζεται ως παραγωγική δαπάνη, όταν απολύεται όλο το προσωπικό και η επιχείρηση διακόπτει την επιχειρηματική της δραστηριότητα (Πολ.1029/17.02.2006).

2.10 Η Ζημία που πραγματοποιήθηκε από Φθορά, Απώλεια ή Υποτίμηση Κεφαλαίου

Προκειμένου για ακίνητα, για τον υπολογισμό της ζημίας αυτών, ως τιμή πώλησης δεν δύναται να ληφθεί ποσό μικρότερο της αξίας, όπως αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις περί φορολογίας μεταβιβάσεως ακινήτων. Ειδικά, η αναπόσβεστη αξία κατεδαφισθέντων κτηρίων της επιχείρησης δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής.

Κατά την ορθή έννοια της διάταξης αυτής, ο λόγος για την έκπτωση της ζημίας κεφαλαίου, καθώς και ο τρόπος με τον οποίο αναγράφονται στα βιβλία της επιχείρησης τα περιουσιακά στοιχεία που υποτιμήθηκαν, διαφέρουν στην περίπτωση που η μείωση αυτή έχει πραγματοποιηθεί, από την περίπτωση, κατά την οποία η μείωση υπάρχει απλώς, χωρίς όμως να έχει πραγματοποιηθεί, παρότι και στις δύο περιπτώσεις τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης έχουν υποστεί μείωση. Στη μεν πρώτη περίπτωση ο νόμος επιτρέπει τη απόσβεση, δηλαδή την οριστική διαγραφή του ποσού της πραγματοποιημένης ζημίας, εφόσον αυτή έχει επέλθει οριστικά για την επιχείρηση, ως συνέπεια τετελεσμένων γεγονότων που διαπιστώνουν αναμφισβήτητα την ύπαρξη και την έκταση της, και που τα αποτελέσματά τους, όσο ν αφορά αυτά τα στοιχεία, δεν είναι δυνατόν να αναιρεθούν με πράξεις μεταγενέστερες. Στη δεύτερη περίπτωση ο νόμος σιωπά, αλλά η επιχείρηση μπορεί να σχηματίσει πρόβλεψη για την υφιστάμενη ζημία (υποτίμηση), η οποία όμως μετά την ισχύ του Ν. 2065/1992, δεν αναγνωρίζεται φορολογικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Η ζημία συνίσταται στη διαφορά που διαπιστώνεται ανάμεσα, αφενός στην τιμή κτήσης (ή την αναπροσαρμοσμένη), με την οποία έχουν εγγραφεί τα περιουσιακά στοιχεία της επιχείρησης στα λογιστικά βιβλία και αφετέρου, την τιμή της εκποίησής τους, εάν έλαβε χώρα εκποίηση των περιουσιακών στοιχείων, έχοντας βέβαια υπόψη και τις αποσβέσεις που διενεργήθηκαν. Σε περίπτωση που δε διενεργήθηκε εκποίηση,

η ζημία συνίσταται στη διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης του περιουσιακού στοιχείου και των αποσβέσεων που ενεργήθηκαν μέχρι την ημέρα της καταστροφής του.

Σύμφωνα με το νόμο εκπίπτει μόνο η ζημία που προκύπτει από πάγια στοιχεία του ενεργητικού, τα οποία πρέπει να χρησιμοποιούνται στην επιχείρηση για τις εμπορικές της ανάγκες. Ζημία προερχόμενη από εμπορεύσιμα στοιχεία του ενεργητικού δεν είναι εκπεστέα, γιατί αυτή εφόσον προκύπτει από απογραφή, περιλαμβάνεται αυτόματα στα αποτελέσματα της επιχείρησης. Ακριβώς για να αποφύγει ο νομοθέτης τη διπλή έκπτωση της ζημίας, περιόρισε την έκπτωση στα πάγια στοιχεία του ενεργητικού.

Η έκπτωση της ζημίας κεφαλαίου αναφέρεται σε πάγια στοιχεία. Τι θα ισχύει όμως στην περίπτωση που η Α.Ε. υποστεί ζημία λόγω μείωσης του μετοχικού της κεφαλαίου και πώς θα επιδράσει η ζημία αυτή στην κατέχουσα μετοχές της επιχείρησης; Με την ΠΟΛ.1168/25.5.2000, γίνονται διευκρινήσεις σχετικά με την εκπίπτουσα αυτή δαπάνη. Σύμφωνα λοιπόν με αυτή, πάγιο περιουσιακό στοιχείο μιας Α.Ε. είναι και οι ανήκουσες σε αυτή μετοχές από τη συμμετοχή της (ως μητρικής ή ιδρυτικής) σε άλλη Α.Ε. Απαραίτητη προϋπόθεση για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων της ζημίας που προκύπτει από την απώλεια ή την υποτίμηση των μετοχών άλλων Α.Ε. που κατέχουν, είναι η ζημία αυτή να έχει πραγματοποιηθεί, δηλαδή να είναι οριστική και εκκαθαρισμένη, όπως ισχύει και για κάθε άλλη δαπάνη. Προκειμένου για τη ζημία από μετοχές (συμμετοχές), η ζημία αυτή επέρχεται είτε με την εκποίηση (πώληση κλπ.) των μετοχών, η οποία φορολογικώς αντιμετωπίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 38 του Ν.2238/1994, είτε με την εκκαθάριση της Α.Ε. στην οποία συμμετέχουν οι πιο πάνω επιχειρήσεις. Αντίθετα, η ζημία που προκύπτει κατά την αποτίμηση μετοχών στο τέλος της χρήσης, δεν είναι οριστική και εκκαθαρισμένη. Στην περίπτωση αυτή σχηματίζονται προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών, οι οποίες όπως αναλύσαμε και σε προηγούμενη ενότητα δεν εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα.

Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 106 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι, σε περίπτωση διάλυσης ημεδαπής Α.Ε. ή Ε.Π.Ε, θεωρείται ως κέρδος, φορολογούμενο στο όνομα του Νομικού Προσώπου, το ποσό που λαμβάνουν οι μέτοχοι πέραν του πράγματι καταβληθέντος και μη επιστραφέντος σ' αυτούς

μετοχικού κεφαλαίου και των κερδών που έχουν υπαχθεί σε φορολογία με βάση τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ως πράγματι καταβληθέν από τους μετόχους ποσό, θεωρείται το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρίας, προσαυξημένο κατά τα αποθεματικά τα σχηματισθέντα από καταβολή των μετόχων και την τυχόν υπέρ το άρτιο έκδοση των μετοχών.

Από όσα προαναφέρθηκαν συνάγεται ότι η ζημία που προκύπτει σε βάρος επιχείρησης που τηρεί βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. από την εκκαθάριση Α.Ε. της οποίας κατέχει μετοχές, εκπίπτει, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. η' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Ν.2238/1994, από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, γιατί η συγκεκριμένη ζημία αποτελεί απώλεια κεφαλαίου οριστική και εκκαθαρισμένη και, περαιτέρω, γιατί το επιπλέον ποσό που καταβάλλεται στους μετόχους από τη λήξη της εκκαθάρισης Α.Ε. φορολογείται με τις γενικές διατάξεις. περαιτέρω, όμως, επειδή στο λογαριασμό των «συμμετοχών» ενδέχεται να συμπεριλαμβάνονται και μετοχές που είχαν αποκτηθεί δωρεάν (εμφανισθείσες με την ονομαστική τους αξία), από την κεφαλαιοποίηση της υπεραξίας που προέκυψε από την αναπροσαρμογή, με βάση τους Ν.542/1977, Ν.1249/1982, Ν.1839/1989 και Ν.2065/1992, της αξίας των ακινήτων της ληφθείσης Α.Ε., το ποσό της ζημίας που θα εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα θα είναι αυτό που θα προκύψει μετά την αφαίρεση της αξίας των πιο πάνω μετοχών με χρέωση των αποθεματικών που έχει σχηματίσει κατά τη δωρεάν λήψη των μετοχών (σχετ. το υπ' αριθ. 1053028/102969/Β0012/1991 έγγραφο).

2.11 Τα Μισθώματα που Καταβάλλονται στις Εταιρείες Χρηματοδοτικής Μίσθωσης

Σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης ιστ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε., από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων αφαιρούνται τα μισθώματα που καταβάλλει ο μισθωτής στις εταιρείες του Ν.1655/1986 ή σε αλλοδαπές εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης, για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων από συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης.

Σύμφωνα με τη διάταξη, δεν αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα τα μισθώματα που καταβάλλονται για τα μισθωμένα ακίνητα κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου. Για τον υπολογισμό του μισθώματος που αναλογεί στην αξία του

οικοπέδου το συνολικό ετήσιο μίσθωμα μερίζεται με βάση την αντικειμενική αξία του κτίσματος και του οικοπέδου.

Από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης αφαιρείται το σύνολο του ετήσιου μισθώματος, αφού η επιχείρηση πρέπει να καταχωρίζει στα βιβλία της κάθε δαπάνη, με την ετήσια όμως δήλωση εισοδήματος, θα αναμορφώσει τα οικονομικά αποτελέσματά της, με την προσθήκη ως λογιστικής διαφοράς του μισθώματος που αναλογεί στην αξία του οικοπέδου.

2.12 Προϋποθέσεις Αναγνώρισης Επιχειρηματικής Δαπάνης

Για την έκπτωση μιας επιχειρηματικής δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα, απαιτείται να συντρέχουν αθροιστικά οι πιο κάτω προϋποθέσεις:

α. Η δαπάνη να είναι πραγματική και όχι εικονική ή πλασματική.

Εικονική είναι μια δαπάνη που δεν έχει πραγματοποιηθεί ή δεν έχει καταβληθεί από την επιχείρηση. Μια εικονική δαπάνη μπορεί να έχει καταχωρηθεί στα βιβλία της επιχείρησης, είτε χωρίς φορολογικά στοιχεία, είτε να στηρίζεται σε εικονικά φορολογικά στοιχεία. Επίσης η καταχώρηση μιας δαπάνης δύο φορές σημαίνει ότι δεν είναι κατά το μισό πραγματική.

Για τον χαρακτηρισμό μιας δαπάνης ως εικονικής, πρέπει να υπάρχουν συγκεκριμένα στοιχεία, από τα οποία είναι δυνατό να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι αυτή δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση¹.

Σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ.4 του Ν. 2523/97, εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο.

Επίσης, εικονικό είναι το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή.

¹ ΣτΕ 6/1970, 1662/1979, 3727/1999(ΠΟΛ1029/17-2-06), 141/1993, 1823/94

Η καταχώρηση εικονικής δαπάνης στα βιβλία της επιχείρησης, μπορεί να οδηγήσει σε απόρριψή τους και το χαρακτηρισμό αυτών ως ανακριβών, όπως προβλέπεται από τις διατάξεις άρθ.30 του Π.Δ. 186/92.

β. Η δαπάνη να είναι παραγωγική, δηλαδή να αφορά την επιχείρηση και όχι τον επιχειρηματία, να συμβάλλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος, ανεξάρτητα αν στη χρήση που πραγματοποιήθηκε συνέβαλε ή όχι στην απόκτηση ή όχι τέτοιου εισοδήματος, και σε κάθε περίπτωση η δαπάνη πρέπει να βαρύνει την επιχείρηση και να γίνεται για το συμφέρον της. Δεν είναι υποχρεωτικό να καταβάλλονται μόνο από νομική ή συμβατική υποχρέωση αλλά μπορεί να καταβάλλονται και οικειοθελώς, εφόσον, φυσικά, αποβλέπουν στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στη αύξηση των κερδών².

γ. Η δαπάνη να έχει σκοπό την απόκτηση εισοδήματος και όχι την απόκτηση κεφαλαίου³.

Οι δαπάνες διακρίνονται σε δαπάνες που γίνονται με σκοπό την απόκτηση εισοδήματος και αναγνωρίζονται για έκπτωση εντός της διαχειριστικής περιόδου που πραγματοποιήθηκαν, και δαπάνες που αφορούν το κεφάλαιο της επιχείρησης.

Για να αναγνωρισθεί προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα η δαπάνη, πρέπει να γίνεται για εξυπηρέτηση αναγκών της επιχείρησης, να μην είναι άσχετη με τα συμφέροντά της και να συμβάλλει άμεσα ή έμμεσα στη διατήρηση ή δημιουργία εισοδήματος.

Δαπάνες εισοδήματος είναι οι πραγματοποιούμενες για συντήρηση παγίων περιουσιακών στοιχείων, για απόκτηση αγαθών ή υπηρεσιών που αναλώνονται σε μια χρήση και γενικά, κάθε δαπάνη που δεν αποτελεί δαπάνη κεφαλαίου. Με την πραγματοποίησή της κάθε δαπάνης πρέπει να επέρχεται μείωση της καθαρής περιουσίας ή κεφαλαίου (ενοίκια, μισθοί, έξοδα επισκευής και συντήρησης, γραφική ύλη κλπ) και όχι απλώς μετατροπή ενός περιουσιακού στοιχείου σε άλλο.

Δαπάνες κεφαλαίου θεωρούνται εκείνες που γίνονται για την απόκτηση, επέκταση, μετατροπή, βελτίωση παγίων περιουσιακών στοιχείων, των οποίων η ωφέλιμη ζωή τους στην επιχείρηση υπερβαίνει σε ομαλές συνθήκες τη μία χρήση. Από τις δαπάνες

² ΣτΕ 3580/86

³ ΣτΕ 1536/1956

αυτές επωφελούνται περισσότερες χρήσεις και αποσβένονται σε περισσότερες, της μιας διαχειριστικής, περιόδους.

δ. Η δαπάνη να είναι βέβαιη άνευ αναιρέσεως, δεδουλευμένη και εκκαθαρισμένη και να είναι προσδιορισμένο το ύψος της.

Η δαπάνη δηλαδή, θα πρέπει να μην είναι αμφισβητούμενη, να αναφέρεται στα χρονικά όρια της διαχειριστικής περιόδου και να είναι ποσοτικά καθορισμένη. Σύμφωνα με την αρχή αυτοτέλειας των χρήσεων, με τις ισχύουσες διατάξεις και τη νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων και του ΣτΕ, οι εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα πρέπει απαραίτητα να αφορούν και να βαρύνουν τη χρήση της οποίας τα κέρδη πρόκειται να φορολογηθούν, ανεξάρτητα του χρόνου πληρωμής των δαπανών⁴.

Γι' αυτό δαπάνες με τη μορφή πρόβλεψης δεν εκπίπτουν (ΣτΕ 540, 3866/1973, 636/1987, 810/1982, 698/1988, 834/1990), εκτός από τις προβλέψεις που προβλέπονται από το άρθρο 31 του Ν.2238/94 (προβλέψεις για επισφαλείς πελάτες και για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία).

Βέβαια σχετικά με τον χρόνο έκπτωσης υπάρχουν κάποιες εξαιρέσεις, δηλαδή δαπάνες που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης που αφορούν, αλλά της χρήσης κατά την οποία καταβλήθηκαν οι δαπάνες ή τμηματικά σε περισσότερες της μιας χρήσης όπως είναι:

- Οι φόροι, τα τέλη και δικαιώματα που βαρύνουν την επιχείρηση εκπίπτουν κατά τον χρόνο της καταβολής αυτών υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων (άρθρ. 31 παρ.1ε Ν.2238/94)
- Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που αφορούν πάγιο εξοπλισμό, οι οποίες αποσβένονται ισόποσα σε τρία (3) χρόνια. (άρθρ. 31παρ.1ιβ Ν.2238/94).
- Τα έξοδα πρώτης εγκατάστασης και κτήσης ακινήτων μπορούν να αποσβεστούν, τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μια πενταετία. (άρθρ. 31παρ.1ιβ Ν. 2238/94).
- Οι δαπάνες για εργασίες βελτιώσεων και προσθηκών σε μισθωμένα ακίνητα εκπίπτουν ισόποσα από τα ακαθάριστα έσοδα των χρήσεων που διαρκεί η μίσθωση. (άρθρ. 31παρ.1ιγ Ν. 2238/94).
- Οι δαπάνες διαφημίσεων εκπίπτουν κατά το έτος της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου. (άρθρ. 31 παρ. 1ιδ Ν. 2238/94).

⁴ ΣτΕ 3328/1981, 810/1982, 968/1988

- Οι προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία, που σχηματίζονται στο τέλος κάθε διαχειριστικής χρήσης και καλύπτουν τις αποζημιώσεις του προσωπικού λόγω συνταξιοδότησής του κατά το επόμενο έτος. Συνεπώς εκπίπτουν σε προηγούμενη χρήση από αυτή που πράγματι πραγματοποιείται η δαπάνη (άρθρ. 31 παρ. 1ε Ν. 2238/94).

- Το ανταποδοτικό τέλος που καταβάλλει επιχείρηση λόγω της συμμετοχής της σε συλλογικό σύστημα εναλλακτικής διαχείρισης σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2939/2001 (ΦΕΚ 179 Α΄) εκπίπτει κατά το χρόνο καταβολής (άρθρ. 31 παρ.1θ Ν.2238/94).

ε. Η δαπάνη να προβλέπεται από διάταξη νόμου.

Με τις διατάξεις του άρθρου 31 Ν.2238/94 και των αποφάσεων του Υπουργού Οικονομικών, προσδιορίζονται οι δαπάνες που αναγνωρίζονται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. Η απαρίθμηση των δαπανών είναι περιοριστική και όχι ενδεικτική, και, συνεπώς, δαπάνες που δεν κατονομάζονται στο νόμο ή στις αποφάσεις, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

στ. Η δαπάνη να μην αντιβαίνει σε ποινικές ή απαγορευτικές διατάξεις.

Δεν αποτελούν παραγωγικές δαπάνες της επιχείρησης κατά τη Νομολογία και την Διοίκηση, δαπάνες που διενεργούνται για εξυπηρέτηση αθέμιτων ή παράνομων πράξεων.

ζ. Η δαπάνη να συμβάλλει στην απόκτηση φορολογητέου εισοδήματος και όχι απαλλασσόμενου ή εισοδήματος που φορολογείται με ειδικό τρόπο. Οι διατάξεις του άρθρ.31 παρ.8 Ν. 2238/94 ορίζουν τον τρόπο και τα ποσοστά βάσει των οποίων βρίσκονται οι δαπάνες, που αναλογούν στα απαλλασσόμενα ή και με ειδικό τρόπο φορολογούμενα έσοδα.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΜΗ ΕΚΠΗΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ

Στο προηγούμενο κεφάλαιο παρουσιάστηκαν αναλυτικά οι δαπάνες των οποίων η έκπτωση επιτρέπεται. Στο κεφάλαιο αυτό θα παρουσιασθούν οι μη εκπιπτόμενες με βάση τις αποφάσεις του Συμβουλίου της Επικράτειας και των διοικητικών λύσεων.

3.1 Αποσβέσεις παγίων

A. ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΛΥΣΕΙΣ

- Αποσβέσεις- Γενικά

1. Αν η επιχείρηση δεν διενεργήσει αποσβέσεις ή διενεργήσει με μικρότερο συντελεστή από τον προβλεπόμενο, δεν έχει το δικαίωμα διενέργειας αποσβέσεων για το ποσό αυτό στις επόμενες χρήσεις. Ισχύει για ισολογισμούς που κλείνουν μετά τις 30 Δεκεμβρίου 1997.

2. Στην περίπτωση διενέργειας αποσβέσεων με συντελεστή ανώτερο από τον προβλεπόμενο, το τμήμα των αποσβέσεων που αντιστοιχεί στο υπερβάλλον ποσοστό δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.

- Πάγια σε αδράνεια

Αποσβέσεις σε ακίνητο που βρίσκεται σε αδράνεια δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. (Κ.13237/34/ΠΟΛ. 512/2-12-1974) και (Α.1894/515/30-4-1980)

- Αποσβέσεις παγίων στοιχείων νέων επιχειρήσεων

Η αγορά ή ενοικίαση μηχανημάτων και λοιπών παγίων από υφιστάμενη επιχείρηση δεν θεωρείται για τους σκοπούς εφαρμογής των διατάξεων αποσβέσεων παγίων περιουσιακών στοιχείων “νέων” επιχειρήσεων, δηλαδή είτε να μην προβαίνουν σε αποσβέσεις των παγίων στοιχείων είτε να υπολογίζουν τις αποσβέσεις με 50% επί του συντελεστή απόσβεσης για τις τρεις (3) πρώτες χρήσεις που έπονται της χρήσης μέσα στην οποία άρχισε η παραγωγική λειτουργία. (1074852/16403/Γ0012/24-9-1999)

Αποσβέσεις επιχορηγηθέντων παγίων

Οι αποσβέσεις που αναλογούν στην αξία των παγίων στοιχείων που επιχορηγείται βάσει αναπτυξιακών νόμων (Ν.1892/1990, Ν. 2601/1998) ή από την Ευρωπαϊκή Ένωση, για την πραγματοποίηση επενδύσεων, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

Για το λόγο αυτό, τα ποσά επιχορηγήσεων καταχωρούνται σε πίστωση του λογαριασμού 41.10 “Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων” και στο τέλος κάθε χρήσης ποσό αυτών ίσο με τις τακτικές και πρόσθετες αποσβέσεις, που διενεργήθηκαν στην αξία των παγίων στοιχείων που επιχορηγήθηκε, μεταφέρεται στον αποτελεσματικό λογαριασμό 81.10 “Εκτακτα και ανόργανα έσοδα” με την ειδικότερη διάκριση 81.10.05 “Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων”. (1040321/10238/ΠΟΛ. 1093/1992 ερμηνευτική εγκύκλιος του Ν. 1892/1990, 1072294/11060/Β0012/1.10.2004.

Αποσβέσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης (sale and lease back)

1. Πώληση ακινήτου επιχείρησης σε εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης, σύναψη σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης (sale and lease back) και επαναγορά αυτού πριν από τη λήξη της μίσθωσης.

2. Οι αποσβέσεις, που ενεργεί επιχείρηση στο κόστος επαναγοράς ακινήτου (κτιρίου), πριν από τη λήξη της σύμβασης χρηματοδοτικής μίσθωσης (sale and lease back), δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της μέχρι του ποσού της υπεραξίας του κτιρίου για το οποίο έτυχε απαλλαγής κατά την αρχική πώληση του ακινήτου προς την εταιρία χρηματοδοτικής μίσθωσης. (1092218/11229/Β0012/14-10-2005)

Β. ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΤΟΥ Σ.τ.Ε.

1. Στην αξία του οικοπέδου επί του οποίου ευρίσκονται κτίσματα (διαμερίσματα, γραφεία κλπ.) δεν υπολογίζονται αποσβέσεις. (Σ.τ.Ε. 362/1983)

Σε περίπτωση μη χρησιμοποίησης του ακινήτου σε συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο, δεν αναγνωρίζονται αποσβέσεις. (Σ.τ.Ε. 4209/1985)

2. Κτίρια που περιήλθαν σε τράπεζα από πλειστηριασμό για ικανοποίηση απαιτήσεων της δεν υπόκεινται σε αποσβέσεις, εφόσον δεν χρησιμοποιούνται. (Σ.τ.Ε. 2798/1986)

3. Επί εισφερθείσας χρήσης ακινήτου από τους μετόχους στην εταιρία, δεν δύναται η εταιρία να διενεργήσει αποσβέσεις λόγω φθοράς του ακινήτου επί της αποτιμηθείσας αξίας της εισφερόμενης χρήσης. Αναγνώριση στο παρελθόν δεν δεσμεύει την φορολογική αρχή. (Σ.τ.Ε. 762/1983)

3.2 Απόσβεση Επισφαλών Απαιτήσεων

A. ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΛΥΣΕΙΣ

Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων κατά τις διαχειριστικές περιόδους 2003-2004

-Κήρυξη σε πτώχευση

Βεβαιώσεις ή επιστολές δικηγόρων για την αδυναμία εισπράξεως της απαίτησης δεν αποτελούν απόδειξη της αφερεγγυότητας του οφειλέτη. Ομοίως, η έκδοση ακάλυπτης επιταγής και η σχετική καταδίκη για την έκδοση αυτήν δημιουργούν μόνες τους ούτε αποδεικνύουν εξ αντικειμένου αφερεγγυότητα του οφειλέτη. Επίσης, η κήρυξη του οφειλέτη σε κατάσταση πτωχεύσεως λόγω παύσεως των πληρωμών, δεν επιφέρει από μόνη της απόσβεση της απαίτησης. (1111373/13303/B0012/ΠΟΛ. 1133/11-12-2003 Α.Υ.Ο.Ο.)

-Πώληση κινητών πραγμάτων με παρακράτηση κυριότητας

Όταν η απαίτηση απορρέει από την πώληση κινητών πραγμάτων με τον όρο παρακράτησης της κυριότητας από τον πωλητή μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος, δεν ενεργείται απόσβεση της απαίτησης αυτής πριν από την περαίωση της διαδικασίας διεκδίκησης και επιστροφής στην πωλήτρια επιχείρηση του πωληθέντος και μη εξοφληθέντος από τον αγοραστή πράγματος ή πριν την περαίωση της διαδικασίας δικαστικής επιδίωξης για την αποπληρωμή του τιμήματος. (1111373/13303/B0012/ΠΟΛ. 1133/11-12-2003 Α.Υ.Ο.Ο.)

Απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων- Γενικά

Σε περίπτωση που σε μία διαχειριστική χρήση οι πράγματι ανεπίδεκτες εισπραξής απαιτήσεις έστω και αν είχαν προέλθει από τελεσίδικες δικαστικές αποφάσεις είναι μεγαλύτερες των σχηματισθεισών προβλέψεων, η επιχείρηση δεν έχει τη δυνατότητα να εκπέσει φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδά της το μέρος εκείνο των απαιτήσεων που δεν μπορεί να καλυφθεί με τις προβλέψεις. (1018050/189/ΠΟΛ. 1042/1993 ερμηνευτική εγκύκλιος του Ν. 2065/1992)(1033015/10422/B0012/9-5-2000) και (1063340/10300/B0012/19-5-1993).

Οι επιχειρήσεις δεν δικαιούνται να σχηματίζουν πρόβλεψη για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων επί των εγγυήσεων επιστροφής μη τιμολογημένων ειδών συσκευασίας που ελάμβαναν από τους πελάτες τους. (1105432/10496/B0012/30-9-1993)

3.3 Γενικά Έξοδα

A. ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΛΥΣΕΙΣ

Αποζημιώσεις

Η αποζημίωση που καταβλήθηκε από ανώνυμη εταιρεία προς ασφαλιστική εταιρεία και συγγενείς φονευθέντος από ατύχημα που προσκάλεσε, εκτός ωραρίου εργασίας, υπάλληλός της με αυτοκίνητο Ε.Ι.Χ. της εταιρείας, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της. (1103545/10898/B0012/14-12-2001), (1013651/10125/B0012/23-3-2001). Η αποζημίωση που καταβάλλει επιχείρηση σε άλλη επιχείρηση μετά από δικαστικό συμβιβασμό, λόγω καταστροφής ή απώλειας ορισμένων μηχανημάτων που είχαν παραμείνει στο ακίνητο που αγόρασε, δεν εκπίπτει, από τα ακαθάριστα έσοδά της. (1056457/10539/B0012/16-7-1999)

Δώρα

1. Η δαπάνη που πραγματοποιεί επιχείρηση για την αγορά δώρων τα οποία στη συνέχεια προσφέρει δωρεάν, μετά από κλήρωση, σε πωλητές-εργαζόμενους άλλης εταιρείας η οποία είναι πελάτης της, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της. (1057681/457/0012/27-11-2001)

2. Η αξία των δώρων (ακίνητο, αυτοκίνητο κλπ.) που χορηγεί δωρεάν επιχείρηση σε πελάτες της, μετά από κλήρωση, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της (1130362/10957/B0012/3-12-1995, 1034127/578/A0012/11-1-1995)

3. Τα χρηματικά ποσά και η αξία των δώρων που χορηγούν, μετά από κλήρωση, τα Καζίνο στους πελάτες τους δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους. (1036416/10568/B0012/16-6-2005, ΝΣΚ 190/2005).

Ζημιές

1. Η ζημία που προκύπτει από συμβάσεις επί παραγώγων που διαπραγματεύονται στο Χρηματιστήριο Παραγώγων Αθηνών Α.Ε., δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα. (1112894/11357ΠΕ/B0012/5-1-2001)

2. Η ζημία που προκύπτει σε βάρος επιχείρησης λόγω εκχώρησης απαιτήσεών της σε άλλη επιχείρηση, έναντι τιμήματος μικρότερου του ύψους των απαιτήσεων αυτών, δεν εκπίπτει ως γενικό έξοδο διαχείρισης, από τα ακαθάριστα έσοδά της. (Δεν καταλαμβάνει τις εκχωρήσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν.3156/2003). (1038950/10303/B0012/27-6-1997)

Διάφορες περιπτώσεις δαπανών

1. Οι εισφορές προς το ΤΕΒΕ που βαρύνουν τα μέλη Δ.Σ ανώνυμης εταιρίας και καταβάλλει προαιρετικά η εταιρία, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της. (1044491/10432/B0012/30-6-1999)

2. Οι προσωπικές ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλει για το άτομό του ο πρόεδρος –γενικός διευθυντής ανώνυμης εταιρίας στα ασφαλιστικά του ταμεία (ΚΥΤ-ΤΣΜΕΔΕ, κλπ), δεν εκπίπτουν, από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής. (1093039/10475/B0012/26-11-1991)

3. Το ποσό των ασφαλιστρών που καταβάλλει η επιχείρηση για την πληρωμή επενδυτικού προγράμματος (συμβολαίου) ασφαλιστικής εταιρίας, στο οποίο τυγχάνει συμβαλλόμενος και δικαιούχος η ίδια η επιχείρηση δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της. (1074480/10916/B0012/5-7-1996)

4. Τα ποσά που διατίθενται οικειοθελώς από την επιχείρηση για την δημιουργία ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού κεφαλαίου, το οποίο θα χρησιμοποιείται για τη χορήγηση επικουρικής σύνταξης στους απερχόμενους της υπηρεσίας μισθωτούς της, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής. (Ε.8683/1067/ΠΟΛ.224/27-7-1971)

5. Οι προμήθειες και τα έξοδα στα οποία υπόκεινται οι επιχειρήσεις κατά την πώληση μετοχών εισηγμένων στο ΧΑΑ, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, αλλά διαμορφώνουν το αποτέλεσμα που προκύπτει από τις πωλήσεις αυτές, το οποίο και εμφανίζεται στη συνέχεια σε λογαριασμό ειδικού αποθεματικού. (1017094/10136/Β0012/11-6-2002)

6. Δαπάνες που πραγματοποιούνται στο όνομα της αλλοδαπής ετερόρρυθμης εταιρίας που είναι μέλος αντίστοιχης ελληνικής ετερόρρυθμης εταιρίας, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ελληνικής ετερόρρυθμης εταιρίας. (1075394/419/Α0012/2-8-2001)

7. Η χορήγηση υποτροφίας σε σπουδαστή εις μνήμη υπαλλήλου της, Διευθυντή, Γενικού Διευθυντή, κλπ, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της. (1096960/10013/Β0012/24-8-1998)

8. Το μέρος του στεγαστικού δανείου, από την είσπραξη του οποίου παραιτείται η τράπεζα, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της τράπεζας, ούτε αποσβένεται ισόποσα στις χρήσεις διάρκειας του δανείου. (1133341/10857πε/Β0012/27-2-1996)

9. Το ποσό που καταβάλλει επιχείρηση για την κατασκευή δημοτικού έργου, το οποίο δεν χρησιμοποιεί η ίδια για την εκπλήρωση σκοπού της, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της. (1071160/10348/Β0012/31-7-1995)

10. Τα ποσά που παρακρατούν οι επιχειρήσεις από τα κέρδη για τον σχηματισμό αποθεματικού αυτασφάλισης με σκοπό την κάλυψη ζημιών, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (Α.16989/3241/13-1-1982)

11. Το πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α επιχείρησης για το οποίο συμπληρώθηκε ο χρόνος παραγραφής για την επιστροφή του από το Ελληνικό Δημόσιο, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της. (1036359/10354/Β0012/10-6-1994)

12. Τα ποσά φόρου εισοδήματος που βαρύνουν εργολήπτρια επιχείρηση και τα οποία αναλαμβάνει να καταβάλλει η εργοδότητρια για λογαριασμό της, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της τελευταίας. (Ε.3909/864/ΠΟΛ.185/17-4-1974)

13. Η δωρεάν ασφαλιστική κάλυψη που παρέχει η επιχείρηση σε παιδιά μη εργαζομένων σε αυτή που σπουδάζουν στα ΙΕΚ ή φιλοξενούνται στους παιδικούς σταθμούς, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της. (1136406/10815/B012/5-1-1995)

14. Σε περίπτωση εξαγοράς θυγατρικής εταιρίας από την μητρική της σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2166/1993, η χρεωστική διαφορά (ζημία) που προκύπτει μεταξύ του καταβαλλόμενου τμήματος και της λογιστικής αξίας της καθαρής θέσης της εξαγοραζόμενης εταιρίας, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της εξαγοράζουσας εταιρίας. (1021577/10206/B0012/ΠΟΛ. 1038/5-3-2003 εγκύκλιός μας).

B. ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΤΟΥ Σ.τ.Ε

Αποζημιώσεις

Καταβολή αποζημίωσης, επιπλέον της νομίμου, στο απολυθέν προσωπικό δεν αναγνωρίζεται ως παραγωγική δαπάνη, όταν απολύεται όλο το προσωπικό και η επιχείρηση διακόπτει την επιχειρηματική της δραστηριότητα. (Σ.τ.Ε. 3455/1995)

Δικαιολογητικά δαπανών

Πραγματικές δαπάνες για τις οποίες εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία από άλλους επιτηδευματίες δεν αναγνωρίζονται. (Σ.τ.Ε. 1662/1979).

Το ποσό που κατέβαλε επιχείρηση πρακτόρευσης διαφόρων ανωνύμων ασφαλιστικών εταιριών, ως προμήθεια σε διάφορους υπαλλήλους, συγγενείς και φίλους, οι οποίοι συνέβαλαν στη σύναψη ασφαλιστικών συμβολαίων, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της, όταν δεν καλύπτεται με τα προβλεπόμενα από τον Κ.Φ.Σ. αποδεικτικά στοιχεία. Δεν καθίσταται εκπεστέα η πιο πάνω δαπάνη εκ του λόγου ότι η έκδοση των στοιχείων, ήταν τυχόν, λόγω των συντρεχουσών περιστάσεων, δυσχερής ή ανέφικτη. (Σ.τ.Ε. 51/1991).

Δαπάνες επιχείρησης για τις οποίες δεν προσάγεται κανένα δικαιολογητικό δεν αναγνωρίζονται ως εκπεστέες από τα ακαθάριστα έσοδα της, χωρίς να απαιτείται προς τούτο ο προσδιορισμός των μη προσαχθέντων νόμιμων δικαιολογητικών. (Σ.τ.Ε. 3486/1992).

Διάφορες περιπτώσεις δαπανών

1. Η φορολογική αρχή δεν αναγνωρίζει δαπάνη, εφόσον από συγκεκριμένα στοιχεία μπορεί να συναχθεί κατά κοινή πείρα, ότι η δαπάνη είναι εικονική. (Σ.τ.Ε. 1823/1994), (Σ.τ.Ε. 141/1993).

2. Δαπάνη για εκχώρηση επωνυμίας, η οποία αποδεικνύεται ως εικονική, δεν αναγνωρίζεται. (Σ.τ.Ε. 3727/1990).

3. Δεν εκπίπτει ποσό εξαγοράς ποινής για αγορανομική παράβαση. (Σ.τ.Ε. 2942/1988).

4. Αμοιβή σε αλλοδαπούς ορκωτούς ελεγκτές δεν εκπίπτει γιατί δεν αφορά μόνο το υποκατάστημα της στην Ελλάδα, αλλά και την μητρική επιχείρηση, η οποία ωφελείται από τον έλεγχο αυτό. (Σ.τ.Ε. 2866/1981).

5. Παράνομη ειδοποίηση ποσού από υπάλληλο, δεν μπορεί να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα. Πρέπει να απαιτηθεί από αυτόν και εν τέλει να αντιμετωπιστεί ως επισφαλής απαίτηση. (Σ.τ.Ε. 3035/1994).

6. Δαπάνη επιχείρησης δεν αναγνωρίζεται από τη φορολογική αρχή ως εκπεστέα, εφόσον η τελευταία διαθέτει συγκεκριμένα στοιχεία, από τα οποία είναι δυνατό να συναχθεί κατά κοινή πείρα ότι η δαπάνη αυτή είναι εικονική, δηλαδή είτε ότι δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι όμως για τον παραγωγικό σκοπό της επιχείρησης, αλλά για άλλο μη παραγωγικό σκοπό. (Σ.τ.Ε. 3727/1990 & 1823/1994).

7. Χρέος υπαλλήλων που δεν αναζητάτε από την επιχείρηση. Όταν από μία επιχείρηση χαρίζονται στο προσωπικό της ποσά, που προέρχονται από υπόλοιπα δανείων ή προκαταβολές, τα ποσά αυτά δεν θεωρούνται ως παραγωγική δαπάνη της επιχείρησης, γιατί δεν πρόκειται για δαπάνη που έχει σχέση με το αντικείμενο της επιχείρησης, αλλά δαπάνη από χαριστική αιτία. (Σ.τ.Ε. 2914/1978).

3.4 Δαπάνες χωρίς Δικαιολογητικά

A. ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΛΥΣΕΙΣ

Δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά - Γενικά

61.0.0 Οι επιχειρήσεις τηλεπικοινωνιών, δεν έχουν το δικαίωμα έκπτωσης δαπανών χωρίς δικαιολογητικά, που αφορούν τη χορήγηση στην Ελλάδα τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών σε αλλοδαπές επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην χώρα μας, καθόσον οι υπηρεσίες αυτές δεν παρέχονται στην αλλοδαπή. (1046981/10690/B0012/6-6-2000).

61.1.0 Επιχείρηση η οποία διαμεσολαβεί για την προώθηση της εξαγωγικής δραστηριότητας άλλων επιχειρήσεων, οι οποίες όμως τελικά διενεργούν επ' ονόματί τους τις εξαγωγές ελληνικών προϊόντων, δεν δικαιούται, επί των προμηθειών που λαμβάνει από την παροχή των ως άνω υπηρεσιών της, ποσοστού έκπτωσης ειδικών δαπανών χωρίς δικαιολογητικά, καθόσον αποκλειστικά δικαιούχος της έκπτωσης των δαπανών αυτών, είναι οι καθ' έκαστον φορείς – επιχειρήσεις που προβαίνουν στην εξαγωγή ελληνικών προϊόντων. (1002053/10026/B0012/12-3-1991).

61.2.0 Οι επιχειρήσεις που πωλούν προϊόντα (καλλυντικά, αρώματα, τσιγάρα, ποτά κλπ.) στην εταιρία “ΚΑΤΑΣΤΗΜΑΤΑ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΕΙΔΩΝ” Α.Ε., ανεξάρτητα αν τα προϊόντα αυτά είναι ίδιας παραγωγής ή τρίτων, δεν δικαιούνται να εκκίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τους ποσοστό για την κάλυψη εξόδων χωρίς δικαιολογητικά, καθόσον η προμήθεια των καταστημάτων αφορολόγητων ειδών από Έλληνες κατασκευαστές ή αντιπρόσωπους ξένων οίκων δεν αποτελεί εξαγωγή. (Σ.τ.Ε. 2442/1986). (Ε29717/17/ΠΟΛ. 86/26.2.1988) & (1012114/10496/B0012/4-2-1991).

61.3.0 Οι βιοτεχνικές επιχειρήσεις που ανέλαβαν την κατασκευή βιοτεχνικών προϊόντων για λογαριασμό αλλοδαπών οίκων (ΦΑΣΟΝ), δεν εδικαιούνται έκπτωσης δαπανών χωρίς δικαιολογητικά επί της αξίας των εξαγομένων προϊόντων, καθόσον οι επιχειρήσεις αυτές εδικαιούνται (μέχρι 31/12/2001) έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά με ποσοστό 3% επί της αμοιβής. (Π. 2914/136/22.5.1987).

61.4.0 Οι μη καταχωρηθείσες στα βιβλία δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση.

Δαπάνες που αφορούν πωλήσεις εφοδίων και λιπαντικών σε πλοία

1. Δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά που αφορούν πωλήσεις λιπαντικών σε πλοία, δεν εκκίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης στην περίπτωση που τα πιο

πάνω εφόδια είναι αλλοδαπής προέλευσης ή με αυτά εφοδιάζονται πλοία που εκτελούν πλόες εσωτερικού.(1042754/10335/B0012/14-5-1997).

2.Οι επιχειρήσεις που πραγματοποιούν έσοδα από πρακτορεύσεις ποίων που εκτελούν πλόες εξωτερικού ή μικτούς, δεν δικαιούνται έκπτωσης δαπανών χωρίς δικαιολογητικά, καθόσον οι εργασίες αυτές παρέχονται στην Ελλάδα και όχι στην αλλοδαπή. (1009637/10746πε/B0012/21-1-1993).

3.Επιχειρήσεις που πραγματοποιούν έσοδα από πωλήσεις TRANSITO εφοδίων και τροφίμων αλλοδαπής προέλευσης σε πλοία και αεροσκάφη που εκτελούν πλόες ή πτήσεις εξωτερικού ή μικτούς δεν δικαιούνται να εκπίπτουν, δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά.(Σ.3154/366/1986/21.7.1987).

Δαπάνες ξενοδοχειακών επιχειρήσεων.

Ημεδαπή ξενοδοχειακή επιχείρηση δεν δύναται να προβεί, σε υπολογισμό ποσοστού δαπανών χωρίς δικαιολογητικά επί των εσόδων που αποκτά από αλλοδαπούς πελάτες της λόγω της συμμετοχής τους σε εκδρομές, καθόσον τα έσοδα από την πραγματοποίηση εκδρομών δεν περιλαμβάνονται στα διακεκριμένα ακαθάριστα έσοδα των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων που λαμβάνονται ως βάση για τον υπολογισμό του ποσοστού δαπανών χωρίς δικαιολογητικά που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τους. (1117747/10721/B0012/17-1-1996).

Δαπάνες εξαγωγικών επιχειρήσεων

1.Οι αντιπρόσωποι οίκων του εξωτερικού, για τις υπηρεσίες που παρέχουν στην χώρα μας, δεν δικαιούνται να εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τους δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά έστω και αν εισάγεται συνάλλαγμα, καθόσον οι υπηρεσίες αυτές δεν παρέχονται στην αλλοδαπή. (1136962/10654/B0012/16-11-1993), (1075576/10562/B0012/26-11-1992).

2.Οι χρηματιστηριακές και κτηματομεσιτικές επιχειρήσεις δεν εκπίπτουν, από τα ακαθάριστα έσοδα τους, δαπάνες χωρίς δικαιολογητικά, για τις αμοιβές που εισπράττουν σε συνάλλαγμα, καθόσον οι υπηρεσίες των επιχειρήσεων αυτών δεν προσφέρονται στην αλλοδαπή. (1110555πε/10733/B0012/15-7-1993).

B. ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΤΟΥ Σ.τ.Ε.

1. Πωλήσεις στα καταστήματα αφορολόγητων ειδών δεν θεωρούνται ως εξαγωγές για τον υπολογισμό εκπτώσεων επί εξαγωγών. (Σ.τ.Ε. 2442/1986).

2. Για να αναγνωρισθούν οι δαπάνες επί εξαγωγών χωρίς δικαιολογητικά πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία. (Σ.τ.Ε. 574/1986).

3. Δαπάνες εξαγωγών δεν αναγνωρίζονται σε επιχειρήσεις φασόν. Οι βιοτεχνικές επιχειρήσεις που ανελάμβαναν την κατασκευή βιοτεχνικών προϊόντων για λογαριασμό αλλοδαπών οίκων (ΦΑΣΟΝ), δεν εδικαιούνται έκπτωσης δαπανών χωρίς δικαιολογητικά επί της αξίας των εξαγομένων προϊόντων, καθόσον οι επιχειρήσεις αυτές εδικαιούνται (μέχρι 31/12/2001) έκπτωσης χωρίς δικαιολογητικά με ποσοστό 3% επί της αμοιβής. (Σ.τ.Ε. 3389/1984).

4. Δεν επιτρέπεται η έκπτωση δαπανών χωρίς δικαιολογητικά στις περιπτώσεις κατά τις οποίες προϊόντα που προέρχονται από το εξωτερικό εναποτίθενται σε τελωνειακό χώρο υπό καθεστώς ελεύθερης ζώνης, όπου κατόπιν επεξεργασίας αυτών, παράγονται νέα προϊόντα, που διατίθενται στο εξωτερικό, χωρίς προηγουμένως να εισαχθούν στο λοιπό έδαφος της Ελληνικής Επικρατείας και να καταβληθούν οι σχετικοί δασμοί κ.λ.π. δεδομένου ότι στις περιπτώσεις αυτές δεν πρόκειται περί εξαγωγών, κατά την έννοια της εν λόγω διατάξεως. (Σ.τ.Ε. 4116-7/1997).

5. Για τα έσοδα από τα εξαγόμενα εμπορεύματα τα οποία έχει αγοράσει ημεδαπή επιχείρηση από την αλλοδαπή δεν αναγνωρίζεται έκπτωση χωρίς δικαιολογητικά. (Σ.τ.Ε. 1670/1992).

3.5 Δαπάνες Αγοράς Αγαθών, λήψης Υπηρεσιών, κλπ από Εξωχώρια Εταιρία.

A. ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΛΥΣΕΙΣ

Τα ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε εξωχώριες εταιρίες για την αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από τις εταιρίες αυτές, καθώς και τα δικαιώματα ή αποζημιώσεις που καταβάλλουν αυτές σε εξωχώρια εταιρεία για τη χρησιμοποίηση στην Ελλάδα τεχνικής βοήθειας, ευρεσιτεχνιών, σημάτων, σχεδίων, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων και τύπων, πνευματικής ιδιοκτησίας και άλλων συναφών δικαιωμάτων, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα τους. Τα ανωτέρω ισχύουν για τις διαχειριστές περιόδους που αρχίζουν από 1-1-2003 και μετά. Ως “εξωχώρια εταιρία” νοείται η εταιρία εκείνη που έχει την έδρα της σε αλλοδαπή χώρα και με βάση την νομοθεσία της οποίας δραστηριοποιείται αποκλειστικά σε άλλες χώρες και απολαμβάνει ιδιαίτερα ευνοϊκής φορολογικής μεταχείρισης. (Ν. 3091/2002, άρθρο 5, παρ. 7,9).

Με το DAF/FFE/CFA/FHP (2000)REV1/CONF έγγραφο του ΟΟΣΑ κοινοποιήθηκε λίστα των Κρατών που έχουν χαρακτηριστεί ως φορολογικοί παράδεισοι. Οι επιχειρήσεις θα πρέπει να ερευνούν αν η αλλοδαπή επιχείρηση από την οποία πρόκειται να προμηθευτούν αγαθά ή να λάβουν υπηρεσίες έχει έδρα σε κάποιο από τα αναφερόμενα πιο κάτω Κράτη ή εδάφη, ούτως ώστε να εξετάζεται στη συνέχεια αν πρόκειται περί εξωχώριας εταιρείας. Η λίστα αυτή περιέχει τα παρακάτω Κράτη :

- Ανδόρα
- Ανγκουίλα – εξαρτώμενο έδαφος του Ηνωμένου Βασιλείου
- Αντίγκουα και Μπαρμπούντα
- Αρούμπα – που ανήκει στην Ολλανδία
- Κοινοπολιτεία των Μπαχάμες
- Μπαχρέιν
- Μπελίζ
- Βρετανικοί Παρθένοι Νήσοι – εδάφη του Ην. Βασιλείου
- Νήσοι του Κουκ – εξαρτώμενο έδαφος της Ζηλανδίας
- Δομινικανή Κοινοπολιτεία
- Γιβραλτάρ - εξαρτώμενο έδαφος του Ηνωμένου Βασιλείου
- Γρενάδα
- Γκέρνσει/Σαρκ/Αλδερνέι – εξαρτώμενα εδάφη από το στέμμα της Αγγλίας

- Νήσος του Μαν – εξαρτώμενο έδαφος από το στέμμα της Αγγλίας
- Τσέρσει – εξαρτώμενο έδαφος από το στέμμα της Αγγλίας
- Λιβερία
- Πριγκιπάτο του Λιχτενστάιν
- Δημοκρατία των Μαλβίδων
- Δημοκρατία των νήσων Μάρσαλ
- Πριγκιπάτο του Μονακό
- Μοντσεράτ - έδαφος του Ην. Βασιλείου
- Δημοκρατία του Ναούρου
- Ολλανδικές Αντίλλες- έδαφος της Ολλανδίας
- Νίουι-συνδεδεμένο με τη Ν. Ζηλανδία
- Παναμάς
- Σαμόα
- Δημοκρατία των Σεϋχέλλες
- Αγ. Λουκία
- Ομοσπονδία του Αγ. Χριστόφορου και Νέβις
- Αγ, Βικέντιος και Γκρεναντίνες
- Τόνγκα
- Τουρκς και Κάικος- εδάφη του Ην. Βασιλείου
- Παρθένα νησιά των Η.Π.Α
- Δημοκρατία του Βανουάτου (1021764/10217/B0012/ΠΟΛ. 1041/5-3-2003)
(Σχετική και η αρ. 11108437/2565/ΔΟΣ/16-11-2005 Α.Υ.Ο.Ο)

3.6 Διαφήμιση

Α. ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΛΥΣΕΙΣ

Δαπάνες διαφήμισης γενικά

1. Η αναγραφή σε αναπτήρες και στυλό της επωνυμίας επιχείρησης αποτελεί διαφήμιση και η σχετική δαπάνη αγοράς των πιο πάνω αντικειμένων, δεν εκπίπτει

από τα ακαθάριστα έσοδά της, όταν δεν έχει καταβληθεί το προβλεπόμενο τέλος διαφήμισης. (1073638/10687/B0012/18-8-1999)

2. Η δαπάνη διαφήμισης η οποία γίνεται με ένθετα έντυπα σε εφημερίδες και περιοδικά, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδά της, όταν δεν έχει καταβληθεί το σχετικό τέλος διαφήμισης. (1029358/10420/ΠΟΛ. 1125/4-4-2000)

3. Οι διαφημιστικές δαπάνες που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις στα πλαίσια προβολής τους για γευστικές δοκιμές προϊόντων σε κέντρα διασκέδασης, τοποθέτηση ειδικών stands σε σούπερ μάρκετ και happenings υπάγονται σε τέλος διαφήμισης υπέρ δήμων και κοινοτήτων και δεν εκπίπτουν, από τα ακαθάριστα έσοδά τους, όταν δεν έχει καταβληθεί το πιο πάνω τέλος. (1088360/10819/B0012/12-11-2002) (Α.Π. 43509/24-10-2002/ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ Ε.Δ.Δ.Α. Δ/νση Οικονομικών ΟΤΑ)

4. Οι δαπάνες διαφήμισης επιχείρησης για την διεύρυνση των πωλήσεων των προϊόντων της στις χώρες όπου είναι εγκατεστημένες ή θα ιδρυθούν θυγατρικές της εταιρίες δεν εκπίπτουν, από τα ακαθάριστα έσοδά της, όταν δεν πραγματοποιούνται εξαγωγές προς τα ανωτέρω κράτη. (1105688/10570/B0012/23-12-1996)

5. Η αναγραφή στα υλικά συσκευασίας στοιχείων ξένων προς την επωνυμία και κυρίως προς το αντικείμενο της επιχείρησης ή του καταστήματος ή εμφαντικής προβολής μεμονωμένου και ειδικά προσδιορισμένου προϊόντος, συνιστά διαφήμιση και η σχετική δαπάνη δεν εκπίπτει, από τα ακαθάριστα έσοδά της, όταν δεν έχει καταβληθεί το προβλεπόμενο τέλος διαφήμισης. (Σχετ. Ν.Σ.Κ 25/2000 και Εγκ. ΠΟΛ. 1125/4-4-2000)

Χρηματικά έπαθλα σε τηλεοπτικά-ραδιοφωνικά παιχνίδια

Τα χρηματικά έπαθλα που καταβάλλουν επιχειρήσεις – δωροθέτες στους συμμετέχοντες σε τηλεοπτικά ή ραδιοφωνικά παιχνίδια, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους όταν δεν έχει καταβληθεί από το διαφημιστή ή διαφημιζόμενο εγκαίρως και προσηκόντως ο ειδικός φόρος και το αγγελιόσημο επί των διαφημίσεων καθώς και το δημοτικό τέλος διαφήμισης εφόσον οφείλονται. (1038282/10221/B0012/11-4-2001)

B. ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΤΟΥ Σ.τ.Ε

1. Η δαπάνη εκτύπωσης φυλλαδίου στο εξωτερικό, το οποίο όμως διανεμήθηκε στην Αθήνα, δεν αναγνωρίζεται εφόσον δεν έχει καταβληθεί το σχετικό τέλος διαφήμισης. (Σ.τ.Ε 2069/1982)

2. Τα διαφημιστικά έντυπα που διανέμονται δωρεάν με εφημερίδες και περιοδικά, συρραμμένα ή μη μεταξύ των σελίδων τους δεν αναγνωρίζονται προς εκτύπωση από τα ακαθάριστα έσοδα χωρίς την καταβολή του σχετικού τέλους διαφήμισης. (Σ.τ.Ε 2439-40/1996)

3. Επώνυμα διαφημιστικά δώρα είναι τα δώρα επί των οποίων τίθεται όχι μόνον ολόκληρη η επωνυμία ή το σήμα της επιχειρήσεως, αλλά και οποιαδήποτε ένδειξη που υποδηλώνει την ταυτότητα της επιχειρήσεως, ανεξάρτητα αν με τον τρόπο αυτό επιτυγχάνεται ή όχι η διαφήμιση, στην οποία απέβλεψε καταρχήν η επιχείρηση και η σχετική δαπάνη διαφήμισης δεν εκπίπτει αν δεν έχει καταβληθεί το σχετικό τέλος διαφήμισης. (Σ.τ.Ε 888/1991)

3.6 Δωρεές

A. ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΛΥΣΕΙΣ

Δωρεές χρηματικών ποσών κλπ. δωρεών σε κοινωφελή ιδρύματα, σωματεία, κλπ.

1. Οι χρηματικές δωρεές επιχείρησης προς σωματείο το οποίο δεν μπορεί να χαρακτηριστεί κοινωφελές λόγω του ότι από τη δραστηριότητα του ωφελούνται μόνο τα μέλη του και όχι το κοινωνικό σύνολο, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της. Ο χαρακτηρισμός του κοινωφελούς σκοπού σωματείου, γίνεται από τη Φορολογούσα Αρχή βάσει του καταστατικού του και των προσκομιζομένων στοιχείων και σε περίπτωση αμφισβήτησης από τα φορολογικά δικαστήρια. (Εγκύκλιος 13/1975) (1061340/368/A0013/27-11-2001) (1076749/1281/A0012/3-9-2001) (1052046/10407/A0012/28-5-2001).

2. Οι χρηματικές δωρεές προς αλλοδαπά κοινωφελή ιδρύματα, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης. (1031221/10278/B0012/7-10-1998) και

(1111245/10601/B0012/8-11-1996).

3.Οι δωρεές λογισμικών προγραμμάτων από επιχειρήσεις σε νοσηλευτικά ιδρύματα, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τους. (1016905/10146/B0012/20-2-1998).

Δωρεές χρηματικών ποσών κλπ. δωρεών σε Δημόσιο, ΟΤΑ, ΑΕΙ, κλπ.

1.Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλει τεχνική επιχείρηση της οποίας τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε. για την ανέγερση κτιρίου σε οικόπεδο Δήμου για τη στέγαση των αρχαιολογικών ευρημάτων του Δήμου, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της. (1106897/10577/B0012/16-10-1996).

2.Η αξία οικοπέδου του οποίου η κυριότητα μεταβιβάζεται από επιχείρηση σε Δήμο με αντάλλαγμα τη μεταφορά του συντελεστή δόμησης για τα παραχωρούμενα τμήματα του οικοπέδου και την ανάληψη υποχρεώσεων εκ μέρους του Δήμου, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της. Η λύση αυτή αναφερόταν μέχρι 31-12-2002, καθόσον με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 5 του Ν. 3091/2002 καταργήθηκε η έκπτωση, από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων της αξίας των ακινήτων που μεταβιβάζουν λόγω δωρεάς στο Δημόσιο, τους Δήμους κλπ. (1085398/10485/B0012/3-9-1996).

3.Η δαπάνη που αφορά δωρεάν κατασκευή αίθουσας υπέρ του Δημοσίου, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης. (1146983/10699/B0012/10-12-1993).

4.Οι δωρεές ηλεκτρονικών υπολογιστών στα Πανεπιστημιακά Νοσοκομεία, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. (113140/10633/B0012/19-11-1993).

5.Η αξία των δομικών υλικών (αμμοχάλικα, τσιμέντα, σίδερα κλπ.) που προσφέρονται από επιχείρηση καθώς και η κατασκευή δημοσίου σχολείου δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της(1054712/10341/B0012/27-11-1990).

6.Τα χρηματικά ποσά δωρεών που καταβάλλουν οι τεχνικές επιχειρήσεις (Α.Ε., ΕΠΕ κλπ.) δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα όταν τα κέρδη τους προσδιορίζονται τεκμαρτά βάσει του άρθρου 34 του Κ.Φ.Ε.

(1054712/10341/B0012/27-11-1990).

7.Οι δωρεές ηλεκτρονικών υπολογιστών και απορριμματοφόρων από επιχειρήσεις προς το Δημόσιο και τους Ο.Τ.Α. , δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τους. (1019624/10165/B0012/10-4-2002).

Δωρεές σε χρήμα ή σε είδος γενικά

1.Οι δωρεές υγειονομικού υλικού σε κρατικά και δημοτικά νοσοκομεία που αποτελούν Ν.Π.Ι.Δ., δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. (1002610/67/A0012/28-1-2000)

2.Οι δωρεές επιχειρήσεων σε μη κερδοσκοπικές εταιρίες του Αστικού Κώδικα, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τους. (Ε. 9715/2232/11-7-1977).

3.Οι δωρεές χρηματικών ποσών προς ξένα κράτη δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. (Ε. 11146/2681/29-8-1975).

Χορηγίες

Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλουν, λόγω χορηγίας, επιχειρήσεις στην Ελλάδα προς Πρεσβεία άλλου κράτους για τη διοργάνωση πολιτιστικού φεστιβάλ, δεν εκπίπτουν, από τα ακαθάριστα έσοδα των χορηγών – επιχειρήσεων, (1110006/10748/B0012/13-10-1994).

3.6 Μισθοί

A. ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΛΥΣΕΙΣ

Αποδοχές προσωπικού που επιδοτούνται από τον ΟΑΕΔ κλπ, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά το ποσό της επιδότησης. (1052628/950/A0012/ΠΟΛ1147/22-5-2001, 1002264/57/A0012/22-5-1995).

B. ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΤΟΥ Σ.τ.Ε.

1.Τα ποσά που καταβάλλει επιχείρηση σε υπαλλήλους της για τα παιδιά αυτών που

σπουδάζουν στην αλλοδαπή, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της όταν δεν έχουν καταβληθεί οι αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές στο Ι.Κ.Α. (Σ.τ.Ε. 2442/1988)

2. Δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης, οι έκτακτες αμοιβές που κατέβαλε στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό της, όταν δεν έχουν καταβληθεί οι αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές στο Ι.Κ.Α. (Σ.τ.Ε. 540/1988).

3. Δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα η μισθοδοσία του προσωπικού, αν δεν καταβληθούν ή βεβαιωθούν ή καταλογιστούν οι ασφαλιστικές εισφορές. (Σ.τ.Ε. 3242/1988) και (Σ.τ.Ε. 3571/1980).

4. Ποσά που διατέθηκαν από επιχείρηση για την δημιουργία ειδικού αφορολόγητου αποθεματικού κεφαλαίου, για χορήγηση επικουρικής σύνταξης σε όσους υπαλλήλους συνταξιοδοτούνται και εξέρχονται από την υπηρεσία, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της, γιατί δεν θεωρούνται βέβαια και εκκαθαρισμένα. (Σ.τ.Ε. 135/1993).

5. Δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης δαπάνες για συμπλήρωμα τροφής και πρόσθετη ιατροφαρμακευτική περίθαλψη προσωπικού της, για τις οποίες δεν έχουν καταβληθεί οι ασφαλιστικές εισφορές. (Σ.τ.Ε. 4118/1997).

6. Προκειμένου να εκπεσθούν από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης κονδύλια τα οποία αποτελούν πράγματι δαπάνες μισθοδοσίας για εργασία παρασχεθείσα σε σχέση εξαρτημένης εργασίας πρέπει η επιχείρηση να αποδείξει είτε ότι καταβλήθηκαν για αυτά οι οικείες ασφαλιστικές εισφορές, είτε ότι για τα πρόσωπα που απασχόλησε δεν οφείλονται κατά νόμο ασφαλιστικές εισφορές. Ειδικότερα δε σε περίπτωση που προβλέπεται από τη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 1 του Ν. 1846/1951, ο φορολογούμενος, για να αφαιρέσει από τα ακαθάριστα έσοδα του τις σχετικές δαπάνες μισθοδοσίας, πρέπει να επικαλεσθεί και αποδείξει, αφενός την ιδιότητα των προσώπων που απασχόλησε ως αλλοδαπών, αφετέρου δε τον κατά τη διάταξη αυτή πρόσκαιρο χαρακτήρα της απασχολήσεως τους στην Ελλάδα. (Σ.τ.Ε. 1830/1994).

7. Ο οικονομικός έφορος υποχρεούται να μην εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της οικείας επιχειρήσεως τους μισθούς και τα ημερομίσθια που κατέβαλε αυτή στο προσωπικό της, εάν δεν καταβλήθηκαν οι σχετικές ασφαλιστικές εισφορές, στον φορολογούμενο δε, απόκειται να ισχυρισθεί και να αποδείξει ότι δεν υπήρχε υποχρέωση καταβολής εισφορών, είτε λόγω απαλλαγής είτε εξ άλλης νομίμου αιτίας.

(Σ.τ.Ε. 1484/1994).

8. Η πάγια μηνιαία αποζημίωση καταβαλλόμενη όχι εκτάκτως, αλλά τακτικώς κατά μήνα, συνιστά συγκεκαλυμμένα επαύξηση μισθού και επομένως δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, όταν δεν έχουν καταβληθεί οι αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές. (Σ.τ.Ε. 3455/1995).

3.7 Μισθοί, Απολαβές Μελών Δ.Σ. Ανώνυμης Εταιρίας και Εταιριών Ε.Π.Ε.

A. ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΛΥΣΕΙΣ

Αμοιβές εταίρων Ε.Π.Ε.

1. Οι αμοιβές που καταβάλλει Ε.Π.Ε. Σε εταίρους της – ελεύθερους επαγγελματίες (πχ. Μηχανικοί, λογιστές) για υπηρεσίες που της παρέχουν ανάλογες με τα ελεύθερα επαγγέλματα τα οποία ασκούν, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της, καθόσον οι εταίροι αυτοί είναι ασφαλισμένοι σε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο, όχι για τις υπηρεσίες που προσφέρουν στην εταιρία, αλλά λόγω του επαγγέλματος που ακούν (μηχανικοί, λογιστές). Συνεπεία δε της ασφαλίσεως τους σε ασφαλιστικό οργανισμό ή ταμείο λόγω του επαγγέλματος τους και όχι για τις παρεχόμενες στην Ε.Π.Ε. Υπηρεσίες τους, η αμοιβή τους αποτελεί εισόδημα από ελεύθερα επαγγέλματα και όχι από εμπορικές επιχειρήσεις, στο ακαθάριστο ποσό της οποίας διενεργείται παρακράτηση φόρου 20% (1026206/10267/B0012/21-11-2003), (1088597/10956/B0012/24-11-2003).

2. Οι μισθοί και οι κάθε είδους απολαβές των εταίρων (ιατρών – εταίρων κλινικών κλπ.) εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των διαχειριστικών περιόδων 2002 και προηγούμενων. (1030296/10312/B0012/5-5-2003) (1078552/10722/B0012/21-9-1999), (1134401/10973ΠΕ/B0012/19-4-1995).

B. ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΤΟΥ Σ.τ.Ε.

Δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση μισθοί υπαλλήλων μελών του Δ.Σ. Ανώνυμης εταιρίας εάν δεν έχουν καταβληθεί ασφαλιστικές εισφορές. (Σ.τ.Ε. 362/2000).

3.8 Μισθώματα σε εταιρίες Leasing

A. ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΛΥΣΕΙΣ

Μισθώματα που αναλογούν στην αξία οικοπέδου ακινήτου

Τα μισθώματα που καταβάλλει επιχείρηση σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης του Ν. 1665/1986, για ακίνητο που έχει γίνει αντικείμενο χρηματοδοτικής μίσθωσης, δεν εκπίπτουν από τα από τα ακαθάριστα έσοδά τους, κατά το μέρος που αναλογούν στην αξία του οικοπέδου. Στα καταβαλλόμενα μισθώματα περιλαμβάνονται τόσο το μέρος που αναφέρεται στο κτίριο (εκπιπόμενη δαπάνη), όσο και αυτό που αναφέρεται στο οικόπεδο επί του οποίου έχει ανεγερθεί το κτίριο (μη εκπιπόμενη δαπάνη), άσχετα τελικά αν συνομολογηθεί με τη σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης ακινήτου ότι η αξία του οικοπέδου θα καταβληθεί εξ ολοκλήρου κατά τη λήξη της σύμβασης. (Η μη αναγνώριση του μισθώματος που αντιστοιχεί στο οικόπεδο καθιερώθηκε με το Ν. 2753/1999 και ισχύει για κέρδη που προκύπτουν από ισολογισμούς που κλείνουν με 31/12/1999 και μετά). (1058614/10515/B0012/11-9-2001)

3.9 Προβλέψεις Επισφαλών Απαιτήσεων Εταιριών Leasing

A. ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΛΥΣΕΙΣ

Υποκατάστημα αλλοδαπής τράπεζας εγκατεστημένο στη χώρα μας, δεν δικαιούται για τις συμβάσεις χρηματοδοτικής μίσθωσης που ενδεχόμενα ενεργεί μεταξύ των άλλων δραστηριοτήτων του (με βάση το Ν. 2076/1992), να σχηματίζει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε προβλέψεις επισφαλών απαιτήσεων, καθόσον οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται αποκλειστικά από εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης του Ν.1665/1986 (1091239/10850ΠΕ/B0012/4-4-2000)

3.10 Τόκοι

A.ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΛΥΣΕΙΣ

Οι καταβαλλόμενοι από τις επιχειρήσεις τόκοι δανείων ή πιστώσεων, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, όταν τα δάνεια αυτά δεν χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των επιχειρήσεων αυτών.(Π.17200/Εγκ. 129/1955) και (Π.6012/7-4-1962)

B. ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ ΤΟΥ Σ.τ.Ε.

1. Τόκοι υπερημερίας για οφειλή φόρων, δασμών, εισφορών δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα. (Σ.τ.Ε. 630/1987)

2.Τόκοι δανείου, το οποίο εν συνεχεία χορηγήθηκε στους εταίρους, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση. (Σ.τ.Ε. 2548/1986), (Σ.τ.Ε. 514/1980).

3.Όταν τα καθαρά κέρδη προσδιορίζονται τεκμαρτά με ειδικό τρόπο (οικοδομικές, τεχνικές επιχειρήσεις), δεν αφαιρούνται οι τόκοι των δανείων.(Σ.τ.Ε. 4244/1985)

4.Τόκοι δανείου που αντιστοιχούν σε προηγούμενες χρήσεις δεν αναγνωρίζονται. (Σ.τ.Ε. 5141/1995)

5.Η προσαύξηση λόγω εκπρόθεσμης καταβολής εργοδοτικών εισφορών δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.(Σ.τ.Ε 2045/1995)

6.Προσαυξήσεις για εκπρόθεσμη εξόφληση χρεών προς το Δημόσιο δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση.(Σ.τ.Ε 2016/1984)

7.Τόκοι δανείου που χρησιμοποιήθηκε από επιτηδευματία για τη συμμετοχή του σε κοινοπραξία με σκοπό την ανέγερση πολυκατοικιών, δεν εκπίπτουν από το εισόδημα του κοινοπρακτούντος μέλους. (Σ.τ.Ε 1069/1983)

8.Τόκοι δανείου, το οποίο στη συνέχεια χορηγήθηκε άτοκα σε θυγατρικές εταιρίες, δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, γιατί ακόμα και οι θυγατρικές θεωρούνται τρίτες επιχειρήσεις ως προς τη μητρική.(Σ.τ.Ε 3439/1986)

3.9 Υποτίμηση Κεφαλαίου

A .ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΛΥΣΕΙΣ

Μείωση ονομαστικής αξίας μετοχών

Η ζημία από την μείωση της ονομαστικής αξίας μετοχών ανώνυμης εταιρίας τις οποίες κατέχει άλλη ανώνυμη εταιρία, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της δεύτερης, ως ζημία πραγματοποιηθείσα από υποτίμηση κεφαλαίου, καθόσον η ζημία αυτή, εφόσον δεν έλαβε χώρα και εκποίηση των πιο πάνω μετοχών στην υποτιμηθείσα αξία τους, δεν θεωρείται ότι υφίσταται κατά το χρόνο μείωσης του μετοχικού κεφαλαίου. (1099519/10956ΠΕ0012/21-1-2003).

Έλλειμμα ταμείου

Το χρηματικό έλλειμμα ταμείου επιχείρησης, εφόσον είναι βέβαιο και οριστικό ώστε να μη γεννιέται αμφιβολία σχετικά με την ύπαρξη και την έκταση του, το οποίο όμως αντισταθμίζεται από απαίτηση της επιχείρησης κατά ορισμένου προσώπου (π.χ. Από τον υπάλληλο που το καταχράστηκε) έναντι του οποίου γεννιέται έννομο δικαίωμα της επιχείρησης να απαιτήσει την είσπραξη του ποσού, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της, καθόσον στην περίπτωση αυτή η απώλεια του κεφαλαίου αντισταθμίζεται από τη νόμιμη απαίτηση της διεκδίκησης του καταχρασθέντος ποσού. (1009691/10108B0012/19-4-1995).

Ζημιά από συμμετοχή σε εκκαθαρισθείσα αλλοδαπή επιχείρηση.

Η ζημιά που προκύπτει σε βάρος εταιρίας περιορισμένης ευθύνης, από τη συμμετοχή της σε εκκαθαρισθείσα αλλοδαπή εταιρία, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της. Καθόσον προέρχεται από πηγή κείμενη στην αλλοδαπή. Το ποσό δε της ζημιάς με το οποίο επιβαρύνθηκε τελικά η ανώνυμη εταιρία λόγω της συμμετοχής της στην πιο πάνω ημεδαπή ΕΠΕ, η οποία λύθηκε, δεν αλλοιώνει το χαρακτήρα και την προέλευση της από την αλλοδαπή και επομένως το ως άνω ποσό της ζημιάς δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της έστω και αν περιήλθε σε αυτή μέσω της λυθείσας ΕΠΕ στην οποία συμμετείχε. (1100784/11227ΠΕ/Β0012/31-1-2001).

Ζημιά από αποτίμηση μετοχών.

1. Πριν την τροποποίηση των διατάξεων του Κ.Β.Σ. Με το Ν. 3052/2002

Η ζημιά ανώνυμης εταιρίας που προκύπτει από την αποτίμηση, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 2190/1920, των μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α. Μετοχών που κατέχει στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους, δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, καθόσον ο προβλεπόμενος από τις διατάξεις του Κ.Ν.2190/1920 τρόπος αποτίμησης των ποιο πάνω μετοχών αφορά την εφαρμογή των διατάξεων του νόμου αυτού και όχι του Κ.Β.Σ. , σύμφωνα με τις διατάξεις του οποίου δεν δύναται να προκύψει ζημιά από την αποτίμηση αυτή, αφού αυτή πραγματοποιείται πάντα στην τιμή κτήσης. (Ε.14095/338/1987), (1003595/10025/Β0012/8-2-1991).

2. Μετά την τροποποίηση των διατάξεων του Κ.Β.Σ. Με το Ν. 3052/2002 από την 1-1-2003 ενδέχεται να προκύπτει ζημιά από την αποτίμηση των μετοχών μη εισηγμένων στο Χ.Α.Α. Στη χαμηλότερη τιμή μεταξύ της τιμής κτήσης και της τρέχουσας τιμής τους. Η ζημιά αυτή μεταφέρεται σε χρέωση του λογαριασμού “αποθεματικά από χρεόγραφα” του άρθρου 38 του Ν. 2238/1994. τυχών ακάλυπτο ποσό αυτής δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, αλλά μεταφέρεται σε ειδικό λογαριασμό προκειμένου να συμψηφιστεί με αποθεματικά που θα προκύψουν στο μέλλον.

3.11 Φόροι – Τέλη – Δικαιώματα

A. ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΙΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΕΣ ΛΥΣΕΙΣ

Πρόσθετοι φόροι – πρόστιμα, και λοιπά.

1. Οι πρόσθετοι φόροι και πρόστιμα που καταλογίζονται σε βάρος επιχείρησης μετά από το φορολογικό έλεγχο, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της (1107461/11298/Β0012/4-12-2000).

2. Το ποσό των προσαυξήσεων που κατέβαλε η επιχείρηση για την εκπρόθεσμη καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών προς το ΙΚΑ δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα

έσοδα της. (Ε.9160/1260/7-7-1982).

Ειδικός φόρος κατανάλωσης

Σε περίπτωση καταβολής (εξόφλησης) του ειδικού φόρου κατανάλωσης εισαγόμενων αλκοολούχων ποτών στο Δημόσιο μετά την εξαγωγή των ποτών αυτών από το καθεστώς της φορολογικής αποθήκης, δεν επηρεάζεται ο χρόνος έκπτωσης του πιο πάνω φόρου από τα ακαθάριστα έσοδα της εισαγωγικής εταιρίας και εκπίπτει (έκπτωση της αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κλπ). Κατά το μέρος που συμμετέχει κάθε φορά στο κόστος πωληθέντων εμπορευμάτων, καθόσον ο φόρος αυτός προσαυξάνει την τιμολογιακή αξία των πιο πάνω εμπορευμάτων. (1033037/10334/B0012/19-4-1994).

Φόρος εισοδήματος επί δικαιωμάτων του Ν. 4171/1961

Ο φόρος εισοδήματος επί δικαιωμάτων του άρθρου 7 του Ν. 4171/1961, που καταβάλλει ημεδαπή επιχείρηση σε αλλοδαπή επιχείρηση, όταν αυτά συμφωνούνται να καταβάλλονται ελεύθερα φόρου, δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της πρώτης. (20863/16-12-1971).

Ειδικός φόρος 3% των άρθρων 15-18 του Ν. 3091/2002

Ετήσιος ειδικός φόρος 3% (τρία τής εκατό) επί της αξίας των ακινήτων που έχουν στην κυριότητα τους αλλοδαπές εταιρίες χωρίς καμία άλλη δραστηριότητα στην Ελλάδα και ο οποίος επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 15 – 18 του Ν. 3091/2002, καθώς και η δαπάνη για την αμοιβή του λογιστή για την τήρηση των λογιστικών βιβλίων, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τα οποία προκύπτουν από τα ακίνητα αυτά, καθόσον για τον προσδιορισμό των εισοδημάτων αυτών εφαρμόζονται διατάξεις που αναφέρονται στα φυσικά πρόσωπα. (1003630/10043/B0012/8-2-2005)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 : ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ

Ένας από τους βασικούς σκοπούς της Χρηματοοικονομικής Λογιστικής είναι η παροχή πληροφοριών σχετικά με το αποτέλεσμα των εργασιών της οικονομικής μονάδας. Το σκοπό αυτό αναγνωρίζει ο νομοθέτης, ο οποίος ορίζει ότι οι ετήσιες καταστάσεις πρέπει να εμφανίζουν με απόλυτη σαφήνεια την πραγματική εικόνα της περιουσιακής διάρθρωσης, της χρηματοοικονομικής θέσης και των αποτελεσμάτων χρήσης της εταιρίας.

Τα κέρδη ή οι ζημιές της χρήσης προέρχονται από γεγονότα, τα οποία σχετίζονται άμεσα ή έμμεσα με το σύνολο των δραστηριοτήτων της επιχείρησης ή δε σχετίζονται καθόλου. Το κύριο χαρακτηριστικό τους είναι ότι αυξάνουν ή μειώνουν το μέγεθος της καθαρής θέσης και του επενδυμένου κεφαλαίου.

Τα αποτελέσματα ορίζονται σε μεγάλο βαθμό από τη σχέση των εσόδων και των εξόδων της χρήσης, εκτός ορισμένων περιπτώσεων όπου δεν υπάρχουν έξοδα π.χ. κέρδη από λαχειοφόρο ομολογία ή δεν υπάρχουν έσοδα, παρά μόνο απώλεια περιουσιακών στοιχείων π.χ. κλοπή εμπορευμάτων. Έσοδο είναι το όφελος που προκύπτει από την ολοκλήρωση μιας οικονομικής δραστηριότητας. Είναι το κύριο κίνητρο για την αποδοχή οποιασδήποτε οικονομικής επιβάρυνσης και η επιβράβευση της ανάληψης του επιχειρηματικού κινδύνου. Από λογιστική άποψη, έσοδο είναι κάθε αύξηση της καθαρής θέσης, που οφείλεται στη δραστηριότητα της επιχείρησης. Έξοδο είναι κάθε οικονομική επιβάρυνση που οφείλεται στη διάθεση, την ανάλωση και τη χρησιμοποίηση στοιχείων του ενεργητικού ή στη χρησιμοποίηση υπηρεσιών τρίτων. Προξενεί οριστική μείωση της καθαρής θέσης, η οποία συνοδεύεται από ισόποση μείωση στοιχείων του ενεργητικού ή ισόποση αύξηση στοιχείων του παθητικού.

4.1 Οργανικά Έξοδα κατ'Είδος

4.1.1 Η Ανάλυση των λογαριασμών εξόδων

Στην ομάδα 6 απεικονίζονται και παρακολουθούνται κατ είδος τα έξοδα που αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως, καθώς επίσης και οι ετήσιες επιβαρύνσεις για τη διενέργεια αποσβέσεων και προβλέψεων που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος.

Στους λογαριασμούς της ομάδας 6 δεν καταχωρούνται :

1. Ποσά που αφορούν επενδύσεις ή τοποθετήσεις. Τα ποσά αυτά καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς 1 "πάγια" και 3 "απαιτήσεις κ διαθέσιμα" με εξαίρεση εκείνα που αφορούν τις ιδιοκατασκευές και λαμβάνονται υπόψη κατά την κοστολόγηση τους, οπότε με τα σχετικά ποσά χρεώνονται οι οικείοι λογαριασμοί της ομάδας 1 κ πιστώνεται ο υπολογαριασμός της ομάδας 7, 78.00 "ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων".

2. Ποσά που αφορούν ζημίες και έξοδα εξαιρετικού χαρακτήρα, τα οποία καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 81 "έκτακτα κ ανόργανα αποτελέσματα".

3. Ποσά που αφορούν ζημίες και έξοδα προηγούμενων χρήσεων, τα οποία καταχωρούνται στον λογαριασμό 82 "έξοδα και έσοδα προηγούμενων χρήσεων". Ποσά προβλέψεων που δεν αφορά άμεσα την εκμετάλλευση, τα οποία καταχωρούνται σε υπολογαριασμό του 83 "προβλέψεις για έκτακτους κινδύνους".

4. Ποσά που αφορούν φόρο εισοδήματος επί των αδιανέμητων κερδών της χρήσεως, τα οποία, σαν αφαιρετικά στοιχεία των αποτελεσμάτων καταχωρούνται στη χρέωση του λογαριασμού 88,08 "φόρος εισοδήματος και εισφορά ΟΓΑ".

5. Τα υπολογιστικά ή τεκμαρτά έξοδα, (π.χ. τόκοι ιδίων κεφαλαίων, αμοιβή επιχειρηματία στις προσωπικές εταιρίες και ατομικές επιχειρήσεις, αυτασφάλιστρα), τα οποία δε συνδέονται με εκταμίευση και δε λογιστικοποιούνται στο χρηματοοικονομικό κύκλωμα της γενικής λογιστικής.

Αν κατά το χρόνο που γίνονται οι εγγραφές καταχωρήσεως των εξόδων, δεν είναι γνωστός ο χαρακτήρας ή ο προορισμός τους, τα ποσά των εξόδων αυτών είναι δυνατόν να καταχωρούνται προσωρινά στους λογαριασμούς της ομάδας 6 και από αυτούς, είτε περιοδικά μέσα στη χρήση, είτε στο τέλος της κατά το κλείσιμο του ισολογισμού, να μεταφέρονται στους λογαριασμούς στους οποίους πραγματικά ανήκουν.

Ο τρόπος διορθώσεως των λογαριασμών εξόδων της ομάδας 6, που περιγράφεται ανωτέρω δεν εφαρμόζεται στις ακόλουθες δυο περιπτώσεις.

Στην περίπτωση που τα έξοδα αφορούν κατασκευές ή βελτιώσεις πάγιων στοιχείων, των οποίων το κόστος προσδιορίζεται από τους λογαριασμούς της αναλυτικής λογιστικής εκμεταλλεύσεως της ομάδας 9 ή, αν δεν λειτουργεί η λογιστική αυτή, εξωλογιστικά με υπολογισμούς που βασίζονται σε λογιστικά στοιχεία. Στην περίπτωση αυτή, οι διορθωτικές εγγραφές των εξόδων γίνονται με πίστωση του λογαριασμού 78.00 “Ιδιοπαραγωγή και βελτιώσεις παγίων” και χρέωση των οικείων λογαριασμών της ομάδας 1.

Σε περιπτώσεις που η οικονομική μονάδα καταλογίζεται σε βάρος τρίτων έξοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τους, όπως π.χ. έξοδα εκτύπωσης εντύπων ή γραφική ύλη, τα οποία για οποιοδήποτε λόγο έχουν καταχωρηθεί στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 6, τα αντίστοιχα ποσά μπορούν να μεταφέρονται με αντιλογισμό στη χρέωση των οικείων λογαριασμών τρίτων.

Στη συνέχεια παρουσιάζονται οι βασικότεροι λογαριασμοί εξόδων.

4.1.1.1 Λογαριασμός 60 “Αμοιβές και έξοδα προσωπικού”

Στο λογαριασμό 60 καταχωρούνται όλα τα έξοδα της οικονομικής μονάδας που προκύπτουν από την απασχόληση προσωπικού της, το οποίο συνδέεται με αυτή με σύμβαση μισθώσεως εργασίας.

Η ανάλυση των δευτεροβάθμιων λογαριασμών του λογαριασμού 60

είναι η εξής:

60.00 Αμοιβές έμμισθου προσωπικού.

60.01 Αμοιβές ημερομίσθιου προσωπικού.

60.02 Παρεπόμενες παροχές και έξοδα προσωπικού.

60.03 Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις έμμισθου προσωπικού.

60.04 Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις ημερομίσθιου προσωπικού.

60.05 Αποζημιώσεις απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία.

60.06

.....

60.08 Προϋπολογισμένες-Προπληρωμένες αμοιβές, έξοδα και παροχές προσωπικού.

Παράδειγμα:

Επιχείρηση συνέταξε την 31.1.2002 την παρακάτω μισθοδοτική κατάσταση μηνός Ιανουαρίου 2002.

Μισθοδοτική κατάσταση Ιανουαρίου 2002

Μισθωτοί		Μισθός	Κρατήσεις		Υπόλοιπο	Εργοδοτικές εισφορές
α/α	Όνομ/νυμο		ΙΚΑ	Φόρος		ΙΚΑ
ΣΥΝΟΛΟ		100.000	13.000	7.000	80.000	31.200

Τα άνω λογιστικά γεγονότα θα καταχωρηθούν στα λογιστικά βιβλία της επιχείρησης με τις εξής λογιστικές εγγραφές

31.1.2002

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	100.000	
60.00	Αμοιβές έμμισθου προσωπικού_		
60.00.00	Τακτικές αποδοχές		
60	Αμοιβές και έξοδα προσωπικού	31.200	
60.03	Εργοδοτικές εισφορές και επιβαρύνσεις έμμισθου προσωπικού		
60.03.00	Ι.Κ.Α.		
53	Πιστωτές διάφοροι		80.000

53.00	Οφειλόμενοι μισθοί	
54	Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη	7.000
54.03	Φόροι-τέλη αμοιβών προσωπικού	
54.03.00	Φόρος μισθωτών υπηρεσιών	
55	Ασφαλιστικοί οργανισμοί	44.200
55.00	I.K.A.	

Αιτιολογία: Λογιστικοποίηση μισθοδοσίας Ιανουαρίου 2002

Επίσης η εξόφληση της μισθοδοσίας των άνω υπαλλήλων θα καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία με την εξής ημερολογιακή εγγραφή:

31.1.2002

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
53	Πιστωτές διάφοροι	80.000	
53.03	Οφειλόμενοι μισθοί		
38	Χρηματικά διαθέσιμα		80.000
38.00	Ταμείο		

Αιτιολογία: εξόφληση μισθοδοσίας Ιανουαρίου 2002

4.1.1.2 Λογαριασμός 61 “Αμοιβές και έξοδα τρίτων”

Στους υπολογαριασμούς του 61 καταχωρούνται οι αμοιβές που λογίζονται από την οικονομική μονάδα για εργασίες τρίτων, οι οποίοι δε συνδέονται με αυτή με σχέση εξαρτημένης εργασίας.

Η ανάλυση των δευτεροβάθμιων λογαριασμών του 61 είναι η εξής:

61.00 Αμοιβές και έξοδα ελεύθερων επαγγελματιών υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος.

61.01 Αμοιβές και έξοδα μη ελεύθερων επαγγελματιών υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος.

61.02 Λοιπές προμήθειες τρίτων.

61.03 Επεξεργασίες από τρίτους .

61.04

.....

61.90 Αμοιβές τρίτων μη υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος.

61.91 Πνευματικά και καλλιτεχνικά δικαιώματα τρίτων επί πωλήσεων.

61.92 Εισφορές υπέρ τρίτων για ελεύθερους επαγγελματίες.

61.93 Αμοιβές υπεργολάβων εκτελέσεως εργασιών Τεχνικών Έργων .

61.94 Εισφορές υπέρ Ασφαλιστικών Οργανισμών για κατασκευαζόμενα Τεχνικά Έργα.

61.98 Λοιπές αμοιβές τρίτων .

61.99 Προϋπολογισμένες –προπληρωμένες αμοιβές και έξοδα τρίτων.

Παράδειγμα:

Ανώνυμη εταιρία στις 15.3.2011 κατέβαλε αμοιβή σε δικηγόρο 1.000 ευρώ για παρασχεθείσες νομικές υπηρεσίες. Από την αμοιβή αυτή παρακράτησε φόρο εισοδήματος 20% ή 200 ευρώ. Τα λογιστικά αυτά γεγονότα θα καταχωρηθούν στα λογιστικά βιβλία με την εξής ημερολογιακή εγγραφή:

15.3.2011

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
61	Αμοιβές και έξοδα τρίτων	1.000	
61.00	Αμοιβές και έξοδα ελεύθερων επαγγελματιών υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος		
61.5.0	Αμοιβές και έξοδα δικηγόρων		
53	Πιστωτές διάφοροι		800
126			

53.08	Δικαιούχοι αμοιβών	
53.08.00	Δικηγόρος Α	
54	Υποχρεώσεις από φόρους τέλη	200
54.04	Φόροι τέλη αμοιβών τρίτων	
54.04.00	Φόρος αμοιβών ελεύθερων επαγγελματιών	

Αιτιολογία: Αμοιβή δικηγόρου..... ως απόδειξη παροχής υπηρεσιών..

Επίσης κατά την εξόφληση της άνω αμοιβής θα καταχωρηθεί στα λογιστικά βιβλία η εξής ημερολογιακή εγγραφή:

15.3.2011

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
53	Πιστωτές διάφοροι	800	
53.08	Δικαιούχοι αμοιβών		
53.08.00	Δικηγόρος Α		
38	Χρηματικά διαθέσιμα		800
38.00	Ταμείο		

Αιτιολογία: Εξόφληση αμοιβής δικηγόρου

4.1.1.3 Λογαριασμός 62 "Παροχές Τρίτων"

Στους υπολογαριασμούς του 62 καταχωρούνται αρχικά τα αντίτιμα των παροχών κοινής ωφέλειας, τα ενοίκια μισθώσεως παγίων στοιχείων εκτός από εκείνα που αφορούν στέγαση προσωπικού, τα οποία καταχωρούνται στο λογαριασμό 60.02.01 "έξοδα στεγάσεως", τα κάθε μορφής ασφάλιστρα, εκτός από εκείνα που αφορούν ασφάλειες προσωπικού και καταχωρούνται στο λογαριασμό 60.02.06 "ασφάλιστρα προσωπικού", καθώς και εκείνα που αφορούν ασφάλειες μεταφοράς των αγοραζόμενων ειδών, τα οποία καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 32 "παραγγελίες στο εξωτερικό" ή σε λογαριασμούς αποθεμάτων της ομάδας 2 ή

παγίων στοιχείων της ομάδας 1. Επίσης τα κάθε είδους αποθήκευτρα, το κόστος επισκευής κ συντηρήσεως παγίων και λοιπών στοιχείων ενεργητικού, που γίνονται από τρίτους και οι κάθε είδους παροχές τρίτων που δεν υπάγονται σε έναν από τους υπολογαριασμούς του 62.

Ενδεικτική ανάλυση των υπολογαριασμών της ομάδας είναι η εξής:

- 62.00 Ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής.
- 62.01 Φωταέριο παραγωγικής διαδικασίας.
- 62.02 Ύδρευση παραγωγικής διαδικασίας.
- 62.03 Τηλεπικοινωνίες.
- 62.04 Ενοίκια
- 62.05 Ασφάλιστρα
- 62.06 Αποθήκευτρα
- 62.07 Επισκευές και συντηρήσεις.
- 62.08
- 62.91 Έξοδα μεταφορικού έργου.
- 62.98 Λοιπές παροχές τρίτων
- 62.99 Προϋπολογισμένες - προπληρωμένες παροχές τρίτων.

Παράδειγμα:

Επιχείρηση εξοφλεί στις 20.3.2011 το λογαριασμό της ΔΕΗ αξίας 145 ευρώ πλέον ΦΠΑ 13% με μετρητά. Η εγγραφή που θα γίνει θα είναι η εξής :

20.3.2011

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
62	Παροχές τρίτων	145	
62.00	Ηλεκτρικό ρεύμα παραγωγής		
54	Υποχρεώσεις από φόρους-τέλη		18,85
54.00	Φόρος προστιθέμενης αξίας		
38	Χρηματικά διαθέσιμα		163,85
128			

38.00 Ταμείο

Αιτιολογία: Εξόφληση Ηλεκτρικού ρεύματος.

4.1.1.4 Λογαριασμός 63 "Φόροι-Τέλη"

Στους υπολογαριασμούς του 63 καταχωρούνται όλοι οι φόροι και τα τέλη που βαρύνουν την οικονομική μονάδα, εκτός :

Από το φόρο εισοδήματος, ο οποίος, σαν αφαιρετικό στοιχείο των ετήσιων κερδών, καταχωρείται στο λογαριασμό 88.08 "φόρος εισοδήματος", εκτός αν πρόκειται για ποσά παρακρατημένου και μη συμψηφιζόμενου φόρου εισοδήματος, τα οποία καταχωρούνται στο λογαριασμό 63.00 "φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος". Τους φόρους προηγούμενων χρήσεων, οι οποίοι καταχωρούνται στο λογαριασμό 82.00 "έξοδα προηγούμενων χρήσεων". Τις φορολογικές ποινές και τα πρόστιμα, που καταχωρούνται στο λογαριασμό 81.00.00 "φορολογικά πρόστιμα και προσαυξήσεις". Το χαρτόσημο μισθοδοσίας και ο φόρος α.ν. 843/48, που καταχωρούνται στους οικείους υπολογαριασμούς του 60.

Το χαρτόσημο συμβάσεων, δανείων και χρηματοδοτήσεων, που καταχωρείται στο λογαριασμό 65.07 "χαρτόσημο συμβάσεων, δανείων και χρηματοδοτήσεων".

Οι δασμοί και γενικά οι φόροι επί των αγορών, οι οποίοι καταχωρούνται στους λογαριασμούς αποθεμάτων της ομάδας 2, όταν αφορούν αγορές αποθεμάτων, και στους λογαριασμούς της ομάδας 1, όταν αφορούν αγορές παγίων στοιχείων.

Η ανάλυση των δευτεροβάθμιων λογαριασμών του 63 είναι η εξής:

63.00 Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος.

63.01 Εισφορά ΟΓΑ.

63.02 Τέλη συναλλαγματικών, δανείων και λοιπών πράξεων.

63.03 Φόροι - Τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων.

63.04 Δημοτικοί φόροι - τέλη.

63.05 Φόροι - Τέλη προβλεπόμενοι από διεθνείς οργανισμούς.

63.06 Λοιποί φόροι - τέλη εξωτερικού.

63.07

.....

63.90 Τέλη υπέρ τρίτων επί κατασκευαζόμενων Τεχνικών Έργων.

63.98 Διάφοροι φόροι – τέλη.

63.99 Προϋπολογισμένοι-προπληρωμένοι φόροι.

Παράδειγμα:

Επιχείρηση ΜΑΡΓΙΑΝΝΗ ΑΕ έχει στην κατοχή της 3 επαγγελματικά φορτηγά για την μεταφορά των εμπορευμάτων της για το καθένα από τα οποία πληρώνει τέλη κυκλοφορίας 520 ευρώ. Η εγγραφή θα είναι η εξής :

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
63	Φόροι-Τέλη	1560	
63.03	Φόροι - Τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων.		
38	Χρηματικά διαθέσιμα		1560
38.00	Ταμείο		

Αιτιολογία: Εξόφληση τελών κυκλοφορίας

4.1.1.5 Λογαριασμός 64 “Διάφορα έξοδα”

Στους λογαριασμούς του 64 καταχωρούνται όλα τα κατ’ είδος οργανικά έξοδα που δεν καταχωρούνται σε οποιοδήποτε άλλο λογαριασμό της ομάδας 6.

Ενδεικτική ανάλυση του οποίου είναι η εξής

64.00 Έξοδα μεταφορών.

64.01 Έξοδα ταξιδίων.

64.02 Έξοδα προβολής και διαφήμισης.

64.03 Έξοδα εκθέσεων – επιδείξεων.

64.04 Ειδικά έξοδα προωθήσεως εξαγωγών .

64.05 Συνδρομές – Εισφορές.

64.06 Δωρεές – Επιχορηγήσεις .

- 64.07 Έντυπα και γραφική ύλη.
- 64.08 Υλικά άμεσης αναλώσεως.
- 64.09 Έξοδα δημοσιεύσεων.
- 64.10 Έξοδα συμμετοχών και χρεογράφων.
- 64.11 Διαφορές αποτιμήσεως συμμετοχών και χρεογράφων.
- 64.12 Διαφορές από πώληση συμμετοχών και χρεογράφων.
- 64.13.....
- 64.91 Διαφορές από πράξεις Hedging.
- 64.98 Διάφορα έξοδα.
- 64.99 Προϋπολογισμένα – προπληρωμένα διάφορα έξοδα.

Παράδειγμα:

Στις 15.5.2011 η επιχείρηση ΚΑΤΣΙΝΑΣ ΟΕ στέλνει εμπορεύματα σε πελάτη και πληρώνει για τα μεταφορικά 600 ευρώ.

15.5.2011

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
64	Διάφορα έξοδα	600	
64.00	Έξοδα μεταφορών.		
30	Πελάτες		600
30.00	Πελάτες εσωτερικού		

4.1.1.6 Λογαριασμός 65 “ Τόκοι και συναφή έξοδα “

Στο λογαριασμό 65 καταχωρούνται οι τόκοι και τα συναφή με αυτούς έξοδα που αναφέρονται στο χρηματοοικονομικό κύκλωμα της οικονομικής μονάδας. Στους λογαριασμούς τόκων (65.00 – 65.06) καταχωρούνται, εκτός από τους τόκους, και οι προμήθειες που συνυπολογίζονται με αυτούς καθώς και τα κάθε είδους παρεπόμενα με αυτούς έξοδα (π.χ. φόροι., χαρτόσημο τόκων).

Η ανάλυση των δευτεροβάθμιων λογαριασμών του 65 είναι η εξής:

- 65.00 Τόκοι και έξοδα ομολογιακών δανείων
- 65.01 Τόκοι και έξοδα λοιπών μακροπρόθεσμων υποχρεώσεων
- 65.02 Προεξοφλητικοί τόκοι και έξοδα Τραπεζών
- 65.03 Τόκοι και έξοδα χρηματοδοτήσεων Τραπεζών εγγυημένων με αξιόγραφα
- 65.04 Τόκοι και έξοδα βραχυπρόθεσμων Τραπεζικών χορηγήσεων για εξαγωγές
- 65.05 Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων Τραπεζικών χρηματοδοτήσεων
- 65.06 Τόκοι και έξοδα λοιπών βραχυπρόθεσμων υποχρεώσεων
- 65.07 Ειδικός φόρος τραπεζικών εργασιών συμβάσεων δανείων και χρηματοδοτήσεων
- 65.08 Έξοδα ασφαλειών (π.χ. εμπράγματων) δανείων και χρηματοδοτήσεων
- 65.09 Παροχές σε ομολογιούχους επί πλέον τόκου
- 65.10 Προμήθειες εγγυητικών επιστολών
- 65.90 Τόκοι και έξοδα εισπράξεως απαιτήσεων με σύμβαση Factoring
- 65.98 Λοιπά συναφή με τις χρηματοδοτήσεις έξοδα
- 65.99 Προϋπολογισμένοι- Προπληρωμένοι τόκοι και συναφή έξοδα

4.1.1.7 Λογαριασμός 66 “ Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος “

Στο λογαριασμό 66 καταχωρούνται οι αποσβέσεις στοιχείων του πάγιου ενεργητικού που ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος της οικονομικής μονάδας, δηλαδή στο λογαριασμό αυτό καταχωρούνται οι τακτικές αποσβέσεις που προβλέπονται από την νομοθεσία που ισχύει κάθε φορά.

Οι αποσβέσεις που δεν ενσωματώνονται στο λειτουργικό κόστος της οικονομικής μονάδας (πρόσθετες) καταχωρούνται στους αντίστοιχους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς του 85 “ μη ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος αποσβέσεις παγίων “, με πίστωση των αυτών αντίστοιχων λογαριασμών της ομάδας 1 (10.99, 12.99, 13.99, 14.99, 16.99).

Η ανάλυση των δευτεροβάθμιων λογαριασμών του 66 είναι η εξής:

- 66.00 Αποσβέσεις εδαφικών εκτάσεων
- 66.01 Αποσβέσεις κτιρίων- εγκαταστάσεων κτιρίων-τεχνικών έργων

66.02 Αποσβέσεις μηχανημάτων-τεχνικών εγκαταστάσεων-λοιπού μηχανολογικού εξοπλισμού

66.03 Αποσβέσεις μεταφορικών μέσων

66.04 Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού

66.05 Αποσβέσεις ασώματων ακινητοποιήσεων και εξόδων πολυετούς αποσβέσεως

66.06

66.99 Προυπολογισμένες αποσβέσεις εκμεταλλεύσεως

Παράδειγμα:

Λογιστικό γραφείο στις 20.5.2011 αγοράζει έπιπλα και τον κατάλληλο εξοπλισμό (γραφείο, καρέκλες) αξίας 1400 ευρώ. Η εγγραφή αγοράς και απόσβεσης είναι η εξής :

20.5.2011

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
14	Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός	1400	
14.00	Έπιπλα		
38	Χρηματικά διαθέσιμα		1400
38.00	Ταμείο		

31.12.2011

Κωδικός	Λογαριασμός	Χρέωση	Πίστωση
66	Αποσβέσεις πάγιων στοιχείων ενσωματωμένες στο λειτουργικό κόστος	280	
66.04	Αποσβέσεις επίπλων και λοιπού εξοπλισμού		
14	Έπιπλα και λοιπός εξοπλισμός		280
14.99	Αποσβεσμένα έπιπλα και αποσβεσμένος λοιπός εξοπλισμός		

Αιτιολογία: Εξόφληση αγοράς και απόσβεση επίπλων

4.1.1.8 Λογαριασμός 68 “ Προβλέψεις εκμεταλλεύσεως “

Στους λογαριασμούς του 68 καταχωρούνται οι προβλέψεις που γίνονται από την οικονομική μονάδα για κινδύνους εκμεταλλεύσεως.

Η ανάλυση των δευτεροβάθμιων λογαριασμών του 68 είναι η εξής:

68.00 Προβλέψεις για αποζημίωση προσωπικού λόγω εξόδου από την υπηρεσία

68.01 Προβλέψεις για υποτιμήσεις συμμετοχών και χρεογράφων

68.09 Λοιπές προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

68.99 Προυπολογισμένες προβλέψεις εκμεταλλεύσεως

Οι πληροφορίες που παρέχονται στο προσάρτημα των οικονομικών καταστάσεων σχετικές με τα οργανικά έξοδα είναι οι εξής:

α. αμοιβές μελών οργάνων διοικήσεως και διεύθυνσεως της εταιρίας

β. μέσος όρος του απασχοληθέντος κατά τη διάρκεια της χρήσης προσωπικού και κατηγορίες αυτού με το συνολικό κόστος τους

4.1.2 Τακτοποίηση λογαριασμών εξόδων στο τέλος της χρήσεως

Τα υπόλοιπα των λογαριασμών της ομάδας 6, στο τέλος της χρήσεως, μεταφέρονται στη χρέωση του λογαριασμού 80.00 « Λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως». Σε περίπτωση που οι λογαριασμοί εξόδων περιλαμβάνουν και προπληρωμένα ποσά εξόδων που αφορούν επόμενες χρήσεις ή σε περίπτωση που οι λογαριασμοί αυτοί δεν περιλαμβάνουν δουλευμένων εξόδων, επειδή θα πληρωθούν κατά τις επόμενες χρήσεις, πριν από την μεταφορά των υπολοίπων τους στο λογαριασμό 80.00 γίνονται εγγραφές τακτοποιήσεως, έτσι ώστε τα υπόλοιπα αυτά να απεικονίζουν το ακριβές ύψος όλων των δουλευμένων εξόδων εκμεταλλεύσεως της χρήσεως που κλείνει.

Οι εγγραφές τακτοποιήσεως της προηγούμενης περιπτώσεως γίνονται με τη βοήθεια μεταβατικών λογαριασμών ενεργητικού (λογαριασμός 36) και παθητικού (λογαριασμός 56).

4.2 Οργανικά Έσοδα κατ' Είδος

2.2.1 Παρουσίαση λογαριασμών εσόδων

Στην ομάδα 7 απεικονίζονται και παρακολουθούνται κατ' είδος τα έσοδα τα οποία αναφέρονται στην ομαλή εκμετάλλευση της χρήσεως (οργανικά).

Στους λογαριασμούς της ομάδας 7 δεν καταχωρούνται :

- α. Κονδύλια που δεν συνιστούν έσοδα. Όπως η είσπραξη ποσών που η οικονομική μονάδα δανείζεται ή η επιστροφή σ' αυτή ποσών που η ίδια δανείζει σε τρίτους.
- β. Έκτακτα και ανόργανα έσοδα, καθώς και έκτακτα κέρδη, τα οποία παρακολουθούνται στους οικείους λογαριασμούς της ομάδας 8.

Στους λογαριασμούς της ομάδας 7 απεικονίζονται και παρακολουθούνται οι εξής ειδικότερες κατηγορίες εσόδων:

1. Τα έσοδα από την πώληση υλικών αγαθών ή υπηρεσιών που συνιστούν το κύριο αντικείμενο της εκμεταλλεύσεως (κύκλος εργασιών ή τζίρος).
 2. Τα έσοδα από επιχορηγήσεις και από διάφορες άλλες αιτίες που έχουν σχέση με τη δραστηριότητα των πωλήσεων.
 3. Τα έσοδα από παρεπόμενες ασχολίες.
 4. Τα έσοδα κεφαλαίων (συμμετοχών, χρεογράφων και τόκων)
 5. Η αξία κόστους των ιδιοπαραγόμενων πάγιων στοιχείων που χρησιμοποιούνται από την οικονομική μονάδα, καθώς και η αξία βελτιώσεως των στοιχείων αυτών.
 6. Οι χρησιμοποιούμενες προβλέψεις για την κάλυψη εξόδων εκμεταλλεύσεως.
- Οι πρωτοβάθμιοι λογαριασμοί της ομάδας 7 αναπτύσσονται σε δευτεροβάθμιους, τριτοβάθμιους και αναλυτικότερους υπολογαριασμούς σύμφωνα με τις ανάγκες της κάθε μονάδας, εκτός από τους δευτεροβάθμιους λογαριασμούς που προβλέπονται ως υποχρεωτικοί από το Σχέδιο Λογαριασμών.

Κατά την ανάπτυξη των λογαριασμών πωλήσεων οι οικονομικές μονάδες είναι υποχρεωμένες να προβλέψουν λογαριασμούς για την διάκρισή τους σε πωλήσεις εσωτερικού και πωλήσεις εξωτερικού. Το Ε.Γ.Λ.Σ προβλέπει την εξής ανάπτυξη:

- 70 Πωλήσεις εμπορευμάτων
- 71 Πωλήσεις προϊόντων έτοιμων και ημιτελών
- 72 Πωλήσεις λοιπών αποθεμάτων και άχρηστου υλικού
- 73 Πωλήσεις υπηρεσιών (έσοδα από παροχή υπηρεσιών)
- 74 Επιχορηγήσεις και διάφορα έσοδα πωλήσεων
- 75 Έσοδα παρεπόμενων ασχολιών
- 76 Έσοδα κεφαλαίων
- 77
- 78 Ιδιοπαραγωγή παγίων-Τεκμαρτά έσοδα από αυτοπαραδόσεις ή καταστροφές αποθεμάτων
- 79 Οργανικά έσοδα κατ' είδος υποκαταστημάτων ή άλλων κέντρων

4.2.2 Τακτοποίηση λογαριασμών εσόδων στο τέλος της χρήσεως

Τα υπόλοιπα των λογαριασμών της ομάδας 7, στο τέλος της χρήσεως, μεταφέρονται στη πίστωση του λογαριασμού 80.00 « Λογαριασμός γενικής εκμεταλλεύσεως». Σε περίπτωση που οι λογαριασμοί εσόδων περιλαμβάνουν και ποσά εσόδων που αφορούν επόμενες χρήσεις, επειδή έχουν προεισπραχτεί, ή σε περίπτωση που οι λογαριασμοί αυτοί δεν περιλαμβάνουν ποσά δουλευμένων εσόδων, επειδή η είσπραξη τους θα πραγματοποιηθεί στις επόμενες χρήσεις, πριν από τη μεταφορά των υπολοίπων τους στο λογαριασμό 80.00 γίνονται εγγραφές τακτοποιήσεως, έτσι ώστε τα υπόλοιπα αυτά να απεικονίζουν το ακριβές ύψος όλων των δουλευμένων εσόδων εκμεταλλεύσεως που κλείνει.

Οι εγγραφές τακτοποίησης της προηγούμενης περίπτωσης γίνονται με τη βοήθεια μεταβατικών λογαριασμών ενεργητικού (λογ.36) και παθητικού (λογ.56)

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ ΣΤΟ ΓΕΝΙΚΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΣΧΕΔΙΟ

Γενικώς, οι λογαριασμοί των φόρων διακρίνονται σε αυτούς των υποχρεώσεων, των απαιτήσεων και των εξόδων.

5.1 Οι λογαριασμοί Υποχρεώσεων από Φόρους

Ο λογαριασμός 54 “Υποχρεώσεις από φόρους- Τέλη” παρακολουθεί όλες τις υποχρεώσεις της επιχείρησης από φόρους και τέλη προς το Ελληνικό Δημόσιο, τους Δήμους, τις Κοινότητες και τους λοιπούς οργανισμούς δημοσίου δικαίου. Η ελάχιστη υποχρεωτική ανάπτυξη του λογαριασμού έχει ως εξής:

54 ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΑΠΟ ΦΟΡΟΥΣ- ΤΕΛΗ

54.0 Φόρος προστιθέμενης αξίας (Γνωμ. 243/2162/1995 & 136/1905/1993)

Υπογραμμισμένοι τριτοβάθμιοι λογαριασμοί της γνωματεύσεως του ΕΣΥΛ 243/2162/1995 τηρούνται υποχρεωτικά. Για την κάλυψη των απαιτήσεων της κείμενης νομοθεσίας για το Φ.Π.Α. και των αναγκών του φορολογικού ελέγχου οι τριτοβάθμιοι αυτοί αναπτύσσονται σε τεταρτοβάθμιους κατά συντελεστή Φ.Π.Α.

54.01 Φόρος καταναλώσεως (Ν. 2127/1993)

54.02 Χαρτόσημο τιμολογίων πωλήσεως (Μετά την εφαρμογή του Ν. 1642/1986 ο λογ/σμος παραμένει κενός)

54.03 Φόροι – Τέλη αμοιβών προσωπικού

54.03.00 Φόρος μισθωτών υπηρεσιών

01

02 Χαρτόσημο και ΟΓΑ μισθωτών υπηρεσιών

03

04 Φόρος αποζημιώσεων απολυόμενων

05

06 Χαρτόσημο και ΟΓΑ αποζημιώσεων απολυομένων

.....

54.03.99

- 54.04 Φόροι – Τέλη αμοιβών τρίτων
 - 54.04.00 Φόρος αμοιβών ελεύθερων επαγγελματιών
 - 01 Χαρτόσημο και ΟΓΑ αμοιβών ελεύθερων επαγγελματιών
 - 02 Χαρτόσημο και ΟΓΑ λοιπών αμοιβών τρίτων
 - 54.04.99
- 54.05 Φόροι – Τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων
- 54.06 Φόροι - Τέλη τιμολογίων αγοράς
 - 54.06.00 Φόρος τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων
 - 54.06.99
- 54.07 Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών
- 54.08 Λογαριασμός εκκαθαρίσεως φόρων – τελών ετήσιας δηλώσεως φόρου εισοδήματος
- 54.09 Λοιποί φόροι και τέλη
 - 54.09.00 Φόρος μερισμάτων
 - 01 Φόρος αμοιβών μελών διοικητικού συμβουλίου
 - 02 Χαρτόσημο και ΟΓΑ αμοιβών μελών διοικητικού συμβουλίου
 - 03 Φόρος τόκων
 - 04 Χαρτόσημο και ΟΓΑ τόκων
 - 05 Χαρτόσημο και ΟΓΑ εισοδημάτων από οικοδομές
 - 06 Τέλη υδρεύσεως εισοδημάτων από οικοδομές⁵
 - 07 Φόροι ακίνητης περιουσίας⁶
 - 08 Φόροι – Τέλη ανεγειρόμενων οικοδομών
 - 09 Τέλη καθαριότητας και φωτισμού
 - 10 Χαρτόσημο και ΟΓΑ δανείων
 - 11 Χαρτόσημο και ΟΓΑ κερδών προσωπικών εταιριών
 - 12 Φόρος αμοιβών εργολάβων
 - 13 Φόρος αμοιβών διαχειριστών εταιριών ΕΠΕ (άρθρο 55 παρ. 1-δ' Ν. 2238/1994)
 - 14 Φόρος προμηθευτών (άρθρο 55 παρ. 1- στ' Ν. 2238/1994)

5 Τα τέλη υδρεύσεως καταργήθηκαν με το άρθρο 43 παρ. 2 Ν.2065/1992

6 Ο φόρος ακίνητης περιουσίας καταργήθηκε με το άρθρο 37 Ν. 2065/1992 και με το άρθρο 24 Ν. 2130/1993 θεσπίστηκαν τέλη υπέρ Δήμων και Κοινοτήτων. Για το λόγο αυτό τροποποιείται ανάλογα και ο τίτλος του λογαριασμού αυτού.

.....
54.09.99

54.10
.....

54.90 Αγγελιόσημο υπέρ ΤΣΠΕΑΘ (Γνωμ. 232/2209/1994)
.....

54.99 Φόροι – Τέλη προηγούμενων χρήσεων

Όσον αφορά στη λειτουργία των αναλυτικών λογαριασμών του λογαριασμού 54 ισχύουν τα εξής:

1. Στο λογ. 54.00 “Φόρος Προστιθέμενης Αξίας” παρακολουθείται ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας που αντιστοιχεί στις εισροές και εκροές της επιχείρησης.

2. Στο λογ. 54.01 “Φόρος Καταναλώσεως ειδών πολυτελείας” παρακολουθείται ο ειδικός φόρος καταναλώσεως του Ν. 2127/1993.

3. Ο λογ. 54.02 “Χαρτόσημο τιμολογίων πωλήσεως” δεν έχει λόγο ύπαρξης μετά την επιβολή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, που αντικατέστησε το Φόρο Κύκλου Εργασιών και το Χαρτόσημο επί των πωλήσεων.

4. Στο λογαριασμό 54.03 “Φόροι – τέλη αμοιβών προσωπικού” παρακολουθούνται τα ποσά φόρου, τελών χαρτοσήμου και η εισφορά υπέρ ΟΓΑ των αμοιβών του έμμισθου και ημερομισθίου προσωπικού που είτε παρακρατούνται από τους εργαζόμενους είτε επιβαρύνουν την επιχείρηση. Στον ίδιο λογαριασμό παρακολουθούνται και τα ποσά που αφορούν τις αποζημιώσεις λόγω απολύσεως ή εξόδου από την υπηρεσία.

5. Στο λογαριασμό 54.04 “Φόροι – τέλη αμοιβών τρίτων” παρακολουθούνται οι φόροι, τα τέλη χαρτοσήμου και η εισφορά υπέρ ΟΓΑ που αναλογούν στις αμοιβές τρίτων, είτε παρακρατούνται από την επιχείρηση είτε επιβαρύνουν τα ίδια.

6. Στο λογαριασμό 54.05 “Φόροι- τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων” παρακολουθούνται οι φόροι και τα τέλη των μεταφορικών μέσων της επιχείρησης.

7. Στο λογαριασμό 54.06 “Φόροι-τέλη τιμολογίων αγοράς” παρακολουθούνται οι φόροι, τα τέλη χαρτοσήμου και η εισφορά υπέρ ΟΓΑ που αναλογούν στα τιμολόγια αγοράς.

8. Στο λογαριασμό 54.07 “Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών” παρακολουθείται ο φόρος εισοδήματος που αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη της χρήσεως. Ο λογαριασμός αυτός κλείνει με τη μεταφορά του υπολοίπου του στο λογαριασμό 54.08 “Λογαριασμός εκκαθάρισεως φόρων-τελών ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος”.

9. Στο λογαριασμό 54.08 “Λογαριασμός Εκκαθάρισεως Φόρων-Τελών Δηλώσεως Φόρου Εισοδήματος” συγκεντρώνονται όλοι οι λογαριασμοί που περιλαμβάνουν ποσά φόρων τα οποία περιλαμβάνονται στη δήλωση φόρου εισοδήματος της χρήσεως που έκλεισε. Ειδικότερα, ο λογαριασμός 54.08 “Λογαριασμός Εκκαθάρισεως Φόρων-Τελών Δηλώσεως Φόρου Εισοδήματος”:

- χρεώνεται με τον προκαταβεβλημένο από την προηγούμενη χρήση φόρο εισοδήματος, καθώς και με τα ποσά των παρακρατημένων στην πηγή φόρων των οποίων επιτρέπεται ο συμψηφισμός με το φόρο εισοδήματος της κλειόμενης χρήσης, με παράλληλη και ισόποση πίστωση των αντίστοιχων αναλυτικών του λογαριασμού 33.13 “Ελληνικό Δημόσιο-προκαταβεβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι”.
- Πιστώνεται με το φόρο εισοδήματος της χρήσεως που έκλεισε και με την προκαταβολή φόρου εισοδήματος της διανυόμενης χρήσεως, με παράλληλη και ισόποση χρέωση των λογαριασμών 54.07 “Φόρος εισοδήματος φορολογητέων κερδών” και 33.13.00 “Προκαταβολή φόρου εισοδήματος” αντίστοιχα.
- Πιστώνεται με το χαρτόσημο, την εισφορά υπέρ ΟΓΑ και τα τέλη υδρεύσεως των εισοδημάτων από οικοδομές, με παράλληλη και ισόποση χρέωση των λογαριασμών 54.09.05 “Χαρτόσημο και ΟΓΑ εισοδημάτων από οικοδομές” και 54.09.06 “Τέλη υδρεύσεως εισοδημάτων από οικοδομές⁷”.

Μετά τις παραπάνω ημερολογιακές εγγραφές, το υπόλοιπο του λογαριασμού δείχνει το ποσό του φόρου εισοδήματος που πρέπει να καταβληθεί από την επιχείρηση (εάν προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο) ή το ποσό του φόρου εισοδήματος που πρέπει να επιστραφεί στην επιχείρηση (εάν προκύπτει χρεωστικό υπόλοιπο).

⁷ Τα τέλη υδρεύσεως καταργήθηκαν με το άρθρο 43 παρ. 2 Ν. 2065/1992

10. Στο λογαριασμό 54.09 “Λοιποί φόροι και τέλη” παρακολουθούνται διάφοροι φόροι, όπως για παράδειγμα:

- ο παρακρατημένος φόρος μερισμάτων, όπου συντρέχει περίπτωση παρακράτησης φόρου μερισμάτων,
- τα ποσά των φόρων και τελών που παρακρατούνται στις αμοιβές των μελών του διοικητικού συμβουλίου και στις εκτός μισθού αμοιβές των μελών του διοικητικού συμβουλίου και στις εκτός μισθού αμοιβές των διευθυντών και διαχειριστών, εφόσον συντρέχει περίπτωση παρακράτησης και δεν καταχωρούνται σε άλλο λογαριασμό, όπως για παράδειγμα τον 54.03 “Φόροι- τέλη αμοιβών προσωπικού” ή τον 54.04 “Φόροι- τέλη αμοιβών τρίτων”,
- τα ποσά των φόρων και τελών που παρακρατούνται από την επιχείρηση για τόκους που καταβάλει σε τρίτους,
- τα ποσά των φόρων και τελών των εισοδημάτων από οικοδομές, είτε επιβαρύνουν την επιχείρηση είτε τους μισθωτές των ακινήτων,
- τα τέλη καθαριότητας και φωτισμού.
-

5.2 Οι Λογαριασμοί Απαιτήσεων από Φόρους

Οι απαιτήσεις κατά του Ελληνικού Δημοσίου που δεν προέρχονται από εμπορικές συναλλαγές, παρακολουθούνται από αναλυτικούς του λογαριασμού 33 “Χρεώσεις διάφοροι”. Ειδικότερα:

1.Ο λογαριασμός 33.13 “Ελληνικό Δημόσιο – προκαταβεβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι” παρακολουθεί τις απαιτήσεις κατά του Ελληνικού Δημοσίου από προκαταβεβλημένους και παρακρατημένους φόρους. Σε αυτούς περιλαμβάνονται η προκαταβολή φόρου διανυόμενης χρήσεως, οι φόροι που αναλογούν στα έσοδα από μερίσματα, ο παρακρατημένος φόρος τόκων, ο παρακρατημένος φόρος από πωλήσεις στο Δημόσιο, ο συμψηφιστέος στην επόμενη χρήση φόρος προστιθέμενης αξίας κλπ. Ελάχιστη ενδεικτική ανάλυση του λογαριασμού 33.13 έχει ως εξής:

33.13 Ελληνικό Δημόσιο – προκαταβεβλημένοι και παρακρατημένοι φόροι
33.13.00 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος

01 Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από μερίσματα μετοχών μη εισαγμένων στο Χρηματιστήριο⁸

02 Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από μερίσματα μετοχών μη εισαγμένων στο Χρηματιστήριο

03 Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από μερίσματα μετοχών αλλοδαπής

04 Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από συμμετοχές σε ΕΠΕ αλλοδαπής

05 Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από μερίδια αμοιβαίων κεφαλαίων

06 Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από τόκους

07 Παρακρατημένος φόρος εισοδήματος από συμμετοχές σε ΕΠΕ, Ο.Ε., Ε.Ε. Και κοινοπραξίες εκτελέσεως τεχνικών έργων ημεδαπής

08

33.13.90 Συμψηφιστέος στην επόμενη χρήση Φ.Π.Α. (Γνωμ. 243/2162/1995)

.....

33.13.99 Λοιποί παρακρατημένοι φόροι εισοδήματος

2. Ο λογαριασμός 33.14 “Ελληνικό Δημόσιο- λοιπές απαιτήσεις” παρακολουθεί τις απαιτήσεις κατά του Ελληνικού Δημοσίου, οι οποίες δεν προέρχονται από τις εμπορικές συναλλαγές της, όπως απαιτήσεις από επιχορηγήσεις, απαιτήσεις από δασμούς και λοιπούς φόρους εισαγωγής προς επιστροφή κλπ. Ελάχιστη ενδεικτική ανάλυση του λογαριασμού 33.14 έχει ως εξής:

33.14 Ελληνικό Δημόσιο- λοιπές απαιτήσεις

33.14.00 Απαιτήσεις από ειδικές επιχορηγήσεις

01 Δασμοί και λοιποί φόροι εισαγωγής προς επιστροφή⁹

.....

33.14.99

3. Ο λογαριασμός 33.98 “Επίδικες απαιτήσεις κατά Ελληνικού Δημοσίου” παρακολουθεί τις επίδικες απαιτήσεις κατά του Ελληνικού Δημοσίου που δεν προέρχονται από την εμπορική της δραστηριότητα. Μεταξύ άλλων, αυτός ο λογαριασμός παρακολουθεί και τις επίδικες απαιτήσεις από φύλλα ελέγχου που έχουν

8 Ο Λογ/σμός μετά την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2065/92 άρθρα 109 & 114 Ν. 2238/94) παραμένει ανενεργός

9 Όταν δεν επιβαρύνεται η αξία κτήσεως των πρώτων υλών, βλ. Και λογ/σμό 74.01

κοινοποιηθεί στην επιχείρηση μετά από φορολογικό έλεγχο, με τα οποία βεβαιώνονται επιπλέον φόροι, εναντίον των οποίων η επιχείρηση έχει ασκήσει προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια. Σ' αυτή την περίπτωση, μαζί με τον λογαριασμό 33.98 πιστώνεται και ο λογαριασμός του παθητικού 54.99 “Φόροι- Τέλη προηγούμενων χρήσεων” ή κάποιος άλλος αναλυτικός του λογαριασμού 54 “Υποχρεώσεις από φόρους – τέλη”. Επιπλέον, σε όλες τις περιπτώσεις που θα χρεώνεται ο λογαριασμός 33.98, θα σχηματίζεται και ισόποση, τουλάχιστον, πρόβλεψη σε βάρος των αποτελεσμάτων της χρήσεως, με χρέωση ενός εκ των λογαριασμών 83.12 “Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων”, με πίστωση, αντίστοιχα, είτε του λογαριασμού 44.12 “Προβλέψεις για εξαιρετικούς κινδύνους και έκτακτα έξοδα” είτε του λογαριασμού 44.13 “Προβλέψεις για έξοδα προηγούμενων χρήσεων”. Με την έκδοση της οριστικής απόφασης, ο λογαριασμός 38.00 “Ταμείο”, εφόσον υπάρχει επιστροφή κάποιου ποσού στην επιχείρηση, είτε ο λογαριασμός 82.00 “Έξοδα προηγούμενων χρήσεων”. Προκειμένου όμως, για φόρο εισοδήματος, αντί του λογαριασμού 82.00 χρεώνεται ένας από τους λογαριασμούς 42.04 “Διαφορές φορολογικού ελέγχου προηγούμενων χρήσεων” ή 42.00 “Υπόλοιπο κερδών εις νέο”, ανάλογα με την περίπτωση.

5.3 Οι Λογαριασμοί Εξόδων από Φόρους

Στο λογαριασμό εξόδου 63 “Φόροι- τέλη” καταχωρούνται όλοι οι φόροι και τα τέλη που επιβαρύνουν την επιχείρηση εκτός από:

1.το φόρο εισοδήματος, που ως αφαιρετικό στοιχείο των ετήσιων κερδών καταχωρείται στο λογαριασμό διαθέσεως των αποτελεσμάτων 88.08 “Φόρος εισοδήματος”, εκτός εάν πρόκειται για ποσά παρακρατημένου και μη συμψηφιζόμενου φόρου εισοδήματος, τα οποία καταχωρούνται στο λογαριασμό 63.00 “Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος”

2.τους φόρους προηγούμενων χρήσεων, οι οποίοι καταχωρούνται στο λογαριασμό 82.00 “Έξοδα προηγούμενων χρήσεων”,

3.τις φορολογικές ποινές και τα πρόστιμα που καταχωρούνται στο λογαριασμό 81.00 “Έκτακτα και ανόργανα έξοδα”,

4.το χαρτόσημο μισθοδοσίας που καταχωρείται σ' έναν από τους λογαριασμούς 60.03.04 “Χαρτόσημο μισθοδοσίας” προκειμένου για έμμισθο προσωπικό, ή 60.04.04 “Χαρτόσημο μισθοδοσίας” προκειμένου για ημερομίσθιο προσωπικό,

5.το χαρτόσημο συμβάσεων, δανείων και χρηματοδοτήσεων που καταχωρείται στο λογαριασμό 65.07 “Χαρτόσημο συμβάσεων, δανείων και χρηματοδοτήσεων”,

6.τους δασμούς και, γενικά, τους φόρους επί των αγορών, οι οποίοι καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς αποθεμάτων της ομάδας 1 ή 2.

Η ελάχιστη υποχρεωτική ανάλυση αυτού του λογαριασμού περιλαμβάνει τους παρακάτω αναλυτικούς:

63 ΦΟΡΟΙ- ΤΕΛΗ

63.00 Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος

63.00.00 Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος εσωτερικού

01 Φόρος εισοδήματος μη συμψηφιζόμενος εξωτερικού

.....

63.00.99

63.01 Εισφορά ΟΓΑ

63.01.01 Εισφορά ΟΓΑ χαρτοσήμου

63.02 Τέλη συναλλαγματικών, δανείων και λοιπών πράξεων

63.02.00 Χαρτόσημα συναλλαγματικών και αποδείξεων

01 Χαρτόσημα λοιπών πράξεων

.....

63.02.99

63.03 Φόροι- τέλη κυκλοφορίας μεταφορικών μέσων

63.03.00 Αυτοκινήτων επιβατικών

01 Αυτοκινήτων φορτηγών

02 Σιδηροδρομικών οχημάτων

03 Πλωτών μέσων

04 Εναέριων μέσων

.....

63.03.99

63.04 Δημοτικοί φόροι-τέλη

63.04.00 Τέλη καθαριότητας και φωτισμού

01 Φόροι και τέλη ανεγειρόμενων ακινήτων

.....

03 Τέλη ακίνητης περιουσίας (άρθρο 24 Ν. 2130/1993)

.....

63.04.99 Λοιποί δημοτικοί φόροι- τέλη

63.05 Φόροι-Τέλη προβλεπόμενοι από διεθνείς οργανισμούς

63.06 Λοιποί φόροι – τέλη εξωτερικού

63.07

.....

63.90 Τέλη υπέρ τρίτων επί κατασκευαζόμενων Τεχνικών Έργων (Γνωμ. 252/2244/1995)

.....

63.98 Διάφοροι φόροι- τέλη

63.98.00 Χαρτόσημο μισθωμάτων

01 Τέλη υδρεύσεως (Καταργήθηκαν με το άρθρο 43 παρ. 2 Ν. 2065/1992)

02 Φόρος ακίνητης περιουσίας (Καταργήθηκε με το άρθρο 37 Ν. 2065/1992)

03 Χαρτόσημο κερδών

04 Χαρτόσημο εσόδων από τόκους

05

06 Χαρτόσημο αμοιβών τρίτων

07 Κρατήσεις υπέρ Δημοσίου και τρίτων από πωλήσεις προς το Δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ.

08 ΦΠΑ εκπιπόμενες στη φορολογία εισοδήματος (Γνωμ. 243/2162/1995)

09 ΦΠΑ μη εκπιπόμενες στη φορολογία εισοδήματος (Γνωμ. 243/2162/1995)

.....

63.98.99 Λοιποί φόροι- τέλη

63.99 Προϋπολογισμένοι – Προπληρωμένοι φόροι – τέλη (Λ/58.63)

Ειδικότερα, στους λογαριασμούς 63.98.08 “ΦΠΑ εκπιπόμενος στη φορολογία εισοδήματος” και 63.98.09 “ΦΠΑ μη εκπιπόμενος στη φορολογία εισοδήματος” παρακολουθούνται τα ποσά του ΦΠΑ των εισροών που δεν συμψηφίζονται με τα ποσά του ΦΠΑ εκροών. Εφόσον αυτά επιτρέπεται να εκπέσουν φορολογικά ως

έξοδο, θα καταλογιστούν στο λογαριασμό 63.98.08 “ΦΠΑ εκπιπόμενος στη φορολογία εισοδήματος”. Σε αντίθετη περίπτωση, αυτά θα καταλογιστούν στο λογαριασμό 63.98.09 “ΦΠΑ μη εκπιπόμενος στη φορολογία εισοδήματος”.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6: ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΟΥ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΟΣ

Το βασικό νομοθέτημα εξεύρεσης του φορολογητέου αποτελέσματος είναι ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ο οποίος προβλέπεται από το Ν.2238/1994. Με τα άρθρα του 28-39 καθορίζει όλα τα θέματα που αφορούν τα εισοδήματα από εμπορικές επιχειρήσεις. Ειδικότερα, με το άρθρο 28 καθορίζει την έννοια και απόκτηση του εισοδήματος, με το άρθρο 30 το ακαθάριστο εισόδημα και το άρθρο 31 το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος, όπου προβλέπονται αναλυτικά ποιες δαπάνες επιτρέπεται να εκπέσουν από το ακαθάριστο εισόδημα. Επομένως το άρθρο 31 είναι ο ακρογωνιαίος λίθος της παρούσης εργασίας που έχει ως κεντρικό θέμα την παρουσίαση και ανάλυση των εκπιπτόμενων δαπανών. Πριν προχωρήσουμε στην αναλυτική παρουσίαση του άρθρου 31 που καθορίζει τις δαπάνες που ο φορολογικός νόμος επιτρέπει την έκπτωσή τους, θεωρούμε αναγκαία την σύντομη αναφορά στο αντικείμενο, υποκείμενο και χρόνο επιβολής του φόρου, καθώς και στον τρόπο υπολογισμού του ακαθάριστου εισοδήματος.

6.1 Αντικείμενο του Φόρου

Σύμφωνα με το Ν.2238/1994 άρθρο 1, επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2.

6.2 Υποκείμενο του Φόρου

Σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν.2238/1994:

1. Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του. Επίσης, ανεξάρτητα από την ιθαγένειά του, σε φόρο υπόκειται κάθε

φυσικό πρόσωπο για τα εισοδήματά του που προκύπτουν στην αλλοδαπή, εφόσον έχει την κατοικία του στην Ελλάδα .

2.Οι έμμισθοι δημόσιοι υπάλληλοι που υπηρετούν στην αλλοδαπή και θεωρείται ότι κατοικούν στην Ελλάδα.

3. Σε φόρο υπόκειται και η σχολάζουσα κληρονομιά.

4. Σε φόρο υπόκειται επίσης, οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς καθώς και κοινοπραξίες της παρ. 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992,ΦΕΚ 84 Α).

6.3 Χρόνος Επιβολής του Φόρου

Ο χρόνος επιβολής του φόρου ορίζεται από το άρθρο 3 του Ν.2238/1994 ως εξής:

1.Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο εισόδημα που αποκτάται μέσα στο αμέσως προηγούμενο οικονομικό έτος, κατά τις διακρίσεις που ορίζει αυτός ο νόμος.

2.Η χρονική διάρκεια του οικονομικού έτους αρχίζει από την 1^η Ιανουαρίου και λήγει 31^η Δεκεμβρίου του ίδιου ημερολογιακού έτους.

6.4 Εξεύρεση Ακαθάριστου Εισοδήματος

Σύμφωνα με το άρθρο 30 του Ν. 2238/1994, ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων.

Εξαιρετικά, για επιχειρήσεις πρακτόρων κρατικών λαχείων, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται για μεν τις λιανικές πωλήσεις λαχείων που διενεργούνται μέσω των καταστημάτων τους, η προμήθεια που δικαιούνται, για δε τις χονδρικές πωλήσεις, ποσοστό ένα τοις εκατό (1 %) επί της ονομαστικής αξίας των λαχείων για τη μεσολάβηση πώλησης αυτών.

Το μικτό εμπορικό ή βιομηχανικό κέρδος, κατά περίπτωση, βρίσκεται σε σύγκριση των τιμών κτήσης και πώλησης των αγαθών που διατέθηκαν από την επιχείρηση.

Σε περίπτωση που για την κρινόμενη επιχείρηση δεν υπάρχουν τέτοια στοιχεία, λαμβάνεται υπόψη ο συντελεστής μικτού κέρδους άλλων ομοειδών επιχειρήσεων.

Όταν το μικτό κέρδος καθορίζεται από το Υπουργείο Εμπορίου, προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα, ως ποσοστό μικτού κέρδους λαμβάνεται το ανώτατο όριο του συντελεστή που έχει καθοριστεί από το Υπουργείο αυτό.

Σε περίπτωση που το Υπουργείο Εμπορίου έχει καθορίσει δραχμικό μικτό κέρδος γίνεται αναγωγή αυτό σε ποσοστιαίο.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, θεωρείται ότι τα εμπορεύσιμα αγαθά πουλήθηκαν όλα μέσα στη χρήση και ότι οι πρώτες και βοηθητικές ύλες μεταποιήθηκαν και πουλήθηκαν μέσα στη χρήση ως έτοιμα προϊόντα, ανεξάρτητα από το αν η διάθεσή τους γίνεται χονδρικώς ή λιανικώς.

Στις επιχειρήσεις που αρχίζουν για πρώτη φορά τις εργασίες τους και εφόσον το επόμενο έτος συνεχίζουν να τηρούν βιβλία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, θεωρείται ότι πουλήθηκαν μέσα στη χρήση από τα εμπορεύσιμα αγαθά, τόσα δωδέκατα αυτών όσοι οι μήνες της πραγματικής λειτουργίας της επιχείρησης. Τμήμα του μήνα λογίζεται ως ακέραιος μήνας. Το υπόλοιπο ποσό προστίθεται στις αγορές του αμέσως επόμενου έτους και λογίζεται ως αγορά του έτους αυτού.

Σε περίπτωση αλλαγής της κατηγορίας των βιβλίων και στοιχείων που τηρούνται από την επιχείρηση:

α) Από την πρώτη στην τρίτη κατηγορία, τα ακαθάριστα έσοδα κατά την τελευταία, πριν από την αλλαγή της κατηγορίας των βιβλίων, διαχειριστική περίοδο βρίσκονται με βάση τα αγορασθέντα κατά την περίοδο αυτή εμπορεύσιμα αγαθά ή παραχθέντα έτοιμα προϊόντα, μειωμένα κατά την αξία των αγαθών που εμφανίζονται στην απογραφή έναρξης της διαχειριστικής περιόδου κατά την οποία έγινε η αλλαγή της κατηγορίας βιβλίων.

β) Από τη δεύτερη ή τρίτη στην πρώτη κατηγορία, τα ακαθάριστα έσοδα κατά τη διαχειριστική περίοδο, κατά την οποία τηρήθηκαν για πρώτη φορά βιβλία πρώτης κατηγορίας βρίσκονται με βάση την αξία των αγορασθέντων κατά την περίοδο αυτή εμπορεύσιμων αγαθών ή παραχθέντων προϊόντων, η οποία προσυξάνεται με την

αξία των εμπορεύσιμων αγαθών ή παραχθέντων έτοιμων προϊόντων που αποδειγμένα δεν διατέθηκαν ή δεν χρησιμοποιήθηκαν, εφόσον τηρήθηκαν βιβλία δεύτερης κατηγορίας ή που εμφανίζονται στην απογραφή, εφόσον τηρήθηκαν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης.

Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

(Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών – εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια χειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.

6.5 Υπολογισμός Φορολογητέου Αποτελέσματος

Στις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., το αποτέλεσμα τους (κέρδος ή ζημία) προσδιορίζεται λογιστικώς εάν από τα /ακαθάριστα έσοδα τους αφαιρέσουμε τα έξοδα που αναφέρονται στο άρθρο 31 του Ν. 2238/1994. Ως ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές άρθρο 30, Ν. 2238/1994).

Τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων φορολογικά διακρίνονται στις εξής τρεις κατηγορίες:

Πρώτη κατηγορία

A. Έσοδα αφορολόγητα

B. Έσοδα φορολογηθέντα κατ'ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης

Τα άνω έσοδα και λοιπά αφορολόγητα κέρδη δεν φορολογούνται (ανεξάρτητα αν διανέμονται ή όχι), με εξαίρεση τις ανώνυμες εταιρίες, συνεταιρισμούς και ΕΠΕ, όπου φορολογείται μέρος αυτών που διανέμονται.

Δεύτερη κατηγορία

Γ. Έσοδα από μερίσματα

Δ. Έσοδα από κέρδη λόγω συμμετοχής σε ΕΠΕ και λοιπές εταιρίες καθώς και σε κοινοπραξίες

Ε. Έσοδα από κέρδη εκμετάλλευσης πλοίων

Τα άνω έσοδα δεν φορολογούνται (ανεξάρτητα εάν διανέμονται ή όχι).

Τρίτη κατηγορία

ΣΤ. Λοιπά έσοδα

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο φόρος εισοδήματος των νομικών προσώπων (ανώνυμες εταιρίες, ΕΠΕ, ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες κλπ.) υπολογίζεται, όχι επί των λογιστικών, αλλά επί των φορολογητέων κερδών. Τα φορολογητέα αποτελέσματα κέρδος ή ζημία) προσδιορίζονται με βάση το λογιστικό αποτέλεσμα της χρήσεως (προ φόρου), όπως αυτό απεικονίζεται στο λογαριασμό "Αποτελέσματα χρήσεως". Για παράδειγμα, λογιστικό κέρδος 100.000 ευρώ ή λογιστική ζημία 40.000 ευρώ αναμορφώνεται ως εξής:

	Ποσά σε ευρώ	Κέρδος	Ζημία
	Λογιστικό αποτέλεσμα προ φόρου χρήσεως	100000	40000
Πλέον:	Έξοδα μη εκπιπτόμενα φορολογικά επειδή δεν πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 31 του Ν.2238/1994 5.000 (τα έξοδα αυτά ονομάζονται λογιστικές διαφορές)	5000	5000
Μείον:	Έσοδα και κέρδη απαλλασσόμενα της φορολογίας εισοδήματος, π.χ. € 25.000 (πρόκειται για εισοδήματα αναφερόμενα τις άνω πρώτη και δεύτερη κατηγορία)	-25000	-25000
	Φορολογικό αποτέλεσμα χρήσεως	80000	-60000

6.6 Αρχές Φορολογικής Αναγνώρισης Ζημίας

Η αναγνώριση της φορολογικής ζημίας υπόκειται σε ορισμένους κανόνες οι οποίοι προκύπτουν από το άρθρο 4 (παρ. 1 ως 4) και άρθρο 61(παρ. 1) του Ν.2238/1994:

1.. Η φορολογική ζημία συμψηφίζεται με τα φορολογητέα κέρδη της ίδιας χρήσεως και εάν δεν επαρκούν, με τα φορολογητέα κέρδη των επόμενων πέντε χρήσεων με τις εξής προϋποθέσεις:

- ι) η ζημία να προέρχεται από εμπορικές και γεωργικές επιχειρήσεις
- ιι) η ζημία να προέρχεται από ημεδαπή επιχείρησης
- ιιι) η ζημία να έχει προσδιοριστεί λογιστικά βάσει ειλικρινών λογιστικών βιβλίων

2. Η ζημία συμψηφίζεται με τα φορολογητέα κέρδη (λογιστικά ή τεκμαρτά) άλλων πηγών

3. Η ζημία συμψηφίζεται υπό την προϋπόθεση ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα δήλωση φορολογίας εισοδήματος

4. Η ζημία συμψηφίζεται με τα κέρδη των επόμενων χρήσεων υπό την προϋπόθεση ότι η επιχείρηση εξακολουθεί να ασκείται από το ίδιο πρόσωπο ανεξάρτητα αν το ποσό των ζημιών αυτών που δηλώθηκαν έχει μεταφερθεί και συναθροισθεί με το ποσό της ζημίας των επόμενων ετών

5. Επιχειρήσεις απαλλασσόμενες της φορολογίας εισοδήματος δεν μπορούν να μεταφέρουν τη ζημία

στ. Οι επιχειρήσεις δεν μπορούν να μεταφέρουν στην επόμενη χρήση για συμψηφισμό, τη φορολογική ζημία που προέρχεται από έσοδα απαλλασσόμενα του φόρου ή φορολογηθέντα κατ' ειδικό τρόπο

6. Εάν η επόμενη χρήση είχε φορολογητέα κέρδη και η επιχείρηση παρέλειψε να μεταφέρει για συμψηφισμό το ποσό των ζημιών, τότε χάνει το δικαίωμα να μεταφέρει περαιτέρω το ποσό των ζημιών που μπορούσε να συμψηφίσει κατά των άνω κερδοφόρα χρήση

Παράδειγμα:

Ανώνυμη βιομηχανική εταιρία στις επτά τελευταίες χρήσεις (1996-2002) δήλωσε εμπρόθεσμα με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος τα εξής αποτελέσματα (ποσά σε ευρώ):

Χρήσεις	Φορολογικό κέρδος	Φορολογική Ζημία
1996		2000000
1997		3000000
1998		4000000
1999		4000000
2000		8000000
2001		3000000
2002	18000000	

Το φορολογικό αποτέλεσμα της χρήσεως 2002 θα προσδιορισθεί ως εξής:

	Κέρδος χρήσεως 2002		18000000
Μείον:	Φορολογικές ζημίες:		
	Χρήσεως 1997	3000000	
	Χρήσεως 1998	5000000	
	Χρήσεως 1999	4000000	
	Χρήσεως 2000	<u>6000000</u>	-18000000
	Κέρδη για φορολογία		0

Το υπόλοιπο της ζημίας χρήσεως 2000 €2.000.000, καθώς και η ζημία της χρήσεως 2001 € 3.000.000 μεταφέρονται για συμψηφισμό στις επόμενες χρήσεις, ενώ για τη ζημία χρήσεως 1996 € 2.000.000 η ανώνυμη εταιρία απώλεσε το δικαίωμα να τη συμψηφίσει επειδή είναι πέρα της πενταετίας.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

Συμπλήρωση της αρ. 1003821/10037/B0012/ΠΟΛ. 1005/2005 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών “Εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση διοικητικές λύσεις και τη δικαστηριακή νομολογία”

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Έχοντας υπόψη:

- α) Τις διατάξεις του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος
- β) Τις διατάξεις της παραγράφου 15 του άρθρου 9 του Ν. 3296/2004 (ΦΕΚ 253Α΄/14.12.2004).
- γ) Τις γνωμοδοτήσεις της Επιτροπής που συστήθηκε με την αριθ. 1037612/10552/B0012/ ΠΟΛ. 1061/06.04.2005 (ΦΕΚ 515 Β΄), καθώς και τις διοικητικές λύσεις που δόθηκαν μέσα στο έτος 2005.
- δ) Ότι με την παρούσα απόφαση δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του κρατικού προϋπολογισμού.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

1. Οι δαπάνες για τις οποίες γνωμοδότησε η ως άνω Επιτροπή ή έχει αποφανθεί η Διοίκηση ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών, έχουν, κατά κατηγορία δαπάνης, ως το συνημμένο παράρτημα.

2. Κατά τους διενεργούμενους φορολογικούς ελέγχους η αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα αυτό από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες.

3. Η απόφαση αυτή, μαζί με το παράρτημά της, να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

**ΕΚΠΗΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΠΟ ΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΤΩΝ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ
ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ**

Αμοιβές – Αποζημιώσεις

1. Αμοιβές αλλοδαπών θεματοφυλάκων τις οποίες καταβάλλουν ανώνυμες εταιρίες με μετοχές εισηγμένες σε αλλοδαπά χρηματιστήρια, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, εφόσον ο ορισμός των πιο πάνω θεματοφυλάκων προβλέπεται από τη νομοθεσία από την οποία διέπονται τα υπόψη χρηματιστήρια.
2. Αμοιβές χρηματοοικονομικών συμβούλων για την αξιολόγηση της πιστοληπτικής ικανότητας εταιριών.
3. Αμοιβές που καταβάλλουν επιχειρήσεις για τη φύλαξη των εγκαταστάσεών τους.
4. Η αποζημίωση που καταβάλλει επιχείρηση σε υπάλληλο ή εργάτη που συνδέεται με αυτή με εξαρτημένη εργασία λόγω μετεγκατάστασης σε άλλη πόλη ή χώρα, καθώς και τα έξοδα μεταφοράς της οικοσυσκευής του ίδιου ή της οικογένειάς του, κατά περίπτωση, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, εφόσον η καταβολή τους αποδεικνύεται από παραστατικά που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.
5. Αμοιβές που καταβάλλουν επιχειρήσεις σε μεσιτικά γραφεία, πρακτορεία κλπ. για την εξεύρεση κατοικίας των αλλοδαπών στελεχών τους.
6. Αμοιβές συμβούλων για την εξαγορά αλλοδαπών εταιριών από ημεδαπή εταιρία εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, ανεξάρτητα από την επίτευξη της εξαγοράς.
7. Αμοιβές που καταβάλλουν επιχειρήσεις σε αναλογιστές για τη σύνταξη αναλογιστικών μελετών.
8. Αμοιβές που καταβάλλουν επιχειρήσεις σε τρίτους για την καλύτερη οργάνωση της παραγωγής και την πιστοποίηση της ποιότητας των προϊόντων και της παραγωγικής διαδικασίας, καθώς και οι αμοιβές που καταβάλλουν σε οργανισμούς που κάνουν την εν λόγω πιστοποίηση (ISO 9002).
9. Αμοιβές που καταβάλλουν επιχειρήσεις σε ανεξάρτητα χημικά εργαστήρια ημεδαπής ή αλλοδαπής για την πιστοποίηση της ποιότητας των παραγόμενων προϊόντων τους.
10. Οι αμοιβές που καταβάλλει επιχείρηση σε τρίτους για τη διενέργεια εσωτερικού

ελέγχου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, με την προϋπόθεση ότι ο έλεγχος δεν ενεργείται για λογαριασμό της ημεδαπής ή αλλοδαπής μητρικής εταιρίας.

11. Αμοιβές που καταβάλλουν επιχειρήσεις σε εταιρίες παροχής ασφάλειας (security) για χρηματοποστολές σε τράπεζες.

12. Αμοιβές που καταβάλλουν επιχειρήσεις σε οργανωμένα γραφεία για την εξεύρεση στελεχών.

13. Αμοιβές που καταβάλλουν επιχειρήσεις σε εταιρίες αποκομιδής απορριμμάτων.

14. Αμοιβές που καταβάλλουν επιχειρήσεις σε εκτιμητές για την εκτίμηση της αξίας των ακινήτων τους.

15. Η αμοιβή που καταβάλλει ημεδαπή επιχείρηση σε άλλη ημεδαπή επιχείρηση που ανήκει στο ίδιο όμιλο, για αποδεδειγμένες υπηρεσίες που της παρέχει η δεύτερη.

Ασφάλιστρα

1. Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε ασφαλιστικές εταιρίες για την ασφάλιση των εσόδων που θα απολέσουν σε περίπτωση διακοπής της παραγωγικής διαδικασίας για λόγους ανωτέρας βίας (πυρκαγιά, σεισμό, πλημμύρα κλπ) ή μηχανικής βλάβης.

2. Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε ασφαλιστικές εταιρίες για την ασφάλιση του προσωπικού τους έναντι των κινδύνων τραυματισμού, θανάτου καθώς και απώλειας προσωπικών αντικειμένων του όταν ταξιδεύει για τις ανάγκες της επιχείρησης.

3. Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε ασφαλιστικές εταιρίες για την είσπραξη αποζημίωσης σε περίπτωση μη εξόφλησης απαιτήσεων από χρεώστες της επιχείρησης.

4. Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε ασφαλιστικές εταιρίες για την κάλυψη της ζημίας που προκύπτει λόγω της χορηγούμενης στους πελάτες τους εγγύησης, σχετικά με την ποιότητα ή ομαλή λειτουργία εμπορευμάτων ή προϊόντων τους.

5. Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε ασφαλιστικές εταιρίες λόγω ασφάλισης του προσωπικού τους σε περίπτωση εργατικού ατυχήματος.

6. Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις λόγω σύναψης ασφαλίσεων αστικής επαγγελματικής ευθύνης, με τις οποίες καλύπτονται σωματικές βλάβες

τρίτων ή η ζωή τους ή οι υλικές ζημιές σε περιουσιακά στοιχεία τους, οι οποίες ενδέχεται να προξενηθούν από τη δραστηριότητα της επιχείρησης.

7. Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για την ασφάλιση των περιουσιακών στοιχείων τους από τρομοκρατικές ενέργειες.

Μισθώματα

Ενοίκια κτιρίων (εργοστασίου, γραφείων, αποθηκών, γηπέδων λατομείων κλπ).

Διάφορες περιπτώσεις δαπανών

1. Τα έξοδα δημοσίευσης, παρουσίασης και αποστολής οικονομικών καταστάσεων στα χρηματιστήρια εξωτερικού, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, εφόσον η πραγματοποίηση των υπόψη δαπανών επιβάλλεται από τη νομοθεσία που ισχύει για τα αλλοδαπά χρηματιστήρια στα οποία είναι εισηγμένες οι μετοχές των εταιριών αυτών.

2. Το κόστος της τροφής (ελαφρύ γεύμα, δείπνο) που χορηγείται κατά τη διάρκεια του ωραρίου εργασίας στους εργαζομένους και κατά ανώτατο όριο τα 6 (έξι) ευρώ ανά εργαζόμενο, ημερησίως, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, χωρίς να αποτελεί για τους δικαιούχους εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

3. Οι δαπάνες προσωρινής διαμονής αλλοδαπών στελεχών, ημεδαπών ή αλλοδαπών επιχειρήσεων εγκατεστημένων στη χώρα μας, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα μέχρι την εξεύρεση μόνιμης κατοικίας από τα παραπάνω πρόσωπα και με την προϋπόθεση ότι οι δαπάνες αυτές υπόκεινται σε φορολογία στο όνομα των δικαιούχων ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

4. Συνδρομές σε ιστοσελίδες για την άντληση πληροφοριών που έχουν σχέση με το αντικείμενο της επιχείρησης.

5. Η προμήθεια και τα προεξοφλητικά έξοδα (τόκοι) που χρεώνουν οι τράπεζες σε βάρος των επιχειρήσεων σε περίπτωση προεξόφλησης των δόσεων που προκύπτουν από πιστωτικές κάρτες πελατών, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης εντός της οποίας πραγματοποιείται η προεξόφληση.

6. Οι δαπάνες που πραγματοποιούν οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις για την εκπαίδευση των προσώπων που ασχολούνται με τη σύναψη ασφαλιστικών συμβάσεων.

7. Οι δαπάνες που πραγματοποιεί επιχείρηση για την εισαγωγή των μετοχών της σε

χρηματιστήριο του εσωτερικού ή εξωτερικού εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, ανεξάρτητα από την πραγματοποίηση ή μη της εισαγωγής.

8. Η δαπάνη εκτύπωσης και διανομής εικονογραφημένου τιμοκαταλόγου τον οποίο διαθέτει επιχείρηση σε εμπόρους – πελάτες της για την ενημέρωσή τους, σχετικά με τις ισχύουσες τιμές των προϊόντων της.

9. Η ζημία που προκύπτει μεταξύ της αποζημίωσης που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε πελάτες τους λόγω πωλήσεως ελαττωματικών προϊόντων και της αποζημίωσης που εισπράττουν από τους προμηθευτές τους εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα.

10. Οι δαπάνες διακόσμησης και εξοπλισμού που πραγματοποιεί εταιρία σε καταστήματα αντιπροσώπων της, από τα οποία διατίθενται μόνο δικά της είδη, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της εντός της χρήσης που πραγματοποιούνται οι δαπάνες αυτές.

11. Η δαπάνη δημιουργίας και συντήρησης ιστοσελίδας στο διαδίκτυο.

12. Τα ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για τη ψυχαγωγία του προσωπικού τους, κατά την κοπή της πρωτοχρονιάτικης πίτας.

13. Η συμμετοχή επιχείρησης στις δαπάνες ανακαίνισης καταστήματος πελάτη της, η οποία γίνεται είτε με τη τιμολόγηση μέρους του κόστους από τον πελάτη, είτε με την τιμολόγηση μέρους του κόστους απ' ευθείας από τον κατασκευαστή, βάσει ιδιωτικού συμφωνητικού, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, εφαρμοζομένων των διατάξεων της περ. ιγ' της παρ.1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ.

14. Το κόστος προθηκών (stands), που διαθέτει επιχείρηση σε πελάτη της (π.χ. φαρμακεία, σουπερμάρκετ κλπ) για την τοποθέτηση δικών της ειδών, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης εντός της οποίας πραγματοποιείται η δαπάνη, με την προϋπόθεση ότι η αξία καθενός από αυτά δεν υπερβαίνει το ποσό των 1.200 ευρώ.

15. Οι δαπάνες περιβάλλοντος χώρου (δεντροφύτευση και συντήρηση αυτής) ξενοδοχειακών επιχειρήσεων εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης εντός της οποίας πραγματοποιούνται.

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ

Αποσβέσεις κτιρίων, η αναπόσβεστη αξία των οποίων αναπροσαρμόζεται με τις διατάξεις του Ν. 3229/2004

Η διενέργεια αποσβέσεων επί της υπεραξίας που προκύπτει από την αναπροσαρμογή της αναπόσβεστης αξίας των κτιρίων με το Ν. 3229/2004 αρχίζει από την επόμενη χειριστική περίοδο εντός της οποίας πραγματοποιείται η αναπροσαρμογή της αναπόσβεστης αξίας. (1010923/10158/B0012/14-2-2005)

ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ

1. Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν επιχειρήσεις για ομαδική ασφάλιση του εργατοϋπαλληλικού προσωπικού τους, στην έννοια της οποίας συμπεριλαμβάνεται και η κάλυψη ιατρονοσοκομειακής περίθαλψης, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα με τις προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της υποπερ. δδ' της περ. α', της παρ. 1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ.

2. Τα ασφάλιστρα που καταβάλλει επιχείρηση για ομαδική ιατροφαρμακευτική περίθαλψη μελών Δ.Σ. οι οποίοι παράλληλα συνδέονται με σχέση εξαρτημένης εργασίας με αυτή, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα με τις προϋποθέσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις της υποπερ. δδ' της περ. α', της παρ. 1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ.

ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ

1. Εκπίπτουν οι τόκοι δανείων που συνάπτουν οι συγγραφείς- επιτηδευματίες για την έκδοση των έργων τους.

2. Μισθώματα που καταβάλλονται σε εταιρίες χρηματοδοτικής μίσθωσης για αυτοκίνητο που ανήκει κατά 50% σε δύο ελεύθερους επαγγελματίες που το χρησιμοποιούν από κοινού για τις επαγγελματικές τους ανάγκες, εκπίπτουν κατά ποσοστό 50% για τον καθένα σύμφωνα με τις προϋποθέσεις του νόμου.

ΔΑΠΑΝΕΣ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΠΙΣΚΕΥΗΣ ΤΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΩΝ ΓΕΝΙΚΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ, ΚΛΠ.

Οι δαπάνες συντήρησης, λειτουργίας, επισκευής, κυκλοφορίας, αποσβέσεων, καθώς και τα μισθώματα που καταβάλλει επιχείρηση για τη χρησιμοποίηση αεροπορικών μεταφορικών μέσων, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, εφόσον χρησιμοποιούνται

για τη μεταφορά προσώπων ή αγαθών για τις ανάγκες της επιχείρησης. Απαραίτητη προϋπόθεση για την αναγνώριση των πιο πάνω δαπανών αποτελεί η προσκόμιση των δικαιολογητικών κίνησης από την αρμόδια υπηρεσία.

ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΡΟΣΘΗΚΩΝ – ΒΕΛΤΙΩΣΕΩΝ – ΕΠΙΣΚΕΥΩΝ – ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ

Δαπάνες βελτιώσεων και προσθηκών

Οι δαπάνες προσθηκών και βελτιώσεων που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις σε μισθωμένα ακίνητα και οι οποίες καλύπτονται εν μέρει από τους εκμισθωτές, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα κατά το μέρος που τελικά επιβαρύνονται οι ίδιες, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από τις διατάξεις της περ. ιγ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ΚΦΕ (1044117/10653/Β0012/19-5-2005)

ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΓΟΡΑΣ ΑΓΑΘΩΝ, ΛΗΨΗΣ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ, ΚΛΠ. ΑΠΟ ΕΞΩΧΩΡΙΑ ΕΤΑΙΡΙΑ

Οι δαπάνες που πραγματοποιούν ημεδαπές επιχειρήσεις για την αγορά scrap σιδήρου από εξωχώριες εταιρίες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους, με την προϋπόθεση ότι η αγορά αυτή γίνεται βάσει του δημοσιευμένου σε εξειδικευμένο περιοδικό δείκτη τιμών πώλησης. (1086728/11232/Β0012/14-12-2004)

ΔΙΑΦΗΜΙΣΗ Δαπάνες διαφήμισης γενικά

1. Η δαπάνη παραγωγής εντύπων ταξιδιωτικών προγραμμάτων εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα των ταξιδιωτικών γραφείων, με την προϋπόθεση ότι έχει καταβληθεί το δημοτικό τέλος, εκτός αν προσκομίζεται σχετική βεβαίωση περί μη οφειλής δημοτικού τέλους.

2. Το κόστος ταξιδιωτικών σακιδίων ή χαρτοφυλάκων που χορηγούν ταξιδιωτικά γραφεία στους πελάτες τους εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα, με την προϋπόθεση ότι έχει καταβληθεί το δημοτικό τέλος, εκτός αν προσκομίζεται σχετική βεβαίωση περί μη οφειλής αυτού.

ΕΞΟΔΑ Α' ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ Διάφορα έξοδα

1. Οι δαπάνες μισθοδοσίας και διαφήμισης που πραγματοποιεί εταιρία για τη σύνταξη μελέτης, σχετικά με την κυκλοφορία ενός νέου προϊόντος, αποτελούν έξοδα πρώτης εγκατάστασης και αποσβένονται είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

2. Η δαπάνη επιχείρησης για την κατάρτιση τεχνικοοικονομικών μελετών που θα αποτελέσουν πηγή πληροφοριών για το μέλλον και για την αξιοποίηση κτιρίων και οικοπέδων ιδιοκτησίας της, αποτελούν έξοδα πρώτης εγκατάστασης και υπόκεινται είτε σε εφάπαξ απόσβεση, είτε σε μία πενταετία.

3. Τα έξοδα στα οποία προβαίνει επιχείρηση για το λανσάρισμα νέου περιοδικού και τα οποία αφορούν μελέτη για την κυκλοφορία αυτού, εκπίπτουν, ως έξοδα πρώτης εγκατάστασης από τα ακαθάριστα έσοδά της, είτε εφάπαξ κατά το έτος πραγματοποίησής τους, είτε τμηματικά και ισόποσα μέσα σε μία πενταετία.

ΜΙΣΘΟΙ Μισθοί γενικά

1. Τα ποσά που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για τη φοίτηση των τέκνων αλλοδαπών στελεχών τους εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτά υπόκεινται σε φορολογία στο όνομα των στελεχών αυτών.

2. Οι αμοιβές που καταβάλλονται σε υπαλλήλους ταξιδιωτικών γραφείων για υπηρεσίες που προσφέρουν εκτός ωραρίου και εκτός των συνήθων καθηκόντων τους εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, εφόσον έχουν καταβληθεί οι αντίστοιχες ασφαλιστικές εισφορές.

3. Τα ενοίκια που καταβάλλουν επιχειρήσεις για τη στέγαση ημεδαπών ή αλλοδαπών στελεχών τους εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, με την προϋπόθεση ότι τα ως άνω ποσά αποτελούν προσαύξηση μισθού για τα στελέχη αυτά.

4. Οι δαπάνες ηλεκτρικού, ύδρευσης, τηλεφώνου κλπ που καταβάλλουν επιχειρήσεις και οι οποίες αφορούν κατοικίες των αλλοδαπών στελεχών τους, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, εφόσον τα ποσά αυτά αποτελούν προσαύξηση μισθού για τα στελέχη αυτά.

5. Τα έξοδα περιθάλψεως που καταβάλλει οικειοθελώς η επιχείρηση χάριν του προσωπικού της εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, εφόσον δηλώνονται ως εισόδημα για τον δικαιούχο.

6. Τα ποσά που καταβάλλει οικειοθελώς επιχείρηση χάριν του προσωπικού της για

τη συμμετοχή ανηλίκων τέκνων του προσωπικού σε κατασκηνώσεις εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα, εφόσον δηλώνονται ως εισόδημα από το γονέα.

7. Η δαπάνη εκμάθησης ξένων γλωσσών από ημεδαπά στελέχη ή της ελληνικής γλώσσας από αλλοδαπά στελέχη ελληνικής επιχείρησης, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα αυτής, εφόσον τα ποσά αυτά υπόκεινται σε φορολογία στο όνομα του δικαιούχου.

ΣΥΝΑΛΛΑΓΜΑΤΙΚΕΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ

Απόσβεση χρεωστικών συναλλαγματικών διαφορών, που προέκυψαν στη χρήση 2004, από την αποτίμηση των απαιτήσεων σε Δολάρια ΗΠΑ.

Οι χρεωστικές συναλλαγματικές διαφορές οι οποίες προέκυψαν σε βάρος εξαγωγικών επιχειρήσεων, είτε κατά την είσπραξη απαιτήσεων σε δολάρια ΗΠΑ στο διάστημα 1/1/2004 – 31/12/2004, είτε κατά την αποτίμηση τέλους χρήσης για απαιτήσεις οι οποίες προήλθαν από πράξεις που έλαβαν χώρα μέχρι την 31/12/2004, μπορούν να αποσβεστούν είτε εφάπαξ, είτε ισόποσα σε τρεις συνεχόμενες χρήσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση που αφορά ισολογισμούς που κλείνουν με 31 Δεκεμβρίου 2004 και μετά. (1024360/10327/B0012/ ΠΟΛ. 1042/8.3.2005)

ΠΟΛ.1056/23-03-07: Συμπλήρωση της αριθ. 1003821/10037/B0012/ΠΟΛ. 1005/2005 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, σχετικά με τις εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

ΑΠΟΦΑΣΗ Ο ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Έχοντας υπόψη:

- α) Τις διατάξεις του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.
- β) Τις διατάξεις της παραγράφου 15 του άρθρου 9 του Ν. 3296/2004 (ΦΕΚ 253Α'/14.12.2004).
- γ) Τις γνωμοδοτήσεις της Επιτροπής που συστήθηκε με την αριθ. 1037612/10552/B0012/ΠΟΛ. 1061/06.04.2005 (ΦΕΚ 515Β').
- δ) Ότι με την παρούσα απόφαση δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του κρατικού

προϋπολογισμού.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

1. Οι δαπάνες για τις οποίες γνωμοδότησε η ως άνω Επιτροπή ότι εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και των ελεύθερων επαγγελματιών, έχουν, κατά κατηγορία δαπάνης, ως το συνημμένο παράρτημα.

2. Κατά τους διενεργούμενους φορολογικούς ελέγχους η αναγνώριση της έκπτωσης των δαπανών που περιλαμβάνονται στο παράρτημα αυτό από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων και ελεύθερων επαγγελματιών είναι δεσμευτική για τις ελεγκτικές υπηρεσίες.

3. Η απόφαση αυτή, μαζί με το παράρτημά της, να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΠΟ ΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΩΝ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ

Ασφάλιστρα

Τα ασφάλιστρα που καταβάλλει η επιχείρηση σε ασφαλιστική εταιρεία για την καταβολή αποζημίωσης σε πελάτες, λόγω ενδεχόμενης βλάβης τους, οποιασδήποτε μορφής, από τη χρήση προϊόντων της επιχείρησης.

Διάφορες περιπτώσεις δαπανών

1. Οι διατακτικές μέχρι έξι (6) ευρώ ανά εργαζόμενο, που προβλέπονται από την αριθ.1017618/10261/Β0012/ΠΟΛ. 1028/17.2.2006 (ΦΕΚ-Β 252) Απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και αφορούν στην χορήγηση τροφής κατά τη διάρκεια του ωραρίου εργασίας, μπορούν να καλύπτονται και με την αγορά άλλων συναφών προϊόντων (π.χ. γάλα, νερό, αναψυκτικά).

2. Δαπάνες με τις οποίες επιβαρύνεται εταιρεία πώλησης χημικών προϊόντων για την αγορά χημικών αναλωσίμων (αντιδραστήρων, δοκιμαστικών σωλήνων κ.λ.π.), που τα χρησιμοποιεί για τον έλεγχο της σωστής λειτουργίας των πωλουμένων προϊόντων ή εμπορευμάτων της.

3. Οι δαπάνες που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις σε Εμπορικά Επιμελητήρια για την έκδοση πιστοποιητικών προέλευσης εισαγωγών, προορισμού εξαγωγών, θεώρησης ξενόγλωσσων τιμολογίων εισαγωγών ή εξαγωγών και επίσημης μετάφρασής τους.

4. Οι δαπάνες που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις Ραδιοτηλεοπτικών Μέσων για μετρήσεις ακροαματικότητας και δημοσκοπήσεις των προγραμμάτων που προβάλλουν ή εκπέμπουν.

5. Οι δαπάνες διοργάνωσης εκθέσεων για την προβολή προϊόντων επιχείρησης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα τους, ανεξάρτητα από την περιοχή που πραγματοποιούνται αυτές.

6. Οι δαπάνες διοργάνωσης συνεδρίων, ανεξάρτητα από την περιοχή που πραγματοποιούνται αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

7. Οι δαπάνες μελετών και ερευνών, για την εγκατάσταση αιολικών πάρκων σε περίπτωση απορρίψεως της αιτήσεως για τη χορήγηση των τελικών αδειών. Οι δαπάνες αυτές εκπίπτουν στη χρήση εντός της οποίας απορρίπτεται η αίτηση για τη χορήγηση των τελικών αδειών από τις αρμόδιες αρχές.

8. Οι δαπάνες και τα συναφή έξοδα των επιχειρήσεων για την απόκτηση άδειας σχετικής με την εκπομπή αερίων θερμοκηπίου, έτσι ώστε αυτές να λειτουργούν σύμφωνα με τους ισχύοντες περιορισμούς εκπομπής αερίων του θερμοκηπίου στο πλαίσιο της 2003/87/ΕΚ οδηγίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης που ενσωματώθηκε στην Ελληνική νομοθεσία με την Η.Π.54409/2632 (ΦΕΚ 1931/27.12.2004) κοινή Υπουργική Απόφαση των Υπουργών Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης, Οικονομίας και Οικονομικών, Ανάπτυξης και Περιβάλλοντος Χωροταξίας και Δημοσίων Έργων.

9. Η δαπάνη διακόσμησης προθήκης καταστήματος, ανεξάρτητα από το χρόνο διάρκειας της διακόσμησης, εφόσον πρόκειται για λειτουργούσα επιχείρηση. Η δαπάνη αυτή εκπίπτει από τα έσοδα της διαχειριστικής περιόδου που

πραγματοποιείται.

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΠΑΓΙΩΝ

Μηχανημάτων

Το κόστος αγοράς μηχανημάτων, που η επιχείρηση στη συνέχεια χρησιδανίζει σε επιχειρήσεις - πελάτες της με σκοπό να χρησιμοποιούνται αποκλειστικά για τον εφοδιασμό τους με προϊόντα αυτής, υπόκειται σε απόσβεση σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994. Στην περίπτωση αυτή δεν εμπίπτουν τα μηχανήματα και ο εξοπλισμός γενικά που χρησιδανίζουν οι επιχειρήσεις σε άλλες επιχειρήσεις εκμετάλλευσης διαγνωστικών κέντρων, κλινικών ή θεραπευτηρίων.

Οχημάτων

Οι δαπάνες σε ιδιότητα οχήματα που πραγματοποιούνται για την προσαρμογή τους προς τις λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης αποσβένονται ισόποσα σε πέντε συνεχείς χρήσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση εντός της οποίας έγινε η προσαρμογή (π.χ. αυτοκίνητα επιχειρήσεων παροχής ασφάλειας, πυρασφάλειας κλπ).

Λοιπές περιπτώσεις

Το κόστος κατασκευής μαρίνας εκπίπτει τμηματικά και ισόποσα, σύμφωνα με τα χρόνια που απομένουν από το χρόνο έναρξης εκμετάλλευσης της μέχρι τη λήξη της μίσθωσης του αιγιαλού.

ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ

1. Οι δαπάνες που αφορούν τη συντήρηση και λειτουργία παγίων, που συνδέονται αποκλειστικά με το αντικείμενο εργασιών του ελεύθερου επαγγελματία, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους.

2. Τα μεταφορικά έξοδα που πραγματοποιούνται λόγω της αλλαγής της έδρας ελεύθερου επαγγελματία και για το σκοπό αυτό, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά του.

3. Τα έξοδα διαμονής, διατροφής και μετακίνησης ελεύθερου επαγγελματία που μετακινείται μακριά από την έδρα του στα πλαίσια εκτέλεσης σύμβασης έργου με φορέα που έχει έδρα διαφορετική από την δική του εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του, εφόσον αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά στοιχεία.

ΔΑΠΑΝΕΣ ΕΠΙΣΤΗΜΟΝΙΚΗΣ ΚΑΙ ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΗΣ ΕΡΕΥΝΑΣ

Για την έκπτωση των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων δεν απαιτείται η πιστοποίησή τους από το Υπουργείο Ανάπτυξης, ενώ για την έκπτωση από τα καθαρά κέρδη, σύμφωνα με τις διατάξεις του τρίτου εδαφίου και επόμενα της περ. ια΄ της παρ.1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994, απαραίτητη προϋπόθεση είναι η πιστοποίηση της πραγματοποίησής τους από την Γενική Γραμματεία Έρευνας και Τεχνολογίας, μετά από αίτηση που υποβάλλουν οι ενδιαφερόμενες επιχειρήσεις απευθείας στο Υπουργείο Ανάπτυξης.

ΔΑΠΑΝΕΣ ΣΥΝΤΗΡΗΣΗΣ ΚΑΙ ΕΠΙΣΚΕΥΗΣ ΤΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΩΝ ΓΕΝΙΚΑ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΕΩΝ ΚΑΠ

Οι δαπάνες κίνησης, επισκευής, συντήρησης και λοιπές δαπάνες των μισθούμενων φορητών αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης, εφόσον βαρύνουν την μισθώτρια επιχείρηση.

ΔΑΠΑΝΕΣ ΧΩΡΙΣ ΔΙΚΑΙΟΛΟΓΗΤΙΚΑ

Επιχειρήσεις έκδοσης εφημερίδων και περιοδικών

Η δαπάνη που εκπίπτει χωρίς δικαιολογητικά, των επιχειρήσεων έκδοσης εφημερίδων και περιοδικών, με βάση την εφαρμογή της διάταξης της υποπ. γ΄ της παραγρ.2 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε. υπολογίζεται στα ακαθάριστα έσοδα από καταχωρήσεις και από πωλήσεις εντύπων όπως αυτές προκύπτουν από τις αναγραφόμενες τιμές πώλησης, ανεξάρτητα αν διατίθενται ή όχι μαζί με ένθετα (περιοδικά, CD κ.λ.π.).

ΔΙΑΦΗΜΙΣΗ

Δαπάνες διαφήμισης γενικά

1. Οι δαπάνες παραγωγής και διανομής ενημερωτικών εντύπων που αποστέλλουν οι επιχειρήσεις σε συγκεκριμένους πελάτες τους και όχι στο ευρύτερο κοινό, με σκοπό την ενημέρωσή τους για τα χαρακτηριστικά των προϊόντων αυτών, χωρίς να υφίσταται η υποχρέωση της καταβολής τέλους διαφήμισης.

2. Οι δαπάνες διαφήμισης προβολής νέου προϊόντος, που δεν πραγματοποιήθηκαν

κατά το προπαρασκευαστικό στάδιο σύστασης της επιχείρησης, δεν μπορούν να θεωρηθούν ως έξοδα πρώτης εγκατάστασης και εκπίπτουν εξ ολοκλήρου κατά το έτος της έκδοσης του προβλεπόμενου φορολογικού στοιχείου πραγματοποίησης τους, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ιδ' της παρ.1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994.

ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ

Οφειλές του Ελληνικού Δημοσίου προς φαρμακευτικές επιχειρήσεις

Οι φαρμακευτικές επιχειρήσεις που emπίπτουν στην ρύθμιση των οφειλών του Ελληνικού Δημοσίου με βάση το άρθρο 17 του Ν. 3301/2004, έχουν την δυνατότητα να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα τους τις διενεργηθείσες κρατήσεις υπέρ του Δημοσίου (Μ.Τ.Π.Υ.), κατά την εξόφληση των πιο πάνω ρυθμιζόμενων οφειλών, είτε εφάπαξ είτε ισόποσα σε τρεις συνεχείς χρήσεις, αρχής γενομένης από τη χρήση που αφορά ισολογισμούς που κλείνουν με 31/12/2005 και μετά.

ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ ΣΕ ΕΤΑΙΡΕΙΕΣ LEASING

Μισθώματα αυτοκινήτων

Τα μισθώματα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις σε εταιρείες ενοικιάσεως αυτοκινήτων (εκτός leasing), ανεξάρτητα αν οι εταιρείες αυτές έχουν αγοράσει τα ενοικιαζόμενα αυτοκίνητα ή τα έχουν μισθώσει από εταιρείες χρηματοδοτικής μίσθωσης, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα στο σύνολό τους.

ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ - ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ

Τέλη

Το τέλος που ορίζεται στις παρ.1 και 3 του άρθρου 6 του Ν. 2773/1999 (ΦΕΚ - Α 286) και καταβάλλει επιχείρηση στη Ρυθμιστική Αρχή Ενέργειας. Η έκπτωση γίνεται κατά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας κατεβλήθη το τέλος αυτό.

Κρατήσεις υπέρ τρίτων

Οι προβλεπόμενες από διατάξεις νόμου κρατήσεις υπέρ τρίτων, που βαρύνουν την επιχείρηση.

Δικαιώματα

Τα συγγραφικά δικαιώματα που καταβάλλουν εκδοτικές επιχειρήσεις στην ημεδαπή

εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης εντός της οποίας οι δαπάνες καθίστανται βέβαιες και εκκαθαρισμένες, ανεξάρτητα από το χρόνο καταβολής.
Η.Π.:8.2.2007/Ε.Δ.

ΠΟΛ.1057/23-03-07: Συμπλήρωση της αριθ. 1017621/10262/Β0012/ΠΟΛ.1029/17.2.2006 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών σχετικά με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Έχοντας υπόψη:

- α) Τις διατάξεις του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.
- β) Τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 24 του Ν. 3427/2005 (ΦΕΚ 312 Α').
- γ) Τις γνωμοδοτήσεις της Επιτροπής που συστήθηκε με την αριθ. 1037612/10552/Β0012/ΠΟΛ. 1061/06.04.2005 (ΦΕΚ 515Β').
- δ) Ότι με την παρούσα απόφαση δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του κρατικού προϋπολογισμού.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

1. Οι δαπάνες για τις οποίες γνωμοδότησε η ως άνω Επιτροπή ότι δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, έχουν, κατά κατηγορία δαπάνης, ως το συνημμένο παράρτημα.
2. Η μη αναγνώριση των υπόψη δαπανών από τις ελεγκτικές αρχές, δεν στερεί από την ελεγχόμενη επιχείρηση το δικαίωμα ασκήσεως προσφυγής.
3. Η απόφαση αυτή, μαζί με το παράρτημά της, να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΜΗ ΕΚΠΗΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΠΟ ΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ

1. Οι δαπάνες των ασφαλιστικών επιχειρήσεων με τις οποίες καλύπτεται ολικά ή μερικά συνταξιοδοτικό πρόγραμμα παραγωγών ασφαλειών με τους οποίους συνεργάζονται.
2. Τα έξοδα ταξιδίων που προσφέρονται σε πελάτες ως μέσο προώθησης των πωλήσεων της επιχείρησης.
3. Οι δαπάνες για την ψυχαγωγία πελατών και επισκεπτών, ανεξάρτητα του σκοπού για τον οποίο αυτές πραγματοποιούνται.
4. Η δαπάνη δεξίωσης προς τιμή στελεχών της επιχείρησης, λόγω αποχώρησης ή ανάληψης καθηκόντων σε αυτή.
5. Τα έξοδα με τα οποία επιβαρύνεται η επιχείρηση για την κάλυψη ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης συνταξιούχων, πρώην εργαζομένων της, καθώς και τα ποσά που καταβάλλει σε αυτούς για τη συμπλήρωση της σύνταξής τους.
6. Χρηματικά ποσά ή είδη που χορηγούνται δωρεάν από επιχείρηση σε συνεργάτες, το προσωπικό ή σε τρίτα πρόσωπα, εφόσον τα δώρα αυτά δεν εμπίπτουν στην περίπτωση μ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε.
7. Η δαπάνη, που πραγματοποιεί οικειοθελώς επιχείρηση για την εξαγορά προϋπηρεσίας ασφαλιστικών ταμείων των υπαλλήλων της, ενόψει συνταξιοδότησής τους.

ΖΗΜΙΕΣ

Η ζημία που προκύπτει από την πώληση και αποτίμηση μεριδίων αμοιβαίων κεφαλαίων δεν αναγνωρίζεται για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

ΦΟΡΟΙ - ΤΕΛΗ - ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ

Αγγελιόσημο

Το αγγελιόσημο δεν αποτελεί εκπεστέα δαπάνη για τις εκδοτικές επιχειρήσεις, καθόσον βαρύνει τους πελάτες τους και οι υπόψη επιχειρήσεις απλώς μεσολαβούν

για την είσπραξη και την απόδοσή του αγγελιοσήμου στον Ενιαίο Δημοσιογραφικό Οργανισμό Επικουρικής Ασφάλισης και Περίθαλψης.

Η.Π.:29.1.2007/Ε.Δ.

1. Οι δαπάνες των ασφαλιστικών επιχειρήσεων με τις οποίες καλύπτεται ολικά ή μερικά συνταξιοδοτικό πρόγραμμα παραγωγών ασφαλειών με τους οποίους συνεργάζονται.
2. Τα έξοδα ταξιδίων που προσφέρονται σε πελάτες ως μέσο προώθησης των πωλήσεων της επιχείρησης.
3. Οι δαπάνες για την ψυχαγωγία πελατών και επισκεπτών, ανεξάρτητα του σκοπού για τον οποίο αυτές πραγματοποιούνται.
4. Η δαπάνη δεξίωσης προς τιμή στελεχών της επιχείρησης, λόγω αποχώρησης ή ανάληψης καθηκόντων σε αυτή.
5. Τα έξοδα με τα οποία επιβαρύνεται η επιχείρηση για την κάλυψη ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης συνταξιούχων, πρώην εργαζομένων της, καθώς και τα ποσά που καταβάλλει σε αυτούς για τη συμπλήρωση της σύνταξής τους.
6. Χρηματικά ποσά ή είδη που χορηγούνται δωρεάν από επιχείρηση σε συνεργάτες, το προσωπικό ή σε τρίτα πρόσωπα, εφόσον τα δώρα αυτά δεν εμπίπτουν στην περίπτωση μ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε.
7. Η δαπάνη, που πραγματοποιεί οικειοθελώς επιχείρηση για την εξαγορά προϋπηρεσίας ασφαλιστικών ταμείων των υπαλλήλων της, ενόψει συνταξιοδότησής τους.

Συμπλήρωση της αριθ. 1017621/10262/Β0012/ΠΟΛ.1029/17.2.2006 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, σχετικά με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Έχοντας υπόψη:

- α) Τις διατάξεις του άρθρου 31 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.
- β) Τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 24 του ν.3427/2005 (Φ.Ε.Κ. Α' 312).

γ) Τις γνωμοδοτήσεις της Επιτροπής που συστήθηκε με την αριθ.

1037612/10552/B0012/ΠΟΛ.1061/6.4.2005 Α.Υ.Ο.Ο. (Φ.Ε.Κ. Β' 515).

δ) Ότι με την παρούσα απόφαση δεν προκαλείται δαπάνη σε βάρος του κρατικού προϋπολογισμού.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

1. Οι δαπάνες για τις οποίες γνωμοδότησε η ως άνω Επιτροπή ότι δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, έχουν, κατά κατηγορία δαπάνης, ως το συνημμένο παράρτημα.
2. Η μη αναγνώριση των υπόψη δαπανών από τις ελεγκτικές αρχές, δεν στερεί από την ελεγχόμενη επιχείρηση το δικαίωμα ασκήσεως προσφυγής.
3. Η απόφαση αυτή, μαζί με το παράρτημά της, να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΑΠΟ ΤΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΤΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

ΑΠΟΣΒΕΣΕΙΣ ΕΠΙΣΦΑΛΩΝ ΑΠΑΙΤΗΣΕΩΝ

Οι εταιρείες πρακτορείας επιχειρηματικών απαιτήσεων του ν.1905/1990 δεν δικαιούνται να υπολογίζουν αποσβέσεις επισφαλών απαιτήσεων σύμφωνα με τις διατάξεις της περ.θ' της παρ.1 του άρθρου 31 του Κ.Φ.Ε..

ΑΣΦΑΛΙΣΤΡΑ

Τα ασφάλιστρα που καταβάλλουν οι επιχειρήσεις για την κάλυψη των χρηματικών κυρώσεων και αποζημιώσεων που επιβάλλονται λόγω αστικής ευθύνης των μελών του Δ.Σ. και των διοικητικών στελεχών της και βαρύνουν είτε την επιχείρηση είτε τα ανωτέρω πρόσωπα.

ΓΕΝΙΚΑ ΕΞΟΔΑ

Τα ποσά που καταβάλλει η επιχείρηση σε τρίτους για τη διαχείριση των

συνταξιοδοτικών προγραμμάτων του προσωπικού της και προγραμμάτων αγοράς μετοχών από το προσωπικό.

ΔΩΡΕΕΣ

Οικονομικές ενισχύσεις ή δωρεές σε χρήμα προς επαγγελματικούς συλλόγους ή εταιρείες που έχουν το χαρακτήρα αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας, που δεν επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, καθώς και κάθε άλλης μορφής ενίσχυση ή δωρεά, πλην αυτών που ρητά αναφέρονται στο άρθρο 31 του Κ.Φ.Ε..

ΦΟΡΟΙ – ΤΕΛΗ

Το ποσό του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί στην αξία των κτισμάτων που παραδίδει οικοδομική επιχείρηση στον οικοπεδούχο (ανέγερση οικοδομής με αντιπαροχή), σε περίπτωση που δεν εισπράττεται από τον τελευταίο, καθόσον ο υπόψη έμμεσος φόρος είναι επιρριπτόμενος και δεν βαρύνει την επιχείρηση βάσει νόμου (ελευθεριότητα).

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- Αληφαντής Γ. , (2008) “Χρηματοοικονομική Λογιστική, Β' τόμος” Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα, ISBN 978-960-6780-14-1*
- Γεωργακόπουλος Θ., Πάσχος Π., (2003), “Εισαγωγή στη φορολογία”, Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα, ISBN 960-8249-42-2*
- Καραβοκύρης Αντ., Σταματόπουλος Δ., (2006), “Δαπάνες Επιχειρήσεων. Ανάλυση – Ερμηνεία”, Εκδόσεις: EFLORIN Φορολογικό Ινστιτούτο, Αθήνα. ISBN: 960-92234-7-8*
- Καραγιώργος Θεοφ., Γεώργιος Γ., (2003), “Λογιστική Εταιριών και Φορολογία Εισοδήματος”, Εκδόσεις Γερμανός. Αθήνα, ISBN 978-960-76233-4-8*
- Λιόλιος Απ., (2008), “ Ο έλεγχος των φορολογικών υποθέσεων. Εκπιπόμενες Δαπάνες”, Εκδότης: Λιόλιος Απόστολος, Θεσσαλονίκη, ISBN: 978-960-90977-3-4*
- Μαρινάκης Π., Πανταζόπουλος Π., (2006), “Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος. Κωδικοποίηση του Ν. 2238/1994 Έως και τους Ν. 3427/2005 και 3453/2006”. Δ' έκδοση, Οικονομική Βιβλιοθήκη, ISBN 960-272-194-4.*
- Παπάς Αντ., (2002), «Χρηματοοικονομική Λογιστική, τόμος 'B», Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα, ISBN 960-8249-16-3*
- Πάσχος Π., (2003), «Φορολογία, πρακτικές Εφαρμογές και κωδικοποίηση», Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα, ISBN 960-8249-29-5*
- Χέβας Δημ., (2004), «Θέματα Φορολογικής Λογιστικής», Εκδόσεις Μπένου, Αθήνα, ISBN 960-359-031-2*

ΝΟΜΟΙ-ΑΠΟΦΑΣΕΙΣ

Ν. 2238/1994 Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος

Ν. 3296/2004 Φορολογία Εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων,
φορολογικοί έλεγχοι και άλλες διατάξεις

Ν.3427/2005 «Φόρος προστιθέμενης αξίας στις νέες οικοδομές, μεταβολές στη
φορολογία κεφαλαίου και άλλες διατάξεις»

Ν.2190 περί Ανωνύμων Εταιριών

ΑΥπΟικ 1003821/10037/Β0012/Πολ. 1005-14-1-2005 «Εκπιπόμενες δαπάνες από
τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων με βάση τις διοικητικές λύσεις και τη
δικαστηριακή νομολογία»

ΑΥπΟικ 1017618/10261/Β0012/Πολ. 1029/17-2-2006 «Συμπλήρωση της αριθμ.
1003821/10037/β0012/ΠΟΛ1005/2005 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας και
Οικονομικών, σχετικά με τις εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των
επιχειρήσεων»

ΑΥπΟικ 1030442/10392/Β0012/Πολ.1057/23-23-07 «Συμπλήρωση της αριθμ.
1017621/10262/Β0012/ΠΟΛ.1029/17-2-2006 Απόφασης του Υπουργού Οικονομίας
και Οικονομικών σχετικά με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από
τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων»

ΑΥπΟικ 1084558/1633/Α0012/ Πολ.1107/5-9-2007 «Συμπλήρωση της
αριθμ.1017621/10262/Β0012/ΠΟΛ.1029/17-2-2006 Απόφασης του Υπουργού
Οικονομίας και Οικονομικών, σχετικά με τις δαπάνες που δεν αναγνωρίζονται προς
έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων»

ΙΣΤΟΣΕΛΙΔΕΣ

www.e-forologia.gr

www.taxheaven.gr

www.forin.gr

www.gsis.gr

www.hellasnow.gr

www.taxanalysisblogspot.com